ABSTRAK

ANALISIS PENERAPAN AKUNTANSI BIAYA LINGKUNGAN TERHADAP BIAYA OPERASIONAL PENGOLAHAN LIMBAH PADA RUMAH SAKIT UMUM LAVALETTE KOTA MALANG

Oleh:

Asyqar Surya Pratama

Dosen Pembimbing: Drs. Ali Djamhuri, Ak., M.Com., Ph.D.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana proses pengolahan limbah dilakukan dan bagaimana akuntansi atas biaya lingkungan diterapkan pada sebuah rumah sakit. Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Umum Lavalette Kota Malang. Penelitian ini dilakukan menggunakan pendekatan kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Analisis data dilakukan berdasarkan informasi yang berkaitan dengan biaya lingkungan, mengidentifikasi biaya lingkungan, menyusun usulan laporan biaya lingkungan, dan menganalisis tanggungjawab sosial Rumah Sakit Umum Lavalette. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa Rumah Sakit Umum Lavalette telah melakukan pengelohan limbah dengan baik yangdapat dibuktikan dengan tidak adanya biaya kegagalan internal maupun eksternal yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit. Berkaitan dengan penerapan akuntansi biaya lingkungan pihak rumah sakit belum menerapkan pelaporan yang secara khusus berkaitan dengan akuntansi biaya lingkungan. Hal ini dibuktikan dengan tidak adanya laporan khusus terkait biaya lingkungan. Peneliti melakukan pengidentifikasian, pengklasifikasian, dan membuat usulan laporan biaya lingkungan berdasarkan pada teori biaya lingkungan yang dikembangkan oleh Hansen dan Mowen. Dengan adanya laporan khusus terkait biaya lingkungan diharapkan dapat memudahkan manajemen Rumah Sakit Umum Lavalette dalam pengambilan keputusan terkait biaya lingkungan dan dapat memberikan informasi bagi *stakeholders* bahwasannya rumah sakit telah turut bertanggungjawab menjaga kesehatan lingkungan.

Kata kunci: ***Akuntansi, biaya lingkungan, laporan biaya lingkungan***

ABSTRACT

ANALYSIS OF APPLICATION OF ENVIRONMENTAL COST ACCOUNTING ON OPERATIONAL COSTS OF WASTE PROCESSING IN LAVALETTE GENERAL HOSPITAL IN MALANG CITY

By:

Asyqar Surya Pratama

Advisor Lecturer: Drs. Ali Djamhuri, Ak., M.Com., Ph.D.

This research aims to determine how the waste treatment process is carried out and how accounting for environmental costs is applied by a hospital. This research was conducted at Lavalette General Hospital, Malang. This research was conducted using a qualitative approach with a descriptive approach. Data analysis was carried out based on information relating to environmental costs, identifying environmental costs, compiling proposed environmental cost reports, and analyzing social responsibility at Lavalette General Hospital. The results of this research indicate that Lavalette General Hospital has done a good deception of waste which can be proven by the absence of internal and external failure costs incurred by the hospital. In connection with the application of environmental cost accounting, the hospital has not yet implemented a spesific reporting related to environmental cost accounting. This is proven by the absence of specific reports related to environmental costs. Researcher tried to identify, classify, and make proposals for environmental cost reports based on the environmental cost theory developed by Hansen and Mowen. With a specific report of environmental costs it is expected to facilitate the management of Lavalette General Hospital in making decisions related to environmental costs and could provide better information for stakeholders. This environmental costs reports could also be a proof that Lavalette Hospital has been responsible for maintaining environmental health.

Keywords: ***Accounting, environmental cost, environmental cost report***

I. PENDAHULUAN

Rumah sakit adalah suatu instansi yang sangat dibutuhkan untuk menunjang kelangsungan hidup manusia. Sebagai organisasi yang bergerak di bidang jasa yaitu jasa kesehatan, rumah sakit berperan aktif dalam memberikan pelayanan kesehatan kepada masyarakat yang membutuhkan. Menurut *World Health Organization* (WHO),rumah sakit adalah suatu bagian dari Organisasi medis dan sosial yang mempunyai fungsi untuk memberikan pelayanan kesehatan lengkap kepada masyarakat, baik kuratif maupun protektif yang outputnya menjangkau keluarga dan lingkungan rumah.

Dalam Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia No.1204/Menkes/SK/X/2004 dijelaskan bahwa rumah sakit merupakan sarana pelayanan kesehatan. Rumah sakit bisa menjadi tempat berkumpulnya orang sakit maupun orang sehat, bahkan dapat menjadi tempat penularan penyakit serta dapat memungkinkan terjadinya pencemaran lingkungan dan gangguan kesehatan. Keberadaan rumah sakit memberikan manfaat besar karena rumah sakit berdiri dengan tujuan utama untuk memberikan pelayanan kesehatan yang dibutuhkan.

Tentang potensi rumah sakit untuk mendatangkan dampak negatif seperti limbah, dalam UU No. 32 tahun 2009 tentang Perlindungan Pengelolaan Lingkungan Hidup dijelaskan mengenai pengertian dari limbah yaitu sisa suatu usaha atau kegiatan. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia, rumah sakit dalam kegiatan operasionalnya menghasilkan limbah di antaranya yaitu limbah padat, limbah cair, pasta (gel) atau gas yang dapat mengandung mikroorganisme *pathogen* yangbersifat infkesius, bahan kimia beracun, dan bersifat radioaktif. Semua limbah yang dihasilkan tersebut mengandung bahan beracun berbahaya (B3) dan dapat mempengaruhi lingkungan sekitar. Dari rumah sakit bisa muncul dampak buruk seperti penularan penyakit berbahaya atau pencemaran lingkungan hidup apabila limbah tersebut tidak dikelola dengan baik.

Salah satu fenomena yang cukup miris terjadi di Rumah Sakit Umum Daerah Bangil di Kabupaten Pasuruan, Jawa Timur. Dilansir oleh Majalah Tempo pada tanggal 18 Januari 2020 dengan tajuk *Salah Kelola Limbah Berbahaya*, dalam artikel berita tersebut dijelaskan bahwa alih-alih melakukan pengelolaan limbah B3-nya dengan baik, RSUD Bangil justru memperjualbelikan limbah B3-nya kepada para pengepul sampah medis. Salah satu jenis sampah medis yang sering diperjualbelikan adalah sisa kantong bekas infus. Sampah plastik medis tersebut kemudian diolah kembali oleh pabrik pengolah sampah plastik menjadi timba atau dijual kembali. Berdasarkan keterangan dari manajemen RSUD Bangil, sampah plastik medis dapat dijual dengan harga Rp 6.000 per kilogram. Rata-rata dalam satu bulan RSUD Bangil dapat menghasilkan sekitar 21ribu kantong bekas wadah infus yang beratnya mencapai 300 kilogram. Tindakan jual-beli sampah plastik medis tersebut adalah sebuah tindakan yang telah dilarang oleh pemerintah. Dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 101 Tahun 2014, sampah medis plastik medis tergolong dalam sampah B3 yang dapat menyebabkan infeksi atau menularkan penyakit.

Tidak seharusnya rumah sakit sebagai penyedia jasa layanan kesehatan melakukan tindakan menjual sampah medisnya di karenakan sampah tersebut dapat membahayakan kesehatan lingkungan dan masyarakat.

Mengetahui begitu banyak akibat buruk yang dapat ditimbulkan dari limbah rumah sakit terhadap lingkungan, maka dari itu dirasa perlu apabila rumah sakit melakukan tindak lanjut berupa pengolahan terhadap limbah yang dihasilkan. Rumah sakit selaku penghasil limbah memiliki tanggungjawab untuk melakukan proses pengelolaan limbah mulai dari sumber daya manusia pengelolanya, alat dan sarana, keuangan dan sebagainya agar tercipta rumah sakit yang bersih dan aman bagi lingkungan sekitarnya. Kegiatan pengelohan limbah tersebut tentu memunculkan biaya terkait pengolahan limbah. Dengan munculnya biaya pengolahan limbah tersebut maka pihak rumah sakit dapat menerapkan akuntansi biaya lingkungan.

Badan Perlindungan Lingkungan Amerika Serikat atau *United States Enviromental Protection Agency (US EPA)* mengemukakan bahwa Akuntansi lingkungan adalah suatu fungsi penting tentang gambaran-gambaran biaya lingkungan upaya diperhatikan oleh *stakeholder* perusahaan yang mampu mendorong dalam pengidentifikasian cara-cara mengurangi atau menghindari biaya-biaya ketika pada waktu bersamaan sedang memperbaiki kualitas lingkungan (Ikhsan, 2008:15). Tujuan dari akuntansi lingkungan adalah untuk meningkatkan jumlah informasi relevan yang dibuat bagi mereka yang membutuhkan atau dapat menggunakannya. Informasi akuntansi lingkungan diharapkan dapat membantu perusahaan dalam menekan dampak lingkungan yang ditimbulkan dari aktifitas perusahaan (Ikhsan, 2008:6).

