

## **SISTEM INFORMASI, KEUANGAN, AUDITING DAN PERPAJAKAN**

<http://jurnal.usbykp.ac.id/index.php/sikap>

---

### **ANALISIS PERSEPSI MAHASISWA AKUNTANSI MENGENAI FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI PEMILIHAN KARIR SEBAGAI AKUNTAN**

**Muhamad Radinal Ramdhan**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia, Jl. Dr. Setiabudhi 229  
Bandung 40154  
e-mail: muhamad.radinal@student.upi.edu*

**Mimin Widaningsih**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia, Jl. Dr. Setiabudhi 229  
Bandung 40154  
e-mail: mimin.widaningsih@upi.edu*

---

#### **Abstrak**

*Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui jenis karir apa yang paling diminati oleh mahasiswa akuntansi dan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan pandangan antara mahasiswa yang memilih karir sebagai Akuntan Publik, Akuntan Pemerintah, Akuntan Perusahaan dan Akuntan Pendidik secara keseluruhan dan berdasarkan jenis kelamin ditinjau dari penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif komparatif. Teknik pengambilan sampel menggunakan simple random sampling dan menjadikan mahasiswa yang terdaftar di 5 Universitas dengan program studi akuntansi di Jakarta, Bogor, Depok, Tangerang dan Bekasi sebagai sampel. Data yang digunakan data primer yang dikumpulkan dari hasil kuesioner. Dalam menganalisis data, penelitian ini menggunakan analisis statistik yang bernama independent sample t test. Hasil pengujian independent sample t test diketahui bahwa terdapat perbedaan pandangan atas faktor penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja antara mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik dan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik. Berdasarkan jenis kelaminnya, perbedaan persepsi mahasiswa akuntansi meliputi penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja, sedangkan tidak terdapat perbedaan pada nilai-nilai sosial.*

**Kata Kunci:** *Akuntan, Pemilihan Karir*

---

#### **Abstract**

*This study aims to determine what types of careers are most interested by accounting students and to find out whether there are differences in views between students who choose a career as a Public Accountant, Government Accountant, Corporate Accountant and Accountant Educators as a whole and by gender in terms of financial rewards, training professional, professional recognition, social values, work environment and labor market considerations. The research method used in this research is comparative descriptive method. The sampling technique used simple random sampling and made the*

*students enrolled at 5 universities with accounting study program in Jakarta, Bogor, Depok, Tangerang and Bekasi as the samples. Data used primary data collected from the questionnaire. In analyzing the data, this study uses a statistical analysis called independent sample t test. The results of independent sample t test show that there are differences of views on the factors of financial rewards, professional training, professional recognition, social values, work environment and labor market considerations between students who choose the profession of Public Accountants and students who choose profession non Accountant Public. Based on gender, differences in perceptions of accounting students include financial rewards, professional training, professional recognition, work environment and labor market considerations, whereas there is no difference in social values.*

**Keywords:** *Accountant, Career Selection*

---

## **PENDAHULUAN**

Mahasiswa tahun terakhir menjelang kelulusannya, tentunya telah memiliki rencana atau paling tidak pemikiran mengenai alternatif langkah yang akanditempuh setelah kelulusannya. Lembaga pendidikan akuntansi mempunyai tugas untuk menghasilkan profesional-profesional di bidang akuntansi. Pesatnya perkembangan dunia bisnis memberikan lapangan kerja yang beragam untuk angkatan kerja. Salah satu yang tergolong dalam angkatan kerja adalah sarjana ekonomi khususnya dari jurusan akuntansi. Perkembangan dalam dunia bisnis harus selalu direspon oleh sistem pendidikan akuntansi agar dapat menghasilkan sarjana akuntansi yang berkualitas dan siap pakai di dunia kerja. Sarjana akuntansi paling tidak mempunyai tiga alternatif langkah yang dapat ditempuh. Pertama, setelah menyelesaikan pendidikan ekonomi jurusan akuntansi, seseorang dapat langsung bekerja. Kedua, melanjutkan pendidikan akademik jenjang Strata 2. Ketiga, melanjutkan pendidikan profesi untuk menjadi Akuntan Publik. Dengan kata lain, setelah menyelesaikan pendidikan jenjang program sarjana jurusan akuntansi, sarjana akuntansi dapat memilih berprofesi sebagai Akuntan Publik atau non Akuntan Publik (Astami, 2001).

Menurut Wijayanti (2001) terdapat beberapa jenis profesi yang dapat dijalankan oleh mahasiswa akuntansi yang telah menjadi sarjana, yaitu sebagai Akuntan Publik, Akuntan Perusahaan, Akuntan Pendidik dan Akuntan Pemerintah. Berdasarkan dari berbagai jenis profesi yang dapat dijalankan oleh sarjana akuntansi tersebut menunjukkan bahwa setiap sarjana akuntansi bebas untuk memilih profesi apa yang akan dijalankannya. Seorang mahasiswa dalam merencanakan karirnya tentu mempunyai pertimbangan atau faktor-faktor yang mempengaruhi dalam menentukan karir yang akan dipilih. Hal apa yang menjadi latar belakang pemilihan karir tersebut dan apa yang diharapkan mahasiswa dari pilihannya tersebut merupakan pertanyaan penting dalam pemilihan karir. Dalam memilih karir yang akan dijalankannya, mahasiswa akuntansi memiliki berbagai pertimbangan untuk memilih karir apa yang akan dijalankannya. Faktor-faktor yang mempengaruhinya terdiri dari penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja (Yendrawati, 2007).

