

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN KIỂM TOÁN - NGHIÊN CỨU THỰC NGHIỆM TẠI TP.HỒ CHÍ MINH

Trần Phước*, Phạm Thị Kim Ánh, Phan Thị Minh Phương

Trường Đại học Công nghiệp Thực phẩm TP.HCM

*Email: *phuoc@hufi.edu.vn*

Ngày nhận bài: 16/5/2022; Ngày chấp nhận đăng: 03/8/2022

TÓM TẮT

Trong những năm gần đây, tại Việt Nam nói chung và TP.HCM nói riêng, việc khá nhiều công ty bị hủy niêm yết hoặc rơi vào diện cảnh báo, trong đó có những trường hợp là do lỗi của kế toán viên và công ty kiểm toán không còn là những vấn đề xa lạ. Nghiên cứu này nhận diện và đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán trên địa bàn TP.HCM và đề xuất một số hàm ý quản trị nhằm nâng cao đạo đức nghề nghiệp của ngành nghề này. Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng, tác giả sử dụng phân tích nhân tố khám phá (EFA), mẫu khảo sát thuận tiện 265 người làm nghề kế toán, kiểm toán trong các doanh nghiệp với các lứa tuổi khác nhau tại TP.HCM. Kết quả cho thấy có tám nhân tố ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán bao gồm: Nhận thức về đạo đức; Thu nhập cá nhân; Độ tuổi; Giới tính; Kinh nghiệm làm việc; Bối cảnh văn hoá; Giá trị đạo đức doanh nghiệp; Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

Từ khóa: Nhận thức, đạo đức nghề nghiệp, kế toán, kiểm toán, chuẩn mực, văn hoá.

1. MỞ ĐẦU

Đạo đức đề cập đến hành vi của con người, liên quan đến trạng thái tốt và xấu, đúng và sai, đó là việc áp dụng các giá trị đạo đức vào việc ra quyết định. Những giá trị này theo Ủy ban Chuẩn mực Đạo đức Nghề nghiệp kế toán Quốc tế [1] bao gồm tính chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn - tính thận trọng, và tư cách nghề nghiệp.

Đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán là một trong những vấn đề quan trọng của nghề kế toán. Là người chuyên nghiệp, kế toán viên hay kiểm toán viên có trách nhiệm tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp để tạo sự tín nhiệm của chủ doanh nghiệp và sự tin tưởng của xã hội.

Có nhiều định nghĩa liên quan đến đạo đức và đạo đức nghề nghiệp kế toán. Đạo đức được định nghĩa là một nguyên tắc đạo đức hoặc các quy tắc ứng xử trong một nhóm cụ thể gồm con người, đội nhóm, tổ chức, văn hóa,... [2]. Đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có thể được định nghĩa là nguyên tắc đạo đức hoặc giá trị mà kế toán viên và kiểm toán viên sử dụng để tránh gian lận, rủi ro. Điều này ủng hộ quan điểm cho rằng đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán là tiêu chuẩn để ghi nhận sự trung thực và hợp lý khi đề cập đến báo cáo tài chính của một tổ chức nhằm phát hiện gian lận, sai sót hay nhầm lẫn. Có một số động lực khiến tác giả bài báo này quan tâm để nghiên cứu và thảo luận như nhiều vụ bê bối của người làm kế toán, kiểm toán đã xuất hiện gần đây trong nước cũng như từ nhiều quốc gia. Cụ thể, trên thế giới các công ty đã trải qua những hành vi sai trái gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến môi trường kinh doanh, chẳng hạn như Enron và WorldCom Baskerville [3]. Ở Việt Nam, một số xì căng đan đã xảy ra trong những năm qua, chẳng hạn như Tập đoàn FLC, Tập đoàn Tân

Hoàng Minh, Ngân hàng Phương Nam, Công ty Cổ Phần Bông Bạch Tuyết, Công ty Cổ phần Chứng Khoán Nam An, Công ty Cổ phần Tập đoàn kỹ nghệ gỗ Trường Thành, v.v. cùng với rất nhiều công ty có quy mô nhỏ hơn. Sự việc chưa tạo lập được niềm tin, uy tín của các công ty cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán đã làm suy giảm đáng kể niềm tin của công chúng vào nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trong thời gian gần đây. Vì vậy, đạo đức nghề nghiệp của kế toán viên, kiểm toán viên và việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp trong kế toán - kiểm toán trở nên nóng hơn.

