



## Biaya Disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen: Tinjauan Teoretis dan Implikasi

Salma Arobani<sup>1\*</sup>, Eri Kusnanto<sup>2</sup>

<sup>1-2</sup> Manajemen, STIE Kasih Bangsa, Indonesia

Email: [salmaarobani24@gmail.com](mailto:salmaarobani24@gmail.com)<sup>1</sup>, [Erikusnanto@yahoo.co.id](mailto:Erikusnanto@yahoo.co.id)<sup>2</sup>

\*Penulis Korespondensi: [salmaarobani24@gmail.com](mailto:salmaarobani24@gmail.com)

**Abstract.** This qualitative literature review examines the dysfunctional costs that emerge within Management Control Systems (MCS), a critical organizational mechanism designed to align employee behavior with strategic objectives. Although prior studies have extensively explored the benefits of control systems, discussions on the unintended and often hidden costs remain fragmented. This article aims to synthesize theoretical insights and conceptual debates surrounding four major categories of dysfunctional costs: behavioral displacement, game-playing, operating delays, and negative attitudes. Using a traditional literature review approach, the study integrates foundational theories including agency theory, behavioral control theory, and goal-setting theory with contemporary conceptual findings to identify key behavioral mechanisms that trigger dysfunctional outcomes. The review reveals that overly rigid controls, inappropriate performance targets, and misaligned incentives frequently prompt short-termism, budget slack, manipulation, bureaucratic delays, and psychological strain among employees. These dysfunctional costs can surpass direct control costs and reduce organizational adaptability and long-term performance. The study highlights the need for context-sensitive control design, balanced use of results and action controls, and enhanced attention to behavioral responses when implementing MCS. The implications underscore that effective control is achieved not through tighter rules alone but through thoughtful alignment between control mechanisms, human behavior, and organizational context..

**Keywords:** Behavioral Displacement; Dysfunctional Costs; Game-Playing; Management Control Systems; Operating Delays.

**Abstrak.** Penelitian ini merupakan tinjauan pustaka kualitatif yang bertujuan untuk menganalisis biaya disfungsional yang muncul dalam Sistem Kontrol Manajemen (SKM), yaitu mekanisme utama yang digunakan organisasi untuk memastikan keselarasan antara perilaku karyawan dan tujuan strategis. Meskipun manfaat SKM telah banyak dibahas dalam literatur, pembahasan mengenai biaya tidak langsung atau efek samping disfungsionalnya masih tersebar dan belum terintegrasi secara komprehensif. Melalui analisis berbagai teori dan konsep utama, penelitian ini memetakan empat kategori utama biaya disfungsional, yaitu pergeseran perilaku, permainan (game-playing), keterlambatan operasi, dan sikap negatif. Temuan menunjukkan bahwa sistem kontrol yang terlalu ketat, target kinerja yang tidak realistik, serta insentif yang tidak selaras sering mendorong munculnya perilaku myopia, manipulasi data, slack anggaran, birokrasi berlebih, resistensi, dan tekanan psikologis pada karyawan. Dampak negatif ini dapat melampaui biaya langsung penerapan SKM dan berpotensi menurunkan kinerja jangka panjang organisasi. Penelitian ini menegaskan pentingnya desain kontrol yang adaptif, sensitif terhadap konteks, serta mempertimbangkan reaksi perilaku karyawan. Implikasinya menunjukkan bahwa efektivitas kontrol tidak hanya bergantung pada ketatnya aturan, tetapi juga pada kemampuan organisasi menyeimbangkan mekanisme kontrol dengan dinamika sumber daya manusia dan kondisi operasional..

**Kata kunci:** Biaya Disfungsional; Penundaan Operasional; Permainan; Perpindahan Perilaku; Sistem Pengendalian Manajemen.

### 1. LATAR BELAKANG

Sistem Kontrol Manajemen (SKM) merupakan elemen penting dalam memastikan aktivitas organisasi berjalan selaras dengan tujuan strategis yang telah ditetapkan. Melalui penerapan berbagai bentuk kontrol seperti kontrol hasil, kontrol tindakan, dan kontrol personel organisasi berupaya mengarahkan perilaku karyawan agar mendukung kinerja dan pencapaian target (Einhorn, Fietz, Guenther, & Guenther, 2024; Fitri, Syukur, & Faradiba, 2024). Berbagai penelitian menunjukkan bahwa SKM memberikan manfaat signifikan dalam meningkatkan

akuntabilitas, mengurangi ketidakpastian, serta memperbaiki disiplin dan efisiensi proses operasional (Jukka & Pellinen, 2020; Matsuo, Matsuo, & Arai, 2021; Raucci, Paolini, & Di Vincenzo, 2024). Namun demikian, efektivitas sistem kontrol tidak hanya bergantung pada desain formalnya, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh interaksi antara mekanisme kontrol dan perilaku individu dalam organisasi. Di sinilah muncul persoalan bahwa kontrol yang dirancang untuk meningkatkan kinerja justru dapat menimbulkan konsekuensi yang tidak diinginkan (Cha & Wong-On-Wing, 2025; Malmi, Kolehmainen, & Granlund, 2023).

