

# 08\_JURNAL ACHMAD TJAHJONO JKB V25 02 JULI 2017

*by* STIE Widya Wiwaha

---

**Submission date:** 28-Jun-2022 07:43AM (UTC+0900)

**Submission ID:** 1863877036

**File name:** 08\_JURNAL\_ACHMAD\_TJAHJONO\_JKB\_V25\_02\_JULI\_2017.pdf (1.25M)

**Word count:** 8966

**Character count:** 55262

## ANALISIS PENERAPAN AKUNTANSI BIAYA LINGKUNGAN SEBAGAI PERTANGGUNGJAWABAN SOSIAL DI RSI HIDAYATULLAH YOGYAKARTA

Risa Nurwulan Sari

Alumni Prodi Akuntansi STIE Widya Wiwaha Yogyakarta,  
email: risanurwulans13@gmail.com

Achmad Tjahjono

Prodi Akuntansi STIE Widya Wiwaha Yogyakarta,  
email cahyoww@yahoo.co.id

### Abstract

Environmental cost is also known as the cost of environmental quality. The treatment cost of environmental quality is equal to the cost of environmental quality, so that the cost of environmental quality can be grouped into : environmental prevention costs, environmental detection costs, environmental internal failure costs, and environmental external failure costs. The purpose of this study is to investigate and analyze how firms identify, recognize, measure, assess and present and disclose the environmental cost in the financial statements. This research was conducted at the Hidayatullah Islamic Hospital of Yogyakarta who has had WWTP by using biological method, that is activated sludge. This study is a qualitative research. This study uses primary data and secondary data. Primary data were collected by interview. The results of this study are in the hospital recognizes the environmental costs and presented into a single account with the other similiar cost in the primary financial statement. Environmental cost is measured by the cost incurred (Historial Cost) with the monetary units rupiah. Environmental costs are not disclosed in the notes of the financial statements (CALK), but disclosed in a descriptive report, a report UKL-UPL.

**Keywords :** Environmental Cost, Implementation of Environmental Cost Accounting, Costs of Environmental Sanitation, Hospital.

### PENDAHULUAN

Perusahaan saat ini telah menjadi salah satu sendi utama dalam kehidupan masyarakat, hal ini tidak lepas dari eksistensi perusahaan tersebut yaitu menjadi salah satu pusat kegiatan manusia yang berguna untuk memenuhi kebutuhan kehidupannya. Banyak pengertian mengenai perusahaan, salah satunya adalah meliputi seluruh kegiatan dalam industri baik jasa maupun barang, termasuk distribusinya, meliputi perdagangan dan lain sebagainya,

yang diselenggarakan oleh suatu badan usaha atau perorangan.

Perusahaan dituntut untuk tidak hanya mengejar keuntungan ekonomi, tetapi juga sudah harus berorientasi pada konsep *triple bottom line*, yakni *people, planet, and profit*. Dengan begitulah konsep keberlangsungan perusahaan harus memperhatikan, bahkan terlibat dalam pemenuhan kesejahteraan masyarakat, serta turut menjaga kelestarian lingkungan. Menurut

2 Ana, eksistensi perusahaan tidak hanya untuk memaksimalkan nilai *shareholders*, namun lebih dari itu, menjaga kepentingan pemangku kepentingan (*stakeholders*), yakni pihak-pihak berkepentingan terhadap eksistensi perusahaan, seperti karyawan dan keluarganya, pelanggan, pemasok, masyarakat sekitar perusahaan, LSM, media massa, dan pemerintah. (Sumber berasal dari <http://edukasi.kompas.com/read/2016/05/09/07170081/read-brandzview.html>) diakses pada Oktober 2016.

Salah satu dampak negatif yang ditimbulkan oleh operasi perusahaan adalah limbah produksi. Dalam UU No. 32 tahun 2009 tentang Perlindungan Pengelolaan Lingkungan Hidup, Limbah diartikan sebagai sisa suatu usaha dan atau kegiatan produksi, sedangkan pencemaran diartikan masuk atau dimasukkannya makhluk hidup, zat, energi, dan / atau komponen lain ke dalam lingkungan hidup oleh kegiatan manusia sehingga melampaui baku mutu lingkungan hidup yang telah ditetapkan. Limbah yang dihasilkan dari operasional perusahaan memiliki kemungkinan bahwa limbah tersebut berbahaya bagi lingkungan sehingga limbah tersebut memerlukan pengelolaan dan penanganan yang khusus oleh perusahaan agar tidak menyebabkan dampak negatif yang lebih besar terhadap lingkungan tempat perusahaan beroperasi. (Mulyani, 2013)

Sebagai bukti nyata Spillane (Chresma, 2008) mengemukakan ada beberapa kasus yang terkait dengan ketidakpuasan publik atas aktivitas perusahaan di Indonesia, seperti yang dilakukan oleh PT. Lapindo Brantas di Sidoarjo, Jawa Timur, Newmont Minahasa Raya di Buyat, Sulawesi, PT. Freeport di Irian Jaya. Selanjutnya, menurut Bank Dunia, di Indonesia, sekitar 15-20% dari limbah dibuang secara baik dan sisanya dibuang di sungai. Diperkirakan 85% dari

kota-kota kecil dan lebih dari 50% kota yang berukuran menengah secara resmi membuang limbah mereka di tempat yang terbuka. Sekitar 75% dari limbah perkotaan dapat terurai dan dapat digunakan sebagai kompos. Walaupun adanya pasar yang relatif besar untuk produk-produk daur ulang, hanya sebagian kecil dari limbah tersebut yang dapat di daur ulang (Ikhsan, 2008)

Pada perkembangannya, akuntansi tidak hanya sebatas proses pertanggungjawaban keuangan namun juga mulai merambah ke wilayah pertanggungjawaban sosial lingkungan sebagai ilmu akuntansi yang relatif baru. Akuntansi lingkungan menunjukkan biaya riil atas input dan proses bisnis serta memastikan adanya efisiensi biaya, selain itu juga dapat digunakan untuk mengukur biaya kualitas dan jasa. Tujuan utamanya adalah dipatuhinya perundangan perlindungan lingkungan untuk menemukan efisiensi yang mengurangi dampak dan biaya lingkungan. (Haryanto, 2002)

2 Standar akuntansi keuangan di Indonesia belum mewajibkan perusahaan untuk mengungkapkan informasi sosial terutama informasi mengenai tanggung jawab perusahaan terhadap lingkungan, akibatnya yang terjadi di dalam praktik perusahaan hanya dengan sukarela mengungkapkannya. Perusahaan akan mempertimbangkan biaya dan manfaat yang akan diperoleh ketika mereka memutuskan untuk mengungkapkan informasi sosial. Bila manfaat yang akan diperoleh dengan pengungkapan informasi tersebut lebih besar dibandingkan biaya yang dikeluarkan untuk mengungkapkannya maka perusahaan akan dengan sukarela mengungkapkan informasi tersebut (Anggraeni, 2006).

Chresma (2008), telah melakukan penelitian demi mengetahui jumlah perusahaan yang telah mengungkapkan

akuntansi lingkungan di Indonesia. Populasi diambil dari seluruh perusahaan *go public* di Indonesia yang telah menerbitkan laporan tahunan 2006 berdasarkan data yang diambil dari ICMD, yaitu *Indonesian Capital Market Directory*. Dalam menentukan indeks pengungkapan digunakan teknik tabulasi berdasarkan daftar/*checklist* pengungkapan sosial. Suatu item diberi skor satu (1) jika diungkapkan dan diberi skor 0 (nol) jika tidak diungkapkan. Dari penelitian tersebut, dapat disimpulkan bahwa rata-rata luas pengungkapan pada perusahaan di Indonesia tergolong masih sangat rendah, hal tersebut bisa diamati dari rata-rata nilai indeks yang hanya sebesar 33,96% dari total indeks yang diharapkan.

Akuntansi lingkungan merupakan bidang ilmu akuntansi yang berfungsi untuk mengidentifikasi, mengakui, mengukur, menilai, menyajikan dan mengungkapkan akuntansi lingkungan. Dalam hal ini pencemaran dan limbah produksi merupakan salah satu contoh dampak negatif dari operasional perusahaan yang membutuhkan sistem akuntansi lingkungan sebagai pengendali terhadap pertanggungjawaban perusahaan. (Sumber diperoleh dari <https://japanesebuginese.wordpress.com/2013/01/19/peranan-akuntansi-lingkungan-dalam-penanggulangan-kerusakan-lingkungan-2/>) diakses pada Oktober 2016.

