

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Akuntansi Lingkungan (*Environmental Accounting*)

IFAC (2005) menjelaskan bahwa pada level organisasi, *Environmental Accounting* (EA) terletak dalam konteks Akuntansi Manajemen (*Management Accounting/MA*) dan Akuntansi Keuangan (*Financial Accounting/FA*). Dalam kaitannya dengan EA, MA berfokus pada informasi fisik yang meliputi arus bahan, air, energi, dan limbah; sekaligus informasi moneter yang meliputi biaya, pendapatan, dan penghematan yang berkaitan dengan lingkungan. Sedangkan FA berfokus pada investasi yang berkaitan dengan lingkungan dan tanggung jawab sosial kepada pihak eksternal (investor, kreditur, dan pemerintah). Menurut Xiaomi (2014), FA membutuhkan informasi mengenai pemahaman dan penjelasan biaya lingkungan dari MA. Dengan demikian, MA memiliki peran penting dalam menentukan keputusan yang berkaitan dengan EA.

Winarno (2008) dalam Mulyani (2013) menambahkan EA merupakan istilah yang berkaitan dengan dimasukkannya kegiatan yang berkaitan dengan lingkungan pada praktek akuntansi perusahaan. Kegiatan yang dimaksud adalah informasi moneter maupun non-moneter yang harus dilakukan dalam rangka melestarikan kualitas lingkungan.

Rumah sakit sebagai bentuk perusahaan juga memiliki tanggung jawab melestarikan kualitas lingkungan. Pernyataan tersebut dikuatkan dengan adanya Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor: 1204/Menkes/SK/X/2004 tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah

Sakit. Dalam modul tersebut, segala macam manajemen tata ruang dan lingkungan rumah sakit dijelaskan dengan detail. Dengan demikian rumah sakit diharapkan mampu secara aktif berpartisipasi melestarikan lingkungan.

2.2. Akuntansi Manajemen Lingkungan (*Environmental Management Accounting*)

Definisi *Environmental Management Accounting* (EMA) yang dikemukakan International Federation of Accountants(2005) adalah sebagai berikut.

Identification, collection, analysis, and use of two types of information for internal decision making: (1) physical information on the use, flows and decision of energy, water, and materials (including wastes) and (2) monetary information on environment-related cost, earnings, and savings.

Informasi fisik adalah informasi mengenai input yang digunakan dalam proses produksi berupa bahan, air, dan energi serta informasi mengenai output yang dihasilkan berupa produk dan non-produk (limbah dan emisi). Informasi input dan output tersebut berkaitan erat dengan pengendalian lingkungan, sedangkan informasi moneter adalah informasi biaya yang berhubungan dengan input dan output yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk meminimalkan dampak lingkungan (UN DSD, 2001 dan IFAC, 2005).

Informasi fisik dibutuhkan oleh manajemen untuk menentukan tingkat dampak lingkungan yang dihasilkan sehingga dapat dikendalikan. Informasi seperti tingkat emisi gas yang dihasilkan, jumlah limbah yang dihasilkan, dan jumlah limbah yang diolah ini penting untuk menentukan target pengurangan

emisi, limbah, dan lain-lain. Informasi biaya lingkungan berguna bagi manajemen agar dapat mengendalikan biaya untuk mencapai efisiensi (Burrit, 2002 dan Bosshard, 2003 dalam Burhany, 2015).

EMA telah dikembangkan untuk mengatasi keterbatasan akuntansi manajemen tradisional dalam hal kegiatan pengelolaan dan keputusan yang melibatkan isu-isu lingkungan seperti biaya lingkungan dan dampak-dampaknya. Dalam prosedur pengambilan keputusan internal, praktik akuntansi manajemen konvensional mungkin tidak memberikan biaya lingkungan yang memadai. Hal ini terjadi sebagai akibat dari kegagalan untuk mengungkapkan beberapa biaya lingkungan. Pengklasifikasian biaya secara fungsional (biaya langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead) menyebabkan biaya yang terkait dengan lingkungan cenderung dimasukkan dan tersembunyi di dalam biaya overhead sehingga manajer sulit untuk menemukan dan melakukan pengendalian terhadapnya. Untuk itu timbullah kebutuhan untuk mengadopsi EMA dengan membentuk manajemen baru dan sistem akuntansi biaya lingkungan (Xiaomi, 2004).