Namun, dalam konteks operasional yang kompleks dan dinamis, penerapan SKM sering kali memunculkan efek samping berupa biaya disfungsional yang tidak selalu terlihat secara langsung. Biaya disfungsional ini muncul ketika karyawan merespons sistem kontrol dengan cara yang tidak selaras dengan tujuan organisasi, baik karena tekanan untuk memenuhi target, ketidakjelasan indikator kinerja, maupun ketidaksesuaian antara kontrol yang diterapkan dengan karakteristik pekerjaan yang sebenarnya (Burney, Radtke, & Widener, 2025). Berbagai literatur mencatat bahwa perilaku seperti manipulasi data, pemenuhan prosedur secara simbolik, birokrasi berlebih, hingga munculnya resistensi dan tekanan psikologis merupakan contoh nyata dari konsekuensi disfungsional tersebut (Lopez-Valeiras, Gomez-Conde, Naranjo-Gil, & Malagueño, 2024). Fenomena ini menegaskan bahwa desain kontrol yang tidak mempertimbangkan faktor perilaku manusia berpotensi menghambat kinerja jangka panjang, sehingga pemahaman terhadap biaya disfungsional menjadi krusial dalam mengoptimalkan efektivitas SKM secara keseluruhan (Lu, Yang, & Thomas, 2021).

Literatur menunjukkan bahwa SKM dapat menghasilkan biaya interfensi yang tidak langsung terlihat, termasuk perilaku disfungsional seperti pengalihan fokus dari tujuan utama, manipulasi pencapaian target, birokrasi yang memperlambat proses, hingga tekanan psikologis pada karyawan (Li & Evans, 2022). Walaupun efek negatif ini telah dibahas dalam beberapa penelitian, pembahasan masih bersifat terpecah-pecah dan sering kali berfokus pada satu jenis perilaku disfungsional saja, misalnya slack anggaran atau earnings management (Luiz & Beuren, 2023). Penelitian mengenai biaya disfungsional secara komprehensif khususnya yang mengintegrasikan teori perilaku, desain kontrol, dan implikasinya terhadap kinerja organisasi masih relatif jarang dijumpai (Baid, 2021). Cela inilah yang menimbulkan urgensi untuk melakukan kajian teoretis yang lebih menyeluruh mengenai bagaimana biaya disfungsional terbentuk, faktor pemicunya, serta dampak jangka panjang yang ditimbulkannya.

Kebaruan penelitian ini terletak pada upayanya untuk mengintegrasikan berbagai literatur teoretis dan konseptual dalam satu kerangka pemahaman yang sistematis. Dengan melakukan tinjauan pustaka kualitatif, penelitian ini tidak hanya mengidentifikasi empat

kategori utama biaya disfungsional yaitu pergeseran perilaku, permainan (*game-playing*), keterlambatan operasi, dan sikap negatif tetapi juga mengaitkannya dengan teori-teori manajemen seperti *agency theory*, *goal-setting theory*, dan *behavioral control theory*. Pendekatan ini memberikan pemahaman yang lebih mendalam mengenai bagaimana desain SKM dapat memicu konsekuensi yang tidak diinginkan.

Berangkat dari uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mensintesis literatur yang ada terkait biaya disfungsional dalam SKM, menjelaskan mekanisme terbentuknya perilaku disfungsional, serta memberikan implikasi praktis bagi perancang dan pengguna sistem kontrol. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi baik secara teoretis maupun praktis dalam meningkatkan efektivitas sistem kontrol dan meminimalkan dampak negatif yang mungkin ditimbulkan.

## 2. KAJIAN TEORITIS

### Sistem Kontrol Manajemen (SKM)

Sistem Kontrol Manajemen (SKM) merupakan mekanisme formal yang digunakan organisasi untuk mengarahkan perilaku karyawan agar selaras dengan tujuan strategis (Guo & Wang, 2025). Malmi dan Brown menjelaskan SKM memiliki tiga komponen utama, yaitu kontrol hasil, kontrol tindakan, dan kontrol personel (Malmi & Brown, 2008). Kontrol hasil menekankan pencapaian target kinerja kuantitatif, kontrol tindakan berfokus pada prosedur dan standar operasional, sedangkan kontrol personel menekankan seleksi, pelatihan, dan internalisasi nilai organisasi. Ketiga komponen ini dirancang untuk mempengaruhi probabilitas bahwa individu bertindak sesuai kepentingan organisasi. Dalam berbagai penelitian, Alastal dkk menjelaskan, SKM terbukti memberikan banyak manfaat, termasuk meningkatkan akuntabilitas, memperjelas ekspektasi kinerja, memperkuat koordinasi lintas fungsi, serta membantu manajemen mengurangi risiko perilaku yang tidak selaras dengan tujuan strategis (Alastal, Jamil, & Abd-Mutalib, 2023).

