

تصور طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة

The Accounting Students in The Algerian Universities perceptions' of Ethics of the Accounting Profession

خالد مقدم^{1*}، عادل طلبة²¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)،² كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة (الجزائر)،

تاريخ الاستلام: 2020/06/12؛ تاريخ المراجعة: 2020/07/02؛ تاريخ القبول: 2020/09/04

ملخص: تهدف هذه الورقة إلى دراسة تصور طلبة المحاسبة لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجامعة الجزائرية باعتبارهم يشكلون مهني المستقبل؛ ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم وتوزيع استبيان إلكتروني على عينة عشوائية من طلبة المحاسبة (ليسانس / ماستر) للسنة الدراسية 2018/ 2019 في عدد من جامعات الوطن (27 جامعة)؛ حيث تم تحليل التصور الأخلاقي لإجابة 155 طالب؛ وذلك من خلال الاستعانة ببرنامح الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS (22.0).
توصلت الدراسة إلى وجود وعي عالي لدى أفراد العينة المدروسة حول تصورهم لأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما توصلت إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية للعوامل الشخصية (الجنس؛ العمر؛ الخبرة بالنسبة للطلبة العاملين) في حين توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يخص تصورهم لمبدأ الالتزام بالكفاءة والمستوى التعليمي.

الكلمات المفتاح: أخلاقيات؛ طلبة المحاسبة؛ مهنة المحاسبة؛ أخلاقيات المهنة.

تصنيف JEL: M41؛ M49

Abstract: The aim of this paper is to explore the perception of ethics for the accounting profession of accounting students in Algerian universities. In order to answer the research questions; An Electronic questionnaire has been designed and distributed on the study society. Which consists of accounting students (Bachelor / Master degree) in the 27th Algerian university for the season (2018/2019). We examined ethical perceptions for 155 responses from students were obtained. Statistical package for the social sciences (SPSS 0.22) was used to analyze the data and test the hypotheses.

The results show that the students have a high awareness perception of the ethics of the accounting profession; also, the results show that there is no significant relationship between demographic variables such as (gender, age, and experience for the worker students) and the profession ethics perception; however, the education level has a significant relationship with professional competence as one of the fundamental principles of ethics for the accounting profession.

Keywords: Ethics; Accounting students; Accounting profession; Profession ethics.

Jel Classification Codes: M41; M49

* Corresponding author, e-mail: mokadem.khaled@univ-ouargla.dz

1- تمهيد :

تعتبر الأخلاقيات كشرط أساسي لمجتمع سليم وصحي ويرجع ذلك إلى أثرها الإيجابي على الأفراد والمنظمات والمجتمع (Mahdavikhou & Khotanlou, 2012, P 1318) وعلى هذا الأساس تبنت مختلف المهن مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي يجب أن يتصف بها كل من ينتمي لهذه المهنة؛ حيث تضمن المبادئ والقيم الأخلاقية تعزيز الممارسات السليمة وتقليل من الأضرار التي يمكن أن يتكبدها مختلف المتعاملين وأصحاب المصالح في تلك المهنة وهذا نظراً لأن الأطر التنظيمية والقانونية ومعايير ممارسات المهنة قد لا تأطر بعض الأمور لدى أولئك الممارسين والتي عادة ما تكون لها إرتباط بالأمور الذاتية والشخصية كإصدار الأحكام، وفي هذا السياق تقوم مهنة المحاسبة على إطار من المبادئ والأخلاقيات التي تدعم وتعزز الثقة في المهنة وهذا في ظل التشكيك والإتهامات المتكررة لها في مختلف الأزمات والفضائح المالية والاقتصادية بداية بأزمة 1929 أين تم إتهام الإدارة باستخدام ممارسات محاسبية تخدم مصالحها الشخصية، أما الأزمة الآسيوية 1997 والتي تم إتهام البنوك بإخفاء معلومات محاسبية عن القروض من خلال ضعف الشفافية حول حجم وطبيعة المديونية، أما إنزون 2001 فقد قامت إدارة الشركة بإستغلال محاسبة الكيانات ذات الغرض الخاص لصالحها من أجل إخفاء التلاعبات التي قامت بها؛ ولعل آخر الفضائح المالية والتي يتم التحقيق فيها سنة 2020، الإتهامات الموجه للرئيس شركة سامسونج حول التلاعب المحاسبي في عملية إندمج بين فرعين للشركة الأم؛ حيث تم إتهام الممارسات المحاسبية بشكل عام والممارسات الأخلاقية المرتبطة بها بأنها لم تكن بالمستوى المطلوب، وعلى هذا الأساس تشهد أخلاقيات المهنة نقاشاً متواصلاً حول أخلاقيات المهنة من كل الجوانب ولعل من أهمها تصور ووعي طلبة المحاسبة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والذي يمكن أن يكون لهم علاقة بممارسة مهنة المحاسبة في المستقبل.

من جهة أخرى شهدت بيئة المحاسبة في الجزائر تغييراً كبيراً من حيث الممارسات المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وماتبه من تغييرات على مستوى المهنة، حيث تم إعادة النظر في الهيئات التي تنظم المهنة والمهنيين، كما تم إصدار العديد من القوانين التنظيمية؛ وعلى هذا الأساس شهد التعليم المحاسبي الجامعي إعادة النظر بحيث عرفت التخصصات المرتبطة بالمحاسبة تحديات كبيرة نظراً للتغيير الذي حدث، وهذا ما دفعنا لدراسة مدى تأهيل ووعي طلبة المحاسبة بإعتبارهم مهني المستقبل والذين سوف يواجهون تحديات هامة ترتبط بأخلاقيات المهنة.

1.1- طرح الإشكالية : من خلال ما سبق أعلاه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

ما مدى ووعي طلبة المحاسبة بالجامعة الجزائرية بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة ؟

2.1- فرضيات الدراسة: سيتم الإنطلاق في هذه الدراسة من الفرضيات التالية:

- يوجد لدى طلبة المحاسبة ووعي عالي فيما يخص التزامهم بأخلاقيات.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير جنس أفراد العينة على تصورهم بمدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الطلاب الموظفين (عمال) وغير الموظفين في تصورهم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بجنس أفراد العينة في تصورهم مدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بالمستوى التعليمي لأفراد العينة وتصورهم مدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بعمر أفراد العينة وتصورهم مدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة.

3.1- أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في معالجته موضوع بالغ الأهمية والمتمثل في تصور ووعي طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية بمبادئ (المبادئ الأساسية) لأخلاقيات مهنة المحاسبة بإعتبارهم مهني المستقبل؛ من جهة أخرى من خلال هذه الدراسة يمكن تقييم مستوى هذا الوعي والذي يسمح بتقييم الأسباب وتحديد أولويات الإصلاح المرتبطة بهذا الجانب من طرف الهيئات الأكاديمية أو المهنية سواءً على مستوى برامج الجامعة أو على مستوى التأهيل والتدريب المرتبطة بالمهنة.

4.1- منهجية الدراسة : يركز هذا البحث على المنهج الإستقرائي الذي من خلاله يتم إستقراء مدى ووعي طلبة المحاسبة والتخصصات الممثلة في عدد من الجامعات الجزائرية بمبادئ أخلاقية مهنة المحاسبة، حيث تم تحليل آراءهم وفقاً للإستبيان صُمم من أجل الإحاطة بمتغيرات الدراسة والإجابة عن الفرضيات التي تم وضعها للإجابة عن الإشكالية الرئيسية لهذا البحث، بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية (SPSS(0.22 من أجل إجراء مختلف الإختبارات الإحصائية المناسبة. وسيتم تناول هذا البحث من خلال

عرض للدراسات السابقة، ثم تقديم الإطار النظري لهذه الدراسة، ثم الدراسة الميدانية وتحليل ومناقشة النتائج والإجابة عن الفرضيات.

5.1- حدود الدراسة : تغطي هذه الدراسة الموسم الجامعي 2019 / 2018، كما أن الدراسة لم تغطي مبدأ السلوك المهني كأحد مبادئ أخلاقيات المهنة باعتباره مبدأ يحتاج إلى الاحتكاك المباشر بالمهنة من أجل إمكانية الحكم؛ في حين تم التركيز على المبادئ الأربعة والتي ترتبط بشكل مباشر بالخصائص الديمغرافية لأفراد العينة أي أن هذه المبادئ متأصلة في الإنسان بشكل نسبي بغض النظر عن المهنة التي سيتوجه لها الفرد؛ حيث أن الحكم على أفراد العينة يكون على أساس تصورهم لأربعة مبادئ أساسية (النزهة ، الموضوعية؛ الالتزام بالكفاءة والعناية المهنية؛ السرية). علماً أن نسبة استجابة الطلبة للاستبيان الذي تم توجيهه لهم متفاوت بين الجامعة.

