

**ANALISIS PRAKTIK AKUNTANSI DAN PERLAKUAN BIAYA
LINGKUNGAN PADA RSUD NGUDI WALUYO WLINGI
KABUPATEN BLITAR**

**Shafrinaufal Mirza Ghifari
Dr. Drs. Rosidi, AK., MM.**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Brawijaya
Email:shafrinaufal86@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this study is to explain environmental accounting practices, treatment of environmental costs in the financial statements, and environmental management activities carried out by the Ngudi Waluyo Regional General Hospital. This study uses a qualitative research method that is carried out through a descriptive approach. The results of this study are that environmental accounting practices at the Ngudi Waluyo Regional General Hospital are still lacking and need to be improved. This is indicated by the absence of reporting and disclosure of hospital environmental costs that are carried out explicitly both in the financial statements and special reports separately. This makes the accuracy and completeness of accounting information related to hospital environmental costs still minimal and difficult to trace in financial statements. Regarding the accounting treatment for environmental costs, the hospital has done it in accordance with PSAP No.1 concerning the Presentation of Financial Statements. At the end of this study, researchers gave recommendations on the preparation of environmental cost reports for the Ngudi Waluyo Regional General Hospital based on Hansen and Mowen's concepts so that it helped management in reporting the costs of the hospital environment.

Keywords: environmental accounting, environmental management activities, financial statements, accounting treatment, hospital

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini yaitu untuk menjelaskan praktik akuntansi lingkungan dan perlakuan akuntansi atas biaya lingkungan dalam laporan keuangan yang dilakukan oleh Rumah Sakit Umum Daerah Ngudi Waluyo. Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif yang dilakukan melalui pendekatan deskriptif. Hasil dari penelitian ini adalah praktik akuntansi lingkungan pada Rumah Sakit Umum Daerah Ngudi Waluyo masih kurang dan perlu untuk ditingkatkan. Hal tersebut ditunjukkan dengan belum adanya pelaporan dan pengungkapan biaya lingkungan yang dilakukan secara eksplisit baik pada laporan keuangan rumah sakit maupun laporan khusus secara terpisah. Hal tersebut menyebabkan keakuratan dan kelengkapan informasi akuntansi terkait biaya lingkungan rumah sakit masih minim dan sulit untuk ditelusuri dalam laporan keuangan. Terkait dengan perlakuan

akuntansi atas biaya lingkungan, rumah sakit sudah melakukannya sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 1 Tahun 2010 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Pada akhir penelitian ini, peneliti memberikan rekomendasi penyusunan laporan biaya lingkungan untuk Rumah Sakit Umum Daerah Ngudi Waluyo berdasarkan konsep Hansen dan Mowen sehingga memudahkan manajemen dalam melaporkan biaya lingkungan rumah sakit.

Kata Kunci: akuntansi lingkungan, aktivitas pengelolaan lingkungan, laporan keuangan, perlakuan biaya, rumah sakit

1. PENDAHULUAN

Lingkungan sudah menjadi isu dan topik permasalahan yang sering dibahas belakangan ini, mengingat banyaknya kasus mengenai pencemaran dan kerusakan lingkungan yang sebagian besar disebabkan oleh manusia. Apalagi beberapa organisasi atau perusahaan juga mengeluarkan limbah dari kegiatan operasionalnya yang dapat menyebabkan pencemaran lingkungan. Melihat beberapa alasan yang melatarbelakangi terhadap pentingnya keberadaan dan keberlangsungan hidup lingkungan, maka hal tersebut harus segera diatasi oleh semua elemen baik pemerintah, organisasi, dan masyarakat.

Tentu, dalam mewujudkan terciptanya lingkungan hidup yang baik tersebut akan menimbulkan munculnya biaya khusus atau yang biasa dikenal istilah biaya lingkungan (*environmental costs*). Ikhsan (2008) mendefinisikan biaya lingkungan sebagai dampak moneter maupun non-moneter yang dihasilkan dari aktivitas organisasi yang memiliki pengaruh terhadap keberlangsungan hidup dan kualitas lingkungan di sekitarnya. Dari pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengelolaan biaya lingkungan memiliki pengaruh terhadap keberlangsungan hidup organisasi dalam menjalankan usaha dan aktivitasnya.

Untuk memenuhi tujuan tersebut, diperlukan sebuah alat yang dapat mengelola biaya lingkungan tersebut yaitu dengan menggunakan ilmu akuntansi lingkungan. Cabang dari ilmu akuntansi ini menawarkan upaya keberpihakan dan kepedulian terhadap lingkungan dengan memasukkan biaya-biaya lingkungan yang terkait dengan aktivitas organisasi. Penelitian Henny dan Murtanto (2012) menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan sosial dan lingkungan di Indonesia masih relatif rendah yaitu sebesar 42,32%. Terdapat beberapa teori yang mendukung adanya laporan mengenai pertanggungjawaban sosial dan lingkungan dalam sebuah organisasi. Menurut Deegan (2004), teori legitimasi dan teori stakeholder merupakan teori yang mendukung terwujudnya konsep Akuntansi Lingkungan.

Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) sebagai unit kerja pemerintah daerah yang banyak diubah statusnya menjadi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), tidak luput dari penerapan konsep akuntansi lingkungan ini. Departemen Kesehatan juga menyatakan bahwa limbah rumah sakit dikategorikan sebagai limbah B3 (limbah berbahaya dan beracun). Beberapa peraturan terkait tanggung jawab lingkungan tersebut yaitu terdapat pada Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup dan Permenkes

1204/Menkes/perXI/2004 yang mengatur tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit.

Penerapan konsep akuntansi lingkungan ini akan membantu rumah sakit dalam mengelola limbah, penghematan konsumsi energi, memberikan peluang untuk daur ulang, dan inovasi-inovasi yang lain. Penelitian ini mengacu pada analisis penerapan praktik akuntansi lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo dan PSAP Nomor 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan terkait dengan bagaimana rumah sakit melaporkan biaya lingkungan mereka pada laporan keuangan.