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp nói chung và nghề nghiệp kế toán, kiểm toán nói riêng là cần thiết để từ đó các doanh nghiệp, cơ sở đào tạo, Nhà nước có định hướng phù hợp trong việc đề ra các biện pháp tăng cường đạo đức nghề nghiệp cho lực lượng lao động chuyên cung cấp thông tin kinh tế tài chính. Hơn nữa những người sử dụng kết quả kế toán, kiểm toán yêu cầu phải có những báo cáo kế toán, kiểm toán chất lượng cao đòi hỏi những kế toán viên, kiểm toán viên không chỉ liên tục trau dồi kiến thức, luôn cập nhật, tuân thủ các quy định pháp lý, chuẩn mực nghề nghiệp mà còn đòi hỏi phải có đạo đức nghề nghiệp thích đáng. Có như vậy các báo cáo kế toán, báo cáo kiểm toán đạt được chất lượng cao, những người sử dụng thông tin mới có được những thông tin bổ ích. Vậy đâu là những hành vi, cụ thể là những nhân tố nào dẫn đến nguy cơ phi phạm đạo đức nghề nghiệp trong lĩnh vực kế toán kiểm toán, nghiên cứu này sẽ làm sáng tỏ. Các lý thuyết và mô hình nghiên cứu trước đây của Martinson, O. B. & Ziegenfuss, D. E. (2000) [4], Ismail (2015) [5], Fatemi, D., Hasseldine, J. & Hite, P. (2020) [6], IFAC (2021) [1] sẽ được phát triển và vận dụng để xây dựng mô hình và thang đo nhằm kiểm định thực nghiệm các cá nhân đang thực hiện công việc kế toán tại TP. Hồ Chí Minh đề xuất một số hàm ý quản trị nhằm nâng cao đạo đức nghề nghiệp của ngành kế toán, kiểm toán.

2. MÔ HÌNH VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu

Tổng quan các nghiên cứu trước đây liên quan đến đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có nhiều tác giả trên thế giới đã nghiên cứu. Có thể tóm tắt với các góc độ nghiên cứu như sau:

(i) *Dòng nghiên cứu về thái độ và hành vi đạo đức của người làm kế toán kiểm toán.* Tiêu biểu cho dòng nghiên cứu này có Beu và Buckley (2001) [16], Jones và cộng sự (2003) [6], Conroy, Emerson, và Pons (2010) [7], v.v. nghiên cứu nhận thức về hành vi đạo đức, về giới tính, độ tuổi, kinh nghiệm làm việc, thu nhập chi phối đến hành vi đạo đức của người làm kế toán kiểm toán;

(ii) *Dòng nghiên cứu về các nhân tố tác động đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán.* Ở dòng nghiên cứu này không chỉ ngành kế toán, kiểm toán mà còn các ngành kinh doanh dịch vụ khác có khá nhiều nghiên cứu sự ảnh hưởng của các nhân tố đến các đạo đức nghề nghiệp như nghiên cứu của Maree và Radloff (2007) [14] Ismail (2015); Fatemi và cộng sự (2020), Hofstede, G. (1980, 1997) [8, 9] đã xác định các nhân tố có ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp như: chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, giá trị đạo đức của tổ chức, bối cảnh văn hoá,...

Trên cơ sở các dòng nghiên cứu trên, tác giả vận dụng và phát triển để xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán bao gồm các nhân tố sau:

2.1.1. Nhận thức về hành vi đạo đức

Henry và Dodson (2009) [10] cho rằng cộng đồng và hoàn cảnh cuộc sống có ảnh hưởng lớn hơn trong việc thay đổi nhận thức về môi trường sinh hoạt dẫn đến ảnh hưởng nhận thức

về hành vi đạo đức đạo đức. Dựa trên cảm nhận của một trong nhiều người được hỏi trong khi khảo sát, gia đình và bạn bè có ảnh hưởng lớn đến việc học tập trau dồi đạo đức và tính chính trực. Họ lập luận rằng “... họ học được nhiều điều từ cha mẹ và những người cố vấn thời thơ ấu... những tấm gương này hành động về mặt đạo đức,... đứa trẻ cũng sẽ học cách làm như vậy và làm như vậy trong tương lai của chúng”. Trong lĩnh vực kế toán, Ameen et al. (1996), Marko và Kokthunarina (2018) phát hiện ra rằng những sinh viên kế toán nhìn thấy người khác có hành vi gian lận gian lận mà không bị bắt sẽ cho phép họ sao chép hành vi tương tự. Họ kết luận mối quan hệ lâu dài giữa môi trường sống của sinh viên cho đến khi họ ra trường đi làm có xu hướng gian lận dẫn đến vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Do đó, giả thuyết thứ nhất có thể được phát triển:

H₁: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi sự nhận thức về hành vi đạo đức.

2.1.2. Thu nhập

Henry và Dodson (2009) [8] cho rằng thu nhập của người lao động nói chung và người làm kế toán, kiểm toán nói riêng có ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp, điều này cho thấy sự giàu nghèo từ cộng đồng và hoàn cảnh gia đình có ảnh hưởng lớn hơn trong việc thay đổi nhận thức về đạo đức. Dựa trên cảm nhận của một trong nhiều người được hỏi trong khảo sát, vị trí hay thành phần gia đình có ảnh hưởng lớn đến việc đạo đức và tính liêm chính. Đồng thời, thu nhập từ công việc kế toán, kiểm toán làm công lãnh lương khó trở thành người giàu có. Do đó, giả thuyết thứ hai có thể được phát triển:

H₂: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi mức thu nhập cá nhân.