Penggunaan konsep akuntansi lingkungan bagi perusahaan mendorong kemampuan untuk meminimalisasi persoalan-persoalan lingkungan yang dihadapinya. Banyak perusahaan besar industri dan jasa yang kini menerapkan akuntansi lingkungan. Tujuannya adalah meningkatkan efisiensi pengelolaan lingkungan dengan melakukan penilaian kegiatan lingkungan dari sudut pandang biaya (*environmental costs*) dan manfaat atau efek (*economic benefit*).

Rumah Sakit Islam Hidayatullah Yogyakarta merupakan salah satu instansi yang dalam melakukan kegiatan operasinya menghasilkan berbagai macam limbah berupa limbah medis. Limbah medis ini sangat perlu untuk dikelola secara baik dan benar, hal ini mengingat limbah medis termasuk kedalam kategori limbah berbahaya yang dapat memberikan dampak negatif bagi lingkungan sekitar.

Penanganan limbah medis sudah sangat mendesak dan menjadi perhatian Internasional. Isu ini telah menjadi agenda pertemuan internasional yang penting. Pada tanggal 8 Agustus 2007 telah dilakukan pertemuan *High Level Meeting on Environmental and Health South-East and East-Asian Countries* di Bangkok. Dimana salah satu hasil pertemuan awal *Thematic Working Group (TWG) on Solid and Hazardous Waste* yang akan menindaklanjuti tentang penanganan limbah medis. Selanjutnya pada tanggal 28-29 Februari 2008 dilakukan pertemuan pertama (*TWG) on Solid and Hazardous Waste* di Singapura membahas tentang pengelolaan limbah medis dan domestik di masing-masing negara. (Sumber diperoleh dari <https://ansharcaniago.wordpress.com/2013/02/24/pengelolaan-sampahlimbah-rumah-sakit-dan-permasalahannya/>) diakses pada Januari 2017.

Di Indonesia, penanganan limbah rumah sakit ini harus sesuai dengan yang ditetapkan oleh Kemenkes RI No. 1204/MENKES/SK/X/2004 yang mengatur tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit. Dalam menangani limbah rumah sakit tersebut tentulah akan menimbulkan sejumlah biaya yang perlu dikeluarkan oleh pihak rumah sakit. Biaya-biaya tersebut perlu dikelola dengan baik demi menjaga keberlangsungan finansial rumah sakit tetap dalam keadaan baik.

2 Atas dasar itulah kemudian peneliti mencoba mengangkat masalah akuntansi biaya lingkungan tersebut dalam penelitian yang akan mengungkap penerapan akuntansi biaya lingkungan pada sebuah perusahaan yang sangat berpotensi menghasilkan limbah produksi, yaitu limbah medis di perusahaan layanan kesehatan masyarakat. Penelitian bertujuan yang mencoba untuk mengungkapkan sistem pencatatan pengelolaan limbah medis yang dihasilkan oleh perusahaan layanan kesehatan ini akan dilakukan dalam penelitian yang berjudul "Analisa Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan di RSI Hidayatullah Yogyakarta".

## TINJAUAN TEORITIS

### Akuntansi Lingkungan

Konsep akuntansi lingkungan mulai berkembang sejak tahun 1970-an di Eropa. Pada pertengahan tahun 1990-an komite standar akuntansi internasional (*The International Accounting Standards Committee/ IASC*) mengembangkan konsep tentang prinsip-prinsip akuntansi internasional, termasuk di dalamnya pengembangan akuntansi lingkungan dan audit hak-hak azasi manusia. (*Sumber diperoleh dari <http://keuanganism.com/apa-sebenarnya-akuntansi-lingkungan-itu/>*) diakses pada Oktober 2016.

Akuntansi **Lingkungan** (*Environmental Accounting* atau EA), merupakan istilah yang berkaitan dengan dimasukkannya biaya lingkungan (*environmental costs*) ke dalam praktik akuntansi perusahaan atau lembaga pemerintah. Biaya lingkungan adalah dampak yang timbul dari sisi keuangan maupun non-keuangan yang harus dipikul sebagai akibat dari kegiatan yang mempengaruhi kualitas lingkungan. (Ikhsan, 2008)

### Biaya Lingkungan

Biaya lingkungan adalah biaya-biaya yang terjadi karena kualitas lingkungan yang buruk atau kualitas lingkungan yang buruk yang mungkin terjadi. (Hansen dan Mowen, 2009)

Dalam model kualitas lingkungan total, keadaan yang ideal adalah tidak ada kerusakan lingkungan (sama dengan cacat nol pada manajemen kualitas total). Kerusakan didefinisikan sebagai degradasi langsung dari lingkungan, seperti emisi residu benda padat, cair, atau gas kedalam lingkungan (misalnya pencemaran air dan pencemaran udara), atau degradasi tidak langsung seperti penggunaan bahan baku dan energi yang tidak perlu (Hansen dan Mowen, 2005).

Dengan demikian biaya lingkungan dapat disebut sebagai biaya kualitas lingkungan total (*Environmental Quality Cost*). Sama halnya dengan biaya kualitas, biaya lingkungan adalah biaya-biaya yang terjadi karena adanya kualitas yang buruk. Maka, biaya lingkungan berhubungan dengan kreasi, deteksi, perbaikan, dan pencegahan degradasi lingkungan (Hansen dan Mowen, 2005).

Secara garis besar pengertian biaya lingkungan diklasifikasikan menjadi dua, yaitu (Sulistyowati, 1999) :

#### 1. Biaya Lingkungan Implisit (*Remedial Cost*)

Biaya ini tidak terkait secara langsung dengan proses produksi suatu perusahaan, tetapi merupakan kewajiban perusahaan untuk melakukan perbaikan terhadap lingkungannya. Yang termasuk dalam biaya lingkungan implisit adalah : biaya pencemaran tanah, biaya pencemaran air, biaya pencemaran permukaan air, dan biaya pencemaran gas udara.

**2. Biaya Lingkungan Eksplisit (*Externalities*)**

Yang tergolong pada biaya ini adalah biaya pengurangan polusi udara, limbah, kerusakan tanaman, biaya pengobatan, dan lain-lain yang sudah sewajarnya menjadi tanggung jawab perusahaan.

Dengan ini, maka biaya lingkungan dapat diklasifikasikan menjadi empat kategori (Hansen dan Mowen, 2009) :

- a. Biaya Pencegahan Lingkungan (*environmental prevention costs*), yaitu biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan untuk mencegah diproduksinya limbah dan/ atau sampah yang dapat merusak lingkungan.
- b. Biaya Deteksi Lingkungan (*environmental detection cost*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan untuk menentukan bahwa produk, proses, dan aktifitas, lain di perusahaan telah memenuhi standar lingkungan yang berlaku atau tidak.
- c. Biaya Kegagalan Internal Lingkungan (*environmental internal failure cost*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan karena diproduksinya limbah dan sampah, tetapi tidak dibuang ke lingkungan luar.
- d. Biaya Kegagalan Eksternal Lingkungan (*environmental external failure*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan setelah melepas limbah atau sampah ke dalam lingkungan. Biaya kegagalan eksternal lingkungan juga dapat dibagi menjadi dua yaitu : 1) biaya kegagalan eksternal yang dapat direalisasi adalah biaya yang dialami dan dibayar oleh perusahaan. 2) biaya kegagalan eksternal yang tidak direalisasikan atau biaya sosial disebabkan oleh perusahaan, tetapi dialami dan dibayar oleh pihak-pihak diluar perusahaan.

**Tahap-tahap Alokasi Lingkungan**

Sebelum mengalokasikan pembiayaan untuk pengelolaan dampak lingkungan seperti pengelolaan limbah, pencemaran lingkungan, dan efek sosial masyarakat lainnya, perusahaan perlu merencanakan tahap pencatatan pembiayaan tersebut. Tahap tahap ini dilakukan dalam rangka agar pengalokasian anggaran yang telah dipersiapkan untuk satu tahun periode akuntansi tersebut dapat diterapkan secara tepat dan efisien.

Menurut Munn (1999) dalam bukunya yang berjudul "A System View of Accounting for Waste" mengungkapkan bahwa pencatatan pembiayaan untuk mengelola sampah-sampah yang dikeluarkan dari hasil sisa produksi suatu usaha dialokasikan dalam tahap tahap tertentu yang masing masing tahap memerlukan biaya yang dapat dipertanggungjawabkan, dan tahap tahap pencatatan itu dapat dilakukan sebelum periode akuntansi berjalan sesuai dengan proses produksi yang dilakukan perusahaan tersebut.

Pengelompokkan dalam tahap analisis lingkungan sebagaimana yang ditentukan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) tersebut antara lain sebagai berikut :

**1. Identifikasi**

Pertama kali perusahaan hendak menentukan biaya untuk pengelolaan biaya penanggulangan eksternalitas yang mungkin terjadi dalam kegiatan operasional usahanya adalah dengan mengidentifikasi dampak dampak negatif tersebut.

