

# Analisis penerapan akuntansi lingkungan pada RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano

*by* Arther Y. Sela, Herman Karamoy Lidia M. Mawikere

---

**Submission date:** 09-Dec-2019 11:54AM (UTC+0700)

**Submission ID:** 1230302947

**File name:** Arter\_Sela\_Publish.docx (63.43K)

**Word count:** 5147

**Character count:** 35368

## Analisis penerapan akuntansi lingkungan pada RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano

Arther Y. Sela<sup>1</sup>, Herman Karamoy<sup>2</sup>, Lidia M. Mawikere<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup>Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sam Ratulangi, Jl. Kampus Bahu, Manado, 95115, Indonesia

E-mail : arthersela@gmail.com

### ABSTRACT

*Environmental accounting is an accounting science that shows the real costs of business inputs and processes and ensures cost efficiency, while also being used to measure quality and service costs. The main objective is to comply with environmental protection laws to find efficiencies that reduce environmental impacts. Environmental accounting basically requires the full awareness of other companies or organizations that benefit from the environment. This research was conducted at the hospital, because in hospitals it can produce a lot of waste, therefore hospitals need guidelines to manage waste properly and efficiently with environmental accounting. The purpose of this study is to find out whether the RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano has implemented environmental accounting and carried out identification, measurement, recognition, presentation, and disclosure.*

*Keywords: application accounting; environmental accounting; hospital; cost efficiency; environmental impacts*

### Pendahuluan

Saat ini kita berada pada sebuah persimpangan jalan dalam kebersamaan kita dengan bumi. Kita bias membiarkan bumi rusak secara permanen, atau dengan kesungguhan hati kita mengambil keputusan kritis untuk memperbaiki semua kerusakan yang terjadi, dan merawat yang 'tersisa' dari bumi untuk kehidupan selanjutnya. Kita bisa saja membiarkan bumi kita rusak secara perlahan atau kita membuka mata kita untuk sadar dan mencintai lingkungan disekitar kita. Tak dapat kita pungkiri kerusakan lingkungan saat ini sudah menjadi isu yang populer di kalangan internasional, tak terkecuali di Indonesia. Polusi terjadi dimana-mana dan mencemari air, tanah dan udara dan semua itu semakin meresahkan masyarakat. Indonesia adalah Negara yang terkenal akan kekayaan alamnya. Begitu banyak gunung dan pegunungan yang berdiri begitu indah, memiliki laut yang begitu besar dan pantainya yang mempesona dan terdapat banyak flora dan fauna yang merupakan hewan endemik di masing-masing daerah di Indonesia. Namun seiring berjalannya waktu, kekayaan di Indonesia disadari atau tidak semakin berkurang dan mulai terancam. Permasalahan lingkungan merupakan masalah yang besar dan sangat penting untuk diperhatikan. Saat ini, kesehatan lingkungan tidak dapat dihindari dan disangkal bahwa telah mengalami kerusakan (Hadi, 2012).

Kerusakan lingkungan dapat disebabkan oleh dua factor yaitu, factor alam misalnya letusan gunung berapi, gempa bumi, angin topan, banjir bandang, kemarau panjang, tsunami dan juga tanah longsor. Faktor yang kedua kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh aktivitas manusia misalnya penebangan liar, pembuangan limbah ke saluran air atau di sungai dan masih banyak lagi. Berdasarkan kedua factor tersebut tentunya yang paling menarik perhatian dan tentunya dapat dikurangi penyebabnya adalah factor kerusakan alam yang di akibatkan oleh aktivitas manusia. Salah satunya bisa disebabkan oleh adanya operasional sebuah rumah sakit yang

tentunya berpotensi menghasilkan limbah yang berbahaya. Baik itu limbah padat maupun limbah cair. Menurut UNEP (*United Nation Environment Program*) program di PBB yang menangani masalah lingkungan hidup, limbah B3 (bahan beracun berbahaya) yang dihasilkan oleh berbagai sisa industry per tahunnya mencapai 400 juta ton. Hal itu terjadi sebagian besar di negara yang sedang berkembang yang belum mempunyai peraturan ketat atas masalah limbah B3 seperti di Indonesia (Kumalasari, 2016).

Rumah sakit adalah suatu institusi perawatan kesehatan profesional yang pelayanannya disediakan oleh dokter, perawat dan tenaga ahli kesehatan lainnya dengan demikian, rumah sakit adalah sebuah perusahaan jasa yang sangat diperlukan untuk kelangsungan hidup manusia yang mana manusia itu sendiri sewaktu-waktu dapat terserang penyakit, artinya kebutuhan akan pengobatan tidak dapat kita duga-duga dan sangat dibutuhkan. Namun hendaknya suatu rumah sakit benar-benar menjaga lingkungannya. Rumah sakit sebagai organisasi jasa yang bergerak di bidang kesehatan memberikan dampak positif bagi masyarakat dan juga dapat memberikan dampak negatif yaitu limbah yang berpotensi mencemari lingkungan dan menularkan penyakit. Limbah rumah sakit merupakan semua limbah yang dihasilkan dari kegiatan rumah sakit dalam bentuk padat, cair, pasta (gel) maupun gas yang dapat mengandung mikroorganisme patogen bersifat infeksius, bahan kimia beracun, dan sebagian bersifat radioaktif (Depkes, 2006).

Hal itu tampaknya satu tujuan dengan pemerintahan, dimana pada tahun 2009 pemerintah menerbitkan UU No 32 tahun 2009 pasal 2 yang mengatur bahwa perlindungan dan pengelolaan lingkungan hidup dilaksanakan berdasarkan asas partisipasi dan kearifan lokal. Artinya undang-undang tersebut mengemukakan bahwa diperintahkan untuk menjaga, melindungi dan merawat lingkungan di sekitar. Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM) juga sepertinya mendukung akan hal itu. BAPEPAM mengeluarkan Peraturan Nomor X. K.6 tentang kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten dan perusahaan publik, dimana salah satu poinnya mencakup tentang tanggungjawab social perusahaan yang isinya tentang lingkungan hidup seperti system pengelolaan limbah perusahaan (Harry, 2012).