Biaya lingkungan seperti yang diungkapkan oleh Hansen dan Mowen (2005:72) merupakan biaya-biaya yang terjadi karena adanya kualitas lingkungan yang buruk atau berpotensi terjadinya kualiatas lingkungan yang buruk. Biaya lingkungan dapat timbul akibat adanya kegiatan yang menghasilkan limbah yang mencemari lingkungan atau akibat adanya proses pencegahan agar tidak terjadinya pencemaran lingkungan. Hansen dan Mowen (2005:72-73) kemudian mengklasifikan biaya lingkungan menjadi empat kategori: biaya pencegahan *(prevention cost)*, biaya deteksi *(detection cost)*, biaya kegagalan internal *(internal failure cost)*, dan biaya kegagalan eksternal *(external failure cost)*. Limbah hasil kegiatan operasional rumah sakit dapat diklasifikasikan sesuai dengan klasifikasi biaya tersebut. Untuk itu diperlukan perlakuan akuntansi yang sistematis dan benar agar biaya yang timbul atas pengolahan limbah dapat diklasifikasikan dengan baik. Akuntansi lingkungan akan berperan penting sebagai dasar bagi rumah sakit dalam melakukan pengakuan, pengukuran, penilaian, penyajian, dan pengungkapan biaya lingkungan.

Saat ini di Indonesia sendiri belum ada standar khusus untuk melaksanakan akuntansi lingkungan. Pelaporan biaya lingkungan yang dilakukan oleh perusahaan masih bersifat sukarela. Sebagai dasar pelaksanaan akuntansi lingkungan, digunakanlah PSAK No.1 tahun 2015, paragaraf 14 yang menyatakan “Perusahaan dapat pula menyajikan, dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah, khususnya bagi industri dimana faktor lingkungan hidup adalah signifikan dan ketika

karyawan dianggap sebagai kelompok pengguna laporan keuangan yang memegang peranan penting.”.

Penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh Masruhainah (2017) dengan objek penelitian Rumah Sakit Gambiran Kota Kediri mengungkapkan bahwa Rumah Sakit Gambiran Kota Kediri telah melakukan proses pengelolaan limbah dengan baik untuk mencegah terjadinya kualitas lingkungan yang buruk. Rumah Sakit Gambiran Kota Kediri telah mengeluarkan biaya untuk pengelolahan limbah B3 yang dihasilkan. Biaya yang timbul atas pengolahan limbah diakui menurut basis kas. Biaya limbah dialokasikan ke dalam belanja modal, biaya umum & admin, belanja barang dan jasa, dan dilaporkan menjadi satu sebagai biaya operasional dalam laporan keuangan rumah sakit. Rumah Sakit Gambiran Kota Kediri belum menerapkan akuntansi lingkungan. Hal ini dibuktikan dengan belum adanya laporan khusus terkait biaya lingkungan dalam laporan keuangan. Biaya lingkungan yang timbul masih dialokasikan ke dalam akun-akun sejenis seperti biaya barang & jasa dan biaya administrasi & umum. Selain itu, rumah sakit belum melakukan identifikasi dan klasifikasi biaya lingkungan seperti yang telah diklasifikasikan oleh Hansen-Mowen, yaitu meliputi biaya pencegahan, biaya deteksi, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal.

Penelitian ini mengambil objek penelitian Rumah Sakit Lavalette Kota Malang yang bergerak di bidang jasa pelayanan kesehatan masyarakat. Dalam pelaksanaan kegiatan operasionalnya, rumah sakit ini menghasilkan limbah yang dapat membahayakan lingkungan sehingga diperlukan pengolahan limbah dengan baik agar lingkungan tetap terjaga dengan baik. Dengan adanya proses pengolahan limbah maka timbul biaya yang harus dikeluarkan oleh Rumah Sakit Lavaletteuntuk mengelola limbah agar tidak memunculkan pencemaran yang dapat merugikan lingkungan.

Berdasarkan uraian di atas, melihat pentingnya pengolahan limbah dan biaya lingkungan yang timbul dari proses pengolahan limbah tersebut, maka peneliti tertarik untuk meneliti lebih jauh mengenai masalah akuntansi lingkungan. Dalam hal ini, peneliti mencoba untuk meneliti penerapan akuntansi biaya lingkungan pada Rumah Sakit Lavalette Kota Malang. Penelitian ini bertujuan untuk mengungkapkan bagaimana metode pengolahan limbah dan metode pencatatan biaya pengolahan limbah yang dilakukan oleh Rumah Sakit Lavalette Kota Malang. Penelitian ini akan dilakukan dengan judul “**Analisis Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan Terhadap Biaya Operasional Pengelolaan Limbah Pada Rumah Sakit Umum Lavalette Kota Malang**”.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Definisi Akuntansi Lingkungan

Akuntansi Lingkungan menurut Badan Perlindungan Lingkungan Amerika Serikat (US EPA) adalah suatu fungsi penting akuntansi untuk menggambarkan biaya-biaya lingkungan supaya diperhatikan oleh para *stakeholder* perusahaan yang mampu mendorong dalam pengidentifikasian cara-cara mengurangi dan menghindari biaya-biaya ketika pada waktu yang bersamaan sedang memperbaiki kualitas lingkungan.

Sedangkan menurut Ikhsan (2009) akuntansi lingkungan didefinisikan sebagai pencegahan, pengurangan, dan atau penghindaran dampak terhadap lingkungan, bergerak dari beberapa kesempatan, dimulai dari perbaikan kembali kejadian-kejadian yang menimbulkan bencana atas kegiatan-kegiatan tersebut. Dampak lingkungan merupakan beban terhadap lingkunagan dari operasi bisnis atau kegiatan manusia lainnya yang secara potensial merupakan duri yang dapat merintangi pemeliharaan lingkungan yang baik.

Berdasarkan pendapat-pendapat mengenai pengertian akuntansi lingkungan tersebut maka dapat disimpulkan bahwa akuntansi lingkungan adalah suatu fungsi akuntansi yang berperan untuk menggambarkan biaya-biaya lingkungan agar *stakeholder* perusahaan memperhatikan dampak-dampak lingkungan yang dapat timbul atas kegiatan usaha yang dilakukan. Perhitungan biaya lingkungan dilakukan untuk melakukan pencegahan tejadinya dampak lingkungan ataupun perbaikan kembali kejadian-kejadian yang telah menimbulkan becana atas kegiatan usaha

Definisi Biaya Lingkungan

Biaya lingkungan adalah biaya-biaya yang terjadi karena kualitas lingkungan yang buruk atau kualitas lingkungan yang buruk yang mungkin terjadi. Maka, biaya lingkungan berhubungan dengan kreasi, deteksi, perbaikan, dan pencegahan degradasi lingkungan. (Hansen dan Mowen, 2005:72)

Sedangkan menurut Ikhsan (2009) biaya lingkungan adalah dampak, baik moneter atau non-moneter yang terjadi oleh hasil aktivitas perusahaan yang berpengaruh pada kualitas lingkungan. Bagaimana perusahaan menjelaskan biaya lingkungan tergantung pada bagaimana perusahaan menggunakan informasi biaya tersebut (alokasi biaya, penganggaran modal, desain proses/produk, keputusan manajemen lain), dan skala atau cakupan aplikasinya.

Definisi lain dari biaya lingkungan lanjut Ikhsan (2009) adalah sebagai berikut:

1. Biaya lingkungan meliputi biaya-biaya dari langkah yang diambil, atau yang harus diambil untuk mengatur dampak-dampak lingkungan terhadap aktivitas perusahaan dalam cara mempertanggungjawabkan lingkungan, seperti halnya biaya lain yang dikemudikan dengan tujuan-tujuan lingkungan dan keinginan perusahaan.
2. Biaya lingkungan meliputi biaya internal dan eksternal dan berhubungan terhadap seluruh biaya-biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan kerusakan lingkungan dan perlindungan.
3. Biaya lingkungan adalah pemakaian sumber daya disebabkan atau dipandu dengan usaha-usaha (aktivitas) untuk mencegah atau mengurangi bahan sisa dan polusi, mematuhi regulasi lingkungan dan kebijakan perusahaan, kegagalan memenuhi regulasi dan kebijakan lingkungan.

Klasifikasi Biaya Lingkungan

Hansen dan Mowen (2005:73) mengklasifikan biaya lingkungan menjadi empat kategori, yaitu biaya pencegahan (*prevention cost*), biaya deteksi (*detection cost*), biaya kegagalan internal (*internal failure cost*), dan biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*).

1. Biaya pencegahan (*prevention cost*) adalah biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan untuk mencegah diproduksinya limbah atau sampah yang dapat merusak lingkungan. Contoh aktivitas pencegahan antara lain: evaluasi dan pemilihan pemasok, evaluasi dan pemilihan alat untuk mengendalikan polusi, melatih pegawai, mempelajari dampak lingkungan, audit risiko lingkungan, pelaksanaan penelitian tentang lingkungan, dll.
2. Biaya deteksi (*detection cost*) adalah biaya-biaya aktivitas yang dilakukan untuk menentukan bahwa produk, prosesm dan aktivitas lain di perusahaan telah memenuhi standar lingkungan yang berlaku atau tidak. Contoh aktivitas deteksi antara lain: audit aktivitas lingkungan, pemeriksaan produk dan proses (agar ramah lingkungan), pengembangan ukuran kinerja lingkungan, pelaksanaan pengujian pencemaran, verifikasi lingkungan kinerja dari pemasok, serta pengukuran tingkat pencemaran.
3. Biaya kegagalan internal (*internal failure cost*) adalah biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan karena diproduksinya limbah atau sampah, tetapi tidak dibuang ke lingkungan luar. Contoh aktivitas kegagalan internal antara lain: pengoperasian peralatan untuk mengurangi atau menghilangkan polusi, pengolahan dan pembuangan limbah beracun, pemeliharaan peralatan pencegah polusi, lisensi fasilitas untuk mengolah limbah, serta daur ulang sisa bahan.
4. Biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*) adalah biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan setelah melepas limbah atau sampah ke dalam lingkungan. Contoh biaya kegagalan eksternal adalah pembersihan danau yang tercemar, pembersihan minyak yang tumpah, pembersihan tanah yang tercermar, hilangnya lapangan pekerjaan karena pencemaran, dll.

Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan

Pencatatan untuk mengelola segala macam yang berkaitan dengan limbah sebuah perusahaan diawali dengan perencanaan yang akan dikelompokkan dalam pos-pos tertentu sehingga dapat diketahui kebutuhan riil setiap tahunnya. Pengelompokan dalam tahap analisis lingkungan ruang lingkupnya berbeda. Ada PSAK yang menaungi pada perusahaan yang terdaftar di BEI sebagaimana yang ditentukan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) tahun 2015, dan ada juga PSAP yang menaungi lembaga pemerintahan. Pengelompokan dalam tahap analisis lingkungan sebagaimana yang ditentukan dalam PSAK tahun 2015 antara lain sebagai berikut:

1. Identifikasi

   Apabila perusahaan hendak menentukan biaya untuk pengelolaan limbah yang mungkin terjadi dalam kegiatan operasional perusahaan, pertama kali yang harus dilakukan oleh perusahaan tersebut adalah dengan mengidentifikasi terlebih dahulu dampak negatif dari timbulnya limbah tersebut. Identifikasi dapat dilakukan sesuai dengan teori klasifikasi biaya lingkungan yang dikembangkan oleh Hansen dan Mowen (2005) yaitu biaya pencegahan lingkungan, biaya deteksi lingkungan, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal.
2. Pengakuan

   Jika sudah melakan identifikasi biaya lingkungan selanjutnya biaya lingkungan diakui sebagai akun atau rekening biaya pada saat penerimaan manfaat dari sejumlah nilai yang telah dikeluarkan untuk pembiayaan lingkungan tersebut. Dalam Kerangka

Dasar Pernyataan Standar Akuntasi Keuangan (PSAK) tahun 2015 paragraf 82, pengakuan (*recognition*) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam neraca atau laporan laba rugi. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah uang dan mencantumkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi. Pos yang memenuhi kriteria tersebut harus diakui dalam neraca atau laporan laba rugi.

Secara konseptual pengakuan adalah penyajian suatu informasi melalui statemenkeuangan sebagai ciri sentral pelaporan keuangan. Secara teknis pengakuan berarti pencatatan secara resmi (penjurnalan) suatu kuantitas (jumlah rupiah) hasil pengukuran ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah rupiah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan terefleksi dalam suatu laporan keuangan (Suwardjono, 2014).

3. Pengukuran

   Dalam Kerangka Dasar Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) tahun 2015 paragraf 99, pengukuran dijelaskan sebagai proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu. Dasar pengukuran yang lazim digunakan oleh perusahaan dalam pengkuran laporan keuangan adalah biaya historis.

   Pengukuran dilakukan untuk menentukan kebutuhan pengalokasian pembiayaan tersebut sesuai dengan kondisi perusahaan yang bersangkutan. Masing-masing perusahaan memiliki standar pengukuran yang berbeda-beda karena dalam SAK dan teori-teori masih belum ada yang mengatur secara khusus tentang pengukuran biaya lingkungan (Mulyani, 2013:16).

   Pengukuran (*measurement*) adalah penentuan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada suatu objek yang terlibat dalam suatu transaksi keuangan. Jumlah rupiah ini akan dicatat untuk dijadikan data dasar dalam penyusunan statemen keuangan. Pengukuran lebih berhubungan dengan masalah penentuan jumlah rupiah (*Cost*) yang dicatat pertama kali pada saat suatu transaksi terjadi (Suwardjono, 2014).

4. Penyajian

   Penyajian (*presentation*) menetapkan tentang cara-cara melaporkan elemen atau pos dalam seperangkat statemen keuangan agar elemen atau pos tersebut cukup informatif. Standar akuntansi biasanya memuat ketentuan tentang apakah suatu informasi atau objek harus disajikan terpisah dari statemen utama, apakah suatu informasi harus digabung dengan pos statemen yang lain, apakah suatu pos perlu dirinci, atau apakah suatu informasi cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki (*footnote*) (Suwardjono, 2014).

   Biaya yang timbul dalam pengolaan lingkungan ini dapat disajikan bersama-sama dengan biaya–biaya unit lain yang sejenis dalam sub-sub biaya administrasi dan umum. 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 yang memuat alokasi pembiayaan lingkungan perusahaan tersebut (Winarno, 2007 dalam S. Wida, 2015:578)

5. Pengungkapan

Pengungkapan berkaitan dengan cara penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui statemen keuangan utama. Termasuk dalam pengertian pengungkapan ini adalah masuk tidaknya informasi yang bersifat kualitatif ke dalam seperangkat statemen keuangan. Standar akuntasi mengatur cara-cara mengungkapkan informasi tersebut (Suwardjono, 2014)

Definisi Limbah Rumah Sakit

Menurut Wardojo (2014) limbah rumah sakit adalah semua sampah dan limbah yang dihasilkan oleh kegiatan rumah sakit dan kegiatan penunjang lainnya. Bentuk dari limbah rumah sakit bisa beraneka macam. Secara umum limbah rumah sakit dapat dibagi menjadi dua kelompok, yaitu limbah medis dan limbah non-medis (sampah domestik). Dari sisi bentuk fisik, limbah rumah sakit secara umum dapat dibagi menjadi: limbah padat, limbah cair, dan limbah gas.

Limbah Medis

Limbah medis adalah limbah yang berasal dari pelayanan medis, perawatan gigi, veterinari, farmasi atau sejenis, perawatan, penelitian atau pendidikan yang menggunakan bahan-bahan beracun dan infeksius berbahaya atau bisa membahayakan, kecuali jika mendapat perlakuan khusus tertentu. Limbah medis dapat dikategorikan sebagai berikut:

a. Limbah Benda tajam;
b. Limbah infeksius;
c. Limbah bahan kimia kedaluwarsa, tumpahan, atau sisa kemasan;
d. Limbah patologis;
e. Limbah radioaktif;
f. Limbah farmasi;
g. Limbah sitoksik;
h. Limbah dengan kandungan logam berat yang tinggi; dan
i. Limbah tabung gas (container bertekanan)

Limbah Non-Medis

Limbah non-medis atau biasa disebut sebagai sampah domestik adalah limbah asalnya bukan dari kegiatan medis. Limbah non-medis ini bisa berasal dari kantor/administrasi berupa kertas bekas, unit pelayanan (berupa karton, kaleng, botol), sampah dari ruang pasien, sisa makanan buangan; sampah dapur (sisa pembungkus makanan, sisa makanan/bahan makanan, sayur dan lain-lain).

Risiko Akibat Limbah Rumah Sakit

Dampak yang ditimbulkan dari limbah yang dihasilkan dari kegiatan operasional rumah sakit bisa jadi membahayakan lingkungan dan kesehatan apabila tidak dilakukan pengolahan limbah dengan baik. Seperti yang diungkapkan Wardojo (2014), masalah yang dapat timbul atas limbah rumah sakit antara lain:

- Gangguan kenyamanan dan estetika
- Kerusakan harta benda
- Gangguan/kerusakan tanaman dan binatang
- Gangguan terhadap kesehatan manusia

) Gangguan genetik dan reproduksi

III. METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Jenis Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan metode kualitatif-deskriptif. Data yang dikumpulkan atas penelitian yang dilakukan berupa kata-kata, gambar, dan bukan angka-angka. Dalam penelitian kualitatif-deskriptif, data bisa didapatkan melalui proses wawancara, catatan lapangan, foto, catatan atau memo, dan dokumen resmi lainnya. Peneliti sebisa mungkin menganalisis data sejauh mungkin dalam bentuk aslinya (Basrowi dan Suwandi, 2008:28).

Peneliti akan menerapkan studi kasus dalam melakukan penelitian. Peneliti menerapkan studi kasus pada Rumah Sakit Umum Lavalette Kota Malang, dengan tujuan untuk mengetahui penerapan akuntansi biaya lingkungan dalam proses pengolahan limbahnya. Kemudian peneliti akan mendeskripsikan hasil penelitian berdasarkan data yang terkumpul dari objek penelitian.

Objek Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Umum Lavalette yang merupakan salah satu rumah sakit yang terletak di Kota Malang. Rumah Sakit Umum Lavalette berlokasi di Jl. W.R. Supratman No.10, Rampal Celaket, Kecamatan Klojen, Kota Malang, Jawa Timur. Pemilihan Rumah Sakit Umum Lavalette sebagai objek penelitian didasari dengan alasan Rumah Sakit Lavalette merupakan salah satu rumah sakit besar yang ada di Kota Malang dan terletak di pusat Kota Malang. Dengan itu maka peneliti tertarik untuk meneliti bagaimana sebuah rumah sakit yang terletak di sekitar lingkungan pemukiman masyarakat melakukan pengolahan limbah dan tetap menjaga kesehatan lingkungannya.