Sebagai contoh misalnya sebuah Rumah Sakit yang diperkirakan akan menghasilkan limbah berbahaya sehingga memerlukan penanganan khusus untuk hal tersebut mengidentifikasi limbah yang mungkin ditimbulkan antara lain: limbah

padat, cair, maupun radioaktif yang berasal dari kegiatan instalasi rumah sakit atau kegiatan karyawan maupun pasien (Murni, 2001). Macam macam kemungkinan dampak ini diidentifikasi sesuai dengan bobot dampak negatif yang mungkin timbul.

## 2. Pengakuan

Menurut Yanto (Hidayati, 2016) elemen-elemen yang telah diidentifikasi selanjutnya diakui sebagai rekening dan disebut sebagai biaya. Biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka untuk mencegah lingkungan dari pencemaran dapat diakui sebagai beban dalam laporan laba rugi.

Prinsip Akuntansi Berterima Umum memberikan pedoman tentang kriteria yang harus dipenuhi untuk mengakui pendapatan atau beban. Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 82 tahun 2015, pengakuan (*recognition*) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan. Pengakuan dilakukan dengan menyertakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah uang. Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 83 tahun 2015, menyatakan bahwa pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui jika :

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

Selain itu, PSAK 57 tentang kewajiban diestimasi, kewajiban kontinjensi, dan aset kontinjensi, juga memungkinkan mengakui beban sebelum dikeluarkannya biaya, dalam rangka memenuhi ketentuan hukum atau aspek konstruktif lainnya.

## 3. Pengukuran

Perusahaan pada umumnya mengukur jumlah dan nilai atas biaya-biaya yang dikeluarkan untuk pengelolaan lingkungan tersebut dalam satuan moneter yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengukuran nilai dan jumlah biaya yang akan dikeluarkan ini dapat dilakukan dengan mengacu pada realisasi biaya yang telah dikeluarkan pada periode sebelumnya, sehingga akan diperoleh jumlah dan nilai yang tepat sesuai kebutuhan riil setiap periode.

Ikhsan (2008) mengungkapkan bahwa pengukuran yang dilakukan untuk menentukan kebutuhan pengalokasian pembiayaan tersebut sesuai dengan kondisi perusahaan yang bersangkutan sebab masing-masing perusahaan memiliki standar pengukuran jumlah dan nilai yang berbeda-beda.

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 99 tahun 2015, Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan. Proses ini menyangkut pemelihan dasar pengukuran tertentu. Sejumlah dasar pengukuran yang berbeda digunakan dalam derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan.

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 100, Sejumlah dasar pengukuran yang berbeda digunakan dalam derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan. Berbagai macam dasar pengukuran tersebut sebagai berikut :

### a. Biaya Historis

Aktiva dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) yang diberikan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan.

b. **Biaya Kini (*Current Cost*)**

Aktiva dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang seharusnya dibayar bila aktiva yang sama atau setara aktiva diperoleh sekarang.

c. **Nilai Realisasi/Penyelesaian (*Realisable/Settlement Value*)**

Aktiva dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aktiva dalam pelepasan normal (*orderly disposal*).

d. **Nilai Sekarang (*Present Value*)**

Aktiva 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.

**4. Penyajian**

Biaya yang timbul dalam pengelolaan lingkungan ini disajikan bersama sama dengan biaya-biaya unit lain yang sejenis dalam sub-sub biaya administrasi dan umum. 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.

Perusahaan dapat menyajikan kepedulian lingkungan dalam laporan keuangan guna membantu menciptakan kesan positif terhadap perusahaan dimata pemodal, pemerintah, dan masyarakat. Model komprehensif yang dapat dijadikan sebagai alternatif model pelaporan keuangan lingkungan secara garis besar dapat dikategorikan dalam 4 (empat) macam model, antara lain (Mulyani,2013) :

a. **Model Normatif**

Model ini berawal dari premis bahwa perusahaan akan membayar segalanya. Model normatif mengakui dan mencatat biaya-biaya lingkungan secara keseluruhan yakni dalam lingkup satu ruang rekening secara umum bersama rekening lain yang serumpun. Biaya biaya serumpun tersebut disisipkan dalam sub-sub unit rekening biaya tertentu dalam laporan keuangannya.

b. **Model Hijau**

Model hijau menetapkan biaya dan manfaat tertentu atas lingkungan bersih. Selama suatu perusahaan menggunakan sumber daya, perusahaan tersebut harus mengeluarkan biaya sebesar konsumsi atas biaya sumber daya. Proses tersebut memaksa perusahaan menginternalisasikan biaya pemakaian sumber daya meskipun mekanisme pengakuan dan pengungkapan belum memadai dan kemudian melaporkan biaya tersebut dalam laporan keuangan yang terpisah dari laporan keuangan induk untuk memberikan penjelasan mengenai pembiayaan lingkungan di perusahaannya.

c. **Model Intensif Lingkungan**

Model pelaporan ini mengharuskan adanya pelaksanaan kapitalisasi atas biaya perlindungan dan reklamasi lingkungan. Pengeluaran akan disajikan sebagai investasi atas lingkungan sedangkan aktiva terkait lingkungan tidak didepresiasi dengan sehingga dalam laporan keuangan selain pembiayaan yang diungkapkan secara terpisah, juga memuat mengenai catatan-catatan aktiva tetap yang berhubungan dengan lingkungan yang dianggap sebagai inverstasi untuk lingkungan.

d. Model Aset Nasional

Model aset nasional mengubah sudut pandang akuntansi dari tingkat perusahaan (skala mikro) ke tingkat nasional (skala makro), sehingga dimungkinkan untuk meningkatkan tekanan terhadap akuntansi untuk persediaan dan arus sumber daya alam. Dalam model ini dapat ditekankan bahwa selain memperdulikan lingkungan dalam pengungkapannya secara akuntansi, perusahaan juga memiliki kewajiban untuk menginterpretasikan pembiayaan lingkungan tersebut sebagai aset nasional yang dipandang sebagai tanggung jawab secara nasional.

Variasi alternatif model dalam perbedaan materi yang diungkap antara perusahaan satu dengan perusahaan yang menganut model lainnya lebih banyak disebabkan oleh faktor tingkat kompleksitas dan tingkat kebutuhan masing-masing operasional usaha. Perusahaan dapat memilih alternatif model varian dalam menentukan sikap dan bentuk tanggungjawab sosialnya sesuai dengan proporsional masing-masing, namun secara substansial bahwa pertanggungjawaban lingkungan tetap menjadi pertimbangan utama setiap perusahaan.

5. Pengungkapan

Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembebanan atau penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai laporan keuangan. Memuat standar akuntansi yang berisi tentang informasi atau objek harus disajikan secara terpisah dari statemen utama, apakah suatu pos perlu dirinci atau apakah suatu informasi cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki (*footnote*). (Wanggono, 2016)

PSAK 33 tahun 2014 tentang Akuntansi Pertambangan Umum, yang juga mengatur tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup (PLH) untuk perusahaan pertambangan dan hutan, maka hal-hal yang wajib diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah sebagai berikut :

1. Kebijakan akuntansi sehubungan dengan :
  - a. Perlakuan akuntansi atas pembebanan biaya limbah
  - b. Metode penyusutan prasarana pengelolaan limbah.
2. Kegiatan PLH yang telah dan yang sedang berjalan.
3. Adanya kewajiban bersyarat sehubungan dengan PLH.

METODE PENELITIAN

Objek Penelitian

Objek penelitian ini adalah Rumah Sakit Islam Hidayatullah Yogyakarta yang merupakan salah satu rumah sakit swasta di Yogyakarta, dengan asumsi bahwa perusahaan atau lembaga tersebut memiliki potensi dampak sosial, antara lain masalah limbah dan juga lingkungan.

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif komparatif, yaitu peneliti mendeskripsikan hasil temuannya yang berasal dari data-data yang terkumpul melalui proses observasi di obyek penelitian yang kemudian akan diperbandingkan dengan metode penerapan akuntansi lingkungan secara teori yang selama ini berkembang dikalangan akademik. Peneliti kemudian menganalisis kesesuaian metode akuntansi biaya lingkungan yang diperbandingkan secara setahap demi tahap dalam penerapan akuntansi lingkungan tersebut pada masing-masing metode dengan analisis deskripsi

<sup>1</sup>komparatif yang diinterpretasikan atas dasar data yang ada.

### **Jenis dan Sumber Data**

Data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi data kualitatif dan data kuantitatif:

#### **a. Data Kualitatif**

Data kualitatif merupakan data yang bersifat primer dan berbentuk non angka yang berasal dari perusahaan terkait. Sumber data kualitatif antara lain dengan melakukan wawancara terhadap pihak yang terkait mengenai tata cara penerapan metode akuntansi biaya lingkungan pada objek penelitian secara langsung.

