

# EVALUASI SISTEM ANGGARAN SEBAGAI ALAT PENGENDALIAN MANAJEMEN STUDI KASUS DI RUMAH SAKIT UMUM KARDINAH TEGAL

*Inayah Adi Sari*

## ABSTRAK

*Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana praktek-praktek penyusunan dan pelaksanaan anggaran di Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal dan sejauhmana efektifitas penyusunan anggaran tersebut.*

*Data yang dianalisis, yaitu : a) Struktur Organisasi perusahaan, b) Proses penyusunan anggaran, c) Pelaksanaan anggaran, d) Penyimpangan atau selisih anggaran dan realisasinya, dengan membuat bagan kendali Shewart sebagai alat bantu untuk mengetahui apakah penyimpangan biaya masih terkendali dan terakhir dengan fungsi anggaran. Dari hasil analisis ini dapat diketahui apakah hasil evaluasi tersebut menunjukkan feedback yang baik terhadap fungsi anggaran yang sesungguhnya atau belum.*

*Hasil dari penelitian ini adalah Struktur organisasi Rumah Sakit Kardinah Tegal telah mengadakan pembagian tanggung jawab fungsional. Disamping itu struktur organisasi tersebut juga menggambarkan adanya pembagian wewenang dan tanggung jawab seperti dalam penyusunan anggaran serta pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran, Proses penyusunan anggaran telah menggunakan sistem bottom up, Pelaksanaan anggaran dapat berjalan dengan baik, sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan, Proses penganggaran di Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal masih berada dalam kendali, Fungsi-fungsi anggaran di Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal belum semuanya berjalan dengan baik. Fungsi perencanaan, koordinasi, komunikasi, motivasi dan pendidikan telah berjalan dengan baik. Fungsi perencanaan, koordinasi, komunikasi, motivasi dan pendidikan telah berjalan dengan baik kecuali fungsi pengendalian dan evaluasi. Berdasarkan beberapa hal diatas dapat diambil kesimpulan bahwa anggaran di Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal belum efektif digunakan sebagai alat pengendalian manajemen.*

***Kata kunci*** : *anggaran biaya dan realisasi (kendali Shewart)*

## A. LATAR BELAKANG

Rumah Sakit sebagai salah satu jenis organisasi nirlaba non pemerintah, memiliki perkembangan yang cukup pesat. Banyak sekali pembangunan rumah sakit yang tersebar sampai di pelosok desa yang dilaksanakan untuk memenuhi kebutuhan masyarakat banyak.

Organisasi nirlaba adalah organisasi yang tujuannya bukan menghasilkan laba rugi pemiliknya, melainkan menyediakan layanan (jasa) bagi masyarakat. Walaupun tidak mencari laba, organisasi nirlaba tetap harus dikelola secara efektif dan efisien. Prinsip pengendalian manajemen pada perusahaan yang berorientasi pada laba berlaku juga pada organisasi nirlaba, hanya cara melaksanakan prinsip tersebut yang berbeda.

Dalam usaha pengendalian manajemen, penganggaran adalah proses yang lebih penting dari proses yang lain dan paling banyak diterapkan oleh organisasi nirlaba. Sistem anggaran adalah : Suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber organisasi dalam jangka waktu tertentu yang biasanya 1 tahun.

## **B. PERMASALAHAN**

Mengingat pentingnya sistem anggaran dalam organisasi nirlaba, maka sistem anggaran perlu dievaluasi untuk mengetahui apakah sistem anggaran yang telah diterapkan cukup efektif digunakan sebagai alat pengendalian manajemen. Oleh karena itu peneliti merumuskan masalah sebagai berikut, “Apakah di Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal, hasil realisasi anggaran biaya cukup efektif digunakan sebagai alat pengendalian manajemen selama lima tahun terakhir (2002-2006)?”

## **C. METODE PENELITIAN**

### **a. Jenis dan Sumber Data**

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan data-data yang bersumber dari dalam perusahaan, yaitu struktur organisasi, mekanisme penyusunan anggaran, data akuntansi (data rencana anggaran dan perekaman hasil realisasi), dan data-data lain yang menunjang penelitian ini.