Dampak negatif yang ditimbulkan oleh operasi perusahaan salah satunya adalah limbah produksi. Dalam UU No. 32 tahun 2009 tentang Perlindungan Pengelolaan Lingkungan Hidup, diartikan masuk atau dimasukkannya makhluk hidup, zat, energi, atau komponen lain kedalam lingkungan hidup oleh kegiatan manusia sehingga melampaui baku mutu lingkungan hidup yang telah ditetapkan. Keputusan Menteri Kesehatan RI No. 1204/Menkes/SK/X/2004 menjelaskan sebagai tempat berkumpulnya orang sakit maupun orang sehat, rumah sakit yang sering dimanfaatkan masyarakat sebagai salah satu fasilitas pelayanan kesehatan juga memungkinkan terjadinya penyebaran penyakit, pencemaran lingkungan, dan gangguan kesehatan. Limbah medis rumah sakit dikategorikan sebagai limbah Bahan Berbahaya dan Beracun (B3) seperti disebutkan dalam Lampiran I PP No. 101 Tahun 2014 bahwa limbah medis memiliki karakteristik infeksius. Limbah B3 dapat menimbulkan bahaya terhadap lingkungan dan juga dampak terhadap kesehatan masyarakat serta makhluk hidup lainnya bila dibuang langsung ke lingkungan. Selain itu, limbah B3 memiliki karakteristik dan sifat yang tidak sama dengan limbah secara umum, utamanya karena memiliki sifat yang tidak stabil, reaktif, eksplosif, mudah terbakar dan bersifat racun. Peraturan Menteri Lingkungan Hidup dan Kehutanan Republik Indonesia No. P.56 Tahun 2015 juga menyebutkan Rumah sakit termasuk salah satu fasilitas pelayanan kesehatan wajib melakukan pengelolaan limbah B3 yang meliputi pengurangan dan pemilahan limbah B3, penyimpanan limbah B3, pengangkutan limbah B3, pengelolaan limbah B3, penguburan limbah B3, dan/atau penimbunan limbah B3. Pengolahan limbah B3 di rumah sakit sangat diperlukan karena apabila limbah B3 tidak dikelola dengan baik dapat menimbulkan dampakantara lain:

mengakibatkan cedera, pencemaran lingkungan, serta menyebabkan penyakit nosokomial. Pengelolaan limbah B3 rumah sakit yang baik diharapkan dapat meminimalisir dampak yang ditimbulkan tersebut.

Lokasi dari RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano itu sendiri yang berada di tengah-tengah pemukiman padat penduduk juga dapat membahayakan lingkungan di sekitarnya jika pengelolaan limbahnya tidak dikelola sebaik mungkin. Melihat limbah yang dihasilkan rumah sakit adalah limbah B3 (bahan beracun berbahaya) baik itu limbah cair maupun limbah padat yang dapat membahayakan lingkungan di sekitarnya.

## Tinjauan pustaka

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Standar Akuntansi Keuangan menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam mengambil keputusan ekonomi (IAI, paragraf 12, 2009). Sedangkan lingkungan hidup berdasarkan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2009 Pasal 1 angka 1 adalah : "kesatuan ruang dengan semua benda, daya, keadaan dan makhluk hidup, termasuk didalamnya manusia dan perilakunya yang mempengaruhi kelangsungan perikehidupan dan kesejahteraan manusia dan makhluk hidup lainnya".

Dari pendapat yang lain (Ikhsan, 2008) Akuntansi lingkungan adalah identifikasi, pengukuran dan alokasi biaya-biaya ke dalam pengambilan keputusan usaha serta mengkomunikasikan hasilnya kepada para *stockholders* perusahaan. Akuntansi lingkungan (*environmental accounting*) adalah istilah yang berkaitan dengan dimasukkannya biaya lingkungan (*environmental costs*) ke dalam praktik akuntansi perusahaan atau lembaga pemerintah. Biaya lingkungan adalah dampak (*impact*) baik moneter maupun non-moneter yang harus dipikul sebagai akibat dari kegiatan yang mempengaruhi kualitas lingkungan. Sedangkan menurut Suartana (2010), akuntansi lingkungan merupakan ilmu akuntansi yang berfungsi untuk mengidentifikasi, mengukur, menilai, dan melaporkan akuntansi lingkungan.

Sedangkan tujuan akuntansi lingkungan itu sendiri adalah untuk meningkatkan jumlah informasi relevan yang dibuat bagi mereka yang memerlukan atau dapat menggunakannya (Hadi, 2012). Tujuan lain dari pengungkapan akuntansi lingkungan berkaitan dengan kegiatan konservasi lingkungan oleh perusahaan maupun organisasi lainnya yaitu mencakup kepentingan organisasi publik dan perusahaan-perusahaan publik yang bersifat lokal. Menurut Ikhsan (2008:6) tujuan dan maksud dikembangkannya akuntansi lingkungan yaitu sebagai berikut:

1. Akuntansi lingkungan merupakan alat manajemen lingkungan, sebagai alat manajemen lingkungan. Akuntansi lingkungan digunakan untuk menilai keefektifan kegiatan konservasi lingkungan.
2. Akuntansi lingkungan sebagai alat komunikasi dengan masyarakat, sebagai alat komunikasi publik, akuntansi lingkungan digunakan untuk menyampaikan dampak negatif lingkungan, kegiatan konservasi lingkungan dan hasilnya kepada publik.