Akuntansi Manajemen Lingkungan memberi manfaat penting bagi perusahaan (rumah sakit) berupa penyediaan informasi yang lengkap untuk pengambilan keputusan. Informasi tersebut dapat mengungkapkan peluang tersembunyi, seperti proses pengelolaan limbah yang lebih baik, pengurangan konsumsi energi, atau peluang untuk mendaur ulang. Dari perspektif lingkungan, informasi ini juga dapat digunakan dalam pengembangan proses yang lebih efisien yang mengarah ke inovasi, menemukan bahwa perusahaan yang

menyajikan informasi lingkungan dapat mengembangkan sistem pengendalian internal yang lebih baik dan mengarahkannya pada pengambilan keputusan yang lebih baik pula (Burhany, 2015).

IFAC (2005) membagi tiga kegunaan dan manfaat EMA. Pertama, *compliance* atau kepatuhan, di mana EMA bermanfaat untuk mendukung perlindungan lingkungan melalui kepatuhan terhadap regulasi lingkungan dan pembuatan kebijakan lingkungan secara internal. Ini dapat dilakukan dengan cara merencanakan dan mengimplementasikan investasi yang dapat mengendalikan polusi, mengganti bahan beracun, dan melaporkan limbah dan emisi yang dihasilkan kepada regulator. Kedua, *eco-efficiency*, di mana manfaat yang diberikan adalah berupa dukungan secara simultan terhadap pengurangan biaya dan dampak lingkungan melalui penggunaan energi, air dan bahan yang lebih efisien dalam operasi dan produk perusahaan. Wujudnya adalah dengan melakukan penelusuran aliran energi, air, bahan dan limbah secara akurat, merencanakan dan mengimplementasikan energi, air dan bahan yang efisien, serta menetapkan jumlah pengembalian investasi tahunan dari aktivitas *eco-efficiency*. Ketiga, *strategic position*, di mana manfaatnya adalah berupa dukungan dalam evaluasi dan implementasi program yang ramah lingkungan dan efektif dalam hal biaya untuk menjamin posisi strategis perusahaan dalam jangka panjang. Ini dapat dilakukan dengan cara bekerja sama dengan pemasok untuk mendesain produk dan jasa bagi *green market*, menaksir biaya internal dari regulasi yang mungkin muncul di masa yang akan datang, serta membuat pelaporan kepada *stakeholders* seperti pelanggan, investor dan masyarakat lokal.

2.3. Rumah Sakit

2.3.1. Pengertian Rumah Sakit

Menurut Irianti *et al.* (2014), rumah sakit adalah institusi yang merupakan bagian integral dari organisasi kesehatan dan organisasi sosial, berfungsi menyediakan pelayanan kesehatan yang lengkap, baik kuratif maupun preventif bagi pasien, rawat jalan dan rawat inap, kegiatan pelayanan medis, serta perawatan. Kualitas pelayanan rumah sakit dapat diuraikan dari beberapa aspek, diantaranya aspek klinis, efisiensi dan efektivitas, keselamatan pasien, kepuasan pasien yang menyangkut kepuasan fisik, mental, dan sosial pasien terhadap lingkungan rumah sakit, kebersihan, kenyamanan, kecepatan, pelayanan, keramahan, perhatian, biaya yang diperlukan dan lain sebagainya (Jacobalis, 1990 dalam Irianti *et al.*, 2014).