Data dan Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan data yang diperoleh langsung dari sumber aslinya. Data primer dapat diperoleh melalui proses wawancara, observasi, dan dokumentasi. Sehubungan dengan topik penelitian ini, maka peneliti perlu untuk melakukan wawancara kepada beberapa pihak antara lain Kepala Bagian Akuntansi dan Keuangan RSU Lavalette, Kepala Bagian Kesehatan Lingkungan RSU Lavalette, masyarakat sekitar yang tinggal di sekitar lingkungan RSU Lavalette, dan akademisi yang ahli pada bidang rumah sakit.

Selanjutnya peneliti juga melakukan observasi langsung terhadap proses pengolahan limbah yang dilakukan oleh Rumah Sakit Umum Lavalette. Terakhir, proses dokumentasi dilakukan untuk mengumpulkan beberapa dokumen seperti profil umum RSU Lavalette, catatan biaya lingkungan RSU Lavalette tahun 2017 dan 2018, dan foto-foto yang berkaitan dengan proses pengolahan limbah rumah sakit.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Observasi

   Observasi dalam penelitian ini dilakukan pada tanggal 16-20 September 2019 untuk mengamati proses pengolahan limbahRumah Sakit Umum Lavalette. Observasi dilakukan dengan tujuan agar peneliti dapat mengetahui secara langsung bagaimana proses pengolahan limbah Rumah Sakit Umum Lavalette dilakukan.

2. Wawancara

   Dalam penelitian ini, wawancara akan dilakukan oleh peneliti dengan tujuan memperoleh data dan informasi yang dibutuhkan. Peneliti akan menyiapkan daftar pertanyaan secara terperinci dan melakukan tanya jawab secara langsung kepada beberapa pihak antara lain Kepala Bagian Akuntansi dan Keuangan RSU Lavalette, Kepala Bagian Kesehatan Lingkungan RSU Lavalette, masyarakat sekitar yang tinggal di sekitar lingkungan RSU Lavalette dan akademisi yang ahli pada bidang rumah sakit. Hasil dari wawancara yang telah dilakukan akan digunakan sebagai bahan dasar analisa dan pembahasan penelitian. Seluruh proses wawancara dilakukan pada tanggal 16-20 September 2019.

3. Dokumentasi

   Dokumentasi akan digunakan sebagai pelengkap dari metode observasi dan wawancara yang dilakukan oleh peneliti. Dokumentasi yang terkait dalam penelitian ini adalah profil RSU Lavalette, catatan biaya pengolahan limbah RSU Lavalette tahun 2017 dan 2018, dan dokumentasi berupa foto-foto alat atau fasilitas penunjang kegiatan pengolahan limbah RSU Lavalette.

Analisis Data

Analisis data akan diakukan setelah peneliti memperoleh data yang dibutuhkan dalam penelitian. Analisis data sangat penting untuk menyederhanakan data dalam bentuk yang lebih mudah dipahami dan diinterpretasikan. Berdasar teori yang dikemukan oleh para ahli tersebut, ada beberapa tahapan yang akan dilakukan oleh peneliti dalam analisis data yaitu:

1. Mengumpulkan data penelitian yaitu hasil wawancara, hasil observasi dan hasil dokumentasi kemudian disusun secara sistematis untuk dijadikan sebagai dasar dalam menyusun hasil dan pembahasan penelitian.
2. Menganalisis setiap biaya lingkungan terkait dengan pengolahan limbah Rumah Sakit Umum Lavalette.
3. Mengidentifikasikan pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian biaya-biaya yang berkaitan dengan pengolahan limbah Rumah Sakit Umum Lavalette.
4. Memberikan kesimpulan atas hasil dari pembahasan. Seluruh temuan dalam penelitian disimpulkan sehingga diperoleh penjelasan tentang penerapan akuntansi biaya lingkungan serta pelaporan biaya lingkungan pada Rumah Sakit Umum Lavalette.

IV. HASIL PENELTIAN dan PEMBAHASAN

Pelaksanaan Program Kesehatan Lingkungan RSU Lavalette

Untuk mewujudkan lingkungan rumah sakit yang sehat, maka RSU Lavalette membentuk unit tugas khusus yang menangani permasalahan lingkungan yang disebut dengan Unit

Kesehatan Lingkungan. Unit Kesehatan Lingkungan merupakan salah satu unit penunjang kegiatan operasional rumah sakit yang dimiliki oleh RSU Lavalette. Unit yang berada di bawah unit sarana dan prasarana ini dibentuk dengan tujuan untuk melaksanakan pengelolaan aspek lingkungan fisik, kimia, dan bilogis rumah sakit untuk mewujudkan kondisi ingkungan rumah sakit yang memenuhi standar sanitasi, standar mutu lingkungan, serta mencegah terjadinya pencemaran lingkungan dari kegiatan rumah sakit.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Mega selaku Kepala Unit Kesehatan Lingkungan pada tanggal 16 Desember 2019, tugas pokok yang dikerjakan oleh unit ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pemantauan Lingkungan

   Tugas pemantauan lingkungan adalah pekerjaan yang berhubungan dengan pengawasan terhadap seluruh kebersihan rumah sakit mulai dari ruangan sampai dengan area luar lingkungan rumah sakit. Pengawasan yang dilakukan oleh Unit Kesehatan Lingkungan bertujuan agar lingkungan rumah sakit tetap terjaga kebersihannya dan memenuhi standar baku sanitasi dan mutu lingkungan rumah sakit. Dalam usaha menjaga kebersihan rumah sakit, RSU Lavalette bekerjasama dengan pihak ketiga yaitu PT Tatur sebagai penyedia jasa *Cleaning Service*. Unit Kesehatan Lingkungan secara terjadwal melakukan pengawasan atas kinerja dari petugas kebersihan untuk memantau kinerja dan mencegah terjadinya pencemaran atau kerusakan lingkungan.

2. Pengolahan Limbah Medis

   Tugas pengolahan limbah medis berkaitan dengan pengawasan serta pengolahan limbah medis yang dihasilkan dari kegiatan operasional RSU Lavalette. Seluruh limbah medis mulai dari ruangan sampai dengan tahap pengolahan limbah merupakan tanggungjawab Unit Kesehatan Lingkungan yang perlu dilakukan dengan seksama dan hati-hati agar limbah tidak menimbulkan gangguan kesehatan bagi internal lingkungan rumah sakit maupun lingkungan sekitar diluar rumah sakit. Dalam pengolahan limbah, RSU Lavalette membagi limbah sesuai dengan jenisnya yaitu limbah padat, cair, dan gas. Masing-masing dari jenis limbah tersebut diolah sesuai dengan ketentuan yang telah diatur dalam Permenkes No. 7 tahun 2019.

Limbah Operasional RSU Lavalette

Aktivitas yang dilakukan oleh RSU Lavalette sebagai penyedia layanan kesehatan sudah pasti tidak akan terlepas dari limbah B3 atau limbah berbahaya. Berdasarkan wawancara dengan Ibu Mega selaku Kepala Unit Kesehatan Lingkungan pada tanggal 16 Desember 2019, berikut adalah limbah yang dihasilkan oleh RSU Lavalette yang terbagi dalam tiga jenis yaitu:

1. Limbah Padat

Limbah jenis padat adalah limbah yang berasal dari hasil kegiatan operasional rumah sakit. Limbah padat sendiri dibagi menjadi dua jenis yaitu limbah medis dan limbah non medis.

a. Limbah Padat Medis / Infeksius

Limbah padat medis adalah limbah yang berasal dari kegiatan perawatan pasien. Setiap ruangan memiliki tempat sampah yang di khususkan untuk menampung limbah medis. Jenis plastik yang digunakan untuk menampung limbah medis adalah plastic warna kuning. Limbah medis dari setiap ruangan secara berkala diambil oleh petugas kebersihan rumah sakit untuk dikumpulkan ke Tempat Pembuangan Sementara (TPS) RSU Lavalette. Contoh limbah medis yang dihasilkan antara lain:

1) Kassa
2) Verband
3) Catheter
4) Masker
5) Sarung tangan
6) Jarum suntik
7) Semua sampah yang terkontaminasi dengan darah atau cairan tubuh manusia.

b. Limbah Padat Non medis / Non-Infeksius

Limbah padat non medis adalah limbah yang berasal dari kegiatan perkantoran, tempat-tempat umum, sampah rumah tangga, dan sampah yang tidak terkontaminasi dengan darah dan cairan tubuh manusia. Jenis plastik yang digunakan untuk menampung sampah non medis adalah plastik berwarna hitam. Contoh limbha non medis yang dihasilkan oleh RSU Lavalette antara lain:

1) Plastik makanan
2) Sisa-sisa kardus
3) Sisa makanan
4) Kertas

2. Limbah Cair

Limbah cair merupakan limbah semua air yang berasal dari kegiatan rumah sakit seperti tinja yang dapat mengandung mikroorgganisme, bahan kimia beracun dan darah yang berbahaya bagi kesehatan manusia dan lingkungan. Limbah cair pada RSU Lavalette diolah menggunakan sistem *aerobic* dan *anaerobic*.