Pada saat ini telah diberlakukannya Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA), tepatnya sejak akhir tahun 2015 lalu. Dalam hal ini MEA dapat menjadi peluang atau bahkan ancaman bagi para akuntan yang berada di Indonesia, karena akuntan termasuk salah satu dari delapan profesi yang akan bersaing dalam MEA, selain akuntan terdapat **pulainsinyur atau sarjana teknik, arsitek, tenaga pariwisata, dokter gigi, tenaga survei, praktisi medis dan perawat** ([www.liputan6.com](http://www.liputan6.com), 2016). Lebih lanjut dijelaskan dalam [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id) (01/11/2012), dengan adanya pasar bebas ASEAN tersebut eksodus akuntan dari luar negeri bakal lebih banyak lagi dan dengan cara-cara yang mudah. Hal tersebut tentunya dapat mempengaruhi jumlah lapangan pekerjaan yang tersedia bagi akuntan.

Namun, besarnya peran dan kebutuhan akan Akuntan Publik di Indonesia belum terpenuhi. Hal tersebut diperkuat oleh pernyataan dari Ketua DSAP Dr. Khomsiyah CA., seperti yang tertulis dalam halaman [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id) (03/02/2014), ia mengatakan kebutuhan dunia kerja

Indonesia akan akuntan profesional jelas sangat tinggi. Hingga awal tahun ini saja, setidaknya 226 ribu organisasi di “Tanah Air” yang memerlukan jasa akuntan. Dengan asumsi satu organisasi setidaknya butuh mempekerjakan dua orang akuntan, akan terbuka peluang bagi 452 ribu akuntan profesional. IAI mencatat, jumlah akuntan profesional yang teregistrasi sebagai anggota IAI hanya sebanyak 15.940 orang. Jumlah ini jauh di bawah akuntan profesional yang ada di negara tetangga. Malaysia memiliki 30.236 akuntan profesional, Filipina punya 19.573 akuntan, Singapura 27.394 akuntan dan Thailand memiliki 56.125 akuntan. Di lain pihak, lulusan akuntansi dari perguruan tinggi se-Indonesia pada 2010 mencapai angka 35.304. Jumlah ini meningkat drastis dari tahun-tahun sebelumnya, 24.402 lulusan (2009), 25.649 (2008), 27.335 (2007) dan 28.988 (2006). Patut dipertanyakan, kemanakah para lulusan akuntansi itu? Hal ini jelas menjadi tantangan profesi untuk menyiapkan para lulusan akuntansi itu menjadi akuntan profesional. Lebih lanjut, data Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) Kementerian Keuangan menyebutkan jumlah Akuntan Publik di Indonesia juga tidak kalah memprihatinkan dibandingkan dengan negara tetangga. Dengan hanya bermodal 1.000 orang Akuntan Publik pada tahun 2012, Indonesia tertinggal jauh dengan Malaysia (2.500 Akuntan Publik), Filipina (4.941 Akuntan Publik) dan Thailand (6.000 Akuntan Publik) ([www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id), 2013). Apabila mengacu pada [www.pppk.kemenkeu.go.id](http://www.pppk.kemenkeu.go.id) (2015), persebaran domisili Akuntan Publik di Indonesia didominasi oleh wilayah Jabodetabek.

Profesi akuntan tidak terbatas hanya dapat digeluti oleh kaum pria saja, para wanita pun tidak menutup kemungkinan untuk terjun langsung dalam profesi ini. Menurut Rahayu, dkk. (2007) dan Yendrawati (2007), profesi akuntan yang banyak diminati oleh mahasiswa akuntansi adalah profesi sebagai Akuntan Perusahaan, kemudian Akuntan Pemerintah, Akuntan Publik dan Akuntan Pendidik. Profesi sebagai Akuntan Pendidik kurang diminati oleh mahasiswa akuntansi yang berjenis kelamin pria. Profesi sebagai akuntan publik kurang diminati oleh mahasiswa akuntansi yang berjenis kelamin wanita.

Faktor-faktor yang mempengaruhi pemilihan karir mahasiswa dan jenis profesi yang akan mereka jalani merupakan hal yang menarik untuk diteliti karena dengan diketahuinya pilihan profesi yang diminati mahasiswa, maka dapat diketahui alasan seseorang memilih profesi tersebut (Rahayu, dkk., 2003). Hasil penelitian Rahayu, dkk. (2003) dan Sulistyawati, dkk. (2013) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan pandangan mengenai penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja. Sedangkan untuk faktor nilai-nilai sosial dan personalitas tidak terdapat perbedaan pandangan. Berdasarkan *gender*-nya, maka perbedaan persepsi atau pandangan mahasiswa akuntansi terlihat pada faktor pelatihan profesional dan lingkungan kerja. Sedangkan untuk faktor penghargaan finansial, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, pertimbangan pasar kerja dan personalitas tidak terdapat perbedaan pandangan.