Biaya lingkungan merupakan salah satu beberapa tipe biaya yang dikorbankan seperti halnya perusahaan memberikan barang dan jasa kepada konsumen. Kinerja lingkungan merupakan salah satu dari beberapa ukuran penting tentang keberhasilan perusahaan. Beberapa alasan manajemen perlu memperhatikan biaya lingkungan dan kinerja lingkungan menurut Sudarmo (2008:36), antara lain: 1) Beberapa biaya lingkungan dapat dikurangi dan dieliminasi secara signifikan sebagai hasil dari keputusan bisnis, mulai dari operasi perubahan pergudangan, ke investasi dalam teknologi pemrosesan yang lebih hijau, meredesain proses atau produk; 2) Biaya

lingkungan (misalnya penghematan biaya lingkungan secara potensial) dapat dikaburkan dalam akun biaya *overhead* atau bahkan diabaikan; 3) Beberapa perusahaan telah menemukan bahwa biaya lingkungan dapat diimbangi dengan perolehan pendapatan melalui penjualan limbah, produk sampingan atau cadangan polusi yang dipindahkan atau lisensi teknologi untuk penjumlahan; 4) Manajemen biaya lingkungan yang lebih baik dapat dihasilkan dengan mengembangkan kinerja lingkungan dan memperoleh manfaat yang signifikan terhadap kesehatan manusia seperti halnya dalam keberhasilan bisnis; 5) Dengan biaya lingkungan dan kinerja lingkungan, pemrosesan dan produk dapat memperbaiki penetapan biaya produk dan penetapan harga yang lebih tepat dan dapat membantu perusahaan dalam mendesain pemrosesan, produk dan jasa yang lebih ramah lingkungan dimasa depan; 6) Keunggulan kompetitif terhadap pelanggan dapat dihasilkan dari pemrosesan, produk jasa yang dapat dijelaskan dengan lingkungan yang lebih baik; dan 7) Akuntansi biaya dan kinerja lingkungan dapat mendukung pengembangan perusahaan dan operasi sistem manajemen lingkungan secara menyeluruh.

Pentingnya penggunaan akuntansi lingkungan bagi perusahaan atau organisasi lainnya dijelaskan dalam fungsi dan peran akuntansi lingkungan. Fungsi dan peran tersebut dibagi kedalam dua bentuk, yaitu fungsi internal dan fungsi eksternal (Ikhsan, 2008:18). Fungsi internal merupakan fungsi yang berkaitan dengan pihak internal perusahaan sendiri. Pihak internal adalah pihak yang menyelenggarakan usaha, seperti rumah tangga konsumen dan rumah tangga produksi maupun jasa lainnya. Fungsi eksternal merupakan fungsi yang berkaitan dengan aspek pelaporan keuangan. Pada fungsi ini faktor penting yang perlu diperhatikan perusahaan adalah pengungkapan hasil dari kegiatan konservasi lingkungan dalam bentuk data akuntansi.

Pengambilan keputusan organisasi dapat menggunakan arus informasi fisik dan informasi biaya yang disediakan oleh akuntansi manajemen lingkungan dalam membuat keputusan-keputusan yang berdampak pada kinerja keuangan dan lingkungan organisasi. Penting untuk dicatat bahwa, ketika akuntansi manajemen lingkungan mendukung pengambilan keputusan internal, penerapan akuntansi lingkungan tidak menjamin setiap tingkat kinerja keuangan atau lingkungan tertentu.

Akuntansi lingkungan tidak hanya menyediakan data biaya yang penting untuk menilai dampak kegiatan keuangan manajemen, tetapi juga arus informasi fisik (penggunaan bahan baku dan daftar biaya pengiriman barang-barang) bantuan menandai dampak lingkungan. Contoh dari beberapa biaya yang terkait dengan lingkungan dan manfaatnya bagi akuntansi manajemen lingkungan meliputi: 1) pencegahan polusi; 2) desain untuk lingkungan; 3) penilaian dasar hidup lingkungan atau pembiayaan atau desain; 4) jaringan manajemen lingkungan; 5) pembelian dengan syarat lingkungan; 6) memperluas produk yang dihasilkan atau tanggung jawab produk; 7) sistem manajemen lingkungan; 8) evaluasi kinerja lingkungan dan tolak ukur; dan 9) pelaporan kinerja lingkungan.

Penerapan akuntansi lingkungan yang dilakukan oleh industri juga dapat bermanfaat bagi pemerintah pada berbagai macam bentuk, antara lain: 1) semakin banyak industri yang mampu membenarkan program-program lingkungan berdasarkan pada kepentingan keuangan perusahaan sendiri, penurunan keuangan, politik dan beban perlindungan lingkungan lainnya bagi pemerintah; 2) penerapan akuntansi lingkungan oleh industri dapat memperkuat efektifitas keberadaan kebijakan pemerintah atau regulasi dengan pernyataan kepada biaya-biaya perusahaan dan kebenaran manfaat lingkungan sebagai hasil dari kebijakan atau aturan-aturan; 3) pemerintah dapat menggunakan data akuntansi lingkungan industri untuk menafsir dan melaporkan ilmu tentang ukuran kinerja lingkungan dan keuangan untuk pemerintah; 4) data akuntansi lingkungan industri digunakan untuk menginformasikan program kebijakan

pemerintah; 5) pemerintah dapat menggunakan data akuntansi manajemen lingkungan industri untuk mengembangkan ilmu tentang pengukuran dan pelaporan manfaat lingkungan serta pengungkapan keuangan sukarela dari industri, pendekatan inovatif dalam perlindungan lingkungan dan program lain serta kebijakan-kebijakan pemerintah; dan 6) data akuntansi manajemen lingkungan industri dapat digunakan untuk akuntansi tingkat nasional atau regional.