### Klasifikasi Biaya dalam SKM

Chenhall, (2003) menjelaskan penerapan SKM menimbulkan tiga jenis biaya utama. Biaya langsung mencakup seluruh pengeluaran eksplisit seperti biaya insentif, audit, teknologi informasi, dan biaya administrasi (Hammouch, Falahat, & Najmi, 2024). Biaya tidak langsung berkaitan dengan konsekuensi yang tidak terlihat secara langsung, misalnya waktu kerja yang terbuang, proses birokrasi tambahan, atau ketegangan antarunit kerja (Nasirov et al., 2025). Sementara itu, biaya adaptasi merujuk pada penyesuaian SKM terhadap konteks organisasi, termasuk penyesuaian budaya, struktur, atau proses kerja agar kontrol dapat berfungsi secara

efektif (Youssef, Moustafa, & Mahama, 2020). Ketiga jenis biaya ini menunjukkan bahwa efektivitas SKM tidak hanya bergantung pada manfaatnya, tetapi juga dipengaruhi oleh biaya operasional dan implikasi perilaku yang muncul dari penerapannya.

### **Biaya Disfungsional**

Biaya disfungsional merupakan bagian dari biaya tidak langsung yang menggambarkan konsekuensi negatif akibat penerapan SKM yang tidak tepat (Ahmad, Al-Baik, Hussein, & Abu-Alhaija, 2025). Biaya ini muncul ketika karyawan merespons kontrol secara kontraproduktif, sehingga perilaku mereka menyimpang dari tujuan organisasi meskipun tetap sesuai aturan formal (Van Fleet, 2024). Fenomena ini biasanya terjadi karena sistem kontrol terlalu ketat, target tidak realistik, atau insentif yang tidak selaras (Belgada & El Abbadi, 2024). Dengan demikian, perilaku manusia menjadi faktor krusial dalam memahami biaya disfungsional, sebab SKM tidak hanya menciptakan struktur formal tetapi juga memengaruhi motivasi, persepsi, dan emosi karyawan.

### **Empat Kategori Biaya Disfungsional**

Literatur mengidentifikasi empat kategori utama biaya disfungsional, yaitu behavioral displacement, game-playing, operating delays, dan negative attitudes. Behavioral displacement terjadi ketika karyawan mengutamakan apa yang diukur oleh sistem kontrol daripada tujuan organisasi yang lebih luas (Shraim, 2020). Game-playing muncul dalam bentuk slack anggaran, manipulasi data, atau tindakan oportunistik untuk memenuhi target. Operating delays berkaitan dengan keterlambatan pengambilan keputusan akibat birokrasi, persetujuan berlapis, atau prosedur kontrol yang terlalu kaku. Sementara itu, negative attitudes muncul dalam bentuk resistensi, stres, frustrasi, dan menurunnya komitmen akibat tekanan atau ketidakadilan yang dirasakan dari sistem kontrol. Keempat kategori ini menunjukkan bahwa sistem kontrol yang tidak dirancang secara sensitif dapat menimbulkan dampak signifikan terhadap efektivitas organisasi.

### **Landasan Teoretis**

Pemahaman mengenai biaya disfungsional dapat dijelaskan melalui beberapa teori utama. *Agency theory* menjelaskan bahwa perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen dapat memicu perilaku oportunistik ketika kontrol tidak mampu mengatasi asimetri informasi (Barros, Santos, Orso, & Sousa, 2020). *Goal-setting theory* menyoroti bagaimana target yang terlalu sulit atau tidak dapat dikendalikan meningkatkan tekanan dan mendorong manipulasi kinerja (Chowhan, Mann, & Budworth, 2024; Levin, 2003). *Expectancy theory* menjelaskan hubungan antara usaha, kinerja, dan imbalan, sehingga persepsi ketidakadilan dalam kontrol dapat menurunkan motivasi dan meningkatkan perilaku disfungsional (Hunter, Ferreira, &

Prochaska, 2025). *Behavioral control theory* menekankan pentingnya mempertimbangkan reaksi kognitif dan emosional karyawan terhadap mekanisme kontrol yang diterapkan (Vinagre, 2024). Integrasi teori-teori ini memberikan dasar kuat untuk memahami bagaimana desain SKM dan perilaku manusia berinteraksi membentuk biaya disfungsional dalam organisasi.

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Traditional Literature Review* atau tinjauan pustaka kualitatif, yang bertujuan untuk melakukan sintesis konseptual terhadap teori, temuan, dan model yang berkaitan dengan biaya disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen (SKM). Berbeda dengan systematic review yang bersifat kuantitatif dan sangat struktural, pendekatan ini memberikan fleksibilitas dalam menggabungkan berbagai sumber literatur, baik klasik maupun kontemporer, sehingga mampu menghasilkan pemahaman yang lebih holistik mengenai fenomena yang dikaji. Pendekatan ini dipilih karena topik biaya disfungsional memiliki cakupan teoretis yang luas dan tidak seluruhnya dapat dijelaskan melalui data empiris, sehingga diperlukan analisis mendalam terhadap konsep, mekanisme, dan perspektif perilaku yang relevan.