Sedangkan hasil penelitian Yendrawati (2007) menyatakan terdapat perbedaan pandangan diantara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik, Akuntan Pendidik, Akuntan Perusahaan dan Akuntan Pemerintah mengenai penghargaan finansial, pelatihan profesional dan pengakuan profesional. Sedangkan untuk faktor nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja tidak terdapat perbedaan pandangan. Berdasarkan *gender*-nya perbedaan pandangan mahasiswa akuntansi terlihat pada faktor pertimbangan pasar kerja, sedangkan untuk faktor penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial dan lingkungan kerja tidak terdapat perbedaan pandangan.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui jenis profesi akuntan apa yang paling diminati oleh mahasiswa akuntansi, baik secara keseluruhan maupun menurut perbedaan *gender*-nya serta untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik terkait faktor-faktor yang mempengaruhi pemilihan karir, baik berdasarkan pilihan karirnya maupun menurut perbedaan *gender*-nya.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan wawasan dalam bidang akuntansi, khususnya mengenai profesi akuntan, baik sebagai Akuntan Publik maupun non Akuntan Publik, serta dapat menjadi bahan pertimbangan bagi mahasiswa dalam mengambil keputusan profesinya sebagai akuntan. Manfaat praktis penelitian ini adalah untuk memberikan masukan dan pertimbangan bagi lembaga yang telah mempekerjakan tenaga akuntan, sehingga mereka dapat mengerti apa yang diinginkan calon akuntan dalam memilih profesi dan untuk lebih memotivasi mereka yang sudah bekerja di lembaganya. Serta dapat digunakan sebagai bahan referensi bagi peneliti selanjutnya yang ingin mengkaji masalah yang sama di masa yang akan datang.

## **REVIEW LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

Rivai (2004, hlm. 455) menyatakan bahwa motivasi adalah serangkaian sikap dan nilai-nilai yang mempengaruhi individu untuk mencapai hal yang spesifik sesuai dengan tujuan individu. Sikap dan nilai tersebut merupakan *invisible* yang memberikan kekuatan untuk mendorong individu bertingkah laku dalam mencapai tujuan. Dorongan individu bertingkah laku dalam mencapai tujuan tersebut terdiri dari dua komponen, yaitu arah perilaku (kerja untuk mencapai tujuan) dan kekuatan perilaku (seberapa kuat usaha individu dalam bekerja). Motivasi meliputi perasaan unik, pikiran dan pengalaman masa lalu yang merupakan bagian dari hubungan internal dan eksternal perusahaan. Selain itu motivasi dapat pula diartikan sebagai dorongan individu untuk melakukan tindakan karena mereka ingin melakukannya. Apabila individu termotivasi, mereka akan membuat pilihan yang positif untuk melakukan sesuatu, karena dapat memuaskan keinginan mereka.

Robbins (2008, hlm. 253) dalam bukunya menjelaskan, teori harapan menunjukkan bahwa kekuatan dari suatu kecenderungan untuk bertindak dalam cara tertentu bergantung pada kekuatan dari suatu harapan bahwa tindakan tersebut akan diikuti dengan hasil yang ada dan ada daya tarik dari hasil itu terhadap individu tersebut. Dalam bentuk yang lebih praktis, teori harapan mengatakan bahwa karyawan-karyawan akan termotivasi untuk mengeluarkan tingkat usaha yang tinggi ketika mereka yakin bahwa usaha tersebut akan menghasilkan penghargaan-penghargaan organisasional seperti bonus, kenaikan imbalan kerja atau promosi dan penghargaan-penghargaan tersebut akan memuaskan tujuan-tujuan pribadi para karyawan.

Dalam menghadapi fenomena akuntansi setiap individu memiliki pandangan yang berbeda-beda. Hal tersebut dikarenakan informasi yang diperoleh akan diproses secara berbeda oleh setiap individu, sehingga pada akhirnya keputusan yang akan diambil oleh setiap individu akan berbeda dengan individu lainnya (Belkaoui, 2002, hlm. 128). Berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Yendrawati (2007) terdapat faktor-faktor yang menjadi pertimbangan mahasiswa akuntansi dalam memilih karir apa yang akan dijalaninya. Faktor-faktor tersebut terdiri dari penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja.

Carpenter dan Strawser (1970) mengungkapkan bahwa gaji merupakan salah satu variabel yang akan dipertimbangkan oleh mahasiswa akuntansi dalam memilih profesinya. Penghasilan atau gaji merupakan hasil yang diperoleh sebagai kontraprestasi dari pekerjaan yang telah diyakini secara mendasar bagi sebagian besar perusahaan sebagai daya tarik utama untuk memberikan kepuasan kepada karyawannya (Rahayu, dkk. 2003). Uang telah lama dipandang sebagai penghargaan dan untuk beberapa orang hal itu lebih penting dari pada apa pun yang diberikan perusahaan. Peran uang sebagai penghargaan akan berbeda-beda menurut individu dan industri, tetapi satu hal yang pasti adalah uang merupakan penghargaan yang penting (Luthans, 2006, hlm. 153). Menurut Rahayu, dkk. (2003) pelatihan profesional meliputi hal-hal yang berhubungan dengan peningkatan keahlian. Pelatihan profesional dapat dikategorikan sebagai penghargaan yang tidak berwujud finansial. Dalam memilih karir tidak hanya bertujuan mencari

penghargaan finansial, tetapi juga ada keinginan untuk berprestasi dan mengembangkan diri (Yendrawati, 2007). Trirorania (2004) menyatakan pelatihan profesional termasuk faktor penghargaan non finansial. Kemungkinan antara satu jenis profesi dengan jenis profesi yang lain memberikan penghargaan non finansial ini dengan cara yang berbeda.