6.1- الدراسات السابقة : اهتمت العديد من الدراسات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والعوامل التي تؤثر فيها، كما اهتمت بالممارسات المهنية في هذا الجانب، من جهة أخرى ركزت مجموعة كبيرة من الدراسات على التصورات والمبادئ الأخلاقية لطلبة المحاسبة والعلوم المالية باعتبارهم مهني المستقبل؛ حيث تنوعت المسائل التي ناقشتها هذه الدراسات، أين نجد أن بعضها ركزت على تأثير التعليم على وعي طلبة المحاسبة بأخلاقيات المهنة؛ في حين ركزت دراسات أخرى حول تأثير العوامل الشخصية (الجنس والعمر؛ الخبرة؛ المستوى التعليمي) على الوعي بالمبادئ الأخلاقية للمهنة، كما قامت بعض الدراسات بالمقارنة بين الوعي الأخلاقي لدى طلاب المحاسبة والممارسين.

- دراسة (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018) قامت بالمقارنة بين الطلبة في دراسات ما بعد التدرج والمدققين في إسبانيا؛ كما قارنت بين المدققين فيما بينهم وهذا بخصوص مدى التزامهم بمبادئ أخلاقيات المهنة وهما تضارب المصالح والاستقلالية وتأثيرها على الحكم المهني، حيث تم الاستعانة باستبيان وتحليل عينة تتكون من 122 مدقق و 55 طالب في مجال التدقيق حيث توصلت الدراسة إلى أن الطلبة لديهم التزام عالي بمبدأ تضارب المصالح والاستقلالية مقارنة بالمدققين حيث يتناقص الالتزام بهذا المبدأ كلما زادت خبرتهم كما أنهم يمتلكون قدرة أكبر على الحكم المهني مقارنة بالطلبة.

- دراسة (Costa, Pinheiro, & Ribeiro, 2016) قامت بقياس تأثير الجنس والعمر والخبرة المهنية والحصول على دروس في الأخلاقيات وتأثير ذلك على إدراك الطلبة في البرتغال وتحليل بعض المتغيرات الشخصية التي يمكن أن تؤثر على قرارهم الأخلاقي؛ ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة إلى أن العمر له تأثير على النزاهة كما تؤثر الخبرة على درجة الالتزام، في حين أن حضور دورة تدريبية حول الأخلاقيات يؤثر في الإستقلالية.

- دراسة (Arfaoui, Salma, Raouf, & Asma, 2016) هدفت إلى إستكشاف التفكير الأخلاقي لدى طلبة المحاسبة في تونس وهذا من خلال دراسة مجموعة محددة من الطلبة قبل وبعد الحصول على دروس في الأخلاقيات المهنية بحيث توصلت إلى أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على التفكير الأخلاقية للطلبة والحصول على دورس في الأخلاقيات.

- دراسة (Yusu & Wiyana, 2015) حاولت الدراسة تحليل تأثير دراسة الأخلاق وحب النقود على تصور طلبة المحاسبة في إعداد القوائم المالية في أحد الجامعات الأندونيسية ، حيث تم إختيار الطلبة الذين تحصلوا على دروس في أخلاقيات المهنة وتم الإعتماد على الإستبيان كوسيلة لجمع البيانات أين تم تحليل إجابة 91 طالب من ثلاثة جامعات وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حصول الطلبة على دروس حول أخلاقيات المهنة وتصورهم الأخلاقي حول إعداد القوائم المالية.

- دراسة (Lucian & Elisabeta, 2014) هدفت إلى تحليل تصور طلبة المحاسبة في رومانياً وهذا في ظل المواءمة بين النظام المحاسبي الروماني ومعايير التقارير المالية الدولية بخصوص أحكامهم المهنية وأخلاقيات مهنة المحاسبة حيث تم الاعتماد على أداة الاستبيان وتم توزيعه على 120 طالب أين تم التركيز على الحكم المهني وإمكانية تأثير تكنولوجيا المعلومات والبرامج المحاسبية عليه حيث أظهرت الدراسة أن هناك توافق بين عينة الدراسة وهذا بخصوص أن تكنولوجيا المعلومات لا يمكن ان تعوض الحكم المهني .

- دراسة (Istiningrum, 2014) هدفت إلى معرفة تأثير مدى مساهمة التعليم العالي في بناء الإدراك الأخلاقي للطلاب والوعي بمنع الاحتيال حيث تم جمع البيانات باستخدام الاستبيانات الموزعة على 149 طالب محاسبة في جامعة ولاية يوجياكرتا بإندونيسيا، وتوصلت الدراسة إلى أن التعليم العالي له تأثير إيجابي وهام في بناء التصور الأخلاقي لدى الطلاب من خلال استيعاب الموضوعية والمسؤولية المهنية في مقياس (مساق) المراجعة، بالإضافة إلى ذلك توصلت إلى أن طلاب المحاسبة الذين لديهم مستوى عالٍ من الإدراك الأخلاقي قادرون على بناء الوعي بمنع الاحتيال.

- دراسة (UYAR & GÜNGÖRMÜŞ, 2013) تمت هذه الدراسة في تركيا بحيث هدفت إلى إستقراء تصور المحاسبين المهنيين حول أهمية التعليم والظروف المحيطة في تطوير القلق الأخلاقي ومقاربة تعليم أخلاقيات المحاسبة في الجامعات للمهنيين قبل التأهيل، حيث تم جمع المعلومات من خلال توزيع إستبيان حيث بلغت العينة 219 محاسب، حيث أظهرت النتائج أن معظم المحاسبين (المحاسبين الممارسين) لم يتلقوا تعليم الأخلاقيات سابقاً، و قدمت النتائج أيضاً دليلاً على أن جميع مراحل الحياة التعليمية لها أهمية في بناء الوعي الأخلاقي للطلبة، كما أن العوامل البيئية مهمة في تطوير الوعي الأخلاقي، ومن ناحية أخرى أن إعطاء الأخلاقيات كدورة تعليمية قائمة بذاتها يعتبر النهج الأنسب في تدريس الأخلاقيات.
- دراسة (Maruszewska, 2011) تمت في بولندا حيث ركزت على أهمية دمج أخلاقيات المهنة في برامج التعليم لطلبة المحاسبة والمالية أين تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات حول عينة الدراسة والتي تمثلت في أساتذة الجامعات والكليات المتخصصة في مجال المحاسبة والمالية أين تم تحليل 398 استبيان وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الأخلاقيات في التعليم قد يعزز وعي الطلاب بشأن تجنب الضرائب، وهي واحدة من المعضلات الأخلاقية المرتبطة بمهنة المحاسبة.
- دراسة (Onyebuchi, 2011) هدفت إلى دراسة تصورات طلبة المحاسبة لكل من الذكور والإناث حول أخلاقيات المحاسبة قبل وبعد فضيحة إنرون حيث تم توزيع إستبيان على عينة مكونة من 60 طالباً في أحد الكليات في جورجيا بالولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن فضيحة إنرون كان لها أضرار بعيدة المدى على مهنة المحاسبة والممارسات المالية بشكل عام والذي قلل من ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة، كما توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذو دلالة إحصائية بين الجنسين، بحيث أن الإناث لديهم دافع أخلاقي أكبر من الذكور.
- دراسة (Els, 2009) تمت الدراسة على مجموعة من الطلبة في جامعات في جنوب إفريقيا حول توجهات الطلاب بخصوص الأخلاقيات والتدريب المستمر، حيث تم الإعتماد على الإستبيان من أجل جمع المعلومات حول أفراد العينة والتي بلغت 494 طالب في السنوات النهائية أو سنة قبل التخرج في تخصصات المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية والجباية، توصلت الدراسة إلى أن توجه الطلبة نحو التكوين والتعليم المستمر ضعيف.
- موقع الدراسة من الدراسات السابقة: من خلال هذه الدراسات يمكن ملاحظة أنها اعتمدت بشكل كامل على الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات في حين أن أغلبها ركز على طلبة جامعة واحدة أو فصل معين، كما ركزت أغلب الدراسات على تأثير الخصائص الديمغرافية والشخصية (الجنس، العمر، وتأثير التعليم، الخبرة) على تصورات الطلبة لمبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة في دول مختلفة، أما دراستنا فقد حاولنا من خلالها تغطية أكبر قدر ممكن من الجامعات الجزائرية (27 جامعة) وهذا من أجل تحقيق إمكانية الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد مجتمع العينة، من جهة أخرى تم دراسة تأثير مختلف الخصائص الديمغرافية على كل مبدأ من مبادئ أخلاقيات المهنة وهذا في سياق البيئة الجزائرية، حيث تحاول الدراسة تقديم هذه التصورات والتي يمكن من خلالها إعادة النظر في طرق التعليم والتكوين للطلبة والتدريب بالنسبة للممارسين الحاليين وهذا من اجل تقليل المخاطر الناجمة عن الفشل الأخلاقي لمهنة المحاسبة في الجزائر.

