

NGHIÊN CỨU Ý ĐỊNH THỰC HIỆN HÀNH VI VI PHẠM ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP CỦA NHÂN VIÊN KẾ TOÁN

Hồ Thị Thúy Nga

Trường Đại học Kinh tế - Đại học Huế

Email: httnga@hce.edu.vn

Mã bài: JED-1220

Ngày nhận: 03/04/2023

Ngày nhận bản sửa: 24/05/2023

Ngày duyệt đăng: 30/05/2023

DOI 10.33301/JED.VI.1220

Tóm tắt:

Nghiên cứu này nhằm đánh giá tác động của các yếu tố tổ chức và cá nhân lên ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (trường hợp quản trị lợi nhuận) của nhân viên kế toán tại Việt Nam. Với quy mô mẫu 197 nhân viên kế toán, kết quả từ mô hình hồi quy cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều lên ý định thực hiện hành vi hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp thông qua hai biến trung gian: thái độ và chuẩn chủ quan đối với hành vi trên. Đồng thời, tính cách tâm lý bất ổn có vai trò điều tiết làm tăng mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Nghiên cứu này cũng có những hàm ý về mặt quản trị trong việc nâng cao đạo đức nghề nghiệp cho nhân viên kế toán.

Từ khóa: Đạo đức nghề nghiệp, kế toán, quản trị lợi nhuận, áp lực đạo đức từ tổ chức, ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

Mã JEL: M12, M41

A study on intentions to commit professional unethical behavior of accountants

Abstract:

This study examines the effects of organizational and individual factors on accountants' intentions to commit professional unethical behavior (earnings management case). With a sample size of 197 accountants, the results from the regression model show that organizational ethical pressure has a positive impact on the intention to commit unethical behavior through two mediators, including attitude and subjective norms toward the above behavior. In addition, neuroticism is a moderator which strengthens the relationship between organizational ethical pressure and attitudes towards professional unethical behavior. This study also has some implications for managerial practices in enhancing accountants' professional ethics.

Keywords: Professional unethical behavior, accounting, earnings management, organizational ethical pressure, intention to commit unethical behavior.

JEL Codes: M12, M41

1. Đặt vấn đề

Hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (VPĐĐNN) là những hành vi được thực hiện để đạt được lợi ích của tổ chức nhưng đi ngược với lợi ích của xã hội và không được xã hội chấp nhận (Umphress & Bingham, 2011). Trong lĩnh vực kế toán, có nhiều hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, chẳng hạn khai thiếu thu nhập doanh nghiệp để trốn thuế, khai khống thu thập để lừa dối người sử dụng thông tin tài chính về tình hình tài chính thực sự của công ty. Những thập kỷ qua đã chứng kiến nhiều vụ bê bối liên quan đến công tác kế toán trong các công ty, tập đoàn, đã gây ra những hậu quả nghiêm trọng cho xã hội. Những vụ sập đổ gần đây được tiết lộ bởi Luxleaks và hồ sơ Panama phơi bày vai trò của kế toán trong các vi phạm liên quan đến

công tác kế toán của các công ty, khiến công chúng phần nộ khi sự sụp đổ có liên quan đến khoản đầu tư và tiết kiệm bị mất (Nguyen & cộng sự, 2022).

Bài báo này chỉ tập trung nghiên cứu thái độ và ý định của nhân viên kế toán đối với một trong những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp được nghiên cứu rộng rãi nhất trong lĩnh vực kế toán là hành vi quản trị lợi nhuận (Tian & Peterson, 2016). Cụ thể hơn, nghiên cứu này đánh giá quan điểm đạo đức của kế toán đối với việc thay đổi lợi nhuận/thu nhập doanh nghiệp so với thực tế để có kết quả tài chính đạt được mục tiêu mong muốn, thường được gọi là quản trị lợi nhuận (earnings management). Có nhiều lý do khiến các nhà quản lý doanh nghiệp gây sức ép cho nhân viên kế toán thực hiện việc quản trị lợi nhuận. Chẳng hạn, họ muốn điều chỉnh lợi nhuận cao hơn để thu hút vốn đầu tư, hoặc có thể muốn giảm lợi nhuận để giảm thuế. Mặc dù việc quản trị lợi nhuận có thể cũng mang lại lợi ích cho nhân viên kế toán như giữ được công việc, tăng lương hoặc thưởng nhưng việc này vi phạm đạo đức nghề nghiệp vì quản trị lợi nhuận là che giấu thông tin tài chính thực sự của doanh nghiệp. Kế toán là nhân viên của một tổ chức và họ cũng là những người chịu sự kiểm soát của quy tắc ứng xử đạo đức nghề nghiệp. Do đó, cả khía cạnh kinh tế của doanh nghiệp và đạo đức đều có thể ảnh hưởng đến quyết định của họ. Xung đột giữa hai khía cạnh có thể dẫn đến gian lận tài chính, đặc biệt khi kế toán có cùng lợi ích kinh tế với công ty mà họ đang làm việc (Fiolleau & Kaplan, 2017).