Pengakuan profesional meliputi hal-hal yang berhubungan dengan pengakuan terhadap prestasi (Rahayu, dkk., 2003). Pada faktor pengakuan profesional mahasiswa pada umumnya menginginkan *reward* atas prestasi yang diperoleh. *Reward* yang dimaksud tidak hanya berupa uang, tetapi berupa pengakuan dari lembaga tempat mereka bekerja. Sehingga mereka mempunyai semangat untuk selalu meningkatkan kinerja mereka. Pengakuan profesional berkaitan dengan pengakuan prestasi dalam menjalankan karir. Instrumen ini digunakan untuk meminta pendapat mahasiswa mengenai pengakuan prestasi dalam karir yang mereka pilih (Yendrawati, 2007). Menurut Maryati dan Suryawati (2001, hlm. 49), nilai sosial adalah nilai yang dianut dan dianggap penting oleh suatu kelompok masyarakat. Nilai-nilai sosial ditujukan sebagai faktor yang menampakkan kemampuan seseorang dari sudut pandang orang-orang lain terhadap lingkungannya. Nilai-nilai sosial berkaitan dengan pandangan masyarakat terhadap karir yang dipilih mahasiswa. Nilai-nilai sosial berkaitan dengan pandangan masyarakat terhadap karir yang mereka pilih mempunyai nilai-nilai sosial (Yendrawati, 2007). Bagi manusia, nilai sosial berfungsi sebagai landasan, alasan, atau motivasi dalam segala tingkah laku dan perbuatannya. Nilai sosial mencerminkan kualitas tindakan dan pandangan hidup seseorang atau masyarakat. Sebuah interaksi sosial memerlukan pertimbangan nilai baik itu dalam mendapatkan hak maupun dalam menjalankan kewajiban. Dengan demikian, nilai-nilai mengandung standar normatif dalam perilaku individu maupun dalam bermasyarakat (Maryati dan Suryawati, 2001, hlm. 51).

Menurut Sari (2013) lingkungan kerja merupakan sesuatu yang berkaitan dengan sifat pekerjaan, tingkat persaingan dan banyaknya tekanan kerja. Lingkungan kerja sangat mendukung dalam memilih karir. Lingkungan kerja ini juga merupakan faktor yang dipertimbangkan dalam pemilihan karir mahasiswa (Carpenter dan Strawser, 1970). Sugahara dan Boland (2009) pun mengatakan hal serupa, mereka menyatakan bahwa lingkungan kerja merupakan salah satu faktor yang dipertimbangkan oleh mahasiswa akuntansi dalam memilih profesi yang akan dijalannya. Lingkungan kerja yang aman dan menyenangkan dapat meningkatkan prestasi akuntan. Lingkungan kerja berkaitan dengan tipe pekerjaan dan lingkungan tempat bekerja (Yendrawati, 2007). Pertimbangan pasar kerja meliputi keamanan kerja dan tersedianya lapangan kerja atau kemudahan mengakses lowongan kerja. Keamanan kerja merupakan faktor dimana karir yang dipilih dapat bertahan dalam jangka waktu yang lama. Karir diharapkan bukan pilihan karir sementara, tetapi dapat terus berlanjut sampai seseorang pensiun (Rahayu, dkk., 2003). Yendrawati (2007) menyatakan pertimbangan pasar kerja juga merupakan faktor yang relevan dalam pemilihan karir. Pekerjaan yang terjamin atau tidak gampang memutuskan hubungan kerja karyawan akan banyak dipilih oleh mahasiswa. Mahasiswa biasanya memilih pekerjaan berdasarkan informasi lowongan pekerjaan yang mereka peroleh. Sehingga pekerjaan yang mudah diakses oleh mahasiswa biasanya banyak diminati oleh mahasiswa. Penelitian yang dilakukan oleh Carpenter dan Strawser (1970) menemukan bahwa pertimbangan pasar kerja menempati peringkat tertinggi diantara faktor-faktor yang mempengaruhi pilihan profesi mahasiswa, Felton (1994) menambahkan pertimbangan pasar kerja dipertimbangkan oleh mahasiswa dalam memilih profesi Akuntan Publik maupun profesi non Akuntan Publik.

Beberapa penelitian terkait pemilihan karir mahasiswa akuntansi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik telah banyak dilakukan. Diantaranya oleh Rahayu, dkk. (2003), Yendrawati (2007), Zulaikhah (2012) serta Sulistyawati, dkk. (2013). Terdapat ketidakkonsistenan hasil dari penelitian terdahulu terkait dengan enam faktor yang dianalisis pada penelitian ini. Hasil penelitian Rahayu, dkk. (2003) dan Sulistyawati, dkk. (2013) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan pandangan mengenai penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan



profesional, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja, sedangkan untuk faktor nilai-nilai sosial dan personalitas tidak terdapat perbedaan pandangan. Berdasarkan *gender*-nya, maka perbedaan persepsi atau pandangan mahasiswa akuntansi terlihat pada faktor pelatihan profesional dan lingkungan kerja. Sedangkan untuk faktor penghargaan finansial, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, pertimbangan pasar kerja dan personalitas tidak terdapat perbedaan pandangan. Sedangkan hasil penelitian Yendrawati (2007) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan pandangan diantara mahasiswa akuntansi yang memilih karir sebagai Akuntan Publik, Akuntan Pendidik, Akuntan Perusahaan dan Akuntan Pemerintah mengenai penghargaan finansial, pelatihan profesional dan pengakuan profesional, sedangkan untuk faktor nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja tidak terdapat perbedaan pandangan. Berdasarkan *gender*-nya perbedaan pandangan mahasiswa akuntansi terlihat pada faktor pertimbangan pasar kerja, sedangkan untuk faktor penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial dan lingkungan kerja tidak terdapat perbedaan pandangan.