7.1- أخلاقيات مهنة المحاسبة :

يعود أصل كلمة "الأخلاق" إلى الكلمة اليونانية "ethikos" التي تعني "الاستخدام" ووظفه أرسطو للدلالة على الفئات الأساسية القيمة، في حين أن كلمة "moralis"، هي كلمة لاتينية والتي تشير لـ "الأخلاقي"، تم استخدامها بواسطة الكاتب الروماني شيشرون (Cicero)، لتعني القيم التي تنشأ من مجموعة معقدة من المعتقدات. (Ardelean, 2013, P57)

تعرف الأخلاقيات بأنها السلوك الجيد والصحيح وآليات قيام الناس بهذه السلوكيات (Ardelean, 2013, P 57) حيث إهتم بتطور السلوك الأخلاقي العديد من الباحثين وبالأخص في مجال علم النفس وعلوم التربية، ومن أشهر النظريات التي ناقشت هذا الأمر نجد النظرية الإدراكية لـ بياجيه (Piaget) والذي قدم نموذجاً للتطور الأخلاقي لدى الأفراد وهذا حسب تطور مراحل الإدراك المعرفي (الطيار، 2016؛ ص 131) كما إعتد لورنس كولبرج (Kohlberg) على هذا النموذج أين ركز أساساً على نمو التفكير الأخلاقي، حيث يرى هذا الأخير أن التفكير الأخلاقي هو إمكانية الفرد على إتخاذ القرارات وإصدار الأحكام حول قضايا تعتبر أخلاقية وهذا بالإعتماد على ما يحمل من مبادئ داخلية تمكنه من القيام بالتصرفات تتوافق مع الأحكام. (الطيار، 2016؛ ص 133)

وتعرف الأخلاقيات من منظور مهني بأنها إلتزام أخلاقي يتكون من مجموعة من المعايير والقيم وسلوكيات سوية محددة (Huss & Patterson, 1993, P 236) حيث يمثل قواعد السلوك والتي تتعكس على وعي المحاسبين بمسئوليتهم إتجاه أصحاب المصالح والمجتمع بشكل عام؛ وتتمثل في مجموعة من المبادئ التي تحدد التصرفات المتلى المتوقعة من المحاسبين القيام بما عند أدائهم لمهامهم (IESBA, 2018)

P 06 وتقوم أخلاقيات مهنة المحاسبة على خمس مبادئ أساسية والتي أصدرها المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة (IESBA) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين وهي (IESBA, 2018, P18) :

1. النزاهة : وتعني التمتع بالصراحة والصدق في مختلف علاقات العمل؛
 2. الموضوعية : وتعني عدم التحيز في أي علاقة أو حكم مهني أو التأثير من الأطراف الأخرى على الأحكام المهنية للمحاسب؛
 3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : وتعني إمتلاك المعارف والكافية والمحافظة عليها من أجل الوفاء بالمهام المرتبطة بمهنة المحاسب؛
 4. السرية: وتعني المحافظة على المعلومات التي تحصل عليها المحاسب أثناء أدائه لمهامه وعدم إفشاءها أو إستغلالها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
 5. السلوك المهني : ويعني الإلتزام بمختلف القواعد والأنظمة الخاصة بمزاولة وسير المهنة.
- 8.1- المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الجزائر :** يعتبر المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة؛ الهيئة الدولية التي تُعنى بهذه الجانب على المستوى الدولي وهو تابع لإتحاد الدولي للمحاسبين؛ حيث أشار تقرير صادر سنة 2019 عن الإتحاد الدولي للمحاسبين أن 57 % من الدول الأعضاء تشير بشكل مباشر إلى معايير الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة (IFAC, 2019, P 07) ؛ كما أشار التقرير إلى أن 48% من الأعضاء تبنت هذه المعايير بشكل كامل بينما 46% منهم قاموا بتبني جزئي؛ في حين أن 5% لم تتبنى هذه المعايير بأي شكل من الأشكال (IFAC, 2019, P 18)؛ أما على مستوى الجزائر فقد حرص المشرع على تأطير هذه المبادئ في مستويات قانونية مختلفة مثل قانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ حيث نجد أن العديد من المواد تدعم مبادئ أخلاقيات المهنة فمنها مثلا البمين الوارد في المادة 6 والذي ينص على النزاهة والموضوعية والإلتزام بالكفاءة والحفاظ على السر المهني والتصرف وفقاً للسلوك المهني؛ وفي نفس السياق نجد المادة 59 والتي تؤكد على ضرورة توفير العناية المهنية؛ كما تنص المادة 64 على أهمية الاستقلالية الفكرية والأخلاقية حيث تحدد حالات التنافي التي قد تؤثر على الموضوعية عند القيام بأحد المهام الموكلة للمهنيين؛ من جهة أخرى تفرض المادة 71 على المهنيين كتم السر المهني.

أما المرسوم التنفيذي رقم 13 - 10 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المهنيين والعقوبات التي تقابلها فهو أيضا يعزز الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية للمهنة من خلال العديد من مواد التي في مجملها تعتبر إنتهاك أخلاقيات المهنة من الأخطاء الواجب أن يُعاقب مرتكبيها، كالإساءة للزملاء والذي يعتبر إنتهاك للمبدأ السلوك المهني أو التصريح الكاذب بالإلتزام لأحد المنظمات المهنية الثلاثة؛ إفشاء السر المهني؛ التصريح الكاذب بإنجاز أعمال مهنية؛ حيث تعتبر كل هذه الأخطاء مخالفة للمبادئ أخلاقيات المهنة.

من جهة أخرى يدعم القانون التجاري في العديد من مواد الإلتزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة ونذكر على سبيل المثال لا الحصر المادة 715 مكرر 6 والتي توضح حالة التنافي والتي تمنع محافظ الحسابات من التعيين في شركات المساهمة وهو ما يدعم الموضوعية؛ كما تشير المادة 825 من نفس القانون للغرامة التي يُوقعها القانون على محافظ الحسابات في حالة أنه قدم للجمعية العامة أو وافق على معلومات مضللة في التقارير المالية؛ كما تشير المادة 830 إلى العقوبات التي قد يتعرض لها مراجع الحسابات في حالة أنه قدم معلومات غير صادقة أو إخفاء جرائم تتعلق بمهامه وفي نفس السياق في حالة إفشاء السر المهني والذي تأكده أيضا المادة 715 مكرر 13.

أما على مستوى المدونات الأخلاقية للمهنيين فتشير المادة الثانية في كل من المدونات الأخلاقية الخاصة بالفئات الثلاثة (الخبراء المحاسبين؛ محافظي الحسابات؛ والمحاسبين المعتمدين) بأن مهامهم تقوم على المبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية؛ الإلتزام بالكفاءة والعناية المهنية؛ السرية والسلوك المهني)؛ وهي نفسها المبادئ الأخلاقية الأساسية التي أقرها المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة.