Bài báo này chỉ giới hạn ở việc xem xét và phân tích theo quan điểm của cá nhân của nhân viên kế toán đối với các tình huống quản trị lợi nhuận. Quan điểm này có thể chịu tác động từ sức ép của doanh nghiệp nhưng cũng phụ thuộc vào đặc điểm tính cách và tâm lý của từng nhân viên kế toán. Vì vậy, bài báo này đánh giá tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức lên ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp thông qua thái độ và chuẩn chủ quan của nhân viên kế toán đối với hành vi này. Đồng thời, bài báo đánh giá vai trò điều tiết của tính cách tâm lý bất ổn của nhân viên kế toán trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ của họ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

Các nhà quản lý và kế toán thường có động cơ báo cáo sai khoản thu nhập doanh nghiệp do áp lực thị trường vốn, các khoản thuế phải nộp, các ưu đãi hợp đồng bên ngoài và việc giữ chức vụ quản lý. Nhận thấy hậu quả của việc quản trị lợi nhuận xảy ra cho các nhà đầu tư và xã hội nên nhiều chính phủ đã ban hành các điều luật sửa đổi chuẩn mực và hệ thống kế toán để hạn chế hành vi quản trị lợi nhuận, tuy nhiên thực tế quản trị lợi nhuận vẫn xảy ra (Fiolleau & Kaplan, 2017). Trong khi việc thay đổi chuẩn mực, chế độ kế toán... không làm giảm được hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp nói chung và hành vi quản trị lợi nhuận nói riêng, ngày càng nhiều học giả trên thế giới đã tập trung nghiên cứu khía cạnh đạo đức của các nhân viên kế toán trong việc lập các báo cáo tài chính (Fiolleau & Kaplan, 2017). Các nghiên cứu trước đây đã đánh giá các yếu tố thuộc về tổ chức lên thái độ và hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của kế toán. Nghiên cứu của Nguyen & cộng sự (2022) tìm thấy mối quan hệ giữa văn hóa công ty và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán. Shafer & Wang (2011) đã chứng minh sự tác động của đạo đức tổ chức và bối cảnh đạo đức tổ chức đến thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp - trường hợp quản trị lợi nhuận. Trong khi các nghiên cứu trên tập trung vào yếu tố thuộc về tổ chức, nghiên cứu Elias (2002), Hồ Thị Thúy Nga (2022), Saadullah & Bailey (2014) đánh giá tính cách cá nhân, tâm lý cá nhân đến thái độ hoặc ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

Mặc dù đã có nhiều nghiên cứu trước đây về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán, những nghiên cứu này chủ yếu tập trung vào việc đánh giá các yếu tố ảnh hưởng của yếu tố từ phía cá nhân/bên trong hoặc từ phía tổ chức/bên ngoài một cách riêng lẻ. Nghiên cứu này mở rộng thêm những nghiên cứu trước đây bằng cách xây dựng một mô hình nghiên cứu kết hợp cả yếu tố thuộc về tổ chức (áp lực đạo đức từ tổ chức) và yếu tố về cá nhân (tính cách tâm lý bất ổn) để cung cấp sự hiểu biết sâu hơn về thái độ và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán. Đồng thời bài báo này sử dụng lý thuyết hành động hợp lý (Ajzen & Fishbein, 1980) để giải thích cơ chế tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức lên ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

Trong khi những nghiên cứu trước đây tập trung vào xem xét mối quan hệ trực tiếp của các yếu tố cá nhân đến thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, nghiên cứu này đánh giá vai trò điều tiết của các yếu tố cá nhân trong mối quan hệ giữa yếu tố tổ chức và thái độ của nhân viên kế toán. Đánh giá vai trò điều tiết của yếu tố thuộc về cá nhân (ví dụ tính cách cá nhân) là quan trọng vì nó quyết định độ mạnh, yếu của các tác động của yếu tố tổ chức (bên ngoài) lên thái độ của một cá nhân. Từ nghiên cứu tâm lý, mỗi con người có tính cách khác nhau và cũng có cách nhìn nhận vấn đề khác nhau nên không phải nhân viên nào cũng có

cách hiểu giống nhau về các chỉ thị và áp lực của lãnh đạo. Do đó, các yếu tố cá nhân có thể thay đổi nhận thức về mối liên hệ giữa các yếu tố tổ chức và hành vi của nhân viên.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Hành vi quản trị lợi nhuận và hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp

Hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp là những hành vi được thực hiện để đạt được lợi ích của tổ chức nhưng đi ngược với lợi ích của xã hội và không được xã hội chấp nhận (Umphress & Bingham, 2011). Trong đó quản trị lợi nhuận là một trong những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp phổ biến trong lĩnh vực kế toán. Quản trị lợi nhuận là hành động làm thay đổi lợi nhuận kế toán thực sự của công ty nhằm đạt được lợi nhuận mục tiêu thông qua công cụ kế toán hoặc thông qua hoạt động kinh doanh thực tế (Elias, 2002). Các nhà quản trị có thể yêu cầu nhân viên kế toán thực hiện các hành vi quản trị lợi nhuận thông qua các phương pháp kế toán để có một báo cáo tài chính “đẹp” nhằm tăng giá cổ phiếu, thu hút vốn đầu tư và vay vốn (Hồ Thị Thúy Nga & Phạm Thị Bích Ngọc, 2019). Quản trị lợi nhuận là khi các nhà quản lý sử dụng quyền lựa chọn các ước tính trong báo cáo tài chính và cấu trúc các giao dịch để thay đổi báo cáo tài chính nhằm đánh lừa một số bên liên quan về hiệu quả kinh tế cơ bản của công ty (Healy & Wahlen, 1999).