### **b. Metode Pengumpulan Data**

Pengumpulan data dilakukan dengan cara :

1. Wawancara langsung dengan pihak-pihak yang berkaitan untuk memperoleh data-data yang dibutuhkan.
2. Observasi langsung dan pencatatan secara sistematis terhadap hal-hal yang diselidiki dan yang akan dibahas.

### **c. Metode Analisis Data**

Untuk dapat mengetahui apakah anggaran yang diterapkan oleh Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal sudah efektif digunakan sebagai alat pengendalian manajemen atau belum, maka peneliti mengadakan analisis terhadap :

1. Struktur Organisasi perusahaan, untuk mengetahui apakah perusahaan mempunyai organisasi yang sehat, yang mencerminkan pembagian wewenang dan tanggung jawab seperti yang dimaksud dalam penyusunan dan pertanggungjawaban anggaran.
2. Proses penyusunan anggaran, guna mengetahui apakah dalam penyusunan anggaran telah menerapkan sistem *bottom up*, yaitu bahwa anggaran dibuat dengan melibatkan bagian-bagian dari level terendah. Pelaksanaan anggaran, untuk mengetahui apakah tindakan nyata dalam melaksanakan anggaran sudah sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan.
3. Penyimpangan atau selisih anggaran dan realisasinya, dengan membuat bagan kendali Shewart sebagai alat bantu untuk mengetahui apakah penyimpangan biaya masih terkendali.
4. Fungsi anggaran, merupakan analisis terakhir yang dilakukan setelah mengetahui keempat hasil evaluasi tersebut. Dari hasil analisis ini dapat diketahui apakah hasil evaluasi tersebut menunjukkan *feedback* yang baik terhadap fungsi anggaran yang sesungguhnya atau belum.

## **D. GAMBARAN UMUM RUMAH SAKIT UMUM KARDINAH TEGAL**

### **a. Sejarah Singkat**

Rumah Sakit Umum Kardinah (RSUK) Kota Tegal bermula di Balai Pengobatan yang didirikan pada tahun 1927 oleh Raden Ajeng Kardinah (Istri Bupati Tegal pada masa itu) beliau merupakan adik kandung dari Raden Ajeng Kartini tokoh nasional

perintis emansipasi wanita yang sangat peduli dengan nasib rakyat, khususnya dalam hal pengobatan yang masih sangat tradisional.

Dengan modal awal 16.000 golden hasil penjualan buku karangan beliau ditambah batuan Residen Pekalongan, maka didirikan Balai Pengobatan yang bertujuan untuk memberikan bantuan pengobatan kepada rakyat yang kurang mampu.

Pada tahun 1971 setelah Raden Ajeng Kardinah, wafat, Balai Pengobatan yang sudah mengalami berbagai peningkatan sarana dan prasarana diserahkan kepada Pemerintah Daerah Tingkat II Kota Madya Tegal dan kemudian berubah menjadi rumah sakit yang kemudian diberi nama Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal. Pada tahun 1983, dengan Surat Keputusan Walikota Madya Dati II Tegal Nomor 61/1/1004/1983 ditetapkan sebagai Rumah Sakit Umum Kardinah Tegal Tipe C, selanjutnya pada tahun 1955 dengan Surat Keputusan Menteri Kesehatan No. 92/Menkes/SK/I/1955 ditetapkan sebagai Rumah Sakit Umum Daerah Tipe B Non Pendidikan. Lulus akreditasi dengan sertifikat akreditasi Rumah Sakit lima pelayanan dasar pada tahun 1998, dan pada tahun 2002 lulus akreditasi 12 pelayanan.

## **b. Uraian Mengenai Penyusunan Anggaran di RSUD Kardinah Tegal**

### **Fungsi dan Tujuan Anggaran**

Anggaran merupakan pencerminan dari rencana kegiatan usaha pelayanan RS yang dinyatakan dalam nilai uang (Rupiah) yang menyangkut perkiraan-perkiraan tentang pendapatan dan biaya, kas masuk dan kas keluar, untuk aktivitas operasional maupun investasi. Anggaran yang telah disusun dan disetujui diharapkan bisa digunakan oleh manajemen di semua bagian sebagai pedoman untuk melaksanakan kegiatan secara terencana. Melalui anggaran dapat diproyeksikan kondisi keuangan tahun yang akan datang sehingga keputusan-keputusan yang menyangkut pengeluaran uang dapat direncanakan secara lebih baik.