Sumber literatur dalam penelitian ini meliputi jurnal ilmiah bereputasi, buku teks manajemen kontrol, artikel konseptual, serta publikasi akademik lainnya yang membahas SKM, perilaku disfungsional, dan teori-teori pendukungnya. Literatur diperoleh dari berbagai basis data akademik seperti *Scopus*, *Google Scholar*, *ScienceDirect*, *Emerald Insight*, dan *ProQuest*. Pemilihan literatur dilakukan berdasarkan relevansi dengan topik penelitian, kesesuaian konsep, serta kontribusinya terhadap pemahaman mengenai biaya langsung, biaya tidak langsung, biaya adaptasi, dan terutama biaya disfungsional. Selain itu, literatur klasik juga digunakan sebagai dasar teoretis untuk menjelaskan konsep fundamental yang masih relevan hingga saat ini.

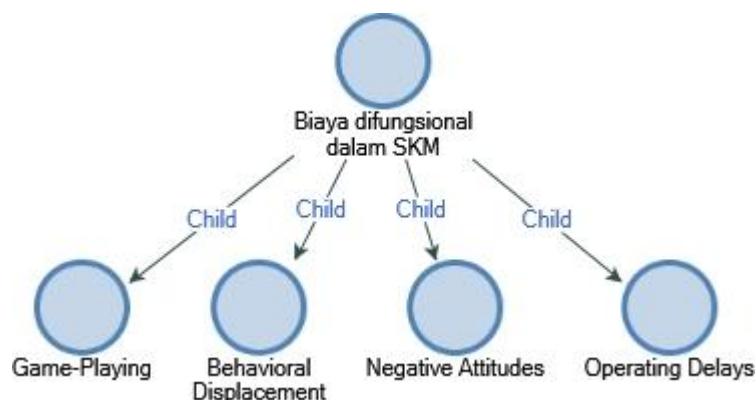
Kriteria inklusi dalam penelitian ini mencakup publikasi yang membahas mekanisme kontrol manajemen, perilaku organisasi, teori agensi, dinamika target kinerja, serta kajian mengenai konsekuensi kontrol yang tidak diinginkan. Sementara itu, kriteria eksklusi diberikan pada artikel populer non-akademik dan literatur yang tidak berkaitan langsung dengan desain atau implikasi SKM. Proses analisis dilakukan secara tematik dengan mengelompokkan konsep-konsep penting berdasarkan kategori yang ditemukan dalam literatur, seperti pergeseran perilaku, game-playing, keterlambatan operasi, dan sikap negatif. Analisis tematik

ini memungkinkan peneliti menilai pola, hubungan, dan faktor penyebab yang muncul secara konsisten di berbagai publikasi.

Hasil analisis di display menggunakan Nvivo 12 Plus kemudian disintesis melalui pendekatan naratif untuk mengembangkan pemahaman terintegrasi mengenai bagaimana biaya disfungsional terbentuk, faktor pemicunya, serta implikasinya bagi efektivitas organisasi. Metode ini juga memungkinkan penggabungan berbagai teori dasar seperti *agency theory*, *goal-setting theory*, *expectancy theory*, dan *behavioral control theory* yang secara bersama-sama memberikan kerangka konseptual untuk menjelaskan fenomena biaya disfungsional. Dengan demikian, metode tinjauan pustaka kualitatif memberikan landasan yang kuat bagi penelitian ini untuk menghasilkan analisis yang komprehensif dan mendalam mengenai dampak perilaku disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen.

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### *Sintesis Literatur tentang Biaya Disfungsional*



**Gambar 1.** conceptual map sintesis analisis Nvivo 12 Plus.

Gambar 1. Conceptual map tersebut menggambarkan struktur konseptual yang menunjukkan bahwa biaya disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen (SKM) merupakan konsep induk (*parent concept*) yang menurunkan empat kategori utama, yaitu *Game-Playing*, *Behavioral Displacement*, *Negative Attitudes*, dan *Operating Delays*. Peta konsep ini mengilustrasikan bahwa biaya disfungsional bukanlah fenomena tunggal, tetapi kumpulan konsekuensi negatif yang muncul dari interaksi antara desain SKM dan perilaku manusia dalam organisasi. Setiap elemen yang berada di level "*child*" mewakili jenis biaya tidak langsung yang dapat merusak efektivitas sistem kontrol maupun kinerja organisasi secara keseluruhan.

Secara struktural, peta konsep menunjukkan bahwa Biaya Disfungsional dalam SKM berfungsi sebagai kategori payung yang mencakup berbagai respon disfungsional. Hal ini menegaskan bahwa biaya disfungsional tidak hanya berbentuk pengeluaran finansial, tetapi

lebih pada konsekuensi perilaku yang bersifat psikologis, operasional, dan strategis. Dengan adanya pemetaan hierarkis ini, pemahaman tentang biaya disfungsional menjadi lebih sistematis dan terstruktur, sehingga membantu manajemen mengidentifikasi sumber masalah secara lebih tepat.