Adapun hipotesisnya sebagai berikut: (1) Jenis profesi akuntan yang paling diminati oleh mahasiswa akuntansi, baik secara keseluruhan maupun menurut perbedaan *gender*-nya adalah profesi sebagai Akuntan Perusahaan (2) Persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik, baik berdasarkan pilihan karirnya maupun menurut perbedaan *gender*-nya: (1.1) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor penghargaan finansial. (1.2) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor pelatihan profesional. (1.3) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor pengakuan profesional. (1.4) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor nilai-nilai sosial. (1.5) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor lingkungan kerja. (1.6) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dan non Akuntan Publik ditinjau dari faktor pertimbangan pasar kerja.

## **METODE PENELITIAN**

Dalam penelitian ini, *metode penelitian yang digunakan adalah metode* penelitian deskriptif komparatif dengan pendekatan kuantitatif. Menurut Sugiyono (2013, hlm. 147) metode deskriptif adalah metode yang digunakan untuk menggambarkan atau menganalisis suatu hasil penelitian tetapi tidak digunakan untuk membuat kesimpulan yang lebih luas. Sementara itu penelitian komparatif adalah suatu pertanyaan penelitian yang bersifat membandingkan keberadaan satu variabel atau lebih pada dua atau lebih sampel yang berbeda (Sugiyono, 2013, hlm. 54). Sementara sumber data dalam penelitian ini diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Kuesioner dalam penelitian ini disusun dengan menggunakan skala Likert dengan skala data interval. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh mahasiswa S-1 semester delapan program studi akuntansi pada Universitas Negeri dan Swasta yang ada di Kota Jakarta, Bogor, Depok, Tangerang dan Bekasi.

*Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah simple random sampling. Jumlah sampel yang akan digunakan dalam penelitian ini ditetapkan dengan rumus dari Taro Yamane atau Slovin (Riduwan dan Kuncoro, 2011, hlm. 44), yaitu sebanyak 91 responden. Untuk teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan uji validitas, uji reliabilitas, uji normalitas dan independent sample t-test.*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner penelitian ini diserahkan kepada mahasiswa S-1 akuntansi semester delapan yang sedang menempuh perkuliahan di program studi akuntansi pada lima Universitas Negeri dan Swasta di Kota Jakarta (Universitas Negeri Jakarta), Bogor (Universitas Ibn Khaldun), Depok (Universitas Indonesia), Tangerang (Universitas Islam Syekh Yusuf) dan Bekasi (Universitas Gunadarma) (lihat tabel 1).

Karir yang paling banyak diminati mahasiswa S-1 akuntansi secara keseluruhan adalah pertama karir atau profesi sebagai Akuntan Perusahaan sebanyak 36 orang atau sebesar 39%, kedua karir atau profesi sebagai Akuntan Pemerintah sebanyak 28 orang atau sebesar 31%, ketiga karir atau profesi sebagai Akuntan Publik sebanyak 19 orang atau sebesar 21% dan keempat karir atau profesi sebagai Akuntan Pendidik sebanyak 8 orang atau sebesar 9% (lihat tabel 2). Hal ini menunjukkan bahwa minimnya jumlah Akuntan Publik di Indonesia disebabkan karena minat para calon akuntan, khususnya mahasiswa akuntansi untuk menjadi Akuntan Publik masih sangat kurang.

Sedangkan apabila berdasarkan *gender*-nya, mahasiswa berjenis kelamin laki-laki lebih memilih profesi sebagai Akuntan Perusahaan, lalu Akuntan Publik, kemudian Akuntan Pemerintah dan yang terakhir adalah Akuntan Pendidik. Untuk mahasiswa yang berjenis kelamin perempuan, mereka lebih memilih profesi sebagai Akuntan Perusahaan, lalu Akuntan Pemerintah, kemudian Akuntan Pendidik dan Akuntan Publik sama-sama berada pada posisi paling akhir. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa mahasiswa akuntansi yang berjenis kelamin laki-laki kurang meminati profesi Akuntan Pendidik, sedangkan mahasiswa akuntansi yang berjenis kelamin perempuan kurang meminati profesi Akuntan Publik. Tetapi untuk pemilihan karir yang paling diminatinya, baik yang berjenis kelamin laki-laki maupun perempuan sama-sama lebih memilih profesi sebagai Akuntan Perusahaan.

Validitas suatu instrumen menunjukkan suatu alat ukur yang dapat mengukur sejauh mana kebenaran alat itu untuk mengukur sesuatu yang diperlukan. Uji validitas ini dilakukan dengan cara mencari harga korelasi antara bagian-bagian dari alat ukur secara keseluruhan dengan menggunakan rumus *pearson product moment* dengan bantuan *software Statistical Product and Service Solutions (SPSS) 24.0*. Pengujian dilakukan dengan cara mengkorelasikan antara skor item setiap butir pernyataan dengan skor total, selanjutnya interpretasi dari koefisien korelasi yang dihasilkan, bila korelasi tiap faktor tersebut positif dan besarnya 0,3 ke atas maka faktor tersebut merupakan *construct* yang kuat. Maka dapat disimpulkan bahwa instrumen tersebut memiliki validitas konstruksi yang baik (Sugiyono, 2013, hlm. 178). Pada penelitian ini 20 item pernyataan dari enam variabel yang diteliti valid.

Reliabilitas atau keterandalan suatu instrumen sebagai alat ukur dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana kebenaran alat ukur tersebut cocok digunakan sebagai alat ukur untuk mengukur sesuatu (Mardalis, 2009, hlm. 61). Reliabilitas instrumen diperlukan untuk mendapatkan data sesuai dengan tujuan pengukuran. Untuk mencapai hal tersebut, dilakukan uji reliabilitas dengan menggunakan metode *Cronbach Alpha* dengan bantuan *software SPSS 24.0*, dimana koefisien tersebut merupakan koefisien reliabilitas yang paling sering digunakan karena menggambarkan variasi dari item-item. Kerlinger (2000, hlm. 450) mensyaratkan suatu instrumen dikatakan reliabel jika memiliki koefisien *Cronbach Alpha* diatas 0,50. Pada penelitian ini, enam variabel yang dianalisis adalah reliabel (lihat tabel 3).