### **Anggaran**

#### 1) Hal-hal yang harus diperhatikan

Dalam menyusun anggaran tahunan, pihak penyusun anggaran selalu memperhatikan hal-hal berikut ini :

- Realisasi anggaran tahun lalu, berikut asumsi-asumsinya
- Realisasi kegiatan usaha pelayanan tahun berjalan
- Estimasi hasil kegiatan usaha pelayanan yang dapat dicapai dalam tahun berjalan
- Rencana jangka panjang
- Pertimbangan penting lainnya

Di RS Umum Kardinah Tegal penyusunan anggaran dipengaruhi/ditentukan oleh proyeksi target-target yang akan dicapai ataupun ketentuan-ketentuan manajemen yang berkaitan dengan penyusunan anggaran, meliputi :

- Bed Ocupancy Ratio (BOR) yang diharapkan
- Kondisi tarif tahun mendatang
- Asumsi tingkat inflasi ataupun kebijaksanaan-kebijaksanaan baru manajemen
- Langkah-langkah yang perlu dilaksanakan dalam mencapai target-target yang mendukung tercapainya realisasi anggaran tahunan secara keseluruhan.

## 2) Anggaran yang harus disusun

Anggaran tahunan yang disusun RS Umum Kardinah Tegal harus mencakup anggaran/proyeksi sebagai berikut : anggaran hasil, anggaran biaya, anggaran investasi

### **Proses Penyusunan Anggaran**

Proses Penyusunan Anggaran yang selama ini berlaku di RS Umum Kardinah Tegal adalah sebagai berikut :

Pada awal bulan September tahun berjalan, direktur sebagai manajemen puncak memberikan pengarahan kepada kabid Keuangan sebagai penyusun anggaran dalam suatu rapat staff, tentang dasar-dasar penyusunan anggaran dan batasan-batasan untuk membuat formulir tentang daftar usulan program dan dikirimkan kepada semua kepala bagian untuk diisi dan diserahkan paling lambat pada akhir bulan September. Atas dasar evaluasi tahun berjalan dan pertimbangan-pertimbangan relevan lainnya serta usulan dari masing-masing bagian, Kabid Keuangan merakit perincian proyeksi anggaran tahun depan untuk masing-masing bagian. Proyek ini menjadi draft anggaran yang akan dibahas dengan direktur dan Dewan Legislatif Pemkot Tegal dan kemudian akan dinegoisasikan dengan para kabid sebagai pelaksana anggaran.

Hasil pembahasan tersebut menjadi konsep anggaran tahun depan, yang akan segera dibukukan dan disahkan oleh direktur menjadi anggaran yang sah. Selanjutnya anggaran tersebut yang akan didistribusikan kepada masing-masing kepala bagian sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan. Perlu diketahui bahwa penyusunan anggaran di RS Umum Kardinah Tegal menggunakan metode *Accrual Basic*.

## **E. ANALISIS DATA**

Berikut ini adalah hasil evaluasi yang meliputi :

### **a. Struktur Organisasi**

RS Umum Kardinah Tegal secara garis besar telah menyusun struktur organisasi dengan baik, yaitu dengan telah ditetapkannya wewenang dan tanggung jawab dengan jelas dan tegas pada tiap tingkatan manajemen. Tugas dan tanggung jawab setiap jabatan tampak pada deskripsi jabatan dari masing-masing bagian.

Struktur organisasi RS Umum Kardinah Tegal sudah mengadakan pembagian tanggung jawab fungsional. Struktur semacam ini memberikan kemungkinan untuk mencapai suatu efisiensi karena karyawan pimpinannya melaksanakan fungsinya di bagiannya masing-masing. Disamping itu struktur organisasi tersebut telah menggambarkan pembagian wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan besarnya anggaran serta untuk mempertanggungjawabkan penggunaan dana anggaran kepada pihak yang berwenang, yaitu manajemen puncak.

