



ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC YẾU TỐ TỔ CHỨC VÀ CÁ NHÂN ĐẾN Ý ĐỊNH THỰC HIỆN HÀNH VI VI PHẠM ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP CỦA NHÂN VIÊN KẾ TOÁN TẠI THÀNH PHỐ HUẾ

Hồ Thị Thúy Nga, Lê Viết Xuân Vũ, Trần Phương Linh, Phạm Văn Tâm, Lê Ngọc Mỹ Vân

Trường Đại học Kinh tế, Đại học Huế, 99 Hồ Đắc Di, Thành phố Huế, Việt Nam

* Tác giả liên hệ: **Hồ Thị Thúy Nga** < hothuynga@gmail.com >

(Ngày nhận bài: 28-12-2025; Ngày chấp nhận đăng: 10-03-2026)

Tóm tắt. Nghiên cứu này hướng đến việc phân tích tác động của các yếu tố tổ chức và cá nhân lên ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp trên địa bàn Thành phố Huế. Dữ liệu được thu thập từ 144 nhân viên kế toán và phân tích bằng mô hình hồi quy. Kết quả cho thấy, áp lực đạo đức từ cấp trên và thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức có tác động cùng chiều lên ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp thông qua biến trung gian là chuẩn chủ quan. Tuy nhiên, nhận thức về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp không có tác động đáng kể đến ý định thực hiện hành vi này. Từ các kết quả thực nghiệm, nghiên cứu đề xuất một số hàm ý quản trị nhằm giúp các doanh nghiệp xây dựng môi trường làm việc minh bạch và tăng cường giáo dục đạo đức nghề nghiệp, qua đó hạn chế nguy cơ phát sinh hành vi vi phạm từ nhân viên kế toán.

Từ khóa: áp lực đạo đức từ cấp trên, nhận thức về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, kế toán, hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp

THE IMPACT OF ORGANIZATIONAL AND INDIVIDUAL FACTORS ON ACCOUNTANTS' INTENTIONS TO ENGAGE IN UNETHICAL PROFESSIONAL BEHAVIOR IN HUE CITY

Ho Thi Thuy Nga, Le Viet Xuan Vu, Tran Phuong Linh, Pham Van Tam, Le Ngoc My Van

University of Economics, Hue University, 99 Ho Duc Di St., Hue City, Vietnam

* Correspondence to **Ho Thi Thuy Nga** < hothuynga@gmail.com >

(Submitted: December 28, 2025; Accepted: March 10, 2026)

Abstract. This study aims to examine the effects of organizational and individual factors on accountants' intentions to engage in unethical professional behavior in enterprises located in Hue City. Data were collected from 144 accountants and analyzed using regression models. The results indicate that ethical pressure from supervisors and attitudes toward unethical professional behavior have a positive effect on

accountants' intentions to engage in such behavior, with subjective norms acting as a mediating variable. However, perceived professional ethics do not have a statistically significant impact on the intention to engage in this behavior. Based on these empirical findings, the study proposes several managerial implications to assist organizations in fostering a transparent working environment and strengthening professional ethics education, thereby reducing the risk of unethical behavior among accountants.

Keywords: ethical pressure from supervisors, perceived professional ethics, accounting, unethical professional behavior

1. Đặt vấn đề

Hành vi vi phạm đạo đức (HVVPĐĐ) nghề nghiệp của nhân viên kế toán là một vấn đề phức tạp bởi vì hành vi này được thực hiện để mang lại lợi ích cho tổ chức, tuy nhiên điều này không được xã hội chấp nhận mà còn làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến uy tín của ngành kế toán nói chung và ảnh hưởng đến niềm tin của nhiều bên liên quan [1]. HVVPĐĐ của nhân viên kế toán có thể diễn ra dưới nhiều hình thức khác nhau, gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến sự minh bạch tài chính. Một trong những vấn đề phổ biến là việc thao túng số liệu tài chính, khi nhân viên kế toán điều chỉnh các con số để tạo ra cái nhìn tích cực hơn về tình hình tài chính của công ty, điều này có thể dẫn đến quyết định sai lầm từ các nhà đầu tư và chủ nợ; hay việc khai thiếu thu nhập nhằm mục đích chế biến báo cáo tài chính để thực hiện hành vi trốn thuế. Ngoài ra, những hành vi gian lận khác như biến thủ tài sản hoặc sử dụng quỹ công ty cho mục đích cá nhân cũng phổ biến trong ngành kế toán. Xung đột lợi ích cũng là một vấn đề đáng lưu ý, ví dụ như khi nhân viên kế toán không công khai các mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan trong công việc. Những hành vi này không chỉ vi phạm các tiêu chuẩn đạo đức mà còn có thể dẫn đến các hậu quả pháp lý nghiêm trọng, làm suy giảm uy tín của nghề kế toán và phá vỡ niềm tin của công chúng.