Dalam kaitannya dengan menjaga stabilitas lingkungan, pemerintah menetapkan Keputusan Menteri Kesehatan (Kepmenkes) Nomor 1204 pada tahun 2004 tentang Pesyarat Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit. Kepmenkes tersebut mengatur seluruh aspek yang berkaitan dengan kesehatan lingkungan rumah sakit, dari tata ruang bangunan sampai pengolahan limbah. Kepmenkes ini dijadikan pedoman yang wajib dilaksanakan bagi seluruh rumah sakit dalam menjaga lingkungan dan pengelolaan limbah.

Selain itu, para ahli juga merumuskan definisi mengenai rumah sakit hijau dan sehat (*green and healthy hospitals*). Rumah sakit yang hijau dan sehat mempromosikan kesehatan masyarakat dengan terus mengurangi dampak

lingkungan dan menghilangkan kontribusi terhadap beban penyakit. Rumah sakit hijau dan sehat mengakui hubungan antara kesehatan manusia dan lingkungan melalui strategi tata kelola dan operasional. Hal ini ditunjukkan dengan cara menghubungkan kebutuhan kebutuhan lokal dengan aksi lingkungan dan terlibat dalam praktek pencegahan secara aktif dalam upaya mendorong kesehatan masyarakat lingkungan, kesetaraan kesehatan, dan ekonomi hijau (Laporan Pelaksanaan *Round Table Forum on Green and Healthy Hospitals*, 2012).

Rumah sakit hijau dan sehat memiliki 10 sasaran sebagai berikut.

1. Kepemimpinan – memprioritaskan kesehatan lingkungan
2. Kimia – mengganti bahan kimia berbahaya dengan alternatifnya yang aman
3. Limbah – mengurangi, mengolah, dan membuang limbah dengan cara yang berwawasan lingkungan
4. Energi – melaksanakan efisiensi energi dan menggunakan energi bersih serta terbarukan
5. Air – mengurangi konsumsi dan pasokan air bersih
6. Transportasi – meningkatkan strategi transportasi untuk pasien dan staf
7. Makanan – pembelian dan penyajian makanan sehat yang berkelanjutan
8. Farmasi – pengelolaan farmasi dan pembuangan limbah farmasi yang aman

9. Bangunan – mendukung desain dan kontribusi rumah sakit yang hijau dan sehat
10. Pembelian – membeli produk dan bahan yang aman dan berkelanjutan

2.3.2. Limbah Rumah Sakit

Berdasarkan Kepmenkes (2004), definisi limbah rumah sakit adalah semua limbah yang dihasilkan dari kegiatan rumah sakit dalam bentuk padat, cair, dan gas. Berikut ini adalah klasifikasi limbah rumah sakit.

1. Limbah Padat

Limbah padat adalah semua limbah rumah sakit yang berbentuk padat akibat kegiatan rumah sakit yang terdiri dari:

a. Limbah medis padat

Limbah medis padat adalah limbah yang terdiri dari limbah infeksius, limbah patologi, limbah benda tajam, limbah farmasi, limbah sitotoksis, limbah kimiawi, limbah radioaktif, limbah kontainer bertekanan, dan limbah dengan kandungan logam berat yang tinggi.

b. Limbah padat non-medis

Limbah padat non-medis adalah limbah padat yang dihasilkan dari kegiatan di rumah sakit di luar medis yang berasal dari dapur, perkantoran, taman, dan halaman yang dapat dimanfaatkan kembali apabila ada teknologinya.

2. Limbah Cair

Limbah cair adalah semua air buangan termasuk tinja yang berasal dari kegiatan rumah sakit yang kemungkinan mengandung mikroorganisme, bahan kimia beracun dan radioaktif yang berbahaya bagi kesehatan.

3. Limbah Gas

Limbah gas adalah semua limbah yang berbentuk gas yang berasal dari kegiatan pembakaran di rumah sakit seperti insinerator, dapur, perlengkapan generator, anastesi, dan pembuatan obat sitotoksik.

2.3.3. Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun (B3) Rumah Sakit

Dalam Laporan Status Lingkungan Hidup Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta (2014), limbah B3 didefinisikan sebagai zat, energi, atau komponen lain karena sifat, konsentrasi, atau jumlahnya, baik secara langsung maupun tidak langsung, dapat mencemarkan, merusak lingkungan, membahayakan hidup, kesehatan, serta kelangsungan hidup manusia dan makhluk hidup lain.