Berdasarkan beberapa uraian permasalahan tersebut, peneliti ingin mengidentifikasi bagaimana praktik akuntansi lingkungan dan perlakuan biaya atas lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo Wlingi. Penelitian ini berjudul “Analisis Praktik Akuntansi dan Perlakuan Biaya Lingkungan pada RSUD Ngudi Waluyo Wlingi Kabupaten Blitar”.

2. TELAAH PUSTAKA

2.1 Badan Layanan Umum Daerah

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan BLUD merupakan salah satu unit kerja dari Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada dalam ruang lingkup pemerintah daerah yang memiliki tugas untuk melayani masyarakat terkait dengan penyediaan barang atau jasa dengan tidak mencari keuntungan dalam kegiatan tersebut. BLUD dalam kegiatannya harus memperhatikan prinsip efisiensi dan produktivitas. Dalam Pasal 1 Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 juga disebutkan bahwa pola pengelolaan keuangan BLUD diberikan sangat fleksibel yaitu berupa hak dalam menerapkan praktik bisnis yang sehat yang dapat meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat.

Bentuk fleksibilitas tersebut antara lain meliputi pengelolaan pendapatan dan biaya, pengelolaan kas, pengelolaan utang, pengelolaan piutang, pengelolaan investasi, pengadaan barang dan/atau jasa, pengelolaan barang, penyusunan akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban, pengelolaan sisa kas di akhir tahun anggaran dan defisit, kerjasama dengan pihak lain, pengelolaan dana secara langsung, perumusan standar dan kebijakan pengelolaan keuangan. RSUD sebagai suatu lembaga yang memberikan layanan dengan bentuk quasi public goods di lingkup Pemerintah Daerah juga memiliki kewajiban untuk mengikuti kebijakan dari Pola Pengelolaan Keuangan BLUD seperti yang sudah tercantum dalam peraturan. Sesuai dengan amanah dari Pemendagri Nomor 61 Tahun 2007.

2.2 Sistem Manajemen Lingkungan Rumah Sakit

Sistem manajemen lingkungan sudah diterapkan di beberapa organisasi termasuk rumah sakit. Menurut Adisasmito (2009), Sistem Manajemen Lingkungan Rumah Sakit merupakan bagian sistem manajemen terpadu yang meliputi pendekatan struktur organisasi, kegiatan perencanaan, pembagian tanggung jawab dan wewenang, praktik menurut standar operasional, prosedur khusus, proses berkelanjutan, serta pengembangan sumber daya manusia untuk mengembangkan, menerapkan, mengkaji, mengevaluasi dan mensinergikan kebijakan terkait dengan lingkungan dengan tujuan rumah sakit tersebut. Beberapa manfaat yang diperoleh apabila rumah sakit menerapkan sistem manajemen ini, yaitu sebagai berikut

perlindungan terhadap lingkungan, pengurangan atau penghematan biaya, peningkatan terhadap citra rumah sakit, pengembangan sumber daya manusia, dan manajemen lingkungan rumah sakit yang lebih baik (Adisasmito, 2009).

2.3 Limbah Rumah Sakit

Menurut Departemen Kesehatan, limbah rumah sakit merupakan suatu limbah yang dihasilkan dari kegiatan rumah sakit yang terdiri dari bentuk padat, cair, pasta (gel) maupun gas yang mengandung mikroorganisme patogen, bahan kimia beracun, dan radioaktif. Apabila tidak ditangani dengan baik, limbah rumah sakit dapat menimbulkan masalah baik dari aspek pelayanan ataupun estetika, selain menyebabkan timbulnya pencemaran lingkungan hal ini juga akan memunculkan adanya penularan penyakit atau infeksi nosokomial (Chandra, 2005).

Secara khusus, limbah yang dihasilkan oleh rumah sakit dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu medis dan non-medis yang terdiri dari limbah padat medis, limbah padat non-medis, limbah cair medis, dan limbah cair non-medis. Limbah rumah sakit termasuk ke dalam kategori limbah B3. Berdasarkan PP Nomor 101 Tahun 2014 Tentang Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun, jenis limbah ini perlu dikelola dan dilakukan secara sistematis dan berkelanjutan. Pengolahan limbah di dalam rumah sakit yaitu terkait dengan bagaimana menangani limbah berbahaya, dan menanganinya seefektif mungkin, higienis dan tidak membahayakan lingkungan.

2.4 Akuntansi Lingkungan

2.4.1 Definisi Akuntansi Lingkungan

Menurut *Environmental Accounting Guidelines* (2005:3), akuntansi lingkungan dapat didefinisikan sebagai sebuah kegiatan yang meliputi identifikasi biaya dan manfaat dari kegiatan konservasi lingkungan, penyediaan informasi melalui pengukuran kuantitatif untuk mendukung komunikasi dalam mencapai perkembangan usaha yang berkelanjutan, menjaga hubungan yang saling menguntungkan dengan masyarakat, dan mewujudkan efektivitas serta efisiensi dari kegiatan konservasi lingkungan tersebut. Laporan mengenai akuntansi lingkungan ini dapat dimasukkan ke dalam laporan keuangan atau ke dalam laporan khusus yang dibuat secara terpisah. Akuntansi lingkungan ini biasa disebut dengan istilah lain seperti *environmental accounting*, *green accounting*, dan istilah-istilah lainnya.

2.4.2 Tujuan Akuntansi Lingkungan

Penerapan konsep akuntansi lingkungan ini memiliki beberapa tujuan dan keuntungan bagi organisasi yang menggunakannya (Ikhsan 2008:6). Pertama, akuntansi lingkungan dapat dijadikan sebagai alat pengambilan keputusan bagi manajemen terkait dengan pengelolaan lingkungan. Organisasi dapat memperoleh informasi-informasi yang relevan seperti adanya biaya lingkungan yang timbul dari aktivitas operasional mereka, sehingga manajemen dapat meminimalisasi permasalahan lingkungan yang dihadapinya dan memenuhi tanggung jawab mereka terhadap stakeholder. Kedua, praktik akuntansi lingkungan ini dapat dijadikan sebagai alat komunikasi kepada masyarakat. Setiap organisasi mempunyai tanggung jawab terhadap *stakeholder* yang berkaitan dengan kegiatan usahanya, adanya transparansi pengelolaan lingkungan akan membantu organisasi dalam mengidentifikasi dan mengungkapkan biaya lingkungan mereka.