Penerapan akuntansi lingkungan oleh industri juga dapat bermanfaat bagi masyarakat pada berbagai macam bentuk, antara lain: 1) mampu untuk lebih efisien dan efektif menggunakan sumber-sumber daya alam, termasuk energi dan air; 2) mampu untuk mengurangi efektifitas biaya dari emisi; 3) mengurangi biaya-biaya masyarakat luar yang berhubungan dengan polusi seperti biaya terhadap monitoring lingkungan, pengendalian dan perbaikan sebagaimana biaya kesehatan publik yang baik; 4) menyediakan peningkatan informasi untuk meningkatkan kebijakan pengambilan keputusan publik; dan 5) menyediakan informasi kinerja lingkungan industri yang dapat digunakan dalam luasnya konteks dari evaluasi kinerja lingkungan dan kondisi-kondisi ekonomi serta area geografik.

Keuntungan ekonomi dari kegiatan konservasi lingkungan menjelaskan bahwa keuntungan yang diperoleh atas laba perusahaan sebagai suatu hasil dari kemajuan. Biaya konservasi lingkungan merupakan biaya yang dipikul oleh perusahaan dan organisasi lainnya untuk melakukan kegiatan konservasi lingkungan (identik dengan biaya pribadi). Biaya-biaya tersebut bukan merupakan biaya yang dibebankan ke dalam bentuk pemulihan kesehatan atau pencegahan polusi lingkungan, pencemaran udara sebagai suatu keseluruhan hasil dari kegiatan bisnis perusahaan maupun organisasi lainnya (identik dengan biaya sosial). Biaya sosial sering juga disebut dengan biaya atau pengeluaran tak terduga padahal biaya sosial tidak selalu tidak bisa diduga.

Biaya lingkungan adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan berhubungan dengan kerusakan lingkungan yang ditimbulkan dan perlindungan yang dilakukan. Biaya lingkungan mencakup baik biaya internal (berhubungan dengan pengurangan proses produksi untuk mengurangi dampak lingkungan) maupun eksternal berhubungan dengan perbaikan kerusakan akibat limbah yang ditimbulkan (Susenohaji, 2003). Biaya-biaya yang terdapat dalam akuntansi biaya lingkungan: 1) biaya pemeliharaan dan penggantian dampak akibat limbah dan gas buangan (*waste and emission treatment*), yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memelihara, memperbaiki, mengganti kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh limbah perusahaan; 2) biaya pencegahan dan pengelolaan lingkungan (*prevention and environmental management*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk mencegah dan mengelola limbah untuk menghindari kerusakan lingkungan; 3) biaya pembelian bahan untuk bukan hasil produksi (*material purchase value of non-product*) merupakan biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan yang bukan hasil produksi dalam rangka pencegahan dan pengurangan dampak limbah dari bahan baku produksi; 4) biaya pengolahan untuk produk (*processing cost of non-product output*) ialah biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk pengolahan bahan yang bukan hasil produk; dan 5) penghematan biaya lingkungan (*environmental revenue*) merupakan penghematan biaya atau penambahan penghasilan perusahaan sebagai akibat dari pengelolaan lingkungan.

Pencatatan untuk mengelola segala macam yang berkaitan dengan limbah sebuah perusahaan didahului dengan perencanaan yang akan dikelompokkan dalam pos-pos tertentu sehingga dapat diketahui kebutuhan riil setiap tahunnya. Pengelompokkan dalam tahap analisis lingkungan ruang lingkupnya berbeda. Ada PSAK yang menaungi perusahaan yang terdaftar di BEI. SAK yang menaungi perusahaan kecil dan menengah yang tidak terdaftar di BEI. PSAK Syariah yang menaungi transaksi berbasis syariah dan PSAP yang menaungi lembaga pemerintahan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 1 tahun 2010, antara lain sebagai berikut :

1. Pengidentifikasian. Perusahaan akan menentukan biaya yang terkait dengan biaya pengelolaan limbah yang mungkin terjadi dalam kegiatan operasional usaha dengan mengidentifikasi biaya-biaya apa saja yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam proses pengelolaan limbah cair dan limbah padat pada rumah sakit.
2. Pengakuan. Setelah diidentifikasi selanjutnya diakui sebagai akun atau rekening biaya pada saat penerimaan manfaat dari sejumlah nilai yang telah dikeluarkan untuk pembiayaan lingkungan tersebut. Menurut Anne dalam artikel *the greening accounting* (Winarno, 2007).
3. Pengukuran. Menurut Suwardjono (2005) pengukuran (*measurement*) adalah penentuan angka atau satuan pengukur terhadap suatu objek untuk menunjukkan makna tertentu dari objek tersebut. 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 khusus tentang pengukuran biaya lingkungan.
4. Penyajian. Menurut Suwardjono (2005) penyajian menetapkan tentang cara-cara melaporkan elemen atau pos dalam seperangkat laporan keuangan agar elemen atau pos tersebut cukup informatif. Standar akuntansi biasanya memuat ketentuan tentang apakah suatu informasi objek harus disajikan secara terpisah dari laporan utama, apakah suatu informasi harus disajikan digabung dengan akun laporan keuangan yang lain, apakah suatu pos perlu dirinci, atau apakah suatu informasi cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki.
5. Pengungkapan. Pengungkapan dalam akuntansi lingkungan merupakan jenis pengungkapan sukarela. Pengungkapan akuntansi lingkungan merupakan pengungkapan informasi data akuntansi lingkungan dari sudut pandang fungsi internal akuntansi lingkungan itu sendiri, yaitu berupa laporan akuntansi lingkungan.

Undang-Undang Nomor 32 tahun 2009 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup, lingkungan hidup diartikan sebagai kesatuan ruang dengan semua benda, daya, keadaan, dan makhluk hidup, termasuk manusia dan perilakunya, yang mempengaruhi kelangsungan perikehidupan dan kesejahteraan manusia serta makhluk hidup lain. Ada beberapa dasar hukum yang mengatur Akuntansi lingkungan, di antaranya :

1. Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.
2. Undang-Undang No. 25 tahun 2007 tentang Penanaman Modal.
3. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 1 Paragraf 9 Tahun 2010 tentang Penyajian Laporan Keuangan.