2.1.3. Kinh nghiệm làm việc

Nhiều nghiên cứu cho thấy mối quan hệ thuận chiều giữa hành vi đạo đức và kinh nghiệm làm việc. Harris (1990) [11] khảo sát các nhà kinh doanh ở các cấp độ quản lý khác nhau trong một công ty để xác định mối quan hệ giữa giá trị đạo đức của các cá nhân với kinh nghiệm làm việc. Kết quả cho thấy có mối liên hệ có ý nghĩa thống kê giữa kinh nghiệm làm việc, cụ thể là các nhà quản lý cấp cao ít chấp nhận hành vi gian lận hơn so với các thành viên khác trong tổ chức.

Shapeero và cộng sự (2003) tìm thấy quan hệ thuận chiều giữa ý định hành xử đạo đức và số năm kinh nghiệm trong một nghiên cứu về kiểm toán viên trong các công ty kiểm toán ở Mỹ. Ngược lại, nghiên cứu của Conroy và cộng sự (2010) [7] cho thấy sự khác biệt nhỏ giữa các thành viên ít kinh nghiệm và các giám đốc trong việc chấp nhận các hành vi phi đạo đức. Như vậy, các nghiên cứu trước cho thấy các bằng chứng trái ngược nhau về vai trò của kinh nghiệm làm việc trong việc ra các quyết định đạo đức của kế toán viên. Do đó, giả thuyết thứ ba có thể được phát triển:

H₃: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi kinh nghiệm làm việc.

2.1.4. Bối cảnh văn hoá

Bên cạnh các yếu tố trực tiếp trong môi trường làm việc, bối cảnh văn hoá quốc gia có thể ảnh hưởng tới quyết định đạo đức. Văn hóa có thể hiểu là những giá trị và niềm tin chung của một nhóm cá nhân (Cohen và cộng sự 1992) [17]. Văn hóa đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành các giá trị, niềm tin và thái độ và định hướng cho các cá nhân trong việc ra các quyết định (Christie và cộng sự, 2003) [9]. Vì văn hóa là sự kết hợp các yếu tố truyền thống,

di sản, nghi lễ, phong tục và tôn giáo, các cá nhân từ các nền văn hóa khác nhau có thể có các khác biệt đáng kể trong các tiêu chuẩn đạo đức, niềm tin và hành vi (Blodgett và cộng sự, 2001). Do đó, giả thuyết thứ tư có thể được phát triển:

H₄: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi bối cảnh văn hoá quốc gia.

2.1.5. Giá trị đạo đức doanh nghiệp

Giá trị đạo đức doanh nghiệp (Corporate ethical values) là tổng hợp giá trị đạo đức của cá nhân của các nhà quản lý, và các hướng dẫn về giá trị đạo đức của một tổ chức (Hunt và cộng sự, 1989) [19]. Giá trị đạo đức doanh nghiệp là một hệ thống các giá trị được các thành viên trong một tổ chức cùng chia sẻ, và là một phần của văn hoá doanh nghiệp (Trevino và cộng sự, 1986) [18]. Giá trị đạo đức doanh nghiệp thể hiện các quan điểm của nhà lãnh đạo về vấn đề đạo đức, được hình thành thông qua thái độ và hành vi của nhà quản lý và nhân viên.

Theo Trevino (1986), giá trị đạo đức doanh nghiệp tác động đến hành vi đạo đức của các cá nhân thông qua việc định hình quan điểm và hành vi đạo đức của cá nhân. Văn hoá doanh nghiệp mạnh có thể nâng cao sự phát triển nhận thức đạo đức của các thành viên và giúp các thành viên xác định điều gì là đúng hay sai trong một hoàn cảnh cụ thể. Các bằng chứng thực nghiệm cũng chỉ ra rằng văn hoá đạo đức của tổ chức có ảnh hưởng tới xét đoán đạo đức. Ismail (2015) nghiên cứu tác động của văn hoá đạo đức tới khả năng xét đoán của các kiểm toán viên tại Malaysia, kết quả phân tích hồi qui cho thấy kiểm toán viên làm việc trong doanh nghiệp có văn hoá đạo đức tốt hơn thì có khả năng xét đoán tốt hơn. Đồng thời Douglas và cộng sự (2001) cũng tìm được bằng chứng cho thấy văn hoá đạo đức doanh nghiệp các tác động đến khả năng xét đoán đạo đức của kiểm toán viên. Do đó, giả thuyết thứ năm có thể được phát triển:

H₅: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi giá trị đạo đức doanh nghiệp.

2.1.6. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp dành cho kế toán và kiểm toán viên hành nghề là các nguyên tắc và hướng dẫn về đạo đức nghề nghiệp yêu cầu do chính phủ hoặc hiệp hội nghề nghiệp ban hành mà kế toán viên, kiểm toán viên phải áp dụng (Fatemi và cộng sự, 2020, Lê Thị Thu Hà 2021) [12]. Vì chuẩn mực đạo đức cung cấp hướng dẫn về các vấn đề đạo đức mà kế toán viên phải tuân theo để giải quyết các tình huống khó xử về đạo đức, việc hiểu biết tốt và tuân thủ nghiêm ngặt các nguyên tắc sẽ giúp kế toán viên đưa ra phán đoán đạo đức phù hợp. Cả khuôn khổ lý thuyết và nghiên cứu thực nghiệm đều cho thấy tầm quan trọng của chuẩn mực đạo đức đối với xét đoán đạo đức của một cá nhân.