Mặc dù các nhà quản lý doanh nghiệp có thể không trực tiếp thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận nhưng họ gây sức ép lên kế toán thực hiện hành vi này. Kế toán có thể lựa chọn các phương pháp và chính sách kế toán phù hợp để thay đổi thông tin tài chính của doanh nghiệp theo chỉ đạo của cấp trên. Quản trị lợi nhuận thường không vi phạm chuẩn mực kế toán (Elias, 2002), nhưng nó thay đổi thông tin tài chính thực tế của công ty và có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin tài chính. Vì vậy các nghiên cứu trước đây đều thống nhất quan điểm quản trị lợi nhuận là hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (Elias, 2002; Fiolleau & Kaplan, 2017; Sayal & Singh, 2020; Shafer & Wang, 2011; Tian & Peterson, 2016).

2.2. Áp lực đạo đức từ tổ chức, thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan

Áp lực đạo đức từ tổ chức là những sức ép mà các nhà quản lý gây áp lực đối với các nhân viên để thực hiện những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp để đạt được mục tiêu của tổ chức (Tian & Peterson, 2016). Áp lực này có thể gây ra bởi đồng nghiệp, cấp trên và các thành viên khác của tổ chức. Dưới sức ép này các nhân viên đôi khi phải thỏa hiệp giữa giá trị của cá nhân và mục đích, lợi ích của tổ chức để đạt được mục tiêu chung của tổ chức (Peterson, 2003).

Áp lực đạo đức từ tổ chức có thể ở dưới hình thức khi các nhân viên bị thuyết phục bởi những biện minh của các nhà quản lý. Khi họ tin vào những biện minh này, họ sẽ có thái độ khoan dung hơn với những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Áp lực có thể bị những hình phạt xuất phát từ chính sách của công ty hoặc từ người quản lý công ty để tạo ra những nỗi sợ cho nhân viên. Những nỗi sợ này làm cho những nhân viên có thể trở nên ít chỉ trích, phê phán những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp hơn.

Áp lực đạo đức từ tổ chức cũng ảnh hưởng đến chuẩn chủ quan của các nhân viên kế toán. Bởi vì người quản lý/giám sát thuyết phục cấp dưới thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp nên các nhân viên này cũng nghĩ rằng người giám sát ủng hộ họ thực hiện hành vi này. Công ty đặt ra các chính sách có thể rõ ràng dưới chính sách, quy định hoặc có thể ngầm hiểu về các hình phạt nếu không thực hiện những hành vi này (Jose & Thibodeaux, 1999). Các chính sách này áp dụng cho toàn bộ công ty nên các nhân viên kế toán cũng có thể suy đoán rằng các đồng nghiệp của họ cũng ủng hộ họ thực hiện hành vi trên để quy định của công ty được tuân thủ và đảm bảo lợi ích của công ty. Từ những lập luận trên, giả thuyết sau được đề xuất:

H1: Áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều đến thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (H1a) và chuẩn chủ quan (H1b).

2.3. Thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, chuẩn chủ quan và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp

Trong lý thuyết về hành động hợp lý (Ajzen & Fishbein, 1980), thái độ đối với hành vi và chuẩn chủ quan quyết định ý định thực hiện hành vi. Thái độ đối với hành vi là sự đánh giá hoặc xem xét của một người về một hành vi nào đó, sự đánh giá này có thể theo hướng ủng hộ hoặc không ủng hộ. Nhân viên kế toán càng có thái độ khoan dung hơn với một hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp thì họ sẽ thực hiện hành vi đó. Buchan (2005) chứng minh rằng thái độ tích cực đối với việc ra quyết định có đạo đức ảnh hưởng đáng kể đến ý định đưa ra quyết định có đạo đức của các kế toán viên chuyên nghiệp. Sayal & Singh (2020) cũng chứng minh được mối quan hệ này trong trường hợp quản trị lợi nhuận.

Chuẩn mực chủ quan là quan điểm hoặc nhận thức của một người về việc liệu những người quan trọng khác có nghĩ rằng họ nên tham gia vào hành vi đó hay không. Những người quan trọng là những người (ví dụ đồng nghiệp, sếp, bạn bè, người thân...) mà ý kiến của những người này tác động quan trọng trong việc thực hiện hành vi của các cá nhân (Conner & Armitage, 1998, tr. 431). Kết quả nghiên cứu của Carpenter & Reimers (2005) cho thấy nếu các nhà quản lý kế toán quan điểm rằng những người quan trọng khác đều ủng hộ việc hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp trong việc lập báo cáo tài chính thì họ càng có ý định thực hiện hành vi này. Sayal & Singh (2020) cũng chứng minh vai trò của chuẩn chủ quan trong ý định thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận của các nhân viên kế toán. Vì vậy, giả thuyết sau được đề xuất:

H2: Thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (H2a) và chuẩn chủ quan (H2b) có tác động cùng chiều đến ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp

2.4. Môi quan hệ trung gian

Ajzen & Fishbein (1980) lập luận rằng các yếu tố khác có thể tác động ý định thực hiện một hành động thông qua hai yếu tố của lý thuyết hành động hợp lý, gồm thái độ đối với hành động và chuẩn chủ quan. Như đã thảo luận ở trên, áp lực đạo đức từ tổ chức tác động thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan, đồng thời hai yếu tố này lại có tác động đến ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Do đó, các giả thuyết sau đây được đề xuất:

H3: Thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp (H3a) và chuẩn chủ quan (H3b) làm biến trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

2.5. Mối quan hệ điều tiết của tính cách tâm lý bất ổn

Tính cách cá nhân thể hiện sự khác biệt về nhân cách và tâm lý giữa người này với người khác và nó có ảnh hưởng đến suy nghĩ và hành động của mỗi cá nhân (Lê Cát Vi, 2018). Trong đó, tâm lý bất ổn (*Neuroticism*) là một trong những tính cách nổi bật của mỗi cá nhân. Những người có tâm lý bất ổn cao thường thực hiện những hành động vi phạm đạo đức nghề nghiệp hơn do họ thường có những cảm xúc tiêu cực và có khả năng kiềm chế thấp. Ngược lại, những người có tâm lý ổn định thì có suy nghĩ lạc quan hơn với mọi điều xảy ra và biết tự kiểm soát bản thân hơn nên ít có hành động vi phạm do biết tự kiểm soát bản thân hơn. Do vậy, nhiều nghiên cứu trước đây đã chứng minh mối quan hệ giữa tâm lý bất ổn và hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp trong nhiều lĩnh vực (Saadullah & Bailey, 2014).