Trong thực tế, nhiều vụ bê bối liên quan đến hoạt động kế toán đã gây ra các hậu quả nghiêm trọng cho xã hội. Một ví dụ điển hình của HVVPĐĐ trong ngành kế toán là vụ bê bối của Enron. Công ty này đã sử dụng các phương pháp kế toán phức tạp và mập mờ để che giấu nợ và phóng đại lợi nhuận. Điều này không chỉ lừa dối các nhà đầu tư và cổ đông mà còn dẫn đến một trong những vụ phá sản lớn nhất trong lịch sử doanh nghiệp ở Mỹ. Khi báo cáo tài chính của Enron được kiểm tra bởi các tổ chức tài chính, các số liệu được đánh bóng khiến họ dễ dàng chấp nhận và đầu tư. Vụ việc này đã làm rung chuyển niềm tin của thị trường vào tính minh bạch và đạo đức nghề nghiệp trong ngành kế toán.

Trong những năm qua, nhiều nghiên cứu đã phát triển các mô hình để hiểu rõ hơn về cách thức nhân viên kế toán đưa ra quyết định trong các tình huống đạo đức. Các yếu tố như

giá trị cá nhân, văn hóa tổ chức và quy định pháp luật đều được xem xét như những yếu tố tác động đến hành vi đạo đức của nhân viên kế toán. Chẳng hạn, nghiên cứu của Saadullah và Bailey [2] đã phân tích tâm lý, tính cách cá nhân có liên quan đến ý định hay thái độ của nhân viên kế toán đối với HVVPĐĐ nghề nghiệp. Ngoài yếu tố cá nhân, các yếu tố tổ chức cũng đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành hành vi đạo đức của nhân viên kế toán. Ví dụ nghiên cứu của Nguyen và cộng sự [3] cho thấy văn hóa tổ chức có ảnh hưởng đến phán đoán đạo đức (ethical judgement) của nhân viên kế toán. Tương tự, Shafer [4] cho thấy vai trò của môi trường đạo đức công ty trong việc hình thành đạo đức nghề nghiệp. Nghiên cứu của Hồ Thị Thúy Nga [5] đã phân tích sự ảnh hưởng của đạo đức công ty đến ý định hay thái độ thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp. Thêm vào đó, các nghiên cứu của Gamarra và Giroto [6] và Fry [7] nhấn mạnh rằng các yếu tố thuộc về đạo đức của nhà quản lý có tác động đến HVVPĐĐ nghề nghiệp của nhân viên.

Mặc dù các nghiên cứu trước đây đã chỉ ra mối quan hệ giữa các yếu tố cá nhân và tổ chức đối với HVVPĐĐ trong ngành kế toán, nhưng vẫn còn ít nghiên cứu kết hợp các yếu tố này với lý thuyết hành động hợp lý (Theory of Reasoned Action) của Ajzen và Fishbein [8] để giải thích các hành vi đạo đức nghề nghiệp. Lý thuyết hành động hợp lý (TRA) đề xuất rằng hành vi của một cá nhân được dự đoán bởi thái độ của họ đối với hành vi đó và chuẩn mực chủ quan mà họ nhận thức được từ những người xung quanh. Trong bối cảnh ngành kế toán, việc kết hợp lý thuyết này với các yếu tố đạo đức từ tổ chức và chuẩn mực nghề nghiệp có thể giúp làm rõ hơn các quyết định đạo đức của nhân viên kế toán.