Nhiều bằng chứng thực nghiệm của Maree và Radloff (2007) [14], Muslumov và Aras (2004) cho thấy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp có tác động đến xét đoán đạo đức của các cá nhân. Kết quả nghiên cứu của Martinson và Ziegenfuss (2000) và Maree và Radloff (2007) cho thấy có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê giữa chuẩn mực và xét đoán của kế toán viên, tuy nhiên Muslumov và Aras (2004) không tìm thấy mối quan hệ có ý nghĩa thống kê giữa chuẩn mực và các xét đoán của kế toán viên. Pflugrath và cộng sự (2007) nghiên cứu mối liên quan giữa chuẩn mực đạo đức với khả năng xét đoán của kế toán viên và sinh viên kiểm toán tại Úc. Kết quả cho thấy có các chuẩn mực đạo đức có tác động tích cực đến xét đoán của các kế toán viên điều này cho thấy các chuẩn mực đạo đức giúp tăng chất lượng các xét đoán của kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm hơn. Douglas và cộng sự (2001) cũng xem xét tác động của việc am hiểu chuẩn mực đạo đức tới xét đoán của kiểm toán viên trong các công ty kiểm

toán của Mỹ. Kết quả cho thấy kiểm toán viên có hiểu biết tốt hơn về chuẩn mực đạo đức thì đưa ra các xét đoán có chất lượng hơn. Do đó, giả thuyết thứ sáu có thể được phát triển:

H₆: Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

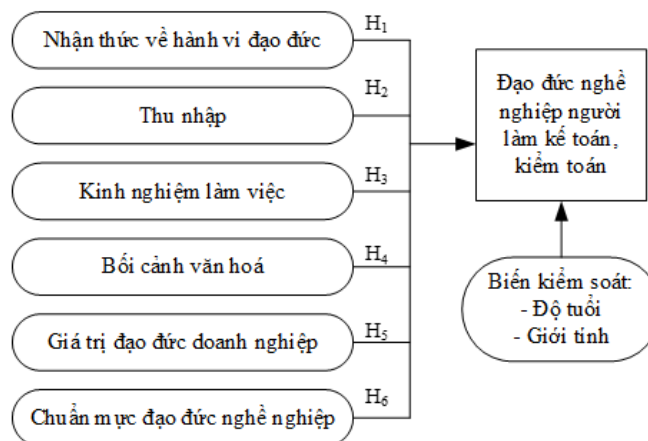
Ngoài ra trong các nghiên cứu trước các tác giả như Hunt và Vitell (1986), Loe và cộng sự (2000), Jones và cộng sự (2003), hay Emerson và cộng sự (2007) [13], Conroy và cộng sự (2010) cũng đã chứng minh *độ tuổi, giới tính* có ảnh hưởng mạnh đến đạo đức nghề nghiệp trong đa số các ngành nghề. Trong mô hình nghiên cứu tác giả đưa thêm hai nhân tố này để làm biến kiểm soát và phân tích thống kê mô tả cho mẫu khảo sát.

Bảng 1. Thống kê các nhân tố liên quan đến mô hình

STT	Nhân tố	Tác giả
1	Nhận thức về đạo đức	Henry và Dodson (2009), Ameen và cộng sự (1996), Marko và Kokthunarina (2018)
2	Thu nhập cá nhân	Henry và Dodson (2009)
3	Kinh nghiệm làm việc	Harris (1990), Shapeero và cộng sự (2003), Conroy và cộng sự (2010)
4	Bối cảnh văn hoá	Cohen và cộng sự (1992), Thorne và Saunders (2002). Christie và cộng sự (2003); Hofstede, 1997 Blodgett và cộng sự (2001)
5	Giá trị đạo đức DN	Hunt và cộng sự (1989), Trevino (1986), Ismail (2015)
6	Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp	Martinson và Ziegenfuss (2000), Maree và Radloff (2007), Muslumov và Aras (2004)
7	Độ tuổi	Hunt và Vitell (1986), Loe và cộng sự (2000), Jones và cộng sự (2003), Emerson và cộng sự (2007)
8	Giới tính	Hunt và Vitell (1986), Loe và cộng sự (2000), Jones và cộng sự (2003), Emerson và cộng sự (2007)

Nguồn: Tổng hợp từ các nghiên cứu trước

Mô hình nghiên cứu đề xuất, có 06 biến độc lập với các giả thuyết từ H₁ đến H₆, 02 biến kiểm soát (đóng vai trò như biến độc lập), và biến phụ thuộc Đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán:



Hình 1. Mô hình nghiên cứu đề xuất

2.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu định lượng được sử dụng để đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán và kiểm toán. Dữ liệu để thực hiện mô hình được tác giả khảo sát bằng cách sử dụng bảng câu hỏi và phát một cách thuận tiện cho 265 người đang làm kế toán, kiểm toán tại các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh và các công ty kiểm toán trên địa bàn TP.HCM, và họ được yêu cầu trả lời tất cả các câu hỏi một cách tự nguyện.