## Metode penelitian

Jenis penelitian yang akan digunakan adalah penelitian kualitatif dengan model studi kasus. Tempat penelitian yaitu Rumah Sakit Umum Sam Ratulangi Tondano. Rumah Sakit Umum Sam Ratulangi Tondano adalah rumah sakit milik pemerintah dengan standar pelaporan keuangan berbeda dengan rumah sakit atau perusahaan yang non pemerintah. Jenis data yang digunakan dalam penyusunan penelitian ini adalah data kualitatif, yaitu data yang dinyatakan dalam bentuk biaya-biaya yang terealisasikan, serta hasil wawancara tentang penerapan akuntansi lingkungan berupa identifikasi, pengakuan, dan pengukuran, penyajian dan pengungkapan yang ada di Rumah Sakit Umum Sam Ratulangi Tondano.

Penelitian ini menggunakan sumber data primer yang didapatkan dengan berbagai metode pengumpulan data. Dalam penelitian ini data primer adalah data yang didapat dengan dokumentasi dan wawancara secara langsung terhadap karyawan dan warga sekitar perusahaan beroperasi. Data primer yang diambil adalah data yang menerangkan bagaimana persepsi karyawan perusahaan dan masyarakat sekitar terhadap penerapan akuntansi lingkungan yang dilakukan oleh perusahaan. Wawancara yang akan dilakukan adalah dengan cara menyiapkan pertanyaan yang lengkap dan terperinci untuk dijawab oleh responden. Wawancara dilakukan terhadap kepala bagian akuntansi serta kepala bagian operasional di rumah sakit umum Sam Ratulangi Tondano yang menyangkut pengelolaan limbah dan biaya yang timbul.

## Hasil penelitian dan pembahasan

### Hasil penelitian

**Pengidentifikasi.** RSUD DR. Sam Ratulangi memiliki 2 jenis limbah yaitu limbah cair dan limbah padat, hal ini sesuai dengan wawancara bersama Ibu Thaliana selaku Kepala Sub Bidang Penunjang Medis:

*“Limbah yang dihasilkan rumah sakit berupa limbah padat dan limbah cair. Limbah padat dan cair ini merupakan limbah hasil dari operasional rumah sakit”*

Dalam pengelolaan limbah tersebut tentu memerlukan biaya-biaya tertentu. Dalam pengelolaan limbah padat rumah sakit bekerjasama dengan pihak ketiga dan mengeluarkan biaya pengangkutan dan biaya pemusnahan, untuk pengelolaan limbah cair rumah sakit memiliki unit yaitu Instalasi Pemeliharaan Sarana-prasarana Rumah Sakit (IPSRS) dan memiliki biaya seperti biaya pemeliharaan dan biaya gaji petugas kebersihan bidang IPSRS dan biaya lain-lain sebagai beban umum dan administrasi. Hal ini sesuai dengan wawancara bersama Ibu Thaliana selaku Kepala Sub Bidang Penunjang Medis:

*“Rumah sakit dalam pengelolaan limbah padat bekerjasama dengan pihak ketiga dan penanganannya diserahkan seluruhnya pada pihak ketiga dan rumah sakit mengeluarkan biaya transportasi serta biaya untuk pemusnahannya. Untuk limbah cair rumah sakit memiliki unit khusus yaitu IPSRS dan mengeluarkan biaya pemeliharaan”*

**Pengukuran.** RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano mengukur biaya-biaya yang terkait dengan proses pengelolaan limbah menggunakan satuan moneter berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan rumah sakit mengacu pada realisasi anggaran periode sebelumnya. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano memiliki IPSRS dan bekerjasama dengan pihak ketiga dalam pengelolaan limbah padat dan pencatatannya sebagai program pemeliharaan sarana prasarana rumah sakit dan program kemitraan peningkatan pelayanan kesehatan.

**Tabel 1. Pengukuran**

No	Nama Rekening	Pengakuan
1	Belanja Barang dan Jasa	Historical Cost
2	Belanja Pemeliharaan	Historical Cost
3	Kemitraan Pengelolaan Limbah Rumah Sakit	Historical Cost
4	Belanja Pegawai Kebersihan	Historical Cost

Sumber: data diolah, 2019

**Pengakuan.** Seluruh biaya yang terkait proses pengelolaan limbah dapat diukur dengan akurat dan andal maka biaya-biaya tersebut dapat diakui. Rumah sakit mengakui setiap biaya yang dikeluarkan terkait proses pengelolaan limbah dengan menggunakan metode akrual dan



rumah sakit mengakui biaya-biaya yang terkait proses pengelolaan limbah sebagai beban ketika biaya tersebut sudah digunakan dalam kegiatan operasional rumah sakit. Hal ini sesuai dengan hasil wawancara dengan Ibu Kelly D.H. Mandagi, SE selaku Kepala Sub Bagian Keuangan:

*“Alokasi biaya pengelolaan limbah diambil dari anggaran biaya tahunan dan baru bisa disebut biaya apabila sudah digunakan dan memberi manfaat pada periode ini, meskipun kas belum di keluarkan. Seperti pembayaran kepada pihak ketiga, biaya pemeliharaan, dan gaji pegawai kebersihan”*

**Penyajian.** Menurut Haryono (2003), dalam penyajian laporan keuangan terdapat model komprehensif yang dapat dijadikan sebagai alternatif model pelaporan keuangan lingkungan secara garis besar dapat dikategorikan dalam 4 (empat) macam model, antara lain: 1) model normatif; 2) model hijau; 3) model intensif lingkungan; dan 4) model asset nasional. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam penyajian biaya-biaya yang terkait dengan proses pengelolaan limbah dimasukkan dalam akun biaya umum dan administrasi dalam laporan laba rugi. Rumah sakit tidak mencatat biaya-biaya yang terkait proses pengelolaan limbah ke dalam laporan keuangan khusus tetapi dicatat pada sub-sub biaya tertentu dalam laporan keuangan, sesuai dengan model normatif yang dikemukakan oleh Haryono (2003).