Tuy nhiên, vai trò điều tiết của tính cách tâm lý bất ổn chưa được làm rõ. Soutter & cộng sự (2020) lập luận rằng sự tác động của các yếu tố thuộc về tổ chức lên thái độ của nhân viên còn phụ thuộc vào tính cách cá nhân của từng nhân viên, một số thì có tác động mạnh nhưng số khác thì có tác động yếu và cũng có thể không tác động được. Nghiên cứu này cũng có lập luận tương tự khi tác động của áp lực đạo đức lên thái độ của các nhân viên kế toán mạnh hay yếu còn phụ thuộc vào tính cách tâm lý bất ổn của họ. Cụ thể, áp lực đạo đức từ tổ chức có thể có tác động mạnh vào thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của những nhân viên kế toán có tính bất ổn cao, vì những người này thường có tâm trạng tiêu cực và khó kiểm soát tâm trạng. Ngược lại, những người có tâm lý ổn định có thể khó bị tác động bởi áp lực từ ngoại cảnh vì họ giữ được tâm trạng của mình và bình tĩnh trong việc giải quyết các tình huống xảy ra. Vì vậy, giả thuyết sau được đề xuất:

H4: Tính cách tâm lý bất ổn có tác động điều tiết cùng chiều lên mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

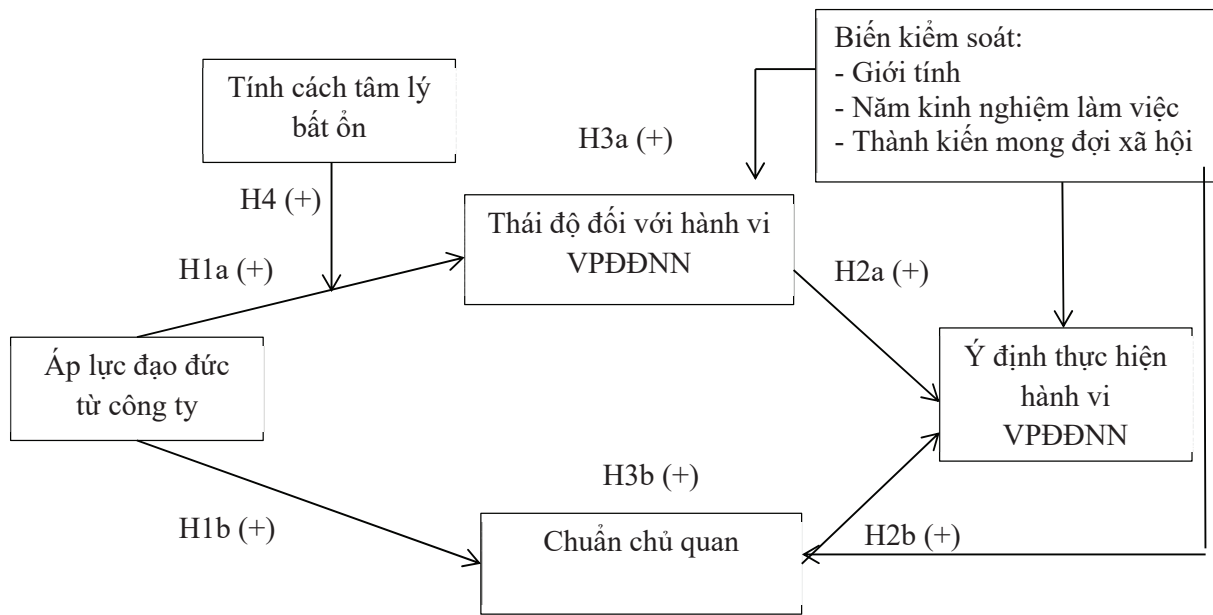
3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Mô hình nghiên cứu và thang đo

Từ các giả thuyết trên, mô hình nghiên cứu được đề xuất như trình bày trong Hình 1. Trong đó, áp lực đạo đức từ tổ chức là biến độc lập, thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan là biến trung gian, tính cách tâm lý bất ổn là biến điều tiết. Biến phụ thuộc là ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và biến kiểm soát gồm có giới tính, năm kinh nghiệm làm việc và thành kiến mong đợi xã hội.

Thang đo áp lực đạo đức từ tổ chức được kế thừa từ nghiên cứu của Peterson (2003). Thang đo về tính cách tâm lý bất ổn được kế thừa từ nghiên cứu của Barrick & cộng sự (1993). Thang đo về thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, chuẩn chủ quan, và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Nguồn: Tác giả tự phát triển trên cơ sở kế thừa và tham khảo từ một số nghiên cứu của Sayal & Singh (2020) và Tian & Peterson (2016).

nghiệp được đo lường thông qua năm tình huống quản trị lợi nhuận kế thừa từ nghiên cứu của Elias (2002). Những người được khảo sát đánh giá xem từng tình huống quản trị lợi nhuận có phù hợp với đạo đức nghề nghiệp hay không. Trong từng tình huống có ba câu hỏi, bao gồm: (1) Hành động trên là phù hợp với chuẩn mực đạo đức (thái độ); (2) Tôi sẽ thực hiện hành động tương tự (ý định thực hiện); (3) Tôi nghĩ người khác quan trọng đối với tôi trong công ty sẽ ủng hộ tôi thực hiện những hành động tương tự (chuẩn chủ quan).