Thang đo Likert 5 mức được triển khai trong bảng câu hỏi từ hoàn toàn không đồng ý (điểm 1) đến rất đồng ý (điểm 5). Dữ liệu được kiểm định và phân tích hồi quy bởi phần mềm SPSS 20.0.

3. KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

3.1. Kết quả nghiên cứu

Thống kê mô tả

Tại Bảng 2, cho thấy mẫu khảo sát người làm kế toán, kiểm toán có đều chín chắn và có kinh nghiệm làm việc, trong đó chỉ có 71 người có kinh nghiệm 1 đến 5 năm chiếm 26,8%, số còn lại là những người có kinh nghiệm làm việc trên 5 năm 73,2%. Về giới tính, đối tượng khảo sát có 151 nữ chiếm 57% và nam 114 người chiếm 43% cho thấy việc chọn lựa khá cân bằng về giới nhằm phục vụ cho việc phân tích nhân tố về giới tính có bị ảnh hưởng không. Đối với trình độ học vấn mẫu khảo sát tập trung chủ yếu là người tốt nghiệp đại học, vì đây là đối tượng và lực lượng nòng cốt và chủ yếu làm kế toán tại các doanh nghiệp hiện nay.

Bảng 2. Thống kê kinh nghiệm làm việc, giới tính và trình độ học vấn

Tiêu chí	Số lượng	Tỷ lệ
Kinh nghiệm làm việc		
- Từ 1-5 năm	71	26,8%
- Trên 5 năm	194	73,2%
Giới tính		
- Nam	114	43,0%
- Nữ	151	57,0%
Trình độ học vấn		
- Trung cấp, cao đẳng	0	0
- Đại học	175	66,0%
- Trên đại học	90	34,0%

Nguồn: Tổng hợp và thống kê từ dữ liệu khảo sát của tác giả.

Các công việc tiếp theo là các kiểm định về chất lượng thang đo, kiểm định sự tương quan, sự thích hợp mô hình và kiểm định hồi quy theo phương pháp phân tích nhân tố khám phá EFA...

Kiểm định độ tin cậy thang đo

Bảng 3. Kết quả phân tích chất lượng thang đo bằng hệ số Cronbach's alpha

STT	Nhóm các biến độc lập	Số biến quan sát	Cronbach's Alpha
1	Nhận thức về đạo đức (NTDD)	5	0,929
2	Thu nhập cá nhân (TNCN)	5	0,971
3	Kinh nghiệm làm việc (KNLL)	3	0,784
4	Bối cảnh văn hoá (BCVH)	5	0,964
5	Giá trị đạo đức DN (GTDD)	5	0,937
6	Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (CMDD)	5	0,957
7	Độ tuổi (DT)	5	0,957
8	Giới tính (GT)	4	0,951
	Biến phụ thuộc		
1	Đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán kiểm toán (DDNN)	3	0,803

Nguồn: Kết quả xử lý từ SPSS 20.0

Kiểm định độ tin cậy thang đo hệ số Cronbach Alpha > 0,6 chứng tỏ thang đo lường này là tốt và xét hệ số tương quan biến – tổng thì không có biến bị loại khỏi mô hình vì có giá trị nhỏ hơn 0,3. Vì vậy, tất cả 40 biến đo lường của 8 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc được sử dụng trong phân tích nhân tố khám phá tiếp theo.

Phân tích khám phá EFA

Kiểm định hệ số KMO và kiểm định Barlett

Bảng 4. Hệ số KMO and Bartlett's

Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		0.849
Mô hình kiểm tra của Bartlett	Giá trị Chi-Square	11331,050
	Bậc tự do	666
	Sig (giá trị P – value)	0,000

Khi phân tích EFA cho các thang đo biến độc lập, tác giả sử dụng phương pháp trích Principal Component Analysis với phép xoay Varimax và điểm dừng trích các yếu tố có Eigenvalue > 1. Kết quả EFA cho thấy:

Hệ số KMO = 0,849 và kiểm định Barlett có Sig. = 0,000 (< 0,05) cho thấy phân tích EFA là thích hợp.

Kiểm định hệ số phương sai trích

Bảng 5. Hệ số phương sai trích

Nhân tố	Giá trị Eigenvalues			Chỉ số sau khi trích			Chỉ số sau khi xoay		
	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai trích %	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai trích %	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai trích %
1	9,600	25,946	25,946	9,600	25,946	25,946	4,565	12,337	12,337
2	4,736	12,800	38,746	4,736	12,800	38,746	4,397	11,883	24,220
3	4,104	11,091	49,836	4,104	11,091	49,836	4,319	11,674	35,893
4	3,772	10,194	60,030	3,772	10,194	60,030	4,313	11,657	47,550
5	3,064	8,282	68,313	3,064	8,282	68,313	4,021	10,867	58,417
6	2,404	6,497	74,810	2,404	6,497	74,810	3,959	10,701	69,118
7	2,211	5,976	80,785	2,211	5,976	80,785	3,548	9,588	78,707
8	1,325	3,581	84,366	1,325	3,581	84,366	2,094	5,660	84,366
9	0,582	1,573	85,939						

Tại Eigenvalue = 1,325 rút trích được 8 nhân tố từ 37 biến quan sát với tổng phương sai trích được là 84,366% (> 50%) và không có yếu tố mới nào được hình thành so với mô hình nghiên cứu đề xuất ban đầu. Như vậy, sau khi phân tích EFA thì 37 biến quan sát này đã đảm bảo được tiêu chuẩn phân tích EFA (đạt yêu cầu), không có biến nào bị loại ở giai đoạn này.