**Pengungkapan.** RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam pengungkapan informasi biaya-biaya terkait proses pengelolaan limbah dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK). Informasi yang diungkapkan terkait metode pengukuran biaya, program kemitraan serta biaya-biaya lain. Dari keterangan tersebut dapat dilihat bahwa RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano mencatat biaya terkait pengelolaan limbah dijadikan satu dengan akun-akun yang serumpun seperti belanja pegawai dan juga belanja barang dan jasa. Meskipun pengungkapan dan penyajian biaya-biaya terkait pengelolaan limbah tidak dikhususkan namun pada kegiatan mereka sudah ada kegiatan pengelolaan limbah. Hal ini sesuai dengan pendapat Ibu Kelly D.H. Mandagi, SE selaku Kepala Sub Bidang Keuangan:

*“Pihak rumah sakit tidak mencatat biaya-biaya terkait proses pengelolaan limbah secara khusus, biaya-biaya tersebut masih disajikan dengan biaya-biaya serumpun. Seperti biaya pengangkutan dan pemusnahan, biaya pemeliharaan digabungkan dengan belanja barang dan jasa”*

Berdasarkan hasil penelitian dan juga wawancara terhadap pihak RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam mengungkapkan biaya-biaya terkait pengelolaan pihak rumah sakit tidak mengkhususkan biaya-biaya yang dikeluarkan terkait pengelolaan limbah. Biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai belanja pegawai dan belanja barang dan jasa.

#### **Pembahasan**

**Identifikasi biaya lingkungan dan komponen yang termasuk di dalamnya.** RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano merupakan instansi pemerintahan yang bergerak di bidang jasa kesehatan. Dalam melaporkan biaya-biaya terkait pengelolaan lingkungan khususnya biaya pengelolaan limbah diakui sebagai, belanja barang dan jasa, belanja pemeliharaan, program kemitraan dan belanja jasa petugas kebersihan rutin. Setelah melakukan pengidentifikasian berdasarkan bukti-bukti yang ada terkait dengan biaya-biaya lingkungan yang terdapat di RSUD DR Sam Ratulangi Tondano, rumah sakit sudah mengeluarkan biaya-biaya yang berkaitan dengan kegiatan lingkungannya tetapi biaya-biaya tersebut belum diidentifikasi secara khusus oleh pihak rumah sakit, dikarenakan identifikasi yang dilakukan oleh pihak RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam melakukan tahapan-tahapan perlakuan biaya lingkungan diperlakukan sebagai komponen operasional. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano memang belum melakukan pengelompokan terhadap biaya lingkungan sesuai teori yang dikemukakan Hansen dan Mowen

(2011). Namun apabila dikelompokkan, maka pengelompokkannya kurang lebih seperti yang tercantum dalam Tabel 2.

**Tabel 2. Perbandingan klasifikasi biaya lingkungan menurut rumah sakit dan Menurut Hansen dan Mowen (2011)**

No	Klasifikasi biaya menurut Hansen dan Mowen (2011)	Biaya lingkungan RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano
1	Biaya pencegahan	Biaya transportasi Biaya pemusnahan Gaji pegawai kebersihan Biaya pemeliharaan
2	Biaya deteksi lingkungan	
3	Biaya kegagalan internal lingkungan	Biaya kebersihan
4	Biaya kegagalan eksternal lingkungan	

Sumber: data diolah, 2019

**Pengukuran.** Pada PSAP No. 1 Tahun 2010 menjelaskan adanya pengukuran. Menurut Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan realisasi anggaran. Proses ini menyangkut dasar pengukuran tertentu. Berdasarkan hasil pengamatan, pengukuran biaya lingkungan oleh rumah sakit menggunakan nilai historis. Pengukuran biaya lingkungan menggunakan satuan mata uang Rupiah. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam mengukur nilai dan jumlah biaya yang dikeluarkan untuk pembiayaan lingkungan (dalam hal biaya pengelolaan limbah menggunakan satuan moneter sebesar biaya yang akan di keluarkan). Penyajian yang dilakukan rumah sakit sudah sesuai dengan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) yaitu menggunakan *historical cost*.

**Pengakuan.** Pada PSAP No. 1 Tahun 2010 menjelaskan adanya Pengakuan. Menurut Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, pengakuan merupakan suatu proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam neraca atau laporan realisasi anggaran. Pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui kalau : 1) ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau kedalam perusahaan ataupun instansi; dan 2) pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Proses pengelolaan limbah yang telah dilakukan rumah sakit tentunya masuk dalam pos unsur yang harus dilakukan pengakuan. Adanya manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pengelolaan limbah dari RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano yang tentunya yang mengalir dari perusahaan yang ditujukan untuk pengelolaan limbah demi menjaga lingkungan disekitarnya. Pos biaya pengelolaan limbah RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano juga mempunyai nilai dan biaya yang dapat diukur dengan andal. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano melakukan pengakuannya menggunakan Akru basis dimana hal ini mengacu pada peraturan Pemandagri No. 64 Tahun 2013 tentang penerapan akuntansi berbasis full akrual di pemerintahan pada tahun 2010. Sehingga dapat di simpulkan bahwa pihak RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano sudah melakukan pengakuan seperti apa yang ada di PSAP No. 1 tahun 2010 dan mengi peraturan yang mendukung adanya PSAP No.1 Tahun 2010 yaitu Peraturan Pemandagri No. 64 Tahun 2013 tentang penerapan akuntansi berbasis full akrual di pemerintahan pada tahun 2015.