Dengan demikian, conceptual map tersebut secara komprehensif menunjukkan bahwa biaya disfungsional dalam SKM merupakan fenomena sistemik yang mencakup aspek perilaku, psikologis, operasional, dan struktural. Pemisahan ke dalam empat kategori membantu organisasi memahami bahwa setiap bentuk biaya disfungsional memiliki mekanisme munculnya yang berbeda, meskipun semuanya berakar pada ketidaksesuaian antara desain kontrol dan realitas perilaku manusia. Peta konsep ini dapat digunakan sebagai dasar untuk mengembangkan strategi pengendalian yang lebih adaptif, sensitif terhadap perilaku, dan mampu meminimalkan dampak negatif yang muncul dari penerapan SKM.

Hasil sintesis literatur menunjukkan bahwa biaya disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen (SKM) merupakan bentuk biaya tidak langsung yang muncul sebagai konsekuensi dari reaksi perilaku karyawan terhadap mekanisme kontrol. Literatur dari berbagai sumber mengungkap bahwa meskipun SKM dirancang untuk meningkatkan efektivitas organisasi, sistem yang terlalu ketat, tidak selaras dengan konteks pekerjaan, atau memberikan tekanan berlebih justru dapat memunculkan perilaku kontraproduktif (Fitri et al., 2024; Musso & Weare, 2020). Integrasi temuan dari studi-studi sebelumnya memperlihatkan bahwa biaya disfungsional berakar pada empat kelompok utama: *behavioral displacement, game-playing, operating delays, dan negative attitudes*. Keempat kelompok ini menjadi tema dominan yang terus muncul dalam publikasi akademik yang membahas hubungan antara desain kontrol, motivasi karyawan, dan kualitas kinerja.

#### a. Behavioral Displacement

Kategori Behavioral Displacement yang menggambarkan pergeseran fokus perilaku ke arah yang tidak selaras dengan tujuan organisasi. Kehadiran kategori ini dalam map menegaskan bahwa karyawan dapat mengalihkan perhatian mereka hanya pada aspek-aspek yang diukur oleh sistem kontrol, meskipun tindakan tersebut tidak mendukung tujuan perusahaan. Fenomena ini sering dilatarbelakangi oleh fokus berlebihan pada metrik, myopia manajerial, atau kepatuhan simbolik (check-the-box behavior).

*Behavioral displacement* merupakan kategori biaya disfungsional yang paling sering muncul dalam literatur dan berkaitan dengan terjadinya pergeseran fokus perilaku karyawan. Studi-studi terdahulu menegaskan bahwa *myopia* atau pandangan

jangka pendek muncul akibat kontrol hasil yang menekankan target finansial jangka pendek sehingga manajer mengabaikan investasi jangka panjang dan aspek non-keuangan (Luo et al., 2023; Pretlow & Glasner, 2022). Selain itu, fokus berlebihan pada hasil kuantitatif menyebabkan aspek kualitatif seperti inovasi atau kepuasan pelanggan diabaikan. Fenomena *compliance overshoot* juga muncul ketika karyawan mematuhi aturan secara kaku tanpa memahami tujuan strategisnya. Dalam banyak kasus, pekerja hanya berusaha memenuhi indikator formal dalam sistem kontrol tanpa mempertimbangkan efektivitas tindakan yang diambil. Hal ini sering berkembang menjadi *check-the-box behavior*, yaitu perilaku simbolik di mana karyawan menjalankan prosedur hanya agar terlihat patuh, bukan karena prosedur tersebut benar-benar meningkatkan kinerja.

#### **b. Game-Playing**

Kategori *Game-Playing*, yang menggambarkan perilaku manipulatif untuk mempengaruhi tampilan kinerja tanpa menghasilkan nilai ekonomi nyata. Termasuk dalam kategori ini adalah slack anggaran, manipulasi laporan, dan rekayasa operasional. Dalam peta konsep, posisi *Game-Playing* sebagai anak langsung dari biaya disfungsional memperlihatkan bahwa perilaku ini merupakan salah satu bentuk respon paling kritis yang muncul akibat tekanan kontrol yang tidak seimbang.

Kategori *game-playing* menggambarkan berbagai bentuk manipulasi yang dilakukan karyawan atau manajer untuk memperbaiki tampilan kinerja tanpa memberikan nilai sebenarnya bagi organisasi. Literatur secara konsisten menyoroti praktik *budget slack*, yaitu tindakan memperbesar estimasi biaya atau merendahkan target pendapatan agar pencapaian anggaran terlihat lebih baik (Manish Bansal, 2024). Selain itu, *earnings management* muncul sebagai upaya untuk memodifikasi laporan keuangan melalui perubahan metode akuntansi atau penyesuaian waktu pencatatan pendapatan (Butler & Spoelstra, 2024). Manipulasi operasional juga menjadi bagian dari game-playing, seperti menunda pemeliharaan, mengurangi kualitas inspeksi, atau melakukan penjualan agresif untuk menaikkan hasil kuartalan. Praktik-praktik ini mungkin meningkatkan angka kinerja jangka pendek, tetapi berpotensi merusak kesehatan organisasi dalam jangka panjang.