		Penghargaan Finansial	Pelatihan Profesional	Pengakuan Profesional	Nilai-Nilai Sosial	Lingkungan Kerja	Pertimbangan Pasar Kerja
N		91	91	91	91	91	91
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	10.74	13.53	13.02	15.91	9.64	7.90
	Std. Deviation	3.255	4.663	4.681	2.430	2.401	1.808
Most Extreme Differences	Absolute	.247	.146	.168	.097	.126	.192
	Positive	.134	.146	.168	.090	.126	.123
	Negative	-.247	-.107	-.133	-.097	-.090	-.192
Kolmogorov-Smirnov Z		.247	.146	.168	.097	.126	.192
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 <sup>c</sup>	.000 <sup>c</sup>	.000 <sup>c</sup>	.035 <sup>c</sup>	.001 <sup>c</sup>	.000 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Uji normalitas berguna untuk mengetahui apakah variabel independen berdistribusi normal, mendekati normal atau tidak. Jika datanya tidak berdistribusi normal maka analisis nonparametrik yang digunakan, jika datanya berdistribusi normal maka analisis parametrik yang dapat digunakan, termasuk korelasi *product moment*. Mendeteksi apakah data berdistribusi normal atau tidak, dapat diketahui dengan menggambarkan penyebaran data melalui sebuah grafik. Jika datanya menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonalnya, maka data tersebut memenuhi asumsi normalitas. Pengujian normalitas data dapat menggunakan uji normalitas *Kolmogorov-Smirnov* dengan bantuan aplikasi SPSS 24.0. Metode pengambilan keputusan untuk uji normalitas yaitu jika *Kolmogorov-Smirnov* < 0,05, maka data tersebut tidak berdistribusi normal (Priyatno, 2010, hlm.40). Pada penelitian ini, enam variabel independen yang dianalisis berdistribusi normal (lihat tabel 4).

Hasil *Independent Sample T-Test* untuk uji berdasarkan pemilihan karir menunjukkan bahwa dua variabel, yaitu nilai-nilai sosial dan lingkungan kerja memiliki nilai probabilitas pada uji F lebih besar dari 0,05 sehingga analisis *t-test* menggunakan *equal variances assumed*, yang berarti varian sama. Sedangkan untuk empat variabel lainnya, yaitu penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional dan pertimbangan pasar kerja memiliki nilai probabilitas pada uji F lebih kecil dari 0,05 sehingga analisis *t-test* menggunakan *equal variances not assumed*, yang berarti varian tidak sama (lihat tabel 5).

**Tabel 5**  
**Independent Sample T-Test Berdasarkan Pemilihan Karir**

Variabel	Mean		Levene's Test		t-test	
	Akuntan Publik	Non Akuntan Publik	F	Sig.	t	Sig. (2 tailed)
Penghargaan Finansial	6,37	11,89	49,065	0,000	-5,715	0,000
Pelatihan Profesional	18,21	12,29	13,061	0,000	7,611	0,000
Pengakuan Profesional	18,26	11,64	22,881	0,000	9,733	0,000
Nilai-Nilai Sosial	14,89	16,18	2,998	0,087	-2,090	0,039
Lingkungan Kerja	12,16	8,97	0,092	0,763	6,087	0,000
Pertimbangan Pasar Kerja	5,89	8,43	5,596	0,020	-5,299	0,000

Sumber: Output Independent Sample T-Test pada SPSS 24.0

**Tabel 6**



**Independent Sample T-Test Berdasarkan Gender**

Variabel	Mean		Levene's Test		t-test	
	Pria	Wanita	F	Sig.	t	Sig. (2 tailed)
Penghargaan Finansial	9,49	11,52	40,642	0,000	-2,624	0,012
Pelatihan Profesional	15,09	12,55	1,032	0,313	2,600	0,011
Pengakuan Profesional	14,37	12,18	0,155	0,694	2,221	0,029
Nilai-Nilai Sosial	15,91	15,91	0,008	0,929	0,007	0,995
Lingkungan Kerja	10,57	9,05	0,199	0,656	3,067	0,003
Pertimbangan Pasar Kerja	7,37	8,23	2,537	0,115	-2,260	0,026