9.1- العوامل المؤثرة في تصورات المبادئ الأخلاقية لطلاب المحاسبة :

- البيئة الإجتماعية والثقافية : تتميز بيئة الأعمال باختلافات عديدة بين الدول نظراً لخصوصية كل بيئة من حيث العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتي تنعكس على ممارسة الأعمال بشكل عام كما تنعكس على المنظور الأخلاقي وتصورات الأفراد حيث أشارت دراسة (Allmon, Chen, Pritchett, & Forrest, 1997) من خلال مقارنتها بين بيئة الأعمال في كل من أستراليا وتايوان والولايات المتحدة الأمريكية أنه على الرغم من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى الإلتزام بين هذه الدول، إلا أن هناك اتفاهاً كبيراً مع الطريقة التي ينظر بها الطلاب إلى الممارسات الأخلاقية وغير الأخلاقية في الأعمال. كما تشير نتائج هذه الورقة إلى تنوع المفاهيم الأخلاقية للأعمال؛ وفي هذا السياق أشارت دراسة (Smith & Rogers, 2000) إلى أن التنشئة الاجتماعية المشتركة تجعل من الإناث والذكور

- يتصرفون بنفس الطريقة عند مواجهتهم لمعضلة أخلاقية وفقاً للقواعد والمبادئ الأخلاقية المحددة، على العكس فإن الحكم على المواقف الأخلاقية غير المتعارف عليها اجتماعياً يكون مختلف فيما بينهم.
- العمر : يفترض (Kohlberg) أنه مع التقدم في العمر يصبح الإنسان أكثر وعياً بالقضايا الأخلاقية بشكل عام. (Adkins & Radtke, 2004 ; P284) حيث أشارت العديد من الدراسات أن المواقف الأخلاقية تتغير مع التقدم في العمر (Borkowski & Ugras, 1992 ; P 973)؛ (Lam D. Nguyen ,et la, 2013)؛ كما أشارت دراسة (Tse & Au, 1997) والتي أجريت على طلبة في جامعة نيوزلندية أن الطلاب الأكبر سناً أكثر التزاماً أخلاقياً مقارنة بالآقل سناً.
- الجنس : أشار (Ameen, Guffey, & McMillan, 1996 ; P 592) إلى أن عدد طالبات المحاسبة في ارتفاع بشكل كبير خلال أواخر السبعينيات والثمانينيات؛ كما تميزت الطالبات بأداء دراسي متميز بالإضافة إلى اندماج متزايد للإناث في الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة وعلى الرغم من تزايد عددهم في هذا المجال إلا أن دراسة العلاقة بين الجنس والحساسية للأخلاقيات بين طلاب المحاسبة لم يتم حتى دراسة (Stanga & Turpen, 1991) والتي لم تجد أي فروقات بين الجنسين في هذا الجانب ؛ ومع الوجود المتزايد للمرأة في المحاسبة أصبحت هناك حاجة إلى فهم أكبر لعلاقة الجنس بالحساسية الأخلاقية. أين توصلت العديد من الدراسات إلى اختلاف مستوى الالتزام الأخلاقي بين الجنسين، (Onyebuchi, 2011) ؛ (Lam D. Nguyen et la, 2015)؛ (Lam D. Nguyen, et la ; 2013)؛ (Smith, 1997)؛ (Oakley, 1997)؛ (Luthar, DiBattista, & Gautschi, 1997) كما أظهرت الدراسات أن للإناث مستويات أعلى من القدرة على التفكير الأخلاقي (Venezia, 2008 ; P 03) ؛ في حين توصلت دراسة (Marques & Azevedo-Pereira, 2009) إلى أن الرجال كانوا أكثر صرامة في إتخاذ القرارات ذات البعد الأخلاقي.
- التعليم: يقوم تعليم الأخلاقيات في المحاسبة على فرضية أنه يمكن تعزيز التطور الأخلاقي من خلال العملية التعليمية (Huss & Patterson, 1993, P235)؛ حيث يهدف تدريس الأخلاق للطلبة لتطوير الوعي الأخلاقي لديهم (Arfaoui, Salma, Raouf, & Asma, 2016 ; P162) فيما يخص هذا الجانب أشار (Marques & Azevedo-Pereira, 2009) إلى ضرورة دمج الأخلاق والقضايا الأخلاقية في التعليم من أجل توعية الطلاب بالمعضلات القانونية والأخلاقية المحتملة التي قد يواجهونها أثناء مساهمهم المهني في المستقبل. من جهة أخرى أشارت دراسة (Nadaraja & Mustapha, 2017, P 377) والتي تمت في ماليزيا أن طلاب المحاسبة في السنة النهائية يدركون أهمية الأخلاق بشكل عام، إلا أنهم واجهوا تحديات حقيقية أثناء قيامهم بالتدريب الميداني حيث كرت بعض المؤسسات التي أتموا فيها تدريبهم الميداني على الأرباح والكفاءة بدلاً من القيم الأخلاقية؛ ولهذا فإن التركيز على المدرسين والكلليات والهيئات المهنية للتأكيد على أهمية الأخلاقيات في التعاملات التجارية يمكن أن يجعلهم محصنين عند مواجهتهم للمواقف الأخلاقية وهذا في ظل بيئة أعمال غير صحية. وهذا ما أكدت عليها دراسة (Arfaoui, Salma, Raouf, & Asma, 2016 ; P 171) بضرورة عرض على الطلاب معضلات أخلاقية حقيقية من أجل زيادة وعيهم بالتحديات الأخلاقية التي قد تواجههم في حياتهم المهنية مستقبلاً.
- الخبرة : تمثل الخبرة أحد العوامل المهمة التي تسمح للمحاسبين باكتساب مهارات مختلفة، كما تسمح سنوات الخبرة بمواجهة العديد من المواقف الأخلاقية التي تحتاج إلى قرارات من طرف المحاسب من خلال حكمه الشخصي؛ من جهة أخرى ترتبط الخبرة بالعمر، حيث أشارت دراسة (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018) والتي قارنت بين الأحكام الأخلاقية للطلبة العاملين وغير العاملين والمدققين أن الخبرة والعمر لهم تأثير إيجابي على الحكم الأخلاقي؛ كما توصلت دراسة (Feil, Diehl, & Schuck, 2017) إلى أن الطلبة الذي عملوا في مجال المحاسبة والمالية أظهروا التزاماً أكثر بأخلاقيات المهنة من غيرهم؛ في حين توصلت دراسة (Cohen, Pant, & Sharp, 2001) إلى أن التنشئة الاجتماعية في كندا أثناء الدراسات الجامعية والخبرة المهنية المبكرة ليس لها تأثير يذكر على صنع القرار الأخلاقي؛ من جهة أخرى تشير دراسة (Fischer & Rosenzweig, 1995) إلى أن الأفراد يتناقص وعيهم الأخلاقي مع تزايد سنوات الخبرة .

II - الطريقة والأدوات : سيتم في هذا الجزء التطرق لمجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع البيانات، بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث.

II -1- مجتمع الدراسة وعينتها : تشمل عينة الدراسة طلبة المحاسبة وهذا باعتبارهم يمكن أن يمارسوا مهنة المحاسبة في المستقبل حيث تم توزيع استبيان في حدود 1200 استبيان إلكتروني لـ (27 جامعة) من الجامعات الجزائرية وهذا بشكل عشوائي حيث تم التجاوب من طرف 155 طالب وهذا وفقاً لما هو موضح في الجدول رقم (01).

II -2- أساليب جمع البيانات: تم الاعتماد في عملية جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين رئيسيين من الأدوات هما:

- المسح المكتبي: وذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم الحصول عليها أساساً من المقالات المتخصصة في مجال أخلاقيات الأعمال، وأخلاقيات مهنة المحاسبة بالإضافة إلى الدراسات السابقة حول الموضوع.

- الاستبيان: وذلك لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة حيث تم تصميمه لهذه الغاية من خلال إتباع الخطوات الأكاديمية المتعارف عليها في هذا المجال؛ ونظراً لطبيعة الإشكالية المطروحة في هذه الورقة كان لا بد من اختيار الطريقة المناسبة لمعالجة هذه الإشكالية، حيث ارتأينا أن الأسلوب الأنسب لجمع البيانات هو الاستبيان؛ أين تم توزيعه إلكترونياً على طلبة المحاسبة في مستوى الليسانس والماستر لـ 27 جامعة جزائرية مع اختلاف في عدد الطلبة بين الجامعات نظراً لاختلاف مستوى الاستجابة.