**Penyajian.** RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano belum menyajikan biaya lingkungan dalam laporan secara khusus, namun item-item biaya lingkungan telah tercantum dalam laporan keuangan perusahaan secara umum. Dari kondisi tersebut, dapat diketahui bahwa rumah sakit telah melakukan pengidentifikasian, pengakuan, pengukuran, penyajian, serta pengungkapan biaya lingkungan. Tetapi sayangnya informasi atas biaya lingkungan tersebut masih menjadi satu dengan laporan keuangan rumah sakit sehingga fungsi laporan biaya lingkungan sebagai salah satu dasar pengambilan keputusan belum dapat digunakan secara maksimal. Informasi yang disampaikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano belum digambarkan secara relevan dan andal, karena belum mencakup beberapa masalah kuantitatif atas biaya yang telah dan akan dikeluarkan atas kegiatan pengelolaan limbah rumah sakit maupun informasi kualitatif tentang dampak atas kerusakan lingkungan yang ditimbulkan oleh kegiatan rumah sakit. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pengungkapan informasi tentang lingkungan yang dibuat oleh RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano belum dapat mencerminkan aktivitas rumah sakit yang menyeluruh tentang usaha pengelolaan lingkungan hidup.

**Pengungkapan.** Pengungkapan dalam biaya lingkungan merupakan jenis pengungkapan sukarela. Pengungkapan akuntansi lingkungan merupakan pengungkapan informasi data akuntansi lingkungan dari sudut pandang fungsi internal akuntansi lingkungan itu sendiri, yaitu berupa laporan akuntansi lingkungan. Laporan tersebut harus didasarkan pada situasi aktual pada suatu perusahaan atau organisasi lainnya. Data actual diungkapkan ditentukan oleh perusahaan sendiri atau organisasi lainnya. Sehubungan dengan biaya pengelolaan limbah yang masuk kedalam belanja pegawai langsung dan belanja pegawai tidak langsung, pihak rumah sakit sudah mengungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan tentang kebijakan akuntansi yang diambil dan diterapkan oleh perusahaan yang berkaitan dengan masalah prosedur pembebanan biaya pengelolaan limbah kedalam belanja pegawai langsung dan belanja pegawai tidak langsung. Standar Akuntansi Pemerintahan per 13 Juni 2010, SAP No. 1 tentang penyajian laporan keuangan mengungkapkan pada paragraf 19 menjelaskan tentang informasi tambahan dinyatakan bahwa Entitas pelaporan menyajikan informasi tambahan untuk membantu para pengguna dalam memperkirakan kinerja keuangan entitas dan pengelolaan aset, seperti halnya dalam pembuatan dan evaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya ekonomi. Informasi tambahan ini termasuk rincian mengenai output entitas dan *outcomes* dalam bentuk indicator kinerja keuangan, laporan kinerja keuangan, tinjauan program dan laporan lain mengenai pencapaian kinerja keuangan entitas selama periode pelaporan. Pada paragraf tersebut menyatakan bahwa entitas pelaporan menyajikan informasi tambahan untuk membantu para pengguna. Akuntansi lingkungan termasuk salah satu di antara pelaporan tambahan itu, namun pada SAP No. 1 tentang penyajian laporan keuangan tentang akuntansi lingkungan ini masih bersifat sukarela. Sehingga jika ada pihak yang tidak mencantumkan penyajian secara khusus tentang pelaporan akuntansi lingkungan pun tidak melanggar peraturan yang ada. Begitupun pihak RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano belum mengungkapkan secara khusus tentang penyajian akuntansi lingkungan mereka namun sudah menyajikannya pada laporan keuangan umum. Masuk pada biaya-biaya yang serumpun seperti belanja pegawai dan belanja barang dan jasa.

## **Kesimpulan dan saran**

### **Kesimpulan**

Berdasarkan pembahasan mengenai penerapan akuntansi lingkungan dan bagaimana mengidentifikasi, mengukur, mengakui, menyajikan serta mengungkapkan biaya-biaya yang

terkait dengan proses pengelolaan limbah di dalam laporan keuangan RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano, maka dapat di tarik kesimpulan sebagai berikut:

1. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam mengidentifikasi biaya-biaya yang dikeluarkan untuk proses pengelolaan limbah belum maksimal karena biaya-biaya tersebut masih digabungkan dengan biaya serumpun, seperti biaya pengangkutan dan biaya pemusnahan untuk limbah padat dimasukkan dalam belanja barang dan jasa yang termasuk dalam program kemitraan, untuk biaya limbah cair seperti biaya pemeliharaan dan biaya gaji pegawai termasuk dalam belanja barang dan jasa.
2. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam melakukan pengukuran terhadap biaya-biaya yang terkait dengan proses pengelolaan limbah mengacu pada realisasi biaya sebelumnya dan sebesar biaya yang diperlukan dan pada realisasinya anggaran yang dikeluarkan tidak jauh berbeda.
3. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano membuat pengakuan transaksi akuntansi dengan metode akrual basis.
4. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam menyajikan biaya-biaya yang terkait dengan proses pengelolaan limbah rumah sakit menyajikannya dalam laporan keuangan umum, pihak rumah sakit tidak menyajikan biaya-biaya yang terkait proses pengelolaan limbah kedalam laporan keuangan khusus.
5. RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano dalam pengungkapannya untuk biaya pengelolaan limbah dimasukkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Biaya lingkungan khususnya biaya yang dikeluarkan yang berkaitan dengan pengelolaan limbah diperlakukan sebagai biaya gaji pegawai dan belanja barang dan jasa.