Sumber: Output Independent Sample T-Test pada SPSS 24.0

Hasil *Independent Sample T-Test* untuk uji berdasarkan perbedaan *gender* menunjukkan bahwa lima variabel, yaitu pelatihan profesional, pengakuan profesional nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja memiliki nilai probabilitas pada uji F lebih besar dari 0,05 sehingga analisis *t-test* menggunakan *equal variances assumed*, yang berarti varian sama. Sedangkan untuk variabel penghargaan finansial memiliki nilai probabilitas pada uji F lebih kecil dari 0,05 sehingga analisis *t-test* menggunakan *equal variances not assumed*, yang berarti varian tidak sama (lihat tabel 6). Dapat dilihat pada tabel 5, bahwa signifikansi atau probabilitas pada uji t berdasarkan pemilihan karir untuk variabel penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja adalah kurang dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan rata-rata yang signifikan antara mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik dan non Akuntan Publik atau dapat dikatakan terdapat perbedaan persepsi antara kedua grup berkaitan dengan enam faktor tersebut. Mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik lebih mempertimbangkan faktor pelatihan profesional, pengakuan profesional dan lingkungan kerja. Sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik lebih mempertimbangkan faktor penghargaan finansial, nilai-nilai sosial dan pertimbangan pasar kerja. Dapat dilihat pada tabel 6, bahwa signifikansi atau probabilitas pada uji t berdasarkan perbedaan *gender* untuk variabel penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja adalah kurang dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan rata-rata yang signifikan antara mahasiswa yang berjenis kelamin laki-laki dan perempuan atau dapat dikatakan terdapat perbedaan persepsi antara kedua grup berkaitan dengan lima faktor tersebut. Sedangkan untuk variabel nilai-nilai sosial memiliki signifikansi atau probabilitas pada uji t lebih dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan rata-rata yang signifikan antara mahasiswa yang berjenis kelamin laki-laki dan perempuan atau dapat dikatakan tidak terdapat perbedaan persepsi antara kedua grup berkaitan dengan faktor tersebut. Mahasiswa yang berjenis kelamin laki-laki lebih mempertimbangkan faktor pelatihan profesional, pengakuan profesional dan lingkungan kerja. Sedangkan mahasiswa yang berjenis kelamin perempuan lebih mempertimbangkan faktor penghargaan finansial dan pertimbangan pasar kerja. Hal itu terlihat pada hasil uji t yang bernilai positif dan nilai rata-rata yang lebih besar.

Berdasarkan hasil tersebut, terlihat bahwa dalam hal penghargaan finansial, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan bahwa profesi yang dipilihnya tidak memiliki gaji awal yang tinggi, kenaikan gaji yang lambat dan tidak tersedianya dana pensiun, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik beranggapan sebaliknya. Untuk faktor pelatihan profesional, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan lebih

membutuhkan pelatihan sebelum mulai bekerja, pelatihan di luar dan di dalam tempat bekerja serta dalam memperoleh pengalaman kerja yang bervariasi, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik tidak beranggapan seperti itu. Lalu untuk faktor pengakuan profesional, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan profesi yang dipilihnya lebih banyak memberi kesempatan untuk berkembang, terdapat pengakuan apabila berprestasi, memiliki jenjang karir yang panjang dan memerlukan keahlian tertentu untuk mencapai sukses, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik beranggapan sebaliknya. Kemudian untuk faktor nilai-nilai sosial, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan profesi yang dipilihnya kurang memberikan kesempatan untuk berinteraksi dengan orang lain, pekerjaannya lebih bergengsi dibandingkan karir yang lain, kurang memberikan kesempatan untuk menjalankan hobi serta lebih memperhatikan perilaku individual, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik tidak beranggapan demikian. Selanjutnya untuk faktor lingkungan kerja, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan profesi yang dipilihnya pekerjaannya tidak rutin, pekerjaannya lebih atraktif atau banyak tantangan dan sering lembur, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik tidak beranggapan seperti itu. Yang terakhir, untuk faktor pertimbangan pasar kerja, mahasiswa yang memilih profesi Akuntan Publik beranggapan bahwa pekerjaannya rawan dari ancaman pemutusan hubungan kerja serta cukup sulit untuk mendapatkan informasi tentang lapangan pekerjaan yang ditawarkan, sedangkan mahasiswa yang memilih profesi non Akuntan Publik tidak beranggapan demikian.

## **SIMPULAN**

Kesimpulan dalam penelitian ini yaitu (1) Karir yang paling banyak diminati mahasiswa akuntansi secara keseluruhan adalah pertama karir atau profesi sebagai Akuntan Perusahaan, kedua sebagai Akuntan Pemerintah, ketiga sebagai Akuntan Publik dan keempat sebagai Akuntan Pendidik. Sedangkan apabila berdasarkan *gender*-nya, mahasiswa berjenis kelamin laki-laki lebih memilih profesi sebagai Akuntan Perusahaan, lalu Akuntan Publik, kemudian Akuntan Pemerintah dan yang terakhir adalah Akuntan Pendidik. Untuk mahasiswa yang berjenis kelamin perempuan, mereka lebih memilih profesi sebagai Akuntan Perusahaan, lalu Akuntan Pemerintah, kemudian Akuntan Pendidik dan Akuntan Publik sama-sama berada pada posisi paling akhir. (2) Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai Akuntan Publik dengan mahasiswa akuntansi yang memilih profesi sebagai non Akuntan Publik terkait dengan variabel penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, nilai-nilai sosial, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja. Sedangkan apabila berdasarkan *gender*-nya, maka perbedaan persepsi diantara mahasiswa akuntansi yang memilih karir sebagai Akuntan Publik, Akuntan Pendidik, Akuntan Perusahaan dan Akuntan Pemerintah terlihat pada faktor penghargaan finansial, pelatihan profesional, pengakuan profesional, lingkungan kerja dan pertimbangan pasar kerja. Sedangkan untuk faktor nilai-nilai sosial tidak terdapat perbedaan persepsi.