2.4.3 Standar dan Panduan Praktik Akuntansi Lingkungan

Di Indonesia, perkembangan ilmu tersebut ditandai oleh Ikatan Akuntan Indonesia melalui Dewan Standar Akuntansi Keuangan yang telah melakukan revisi PSAK dengan mengadopsi dari International Accounting Standards. Standar di dalam PSAK yang mengarah kepada aktivitas lingkungan diantaranya adalah PSAK No. 1 mengenai penyajian laporan keuangan, PSAK No. 57 tentang provisi, liabilitas kontijensi dan aset kontijensi, PSAK No. 25 tentang kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi dan kesalahan serta PSAK No. 5 tentang segmen operasi.

Belum adanya standar khusus yang secara rinci menjelaskan mengenai praktik akuntansi lingkungan dalam suatu entitas baik IASB maupun IPSAS membuat beberapa organisasi internasional mengeluarkan beberapa rekomendasi terkait dengan penerapan konsep akuntansi tersebut. Salah satunya adalah Kementerian Lingkungan Hidup Jepang yang membuat panduan tersebut yaitu Environmental Accounting Guidelines (EAG) pada tahun 2000. Djogo (2006) menyebutkan bahwa sejak tahun 1999 Kementerian Lingkungan Hidup Jepang sudah ditunjuk sebagai salah satu tim ahli tentang akuntansi lingkungan oleh *United Nations Division for Sustainable Development* (UNSD). Pengukuran akuntansi lingkungan yang diatur untuk perusahaan dan organisasi lainnya meliputi faktor-faktor berikut seperti biaya konservasi lingkungan, manfaat konservasi lingkungan, manfaat ekonomi dari kegiatan konservasi lingkungan.

2.5 Tahap Perlakuan Biaya Lingkungan

1. Pengidentifikasi

Hansen dan Mowen (2013) menyatakan bahwa dengan melakukan pengungkapan biaya lingkungan dapat memberikan informasi mengenai pengalokasian biaya lingkungan yang bermanfaat sebagai pengendalian dan perbaikan lingkungan. Pengungkapan dan pelaporan biaya lingkungan ini akan lebih baik apabila dipisahkan berdasarkan jenis kegiatannya. Hal ini ditujukan agar organisasi lebih mudah dalam mengidentifikasi biaya yang keluar dari setiap aktivitas. Aktivitas-aktivitas tersebut meliputi:

- a. Biaya Pencegahan Lingkungan (*Environmental Prevention Costs*), yaitu biaya-biaya terkait dengan pencegahan pencemaran dan kerusakan lingkungan dari proses produksi seperti limbah atau sampah.
- b. Biaya Deteksi Lingkungan (*Environmental Detection Costs*), yaitu biaya-biaya yang melibatkan aktivitas dalam menentukan produk, proses, dan aktivitas lain bahwa telah sesuai dengan standar lingkungan yang ditetapkan.
- c. Biaya Kegagalan Internal Lingkungan (*Environmental Internal Failure Costs*), yaitu biaya-biaya yang keluar untuk mengolah limbah atau sampah dari hasil produksi yang tidak dibuang ke lingkungan luar.
- d. Biaya Kegagalan Eksternal Lingkungan (*Environmental External Failure Costs*), yaitu biaya-biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas yang dilakukan setelah melepas limbah atau sampah ke dalam lingkungan seperti adanya kontaminasi dan kerusakan lingkungan. Biaya kegagalan eksternal yang direalisasi adalah biaya yang dialokasikan dibayar oleh organisasi, sedangkan biaya kegagalan eksternal yang tidak direalisasi atau yang biasa disebut biaya

sosial, disebabkan oleh organisasi tetapi dialami dan dibayar oleh pihak-pihak di luar perusahaan.

2. Pengakuan dan Pengukuran

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, pengakuan merupakan suatu proses pembentukan pos yang ada dalam laporan posisi keuangan atau laporan laba rugi. Standar Akuntansi Pemerintahan yang sudah ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 juga sudah menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan “pengakuan” adalah proses penetapan terpenuhinya suatu kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi dalam melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, dana, pendapatan, belanja dan pembiayaan sebagaimana termuat dalam laporan keuangan entitas yang bersangkutan. Organisasi atau pengguna jasa akuntansi dapat melakukannya dengan menyatakan pos tersebut dalam kata-kata maupun dalam jumlah moneter.

Definisi dari pengukuran berdasarkan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, yaitu merupakan suatu proses penetapan jumlah moneter ketika unsur-unsur laporan keuangan akan diakui dan dicatat dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi. Terdapat sejumlah dasar pengukuran yang berbeda yang digunakan di dalam laporan keuangan setiap pengguna jasa akuntansi.

3. Pencatatan

Basis akuntansi atau sistem pencatatan adalah himpunan dari standar-standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi ataupun peristiwa lainnya yang harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan (Partono, 2001: 16). Basis atau dasar yang digunakan tersebut berhubungan dengan penetapan waktu (timing) atas pengukuran yang dilakukan dan terlepas dari sifat pengukuran tersebut. Menurut Abdul Halim (2007), terdapat berbagai basis akuntansi yang digunakan yaitu basis kas (*cash basis*), basis akrual (*accrual basis*), basis kas modifikasi (*modified cash basis*), dan basis akrual modifikasi (*modified accrual basis*).