Jika dibandingkan dengan kegiatan industri, jasa pariwisata, atau rumah tangga, rumah sakit merupakan penyumbang limbah B3 yang paling dominan. Hal ini disebabkan karena besarnya volume limbah pada medis yang bersifat infeksius dari pelayanan pasien dan dari kegiatan sehari-hari. Jika dibuang ke lingkungan tanpa pengolahan terlebih dahulu, limbah B3 dapat menimbulkan bahaya terhadap lingkungan terutama kesehatan manusia serta makhluk hidup lainnya. Oleh karena itu, rumah sakit wajib melakukan pengelolaan (penyimpanan,

pengumpulan, pemanfaatan, pengangkutan, dan pengolahan termasuk penimbunan) terhadap limbah B3 yang dihasilkan.

Berikut ini adalah jenis limbah B3 rumah sakit.

Tabel 2.1
Jenis Limbah B3 Medis

Jenis Limbah B3	Sifat	Sumber
Limbah infeksius	Padat	Pelayanan Pasien
Patologi	Padat	Pelayanan Pasien
Benda Tajam	Padat	Pelayanan Pasien
Farmasi	Padat	Pelayanan Pasien
Sitotoksik	Padat	Pelayanan Pasien
Kimiawi	Cair	Laboratorium
Radioaktif	Padat	Laboratorium
Limbah Kontainer Bertekanan	Padat	Laboratorium
Limbah Dengan Kandungan Logam Berat Yang Tinggi	Padat	Laboratorium

Sumber: Laporan Status Lingkungan Hidup Daerah DIY (2014)

Tabel 2.2
Jenis Limbah B3 Non-Medis

Jenis Limbah B3	Sifat	Sumber
Sludge IPAL	Padat	IPAL
Obat Kadaluwarsa	Padat	Instalasi Farmasi
Lampu Bekas	Padat	IPSRS
Filter Bekas	Padat	Genset
ACCU Bekas	Padat	Genset
Baterai Bekas	Padat	Administrasi
Oli Bekas	Cair	Genset
Kemasan Terkontaminasi	Padat	Kemasan Bahan Kimia

Sumber: Laporan Status Lingkungan Hidup Daerah DIY (2014)

2.4. Penerapan Akuntansi Manajemen Lingkungan Pada Rumah Sakit

Sebagai salah satu kegiatan operasional yang menyumbang jumlah limbah yang cukup besar, rumah sakit perlu melakukan upaya-upaya untuk ikut berperan aktif dalam menjaga kelestarian dan kesehatan lingkungan. Upaya yang dilakukan tidak semata-mata dituangkan dalam bentuk kegiatan, namun juga diterapkan

dalam sistem akuntansi agar dapat diberlakukan secara berkelanjutan. Untuk bisa menciptakan kondisi tersebut, rumah sakit membutuhkan informasi mengenai pemahaman Akuntansi Lingkungan.

Akuntansi Manajemen Lingkungan (EMA) merupakan salah satu komponen Akuntansi Lingkungan. EMA mampu memberikan informasi mengenai fisik dan moneter. Kedua informasi tersebut dapat membantu rumah sakit untuk menentukan keputusan yang berkaitan dengan lingkungan. Hal ini didukung oleh Burrit et al. (2002) dalam Burhany (2015) yang menyatakan bahwa EMA memberi manfaat penting bagi perusahaan (rumah sakit) berupa penyediaan informasi yang lengkap untuk pengambilan keputusan. Burhany (2015) menambahkan informasi tersebut dapat mengungkapkan peluang tersembunyi, seperti proses pengelolaan limbah yang lebih baik, pengurangan konsumsi energi dan bahan, atau peluang untuk daur ulang bahan.