#### **a. Data Kuantitatif**

Data Kuantitatif merupakan data yang bersifat sekunder dan berbentuk angka yang berasal dari perusahaan. Sumber data ini antara lain berupa laporan keuangan perusahaan sebagai bukti yang mendukung penelitian.

### **Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan teknik dokumentasi dan teknik wawancara. Teknik dokumentasi yaitu dengan memperoleh data langsung dari objek penelitian, yaitu Rumah Sakit Islam Hidayatullah Yogyakarta, dengan melakukan penelitian-penelitian terhadap dokumen-dokumen dan laporan-laporan perusahaan yang berkaitan dengan penelitian, serta mengumpulkan data dan informasi melalui buku-buku, jurnal, dan juga internet. Teknik wawancara yaitu melakukan komunikasi langsung dengan pihak yang terkait di perusahaan untuk mendapatkan informasi yang berkaitan dengan permasalahan dalam penelitian.

### **Teknik Analisis Data**

Analisis data merupakan salah satu bagian penting dalam sebuah penelitian. Kegiatan ini dilakukan setelah peneliti memperoleh data-data yang dibutuhkan. Tujuan dilakukan analisis data adalah untuk menyederhanakan data ke dalam bentuk yang mudah diinterpretasikan dan mudah dipahami. Langkah-langkah analisis data yang akan dilakukan oleh peneliti adalah sebagai berikut :

#### **a. Mengidentifikasi setiap biaya lingkungan yang dicatat oleh perusahaan.**

Dalam tahap ini, peneliti mengidentifikasi item-item biaya lingkungan yang dicatat oleh perusahaan. Hal ini dilakukan karena tidak semua biaya yang ada di perusahaan merupakan biaya lingkungan.

#### **b. Mengelompokkan setiap item biaya lingkungan yang dicatat oleh perusahaan.**

Dalam tahap ini peneliti berusaha untuk mengelompokkan setiap item biaya yang diperbandingkan secara tahap demi tahap dalam pencatatan biaya-biaya lingkungan pada masing-masing metode dengan analisa deskripsi yang diinterpretasikan atas dasar data yang ada.

Tujuan dilakukan langkah ini adalah untuk mengetahui kesesuaian atau tidak antara teori yang berkembang secara umum dengan praktek yang terjadi di perusahaan. Dalam tahap ini peneliti mencoba membandingkannya dengan konsep Hansen dan Mowen.

#### **c. Menganalisis pengakuan dan pengukuran biaya-biaya lingkungan yang terjadi di perusahaan.**

Dalam tahap ini, peneliti berusaha mencari tahu bagaimana pengakuan, pengukuran dan pencatatan biaya-biaya

lingkungan yang ada dalam perusahaan dengan analisis deskripsi yang diinterpretasikan atas dasar data yang ada. Dalam pengakuan, peneliti mencoba membandingkan kesuaiannya dengan Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 83 tahun 2015, sedangkan untuk pengukuran peneliti mencoba membandingkan kesesuaiannya dengan konsep menurut Suwardjono dan menurut Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 100.

- d. Menganalisis penyajian dan pengungkapan biaya-biaya lingkungan yang terjadi dalam perusahaan.

Dalam tahap ini, peneliti berusaha mencari tahu penyajian dan pengungkapan biaya-biaya lingkungan yang ada dalam perusahaan dengan membandingkan dari bukti-bukti yang ada, seperti bukti laporan keuangan dengan metode analisa deskripsi yang diinterpretasikan atas dasar data yang ada. Untuk penyajian, peneliti mencoba membandingkan kesesuaiannya dengan model penyajian menurut Haryono (2003), sedangkan untuk pengungkapan peneliti mencoba membandingkan kesesuaiannya dengan PSAK No. 1 paragraf 117 tahun 2015 dan PSAK 33 tahun 2014.

- e. Menyajikan alternatif penyajian laporan biaya lingkungan perusahaan.

Dalam tahap ini, peneliti berusaha untuk membuat alternatif penyajian laporan biaya lingkungan perusahaan yang diolah peneliti berdasarkan data item-item biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan. Laporan biaya lingkungan disajikan berdasarkan data laporan keuangan tahun 2016.

- f. Menarik Kesimpulan

Penarikan kesimpulan harus disesuaikan dengan keseluruhan hasil dari proses pengumpulan data dan hasil perhitungan peneliti. Kemudian seluruh temuan penelitian disimpulkan sehingga diperoleh penjelasan tentang pencatatan biaya-biaya lingkungan dalam perusahaan.

## HASIL PENELITIAN

### Deskripsi Elemen Menurut Hidayatullah Yogyakarta

Biaya lingkungan yang terdapat di RSI Hidayatullah Yogyakarta terkait pada biaya yang dikeluarkan dalam aktivitas sanitasi rumah sakit sekaligus yang termasuk didalamnya yaitu pengelolaan limbah. Biaya terbesar yang dikeluarkan lebih kepada pengelolaan limbah baik itu limbah cair maupun limbah padat. Untuk limbah cair dilakukan melalui investasi jangka panjang mesin IPAL. Sedangkan untuk limbah padat pihak rumah sakit melakukan kerjasama dengan pihak ketiga sebagaimana yang sudah dijelaskan.

Biaya-biaya lingkungan (biaya dalam aktivitas sanitasi) yang dikeluarkan oleh rumah sakit kemudian secara umum dikelompokkan dan disajikan oleh peneliti dalam perincian sebagai berikut :

#### 1. Aktivitas Limbah Cair :

- Biaya Gaji Pengelola Lingkungan dan IPAL
- Biaya Pemeliharaan IPAL
- Biaya Pengujian Limbah
- Biaya Sedot WC
- Biaya Semprot Saluran

#### 2. Aktivitas Limbah Padat :

- Biaya Transportasi Sampah Medis
- Biaya Transportasi Sampah Non Medis

- Biaya Bakar Sampah Medis
- Biaya Retribusi Sampah (Domestik)
- Biaya Kebersihan Lingkungan

3. Penyehatan Air Bersih :

- Biaya Uji Air Bersih

4. Pengendalian Vektor dan Binatang Pengganggu :

- Biaya Pembasmian Serangga dan Binatang Pengganggu

**Pengakuan**

Pengakuan berhubungan dengan masalah transaksi akan dicatat atau tidak kedalam sistem pencatatan, sehingga pada akhirnya transaksi tersebut akan berpengaruh pada laporan keuangan perusahaan. RSI Hidayatullah Yogyakarta mengakui elemen tersebut sebagai biaya apabila biaya tersebut sudah dikeluarkan untuk operasional perusahaan dalam mengelola lingkungan.

RSI Hidayatullah dalam pengelolaan biaya lingkungan tidak mengadakan sistem anggaran tahunan, tetapi anggaran akan diajukan apabila memerlukan biaya untuk pengelolaan lingkungan.

Untuk agenda pasti, seperti biaya pengujian akan dianggarkan setiap bulan, sementara yang lain seperti biaya perbaikan dan lain-lain merupakan aktivitas yang tidak pasti dan tidak terduga, sehingga penganggarnya dilakukan setiap dibutuhkan. Misalnya saja, lumpur mengalami penumpukkan sehingga perlu dilakukan pengurasan, maka diperlukan pemanggilan jasa sedot wc, untuk itu bagian sanitasi akan mengajukan biaya sesuai dengan biaya yang dibutuhkan tersebut. Besarnya jumlah biaya ditentukan berdasarkan rincian biaya yang ada atau kesepakatan yang ada.

RSI Hidayatullah akan langsung mencatat dan mengakui sebagai biaya

apabila biaya tersebut sudah dikeluarkan atau terjadinya kas keluar yang disertai dengan manfaat yang diterima. Biaya akan dicatat berdasarkan nota atau bukti yang ada.

Berdasarkan hasil penelusuran yang dilakukan, biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh perusahaan akan muncul sebagai Biaya Pemeliharaan SAPRAS (Sarana Prasarana) dan biaya Gaji dan Upah.

**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 RSI Hidayatullah untuk mengukur biaya lingkungan, yakni menggunakan dasar biaya historis. Dasar biaya historis dengan satuan moneter. Pengukuran didasarkan pada saat kas dikeluarkan dengan satuan moneter sejumlah rupiah.

Terkait 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. Walaupun belum dilakukan penyusutan terhadap mesin IPAL, namun rumah sakit tetap menyajikan pengadaan awal mesin IPAL pada aktiva sebagai Peralatan dan Mesin.

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 10.000 per kilogram limbah medis padat dan untuk limbah domestik dilakukan kerjasama dengan warga sekitar dengan membayar Rp 150.000 per bulan.

## 2 Penyajian

Penyajian berkaitan dengan masalah bagaimana suatu informasi keuangan akan disajikan dalam laporan keuangan.