#### **c. Operating Delays**

Kategori *Operating Delays* yang menggambarkan keterlambatan operasional akibat kontrol tindakan yang terlalu birokratis. Posisi kategori ini dalam peta konsep mengindikasikan bahwa struktur kontrol yang kaku dapat memperlambat pengambilan

keputusan, menghambat inovasi, dan menurunkan fleksibilitas organisasi. Konsep ini menunjukkan bahwa biaya disfungsional bukan hanya soal perilaku individu, tetapi juga dapat menjadi hambatan struktural dalam proses operasional.

Biaya disfungsional berikutnya muncul dalam bentuk operating delays, yaitu keterlambatan operasi akibat prosedur kontrol yang terlalu birokratis. Literatur menunjukkan bahwa kontrol tindakan yang mengharuskan *preaction review* atau persetujuan sebelum melakukan aktivitas dapat memperlambat pengambilan keputusan, terutama ketika persetujuan harus melalui beberapa tingkat hierarki (Rosete-Espinosa, Kurezyn-Díaz, & Chávez-Melo, 2025). Birokrasi ini mengurangi fleksibilitas dan kecepatan organisasi dalam merespons perubahan lingkungan bisnis. Dalam beberapa kasus, keterlambatan ini menjadi hambatan utama inovasi karena karyawan enggan mengambil inisiatif sebelum mendapatkan persetujuan formal. Temuan ini menunjukkan bahwa kontrol yang terlalu ketat dapat membebani proses operasional dan mengurangi daya saing organisasi.

#### d. Negative Attitudes

Kategori Negative Attitudes menunjukkan bahwa biaya disfungsional tidak hanya berdampak pada proses kerja tetapi juga pada kondisi psikologis dan emosional karyawan. Kehadiran kategori ini dalam peta konsep menjadi indikator bahwa sistem kontrol yang terlalu ketat, tidak adil, atau tidak realistik dapat memunculkan resistensi, frustrasi, stres, penurunan komitmen, bahkan perilaku etis yang menyimpang. Dengan memasukkan aspek sikap negatif sebagai bagian dari biaya disfungsional, conceptual map ini menunjukkan bahwa dampak kontrol bersifat multidimensi

*Negative attitudes* menggambarkan dampak psikologis dan emosional yang muncul akibat penerapan sistem kontrol yang tidak selaras dengan persepsi, kemampuan, atau nilai karyawan. Studi literatur mencatat bahwa kontrol yang dirasakan tidak adil dapat menimbulkan resistensi terhadap kebijakan organisasi. *Job tension* atau ketegangan kerja muncul ketika target dianggap tidak realistik atau tekanan yang diberikan terlalu besar (Lopez-Valeiras et al., 2024). Kurangnya komitmen juga menjadi konsekuensi dari sistem kontrol yang tidak memberikan rasa kontrol atau otonomi kepada karyawan (Abdullah & AL-Abrrow, 2023). Selain itu, dalam beberapa kasus muncul tekanan etis ketika karyawan merasa bahwa pencapaian target mendorong mereka melakukan tindakan yang bertentangan dengan nilai moral. Sikap negatif ini tidak hanya menurunkan motivasi kerja, tetapi juga meningkatkan risiko turnover dan menurunnya kualitas hubungan dalam organisasi.

## **Diskusi Teoretis**

Integrasi seluruh temuan menunjukkan bahwa fenomena biaya disfungsional dapat dijelaskan melalui beberapa teori perilaku dan manajemen. *Agency theory* menegaskan bahwa ketidakselarasan kepentingan antara manajemen dan karyawan membuka peluang bagi munculnya game-playing dan slack. *Goal-setting theory* menjelaskan bahwa target yang terlalu sulit atau tidak dapat dikendalikan menciptakan tekanan dan mendorong manipulasi kinerja. *Behavioral control theory* menyoroti bagaimana aturan dan prosedur yang terlalu ketat memicu *compliance overshoot*, *check-the-box behavior*, dan *operating delays*. Kombinasi desain kontrol yang rigid dan dinamika perilaku manusia inilah yang menciptakan biaya disfungsional dalam organisasi. Dengan demikian, SKM bukan hanya alat teknis, tetapi sistem sosial yang memicu berbagai respons perilaku.