4. Penyajian

Penyajian menjelaskan tentang bagaimana cara-cara melaporkan elemen atau pos dalam seperangkat laporan keuangan agar elemen atau pos tersebut cukup informatif (Suwardjono, 2005). Standar akuntansi biasanya memuat ketentuan apakah suatu objek informasi harus disajikan secara terpisah dari laporan utama atau disajikan dengan akun laporan keuangan yang lain. Selain itu, juga diatur tentang apakah suatu pos perlu dirinci dan apakah suatu informasi cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki.

Menurut Bastian (2006), suatu informasi harus menggambarkan dengan jujur transaksi atau peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan. Selain menyajikan laporan mengenai posisi keuangan, organisasi juga membuat laporan kinerja keuangan. Biasanya aktivitas-aktivitas yang berkaitan dengan masalah sosial dan lingkungan akan dimasukkan ke dalam laporan kinerja keuangan.

5. Pengungkapan

Pengungkapan diartikan sebagai suatu penyediaan informasi dalam statemen keuangan termasuk statemen keuangan itu sendiri, catatan atas statemen keuangan,

dan pengungkapan tambahan yang berkaitan dengan statemen keuangan (Evans dalam Suwardjono, 2008). Pandangan ini menyatakan bahwa pernyataan manajemen dalam surat kabar atau media massa lain serta informasi di luar ruang lingkup pelaporan keuangan tidak termasuk di dalam pengungkapan. Suatu pengungkapan dalam akuntansi harus dilakukan secara penuh dan secukupnya (*full disclosure*).

Evan dalam Suwardjono (2005) menjelaskan bahwa terdapat tiga konsep dalam pengungkapan yaitu memadai (*adequate*), wajar (*fair*), dan lengkap (*full*). *Adequate* berarti seperangkat informasi minimum yang harus diungkapkan. *Fair* menyangkut menyangkut kaidah etis yang mengharuskan untuk memperlakukan sama terhadap semua pemakai informasi. Sedangkan *full* diartikan bahwa informasi yang disajikan lengkap dan komprehensif. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dibagi menjadi dua yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*).

3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif yang dilakukan melalui pendekatan deskriptif. Menurut Yusuf (2014), penelitian dengan menggunakan metode kualitatif pada prinsipnya ingin memberikan, menerangkan, mendeskripsikan secara kritis, atau menggambarkan suatu fenomena, suatu kejadian, atau suatu peristiwa interaksi sosial dalam masyarakat untuk mencari dan menemukan makna dalam konteks yang sesungguhnya (*natural setting*). Penelitian ini dilakukan dengan model studi kasus yang terfokus pada satu objek yang dipilih dan dijadikan sebagai objek penelitian.

3.2 Objek Penelitian

Objek pada penelitian ini adalah sebuah organisasi berbentuk Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) yang bergerak di bidang pelayanan kesehatan masyarakat yaitu RSUD Ngudi Waluyo Wlingi yang beroperasi di Kabupaten Blitar. Berdasarkan Laporan Tahunan RSUD Ngudi Waluyo Wlingi Tahun 2017, total jumlah kunjungan pasien tahun 2017 yaitu sebesar 74.520 atau meningkat sebanyak 13% dari jumlah kunjungan tahun 2016. Data tersebut diperoleh dari kunjungan rawat jalan, rawat inap, dan IGD. Oleh sebab itu, rumah sakit ini memiliki potensi dampak sosial terutama mengenai permasalahan lingkungan seperti limbah dan kebijakan konservasi lingkungan lainnya.

3.3 Sumber Data dan Teknik Pengumpulan Data

3.3.1 Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari sumber data primer dan data sekunder. Data primer dalam penelitian ini dilakukan dengan melakukan wawancara dengan staf di Bagian Akuntansi dan Instalasi Penyehatan Lingkungan RSUD Ngudi Waluyo yang terkait dengan kegiatan pemeliharaan lingkungan dan obeservasi terhadap pengelolaan limbah di organisasi tersebut. Selain itu, data primer diperoleh dari laporan keuangan RSUD Ngudi Waluyo Tahun 2017 dan Laporan Instalasi Penyehatan Lingkungan yang diberikan secara langsung oleh pihak rumah sakit. Data sekunder dalam penelitian ini misalnya seperti data pengelolaan limbah dari pihak ketiga. Selain itu, data sekunder lainnya

diperoleh dari buku yaitu Akuntansi Manajerial dari Hansen dan Mowen (2013:106) terkait dengan rekomendasi pembuatan laporan biaya lingkungan.

3.3.2 Teknik Pengumpulan Data

Data primer dan data sekunder tersebut diperoleh serta dikumpulkan dengan cara sebagai berikut:

1. Wawancara

Wawancara ini dilakukan secara *semi-structured*. Peneliti akan melakukan tanya jawab yang sudah dipersiapkan sebelumnya dan terstruktur, kemudian diperdalam dengan pertanyaan-pertanyaan baru yang muncul selama kegiatan wawancara ini yang bertujuan untuk mengumpulkan informasi yang lengkap dan mendalam. Berikut daftar informan dari RSUD Ngudi Waluyo dalam kegiatan wawancara ini:

- a. Bagian Perbendaharaan dan Akuntansi
- b. Bagian Perencanaan dan Evaluasi Anggaran
- c. Kepala Bagian Instalasi Penyehatan Lingkungan

2. Dokumentasi

Kegiatan dokumentasi difokuskan pada dokumen-dokumen yang berhubungan dengan praktik akuntansi lingkungan seperti pelaporan dan pengungkapan biaya-biaya lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo Wlingi. Data dan dokumen yang dimaksud adalah laporan tahunan Instalasi Penyehatan Lingkungan, laporan keuangan RSUD Ngudi Waluyo tahun 2017, dokumen pelaksanaan anggaran, dan laporan-laporan yang terkait lainnya.

3. Observasi

Peneliti melakukan observasi pada unit pengolahan limbah dan proses kegiatan pemeliharaan lingkungan di RSUD Ngudi Waluyo dengan melakukan berbagai perbandingan terhadap SOP yang berlaku, sarana dan prasarana pemeliharaan, serta sumber daya manusia terkait dengan kegiatan pengelolaan lingkungan.