2.5. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

Burhany (2015) meneliti penerapan Akuntansi Manajemen Lingkungan dengan menggunakan kedua informasi, fisik dan moneter. Informasi fisik dibagi menjadi 10 indikator dan informasi moneter dibagi menjadi 14 indikator. Dimensi dan indikator dirumuskan berdasarkan pemahaman Akuntansi Manajemen Lingkungan dari UN DSD (2001) dan IFAC (2005).

Tabel 2.3
Dimensi dan Indikator Akuntansi Manajemen Lingkungan

Dimensi	Indikator
Fisik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah/persentase bahan yang berasal dari bahan yang didaur ulang</u> 2. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah energi yang dikonsumsi</u> 3. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah energi yang dihemat</u> 4. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah air yang diambil dari alam</u> 5. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah air yang didaur ulang untuk digunakan kembali</u> 6. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah air yang dibuang/terbuang</u> 7. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah emisi gas yang dihasilkan</u> 8. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah limbah yang dihasilkan</u> 9. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah limbah yang didaur ulang</u> 10. Penghitungan dan pencatatan <u>jumlah limbah yang dibuang.</u>
Moneter	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pembelian peralatan pengelola limbah</u> 2. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya evaluasi/depresiasi peralatan pengelola limbah</u> 3. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pengembangan/desain proses/produk ramah lingkungan</u> 4. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pelatihan karyawan untuk masalah lingkungan</u> 5. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pengembangan sistem pengelolaan lingkungan</u> 6. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya audit lingkungan</u> 7. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pemeriksaan proses produksi</u> 8. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya melakukan uji emisi</u> 9. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pemeriksaan kandungan limbah berbahaya</u> 10. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pengolahan dan pembuangan limbah berbahaya</u> 11. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya pemeliharaan peralatan pengolah limbah</u> 12. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya daur ulang bahan sisa untuk digunakan kembali</u> 13. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya daur ulang air untuk digunakan kembali</u> 14. Penghitungan dan pencatatan <u>biaya perbaikan/konservasi lahan yang rusak</u>

Sumber: Burhany (2015)

Dari hasil pengolahan data berdasarkan indikator di atas, implementasi EMA di perusahaan berada pada level sedang yaitu sebesar 69,49%. Hasil tersebut dapat diinterpretasikan bahwa sebagian besar perusahaan sudah mencatat dan membuat informasi yang berkaitan dengan lingkungan. Dengan demikian penerapan Akuntansi Manajemen Lingkungan dapat diukur dengan indikator yang telah dirumuskan oleh Burhany (2014) dengan membagi 2 (dua) bagian, yaitu 10 indikator dimensi fisik dan 14 indikator dimensi moneter.

Sebagai salah satu bentuk perusahaan, rumah sakit juga perlu menerapkan *green accounting*. Irianti *et al.* (2014) menambahkan, tujuan penerapan ini adalah untuk meningkatkan efisiensi pengelolaan lingkungan dengan melakukan penilaian kegiatan lingkungan dari sudut pandang biaya dan manfaat atau efek. Deegan (2003) dalam Irianti *et al.* (2014), konsep *green accounting* dapat diterapkan di seluruh jenis perusahaan, termasuk rumah sakit. Dengan demikian, rumah sakit berpotensi sudah melakukan penerapan EMA, sama seperti jenis perusahaan lain.

Irianti *et al.* (2014) menambahkan, kegunaan penerapan *green accounting*/akuntansi lingkungan pada rumah sakit, yaitu pengalokasian biaya lingkungan yang jelas, penganggaran modal, dan proses operasi usaha dan produksi. Pengalokasian biaya dengan mengidentifikasi secara terpisah antara biaya lingkungan dan biaya lainnya membantu rumah sakit agar tidak menggabungkan biaya-biaya tersebut ke dalam biaya *overhead*. Penganggaran modal dilakukan dengan mempertimbangkan atau memasukkan biaya lingkungan sebagai komponen *net cashflow* dalam menghitung *Net Present Value* (NPV), *Payback*

Period (PI), dan *Internal Rate of Return (IRR)*. Proses operasi usaha dan produksi rumah sakit berupa pembelian obat-obatan dan bahan kimia untuk pengobatan pasien. Dalam memilih produk, rumah sakit tidak hanya mempertimbangkan pembelian saja, tetapi juga mengidentifikasi biaya lingkungan seperti biaya penyimpanan, penggunaan, dan pembuangan pada akhir masa penggunaan. Tujuannya adalah untuk membantu manajer dalam memilih produk dengan biaya siklus hidup yang terendah.