3. Limbah Udara

Limbah udara adalah limbah yang dihasilkan dari kegiatan pembakaran limbah padat dan asap dari generator pembangkit listrik.

Proses Pengelolaan Limbah RSU Lavalette

RSU Lavalette menghasilkan tiga jenis limbah dari kegiatan operasionalnya yaitu limbah padat, limbah cair, dan limbah gas. Dari ketiga limbah yang dihasilkan tersebut memiliki prosedur pengelolaan masing-masing sesuai dengan jenis limbahnya. Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Mega selaku Kepala Unit Kesehatan Lingkungan pada tanggal 16 Desember 2019, berikut adalah prosedur pengolahan limbah yang dilakukan oleh RSU Lavalette sesuai dengan jenisnya :

1. Limbah Padat

   Limbah padat diolah sesuai dengan jenisnya yaitu limbah padat infeksius dan limbah padat non-infeksius.

   a. Limbah Padat Infeksius

      Tahapan pengolahan limbah padat infeksius :

      1) Penampungan

         Segala jenis limbah padat infeksius yang diitampung dalam plastik berwarna kuning dikumpulkan dari setiap ruangan rumah sakit. Setiap harinya petugas kebersihan rumah sakit mengumpulkan sampah medis kemudian sampah-sampah tersebut dibawa ke Tempat Penampungan Sementara (TPS) RSU Lavalette. Limbah infeksius dapat ditampung di TPS dalam waktu maksimal 2x24 jam.

      2) Pengambilan

         Limbah infeksius yang telah terkumpul di TPS kemudian diambil oleh CV Novalindo selaku pihak ketiga yang mengelola limbah infeksius. CV Novalindo melakukan pengangkutan limbah setiap dua hari sekali. Terhitung sejak bulan Januari 2019 RSU Lavalette bekerjasama dengan CV Novalindo dalam pengolahan limbah infeksius. Sejatinya, RSU Lavalette memiliki alat *incenerator* yang dapat digunakan untuk mengolah limbah infeksius secara mandiri. Namun saat ini alat tersebut tidak dapat beroperasi karena sedang dalam proses perbaikan sehingga untuk sementara waktu pengolahan limbah infeksius diserahkan kepada CV Novalindo hingga *incinerator* dapat kembali beroperasi normal.

   b. Limbah Padat Non Infeksius

      Tahapan pengolahan limbah padat non infeksius :

      1) Penampungan

         Limbah non infeksius yang dihasilkan dari setiap ruangan rumah sakit ditampung dalam plastik berwarna hitam. Setiap harinya petugas kebersihan mengumpulkan sampah tersebut kemudian membawanya ke tempat penampungan sampah rumah sakit.

      2) Pengambilan

         Sampah non infeksius yang terkumpul setiap harinya kemudian oleh petugas kebersihan dikirim ke Tempat Pembuangan Akhir (TPA) Supit Urang Kota Malang.

2. Limbah Cair

   Limbah cair adalah seluruh air buangan RSU Lavalette yang didalamnya termasuk tinja, air buangan kamar mandi, air sisa pencucian *laundry*, dan lain sebagainya. Dalam melakukan pengolahan limbah cair tersebut RSU Lavalette memiliki Instalasi Pengolahan Air Limbah (IPAL). Seluruh limbah cair yang dihasilkan dari kegiatan operasional rumah sakit disalurkan dan ditampung di IPAL untuk diolah. Terdapat dua jenis metode yang digunakan untuk mengolah limbah cair yaitu metode *aerob* dan *anaerob* yang melibatkan bakteri atau mikroorganisme sebagai pengurai limbah. Kegiatan pengolahan limbah cair ini diawasi secara ketat dan seksama agar hasil olahan limbah aman untuk disalurkan ke saluran pembuangan air umum. Pemeriksaan IPAL dilakukan setiap bulan agar mutu hasil olahan limbah terjaga dengan baik. Setelah limbah cair diproses dalam IPAL, air hasil olahan dapat dibuang ke saluran air umum.

3. Limbah Gas

Limbah gas dihasilkan dari kegiatan pembakaran sampah, dapur, *generator*, anastesi dan pembuatan obat. Untuk menjaga kondisi udara agar tetap aman, RSU Lavalette melakukan pengujian kualitas udara setiap 3 bulan sekali.

Penerapan Akuntansi Lingkungan pada RSU Lavalette

1. Pengidentifikasian Biaya Lingkungan

Ketika hendak melakukan suatu proses pengukuran dan pelaporan terkait dengan biaya lingkungan maka peneliti terlebih dahulu melihat program-program yang dimiliki oleh RSU Lavalette. Menurut Hansen-Mowen (2009) biaya lingkungan berhubungan dengan kreasi, deteksi perbaikan, dan pencegahan degradasi lingkungan. Untuk memisahkan biaya lingkungan berdarkan aktivitas biayanya lainnya maka perlu dilakukan klasifikasi menjadi empat kategori biaya lingkungan yaitu aktivitas pencegahan, aktivitas deteksi, aktivitas kegagalan internal, dan aktivitas kegagalan eksternal. Setelah peneliti mendapatkan data terkait biaya lingkungan RSU Lavalette tahun 2017-2018 maka selanjutnya peneliti mengklasifikasikan biaya lingkungan RSU Lavalette berdasarkan aktivitasnya sebagai berikut:

a) Biaya Deteksi

Biaya deteksi digunakan untuk mendeteksi produk, proses, dan aktivitas lain yang dilakukan oleh rumah sakit sudah memenuhi standar lingkungan yang berlaku atau tidak.

Yang termasuk dalam biaya deteksi di RSU Lavalette yaitu:

- Uji mikrobiologi lingkungan
- Uji berkala kualitas air jasa tirta dan air sumur
- Uji berkala kualitas air IPAL
- Uji berkala kualitas udara rumah sakit.

Serangkaian uji kualitas ini rutin dilakukan oleh pihak RSU Lavalette agar dapat mengukur tingkat kesehatan lingkungan RSU Lavalette. Dengan adanya biaya deteksi ini dapat membantu manajemen RSU Lavalette dalam mengambil keputusan dan melakukan tindakan apabila dibutuhkan.

b) Biaya Pencegahan

Biaya Pencegahan adalah biaya yang dikeluarkan untuk mencegah terjadinya kegagalan, baik kegagalan internal maupun eksternal. Sebagai bentuk upaya pencegahan, RSU Lavalette menjalankan sebuah program bernama Upaya Pengelolaan Lingkungan (UPL). Program ini dilaksanakan dengan tujuan untuk mencegah terjadinya kejadian yang dapat merugikan di kemudian hari. Kegiatan yang termasuk dalam program Upaya Pengelolaan Lingkungan RSU Lavalette antara lain:

- Pemeliharaan Instalasi Pengelolaan Air Limbah (IPAL)

  Termasuk dari kegiatan Pemeliharaan IPAL yaitu pengecekan kondisi IPAL setiap tiga bulan sekali dan penggantian berkala filter IPAL. Pemeliharaan IPAL secara rutin harus

dilakukan agar air limbah yang dihasilkan tetap terjaga keamanannya sebelum air limbah dibuang ke saluran pembuangan air umum.

- Pengolahan Sampah

Tindakan yang termasuk dalam kegiatan pengolahan sampah adalah pemilahan sampah infeksius dan non infeksius, pembakaran sampah menggunakan *Incenerator*, penggunaan jasa CV Novalindo sebagai pengolah sampah eksternal, dan pengangkutan sampah menuju TPA.

c) Biaya Kegagalan Internal dan Biaya Kegagalan Eksternal

Biaya Kegagalan Internal adalah biaya yang timbul atas pengerjaan ulang atau perbaikan produk sebelum sampai kepada pelanggan. Sedangkan Biaya Kegagalan Eksternal biaya yang timbul atas pengerjaan ulang atau perbaikan produk setelah sampai kepada pelanggan.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Mega selaku Kepala Unit Kesehatan Lingkungan RSU Lavalette, selama tahun 2017 hingga 2018 berjalan tidak ada kejadian yang dapat dikategorikan sebagai kegagalan internal maupun eksternal. Atas informasi tersebut dapat disimpulkan bahwa untuk tahun 2017 dan 2018 biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal RSU Lavalette adalah nihil.

2. Pengakuan

Biaya untuk pengolahan limbah pada RSU Lavalette diakui sebagai bagian dari pos beban. Biaya pengolahan limbah dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

Biaya Limbah	**xxxx**	
Kas/Bank		**xxxx**

Berikut ini adalah perbandingan definisi pengakuan menurut PSAK dan penerapan oleh RSU Lavalette:

ED Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan Tahun 2016 paragraf 4.37, 4.38, dan 4.49	**Penerapan pada Rumah Sakit Umum Lavalette**
Paragraf 4.37: Pengakuan merupakan proses pembentukan suatu pos dalam laporan posisi keuangan atau laporan laba rugi yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 4.38. Hal tersebut dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah moneter dan mencantumkannya dalam laporan posisi keuangan atau laporan laba rugi.	RSU Lavalette mengakui biaya pengelolahan limbah sebagai beban. Biaya pengolahan limbah diakui sebesar biaya yang dikeluarkan RSU lavalette untuk mengolah limbahnya.