II -3- الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة : بغرض تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة : SPSS 0.22 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضاً استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب ومتغيرات الدراسة كما يلي:

- معامل الثبات (Alpha s'Cronbach) ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛
 - التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات مفردات عينة الدراسة؛
 - المتوسطات الحسابية، لمعرفة درجة موافقة العينة المدروسة عن أسئلة الاستبيان؛ بالإضافة إلى الانحرافات المعيارية وهذا لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن وسطها الحسابي؛ ومن أجل قياس درجة استجابة أفراد عينة الدراسة حول عبارات محوري الدراسة تم استخدام مقياس " ليكرت Likert " الخماسي، حيث تم إعطاء الأوزان التالية على الترتيب (1) لعبارة (غير موافق بشدة)؛ (2) لعبارة (غير موافق)؛ (3) لعبارة (محايد)؛ (4) لعبارة موافق و (5) لعبارة موافق بشدة.
 - من أجل تحديد طول فئات مقياس " ليكرت Likert " الخماسي المستخدمة في المحورين الثاني والثالث من الاستبانة، تم حساب "المدى" بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس "ليكرت" (4=1-5)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الفئة الصحيحة أي (0.67=4/5)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية الأولى أو فئة المتوسط الحسابي (1.8=0.8+1). وعلى هذا الأساس فإن كل فئة تكون وفقاً لما يلي:
 - من 1 إلى 1.80 غير موافق بشدة؛ من 1.81 إلى 2.60 غير موافق؛
 - من 2.61 إلى 3.40 محايد؛
 - من 3.41 إلى 4.20 موافق؛ من 4.21 إلى 5.00 موافق بشدة.
 - اختبار (Test-T) لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الظاهرة المدروسة؛
 - اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لقياس وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعض المتغيرات الديمغرافية ومدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- حيث تم تحديد العناصر والمتغيرات التي لها علاقة بهذه الدراسة (كما هو موضح في الشكل رقم (1)) وهذا استناداً إلى العرض النظري والدراسة السابقة على النحو التالي:
- المتغيرات التابعة : المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة (النزاهة؛ الموضوعية؛ الكفاءة والعناية المهنية؛ السرية).
 - المتغيرات المستقلة : العوامل الديمغرافية والشخصية (الجنس، العمر، الخبرة، المستوى التعليمي).

III - النتائج ومناقشتها : من خلال هذا العنصر سيتم مناقشة عرض مختلف النتائج التي تم التوصل لها :

III -1 ثبات أداة الدراسة (الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان) : من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ (Alpha s'Cronbach) الكلية تقدر بـ 0.789 أي 78,9% وهي كلها تفوق الحد الأدنى 60% وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تُسفر عنها الدراسة إذا أعيد تطبيق الاستبانة على نفس العينة في نفس الظروف.

III -2 تحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية : يظهر من خلال الجداول رقم (03)؛ أن إجابات أفراد العينة كانت موافقة على الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث أن الموافقة والموافقة بشدة على فقرات كانت أغلبها فوق 50% حيث تراوحت بين 70% و 97%، باستثناء الفقرات 3؛4؛5 التي سجلت نسبة موافقة وموافقة بشدة اقل من 50%، كما يظهر من خلال الجدول رقم (04) أن المتوسط العام لجميع الفقرات بلغ (3,8903) وهو عند مستوى مرتفع مما يعني أن هناك التزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، مع ملاحظة أن الفقرة الثانية حققت أكبر متوسط (4,62) وبالتالي يرى أفراد العينة أنه من واجبهم التعامل بصدق وبعدل عند قيامهم بمهامهم كمحاسبين؛

أما بالنسبة لمحاور الدراسة فيظهر من خلال الجداول رقم (03) أن متوسط المحور الأول المتعلق بالوعي بالالتزام والنزاهة قد سجل 4,0925 عند مستوى مرتفع وهو ما يشير لأهمية الاستقامة والأمانة والصدق بالنسبة لأفراد العينة، باعتبارهم محاسبي المستقبل مسؤولون عن إعداد ونشر قوائم مالية صحيحة وعادلة. أما المحور الثاني المتعلق بمبادئ الموضوعية فقد سجل مستوى متوسط مرتفع حيث بلغ 4,0516، وهو ما يشير لأهمية الموضوعية والمهنية وعدم التحيز عند أداء المهام كمحاسب، مع ضرورة مقاومة الضغوط المهنية التي تؤثر على مصداقية وعادلة القوائم المالية.

كما سجل متوسط فقرات المحور الثالث المتعلق بالوعي بالالتزام بالكفاءة 4,2000 وهو ما يشير لأهمية الحصول والمحافظة على المعرفة والكفاءة المهنية واحترام المعايير المهنية عند أداء المهام كمحاسب. أما متوسط فقرات المحور الرابع المتعلق بمبادئ السرية فقد سجل 4,2529 وهو مستوى مرتفع؛ وهذا ما يشير لأهمية أمن المعلومات واحترام السرية عند أداء المهام كعدم الكشف عن المعلومات المطلع عليها عند أداء مهامك خارج مؤسسة العمل إلا في حدود الأعراف المهنية والقانونية وعدم استعمال المعلومات المطلع عليها أثناء أداء المهام في المصالح الشخصية أو لمصلحة طرف ثالث.

III - 3 اختبار (Test-T) : من خلال الجدول رقم (06) يظهر أن قيمة F تساوي 1,401 ؛ 1,790 ؛ 2,979 ؛ 1,799 عند مستوى معنوية 0,238 ؛ 0,183 ؛ 0,086 ؛ 0,182 . ومنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابة الذكور ومتوسط إجابة الإناث من حيث الوعي بالالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك في المحاور الأربعة (النزاهة؛ الموضوعية؛ مبادئ السرية؛ الالتزام بالكفاءة)، كما نلاحظ أيضا من خلال الجدول رقم (07) أن عدد الذكور هو 96 وعدد الإناث هو 59، أما المتوسط فقد كان متساوي تقريبا بين الجنسين حيث سجل 3,8935 عند الذكور و 3,8851 عند الإناث. حيث قد يفسر هذا التقارب الثقافي والتنشئة الاجتماعية التي تعزز التوجه المتماثل من حيث طبيعية الأحكام الأخلاقية التي يتم إصدارها من طرف الجنسين. أما بالنسبة لوضعية الطالب (موظف أو غير موظف) فيظهر من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة F تساوي 0,211 ؛ 0,125 ؛ 1,741 ؛ 0,030 عند مستوى معنوية 0,647 ؛ 0,725 ؛ 0,189 ؛ 0,864 . ومنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط الطلبة الموظفين ومتوسط الطلبة غير الموظفين من حيث الوعي بمدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك في المحاور الأربعة (النزاهة؛ الموضوعية؛ مبادئ السرية؛ الالتزام بالكفاءة) على حد سواء. وعلى هذا الأساس فإن عامل الخبرة لا يشكل فرق بين الطلبة والذي قد يرجع إلى اختلاف المناصب التي يشغلها الطلبة وعدد سنوات الخبرة.

III - 4 اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

- تحليل التباين الأحادي فيما يخص الخبرة : يظهر الجدول رقم (08) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين خبرة أفراد العينة و مدى الوعي بالالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 2,908 ؛ 1,481 ؛ 2,247؛ 2,868، وذلك عند مستوى معنوية 0,0590 ؛ 0,2320 ؛ 0,1100 ؛ 0,0610 على التوالي. وبالتالي مهما بلغت خبرة أفراد العينة فإن مستوى الوعي بالالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة يبقى نفسه وذلك في المحاور الأربعة (النزاهة؛ الموضوعية؛ مبادئ السرية؛ الالتزام بالكفاءة)، أي أن خبرة أفراد العينة لا تعد في دراستنا محدد لمدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- تحليل التباين الأحادي فيما يخص المستوى التعليمي: حسب الجدول رقم (08) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي لأفراد العينة ومدى الوعي بالالتزام بالكفاءة في إطار المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 2,870 وذلك عند مستوى معنوية (0,0380)، وبالتالي المستوى التعليمي لأفراد العينة يعد محدد يقيس مدى الوعي بالالتزام بالكفاءة عند أفراد العينة، فكلما زاد مستواهم التعليمي كان التزامهم أكثر بالكفاءة في أداء مهامهم. حيث تعتبر هذه النتيجة منطقيّة من حيث إن الاهتمام بالتعلم ورفع المستوى التعليمي هو أحد الدوافع للمواصلة دراسة الماستر وهذا ما ينطبق على عينة الدراسة حيث تمثل نسبة 82 % طلبة ماستر.
- كما يظهر من الجدول رقم (08) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي لأفراد العينة وباقي المحاور الثلاثة، حيث بلغ (F) قيمة 1,794 ؛ 1,950 ؛ 1,443 على التوالي وذلك عند مستوى معنوية 0,1510 ؛ 0,1240 ؛ 0,2330. وبالتالي المستوى التعليمي لأفراد العينة لا يعد محدد يقيس مستوى الوعي بالنزاهة والموضوعية ومبدأ السرية كمبادئ أساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة عند أفراد العينة.
- تحليل التباين الأحادي فيما يخص العمر: حسب الجدول رقم (08) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عمر أفراد العينة ومدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 0,9010 ؛ 0,2370 ؛ 0,6990 ؛ 1,918 ، وذلك عند مستوى معنوية 0,4430 ؛ 0,8710 ؛ 0,5540 ؛ 0,1290 ، فمهما كان عمر أفراد العينة فإن مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة يبقى نفسه في المحاور الأربعة (النزاهة؛ الموضوعية؛ مبادئ السرية؛ الالتزام بالكفاءة). حيث قد يرجع عدم تأثير العمر

على الاختلافات بين أفراد العينة في الحكم على مدى الالتزام بهذه المبادئ للتقارب العمري بينهم؛ حيث نجد أن 89% منهم لا يتجاوز عمره 35 سنة.