Do đó, nghiên cứu này nhằm lấp đầy khoảng trống trong các nghiên cứu trước đây bằng cách kết hợp lý thuyết TRA với các yếu tố tổ chức để giải thích ý định thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp của nhân viên kế toán. Các yếu tố cá nhân được khái niệm hóa là những yếu tố nhận thức bên trong, bao gồm thái độ và chuẩn chủ quan, dựa trên nền tảng lý thuyết TRA. Các yếu tố tổ chức được xem là các ảnh hưởng mang tính bối cảnh và thể chế, bao gồm áp lực đạo đức từ cấp trên và nhận thức về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (CMĐĐNN). Dựa trên kết quả nghiên cứu, bài báo đề xuất các hàm ý quản trị nhằm hạn chế HVVPĐĐ trong lĩnh vực kế toán.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Lý thuyết hành động hợp lý

Lý thuyết TRA do Ajzen và Fishbein [8] phát triển cho rằng hành vi của con người không xảy ra ngẫu nhiên mà chủ yếu được quyết định bởi ý định thực hiện hành vi (behavioral intention). Theo TRA, ý định này được hình thành từ hai yếu tố cốt lõi là thái độ đối với hành vi và chuẩn chủ quan.

Cụ thể, ý định hành vi phản ánh mức độ sẵn sàng hay quyết tâm của cá nhân trong việc thực hiện một hành vi nhất định. Thái độ là trạng thái sẵn sàng về mặt tinh thần được tổ chức qua kinh nghiệm, có khả năng điều chỉnh hoặc ảnh hưởng năng động đối với phản ứng cá nhân hướng đến khách thể và tình huống nó quan hệ [9]. Thái độ đối với hành vi (attitude toward the behavior) là đánh giá của một cá nhân về kết quả thu được từ việc thực hiện một hành vi cụ thể, ám chỉ mức độ đánh giá thuận lợi hay bất lợi về hành vi của một cá nhân. Trong khi đó, chuẩn chủ quan đề cập đến nhận thức của cá nhân về áp lực xã hội từ những người có ảnh hưởng (như cấp trên, đồng nghiệp hoặc tổ chức) trong việc khuyến khích hay không khuyến khích thực hiện hành vi [9].

Trong bối cảnh nghề nghiệp kế toán, TRA cung cấp khuôn khổ lý thuyết phù hợp để lý giải ý định thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp của nhân viên kế toán. Theo đó, nếu nhân viên kế toán có thái độ tích cực đối với hành vi vi phạm (chẳng hạn xem việc làm sai lệch số liệu hay che giấu thông tin là bình thường hoặc mang lại lợi ích cá nhân) và đồng thời cảm nhận được sự chấp thuận hoặc áp lực từ cấp trên, đồng nghiệp, thì ý định thực hiện HVVPĐĐ sẽ gia tăng.

Trong khuôn khổ lý thuyết hành động hợp lý, ngoài hai cấu phần trung tâm là thái độ đối với hành vi và chuẩn chủ quan, các yếu tố bên ngoài (external variables) được xem là những nhân tố có khả năng ảnh hưởng gián tiếp đến ý định hành vi thông qua việc định hình các cấu phần này [10]. Trong nghiên cứu này, áp lực đạo đức từ cấp trên và nhận thức về CMĐĐNN là yếu tố tổ chức và được xem là các yếu tố bên ngoài thuộc môi trường tổ chức và nghề nghiệp, có tác động chủ yếu đến chuẩn chủ quan của nhân viên kế toán. Cụ thể, áp lực đạo đức từ cấp trên phản ánh mức độ kỳ vọng, chấp thuận hoặc ngầm khuyến khích từ những người có quyền lực trong tổ chức, qua đó làm gia tăng cảm nhận về áp lực xã hội đối với việc thực hiện hành vi vi phạm. Tương tự, nhận thức về CMĐĐNN thể hiện mức độ mà cá nhân cảm nhận các quy tắc, chuẩn mực nghề nghiệp được coi trọng và tuân thủ trong môi trường làm việc, từ đó ảnh hưởng đến nhận thức của họ về việc hành vi vi phạm có được xã hội nghề nghiệp chấp nhận hay không. Thông qua việc tác động đến chuẩn chủ quan, hai yếu tố này ảnh hưởng gián tiếp đến ý định thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp, phù hợp với cấu trúc lý thuyết của TRA.