### **b. Proses Penyusunan Anggaran**

Dari hasil penelitian tentang proses penyusunan anggaran di RS Umum Kardinah Tegal, dapat dikatakan bahwa secara garis besar proses penyusunan anggaran tersebut sudah cukup baik dan telah menerapkan sistem bottom up (dari bawah ke atas). Hal ini dapat dilihat dari langkah-langkah yang ditempuh dalam penyusunan anggaran, yaitu :

1. Penyusunan perencanaan strategik dan program  
Proses ini telah berjalan dengan semestinya, karena dibuat oleh pihak yang berwenang yaitu manajemen puncak. Penyusunan perencanaan strategik dan program ini pun didasarkan pada informasi yang cukup relevan. Hal ini akan membuat perencanaan yang disusun menjadi realistik dan logis.
2. Penyusunan usulan anggaran  
Setiap kepala bagian menyusun daftar usulan program dengan pedoman yang telah disiapkan oleh manajemen puncak.  
Hal ini menunjukkan bahwa RS Umum Kardinah Tegal telah menerapkan sistem bottom up (dari bawah ke atas) atau sistem partisipatif, karena para pelaksana anggaran dilibatkan secara langsung yaitu dengan menyusun sendiri usulan program untuk bagiannya sendiri-sendiri. Sistem ini akan memberikan manfaat bagi perusahaan yaitu : keakuratan atau ketepatan penyusunan anggaran setidaknya dapat dicapai, motivasi untuk bekerja lebih meningkat dan semangat kerja akan semakin tinggi.
3. Pelaksanaan revisi usulan anggaran  
Kegiatan ini dilaksanakan oleh kepala bagian keuangan dengan jalan mengadakan konsolidasi terhadap usulan-usulan program yang telah terkumpul. Hal ini dilakukan untuk menghindari adanya overlap atau duplikasi antar anggaran dari tiap-tiap bagian.
4. Proses negoisasi  
Dalam proses ini anggaran yang telah dirakit atau disusun oleh kepala bagian keuangan akan dinegoisasikan dengan para kabag sebagai pelaksana dan pengusul (pembuat) anggaran. Hal ini perlu dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pendapat dari tiap-tiap kabag tentang anggaran yang telah disusun dan untuk mengetahui kesanggupan mereka dalam melaksanakan anggaran tersebut. Proses negoisasi ini telah berjalan dengan baik karena didukung oleh sistem kerja yang terjalin melalui komunikasi dua arah antar perakit anggaran dan pelaksana anggaran.
5. Pengesahan anggaran  
Anggaran yang telah direvisi disahkan oleh manajemen puncak dan didistribusikan kepada tiap-tiap kabag, sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan sekaligus sebagai alat pengendalian. Dengan demikian para kabag dapat memantau hasil kerja bagiannya sendiri berdasarkan anggaran tersebut.

**c. Pelaksanaan Anggaran**

Berdasarkan penelitian dan observasi yang dilakukan, dapat diketahui bahwa dalam pelaksanaan anggaran di RS Umum Kardinah Tegal, masih terdapat kekurangan. Dalam pelaksanaan anggaran tidak semua program dapat dilaksanakan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan. Banyak program yang ditunda atau dibatalkan pelaksanaannya. Adapula program yang sebenarnya tidak terdapat dalam perencanaan tetapi dapat dilaksanakan.

Berdasarkan hal tersebut dapat diketahui bahwa anggaran dalam pelaksanaannya bersifat sangat *fleksibel* (lentur), dapat disesuaikan dengan keadaan yang sedang berlangsung saat itu. Hal ini disebabkan karena pelayanan kesehatan di RS Umum

Kardinah Tegal sangat tergantung dengan jumlah pasien yang tidak bisa diramalkan sebelumnya, dan dipengaruhi oleh kondisi ekonomi yang tidak menentu.