3.4 Teknik Analisis Data

Analisis data merupakan serangkaian proses untuk mencari dan menyusun secara sistematis data yang sudah diperoleh baik dari wawancara, catatan lapangan, dan dokumen-dokumen lainnya (Sugiyono, 2009:244). Desain dari penelitian ini merupakan penelitian studi kasus. Adapun tahapan analisis data yang dilakukan dalam penelitian kualitatif dengan desain studi kasus ini yaitu sebagai berikut:

1. Mengumpulkan dan menganalisis data-data terkait pengelolaan biaya dan kebijakan lingkungan di RSUD Ngudi Waluyo mulai dari proses pengidentifikasian, pengakuan, pengukuran, pencatatan, penyajian, dan pengungkapan pada biaya-biaya tersebut. Strategi yang dilakukan adalah membandingkan antara data dari hasil wawancara dengan responden yang sudah ditetapkan sebelumnya sebelumnya dan data dokumentasi yang sudah dibuat oleh rumah sakit seperti Laporan Keuangan SKPD, Dokumen Pelaksanaan Perubahan Anggaran (DPPA), dan pedoman kebijakan penyehatan lingkungan oleh RSUD Ngudi Waluyo.
2. Hasil dari analisis data tersebut kemudian akan diperbandingkan dengan PSAP No. 1 Tahun 2010 tentang Penyajian Laporan Keuangan Akuntansi Pemerintahan dalam perlakuan terhadap alokasi biaya lingkungan mulai dari pengidentifikasian, pengakuan, pengukuran, pencatatan, pelaporan, dan pengungkapan biaya lingkungan. Selain itu, peneliti akan mendeskripsikan bagaimana praktik akuntansi

- lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo berdasarkan kebijakan pengelolaan biaya dan tanggungjawab lingkungan yang dilakukan oleh rumah sakit.
3. Penarikan kesimpulan terkait data-data yang sudah diperoleh dalam penelitian tersebut.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Pelaksanaan Program Pengembangan Lingkungan Sehat BLUD

RSUD Ngudi Waluyo sudah membentuk unit tugas yang menangani tugas terkait kegiatan pengelolaan lingkungan rumah sakit yaitu Instalasi Penyehatan Lingkungan (IPL). Tujuan pembentukan instalasi tersebut yaitu melaksanakan pengelolaan aspek lingkungan fisik, kimia, dan biologis rumah sakit untuk mewujudkan kondisi lingkungan rumah sakit yang memenuhi standar sanitasi, standar mutu lingkungan, serta mencegah terjadinya pencemaran lingkungan dari kegiatan rumah sakit. Kegiatan pengelolaan lingkungan ini berhubungan dengan praktik akuntansi lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo Wlingi.

Secara keseluruhan, aktivitas dan program pengelolaan lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo sudah berjalan dengan baik dan mengalami peningkatan dari tahun-tahun sebelumnya. Aktivitas pemeliharaan lingkungan juga diawasi secara langsung oleh Badan Lingkungan Hidup Kabupaten Blitar dan dilakukan pemeriksaan sewaktu-waktu. Hal ini membuktikan bahwa pihak rumah sakit sangat memperhatikan keberadaan *stakeholder* dalam melakukan setiap kegiatan yang dilakukan termasuk dalam aktivitas pengelolaan lingkungan.

4.2 Analisis Akuntansi Lingkungan pada RSUD Ngudi Waluyo

Penerapan konsep akuntansi lingkungan pada RSUD Ngudi Waluyo dapat ditelusuri melalui laporan keuangan rumah sakit tahun 2017 yang dibuktikan dengan munculnya akun-akun untuk pengeluaran terhadap biaya lingkungan yang dibuat dan dilaporkan oleh manajemen rumah sakit. Berdasarkan Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah RSUD Ngudi Waluyo Tahun 2017, anggaran untuk pengeluaran biaya-biaya lingkungan tersebut dimasukkan ke dalam program “Pengembangan Lingkungan Sehat BLUD”. Biaya lingkungan tersebut dicatat sebagai Belanja Barang dan Jasa BLUD dan dikategorikan Selain itu, penyajian terhadap biaya lingkungan juga ada dalam Laporan Operasional yang dibuat RSUD Ngudi Waluyo sebagai biaya yang sifatnya sebagai Belanja Langsung oleh manajemen rumah sakit.

Total biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh RSUD Ngudi Waluyo pada tahun 2017 adalah sebesar Rp. 3.460.000.000. Komponen biaya yang ada di dalam program Pengembangan Lingkungan Sehat BLUD tersebut meliputi Biaya Penyediaan Jasa Kebersihan BLUD sebesar Rp. 800.000.000, Biaya Jasa Pengolahan Limbah sebesar Rp. 1.760.000.000, Biaya Pemeliharaan Taman, Halaman, dan Pagar RS sebesar Rp. 150.000.000, dan Biaya Penyediaan Peralatan Kebersihan dan Bahan Pembersih sebesar Rp. 750.000.000. Jumlah biaya lingkungan yang dianggarkan tersebut apabila dipersentasekan mencapai 2,9% dari total anggaran biaya pada tahun tersebut. Selain dari data DPA dan Laporan Keuangan, pelaporan dan pengungkapan akuntansi lingkungan dapat ditelusuri melalui Laporan Tahunan yang dibuat oleh Instalasi Penyehatan Lingkungan (IPL) Tahun 2017. Laporan tersebut menggambarkan kinerja Instalasi Penyehatan Lingkungan, pengembangan program dari Instalasi Penyehatan Lingkungan, dan evaluasi kinerja lingkungan secara umum. Laporan dari IPL tersebut nantinya akan menjadi pertimbangan perencanaan anggaran oleh bagian anggaran terkait pengalokasian pengeluaran untuk biaya lingkungan.