Paragraf 4.38: Pos yang memenuhi definisi suatu unsur diakui jika: a) Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir kea tau dari entitas; dan b) Pos tersebut mempunyai biaya atau nilai yang dapat diukur dengan andal. **Paragraf 4.49:** Beban diakui dalam laporan laba rugi ketika penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aset atau kenaikan liabilitas telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Ini berarti pengakuan beban terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan liabilitas atau penurunan asset (sebagai contoh, akrual hak karyawan atau penyusutan asset tetap).	

Berdasarkan perbandingan tersebut RSU Lavalette telah sesuai dengan ketentuan PSAK. Biaya pengolahan limbah dapat diakui sebagai beban dikarenakan biaya mempunyai biaya atau nilai yang dapat diukur dengan andal.

3. Pengukuran

Berikut adalah perbandingan definisi pengukuran menurut PSAK dan penerapan oleh RSU Lavalette:

ED Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan Tahun 2016 Paragraf 4.54 dan 4.55	Penerapan Pada Rumah Sakit Umum Lavalette
Paragraf 4.54: Pengukuran adalah proses penetapan jumlah moneter ketika unsur-unsur laporan keuangan akan diakui dan dicatat dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi. Proses ini mencakup pemilihan dasar pengukuran tertentu. **Paragraf 4.55:** Salah satu dasar pengukuran adalah Biaya Historis (*Historical Cost*). Asset dicatat sebesar jumlah kas atau setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari	RSU Lavalette dalam mengukur biaya pengolahan limbah menggunakan satuan nominal Rupiah. Selain itu biaya pengolahan limbah dicatat sebesar jumlah kas atau setara kas yang dikeluarkan untuk mengolah limbah (*historical cost*).

imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut. Liabilitas dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penukar dari kewajiban.	

Berdasarkan perbandingan tersebut RSU Lavalette dalam melakukan pengukuran biaya pengolahan limbah telah sesuai dengan PSAK. Biaya pengolahan limbah diukur dengan nominal Rupiah dan dicatat sesuai dengan besaran biaya yang dikeluarkan untuk mengolah limbahnya.

4. Penyajian dan Pengungkapan

Dalam PSAK No. 1 Tahun 2015 paragraf 15 dijelaskan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas. Penyajian yang wajar mesyaratkan representasi yang tepat atas dampak dari transaksi, peristiwa lain dan kondisi sesuai dengan definisi dan kriteria pengakuan asset, liabilitas, penghasilan dan beban yang diatur dalam Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan. Penerapan SAK, dengan pengungkapan tambahan jika dibutuhkan, dianggap menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Rumah Sakit Umum Lavalette mengkategorikan biaya pengolahan limbah sebagai beban dan menyajikan biaya pengolahan limbahnya dengan nama pos *Biaya Limbah* dalam Laporan Laba Rugi. Namun, RSU Lavalette belum melakukan pengungkapan secara khusus terkait biaya limbah tersebut. Hingga saat ini, PSAK belum mewajibkan entitas untuk membuat dan mengungkapkan laporan biaya lingkungan secara khusus. Laporan biaya lingkungan yang dibuat dan diungkapkan hanya bersifat sukarela sesuai dengan kebijakan masing-masing entitas. Oleh karena itu, RSU Lavalette tidak memiliki laporan khusus terkait dengan biaya lingkungannya.

Pembuatan Laporan Biaya Lingkungan Rumah Sakit Umum Lavalette Berdasarkan Teori Biaya Lingkungan Hansen dan Mowen

RSU Lavalette belum memiliki laporan khusus terkait biaya lingkungan yang dihasilkan. Jika ditinjau dari segi manfaat, adanya laporan atas biaya lingkungan secara khusus dapat memberikan informasi yang terperinci bagi para *stakeholders* RSU Lavalette. Informasi yang lengkap tentu memudahkan *stakeholders* untuk mengontrol kegiatan lingkungan yang telah dilakukan oleh RSU Lavalette. Dengan kemudahan mendapatkan informasi tersebut maka akan tercipta kepercayaan yang tinggi dikalangan *stakeholders* bahwa RSU Lavalette telah peduli dengan lingkungan sekitarnya.

Berkaitan dengan tidak adanya laporan khusus biaya lingkungan pada RSU Lavalette, maka dengan ini peneliti mencoba untuk memberikan usulan untuk membuat laporan biaya lingkungan di RSU Lavalette. Laporan dibuat berdasarkan data biaya lingkungan RSU Lavalette tahun 2017 dan 2018. Laporan tersebut akan disesuaikan dengan hasil wawancara langsung yang telah dilakukan peneliti dengan Kepala Akuntansi dan Keuangan dan Kepala Unit Kesehatan Lingkungan RSU Lavalette.

Sebagai dasar dari pembuatan laporan, peneliti menggunakan teori identifikasi biaya lingkungan Hansen dan Mowen yang membagi biaya lingkungan menjadi empat kategori yaitu biaya pencegahan (*prevention cost*), biaya deteksi (*detection cost*), biaya kegagalan internal (*internal failure cost*), dan biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*). Jika ditinjau dari permasalahan yang ada pada RSU Lavalette yang belum memiliki laporan khusus terkait biaya lingkungan maka penerapan teori biaya lingkungan menurut Hansen dan Mowen dirasa tepat untuk diterapkan
sebab cara mengidentifikasi biayanya tergolong cukup mudah untuk dilakukan dan ketika peneliti memberikan usulan kepada bagian keuangan RSU Lavalette untuk membuat rancangan laporan keuangan biaya lingkungan menggunakan teori Hansen dan Mowen tersebut peneliti mendapat persetujuan untuk melakukannya.
Berikut adalah laporan biaya lingkungan yang peneliti usulkan untuk tahun 2017 dan 2018 berdasarkan pada teori biaya lingkungan Hansen dan Mowen :

Rumah Sakit Lavalette **LAPORAN BIAYA LINGKUNGAN** **Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2017**		
Biaya Lingkungan	**(Rp)**	**Persentase dari Seluruh Biaya Tahun 2017**
Biaya Pencegahan		
Biaya Pembersihan Filter Horizontal IPAL	1.241.000	
Biaya Pembersihan Ayak Kerikil IPAL	4.500.000	
Biaya Pembelian Drum dan Buang Sampah Abu Incenerator	1.647.500	
Biaya Service Pompa dan Clem Selang untuk IPAL	3.157.000	
Biaya Pembelian Pompa Air dan Batu Ceulit untuk IPAL	2.770.000	
Biaya Pembakaran Sampah Medis	427.323.280	
TOTAL Biaya Pencegahan	**440.638.780**	**96,85%**
Biaya Deteksi		
Biaya Hasil Pengukuran Kualitas Udara Ambien	5.010.000	
Biaya Uji IPAL	1.200.000	
Biaya Analisa Kualitas Air IPAL	6.366.800	
Biaya Analisa Kualitas Air	1.416.800	
Biaya Uji Kualitas Air Limbah	328.900	

TOTAL Biaya Deteksi	**14.322.500**	**3,15%**
Biaya Kegagalan Internal		
TOTAL Biaya Kegagalan Internal	**-**	**0,00%**
Biaya Kegagalan Eksternal		
TOTAL Biaya Kegagalan Eksternal	**-**	**0,00%**
TOTAL Biaya Lingkungan	**454.961.280**	**100,00%**

Tabel 4.1 Laporan Biaya Lingkungan Tahun 2017

Rumah Sakit Lavalette **LAPORAN BIAYA LINGKUNGAN** **Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2018**		
Biaya Lingkungan	**(Rp)**	**Persentase dari Seluruh Biaya Tahun 2018**
Biaya Pencegahan		
Biaya Pembelian Komponen Alat Incenerator	50.000	
Biaya Pembakaran Sampah Medis	542.708.595	
TOTAL Biaya Pencegahan	**542.758.595**	**98,93%**
Biaya Deteksi		
Biaya Analisa Kualitas Air IPAL	708.400	
Biaya Analisa Kualitas Air Limbah	5.175.000	
TOTAL Biaya Deteksi	**5.883.400**	**1,07%**
Biaya Kegagalan Internal		
TOTAL Biaya Kegagalan Internal	**-**	**0,00%**
Biaya Kegagalan Eksternal		
TOTAL Biaya Kegagalan Eksternal	**-**	**0,00%**
TOTAL Biaya Lingkungan	**548.641.995**	**100,00%**

Tabel 4.2 Laporan Biaya Lingkungan Tahun 2018

Pada kedua laporan tersebut peneliti telah mengelompokkan setiap biaya sesuai dengan aktivitasnya. Dapat diketahui total jumlah biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh RSU Lavalette pada tahun 2017 sebesar Rp 454.961.280dan tahun 2018 sebesar Rp 548.641.995.

Biaya dengan tingkat pengeluaran paling tinggi terdapat pada aktvitas pencegahan. Tercatat pada tahun 2017, total biaya pencegahan RSU Lavalette sejumlah Rp 440.638.780dan pada tahun 2018 tercatat sejumlah Rp 542.758.595. Terdapat peningkatan biaya pencegahan sebesar Rp 102.119.815 pada tahun 2018 dibandingkan tahun 2017. Berdasarkan informasi Ibu Mega, kenaikan biaya tersebut terjadi disebabkan oleh

kerusakan alat Incenerator yang dimiliki oleh RSU Lavalette sehingga RSU Lavalette harus meningkatkan penggunaan jasa pembakaran sampah medis oleh pihak ketiga (CV. Novalindo) untuk mengolah sampah medisnya.