Sedangkan saran dalam penelitian ini yaitu (1) Pihak-pihak terkait dengan profesi akuntan, khususnya Akuntan Publik, untuk lebih memperhatikan hal-hal yang terkait dengan penghargaan finansial, seperti gaji awal yang tinggi, kenaikan gaji yang cepat dan tersedianya dana pensiun untuk Akuntan Publik yang masih kurang optimal dibandingkan dengan profesi non Akuntan Publik sehingga para mahasiswa khususnya lulusan akuntansi bisa lebih termotivasi dan berminat untuk menjalani profesi sebagai Akuntan Publik yang akan dijalannya kelak. Namun, tidak hanya dalam hal penghargaan finansial saja, akan tetapi hal-hal lainnya pun yang masih dianggap kurang diperhatikan alangkah lebih baiknya untuk lebih diperhatikan ke depannya, seperti nilai-nilai sosial dan pertimbangan pasar kerja. (2) Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan dapat memperluas ruang lingkup populasi dengan menambah jumlah

populasinya, tidak hanya sebatas di Jabodetabek saja, sehingga hasilnya dapat digeneralisasi. Selain itu, teknik pengumpulan datanya juga dapat dilakukan tidak hanya menggunakan kuesioner yang sifatnya tertutup, akan tetapi bisa juga dilengkapi dengan wawancara kepada responden. Penelitian selanjutnya juga diharapkan untuk lebih menggali faktor-faktor yang dapat berpengaruh terhadap pemilihan karir di bidang akuntansi selain keenam faktor yang telah dianalisis oleh penelitian sebelumnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Astami, W.E. (2001). *Faktor-Faktor yang Berpengaruh dalam Pemilihan Profesi Akuntan Publik Bagi Mahasiswa Jurusan Akuntansi-Studi Kasus: Pada Sebuah PTS Di Yogyakarta*. Kompak.
- Belkaoui, A.R. (2002). *Behavioral Management Accounting*. Westport: Greenwood Publishing Group, Inc.
- Carpenter, C.G. dan Strawser, R.H. (1970). *Job Preference Selection of Accounting Students*. Journal of Accountancy, hlm.84-86.
- Felton, Sandra, Nola, Buhr, Margot, N.(1994). *Factors Influencing the Business Students Choice of a Career in Chartered Accountancy*. Issues in Accounting Education, hlm.131-141.
- Ibo, A. (2016). *8 Profesi yang Bersaing Ketat dalam Masyarakat Ekonomi ASEAN*. [Online]. Diakses dari <http://lifestyle.liputan6.com/read/2403668/8-profesi-yang-bersaing-ketat-dalam-masyarakat-ekonomi-asean?p=2>.
- Ikatan Akuntan Indonesia.(2012). *Menghadapi AEC 2015, Akuntan Dituntut Menjadi Anggota IAI*. [Online]. Diakses dari <http://www.iaiglobal.or.id/v02/berita/detail.php?catid=&id=449>.
- Ikatan Akuntan Indonesia.(2013). *Akuntan Indonesia Gamang Menghadapi AFTA 2015*. [Online]. Diakses dari <http://iaiglobal.or.id/v03/berita-kegiatan/detailarsip-511>.
- Ikatan Akuntan Indonesia.(2014). *Bersiap Diri Menyambut Pasar Tunggal ASEAN*. [Online]. Diakses dari <http://iaiglobal.or.id/v03/berita-kegiatan/detailarsip-617>.
- Kementerian Keuangan. *Profil Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik 2014*. [Online]. Diakses dari <http://pppk.kemenkeu.go.id/Publikasi/GetPdfFile?fileName=Profil%20AP%20dan%20KAP%202015.pdf>.
- Kerlinger, F.N. (2000). *Foundations of Behavioral Research*. Orlando: Harcourt Collage Publishers.
- Luthans, F. (2006). *Perilaku Organisasi Edisi 10*. Yogyakarta: Andi.
- Mardalis. (2009). *Metode Penelitian Suatu Pendekatan Proposal*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Maryati, K. dan Suryawati, J. (2006). *Sosiologi Jilid 1*. Jakarta: Erlangga.
- Priyatno, D. (2010). *5 Jam Belajar Olah Data dengan SPSS 19*. Yogyakarta: Andi.
- Rahayu, S., Sudaryono, E.A., Setiawan, D. (2003). *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Mengenai Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemilihan Karir*. Simposium Nasional Akuntansi VI, hlm. 821-838.
- Riduwan dan Kuncoro, E.A. (2011). *Cara Menggunakan dan Memaknai Path Analysis (Analisis Jalur)*. Bandung: Alfabeta.
- Rivai, V. (2004). *Manajemen Sumber Daya Manusia untuk Perusahaan: Dari Teori ke Praktik Cetakan Pertama*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Robbins, S.P. dan Judge, T.A. (2008). *Perilaku Organisasi: Organizational Behavior Buku 1 Edisi 12*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sari, M. (2013). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemilihan Karir Menjadi Akuntan Publik oleh Mahasiswa Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi UMSU Medan*. Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis, 13 (2), hlm.174-201.

- Sugahara, S. dan Boland, G. (2009). *Perceptions of the Certified Public Accountants by Accounting and Non Accounting Tertiary Students in Japan*. Accounting Education: an International Journal 18 (3), hlm. 225-272.
- Sugiyono.(2013). *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D)*. Bandung: Alfabeta.
- Sulistiyawati, A.I., Ernawati, N., Sylviana, N. (2013). *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Mengenai Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemilihan Karir*. Jurnal Dinamika Akuntansi, 5 (2), hlm.86-98.
- Trirorania, Y. (2004). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemilihan Profesi Akuntan oleh Mahasiswa Akuntansi*.(Skripsi).Program Sarjana, Universitas Pembangunan Nasional, Yogyakarta.
- Wijayanti, L.E. (2001). *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pilihan Karir Mahasiswa Akuntansi*.Kompak, 3, hlm.359-383.
- Yendrawati, R. (2007). *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Mengenai Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemilihan karir Sebagai Akuntan*.Fenomena, 5 (2), hlm.176-192.