Berikut tabel yang menggambarkan biaya lingkungan rumah sakit berdasarkan DPA dan DPPA untuk tahun 2017:

Tabel 4.1
Biaya Lingkungan dalam DPA dan DPPA Tahun 2017

Komponen Biaya	Tahun 2017	
	Sebelum Perubahan (Rp)	Setelah Perubahan (Rp)
Penyediaan Jasa Kebersihan BLUD	800.000.000	800.000.000
Penyediaan Jasa Pengolahan Limbah	700.000.000	1.760.000.000
Penyediaan Peralatan Kebersihan dan Bahan Pembersih	1.000.000.000	750.000.000
Pemeliharaan Taman, Halaman dan Pagar RS	100.000.000	150.000.000
Total Biaya Lingkungan	2.600.000.000	3.460.000.000
Total Anggaran Biaya Keseluruhan		118.179.218.481
Persentase Biaya Lingkungan RS		2,9 %

Sumber: DPA dan DPPA data diolah (2018)

4.3 Analisis Tahap Perlakuan Biaya Lingkungan di RSUD Ngudi Waluyo

1. Pengidentifikasian Biaya Lingkungan

Biaya-biaya lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo diidentifikasi oleh rumah sakit sebagai biaya umum yang muncul dalam rekening “Program Pengembangan Lingkungan Sehat”. Biaya tersebut dimasukkan ke dalam Belanja Barang dan Jasa yang sifatnya merupakan jenis Belanja Langsung dan dilaporkan di Laporan Realisasi Anggaran. Alasan dimasukkannya biaya tersebut ke dalam Belanja Langsung dikarenakan biaya lingkungan merupakan salah satu kegiatan belanja daerah yang dianggarkan dan berhubungan secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan RSUD. Sebenarnya biaya lingkungan juga dilaporkan dalam Laporan Operasional sebagai Beban Barang dan Jasa pada pos Beban Operasional, namun tidak menggambarkan secara rinci seperti yang ada pada Laporan Realisasi Anggaran, sehingga identifikasi biaya lingkungan rumah sakit lebih mudah ditemukan pada laporan tersebut.

Untuk mengalokasikan anggaran terhadap biaya lingkungan rumah sakit, maka RSUD Ngudi Waluyo melakukan proses pengidentifikasian biaya yang berhubungan dengan dampak lingkungan dari kegiatannya. Mulai dari pengelolaan dan pengolahan limbah, kebersihan lingkungan, penyediaan peralatan dan bahan pembersih, serta jasa pemeliharaan lingkungan rumah sakit.

2. Pengakuan dan Pengukuran Biaya Lingkungan

Berdasarkan hasil wawancara dan analisis terhadap laporan keuangan rumah sakit, pengakuan biaya lingkungan yang ada di RSUD Ngudi Waluyo adalah menggunakan metode akuntansi berbasis akrual, hanya saja pada saat pelaporan keuangan nanti ada dua metode yang digunakan yaitu metode basis akrual untuk pembuatan Laporan Operasional, dan metode basis kas untuk dilaporkan ke dalam Laporan Realisasi Anggaran. Hal tersebut terjadi karena rumah sakit membuat kedua laporan tersebut.

Dasar Pengukuran biaya lingkungan yang dilakukan oleh RSUD Ngudi Waluyo adalah berdasarkan nilai biaya historis (*historical cost*). Terkait dengan biaya lingkungan berarti nilai kewajiban (biaya) dicatat sebesar uang yang diterima

sebagai penukar kewajiban itu dan dalam keadaan tertentu sebesar kas atau setara kas yang diperkirakan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha yang normal.

3. Pencatatan Biaya Lingkungan

Pencatatan biaya lingkungan yang dilakukan oleh RSUD Ngudi Waluyo sudah menggunakan metode basis akrual untuk setiap transaksi. Pencatatan tersebut terdiri dari pembuatan jurnal-jurnal akuntansi untuk setiap transaksi atau peristiwa ekonomi yang terjadi selama periode akuntansi di rumah sakit. Setiap transaksi yang terjadi terkait dengan pengeluaran biaya untuk konservasi lingkungan, maka bagian akuntansi dan perbendaharaan akan melakukan kegiatan penjurnalan untuk akun biaya tersebut. Sistem pencatatan yang dilakukan oleh rumah sakit juga sudah dilakukan secara terkomputerisasi untuk menghindari terjadinya kesalahan yang disebabkan oleh akuntan.

4. Penyajian Biaya Lingkungan

Pelaporan terhadap biaya-biaya lingkungan di RSUD Ngudi Waluyo disajikan secara bersama-sama dengan pengeluaran biaya-biaya lain yang sejenis. Biaya lingkungan rumah sakit lebih mudah ditemukan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Pertanggungjawaban Bendahara Pengeluaran. Biaya yang dimasukkan dalam program anggaran “Pengembangan Lingkungan Sehat BLUD” tersebut dikategorikan sebagai Belanja Barang dan Jasa yang sifatnya merupakan Belanja Langsung. Dikategorikan sebagai Belanja Barang dan Jasa karena untuk tahun 2017, jasa kebersihan dan jasa pengolahan limbah rumah sakit masih dilakukan oleh pihak ketiga.

5. Pengungkapan Biaya Lingkungan

Pengungkapan biaya lingkungan yang ada pada RSUD Ngudi Waluyo sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku, ditandai dengan adanya pengakuan dan pelaporan keuangan terkait dengan biaya lingkungan pada Laporan Keuangan BLUD dan Laporan Tahunan Instalasi Penyehatan Lingkungan. Manajemen rumah sakit secara sukarela melakukan pengungkapan terhadap biaya-biaya lingkungan yang menjadi tanggung jawab rumah sakit. Biaya-biaya tersebut seperti kewajiban dalam melakukan pengelolaan limbah medis, sampah, dan pengendalian terhadap kebersihan lingkungan rumah sakit. Saat ini, pelaporan terhadap biaya lingkungan masih belum diungkapkan secara rinci dan penyajiannya juga masih dimasukkan dengan kelompok-kelompok biaya lain yang serumpun. Sebagai salah satu organisasi milik Pemerintah Daerah Kabupaten Blitar, maka RSUD Ngudi Waluyo harus melakukan praktik pengungkapan biaya yang memadai sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada *stakeholders* seperti pemerintah dan masyarakat.