Biaya yang timbul dalam sanitasi lingkungan di RSI Hidayatullah disajikan bersama biaya-biaya yang sejenis sebagai Biaya Pemeliharaan SAPRAS pada sub Biaya Pelayanan Pasien, sementara untuk gaji pegelora lingkungan dan IPAL disajikan sebagai Gaji dan Upah pada Sub Biaya Administrasi dan Umum, keduanya disajikan dalam laporan laba rugi.

## 2 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.

Dalam hal pengungkapan, RSI Hidayatullah Yogyakarta 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 RSI Hidayatullah mengungkapkan biaya lingkungan dalam laporan deskriptif berupa Laporan Upaya Pengelolaan Lingkungan dan Upaya Pemantauan Lingkungan (UKL-UPL).

## PEMBAHASAN

### Mengidentifikasi Biaya Lingkungan

Peneliti akan mengidentifikasi setiap komponen biaya lingkungan yang ada pada RSI Hidayatullah Yogyakarta menurut Hansen dan Mowen. Tujuan tahap ini untuk mengetahui kesesuaian identifikasi biaya lingkungan menurut RSI Hidayatullah Yogyakarta dengan identifikasi menurut Hansen dan Mowen.

Pengidentifikasi biaya dilakukan berdasarkan pada biaya yang timbul atau dibayarkan selama pengolahan limbah padat dan cair terjadi, serta biaya yang dikeluarkan untuk uji air bersih. Setelah mendapatkan keterangan mengenai biaya-biaya tersebut, kemudian peneliti melakukan perbandingan identifikasi antara RSI Hidayatullah Yogyakarta dengan Hansen dan Mowen. Perbandingan tersebut dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1 merupakan pengaplikasian sekaligus perbandingan identifikasi biaya lingkungan. Tabel-1 menunjukkan bahwa RSI Hidayatullah belum mengidentifikasi biaya lingkungan sesuai dengan teori identifikasi Hansen dan Mowen. Jika biaya-biaya lingkungan pada RSI Hidayatullah diidentifikasi, maka pengidentifikasi kurang lebih seperti yang tercantum pada tabel diatas.

Biaya-biaya lingkungan di atas merupakan biaya lingkungan secara umum yang timbul dari aktivitas sanitasi lingkungan rumah sakit. Apabila dikaitkan dengan teori identifikasi oleh Hansen dan Mowen, maka identifikasi yang dilakukan oleh rumah sakit belum sesuai dengan teori identifikasi oleh Hansen dan Mowen, karena dalam hal pengakuan biaya lingkungan diatas, rumah sakit mengakui biaya-biaya lingkungan tersebut sebagai Biaya SAPRAS (Sarana dan Pra Sarana) dan Biaya Gaji dan Upah.

**Tabel 1**  
**Perbandingan Identifikasi Biaya Lingkungan Menurut Hansen Mowen dan RSI Hidayatullah Yogyakarta**

No.	Identifikasi Menurut Hansen dan Mowen	Identifikasi Menurut RSI Hidayatullah Yogyakarta
1	Biaya Pencegahan Lingkungan ( <i>Environmental Prevention Cost</i> )	Biaya Gaji Pengelola lingkungan dan IPAL Biaya Pemeliharaan IPAL Biaya Kebersihan Biaya Basmi Serangga dan Binatang Pengganggu
2	Biaya Deteksi Lingkungan ( <i>Environmental Detection Cost</i> )	Biaya Uji Limbah Cair Biaya Uji Mikrobiologi Biaya Uji Air Bersih
3	Biaya Kegagalan Internal Lingkungan ( <i>Environmental Intern Failure Cost</i> )	Biaya Sedot WC Biaya Semprot Saluran Biaya Transportasi Sampah Medis dan Non Medis Biaya Bakar Sampah Medis dan Non Medis Biaya Retribusi Sampah (Domestik)
4	Biaya Kegagalan Eksternal Lingkungan ( <i>Environmental External Failure Cost</i> )	-

Sumber : Diolah Peneliti, 2017

### Mengakui Biaya Lingkungan

Meskipun RSI Hidayatullah Yogyakarta tidak melakukan anggaran tahunan untuk biaya lingkungan, tetapi tetap saja untuk mengeluarkan biaya lingkungan (biaya pengelolaan limbah) dilakukan pengajuan anggaran setiap bulan, dan biaya baru akan diakui setelah kas keluar yang disertai dengan manfaat yang diterima.

Hal ini sejalan dengan pandangan Anne dalam artikel *The Greening Accounting* (Mulyani, 2013) yang mengemukakan pandangannya bahwa 'Peralokasian pembiayaan untuk biaya pengelolaan lingkungan dialokasikan pada awal periode dan baru diakui pada saat menerima sejumlah nilai yang telah dikeluarkan'.

Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 83 tahun 2015, menyatakan bahwa pos yang

memenuhi definisi suatu unsur harus diakui jika :

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

Apabila diperbandingkan dengan pernyataan tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh rumah sakit memenuhi sebagai unsur yang harus diakui, selain itu pengukuran biaya yang dilakukan juga diukur dengan andal. Dan biaya lingkungan tersebut sudah diakui sebagai satu kesatuan dalam Biaya SAPRAS (Sarana Prasarana) sedangkan untuk biaya gaji bagian sanitasi dan IPAL diakui sebagai Biaya Gaji dan Upah.

2  
**Mengukur Biaya Lingkungan**

RSI Hidayatullah dalam melakukan pengukuran menggunakan satuan moneter sebesar kos yang dikeluarkan. Sesuai dengan yang diungkapkan oleh Bapak Papang, selaku bagian Direktur administrasi :

*"Biaya dalam sanitasi lingkungan termasuk biaya limbah diukur menggunakan rupiah. Jumlahnya yaitu sesuai dengan yang telah dikeluarkan, berdasarkan rincian harga dan kesepakatan yang ada"*

Sampai saat ini pengukuran terkait dengan biaya lingkungan belum ditetapkan standar pengukurannya. Sehingga pengukuran biaya lingkungan lebih berdasarkan pada kebijakan yang ada di suatu perusahaan. Hal ini diungkapkan pula dalam Mulyani (2013), "Walaupun masih belum ada standar pengukuran mengenai biaya lingkungan (dalam hal biaya pengelolaan limbah) maka pengukuran biaya lingkungan ini berdasarkan kebijakan yang diterapkan oleh perusahaan".

2  
Dalam hal pengukuran, peneliti akan membandingkan pengukuran yang ada pada RSI Hidayatullah dengan pengukuran menurut Suwardjono (2005). Perbandingan pengukuran tersaji dalam tabel 2.

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 99 tahun 2015, Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan.

Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 100 telah menentukan dasar pengukuran yang dapat digunakan, dasar pengukuran itu terbagi menjadi 4 (empat) pengukuran. Berikut ini disajikan perbandingan pengukuran RSI Hidayatullah dengan pengukuran yang telah ditetapkan Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 100. Perbandingan pengukuran tersebut tersaji dalam tabel 3.

1  
**Tabel 2**

**Perbandingan Pengukuran Biaya Lingkungan Menurut Suwardjono dan RSI Hidayatullah Yogyakarta**

<b>Pengukuran Menurut Suwardjono</b>	<b>Pengukuran Menurut RSI Hidayatullah Yogyakarta</b>
Menurut Suwardjono pengukuran (measurement) adalah penentuan angka atau satuan pengukur terhadap suatu objek untuk menunjukkan makna tertentu dari objek tersebut. Pada umumnya, perusahaan mengukur biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk pengelolaan lingkungan dengan menggunakan satuan moneter yang sudah ditetapkan sebelumnya dan sebesar yang dikeluarkan. Sehingga akan diperoleh jumlah dan nilai yang tepat sesuai kebutuhan riil perusahaan setiap periode.	Pengukuran dilakukan dengan menggunakan satuan moneter sebesar kos yang dikeluarkan, berdasarkan rincian harga dan kesepakatan yang ada.

Sumber : Diolah Peneliti, 2017

**Tabel 3**  
**Perbandingan Pengukuran Biaya lingkungan Menurut KDPPLK paragraf 100 dan RSI Hidayatullah Yogyakarta**

	<b>Pengukuran Menurut Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan</b>	<b>Pengukuran Menurut RSI Hidayatullah Yogyakarta</b>
1	Biaya Historis : Aktiva dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan ( <i>consideration</i> ) yang diberikan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan.	Pengukuran dilakukan dengan menggunakan satuan moneter sebesar kos yang dikeluarkan, berdasarkan rincian harga dan kesepakatan yang ada.
2	Biaya Kini : Aktiva dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang seharusnya dibayar bila aktiva yang sama atau setara aktiva diperoleh sekarang.	
3	Nilai Realisasi atau Penyelesaian : Aktiva dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aktiva dalam pelepasan normal ( <i>orderly disposal</i> ).	
4	Nilai Sekarang : Aktiva 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.	