2.2. Áp lực đạo đức từ cấp trên

Theo lý thuyết hành động hợp lý của Ajzen và Fishbein [8], chuẩn chủ quan phản ánh cảm nhận của cá nhân về việc những người xung quanh (cấp trên, đồng nghiệp, tổ chức) mong muốn họ thực hiện hay không thực hiện một hành vi cụ thể. Vì vậy, trong môi trường kế toán, các hành vi đạo đức của nhân viên kế toán chịu ảnh hưởng lớn từ áp lực đạo đức từ cấp trên tạo ra. Áp lực đạo đức từ cấp trên là những kỳ vọng, yêu cầu hoặc thông điệp rõ ràng (hoặc ngầm định) từ tổ chức nhằm thúc đẩy nhân viên thực hiện những hành vi VPĐĐNN để mang lại

những lợi ích cho cá nhân cấp trên hoặc tổ chức [11]. Khi doanh nghiệp có các chính sách, quy tắc hoặc văn hóa tổ chức không đề cao đạo đức, nhân viên sẽ cảm nhận được áp lực để hành xử phù hợp với kỳ vọng đó, từ đó họ nhận định rằng cấp trên ủng hộ và khuyến khích cho hành vi vi phạm này.

Nghiên cứu của Treviño và cộng sự [12] và Shafer [4] cho thấy rằng môi trường tổ chức có định hướng đạo đức mạnh sẽ định hình nhận thức và hành vi đạo đức của nhân viên, thông qua việc củng cố các chuẩn mực và kỳ vọng trong nội bộ. Tian và Peterson [11] cũng khẳng định rằng khi nhân viên kế toán nhận thức được áp lực đạo đức từ cấp trên trong việc thực hiện HVVPĐĐ để mang lại lợi ích cho tổ chức, họ có xu hướng xem các HVVPĐĐ là chấp nhận được và cảm thấy đó là điều được tổ chức mong đợi. Ngoài ra, nghiên cứu của Barrainkua và Espinosa-Pike [13] về mâu thuẫn giữa chuẩn mực nghề nghiệp và yêu cầu từ tổ chức cho thấy rằng nếu tổ chức duy trì áp lực đạo đức ổn định, nhân viên sẽ cảm nhận được sự đồng thuận xã hội trong việc tuân thủ đạo đức, từ đó làm tăng chuẩn chủ quan. Như vậy, áp lực đạo đức từ cấp trên đóng vai trò quan trọng trong việc định hướng nhận thức cá nhân về hành vi đúng sai, thông qua sự hình thành của chuẩn mực xã hội trong môi trường làm việc. Từ cơ sở lý thuyết nêu trên, có thể đưa ra giả thuyết nghiên cứu như sau:

H1: Áp lực đạo đức từ cấp trên có tác động cùng chiều đến chuẩn chủ quan.

2.3. Nhận thức về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp

Nhận thức về CMĐĐNN phản ánh niềm tin của cá nhân về mức độ mà nghề kế toán được định hướng và chi phối bởi các giá trị đạo đức được thừa nhận rộng rãi [14, 15]. Khi cá nhân tin rằng nghề nghiệp của mình được dẫn dắt bởi các chuẩn mực đạo đức cao, có cơ chế giám sát và xử lý hành vi vi phạm, họ có xu hướng nội tại hóa các giá trị này vào hệ thống nhận thức cá nhân [16]. Quá trình này góp phần định hình nhận thức đối với các HVVPĐĐ nghề nghiệp, từ đó làm giảm ý định thực hiện các hành vi này [16].