4.4 Pembahasan Akuntansi Lingkungan RSUD Ngudi Waluyo dengan Standar dan Panduan Akuntansi Lingkungan

4.4.1 Pembahasan Akuntansi Lingkungan Berdasarkan PSAK

Berdasarkan PSAK Nomor 1 mengenai penyajian laporan keuangan, manajemen rumah sakit telah memenuhi standar yang ditunjukkan dengan pelaporan dan pengungkapan informasi kinerja keuangan termasuk di dalamnya adalah informasi yang berhubungan dengan biaya lingkungan. Selain itu, berdasarkan PSAK Nomor 5 yang diadopsi dari IFRS 8 tentang *Operating Segment*, RSUD Ngudi Waluyo sudah melaksanakan standar tersebut dibuktikan dengan

adanya pelapooan aktivitas dan biaya lingkungan. Informasi tersebut diperlukan oleh pengguna laporan keuangan rumah sakit seperti pemerintah, masyarakat, dan stakeholder lainnya dalam mengevaluasi sifat dan dampak keuangan atas aktivitas bisnis mereka dengan lingkungan ekonomi dimana organisasi tersebut beroperasi.

4.4.2 Pembahasan Akuntansi Lingkungan Berdasarkan EAG

Secara teori, RSUD Ngudi Waluyo Wlingi sudah menerapkan konsep akuntansi lingkungan yang ditunjukkan dengan adanya pelaporan dan pengungkapan yang berhubungan dengan biaya-biaya lingkungan rumah sakit, baik itu untuk proses pencegahan, penghindaran dari dampak lingkungan (limbah), dan kegiatan pemeliharaan lingkungan. Hanya saja, penerapan akuntansi lingkungan di rumah sakit tersebut masih belum sepenuhnya memenuhi panduan dan rekomendasi mengenai praktik akuntansi lingkungan yang sesuai dengan *Environmental Accounting Guidelines*. Berikut hasil pengukuran terhadap penerapan akuntansi lingkungan oleh RSUD Ngudi Waluyo dengan *Environmental Accounting Guidelines (EAG)* ditunjukkan oleh tabel 4.4:

Tabel 4. 4

Pengukuran Akuntansi Lingkungan Rumah Sakit Berdasarkan EAG

Komponen	Data Kualitatif	Hasil Penelitian
Biaya Konservasi Lingkungan	Nilai Satuan Moneter	Sudah dilaporkan
Manfaat Konservasi Lingkungan	Unit Fisik	Sudah dilaporkan
Manfaat Ekonomi dari Kegiatan Konservasi Lingkungan	Nilai Satuan Moneter	Belum dilaporkan secara rinci

Sumber: *Enviromental accounting guidelines* data diolah (2018)

4.5 Aplikasi Laporan Biaya Lingkungan RSUD Ngudi Waluyo Tahun 2017 Berdasarkan Konsep Hansen dan Mowen

Pada pembahasan sebelumnya, sudah dijelaskan bahwa manajemen RSUD Ngudi Waluyo belum membuat laporan khusus yang di dalamnya menyajikan mengenai laporan biaya lingkungan rumah sakit secara lengkap dan rinci. Dari 4 pos biaya lingkungan yang ada dalam DPA dan DPPA tahun 2017 yaitu Penyediaan Jasa Kebersihan BLUD, Penyediaan Jasa Pengolahan Limbah, Pemeliharaan Taman, Halaman dan Pagar RS, serta Penyediaan Peralatan Kebersihan dan Bahan tersebut dapat dibuat Laporan Biaya Lingkungan dengan rincian biaya-biaya lingkungan dari setiap pos biaya tersebut.

Menurut Hansen dan Mowen (2013) menyatakan bahwa penyajian biaya lingkungan dapat dibagi menjadi empat kategori biaya yaitu biaya pencegahan (*prevention costs*), biaya deteksi (*detection costs*), biaya kegagalan internal (*internal failure costs*), dan biaya kegagalan eksternal (*external failure costs*). Berdasarkan rekomendasi tersebut peneliti membuat usulan untuk manajemen dalam membuat Laporan Biaya Lingkungan RSUD Ngudi Waluyo Tahun 2017. Berikut merupakan usulan bentuk Laporan Biaya Lingkungan yang dapat disajikan dalam tabel 4.5 dibawah:

Tabel 4.5
Laporan Biaya Lingkungan
RSUD Ngudi Waluyo
Laporan Biaya Lingkungan
untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2017

Biaya Lingkungan	Jumlah (Rp)	Persentase dari Seluruh Biaya
Biaya Pencegahan		
Biaya Peralatan dan Bahan Pembersih	550.000.000	
Biaya Bahan dan Alat Sanitasi	200.000.000	
Biaya UPL dan Pelatihan Pegawai	100.000.000	
Total Biaya Pencegahan	850.000.000	0,7 %
Biaya Deteksi		
Biaya Pemeriksaan Air Bersih dan IPAL	176.005.000	
Total Biaya Deteksi	176.005.000	0,1%
Biaya Kegagalan Internal		
Biaya Pemeliharaan Taman, Halaman, dan Pagar RS	150.000.000	
Biaya Jasa Pengolahan Limbah	1.583.995.000	
Biaya Jasa Kebersihan	700.000.000	
Total Biaya Kegagalan Internal	2.433.995.000	2,1 %
Biaya Kegagalan Eksternal		
Total Biaya Kegagalan Eksternal	0	0 %
Total Biaya Lingkungan	3.460.000.000	2,9 %

5. PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan kegiatan penelitian pada RSUD Ngudi Waluyo, peneliti telah melakukan analisis data dan pembahasan terhadap permasalahan penelitian sehingga dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Praktik akuntansi lingkungan di RSUD Ngudi Waluyo Wlingi masih kurang dan perlu untuk ditingkatkan, karena berdasarkan hasil penelitian masih belum ditemukan adanya pelaporan dan pengungkapan biaya lingkungan yang dilakukan secara eksplisit baik pada laporan keuangan rumah sakit maupun laporan lain secara terpisah. Hal tersebut menyebabkan keakuratan dan kelengkapan informasi akuntansi terkait biaya lingkungan rumah sakit masih minim dan sulit untuk ditelusuri dalam laporan keuangan.
2. Perlakuan akuntansi atas biaya-biaya lingkungan yang dilakukan oleh RSUD Ngudi Waluyo sudah dilakukan sesuai dengan PSAP Nomor 1 Tahun 2010 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Kegiatan tersebut meliputi pengidentifikasian biaya lingkungan, pengakuan dan pengukuran biaya lingkungan, pencatatan biaya lingkungan, pencatatan biaya

lingkungan, penyajian biaya lingkungan, serta pengungkapan biaya lingkungan.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan yang dialami oleh peneliti dalam kegiatan penelitian ini yaitu dalam mengakses informasi biaya lingkungan rumah sakit. Hal tersebut terjadi karena pos-pos biaya lingkungan yang dilaporkan dalam laporan keuangan tahun 2017 merupakan jumlah biaya yang dianggarkan setiap tahunnya. Selain itu, beberapa kegiatan pengelolaan lingkungan juga masih dilakukan oleh pihak ketiga, sehingga peneliti mengalami kesulitan dalam mencari informasi terkait rincian biaya lingkungan tersebut.

5.3 Saran

Berdasarkan hasil penelitian mengenai penerapan akuntansi lingkungan pada RSUD Ngudi Waluyo Wlingi, peneliti dapat memberikan saran bagi penelitian berikutnya dan saran perbaikan bagi RSUD Ngudi Waluyo Wlingi.

5.3.1 Saran Bagi Penelitian Berikutnya

Sebaiknya dalam melakukan analisis data mengenai praktik akuntansi lingkungan tidak hanya dilakukan melalui laporan keuangan organisasi atau perusahaan. Penelitian terhadap praktik akuntansi lingkungan pada sebuah organisasi dapat dikembangkan melalui variabel-variabel lainnya seperti strategi bisnis organisasi, hukum atau regulasi, dan kebijakan organisasi terhadap isu serta permasalahan lingkungan. Diharapkan dengan teknik analisis data yang lebih luas, hasil dari penelitian praktik akuntansi lingkungan ini lebih dapat digeneralisasi.

5.3.2 Saran Bagi Rumah Sakit

1. RSUD Ngudi Waluyo sebaiknya membuat laporan khusus untuk menyajikan biaya-biaya lingkungan rumah sakit sehingga dapat membantu manajemen rumah sakit dalam mengidentifikasi dan menganalisis biaya lingkungan. Adanya laporan biaya lingkungan juga mempermudah manajemen dalam melakukan perencanaan anggaran pada setiap tahun periode anggaran khususnya untuk Program Pengembangan Lingkungan Sehat.
2. Aktivitas pengelolaan lingkungan untuk waktu mendatang sebaiknya dapat dilakukan secara mandiri oleh pihak rumah sakit.
3. Manajemen rumah sakit harus meningkatkan pengawasan terhadap pembuangan sampah mulai dari ruangan (user) sampai pada TPS karena berdasarkan laporan IPL masih ditemukan tercampurnya sampah dalam satu tempat pembuangan yang sama dengan jenis sampah yang berbeda.

DAFTAR PUSTAKA

- Adisasmito, W. (2009). *Sistem manajemen lingkungan rumah sakit*. Jakarta: Raja Grafindo.
- Bastian, I. (2006). *Akuntansi sektor publik: suatu pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Chandra, B. (2005). *Pengantar kesehatan lingkungan*. Jakarta: Buku Kedokteran EGC.
- Deegan, C. (2004). *Financial accounting theory*. Sydney: Mcgraw Hill Book Company.

- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2013). *Akuntansi manajerial*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, A. (2007). *Akuntansi sektor publik: akuntansi keuangan daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Henny & Murtanto. (2012). Analisis Pengungkapan Sosial pada Laporan Tahunan. *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi*, 1 (2), 21-48.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. (2009). *Standar akuntansi keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, A. (2008). *Akuntansi lingkungan dan pengungkapannya* (edisi 1). Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Ikhsan, A. (2009). *Akuntansi manajemen lingkungan* (edisi 1). Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Instalasi Penyehatan Lingkungan. *Januari (2018) laporan tahun 2017 instalasi penyehatan lingkungan RSUD Ngudi Waluyo Wlingi*. Blitar: Pengarang.
- Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia nomor 1981 tahun 2010 tentang Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum Rumah Sakit. Diakses dari <http://manajemenrumahsakit.net/wp-content/uploads/2013/01/KMK-No-1981-Tahun-2010-tentang-Pedoman-Akutansi-BLU-RS.pdf>
- Ministry of the Environment Japan. (2005). *Februari 2005 environmental accounting guidelines*. Diakses dari <https://www.env.go.jp/en/policy/ssee>.
- Partono. (2001). *Penyusunan standar akuntansi pemerintah pusat Indonesia*. Jakarta: PT. Intama Artha Indonesia.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 21 tahun 2011 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Diakses dari <http://www.kemendagri.go.id>.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Diakses dari <http://www.kemendagri.go.id>.
- Sugiyono. (2009). *Metode penelitian bisnis (pendekatan kuantitatif, kualitatif, dan R&D)*. Bandung: Alfabeta.
- Suwardjono. (2005). *Teori akuntansi: perikayasaan pelaporan keuangan* (edisi 3). Yogyakarta: BPFPE.
- Yusuf, M. (2014). *Metode penelitian: kuantitatif, kualitatif, dan penelitian gabungan*. Jakarta: Kencana.