## **Implikasi Manajerial**

Temuan ini memberikan beberapa implikasi penting bagi manajemen. Pertama, desain kontrol harus bersifat adaptif dan mempertimbangkan konteks operasional sehingga tidak memicu reaksi disfungsional. Kedua, organisasi perlu mengelola keseimbangan antara *tightness* dan *flexibility* dalam sistem kontrol untuk menghindari birokrasi berlebih tanpa mengurangi akuntabilitas. Ketiga, penerapan sistem kontrol perlu memperhatikan aspek perilaku melalui pendekatan *behavioral control design*, yakni memastikan bahwa kontrol tidak hanya mengatur proses tetapi juga mendukung motivasi dan kesejahteraan karyawan. Keempat, mekanisme pencegahan manipulasi perlu diperkuat, misalnya melalui pengawasan independen, aturan transparansi, dan struktur insentif yang selaras dengan tujuan jangka panjang.

## **Implikasi Teoretis**

Dari sisi teoretis, penelitian ini memberikan kontribusi bagi literatur SKM dengan menyediakan kerangka analisis yang lebih komprehensif mengenai biaya disfungsional. Sintesis literatur ini memperjelas hubungan antara desain kontrol, teori perilaku, dan konsekuensi disfungsional, sehingga dapat menjadi dasar pengembangan model konseptual baru yang menjelaskan mekanisme terbentuknya biaya disfungsional dalam berbagai konteks organisasi. Kajian ini juga membuka peluang untuk penelitian lanjutan yang mengeksplorasi bagaimana karakteristik organisasi, budaya, atau teknologi dapat memoderasi hubungan antara sistem kontrol dan perilaku disfungsional.

## 5. KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji dan mensintesis berbagai literatur terkait biaya disfungsional dalam Sistem Kontrol Manajemen (SKM) melalui pendekatan tinjauan pustaka kualitatif. Berdasarkan hasil integrasi literatur, ditemukan bahwa biaya disfungsional merupakan konsekuensi tidak langsung dari penerapan SKM yang tidak selaras dengan konteks organisasi maupun dinamika perilaku karyawan. Empat kategori utama biaya disfungsional behavioral displacement, game-playing, operating delays, dan muncul secara konsisten di berbagai studi dan menunjukkan bahwa kontrol yang dirancang untuk meningkatkan efektivitas dapat menimbulkan dampak kontraproduktif ketika tidak mempertimbangkan faktor motivasional, psikologis, dan sosial dalam organisasi. Pembahasan juga menunjukkan bahwa fenomena ini dapat dijelaskan melalui teori seperti *agency theory*, *goal-setting theory*, *expectancy theory*, dan *behavioral control theory*, yang secara bersama-sama menggarisbawahi pentingnya keselarasan antara desain kontrol dan perilaku manusia. Dengan demikian, penelitian ini menyimpulkan bahwa efektivitas SKM tidak hanya diukur dari pencapaian target kinerja, tetapi juga dari kemampuan sistem kontrol dalam meminimalkan perilaku disfungsional dan mendukung kesejahteraan serta motivasi karyawan.

Berdasarkan kesimpulan tersebut, terdapat beberapa saran yang dapat menjadi pedoman bagi praktisi maupun peneliti. Dari sisi praktis, organisasi perlu merancang sistem kontrol yang adaptif, mempertimbangkan keseimbangan antara *tightness* dan fleksibilitas, serta menjaga agar target yang ditetapkan realistik dan dapat dikendalikan oleh karyawan. Sistem insentif harus disusun secara hati-hati untuk menghindari munculnya manipulasi dan slack, sementara prosedur operasional perlu disederhanakan agar tidak menimbulkan keterlambatan yang tidak perlu. Pendekatan berbasis perilaku dalam desain kontrol perlu diperkuat dengan memperhatikan motivasi, persepsi keadilan, dan kesehatan psikologis karyawan. Dari sisi teoretis, penelitian lanjutan dapat memperluas pemahaman mengenai biaya disfungsional melalui pendekatan empiris, seperti studi kualitatif mendalam atau survei kuantitatif, untuk menguji model konseptual yang dihasilkan. Selain itu, potensi peran moderasi faktor budaya organisasi, teknologi digital, dan gaya kepemimpinan dapat menjadi agenda penelitian di masa mendatang. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi bagi pengembangan teori SKM sekaligus menawarkan rekomendasi praktis untuk meningkatkan efektivitas sistem kontrol di berbagai jenis organisasi.