III- 5 مناقشة واختبار فرضيات الدراسة: يتم اختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة (0.05) وهو المستوى المتعارف عليه في مثل هذه الدراسات.

- اختبار الفرضية الأساسية: والتي تنص "على أنه يوجد لدى طلبة المحاسبة تصور بالالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة" من خلال الجدول رقم (04) يتضح أن درجة تصور أفراد العينة للالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة متفاوت وهذا وفقاً لما يلي:
 - سجل مبدأ النزاهة متوسط 4,0925 وانحراف معياري ب (0,58299) عند مستوى مرتفع والذي يشير إلى أن لأفراد العينة تصور إيجابي نحو الالتزام بهذا المبدأ؛
 - بلغ مبدأ الموضوعية متوسط (4,0516) وانحراف معياري ب (0,71436) وهو ما يدل على وجود تصور عالي لدى أفراد العينة نحو الالتزام بهذا المبدأ؛
 - سجل مبدأ الالتزام بالكفاءة متوسط (4,2000) وانحراف معياري (0,50039) وهذا ما يشير إلى وجود تصور عالي لدى أفراد العينة نحو الالتزام بهذا المبدأ؛
 - سجل المحور المتعلقة بمبدأ السرية متوسط (4,2529) وانحراف معياري (0,60003) وهذا ما يشير إلى وجود تصور عالي لدى أفراد العينة نحو التزامهم بهذا المبدأ.
- من خلال ما سبق يتضح أن درجة تصور أفراد العينة للالتزام بمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحاور ككل (3,8903) وهي تعبر عن مستوى موافقة مرتفع؛ وانحراف معياري بلغ (0,45160)، وعلى هذا الأساس يمكن الإجابة على إشكالية الدراسة وفرضيتها الأساسية محققة أي أن للطلبة المحاسبة وعي عالي فيما يخص التزامهم بأخلاقيات مهنة المحاسبة؛ وهذا ما يتوافق مع الدراسات السابقة في هذا المجال (Istiningrum, 2014)؛ (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018)؛
- اختبار الفرضيات المرتبطة بالخصائص الشخصية:

- 1) توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير جنس أفراد العينة على تصورهم بمدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة. يظهر الجدول رقم (06) قيمة F تساوي 1,401؛ 1,790؛ 2,979؛ 1,799 عند مستوى معنوية 0,238؛ 0,183؛ 0,086؛ 0,182 وذلك فيما يخص المبادئ الأربعة لأخلاقية مهنة المحاسبة (النزاهة؛ الموضوعية؛ السرية؛ الالتزام بالكفاءة) على التوالي وعلى هذا الأساس نرفض هذه الفرضية. وبالتالي فإن جنس الطالب لا يؤثر على تصوره في مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة. وهذا يتوافق مع دراسة (Stanga & Turpen, 1991) و (Smith & Rogers, 2000) والتي تشير إلى أن القيمة الاجتماعية المشتركة تجعل من آراء الذكور والإناث متشابهة حول تصورهم لمواقف أخلاقية في حين أن نتائج هذه الدراسة تتناقض مع دراسة ((Luthar, DiBattista, & Gautschi, 1997) و (Smith & Oakley, 1997) و (Lam D. Nguyen, et la ; 2013) و (Lam D. Nguyen et la, 2015)
- 2) توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الطلاب الموظفين (العمال) وغير الموظفين في تصورهم مدى التزامهم بأخلاقيات مهنة المحاسبة. من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة F تساوي 0,211؛ 0,125؛ 1,741؛ 0,030 عند مستوى معنوية 0,647؛ 0,725؛ 0,189؛ 0,864 وذلك فيما يخص المبادئ الأربعة لأخلاقية مهنة المحاسبة (النزاهة؛ الموضوعية؛ السرية؛ الالتزام بالكفاءة) على التوالي وعلى هذا الأساس نرفض هذه الفرضية. وبالتالي فإنه لا يوجد فرق بين الطلاب الموظفين وغير الموظفين فيما يخص تصورهم في مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- 3) توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما تعلق بخبرة أفراد العينة في تصورهم في مدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة من خلال الجدول رقم (08) يُظهر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين خبرة أفراد العينة من حيث تصورهم مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 2,908؛ 1,481؛ 2,247؛ 2,868، وذلك عند مستوى معنوية 0,0590؛ 0,2320؛ 0,1100؛ 0,0610 وذلك فيما يخص المبادئ الأربعة لأخلاقيات مهنة المحاسبة (النزاهة؛ الموضوعية؛ مبادئ السرية؛ الالتزام بالكفاءة) على التوالي، وعلى هذا الأساس نرفض هذه الفرضية. والتي كانت معاكسة لدراسة (Costa, Pinheiro, & Ribeiro, 2016)؛ (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018).
- 4) توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما تعلق بالمستوى التعليمي لأفراد العينة وتصورهم مدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة

من خلال الجدول رقم (08) يظهر أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي لأفراد العينة ومدى الالتزام بالكفاءة في إطار المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 2,870 وذلك عند مستوى معنوية (0,0380)، وبالتالي المستوى التعليمي لأفراد العينة يؤثر في تصورهم لمستوى التزامهم بالكفاءة، فكلما زاد مستواهم التعليمي زاد التزامهم بالكفاءة في أداء مهامهم؛ في حين أن المستوى التعليمي لأفراد العينة لا يؤثر على تصورهم في مستوى الالتزام بالنزاهة والموضوعية ومبادئ السرية كمبادئ أساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة حيث يُظهر الجدول رقم (08) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي لأفراد العينة و باقي المحاور الثلاثة، حيث بلغ (F) قيمة 1,794 ؛ 1,950 ؛ 1,443 وذلك عند مستوى معنوية 0,1510 ؛ 0,1240 ؛ 0,2330 . حيث تتوافق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة كـ (Istiningrum, 2014)؛ (UYAR & GÜNGÖRMÜŞ, 2013)؛ (Maruszewska, 2011)؛

(5) توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما تعلق بعمر أفراد العينة وتصورهم لمدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة. يُظهر الجدول رقم (08) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عمر أفراد العينة و مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث بلغ (F) قيمة 0,9010 ؛ 0,2370 ؛ 0,6990 ؛ 1,918 ، وذلك عند مستوى معنوية 0,4430 ؛ 0,8710 ؛ 0,5540 ؛ 0,1290 ؛ وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية القائلة بأنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما تعلق بعمر أفراد العينة وتصورهم لمدى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أي أن العمر لا يؤثر على التصور نحو الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة؛ حيث تعتبر هذه نتيجة معاكسة لدراسة (Lam D. Nguyen ,et la, 2013)؛ (Costa,)؛ (Pinheiro, & Ribeiro, 2016)؛ (Adkins & Radtke, 2004).

IV - الخلاصة :

يمثل طلبة المحاسبة مستقبل المهنة فعلى أساس تكوينهم ومدى تحضيرهم للقيام بدورهم سيتحدد دور هذه المهنة في بيئة الأعمال ومن بين المسائل المهمة للمهنة هو مدى الالتزام بالأخلاقيات وتصورهم لهذه المبادئ الأخلاقية، حيث حاولت هذه الدراسة استكشاف هذه التصورات من خلال مسح لآراء عينة من طلبة المحاسبة في عدد من الجامعات الجزائرية؛ وتوصلت إلى أن تصور الطلبة عالي نحو التزامهم بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة (النزاهة، الموضوعية، السرية، والالتزام بالكفاءة)، في حين توصلت الدراسة إلى أن هذا التصور لا يتأثر بجنس الطالب أو عمره بالنسبة لهذه المبادئ، أما الالتزام بالكفاءة فقد أظهرت الدراسة أن الالتزام بهذا المبدأ يتأثر بالمستوى التعليمي للطلاب وهو ما يفسر أن زيادة المستوى التعليمي يجعل من الطالب أكثر حرص على الالتزام بالكفاءة عند أداءه لمهامه كمحاسب في المستقبل.