Selanjutnya terdapat biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas deteksi. Tercatat total biaya yang dikeluarkan atas aktivitas deteksi adalah sebesar Rp 14.322.500untuk tahun 2017 dan Rp 5.883.400 untuk tahun 2018. Terakhir untuk biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal tercatat yang dikeluarkan adalah nihil dikarenakan tidak adanya aktivitas atau kejadian yang dapat dikategorikan sebagai kegagalan internal maupun eksternal.

Distribusi Relatif Biaya Lingkungan Rumah Sakit Umum Lavalette

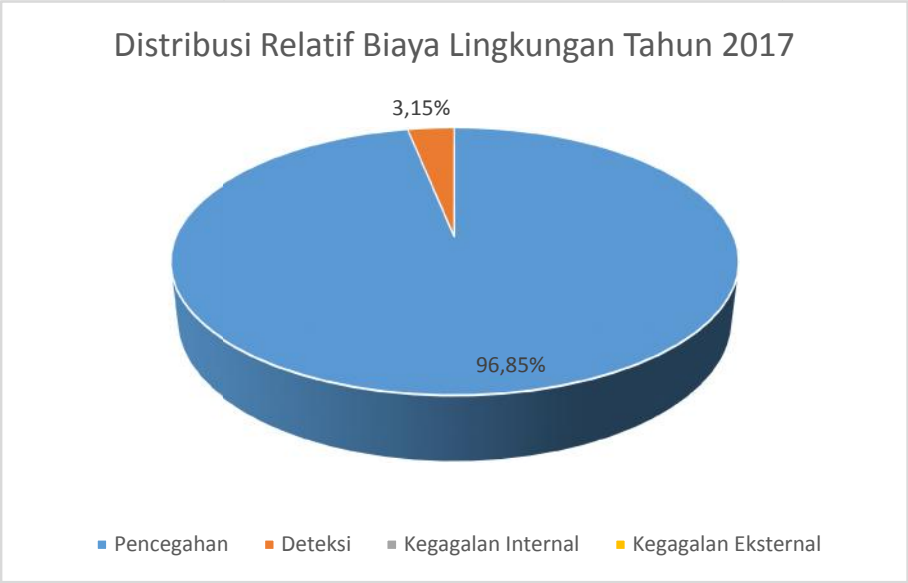
Berdasarkan data laporan biaya lingkungan RSU Lavalette yang telah peneliti buat sebelumnya maka dapat dibuat perbandingan distribusi relatif antara biaya lingkungan RSU Lavalette pada tahun 2017 dan 2018. Pengertian dari distribusi relatif adalah suatu jumlah presentase yang menjelaskan banyaknya data pada suatu kelompok tertentu. Perbandingan akan dilakukan sesuai dengan aktivitas biayanya. Berikut adalah tabel yang menyajikan

Aktivitas Biaya	**% Terhadap Biaya Lingkungan**	
	2017	2018
Pencegahan	96,85%	98,93%
Deteksi	3,15%	1,07%
Kegagalan Internal	0%	0%
Kegagalan Eksternal	0%	0%
Total	100%	100%

distribusi relatif biaya lingkungan RSU Lavalette:

Tabel 4.3 Tabel Distribusi Relatif Biaya Lingkungan RSU Lavalette Tahun 2017 dan 2018

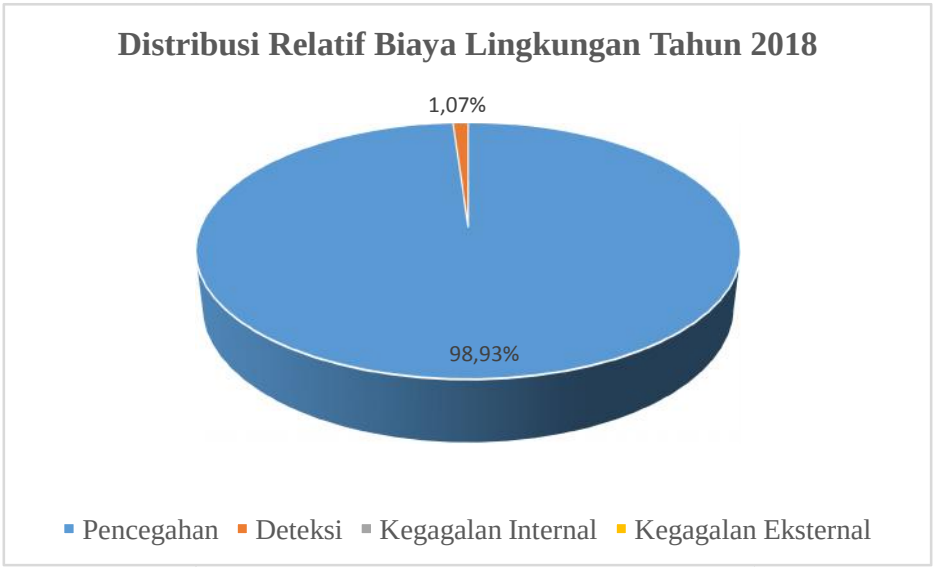
Berikut adalah data distribusi relatif yang disajikan dalam bentuk grafik *pie* untuk masing-masing tahun 2017 dan 2018:



Gambar 4.2 Grafik Distribusi Relatif Biaya Lingkungan Tahun 2017

Gambar 4.2 menggambarkan pembagian distribusi relatif biaya lingkungan tahun 2017 sesuai dengan aktivitas biayanya. Total biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh RSU Lavalette pada tahun 2017 adalah sebesar Rp 454.961.280 yang terdiri dari:

1. Biaya Pencegahan dengan angka rasio sebesar 96,85% dari total biaya lingkungan. Biaya yang dikeluarkan untuk biaya pencegahan ini sebesar Rp 440.638.780.
2. Biaya Deteksi dengan rasio distribusi relatif sebesar 3,15% dari total biaya lingkungan. Biaya yang dikeluarkan untuk biaya deteksi adalah sebesar Rp 14.322.500.
3. Biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal dengan rasio distribusi relatif masing-masing sebesar 0% dari total biaya lingkungan. Tidak ada biaya yang dikeluarkan untuk kedua biaya ini.



Gambar 4.3 Grafik Distribusi Relatif Biaya Lingkungan Tahun 2018

Gambar 4.3 menggambarkan pembagian distribusi relatif biaya lingkungan tahun 2018 sesuai dengan aktivitas biayanya. Total biaya lingkungan yang dikeluarkan oleh RSU Lavalette pada tahun 2018 adalah sebesar Rp 548.641.995 yang terdiri dari:

1. Biaya Pencegahan dengan angka rasio sebesar 98,93% dari total biaya lingkungan. Biaya yang dikeluarkan untuk biaya pencegahan ini sebesar Rp 542.758.595.
2. Biaya Deteksi dengan rasio distribusi relatif sebesar 1,07% dari total biaya lingkungan. Biaya yang dikeluarkan untuk biaya deteksi adalah sebesar Rp 5.883.400.
3. Biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal dengan rasio distribusi relatif masing-masing sebesar 0% dari total biaya lingkungan. Tidak ada biaya yang dikeluarkan untuk kedua biaya ini.

Tanggung Jawab Sosial Rumah Sakit Umum Lavalette

Berdasarkan UU No. 32 Tahun 2009 yang mengatur tentang perlindungan dan pengelolaan lingkungan hidup diwajibkan bagi pengusaha untuk melakukan pengolahan limbah yang dihasilkan atas kegiatan usahanya. Sejalan dengan UU No. 32 tersebut, RSU Lavalette sebagai entitas usaha memiliki tanggungjawab sosial kepada masyarakat dan lingkungan sekitar. Sebagai upaya dalam memenuhi tanggungjawab sosialnya dalam menjaga kesehatan masyarakat dan lingkungan sekitar maka RSU Lavalette melakukan pengolahan limbah yang dihasilkan sedemikian rupa agar tidak timbul kerusakan akibat limbah yang dihasilkan.

Peneliti mencoba melakukan wawancara terhadap masyarakat sekitar yang tinggal di sekitar lingkungan RSU Lavalette untukmengetahui pandangan masyarakat secara langsung terhadap pengelolaan limbah yang dilakukan oleh RSU Lavalette. Salah satu warga yang bersedia untuk diwawancara adalah Ibu Susiana yang sehari-hari berjualan makanan di depan lingkungan RSU Lavalette. Ibu Susiana mengatakan "*Sebagai warga yang tinggal di sekitar sini, saya belum pernah merasakan ada pencemaran dari Rumah Sakit Lavalette. Masih aman-aman saja. Setau saya limbahnya sudah di kelola dengan baik*".

Berdasarkan pendapat Ibu Susiana tersebut, peneliti dapat menarik kesimpulan bahwa RSU Lavalette sebagai entitas usaha telah memenuhi tanggung jawab sosialnya yaitu melakukan pengolahan limbah dengan baik dan turut berpartisipasi menjaga kesehatan lingkungan.

V. PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan hasil dari analisis dan pembahasan yang telah peneliti lakukan atas penerapan akuntansi biaya lingkungan pada Rumah Sakit Umum Lavalette terhadap pengelolaan

limbah rumah sakit berdasarkan teori biaya lingkungan Hansen-Mowen (2009) dapat disimpulkan bahwa:

1. Rumah Sakit Umum Lavalette telah melakukan pencatatan terkait biaya-biaya yang dikeluarkan yang berhubungan dengan lingkungan akan tetapi belum ada identifikasi dan laporan secara khusus terkait dengan biaya lingkungan. Laporan atas biaya lingkungan seluruhnya disatukan dalam laporan keuangan.
2. Dengan membuat laporan biaya lingkungan terkait pengelolaan limbah berdasarkan teori identifikasi biaya lingkungan Hansen-Mowen akan mempermudah pihak manajemen Rumah Sakit Umum Lavalette dalam mengambil keputusan terhadap perlakuan biaya lingkungan per tahunnya. Biaya lingkungan yang telah diidentifikasi berdasarkan aktivitas biayanya memberikan informasi yang lebih mudah untuk dianalisa. Dengan kemudahan analisa data biaya lingkungan tersebut diharapkan dapat meningkatkan ketepatan manajemen Rumah Sakit Umum Lavalette dalam mengambil keputusan terkait pengeluaran biaya lingkungannya.
3. Dalam hal pengelolaan lingkungan atas kegiatan operasionalnya, Rumah Sakit Umum Lavalette tergolong sangat baik untuk kegiatan pengelolaan limbahnya. Upaya pengelolaan limbahyang dihasilkan baik limbah padat, cair, maupun gas dilakukan secara maksimal agar tidak terjadi pencemaran lingkungan dan membuat lingkungan tetap terjaga kesehantannya. Hal ini membuktikan Rumah Sakit Umum Lavalette telah patuh terhadap UU No. 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.

Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah peneliti rangkum, terdapat beberapa saran yang dapat peneliti berikan dan diharapkan dapat memberikan manfaat terhadap Rumah Sakit Umum Lavalette. Berikut adalah saran yang dapat peneliti berikan :

1. Rumah Sakit Umum Lavalette sebagai entitas usaha yang berkaitan erat dengan kesehatan lingkungan diharapkan dapat membuat secara khusus laporan biaya lingkungan atas kegiatan operasionalnya. Alangkah baiknya apabila pencatatan-pencatatan biaya lingkungan yang selama ini telah dilakukan dapat dikembangkan menjadi sebuah laporan khusus terkait biaya lingkungan. Laporan khusus terperinci yang berisi identifikasi biaya lingkungan berdasarkan aktivitas biaya (biaya deteksi, biaya pencegahan, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal) dibuat dengan tujuan untuk mempermudah pihak manajemen rumah sakit dalam memahami informasi terkait biaya lingkungan. Informasi yang telah tersedia tersebut diharapkan dapat menjadi acuan manajemen rumah sakit ketika tindakan pengambilan keputusan yang dibutuhkan di kemudian hari.
2. Perbaikan alat Incenerator dapat segera dilakukan oleh Rumah Sakit Umum Lavalette mengingat dengan melakukan pembakaran sampah medis secara mandiri dapat menghemat biaya dibandingkan dengan menggunakan penyedia jasa pembakaran sampah eksternal.
3. Diharapkan bagi peneliti selanjutnya yang hendak melakukan penelitian terkait akuntansi biaya lingkungan dapat menemukan standar akuntansi biaya lingkungan yang

lebih baik agar hasil penelitian bisa lebih sesuai dengan keadaan perusahaan serta menghasilkan rekomendasi yang lebih baik bagi perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

Afiyah, Yusrotul. (2018). *Analisis Penerapan Akuntansi Lingkungan Sebagai Tolak Ukur Dalam Optimalisasi Tanggung Jawab Sosial Pada PG Kebon Agung Malang*. Jurnal: Jurusan Akuntansi Program Studi Akuntansi UIN Maulana Malik Ibrahim Malang.

As'ad, Mochammad. 2020 Jan 18. *Salah Kelola Limbah Berbahaya*. Tempo. Investigasi Bersama Tempo #4

Departemen Kesehatan Republik Indonesia. *PeraturanMenteri Kesehatan Republik Indonesia No. 1204/MENKES/SK/X/2004 Tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit*. Jakarta: Departemen Kesehatan RI

Departemen Kesehatan Republik Indonesia. *PeraturanMenteri Kesehatan Republik Indonesia No. 340/MENKES/PER/III/2010 Tentang Klasifikasi Rumah Sakit*. Jakarta: Departemen Kesehatan RI

Environment Indonesia Center (2019). *Penjelasan dan Proses Sertifikasi ISO 14001*. Dikutip 11 Desember 2019 dari Penjelasan dan Proses Sertifikasi ISO 14001: https://environment-indonesia.com/training/penjelasan-dan-proses-sertifikasi-iso-14001/.

Exposure Draft Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan. 2016. Jakarta: katan Akuntan Indonesia

Hansen, Don R. dan Mowen, Maryanne M. (2005). *Akuntansi Manajemen Buku 2 (edisi 7)*. Jakarta: Salemba Empat.

Hansen, Don R. dan Mowen, Maryanne M. (2009). *Akuntansi Manajemen Buku 2 (edisi 8)*. Jakarta: Salemba Empat.

Hidayatullah, M. Syarif. (2015). *Analisis Penerapan Akuntansi Lingkungan Untuk Mengetahui Proses Pengelolaan Limbah dan Tanggung Jawab Sosial Pada Rumah Sakit Ibnu Sina Kabupaten Gresik.* Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim, Malang.

Ikhsan, Arfan. (2008). *Akuntansi Lingkungan & Pengungkapannya*. Yogyakarta : Graha Ilmu.

Ikhsan, Arfan. (2009). *Akuntansi Manajemen Lingkungan*. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Margareta S., Venny. (2012). *Penerapan Akuntansi Lingkungan di Rumah Sakit Umum Medika Lestari*. Jurnal: Jurusan Akuntansi Universitas Bina Nusantara Jakarta.

Masruhainah. (2017). *Analisis Akuntansi Biaya Lingkungan Dalam Proses Penglolahan Limbah Pada Rumah Sakit Gambiran Kota Kediri*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim, Malang.

Moleong, Lexy J. (2012). *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosda Karya.

Mulyani, Nita Sri. 2013. *Analisis Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan Pada Pabrik Gondorukem dan Terpentin (PGT) Garahan-Jember*. Skripsi: Universitas Jember.

Peraturan Menteri Kesehatan No. 7 Tahun 2019 Tentang Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit.

Peraturan Pemerintah No. 27 Tahun 1999 Tentang Analisis Mengenai Dampak Lingkungan.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 1 Tahun 2015 Tentang Penyajian Laporan Keuangan.

Rahayu S, Wida. 2015. *Analisis Perlakuan Akuntansi Atas Biaya Pengolahan Limbah Pabrik Gula Lestari Nganjuk PT. Perkebunan Nusantara X*. Skripsi: Universitas Jember.

Ratulangi, Pangemanan, dan Tirayoh. (2018). *Analisis Penerapan Akuntansi Lingkungan Terhadap Biaya Operasional Pengolahan Limbah Pada Rumah Sakit Pancaran Kasih Manado*. Jurnal. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi, Manado.

Rodliyah, Siti. (2017). *Penerapan Enviromental Management Accounting (EMA) dan Kepmenkes RI no 1204 tahun 2004 Tentang Pengelolaan Limbah Rumah Sakit Untuk Meningkatkan Performa Ekonomi dan Lingkungan (Studi Kasus Pada Klinik Rawat Inap Kusuma Husada)*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim, Malang.

Sari, Sudjana, dan Azizah. (2013). *Penerapan Akuntansi Lingkungan Untuk Mengoptimalkan Tanggungjawab Industri Gula (Studi Kasus Pada PT. Perkebunan Nusantara X Unit Pabrik Gula Lestari Nganjuk)*. Jurnal: Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya.

Sejarah Singkat Pendirian RS Lavallete. Dikutip 29 September 2019 dari https://lavalettehospital.com/tentang-kami/sejarah-singkat.

Suwardjono. 2014. *Teori Akuntansi dan Perekayasaan Laporan keuangan.* Yogyakarta: BPFE Yogyakarta

Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.

Wardojo, Noer Adi (2014). *Pedoman Kriteria Teknologi Pengelolaan Limbah Medis Ramah Lingkungan*. Jakarta: Kementerian Lingkungan Hidup RI.

Widiastuti, K. 2011. *Pengukuran dan Pelaporan Biaya Lingkungan (Studi Kasus Rumah Sakit Jogja)*. Skripsi: Univertas Negeri Yogyakarta

Widyasariar, Fibrilla. (2018). *Implementasi Enviromental Accounting Terhadap Pengelolaan Limbah Pada Rumah Sakit Umum Lavalette*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim, Malang.

Winarno, Wahyu Agus. 2007. *Corporate Social Responsibility: Pengungkapan Biaya.* Jurnal Akuntansi Volume 5 Nomor 1: Universitas Jember

World Health Organization (1957). *Pengertian Rumah Sakit*. Dikutip 11 Desember 2019 dari https://www.gomarketingstrategic.com/pengertian-rumah-sakit-fungsi-tujuannya-dan-tipe-rumah-sakit/.