Phân tích sự thích hợp mô hình

Bảng 6. Hệ số R² và hệ số R² hiệu chỉnh

Mô hình	Hệ số R	Hệ số R ²	Hệ số R ² hiệu chỉnh	Sai số chuẩn	Thống kê thay đổi				Hệ số Durbin-Watson
					Hệ số R ² sau khi đổi	Hệ số F khi đổi	Bậc tự do 1	Bậc tự do 2	
1	0,815 ^a	0,665	0,654	0,41368	0,665	63,430	8	256	1,176

Trên cơ sở mối tương quan trên, ta thấy mô hình nghiên cứu đề xuất phù hợp với tập dữ liệu: các thành phần của biến độc lập có tác động đến Đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán.

Phân tích hồi quy

Bảng 7. Hệ số hồi quy (Coefficients^a)

Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa	T	Sig.	Thống kê đa cộng tuyến	
	Beta	Sai số chuẩn	Beta			Hệ số Tolerance	Hệ số VIF
(Constant)	-1,866	0,269		-6,936	0,0000		
NTDD	0,296	0,047	0,243	6,369	0,00000	0,899	1,112
TNCN	0,145	0,044	0,128	3,268	0,0001	0,859	1,164
KNLV	0,131	0,047	0,119	2,788	0,0006	0,725	1,380
BCVH	0,180	0,042	0,178	4,266	0,0000	0,750	1,334
GTDD	0,172	0,042	0,173	4,049	0,0000	0,719	1,391
CMDD	0,182	0,033	0,223	5,571	0,0000	0,816	1,225
DT	0,182	0,040	0,191	4,507	0,0000	0,732	1,365
GT	0,227	0,042	0,225	5,348	0,0000	0,742	1,347

Mô hình nghiên cứu có R² hiệu chỉnh là 0,654, nghĩa là có 65,4% sự biến thiên liên quan đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán khu vực TP.HCM được giải thích bởi sự biến thiên của các biến độc lập gồm: Nhận thức về đạo đức (NTDD, 0,243), Thu nhập cá nhân (TNCN, 0,128), Kinh nghiệm làm việc (KNLL, 0,119), Bối cảnh văn hoá (BCVH, 0,178), Giá trị đạo đức DN (GTDD, 0,173), Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (CMDD, 0,223), Độ tuổi (DT, 0,191), Giới tính (GT, 0,225), với độ tin cậy 95%.

Kết quả hồi quy, hàm hồi quy chuẩn hoá được viết theo tác động từ cao đến thấp như sau:

$$DDNN = 0,243 \times NTDD + 0,225 \times GT + 0,223 \times CMDD + 0,191 \times DT + 0,178 \times BCVH + 0,173 \times GTDD + 0,128 \times TNCN + 0,119 \times KNLV$$

3.2. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Dựa vào kết quả tại Bảng 6 - Hệ số hồi quy ở trên, tác giả sử dụng trọng số hồi quy chuẩn hóa để xem xét mức độ giải thích của các biến độc lập cho sự biến thiên của biến phụ thuộc (Nguyễn Đình Thọ, 2011) [20], có thể kết luận kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu như sau:

Các giả thuyết từ H1 đến H6 đều có tác động cùng chiều (tác động dương) đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán. Kết quả phân tích dữ liệu cho thấy trọng số β của các biến đều dương và giá trị Sig. = 0,00 < 0,05, như vậy, chấp nhận giả thuyết từ H1 đến H6.

Nhân tố Nhận thức về đạo đức có mức tác động mạnh nhất ($\beta = 0,243$), có nghĩa là vấn đề nhận thức về hành vi đạo đức có ảnh hưởng mạnh mẽ đến biến phụ thuộc: đạo đức người làm kế toán, kiểm toán. Kết quả này được củng cố tương đồng với kết quả của Ameen et al. (1996), Marko và Kokthunarina (2018). Có thể kết luận rằng giả thuyết này đang giải thích rõ ràng rằng nhận thức về đạo đức có thể ảnh hưởng nặng nề đến hành vi, động thái làm việc của người làm kế toán, kiểm toán. Do vậy, vấn đề trong đào tạo, trong môi trường làm việc cần luôn nâng cao sự nhận thức về giá trị đạo đức.

Xét về giới tính, thật ngạc nhiên khi nhân tố này cũng có ảnh hưởng đáng kể, xếp thứ hai ($\beta = 0,225$) tại TP.HCM. Kết quả này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Jones và cộng sự (2003) đã đưa giới tính vào mô hình nghiên cứu về đạo đức nghề nghiệp kế toán và kết luận cho thấy phụ nữ ít chấp nhận hành vi phi đạo đức hơn nam giới. Tuy nhiên, bằng chứng thực nghiệm về tác động của giới tính tới các quyết định đạo đức cũng cho các kết quả khác biệt như một số nghiên cứu của O'Fallon và cộng sự (2005) không tìm thấy mối liên hệ giữa giới tính và hành vi đạo đức.