Bài báo này sử dụng các biến kiểm soát gồm giới tính (bằng 0 nếu là nam và 1 nếu là nữ), thời gian làm việc tại công ty hiện tại và thành kiến mong đợi xã hội. Thành kiến mong đợi xã hội xảy ra khi người trả lời bảng hỏi đưa ra câu trả lời mà họ tin rằng sẽ khiến họ có thiện cảm với người khác nhưng che giấu ý kiến thực sự của họ. Lý do đưa thành kiến mong đợi xã hội vào mô hình là để kiểm soát những câu trả lời không trung thực do thành kiến. Nhiều nghiên cứu trước đây cũng đưa biến kiểm soát thành kiến mong đợi xã hội vào mô hình nghiên cứu, vì nghiên cứu về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp là nhạy cảm nên một số người trả lời có thành kiến mong đợi xã hội cao sẽ che giấu quan điểm thực sự của họ để gây thiện cảm với người khác (Tian & Peterson, 2016). Thang đo này gồm có 10 hạng mục được rút ngắn từ thang đo của Marlowe–Crowne (Strahan & Gerbasi, 1972).

3.2. Phương pháp thu thập số liệu

Nghiên cứu này sử dụng phương pháp định lượng để thu thập số liệu thông qua bảng khảo sát. Phương pháp chọn mẫu là phương pháp chọn mẫu phát triển dần/quả bóng tuyết (snowball sampling). Thông qua các mối quan hệ với các nhân viên kế toán hiện nay đang làm việc ở tại các doanh nghiệp, các bảng hỏi (bản giấy hoặc email) được gửi đến những người này và yêu cầu họ gửi cho các nhân viên kế toán khác làm việc cùng công ty. Ngoài ra, những người này được nhờ giới thiệu các đồng nghiệp khác ở các công ty khác.

Bảng hỏi được thiết kế gồm có bốn phần, phần đầu tiên là các câu hỏi liên quan đến thông tin cá nhân của người trả lời. Phần thứ hai là các câu hỏi liên quan đến tính cách cá nhân. Phần thứ ba là các câu hỏi liên quan đến áp lực đạo đức và phần cuối cùng liên quan đến thái độ, chuẩn chủ quan và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Trừ phần một, các câu trả lời ở các phần còn lại được thiết kế theo thang đo Likert, gồm có 7 mức độ từ “Hoàn toàn không đồng ý” đến “Hoàn toàn đồng ý”. Cụ thể về thang đo được nêu ở mục tiếp theo.

3.3. Phương pháp phân tích và xử lý số liệu

Ngoài các giá trị thống kê mô tả như giá trị trung bình, độ lệch chuẩn, nghiên cứu này sử dụng phương pháp phân tích hồi quy tuyến tính đa biến để kiểm định các giả thuyết phát triển trong bài báo. Để đánh

giá sự tác động của biến trung gian, nghiên cứu này sử dụng phương pháp kiểm định của Baron & Kenny (1986). Để chứng minh được thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan là biến trung gian thì bốn điều kiện sau phải được đáp ứng: (1) biến độc lập có tác động có ý nghĩa đến biến trung gian; (2) biến độc lập có tác động có ý nghĩa đến biến phụ thuộc; (3) biến trung gian có tác động có ý nghĩa đến biến phụ thuộc; và (4) mối quan hệ giữa biến độc lập và phụ thuộc phải không có ý nghĩa hoặc yếu hơn khi cả biến độc lập và biến trung gian đều được đưa vào mô hình hồi quy. Bài báo này sử dụng phương pháp của Hair & cộng sự (2010) để kiểm định mối quan hệ điều tiết. Để chứng minh mối quan hệ điều tiết theo Hair & cộng sự (2010), biến độc lập phải có tác động có ý nghĩa đến biến phụ thuộc và tương tác giữa biến độc lập và biến điều tiết (biến độc lập x biến điều tiết) phải có tác động có ý nghĩa đến biến phụ thuộc.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Đặc điểm mẫu khảo sát

Sau khảo sát chính thức, tổng cộng có 212 người trả lời, tuy nhiên có 15 bảng hỏi bị loại do thiếu nhiều dữ liệu hoặc do không đáng tin cậy thông qua các câu hỏi ngược. Trong tổng số 197 phiếu trả lời hợp lệ, nữ chiếm 77,2%. Hơn 1/3 (36,5%) có kinh nghiệm làm việc dưới hai năm, 27,4% kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 2 đến 4 năm, 16,8% có kinh nghiệm làm việc từ 5 đến 8 năm và 19,3% có kinh nghiệm làm việc từ 9 năm trở lên.