Sebagai upaya pembuktian penerapan EMA pada rumah sakit, Widiastuti (2011) dan Trimasto (2012) mampu mengungkapkan biaya lingkungan (menggunakan analisis biaya lingkungan dari Hansen dan Mowen, 2009) pada rumah sakit yang sebelumnya digabungkan ke dalam biaya-biaya lainnya. Hal ini didukung oleh pernyataan Xiaomi (2004) bahwa akuntansi manajemen konvensional tidak mampu memberikan informasi biaya lingkungan yang memadai. Dari penelitian yang dilakukan Widiastuti (2011), biaya lingkungan yang terdapat pada rumah sakit di Yogyakarta sebesar Rp 680.693.200,00. Jumlah tersebut menunjukkan bahwa kegiatan melestarikan lingkungan bagi rumah sakit membutuhkan biaya yang besar dan butuh diinformasikan secara terpisah. Dari jumlah biaya lingkungan yang disebutkan, 67,11% didominasi oleh biaya kegagalan internal. Biaya kegagalan internal yang dimaksud adalah biaya pengelolaan sampah dari kegiatan rumah sakit dan kegiatan penunjang lain yang menghasilkan sampah medis dan non medis yang pengelolaannya harus cermat sehingga tidak mencemari lingkungan. Di sisi lain, penelitian tersebut telah membuktikan bahwa biaya-biaya rumah sakit yang

berkaitan dengan lingkungan dapat ditelusuri dan diungkapkan untuk memberi informasi yang bermanfaat.

Trimasto (2012) menambahkan bahwa biaya lingkungan yang diterapkan pada rumah sakit dapat melihat efektivitas biaya lingkungannya. Analisis efektivitas biaya lingkungan dilakukan berdasarkan kriteria yang ada, yaitu persentase penurunan biaya kegagalan (kegagalan internal dan eksternal) lebih besar daripada persentase peningkatan biaya pengendalian (biaya pencegahan dan penilaian). Kriteria ini dapat dilihat dari persentase perubahan biaya pengendalian dan biaya kegagalan dari tahun sebelumnya. Dengan demikian, penerapan Akuntansi Manajemen Lingkungan mampu memberi manfaat bagi rumah sakit untuk melihat dan mengendalikan kegiatan dan biaya yang berkaitan dengan lingkungan.

Di sisi lain, pemerintah juga telah menetapkan Kepmenkes yang membahas tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit yang dapat digunakan sebagai pedoman rumah sakit dalam pengaturan berbagai aspek yang berkaitan dengan kesehatan lingkungan, termasuk pengelolaan limbah. Rumah sakit wajib melaksanakan prosedur-prosedur tersebut yang kemudian dapat diaplikasikan ke dalam sistem akuntansinya. Dengan demikian, rumah sakit dapat menggunakan informasi-informasi yang berkaitan dengan lingkungan dengan mengikuti prosedur-prosedur menurut Kepmenkes untuk membantu melakukan pencatatan dan penghitungan yang berkaitan dengan lingkungan dan diaplikasikan ke dalam sistem akuntansinya.

Dari hasil beberapa penelitian terdahulu, dapat disimpulkan bahwa rumah sakit sebagai salah satu bentuk perusahaan, sudah melakukan penerapan EMA pada sistem akuntansinya. Maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

H: Rumah sakit di Yogyakarta menerapkan Akuntansi Manajemen Lingkungan pada tingkat yang tinggi.