Sumber : Diolah Peneliti

Dari Tabel 3 dapat diketahui bahwa pengukuran yang dilakukan oleh RSI Hidayatullah Yogyakarta telah memenuhi unsur pengukuran pada KDPPLK paragraf.100, yaitu pengukuran dengan menggunakan biaya historis.

#### **Menyajikan Biaya Lingkungan**

Beberapa entitas juga menyajikan, dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah, khususnya bagi industri. (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 1 paragraf 86 Revisi 2015).

Berdasarkan pernyataan diatas, bisa dikatakan bahwa Standar Akuntansi Keuangan (SAK) mengharuskan bagi perusahaan yang bergerak di bidang industri yang berpotensi menghasilkan limbah untuk mengungkapkan aktivitas lingkungan yang terkait sangat erat dengan

limbah produksi sebagai laporan tambahan untuk melengkapi laporan keuangan yang utama yang sudah diwajibkan.

Penyajian biaya lingkungan ini di dalam laporan keuangan dapat dilakukan dengan nama rekening yang berbeda-beda sebab tidak ada ketentuan yang baku untuk nama rekening untuk memuat alokasi pembiayaan lingkungan yang dikeluarkan oleh perusahaan.

Dalam penelusuran yang dilakukan peneliti, diketahui bahwa selama ini RSI Hidayatullah dalam menyajikan biaya lingkungan belum disajikan dalam pos khusus maupun laporan khusus.

Penyajian biaya lingkungan dijadikan satu dengan laporan keuangan induk, yaitu laporan laba rugi dalam sub Biaya Pelayanan Pasien dan sub Biaya Administrasi dan Umum. Biaya-biaya

lingkungan<sup>4</sup> yang muncul dalam aktivitas sanitasi lingkungan rumah sakit (kecuali biaya gaji pengelola lingkungan dan IPAL) disajikan bersamaan dengan biaya lain yang sejenis yaitu dalam Biaya SAPRAS (Sarana Prasarana) yang tersaji dalam sub Biaya Pelayanan Umum. Sedangkan untuk Biaya Gaji pengelola lingkungan dan IPAL disajikan dalam rekening Gaji dan Upah dalam sub biaya Biaya Administrasi dan Umum.

Menurut Haryono (Mulyani, 2013), terdapat empat model penyajian biaya lingkungan yakni :

- a. Model Normatif: Model normatif mengakui dan mencatat biaya-biaya lingkungan secara keseluruhan yakni dalam lingkup satu ruang rekening secara umum bersama rekening lain yang serumpun. Biaya-biaya serumpun tersebut disisipkan dalam sub-sub unit rekening biaya tertentu dalam laporan keuangannya
- b. Model Hijau: Model hijau menetapkan biaya dan manfaat tertentu atas lingkungan bersih dan kemudian melaporkan biaya tersebut dalam laporan keuangan yang terpisah dari laporan keuangan induk untuk menjelaskan pembiayaan lingkungan di perusahaanya
- c. Model Intensif Lingkungan: Pengeluaran akan disajikan sebagai investasi atas lingkungan sedangkan aktiva terkait lingkungan tidak didepresiasi.
- d. Model Aset Nasional: selain memperdulikan lingkungan dalam pengungkapannya secara akuntansi, perusahaan juga memiliki kewajiban untuk menginterpretasikan pembiayaan lingkungan tersebut sebagai aset nasional.

Berdasarkan model penyajian tersebut, dapat disimpulkan bahwa RSI Hidayatullah

dalam penyajian biaya lingkungan cenderung menganut model normatif. Walaupun untuk aktiva terkait IPAL belum diadakan penyusutan, namun dalam biaya lingkungan yaitu biaya terkait sanitasi dan pengelolaan limbah (selain biaya gaji pengelola dan IPAL) penyajiannya dijadikan satu dalam satu rekening, sehingga model penyajian biaya lingkungan lebih rumah sakit lebih cenderung menganut model normatif. Dan berdasarkan data dan fakta yang ada, dapat diketahui pula bahwa rumah sakit belum membuat laporan biaya lingkungan secara khusus dan eksplisit. Penyajian biaya lingkungan masih menyatu dengan laporan umum rumah sakit, yaitu pada laporan laba rugi.

### Mengakui Biaya Lingkungan

Dalam pengungkapan telah diatur dalam PSAK No. 1 paragraf 117 Revisi 2015, tertulis bahwa :

*"Entitas dapat mengungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan tentang dasar pengukuran yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan dan kebijakan akuntansi lain yang diterapkan yang relevan lebih memahami laporan keuangan"*

PSAK 33 tahun 2014 tentang Akuntansi Pertambangan Umum, yang juga mengatur tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup (PLH) untuk perusahaan pertambangan dan hutan, maka hal-hal yang wajib diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah sebagai berikut :

1. Kebijakan akuntansi sehubungan dengan :
  - a. Perlakuan akuntansi atas pembebanan biaya limbah
  - b. Metode penyusutan prasarana pengelolaan limbah
2. Kegiatan PLH yang telah dan yang sedang berjalan

3. Adanya kewajiban bersyarat sehubungan dengan PLH

Pengungkapan merupakan suatu bentuk transparansi yang dilakukan oleh perusahaan kepada publik. Pengungkapan merupakan pemberian informasi dari aktivitas keuangan yang tidak dapat dijelaskan melalui data keuangan saja. Hal ini juga diungkapkan oleh Mulyani (2013) bahwa Ditinjau dari pemberian informasi akuntansi, maka pengungkapan informasi lingkungan adalah untuk mengkomunikasikan antara seluruh transaksi-transaksi yang terjadi dalam perusahaan dengan pemakainya untuk pertimbangan ekonomis dan keputusan investasi yang rasional.

Salah satu cara untuk mengungkapkan biaya lingkungan yaitu melalui catatan atas laporan keuangan. Dengan adanya pengungkapan pada catatan atas laporan keuangan maka dapat dijelaskan secara rinci baik itu secara kuantitatif maupun kualitatif mengenai biaya lingkungan yang telah disajikan. Dengan begitu informasi yang disampaikan dalam catatan atas laporan keuangan sudah dapat menggambarkan secara relevan dan dapat diandalkan. Adanya pengungkapan sama halnya seperti penyempurnaan dalam proses akuntansi biaya lingkungan.

Pada dasarnya RSI Hidayatullah sudah melakukan identifikasi, pengakuan, pengukuran, serta penyajian laporan keuangan. Namun dalam hal pengungkapan, RSI Hidayatullah belum mengungkapkan biaya lingkungan pada catatan atas laporan keuangan. Catatan atas laporan keuangan hanya memuat ikhtisar pencapaian kinerja keuangan rumah sakit. Selain itu penyajian juga belum disajikan secara khusus. Hal ini menjadikan sulit bagi pengguna laporan untuk menelusuri biaya lingkungan yang dilakukan rumah sakit. Walaupun begitu, rumah sakit mengungkapkan biaya

lingkungan dalam laporan deskriptif yaitu 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. Selain itu aktivitas pengeluaran biaya lingkungan dicatat dalam Buku Besar Biaya, yang berisi catatan seluruh biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit.

Mengacu pada PSAK No. 1 paragraf 117 tahun 2015 dan PSAK 33 tahun 2014 tentang Akuntansi Pertambangan Umum mengatur tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup (PLH), maka dapat dikatakan bahwa RSI Hidayatullah Yogyakarta belum atau tidak menerapkan aturan sebagaimana yang disebutkan dalam PSAK No. 1 paragraf 117 tahun 2015 dan PSAK 33 tahun 2014. Selain tidak mengungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan, prasarana pengelolaan limbah pun juga belum dilakukan penyusutan.

#### **Alternatif Penyajian Laporan Biaya Lingkungan dan Tabel Kesimpulan**

Dalam hal ini, penulis mencoba membantu RSI Hidayatullah dalam menyajikan pelaporan biaya lingkungan. Penulis mengaplikasikan teori Hansen dan Mowen dalam pelaporan biaya lingkungan, yang sebagian besar pelaporan biaya lingkungan yang digunakan oleh suatu perusahaan ialah menggunakan teori Hansen dan Mowen. Pengklasifikasian biaya lingkungan menurut Hansen dan Mowen terbagi menjadi empat kategori :

- a. Biaya Pencegahan Lingkungan (*environmental prevention costs*), yaitu biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan untuk mencegah diproduksinya limbah dan/ atau sampah yang dapat merusak lingkungan.

1 Contoh aktivitas secara umum dalam pencegahan pada RSI Hidayatullah yaitu biaya gaji pengelola lingkungan dan IPAL, biaya pemeliharaan IPAL, biaya pembasmian serangga dan binatang penggangu, biaya kebersihan.