- الاقتراحات : من خلال هذا الدراسة نرى أنه من الضروري إقحام طلبة المحاسبة بشكل تدريجي في الممارسات المهنية من أجل دمج المعارف النظرية للطلاب مع الممارسات الميدانية والتي من خلالها يمكن لطلاب أن يواجه ويتعرف بشكل مباشر على التحديات الأخلاقية الحقيقية الموجودة في مهنة المحاسبة في البيئة الجزائرية مما يسمح لهم بالمقارنة بين الإطار والمعارف النظرية التي يتحصلون عليها في الجامعة مقارنة بالممارسات الميدانية والتي قد تحفزهم لاكتساب معارف أكبر حول التحديات والمبادئ الأخلاقية للمهنة المحاسبة؛ من جهة أخرى ضرورة عرض حالات حقيقية ترتبط بمواقف أخلاقية من خلال التعاون مع الهيئات المكلفة بالرقابة وضبط أخلاقيات المهنة في الجزائر من أجل رفع الحس الأخلاقي لدى الطلبة وهذا من خلال الاطلاع على الخسائر والمشاكل التي تسببها التصرفات غير الأخلاقية على المهنة والأفراد بما فيهم المهنيين والمجتمع بشكل عام.

- أفاق الدراسة: اهتمت هذه الدراسة بتصور طلبة المحاسبة للمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة كممارسين المستقبل في حين لم يتم مقارنة وعيهم بالممارسين الحقيقيين من أجل معرفة الهوة بينهم والتي تشكل أمر ضروري من أجل تحديد الاستراتيجيات الضرورية لتحقيق أعلى التزام بأخلاقيات المهنة؛ كما أن الدراسة لم تعالج موضوع تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعة والطرق الفعالة في هذا الجانب، حيث تعتبر هذه المواضيع ذات أهمية بالغة كدراسات تقدم اقتراحات وحلول من أجل تحسين وتطوير آليات التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة.

- ملاحق :

الجدول (1): مجتمع الدراسة من الجامعات الجزائرية

الرقم	الجامعة	عدد المجيبين	الرقم	الجامعة	عدد المجيبين	الرقم	الجامعة	عدد المجيبين
01	ورقلة	42	10	خميس مليانة	02	19	سوق أهراس	01
02	الجللفة	13	11	تيارت	01	20	سعيدة	02
03	بشار	01	12	تبسة	13	21	بسكرة	01
04	الوادي	04	13	قسنطينة 2	01	22	سكيكدة	01
05	بومرداس	09	14	الشلف	04	23	المسيلة	01
06	الجزائر 03	09	15	الاغواط	02	24	غليزان	02
07	البليد 02	14	16	غرداية	15	25	تيزابزة	02
08	وهران 02	02	17	أم البواقي	01	26	عنابة	01
09	سطيف 1	08	18	قلمة	02	27	المدرسة العليا للتجارة	01

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول (2): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد الاسئلة	معامل الثبات ألفا كرونباخ
فقرات المحور الأول	4	0,605
فقرات المحور الثاني	2	0,255
فقرات المحور الثالث	6	0,458
فقرات المحور الرابع	5	0,711
عدد الفقرات الكلية	17	0,789

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

الجدول (3): مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة

الرقم	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	68.4	106	27.7	43	1.3	02	1.3	02	1.3	02
2	51.64	100	9.32	51	58.2	04	-	-	-	-
3	15.5	24	29	45	15.5	24	25.2	39	14.8	23
4	16.1	25	27.1	42	13.5	21	28.4	44	14.8	23
5	18.7	29	23.9	37	11.6	18	21.3	33	24.5	38
6	32.9	51	51.6	80	7.1	11	7,7	12	,6	1
7	27.1	42	56.1	87	10.3	16	4.5	7	1.9	3
8	55.5	86	38.7	60	1.9	3	2.6	4	1.3	2
9	51.61	80	42.58	66	3.22	5	0.64	1	1.93	3
10	49.7	77	47.1	73	1.9	3	1.3	2	-	-
11	45,8	71	43,2	67	7,1	11	,6	1	3,2	5
12	47,1	73	40,6	63	7,1	11	2,6	4	2,6	4
13	32.3	50	38,1	59	16,1	25	11,6	18	1,9	3
14	38,7	60	44,5	69	11,0	17	5,2	8	0,6	1
15	45.8	71	43.2	67	7.1	11	2.6	4	1.3	2
16	33,5	52	52,3	81	11,0	17	2,6	4	0,6	1
17	37.41	58	49.03	76	7.09	11	3.87	6	2.58	4

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

الجدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	N	الفقرات
قوي	2	0,7070	4,61	155	ترى أنه من واجبك أن تتصرف بالاستقامة والأمانة كمحاسب
متوسط	1	0,5380	4,62	155	ترى أنه عليك التعامل بصدق وبعادل عند قيامك بمهامك كمحاسب
متوسط	15	1,344	3,01	155	"تعتقد أن المحاسب يجب أن لا تكون له علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الاخرى التي : تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير
قوي	16	1,479	2,91	155	"تعتقد أن المحاسب يجب أن لا تكون له علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الاخرى التي : تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة
قوي	12	0,8750	4,08	155	"تعتقد أن المحاسب يجب أن لا تكون له علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الاخرى التي : حذف أو اخفاء معلومات ينتج عنها تضليل لمستخدميها
قوي	---	0,58299	4,0925	155	متوسط المحور الأول - النزاهة
قوي	13	0,8560	4,02	155	تعتقد بأنه عليك الالتزام بحكم مهني ولا تكون متحيز لأي فئة :
قوي	4	0,7740	4,45	155	تقاوم الضغوط المهنية التي تؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية
قوي	---	0,71436	4,0516	155	متوسط المحور الثاني - الموضوعية
قوي	6	0,8570	4,39	155	تعتقد أنه من واجبك الحصول على المعرفة والكفاءة المهنية التي تؤهلك لشغل مناصب تتناسب مع مؤهلاتك
قوي	4	0,6050	4,45	155	تعتقد أنه من واجبك المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تقديم خدمات مهنية عالية
قوي	8	0,8790	4,28	155	تعتقد أنه عليك أن تؤدي مهامك بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير المهنية
ضعيف	17	0,9030	1,85	155	تعتقد أن المحاسب لا يجب أن يدعي بأنه مؤهل في مجالات معينة في حين هو أقل تأهيل فيها
قوي	2	0,7070	4,61	155	تعتقد أن على المحاسب عدم التقليل من مؤهلات وكفاءة المحاسبين الاخرين من أجل تحسين موقعه في المهنة او الوظيفة
قوي	---	0,50039	4,2000	155	متوسط المحور الثالث - الإلتزام بالكفاءة
قوي	9	0,9000	4,27	155	تعتقد أنه يجب الكشف عن المعلومات التي إطلعت عليها عند أداء مهامك خارج المؤسسة التي تعمل بها الا في حدود الأعراف المهنية والقانونية
قوي	14	1,055	3,87	155	تعتقد أنه لا ينبغي إستعمال المعلومات التي تم الاطلاع عليه أثناء أداء المهام في المصالح الشخصية او لمصلحة طرف ثالث
قوي	10	0,8610	4,15	155	تعتقد أن الإلتزام بسرية المعلومات واليقظة لإمكانية كشف تلك المعلومات أمام المقربين أو افراد العائلة
قوي	7	0,8150	4,30	155	تعتقد أن الإلتزام بالسرية مرتبط بوظيفة المحاسب حتى إن غير المؤسسة التي يعمل فيها او الوظيفة
قوي	10	0,7660	4,15	155	تعتقد أن على المحاسب الإلتزام بسلوكيات لا تضر من سمعته كمحاسب
قوي	---	0,60003	4,2529	155	متوسط المحور الرابع - مبادئ السرية
قوي	---	0,451600	3,8903	155	المتوسط العام لكل الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

الجدول (6): اختبار T SIMPLET

مستوى المعنوية	F	المحور	
0,2380	1,401	المحور الأول	الجنس
0,1830	1,790	المحور الثاني	
0,0860	2,979	المحور الثالث	
0,1820	1,799	المحور الرابع	
0,6470	0,2110	المحور الأول	الطالب (موظف أو غير موظف) وضعية
0,7250	0,1250	المحور الثاني	
0,1890	1,741	المحور الثالث	
0,8640	0,0300	المحور الرابع	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