4.2. Kiểm định thang đo

Bảng 1 cho thấy giá trị trung bình, độ lệch chuẩn, giá trị Cronbach's Alpha và hệ số tương quan giữa các biến. Tất cả các hệ số tương quan trong nghiên cứu này đều có giá trị dưới 0,70 giữa các biến độc lập, biến trung gian và biến điều tiết cho thấy rằng tất cả các thang đo đều phù hợp để phân tích tiếp theo. Ngoài ra, tất cả hệ số phóng đại phương sai (VIF) trong mô hình hồi quy đều thấp hơn 2, cho thấy rằng

Bảng 1: Bảng mô tả thống kê các biến

	Trung bình	Độ lệch chuẩn	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8
Giới tính (V1)	0,77	0,421								
Kinh nghiệm làm việc (V2)	2,19	1,476	,005							
Thành kiến mong muốn xã hội (V3)	2,96	1,401	,036	-,066	0,84					
Áp lực đạo đức từ công ty (V4)	3,74	1,380	,046	-,024	,378**	0,64				
Tính cách tâm lý bất ổn (V5)	3,61	1,298	-,076	-,064	,465**	,288**	0,79			
Thái độ đối với hành vi VPĐĐNN (V6)	2,51	1,315	-,041	,011	,386**	,286**	,143	0,86		
Chuẩn chủ quan (V7)	3,34	1,431	,008	-,021	,454**	,358**	,269**	,652**	0,87	
Ý định thực hiện hành vi VPĐĐNN (V8)	2,60	1,391	-,029	,000	,385**	,315**	,165	,887**	,718**	0,88

*Chú thích: ** giá trị p-value < 0,01; Chữ số bôi đen ở đường chéo là giá trị Cronbach's Alpha*

Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả.

hiện tượng đa cộng tuyến không phải là vấn đề trong nghiên cứu này.

4.3. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Bảng 2 cho biết kết quả kiểm định mô hình hồi quy. Mô hình 1 có biến phụ thuộc là thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Mô hình 2 có biến phụ thuộc là chuẩn chủ quan. Mô hình 3, 4 và 5 có biến phụ thuộc là ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Trong tất cả các mô hình đều có biến độc lập là áp lực đạo đức từ tổ chức và các biến kiểm soát gồm giới tính, kinh nghiệm làm việc và thành kiến mong đợi xã hội. Thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp được đưa vào mô hình 4 và chuẩn chủ quan được đưa vào mô hình 5 để kiểm định giả thuyết về mối quan hệ trung gian.

Mô hình 1 cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều đến thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp với hệ số $\beta = 0,21$ và mức ý nghĩa $p < 0,01$. Như vậy giả thuyết H1a được chấp nhận. Mô hình 2 cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều đến chuẩn chủ quan với hệ số $\beta = 0,27$ và mức ý nghĩa $p < 0,01$. Như vậy giả thuyết H1b được chấp nhận. Mô hình 4 cho thấy thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp có tác động cùng chiều đến ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp với hệ số $\beta = 0,86$ và mức ý nghĩa $p < 0,01$. Như vậy giả thuyết H2a được chấp nhận. Mô hình 5 cho thấy chuẩn chủ quan có tác động cùng chiều đến ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp với

Bảng 2: Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Tên biến	Thái độ đối với hành vi VPĐĐNN		Ý định thực hiện hành vi VPĐĐNN		
	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3	Mô hình 4	Mô hình 5
Giới tính	-0,06 ^{ns}	-0,01 ^{ns}	-0,05 ^{ns}	-0,01 ^{ns}	-0,04 ^{ns}
Kinh nghiệm làm việc	0,04 ^{ns}	0,02 ^{ns}	0,03 ^{ns}	0,01 ^{ns}	0,02 ^{ns}
Thành kiến mong đợi xã hội	0,23 ^{**}	0,24 ^{**}	0,23 ^{**}	0,02 ^{ns}	0,06 ^{ns}
Áp lực đạo đức từ tổ chức	0,21 ^{**}	0,27 ^{**}	0,24 ^{**}	0,06 ^{ns}	0,05 ^{ns}
Thái độ đối với hành vi VPĐĐNN				0,86 ^{**}	
Chuẩn chủ quan					0,68 ^{**}
R ² hiệu chỉnh	0,11	0,16	0,13	0,78	0,51

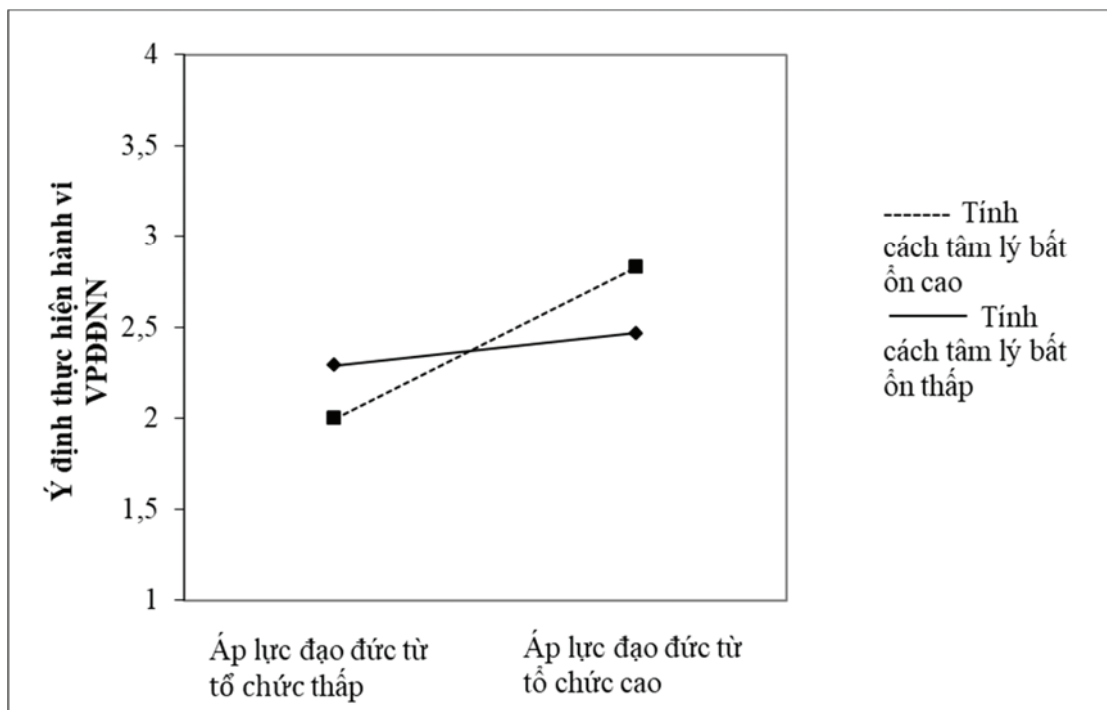
Chú thích: ns: $p > 0,05$; * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$

Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả.

hệ số $\beta = 0,68$ và mức ý nghĩa $p < 0,01$. Như vậy giả thuyết H2b được chấp nhận.

Về mối quan hệ trung gian, bài báo này sử dụng phương pháp của Baron & Kenny (1986) để kiểm định giả thuyết. Kết quả nghiên cứu cho thấy biến độc lập (áp lực đạo đức từ tổ chức) có tác động đến các biến trung gian (thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan ($\beta = 0,21$, $p < 0,01$ và $\beta = 0,27$, $p < 0,01$, xem mô hình 1 và 2). Đồng thời biến độc lập này cũng tác động đến biến phụ thuộc (ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp) ($\beta = 0,24$, $p < 0,01$, xem mô hình 3). Mô hình 4 và 5 cho thấy các biến trung gian sau khi đưa vào mô hình đều có tác động đến biến phụ thuộc ($\beta = 0,86$, $p < 0,01$; $\beta = 0,68$, $p < 0,01$) và làm cho tác động của biến độc lập lên biến phụ thuộc trở thành không có ý nghĩa ($\beta = 0,06$, $p > 0,05$; $\beta = 0,05$, $p > 0,05$). Vì vậy, giả thuyết H3a và H3b đều được chấp nhận, trong đó thái độ và chuẩn chủ quan là biến trung gian toàn phần.

Kết quả chạy mô hình điều tiết theo Hair & cộng sự (2010) cho thấy tương tác giữa tính cách tâm lý bất ổn và áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động tích cực lên thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp ($\beta = 0,16$, $p = 0,000$). Hình 2 chỉ ra phần trình bày đồ họa về tác động điều tiết của tính cách tâm lý bất ổn đối

Hình 2: Tác động điều tiết của tính cách tâm lý bất ổn

Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả.

với mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Tác động tích cực của áp lực đạo đức từ tổ chức lên thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp mạnh hơn đối với những kế toán có tâm lý bất ổn cao (Độ dốc đơn giản = 0,49, $t = 5,39$; $p < 0,01$) và không có ý nghĩa với những người có tâm lý bất ổn thấp (Độ dốc đơn giản = 0,03, $t = 0,33$; $p > 0,05$). Vì vậy giả thuyết H4 được chấp nhận.

4.4. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Kết quả nghiên cứu cho thấy sự tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức lên thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp là khác nhau giữa những nhân viên có tính cách tâm lý bất ổn khác nhau. Kết quả này ủng hộ quan điểm của Soutter & cộng sự (2020) về sự ảnh hưởng của các chính sách, môi trường hoặc áp lực từ tổ chức đến hành vi của nhân viên còn phụ thuộc vào đặc điểm tính cách của các nhân viên này. Kết quả này gợi ý rằng những nhân viên kế toán có tính cách tâm lý bất ổn cao thì khó kiểm chế và kiểm soát bản thân. Vì vậy, dưới áp lực đạo đức từ tổ chức càng cao thì những nhân viên này càng có thái độ khoan dung đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Ngược lại, những nhân viên có tính cách tâm lý ổn định lại thường điềm tĩnh nên áp lực đạo đức từ tổ chức không ảnh hưởng đến thái độ của họ.

Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động đến hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp khi chưa đưa các biến trung gian vào. Tuy nhiên, khi đưa các biến thái độ và chuẩn chủ quan vào mô hình thì các biến này đóng vai trò trung gian toàn phần trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Kết quả này ủng hộ lý thuyết hành động hợp lý (Ajzen & Fishbein, 1980). Lý thuyết này cho rằng các yếu tố bên ngoài chỉ tác động đến ý định thực hiện một hành động của một người khi nó làm thay đổi thái độ và chuẩn chủ quan của người đó đối với hành động trên. Như vậy, áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động lên hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán khi nó thay đổi thái độ và chuẩn chủ quan của những người này đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp trên.

5. Kết luận và hàm ý

Tổng quan các nghiên cứu trước đây cho thấy đã có nhiều nghiên cứu trước đây về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của kế toán (Nguyen & cộng sự, 2022; Saadullah & Bailey, 2014) và trong trường hợp quản trị lợi nhuận (Elias, 2002; Hồ Thị Thúy Nga, 2022; Tian & Peterson, 2016). Tuy nhiên, các nghiên cứu này đánh giá tác động các yếu tố về tổ chức và tính cách cá nhân một cách riêng lẻ. Nghiên cứu này mở rộng thêm hiểu biết về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán thông qua đánh giá vai trò điều tiết của tính cách cá nhân (tính cách tâm lý bất ổn) trong mối quan hệ giữa yếu tố tổ chức (áp lực đạo đức từ tổ chức) và thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Đồng thời, nghiên cứu này kết hợp sử dụng lý thuyết hành động hợp lý để giải thích vai trò trung gian của thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp và chuẩn chủ quan trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Từ đó, nghiên cứu này cung cấp sự hiểu biết sâu hơn về cơ chế tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức lên thái độ và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán.