Trong các nhân tố ảnh hưởng, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp dành cho kế toán và kiểm toán viên tác động mạnh thứ ba ($\beta = 0,223$) hoàn toàn phù hợp với nhiều nghiên cứu như của Martinson và Ziegenfuss (2000), Maree và Radloff (2007), Muslumov và Aras (2004) cho thấy có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê, đồng thời kết quả cho thấy kế toán viên, kiểm toán viên có hiểu biết tốt hơn về chuẩn mực đạo đức thì đưa ra các xét đoán có ít rủi ro hơn.

Về độ tuổi ($\beta = 0,191$), có ảnh hưởng xếp thứ tư trong mô hình, kiểm định chứng minh có cùng kết quả với các nghiên cứu trước (Hunt và Vitell, 1986). Tuy nhiên, các bằng chứng thực nghiệm cho các kết quả khác nhau về tác động của độ tuổi tới quyết định đạo đức. Loe và cộng sự (2000) cho thấy trong các nghiên cứu nhóm vẫn có nghiên cứu không có mối liên hệ giữa độ tuổi và đạo đức, hay các nghiên cứu cho càng lớn tuổi càng có quyết định đạo đức phù hợp hơn các đối tượng trẻ tuổi. Hoặc Emerson và cộng sự (2007) cho rằng các cá nhân lớn tuổi hơn ít chấp nhận hành vi phi đạo đức hơn các cá nhân ít tuổi.

Bối cảnh văn hoá ($\beta = 0,178$), có ảnh hưởng thứ năm trong mô hình thực nghiệm, kết quả khá tương đồng với Husted (2001) đã kết luận chủ nghĩa dân tộc (cá nhân hay tập thể) trong văn

hóa quốc gia có ảnh hưởng đến đạo đức của cá nhân từ các nền văn hóa khác nhau. Và kết quả của nghiên cứu này phù hợp với nghiên cứu của Thorne và Saunders (2002), Croxford (2010) cũng cho thấy kế toán viên, kiểm toán viên đến từ các quốc gia theo chủ nghĩa cá nhân có xu hướng chấp nhận hành vi phi đạo đức hơn các cá nhân từ quốc gia theo chủ nghĩa tập thể.

Giá trị đạo đức có ảnh hưởng thứ sáu ($\beta = 0,173$) đến hành vi đạo đức của các cá nhân thông qua việc định hình quan điểm và hành vi đạo đức của cá nhân. Văn hóa doanh nghiệp mạnh có thể nâng cao sự phát triển nhận thức đạo đức của các nhân viên, kết quả này cùng kết quả của Theo Trevino (1986), Ismail (2015), Douglas và cộng sự (2001) cũng đã tìm được bằng chứng cho thấy văn hoá đạo đức doanh nghiệp các tác động đến khả năng xét đoán đạo đức của kế toán viên, kiểm toán viên.

Xét về nhân tố thu nhập cá nhân ($\beta = 0,128$), nhân tố này có ảnh hưởng khá yếu, xếp thứ bảy, đến hành vi đạo đức của các của kế toán viên, kiểm toán viên. Kết quả này khá tương đồng với Fischer và Rosenzweig (1995) và Anwar và Amarullah (2006). Kết luận của họ rằng mức thu nhập là một nhân tố quan trọng trong việc xác định đạo đức của người làm kế toán, kiểm toán. Tuy nhiên cũng có nhiều nghiên cứu không chứng minh được điều này, một số chứng minh người có thu nhập cao ít những nhiễu và tham nhũng dẫn đến đạo đức nghề nghiệp bị vi phạm Marko và Kokthunarina (2018).

Cuối cùng, nhân tố kinh nghiệm làm việc ($\beta = 0,119$) có tác động yếu nhất trong mô hình. Nhưng kết quả này cũng khá phù hợp với kết quả nghiên cứu của Shapeero và cộng sự (2003). Tuy nhiên lại trái ngược với nghiên cứu của Conroy và cộng sự (2010). Như vậy, các nghiên cứu trước cho thấy các bằng chứng trái ngược nhau về vai trò của kinh nghiệm làm việc trong việc ra các quyết định đạo đức của kế toán viên, kiểm toán viên.

4. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý QUẢN TRỊ

Kết luận

Qua nghiên cứu trong bài báo này, tác giả đã khảo sát thực nghiệm, kết quả cho thấy có 08 nhân tố ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp người làm kế toán, kiểm toán khu vực TP.HCM bao gồm mức độ tác động từ cao đến thấp: Nhận thức về đạo đức, Giới tính, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, Độ tuổi, Bối cảnh văn hoá, Giá trị đạo đức doanh nghiệp, Thu nhập cá nhân, Kinh nghiệm làm việc.