#### **Saran**

Saran bagi penelitian selanjutnya yaitu:

1. Rumah sakit sebaiknya lebih memperinci biaya-biaya yang dikeluarkan terkait dengan proses pengelolaan limbah, agar dapat memudahkan dalam mengidentifikasi serta menelusuri biaya-biaya tersebut sesuai dengan penggunaan.
2. Rumah sakit sebaiknya melakukan pengukuran terhadap aset yang terkait dengan pengelolaan limbah agar dapat dihitung nilai ekonomisnya.
3. Rumah sakit sebaiknya membuat laporan keuangan khusus terkait biaya-biaya yang dikeluarkan dalam proses pengelolaan limbah rumah sakit sehingga pihak internal dan eksternal dapat dengan mudah menilai pertanggungjawaban rumah sakit dalam mengelolah limbah.
4. Diharapkan peneliti selanjutnya dapat membahas dengan terperinci mengenai akuntansi lingkungan.
5. Diharapkan peneliti selanjutnya dapat menemukan kemudian menerapkan standar yang mengatur tentang akuntansi lingkungan.

#### **Daftar pustaka**

- Hadi, S. (2012). Analisis penerapan akuntansi lingkungan pada PT. Istana Cipta Sembada Banyuwangi. Skripsi: Fakultas Ekonomi Jember. <http://repository.unej.ac.id/handle/123456789/2361>.
- Hansen, R., & M. Mowen. (2011). Management Accounting, 7<sup>th</sup> Edition. Diterjemahkan oleh Dewi Fitriyani dan Deny Arnos Kwary. Jakarta: Salemba Empat.
- Harry, A. (2012). Peraturan Bapepam X.K.6 Penyampaian Laporan. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, A. (2008). Akuntansi Lingkungan dan Pengungkapannya. Yogyakarta: Graha Ilmu.

- 6  
Kumalasari, G. W. (2016). Konsep Tanggung Jawab Mutlak Pelaku Usaha Dalam Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun Berdasarkan Perspektif Hukum Perdata. Prosiding Seminar Nasional: Tanggung Jawab Pelaku Bisnis Dalam Pengelolaan Lingkungan Hidup. <https://publikasiilmiah.ums.ac.id/bitstream/handle/11617/9456/17.%20AGluh%20Wahyu%20Kumalasari.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- 1  
Republik Indonesia. (2004). Keputusan Menteri Kesehatan RI, No. 1204/MENKES/SK/X/2004, tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit. Jakarta: Departemen Kesehatan.
- Republik Indonesia. (2006). Pedoman Penyelenggaraan dan Prosedur Rekam Medis Rumah Sakit di Indonesia. Jakarta: Depkes RI.
- 9  
Republik Indonesia. (2015). Peraturan Menteri Lingkungan Hidup dan Kehutanan RI Nomor 56 tahun 2015 tentang Tata Cara dan Persyaratan Teknis Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun dari Fasilitas Pelayanan Kesehatan. Jakarta: Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan.
- Republik Indonesia. (2014). Peraturan Pemerintah No. 101 Tahun 2014 Tentang Pengelolaan Limbah Bahan Beracun dan Berbahaya.
- Suartana, I. (2010). Akuntansi lingkungan dan triple bottom line accounting: paradigma baru akuntansi bernilai tambah. *Bumi Lestari Journal Of Environment*, 10(1), 105-112. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/blje/article/view/112>
- 5  
Susenohaji. (2003). Environmental Management Accounting (EMA): Memposisikan kembali biaya lingkungan sebagai informasi strategis bagi manajemen. *Balance*. 1(1). <http://digilib.unimus.ac.id/gdl.php?mod=browse&op=read&id=jiptumm-gdl-jou-2003-susenohaji-2171>
- Suwardjono. (2005). Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan. Edisi III. Yogyakarta: BPFE
- 6  
Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan Dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.
- Winarno, W. A. (2007). *Corporate Social Responsibility*: Pengungkapan biaya. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember* 5(2), 72-86. [https://www.researchgate.net/profile/Wahyu\\_Winarno/publication/301674246\\_Corporate\\_Social\\_Responsibility\\_Pengungkapan\\_Biaya\\_Lingkungan/links/574d450f08acc988526a2e5f.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Wahyu_Winarno/publication/301674246_Corporate_Social_Responsibility_Pengungkapan_Biaya_Lingkungan/links/574d450f08acc988526a2e5f.pdf)

# Analisis penerapan akuntansi lingkungan pada RSUD DR. Sam Ratulangi Tondano

## ORIGINALITY REPORT

19%

SIMILARITY INDEX

18%

INTERNET SOURCES

1%

PUBLICATIONS

12%

STUDENT PAPERS

## PRIMARY SOURCES

1	<a href="http://www.scribd.com">www.scribd.com</a> Internet Source	3%
2	<a href="http://repository.unej.ac.id">repository.unej.ac.id</a> Internet Source	3%
3	<a href="http://wongasjap.blogspot.com">wongasjap.blogspot.com</a> Internet Source	2%
4	<a href="http://pramarda.blogspot.com">pramarda.blogspot.com</a> Internet Source	2%
5	<a href="http://jurnal.unmuhjember.ac.id">jurnal.unmuhjember.ac.id</a> Internet Source	2%
6	<a href="http://docplayer.info">docplayer.info</a> Internet Source	1%
7	Submitted to UIN Maulana Malik Ibrahim Malang Student Paper	1%
8	<a href="http://repository.uksw.edu">repository.uksw.edu</a> Internet Source	1%
9	Submitted to Universitas Atma Jaya Yogyakarta	

---

Student Paper

1%

---

10

[mohammadfadlyassagaf.wordpress.com](http://mohammadfadlyassagaf.wordpress.com)

Internet Source

1%

---

11

[undiknas.ac.id](http://undiknas.ac.id)

Internet Source

1%

---

12

[web.rshs.or.id](http://web.rshs.or.id)

Internet Source

1%

---

13

Submitted to Universitas Diponegoro

Student Paper

1%

---

14

[misdiane.blogspot.com](http://misdiane.blogspot.com)

Internet Source

1%

---

Exclude quotes    On

Exclude matches    < 1%

Exclude bibliography    On