## DAFTAR REFERENSI

- Abdullah, H. O., & Al-Abrow, H. (2023). Predicting positive and negative behaviors at the workplace: Insights from multi-faceted perceptions and attitudes. *Global Business and Organizational Excellence*, 42(4), 63–80. <https://doi.org/10.1002/joe.22179>
- Ahmad, M. O., Al-Baik, O., Hussein, A., & Abu-Alhaija, M. (2025). Unraveling the organisational debt phenomenon in software companies. *Computer Science and Information Systems*, 22(1), 369–399. <https://doi.org/10.2298/CSIS240411012A>
- Alastal, A. Y. M., Jamil, C. Z. M., & Abd-Mutalib, H. (2023). Management control system: A literature review. In *Studies in Systems, Decision and Control* (Vol. 470, pp. 475–483). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-28314-7\\_41](https://doi.org/10.1007/978-3-031-28314-7_41)
- Baid, D. (2021). A study of management control system (MCS), teachers satisfaction, stress and participative decision making. *Finance India*, 35(3), 763–786.
- Barros, F. E. E. de, Santos, R. C. dos, Orso, L. E., & Sousa, A. M. R. (2020). The evolution of corporate governance and agency control: The effectiveness of mechanisms in creating value for companies with IPO on the Brazilian stock exchange. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(5), 775–814. <https://doi.org/10.1108/CG-11-2019-0355>
- Belgada, K., & El Abbadi, L. (2024). Minimizing non-quality costs in production: A comprehensive review of quality optimization strategies. In *Proceedings of the 10th International Conference on Optimization and Applications (ICOA 2024)*. IEEE. <https://doi.org/10.1109/ICOA62581.2024.10754273>
- Burney, L. L., Radtke, R. R., & Widener, S. K. (2025). Navigating coercive control in organizations: A study on employee responses and outcomes. *Behavioral Research in Accounting*, 37(2), 27–51. <https://doi.org/10.2308/bria-2023-042>
- Butler, N., & Spoelstra, S. (2024). Redemption through play? Exploring the ethics of workplace gamification. *Journal of Business Ethics*, 193(2), 259–270. <https://doi.org/10.1007/s10551-023-05584-w>
- Cha, Y., & Wong-On-Wing, B. (2025). The effect of control justification on employees' in-role and extra-role behaviors. *Journal of Management Control*, 36(1), 133–161. <https://doi.org/10.1007/s00187-025-00394-9>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chowhan, J., Mann, S., & Budworth, M. H. (2024). Feedback, training, goal-setting, planning and performance: Understanding the pathway to improved organizational outcomes. *International Journal of Manpower*, 45(9), 1797–1815. <https://doi.org/10.1108/IJM-12-2023-0737>
- Einhorn, S., Fietz, B., Guenther, T. W., & Guenther, E. (2024). The relationship of organizational culture with management control systems and environmental management control systems. *Review of Managerial Science*, 18(8), 2321–2371. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00687-0>
- Fitri, F. A., Syukur, M., & Faradiba, D. (2024). The effects of management control systems and leadership style on company performance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 18(2), 175–187. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v18i2.11>

- Guo, C., & Wang, J. F. (2025). From moral compromise to psychological depletion: How unethical pro-organizational behavior leads to role stress. *Environment and Social Psychology*, 10(6). <https://doi.org/10.59429/esp.v10i6.3777>
- Hammouch, H., Falahat, M., & Najmi, H. (2024). Impact of management control on organizational performance. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(8). <https://doi.org/10.24294/jipd.v8i8.6910>
- Hunter, H., Ferreira, R. J., & Prochaska, J. M. (2025). Applying expectancy theory of motivation and transtheoretical model of behavior change to mitigate employee resistance to organizational change in nonprofit organizations: A theoretical framework. *Journal of Human Behavior in the Social Environment*. <https://doi.org/10.1080/10911359.2025.2548916>
- Jukka, T., & Pellinen, J. (2020). Exploring management control system typologies: An organisation-level view. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(3), 427–445. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0116>
- Levin, R. P. (2003). Goal setting. *Compendium of Continuing Education in Dentistry*, 24(11), 808–809.
- Li, X., & Evans, J. M. (2022). Incentivizing performance in health care: A rapid review, typology and qualitative study of unintended consequences. *BMC Health Services Research*, 22(1), Article 8032. <https://doi.org/10.1186/s12913-022-08032-z>
- Lopez-Valeiras, E., Gomez-Conde, J., Naranjo-Gil, D., & Malagueño, R. (2024). Employees' perception of management control systems as a threat: Effects on deliberate ignorance and workplace deviance. *Accounting Forum*, 48(2), 251–278. <https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2140500>
- Lu, Y., Yang, K., & Thomas, M. B. (2021). Designing performance systems in anticipation of unintended consequences: Experiences and lessons from the Compstat-based performance regime in NYPD. *Administration & Society*, 53(6), 907–936. <https://doi.org/10.1177/0095399720976532>
- Luiz, T. T., & Beuren, I. M. (2023). Does environmental uncertainty drive the use of management control systems and innovation? *Business Process Management Journal*, 29(3), 671–689. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-10-2022-0491>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Malmi, T., Kolehmainen, K., & Granlund, M. (2023). Explaining the unintended consequences of management control systems: Managerial cognitions and inertia in the case of Nokia mobile phones. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 1013–1045. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12849>
- Raucci, D., Paolini, M., & Di Vincenzo, F. (2024). Beyond the technical use of management control systems: Valuing public employees' experience of interactional fairness. In *Lecture Notes in Information Systems and Organisation* (Vol. 73, pp. 273–291). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-76970-2\\_17](https://doi.org/10.1007/978-3-031-76970-2_17)
- Youssef, M. A. E. A., Moustafa, E. E., & Mahama, H. (2020). The mediating role of management control system characteristics in the adoption of management accounting techniques. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 421–442. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2019-0133>