- b. Biaya Deteksi Lingkungan (*environmental detection cost*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan untuk menentukan bahwa produk, proses, dan aktifitas, lain di perusahaan telah memenuhi standar lingkungan yang berlaku atau tidak.

Contoh aktivitas secara umum dalam deteksi pada RSI Hidayatullah yaitu biaya uji limbah cair, biaya lab air bersih, dan biaya lab mikrobiologi.

- c. Biaya Kegagalan Internal Lingkungan (*environmental internal failure cost*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan karena diproduksi limbah dan sampah, tetapi tidak dibuang ke lingkungan luar

Contoh aktivitas secara umum dalam kegagalan internal pada RSI Hidayatullah yaitu biaya transportasi sampah medis dan non medis, biaya bakar sampah medis, biaya retribusi sampah domestik, biaya semprot saluran dan biaya sedot wc.

- d. Biaya Kegagalan Eksternal Lingkungan (*environmental external failure*), adalah biaya-biaya untuk aktifitas yang dilakukan setelah melepas limbah atau sampah ke dalam lingkungan. Biaya kegagalan eksternal lingkungan juga dapat dibagi menjadi dua yaitu : 1) biaya kegagalan eksternal yang dapat direalisasi adalah biaya yang dialami dan dibayar oleh perusahaan. 2) biaya kegagalan eksternal yang tidak direalisasikan atau biaya sosial disebabkan oleh perusahaan , tetapi dialami dan dibayar oleh pihak-pihak

5 diluar perusahaan. Pada biaya kegagalan eksternal perusahaan belum pernah mengeluarkan biaya.

5 Penulis memperoleh data biaya lingkungan (biaya aktivitas sanitasi lingkungan) secara rinci dalam buku besar biaya yang dimiliki oleh rumah sakit. Buku besar biaya ini adalah kumpulan dari biaya-biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit secara menyeluruh. Biaya lingkungan (biaya aktivitas sanitasi lingkungan) pada rumah sakit tersaji bersamaan dengan biaya-biaya lain dalam rekening Biaya Pemeliharaan SAPRAS (Sarana Pra Sarana). Penulis mengambil data biaya lingkungan pada tahun 2016. Sedangkan untuk informasi data biaya gaji pengelola lingkungan dan IPAL diperoleh penulis melalui wawancara dengan direktur administrasi, karena dalam buku besar biaya, biaya gaji hanya tersaji dengan keterangan nomor rekening, sehingga menyulitkan penulis dalam mengetahui besarnya jumlah gaji tersebut. Dalam wawancara tersebut, Bapak Papang selaku Direktur Administrasi, menyebutkan bahwa :

“Untuk pengelola lingkungan dan IPAL gaji yang dikeluarkan sebesar Rp 60.000.000 untuk dua pegawai dalam setahun”.

Alternatif penyajian biaya lingkungan RSI Hidayatullah Yogyakarta pada tahun 2016 disajikan pada tabel 4.

Dari alternatif laporan biaya lingkungan di atas dapat diketahui bahwa rumah sakit tidak mengeluarkan biaya kegagalan eksternal. Dengan ini dapat dinyatakan bahwa secara umum rumah sakit sudah melakukan pengelolaan lingkungan dengan baik. Namun demikian, rumah sakit belum mendesain biaya mutu lingkungan terkait dengan kegagalan eksternal. Akibatnya jika terjadi kesalahan bisa berakibat buruk yang dapat merugikan rumah sakit. Dengan kata lain pencegahan serta pengendalian terhadap lingkungan sudah dilakukan

**Tabel 4.**

**Alternatif Laporan Biaya Lingkungan**

PT Rumah Sakit Islam Hidayatullah Yogyakarta			
Laporan Biaya Lingkungan			
untuk Periode 31 Desember 2016			
(disajikan dalam rupiah, kecuali dinyatakan lain)			
Keterangan	Biaya Lingkungan		% Dari Total Biaya
<b>Biaya Pencegahan :</b>			
Biaya Gaji Pengelola Lingkungan & IPAL	60.000.000		
Biaya Spoll Blower	650.000		
Biaya Servis Pompa Limbah	385.000		
Biaya Cleanning Service	238.200.000		
Biaya Obat Nyamuk	30.000		
Biaya Racun Tikus	121.000	299.386.000	0,74%
<b>Biaya Deteksi :</b>			
Biaya Uji Limbah Cair	6.402.000		
Biaya Uji Lab. Air Bersih	640.000		
Biaya Uji Lab. Mikrobiologi	4.328.500	11.370.500	0,03%
<b>Biaya Kegagalan Internal :</b>			
Biaya Transportasi Sampah Medis	21.047.000		
Biaya Transportasi Sampah Non Medis	350.000		
Biaya Retribusi Sampah Domestik	1.560.000		
Biaya Bakar Sampah Medis	104.481.700		
Biaya Semprot Saluran	925.000		
Biaya Sedot WC	1.800.000	130.163.700	0,32%
<b>Biaya Kegagalan Eksternal :</b>			0%
<b>Total Biaya Lingkungan</b>	440.920.200		1,09%
<b>Total Biaya Operasional</b>	40.174.655.593		100%

dengan baik oleh pihak rumah sakit, namun biaya terkait pengeluaran untuk mengatasi masalah kegagalan eksternal belum dipersiapkan dengan baik.

Dari pembahasan yang telah diuraikan terkait perlakuan biaya lingkungan yang ada di RSI Hidayatullah Yogyakarta dapat diringkas sebagaimana disajikan pada tabel 5.

**SIMPULAN DAN SARAN**

**Simpulan**

Berdasarkan pembahasan sebelumnya berikut dipaparkan beberapa simpulan:

1. Biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh RSI Hidayatullah teridentifikasi dalam aktivitas yang dilakukan dalam sanitasi lingkungan rumah sakit, yaitu : Aktivitas pengelolaan limbah cair, biaya yang

1  
Tabel 5

Tabel Kesimpulan

Aktivitas Biaya Lingkungan	Diakui	Diukur	Disajikan		Diungkapkan	
			Sub Biaya	Laporan Keuangan	CALK	Lain-Lain
Biaya Gaji Pengelola Lingkungan & IPAL	Gaji dan Upah	Rp 60.000.000	Biaya Administrasi & Umum	Laba Rugi	-	Lap. UKL-UPL
Biaya Spoll Blower	Biaya Pemeliharaan SAPRAS	Rp 650.000	Biaya Pelayanan Pasien	Laba Rugi	-	
Biaya Servis Pompa Limbah		Rp 385.000		Laba Rugi	-	
Biaya Cleanning Service		Rp 238.200.000		Laba Rugi	-	
Biaya Obat Nyamuk		Rp 30.000		Laba Rugi	-	
Biaya Racun Tikus		Rp 121.000		Laba Rugi	-	
Biaya Uji Limbah Cair		Rp 6.402.000		Laba Rugi	-	
Biaya Uji Lab. Air Bersih		Rp 640.000		Laba Rugi	-	
Biaya Uji Lab. Mikrobiologi		Rp 4.328.500		Laba Rugi	-	
Biaya Transportasi Sampah Medis		Rp 21.047.000		Laba Rugi	-	
Biaya Transportasi Sampah Non Medis		Rp 350.000		Laba Rugi	-	
Biaya Retribusi Sampah Domestik		Rp 1.560.000		Laba Rugi	-	
Biaya Bakar Sampah Medis		Rp 104.481.700		Laba Rugi	-	
Biaya Semprot Saluran		Rp 925.000		Laba Rugi	-	
Biaya Sedot WC		Rp 1.800.000		Laba Rugi	-	

Sumber : Data Diolah Peneliti, 2017

1 dihasilkan secara umum berupa Biaya Gaji Pengelola Lingkungan dan IPAL, Biaya Pemeliharaan IPAL, Biaya Pengujian Limbah, Biaya Sedot WC, Biaya Semprot Saluran. Aktivitas pengelolaan limbah padat, biaya yang dihasilkan secara umum berupa Biaya Transportasi, Biaya Pembakaran, Biaya Retribusi Sampah Domestik, Biaya Kebersihan. Aktivitas Penyehatan Air Bersih, biaya yang dihasilkan secara umum berupa Biaya Uji Air Bersih. Aktivitas Pengendalian Vektor & Binatang pengganggu, biaya yang dihasilkan secara umum berupa Biaya Pembasmian Serangga dan Binatang Pengganggu.