Salah satu pertimbangan dalam administrasi anggaran adalah revisi anggaran. Di RS Umum Kardinah Tegal revisi anggaran belum pernah dilakukan. Hal ini disebabkan karena :

1. Revisi anggaran memerlukan waktu, biaya dan pemikiran
2. Banyaknya kondisi-kondisi yang mudah berubah dan tidak dapat diramalkan sebelumnya.
3. Jika terjadi perubahan kondisi, cukup ditunjukkan dalam laporan analisis penyimpangan antara anggaran dengan realisasinya.

Tahap akhir dari proses pengendalian manajemen adalah tahap pelaporan dan analisis. Tahap pelaporan dan analisis yang diterapkan oleh RS Umum Kardinah Tegal belum dapat dikatakan baik. Pelaporan mengenai pelaksanaan anggaran hanya dilakukan secara lisan saja dalam suatu rapat staff. Pelaporan ini tidak dibuat dalam format yang terinci menimbulkan kesulitan untuk menilai prestasi para pelaksana anggaran. Dengan demikian untuk analisa lebih lanjut mengenai penyimpangan-penyimpangan yang timbul juga belum dilakukan.

Oleh karena itu, sistem pelaporan yang diterapkan oleh RSUD Kardinah Tegal ini belum memenuhi kriteria sebagai sistem pelaporan yang baik, yaitu :

1. Laporan anggaran merinci varians-variens prestas aktual dari anggaran berdasarkan faktor-faktor penyebab dan unit organisaasi yang bertanggung jawab.
2. Laporan ini mencakup ramalan tahunan.
3. Laporan ini mencantumkan penjelasan  
Mengenai :
  - a. Sebab varians (penyimpangan)
  - b. Tindakan

#### d. Penyimpangan atau Selisih Antara Anggaran Biaya dan Realisasinya

Untuk mengetahui apakah penyimpangan antara anggaran biaya dan reaslisasnya terkendali atau tidak, oleh karena itu penulis menggunakan alat bantu berupa bagan kendali Shewhart. Berikut ini adalah data anggaran biaya dan realisasinya.

Tabel 1.1. Data anggaran biaya dan realisasi di RS Umum Kardinah Tegal

Tahun	Anggaran Biaya	Realisasi
2002	13.885.920.000	11.616.620.951
2003	22.363.192.000	20.578.159.039
2004	25.814.426.000	22.984.653.223
2005	31.163.357.000	29.678.723.329
2006	36.628.894.000	35.409.369.338

Dengan data yang tersedia di atas, dapat dibuat perhitungan sebagai berikut :

Tabel 1.2 Tabel perhitungan mencari nilai  $\bar{x}$  dan  $\sigma_{\bar{x}}$

n	x	$(x - \bar{x})$	$(x - \bar{x})^2$
1	12.885.920.000	-12.885.920.000	166.029.353.162.549.000.000
2	22.363.192.000	-3.407.965.800	11.624.230.893.969.600.000
3	25.814.426.000	43.268.200	1.872.137.131.240.000
4	31.163.357.000	5.392.199.200	29.075.812.212.480.600.000
5	36.628.894.000	10.857.736.200	117.890.435.388.790.000.000
$\sigma_{\bar{x}}$	128.855.789	-	324.611.703.794.921.000.000

Sehingga diperoleh nilai  $\bar{x}$  dan  $\sigma_{\bar{x}}$  sebagai berikut :

$$\sigma_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n - 1}}$$

$$\sigma_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{324.611.703.794.921.000.000}{4}}$$

$$\sigma_{\bar{x}} = 9.008.491.880$$

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{n}$$

$$\bar{x} = \frac{128.955.789.000}{5}$$

$$\bar{x} = 25.771.157.800$$

Berdasarkan perhitungan di atas, dapat ditentukan :

- UCL (batas kendali atas) :
  - =  $\bar{x} + 3\sigma_{\bar{x}}$
  - =  $25.771.157.800 + 3 \cdot (9.008.491.880)$
  - =  $25.771.157.800 + 27.025.475.640$
  - =  $52.796.633.440$
- LCL (batas kendali bawah) :
  - =  $\bar{x} - 3\sigma_{\bar{x}}$
  - =  $25.771.157.800 - 3 \cdot (9.008.491.880)$
  - =  $25.771.157.800 - 27.025.475.640$
  - =  $- 1.254.317.840$