الجدول (7): احصائيات إجابة المحور حسب الجنس

Moyenne erreur standard	Ecart type	Moyenne	N	الجنس	
0,05045	0,49426	3,8935	96	ذكر	axe1
0,04894	0,37593	3,8851	59	أنثى	

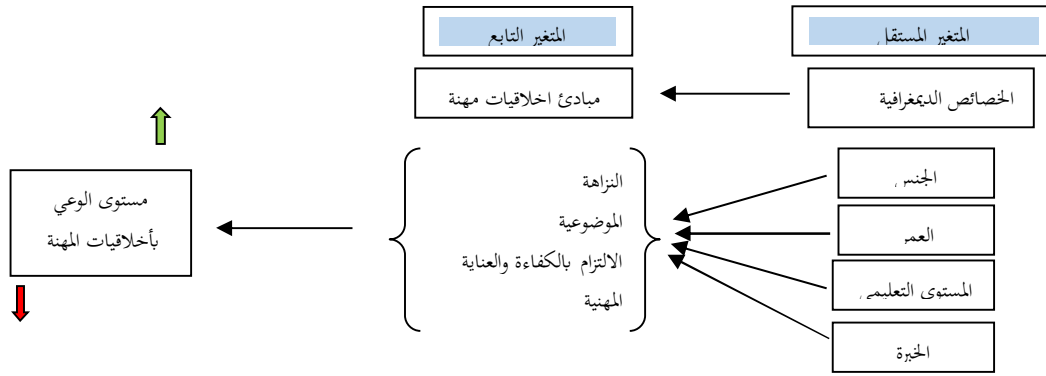
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

الجدول (08): اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

مستوى المعنوية	F	المحور	
0,059	2,908	المحور الأول	الخبرة
0,232	1,481	المحور الثاني	
0,110	2,247	المحور الثالث	
0,061	2,868	المحور الرابع	
0,151	1,794	المحور الأول	المستوى التعليمي
0,124	1,950	المحور الثاني	
0,038	2,870	المحور الثالث	
0,233	1,443	المحور الرابع	
0,443	0,901	المحور الأول	العمر
0,871	0,237	المحور الثاني	
0,554	0,699	المحور الثالث	
0,129	1,918	المحور الرابع	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

الشكل (01): توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الدراسات السابقة والإطار النظري.

- الإحالات والمراجع:

- 1- Mahdavikhou, M., & Khotanlou, M. (2012). New approach to teaching of ethics in accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 46, 1318 – 1322.
- 2- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting Review*, 21(2), 176-187.
- 3- Lucian, C., & Elisabeta, B. D. (2014). Accounting Students' Perceptions On The Expression Of Professional Judgment And Ethics In The Accounting Filed. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 16(2), 110-122.
- 4- Costa, A. J., Pinheiro, M. M., & Ribeiro, M. S. (2016). Ethical perceptions of accounting students in a Portuguese university: the influence of individual factors and personal traits. *Accounting Education*, 25(04), 327-348.
- 5- Arfaoui, f., Salma, A. D., Raouf, G., & Asma, B. (2016). Ethics Education and Accounting Students' Level of Moral Development: Experimental Design in Tunisian Audit Context. *Journal of Business Ethics*, 138(01), 161-173.
- 6- Onyebuchi, V. N. (2011). Perceptions of Male and Female Accounting Majors and Non-Accounting Majors on Ethics in Accounting. *International Journal of Business and Social Science*, 02(17), 74-78.
- 7- Gideon, E. (2009). Attitudes of accounting students towards ethics, continuous professional development and lifelong learning. *African Journal of Business Ethics*, 04(01), 46-53.
- 8- Yusu, H. M., & Wiyana, A. (2015). Analysis of Effect of Ethics Education and Love of Money Perception of Accounting Students in the Preparation of Financial Statements. *Journal of Education and Vocational Research*, 06(01), 1-12.
- 9- Maruszewska, E. W. (2011). Ethical Education Of Accounting Students In Poland. *General and Professional Education*, 1, 26-30.
- 10-UYAR, A., & GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2013). Accounting Professionals' Perceptions Of Ethics Education: Evidence From Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 12(01), 61-75.

- 11-Istiningrum, A. A. (2014). Antecedents and Impacts Of Students' Ethical Perception In Accounting Learning Process. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 11, 222-247.
- 12-Ardelean, A. (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 55-60.
- 13-الطيار, نوال. مهدي. (2016). تطور التفكير الاخلاقي لدى طلبة الجامعة، مجلة الفلسفة (13)، العراق؛ الجامعة المستنصرية، ص. ص 125-154، على الخط؛ <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=116680> (تاريخ الزيارة 2019/11/17).
- 14-Huss, H. F., & Patterson, D. M. (1993). Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination. *Journal of Business Ethics*, 12(03), 235-243.
- 15-IESBA. (2018). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Ethics Standards Board for Accountants.
- 16-IFAC .(2019) .International Standards: 2019 Global Status Report .New York: IFAC.
- 17-Allmon, D. E., Chen, H. C., Pritchett, T. K., & Forrest, P. (1997). A Multicultural Examination of Business Ethics Perceptions. *Journal of Business Ethics*, 16(02), 183-188.
- 18-Smith, A., & Rogers, V. (2000). Ethics-Related Responses to Specific Situation Vignettes: Evidence of Gender-Based Differences and Occupational Socialization. *Journal of Business Ethics*, 28(01), 73-86.
- 19-Adkins, N., & Radtke, R. R. (2004). Students' and Faculty Members' Perceptions of the Importance of Business Ethics and Accounting Ethics Education: Is There an Expectations Gap? *Journal of Business Ethics*, 51, 279-300.
- 20-Borkowski, S. C., & Ugras, Y. J. (1992). The Ethical Attitudes of Students as a Function of Age, Sex and Experience. *Journal of Business Ethics*, 11(12), 961-979.
- 21-Lam D. Nguyen, B. G. (2013). Sustainable Growth and Ethics: A Study of Business Ethics in Vietnam between Business Students and Working Adults. *The South East Asian Journal of Management*, 07(01), 41-56.
- 22-Tse, A. C., & Au, A. K. (1997). Are New Zealand Business Students More Unethical than Non-Business Students? *Journal of Business Ethics*, 16(04), 445-450.
- 23-Ameen, E. C., Guffey, D. M., & McMillan, J. J. (1996). Gender Differences in Determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics*, 15(05), 591-597.
- 24-Stanga, K. G., & Turpen, R. A. (1991). Ethical judgments on selected accounting issues: An empirical study. *Journal of Business Ethics*, 739-747.
- 25-Lam D. Nguyen, B. G. (2015). Business ethics development of working adults: a study in Vietnam. *Journal of Asia Business Studies*, 09(01), 33-53.
- 26-Smith, P. L., & Oakley, E. F. (1997). Gender-Related Differences in Ethical and Social Values of Business Students: Implicationsfor Management. *Journal of Business Ethics*, 16(01), 37-45.
- 27-Luthar, H. K., DiBattista, R. A., & Gautschi, T. (1997). Perception of What the Ethical Climate Is and What It Should Be: The Role of Gender, Academic Status, and Ethical Education. *Journal of Business Ethics*, 16(02), 205-217.

- 28-Venezia, C. C. (2008). Are Female Accountants More Ethical Than Male Accountants: A Comparative Study Between The U.S. And Taiwan. *International Business & Economics Research Journal*, 08(04), 1-10.
- 29-Marques, P. A., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession. *Journal of Business Ethics*, 86(02), 227-242.
- 30-Nadaraja, S. R., & Mustapha, M. (2017). Ethical Sensitivity of Accounting Students: Evidence from Malaysia. *International Review of Management and Marketing*, 07(01), 373-378.
- 31-Feil, A. A., Diehl, L., & Schuck, R. J. (2017). Professional ethics and accounting students: analysis of the intervening variables. *Cadernos EBAPE.BR*, 15(02), 256-273.
- 32-Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An Examination of Differences in Ethical Decision-Making between Canadian Business Students and Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(04), 319-336.
- 33-Fischer, M., & Rosenzweig, K. (1995). Attitudes of Students and Accounting Practitioners concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 14(06), 433-444.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

خالد مقدم، عادل طلبة (2020)، تصور طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة ، مجلة الباحث، المجلد 20(العدد 01)، الجزائر :
جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 746-731.