Pengidentifikasi biaya lingkungan yang dilakukan rumah sakit belum sesuai dengan teori Hansen dan Mowen karena hanya diakui sebagai Biaya

1 SAPRAS (Sarana Prasarana) dan Biaya Gaji & Upah.

2. RSI Hidayatullah mengakui biaya lingkungan pada saat terjadinya transaksi kas keluar. Biaya lingkungan yang diakui oleh RSI Hidayatullah sesuai dengan definisi unsur yang harus diakui pada Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 83 tahun 2015.
3. RSI Hidayatullah mengukur biaya lingkungan sesuai dengan Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 100, yaitu menggunakan pengukuran biaya historis, dengan satuan moneter rupiah sesuai dengan kos yang dikeluarkan.
4. RSI Hidayatullah belum menyajikan biaya lingkungan secara eksplisit atau belum menyajikan terpisah dengan laporan iduk. Biaya lingkungan disajikan

1 pada laporan laba rugi sebagai sub Biaya Pelayanan Pasien dan sub Biaya Administrasi & Umum. Penyajian biaya lingkungan cenderung mengikuti model normatif.

5. RSI Hidayatullah belum mengungkapkan biaya lingkungan pada catatan atas laporan keuangan, namun tetap mengungkapkan biaya lingkungan dalam laporan deskriptif UKL-UPL. Pengungkapan biaya lingkungan pada rumah sakit tidak sesuai dengan PSAK No. 1 paragraf 117 tahun 2015 dan PSAK 33 tahun 2014.

#### **Saran**

Berikut saran yang dapat diberikan penulis kepada RSI Hidayatullah Yogyakarta dan peneliti selanjutnya:

1. Peneliti selanjutnya diharapkan bisa menemukan standar pengukuran biaya lingkungan sehingga bisa diperbandingkan dengan kondisi di suatu perusahaan.

2. Peneliti selanjutnya diharapkan meneliti biaya lingkungan pada perusahaan/entitas jasa yang terkait langsung dengan lingkungan, seperti perusahaan batu bara dan perusahaan minyak bumi.

3. RSI Hidayatullah sebaiknya menyajikan biaya lingkungan secara terpisah atau eksplisit dari laporan keuangan induk atau mengungkapkan biaya lingkungan pada catatan atas laporan keuangan, agar pengguna laporan dapat mudah mengetahui biaya lingkungan yang terdapat di rumah sakit.

4. RSI Hidayatullah sebaiknya membuat anggaran tahunan terkait dengan biaya lingkungan, agar proses pengukuran dan pengakuan jauh lebih terstruktur. RSI Hidayatullah sebaiknya melakukan penyusutan terhadap IPAL sehingga dapat mengetahui besarnya biaya penyusutan pada IPAL.

---

#### **DAFTAR PUSTAKA**

Anggraini, Fr. Reni Retno (2006), "Pengungkapan Informasi Sosial dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Informasi Sosial dalam Laporan Keuangan Tahunan (Studi Empiris pada Perusahaan-Perusahaan yang terdaftar Bursa Efek Jakarta)." *Simposium Nasional Akuntansi IX*.

Chresma, Theodorus (2008), *Mengungkap Praktik Corporate Social Responsibility dan Prospeknya dalam Mencegah Kerusakan Lingkungan*. (<https://theowordpower.wordpress.com/2008/04/04/>, diakses tanggal 17 Maret 2016)

Hansen dan Mowen (2005), *Akuntansi Manajerial*, Buku 1 Edisi 8, Jakarta: Salemba Empat.

Hansen dan Mowen (2009). *Akuntansi Manajerial*, Buku 2 Edisi 8, Jakarta: Salemba Empat.

Haryanto, Widiari (2002), "Analisis Penerapan Akuntansi Lingkungan di RSU PKU Muhammadiyah Yogyakarta." *Skripsi Tidak Diterbitkan*, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.

Hidayati, Nurul (2016), "Analisis Penetapan Akuntansi Biaya Lingkungan pada PT. Perkebunan Nusantara V Sei Rokan". *Skripsi*, Universitas Pasir Pengairan Rokan Hulu.

Ikatan Akuntan Indonesia (2013). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 1 (R.2015), April 2015*, Jakarta: Ikatan Akuntansi Indonesia.

- Ikatan Akuntan Indonesia (2014). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan* No. 33 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup (PLH) untuk perusahaan pertambangan dan hutan.
- Ikhshan, Arfan (2008), *Akuntansi Lingkungan dan Pengungkapannya*: Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Keputusan Menteri Kesehatan R.I. No.1204/MENKES/SK/X/2004 tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit.
- Mulyani, Nita Sri (2013), "Analisis Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan pada Pabrik Gondorukem dan Terpentin (PGT) Garahan- Jember." *Skripsi Tidak Diterbitkan*, Universitas Jember.
- Munn (1999), *A system View of Accounting for Waste*, First Edition, Nixxon and Schinitte, et Universiteit Press, Bonn
- Mumi, Sri (2001), "Akuntansi Sosial : Suatu Tinjauan Mengenai Pengakuan, Pengukuran, dan Pelaporan Eksternalities dalam Laporan Keuangan". *Jurnal Akuntansi & Investasi*, Jurusan Akuntansi FE UMY.
- Sulistiyowati, Firma (1999), "Pelaporan Akuntansi Lingkungan: Perlakuan, Pengukuran, dan Penyajian Biaya Lingkungan dalam Laporan Keuangan Perusahaan". Widya Dharma: Jurnal Kependidikan (Majalah Ilmiah Kependidikan) Vol. 9 No. 2, p. 99-116.
- Suardjono (2005), *Teori Akuntansi: Perekayasaaan Pelaporan Keuangan*, Edisi III, Yogyakarta: BPFE.
- Undang-Undang No. 32 Tahun 2009. *Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup*.
- Wanggono, Antonius Wasi (2016), "Analisis Perlakuan Akuntansi Biaya Lingkungan, Studi Kasus di Unit Pelaksana Teknis Daerah Rumah Potong Hewan Dinas Pertanian Kota Surakarta", *Skripsi*, Program Studi Akuntansi, FE Ekonomi Univ Sanata Dharma.
- <https://ansharcaniago.wordpress.com/2013/02/24/pengelolaan-sampahlimbah-rumah-sakit-dan-permasalahannya/>, diakses pada Januari 2017.
- <http://edukasi.kompas.com/read/2016/05/09/07170081/read-brandzview.html>, diakses pada Oktober 2016.
- <https://japanesebuginese.wordpress.com/2013/01/19/peranan-akuntansi-lingkungan-dalam-penanggulangan-kerusakan-lingkungan-2/>) diakses pada Oktober 2016.
- <http://keuanganism.com/apa-sebenarnya-akuntansi-lingkungan-itu/>, diakses pada Oktober 2016.

ORIGINALITY REPORT

---

**90%**  
SIMILARITY INDEX

**90%**  
INTERNET SOURCES

**25%**  
PUBLICATIONS

**34%**  
STUDENT PAPERS

---

PRIMARY SOURCES

---

**1** **123dok.com** **33%**  
Internet Source

---

**2** **jurnal.stieww.ac.id** **32%**  
Internet Source

---

**3** **repository.uinsu.ac.id** **5%**  
Internet Source

---

**4** **id.123dok.com** **4%**  
Internet Source

---

**5** **es.scribd.com** **3%**  
Internet Source

---

**6** **digilibadmin.unismuh.ac.id** **2%**  
Internet Source

---

**7** **eprint.stieww.ac.id** **2%**  
Internet Source

---

**8** **text-id.123dok.com** **1%**  
Internet Source

---

**9** **Submitted to Universitas Jember** **1%**  
Student Paper

---

10	Submitted to Universitas Sam Ratulangi Student Paper	1 %
11	btkljogja.or.id Internet Source	1 %
12	repository.radenintan.ac.id Internet Source	1 %
13	id.scribd.com Internet Source	1 %
14	www.coursehero.com Internet Source	1 %
15	vdocuments.site Internet Source	1 %
16	admisibisnis.blogspot.com Internet Source	<1 %
17	"Az Orvosi Hetilap 1966 májusi lapszámai", Orvosi Hetilap, 1966 Publication	<1 %
18	Submitted to Universitas Negeri Jakarta Student Paper	<1 %
19	Submitted to Universitas Diponegoro Student Paper	<1 %
20	adoc.pub Internet Source	<1 %
21	repository.uksw.edu	

Internet Source

<1 %

22

pdffox.com

Internet Source

<1 %

23

repository.usd.ac.id

Internet Source

<1 %

24

Submitted to Universitas Sultan Ageng  
Tirtayasa

Student Paper

<1 %

25

ml.scribd.com

Internet Source

<1 %

26

www.scribd.com

Internet Source

<1 %

27

issuu.com

Internet Source

<1 %

28

repositori.kemdikbud.go.id

Internet Source

<1 %

29

"Az Orvosi Hetilap 1972 októberi lapszámai",  
Orvosi Hetilap, 1972

Publication

<1 %

Exclude quotes Off

Exclude matches Off

Exclude bibliography Off