Berdasarkan perhitungan diatas, dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa ditarik suatu kesimpulan bahwa penyimpangan atau selisih antara anggaran biaya dan realisasinya masih terkendali, karena realisasi biaya masih berada dalam batas kendali atas dan batas kendali bawah. Hal ini berarti bahwa penyimpangan antara anggaran biaya dan realisasinya masih dapat ditolerir oleh perusahaan, karena penyimpangan tersebut ternyata tidak material bagi perusahaan. Penyimpangan-penyimpangan yang terjadi itu lebih dikarenakan oleh naik turunnya pelayanan kesehatan yang diberikan kepada pasien yang jumlahnya tidak dapat diramalkan sebelumnya.

## KESIMPULAN

Dari hasil evaluasi terhadap anggaran di Rumah Sakit Kardinah Tegal, dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Struktur organisasi Rumah Sakit Kardinah Tegal telah mengadakan pembagian tanggung jawab fungsional. Disamping itu struktur organisasi tersebut juga menggambarkan adanya pembagian wewenang dan tanggung jawab seperti dalam penyusunan anggaran serta pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran.
2. Proses penyusunan anggaran telah menggunakan sistem bottom up, dengan melibatkan para pelaksana anggaran untuk menyusun program-program di bagiannya sendiri-sendiri.
3. Pelaksana anggaran dapat berjalan dengan baik, sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan. Hal ini ditunjukkan oleh banyaknya program kerja yang ditunda atau dibatalkan pelaksanaannya dan pelaporan hasil kerja belum dilakukan dalam format resmi secara tertulis.
4. Proses penganggaran di Rumah Sakit Kardinah Tegal masih berada dalam kendali. Hal ini dapat dilihat dari bagan kendali shewhart yang menggambarkan realisasi anggaran berada dalam batas kendali bawah dan batas kendali atas.
5. Fungsi-fungsi anggaran di Rumah Sakit Kardinah Tegal belum semuanya berjalan dengan baik. Fungsi perencanaan koordinasi, komunikasi, motivasi dan pendidikan telah berjalan dengan baik kecuali fungsi pengendalian dan evaluasi.

Hal ini disebabkan karena unjuk kerja keuangan aktual belum dilaksanakan secara berkala sesuai dengan jadwal yang telah ditentukan dan tidak adanya umpan balik atau tindakan evaluasi yang berarti antara rencana anggaran dan realisasinya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony , Dearden, Bedford, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Jilid I, Edisi keenam, Jakarta : Binarupa Aksara, 1993.
- Djka Surasa dkk, *Rancangan Standar Akuntansi untuk Organisasi Nirlaba*, Surakarta : Universitas Sebelas Maret, 1994.
- Eugene L, Grant, Richard S. Iearvenworth, *Pengendalian Mutu Statistis*, Jilid I, Edisi keenam, Jakarta : Erlangga, 1989.
- Gibson, Ivancevic, Donnely, *Organisasi : Perilaku, Struktur dan Proses*, Jilid II, Edisi keenam, Jakarta : Binarupa Aksara, 1997.
- Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri, *Anggaran Perusahaan*, Buku I, Edisi Ketiga, Yogyakarta : BPFE UGM, 1995.
- Munandar, *Budgeting : Perencanaan Kerja, Pengkoordinasian Kerja, Pengawasan Kerja*, Edisi kesatu, Yogyakarta : BPFE UGM, 1995.
- Muhduh M. Hanafi, *Manajemen*, Yogyakarta : Unit Penerbitan dan Percetakan Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, 1997.
- Supriyono, Mulyadi, *Akuntansi Manajemen*, : Proses Pengendalian Manajemen, Yogyakarta : BPFE UGM, 1998.
- Supriyono, R.A. *Proses Pengendalian Manajemen* : BPFE, 1989.