Về hàm ý quản trị, kết quả nghiên cứu gợi ý rằng các tổ chức nghề nghiệp kế toán và tổ chức đào tạo nên tác động để các nhà quản trị doanh nghiệp và nhân viên kế toán hiểu rằng việc thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận là phi đạo đức và giúp họ phổ biến các chính sách để hình thành hành vi đạo đức một cách tích cực. Công tác tuyên truyền và giáo dục nên tập trung vào những nhân viên kế toán có tính cách tâm lý bất ổn cao, những người dễ dao động, để họ hiểu rõ hơn hậu quả của những hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp đối với xã hội và các nhà đầu tư.

Nghiên cứu này có một số đề xuất cho nghiên cứu tiếp theo. Thứ nhất, nghiên cứu tiếp theo nên sử dụng phương pháp định tính để hiểu sâu hơn thái độ và ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán dưới áp lực đạo đức, môi trường đạo đức, văn hóa tổ chức khác nhau. Thứ hai, nghiên cứu tiếp theo nên đánh giá vai trò điều tiết của tính cách cá nhân khác. Cuối cùng, nghiên cứu tiếp theo có thể sử dụng các tình huống khác về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, ví dụ hành vi lách thuế,...

Tài liệu tham khảo

- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980), *Understanding attitudes and predicting social behavior*, Englewood Cliffs, N.J: Prentice Hall
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986), 'The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations', *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173–1182.
- Barrick, M. R., Mount, M. K., & Strauss, J. P. (1993), 'Conscientiousness and performance of sales representatives: Test of the mediating effects of goal setting', *Journal of Applied Psychology*, 78(5), 715.
- Buchan, H. F. (2005), 'Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior', *Journal of Business Ethics*, 61, 165-181.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005), 'Unethical and fraudulent financial reporting: Applying the theory of planned behavior', *Journal of Business Ethics*, 60, 115-129.
- Conner, M., & Armitage, C. J. (1998), 'Extending the theory of planned behavior: A review and avenues for further research', *Journal of applied social psychology*, 28(15), 1429-1464.
- Elias, R. Z. (2002), 'Determinants of earnings management ethics among accountants', *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Fiolleau, K., & Kaplan, S. E. (2017), 'Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students', *Journal of Business Ethics*, 142(2), 259-276.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010), *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*, Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999), 'A review of the earnings management literature and its implications for standard setting', *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Hồ Thị Thúy Nga, (2022), 'Investigating the roles of personal moral philosophies and the theory of reasoned action in the ethical behaviour of accountants', *The international conference on Vietnam's economic recovery and development in the context of covid-19 pandemic Proceedings*, The University of Economics - Hue University.
- Hồ Thị Thúy Nga, & Phạm Thị Bích Ngọc (2019), 'Nghiên cứu về cơ chế quản trị, chất lượng kiểm toán và quản trị lợi nhuận: Trường hợp các công ty niêm yết Việt Nam', *Tạp chí Khoa học Đại học Huế*, 127(5A), 213-231.
- Jose, A., & Thibodeaux, M. S. (1999), 'Institutionalization of ethics: The perspective of managers', *Journal of Business Ethics*, 22, 133-143.
- Lê Cát Vi (2018), 'Ảnh hưởng của vốn tâm lý, tính cách cá nhân đến sự gắn kết công việc của nhân viên ngân hàng tại Việt Nam', *Tạp chí Kinh tế và dự báo*, 30(18), 58-61.
- Nguyen, L. A., Dellaportas, S., Vesty, G. M., Pham, V. A. T., Jandug, L., & Tsahuridu, E. (2022), 'The influence of organisational culture on corporate accountants' ethical judgement and ethical intention in Vietnam', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 325-354.
- Peterson, D. K. (2003), 'The relationship between ethical pressure, relativistic moral beliefs and organizational commitment', *Journal of Managerial Psychology*, 18(6), 557-572.
- Saadullah, S. M., & Bailey, C. D. (2014), 'The "big five personality traits" and accountants' ethical intention formation', *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 18, 167–191.
- Sayal, K., & Singh, G. (2020), 'Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions', *Accounting Research Journal*, 33(6), 653-668.
- Shafer, W. E., & Wang, Z. (2011), 'Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China', *Managerial Auditing Journal*, 26(5), 372-392.
- Soutter, A. R. B., Bates, T. C., & Möttus, R. (2020), 'Big Five and HEXACO personality traits, proenvironmental attitudes, and behaviors: A meta-analysis', *Perspectives on Psychological Science*, 15(4), 913-941.
- Strahan, R., & Gerbasi, K. C. (1972), 'Short, homogeneous versions of the Marlowe-Crowne social desirability scale', *Journal of clinical psychology*, 28(2), 191–193.
- Tian, Q., & Peterson, D. K. (2016), 'The effects of ethical pressure and power distance orientation on unethical pro-organizational behavior: the case of earnings management', *Business Ethics: A European Review*, 25(2), 159-171.
- Umphress, E. E., & Bingham, J. B. (2011), 'When employees do bad things for good reasons: Examining unethical pro-organizational behaviors', *Organization science*, 22(3), 621-640.