Hàm ý quản trị

Từ kết quả nghiên cứu về việc xây dựng mô hình, đo lường các nhân tố trong mô hình có ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán này là cơ sở để các cơ quan quản lý Nhà nước, các tổ chức, các doanh nghiệp có thể điều chỉnh, nâng cao đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán nhằm đáp ứng sự tín nhiệm của xã hội về tính minh bạch và chất lượng thông tin thông tin kinh tế, tài chính của người làm kế toán, kiểm toán cung cấp cho nhà đầu tư, chủ nợ, chủ doanh nghiệp và cả các cho cơ quan của Chính phủ.

Hạn chế của nghiên cứu

Một hạn chế của nghiên cứu đó là các nhân tố khác chưa được phát hiện chẳng hạn nhân tố “môi trường pháp lý” có thể đưa ra nhiều lời giải thích hơn về hành vi đạo đức của người làm kế toán, kiểm toán. Các mẫu trong nghiên cứu tương lai nên nhiều hơn 265 mẫu, mở rộng ra cả nước. Bằng nhiều mẫu hơn, sẽ có nhiều ý kiến trái chiều hơn về nhận thức của đạo đức kế toán và kết quả sẽ chính xác hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. IFAC - The code of ethics for professional accountants (2009). Truy cập ngày 2 tháng 4 năm 2022, từ: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Code-of-Ethics_July_2009_FINAL_02_23_10.pdf
2. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley - Auditing and Assurance Services, Prentice Hall (2015).
3. Baskerville, R. F. - Hofstede never studied culture, Accounting, Organizations and Society **28** (1) (2003) 1-14.
4. Martinson O. B., & Ziegenfuss D. E. - Implications for universities and the profession, Journal of Business ethics **16** (12) (2000) 1297-1309.
5. Ismail S. - Influence of emotional intelligence, ethical climates, and corporate ethical values on ethical judgment of Malaysian auditors, Asian Journal of Business Ethics **4** (2015) 147-162.
6. Jones J., Massey D. W., & Thorne L. - Auditors' ethical reasoning: Insights from past research and implications for the future, Journal of Accounting Literature **22** (2003) 45-103.
7. Conroy S., Emerson T., & Pons F. - Ethical attitudes of accounting practitioners: Are rank and ethical attitudes related? Journal of Business Ethics **91** (2010) 183-194.
8. Hofstede, G. - Cultures consequences: International differences in work related values, Beverly Hills, CA: Sage (1980).
9. Hofstede, G. - Cultures and organizations, software of the mind: Intercultural cooperation and its importance for survival. London, England: McGraw-Hill (1997).
10. Henry, K., & Dodson, B. - Ethical Education and its Effect on Accounting Fraud, Working Paper. Christopher Newport University (2009).
11. Harris, J., & Sutton, C. - Unraveling the ethical decision-making process: Clues from an empirical study comparing Fortune 1000 executives and MBA students, Journal of Business Ethics **14** (10) (1995) 805-817.
12. Lê Thị Thu Hà - Tổng quan nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán, Tạp chí Khoa học & Đào tạo Ngân hàng **227** (2021) 54-64.
13. Emerson T., Conroy S., & Stanley C. - Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey, Journal of Business Ethics **71** (1) (2007) 73-87.
14. Maree, K. W. & Radloff, S. - Factors affecting ethical judgement of South African chartered accountants, Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences **15** (2007) 1-18.
15. Martinson, O. B. & Ziegenfuss, D. E. - Looking at what influences ethical perception and judgment, Management Accounting Quarterly (Fall) (2000) 41-47.
16. Beu, D., & Buckley, M. - The hypothesized relationship between accountability and ethical behavior, Journal of Business Ethics **34** (1) (2002) 57-73.
17. Cohen, J, Pant, L., & Sharp, D. - Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting, Journal of Business Ethics **11** (9) (1992) 687-700.
18. Trevino, L. K. - Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model, Academy of Management Review **11** (1986) 601-617.
19. Hunt, S. D., Wood, V. R. & Chonko, L. B. - Corporate ethical values and organizational commitment in marketing, Journal of marketing **53** (1989) 79-90.

20. Nguyễn Đình Thọ - Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh, Nhà xuất bản Lao động Xã hội, Hà Nội (2011).

ABSTRACT

FACTORS IMPACT CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS – EXPERIMENTING RESEARCH IN HO CHI MINH CITY, VIET NAM

Tran Phuoc*, Pham Thi Kim Anh, Phan Thi Minh Phuong
Ho Chi Minh City University of Food Industry
*Email: *phuoc@hufi.edu.vn*

This study identifies and measures the influence of factors on the professional ethics of accountants and auditors in Ho Chi Minh City, Vietnam. Then, proposes some managerial implications to improve the code of ethics for professional accountants. By quantitative research method, the author uses exploratory factor analysis (EFA), a convenient survey sample of 265 people working as accountants and auditors in enterprises of different ages in Ho Chi Minh City. The results show that there are eight factors affecting professional ethics in accounting and auditing, including: Conscious ethics; Personal income; Age; Sex; Work experience; Cultural nation; Corporate ethical values; Code of ethics for professional accountants.

Keywords: Conscious ethics, professional ethics, accounting, auditing, standards, culture.