Điều này phù hợp với lý thuyết hành động hợp lý của Ajzen và Fishbein [8], trong đó chuẩn chủ quan được hình thành từ nhận thức cá nhân về áp lực xã hội liên quan đến một hành vi nhất định. Khi môi trường đạo đức được đánh giá cao, cá nhân sẽ cảm nhận được kỳ vọng kỳ vọng và áp lực xã hội từ cộng đồng nghề nghiệp trong việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp [16]. Do đó, nhận thức về CMĐĐNN có thể tác động ngược chiều đến chuẩn chủ quan. Nói cách khác, nhận thức về CMĐĐNN càng cao thì nhân viên càng cảm nhận rõ ràng áp lực từ xã hội trong việc tuân thủ đạo đức. Điều này khiến họ hình thành suy nghĩ rằng người khác không ủng hộ hành vi sai trái, từ đó làm giảm chuẩn chủ quan đối với việc vi phạm đạo đức. Vì vậy, có thể giả định rằng:

H2: Nhận thức về CMĐĐNN có tác động ngược chiều đến chuẩn chủ quan.

2.4. Thái độ đối với hành vi vi phạm đạo đức

Theo lý thuyết hành động hợp lý của Ajzen và Fishbein [8], thái độ đối với một hành vi là yếu tố nền tảng góp phần hình thành ý định thực hiện hành vi, bên cạnh các yếu tố như chuẩn mực chủ quan. Thái độ thể hiện sự đánh giá của cá nhân về mức độ tích cực hoặc tiêu cực khi thực hiện một hành vi nhất định. Buchan [17] đã vận dụng và mở rộng mô hình này trong lĩnh vực kế toán công, cho rằng thái độ đối với hành vi phi đạo đức có thể ảnh hưởng đến nhận thức của cá nhân về các chuẩn mực đạo đức được xã hội chấp nhận. Cụ thể, khi một người có thái độ đồng thuận hoặc dễ dãi với hành vi sai trái, họ có xu hướng tin rằng môi trường xung quanh cũng sẽ không phản đối hành vi đó, từ đó dẫn đến việc hình thành các chuẩn chủ quan cho phép bản thân dễ biện minh hơn khi thực hiện hành vi thiếu đạo đức. Tương tự, Valentine và Godkin [18] cho thấy trong môi trường làm việc mà các hành vi đạo đức không được nhấn mạnh, thái độ cá nhân sẽ dễ dẫn đến sự nhận thức lệch lạc về những gì được xã hội hoặc tổ chức mong đợi, dẫn đến sự gia tăng trong việc biện minh cho hành vi phi đạo đức thông qua chuẩn chủ quan. Tóm lại, thái độ tích cực đối với HVVPĐĐ có thể khiến cá nhân tin rằng hành vi đó được chấp nhận trong môi trường làm việc hoặc xã hội, qua đó làm gia tăng nhận thức về sự đồng thuận của người khác, một thành phần quan trọng trong việc hình thành chuẩn chủ quan liên quan đến hành vi này. Do đó, giả thuyết H3 được đề xuất như sau:

H3: Thái độ đối với HVVPĐĐ có tác động cùng chiều đến chuẩn chủ quan.

2.5. Chuẩn chủ quan

Treviño và cộng sự [19] trong tổng quan về đạo đức hành vi tổ chức đã nhấn mạnh rằng các yếu tố như chuẩn mực nhóm, văn hóa doanh nghiệp và ảnh hưởng xã hội giữ vai trò then chốt trong việc định hình hành vi đạo đức hoặc phi đạo đức của cá nhân trong tổ chức. Khi cá nhân nhận thấy rằng môi trường xung quanh có sự chấp nhận hay thậm chí khuyến khích những hành vi lệch chuẩn, họ có xu hướng điều chỉnh hành vi của mình theo hướng tiêu cực nhằm thích nghi với văn hóa chung. Tương tự, Sweeney và cộng sự [20] cũng chỉ ra rằng nhận thức của nhân viên về văn hóa đạo đức trong tổ chức, cùng với áp lực đến từ cấp trên và đồng nghiệp, ảnh hưởng mạnh mẽ đến việc đánh giá tình huống và đưa ra quyết định hành động, đặc biệt trong các bối cảnh đạo đức không rõ ràng hoặc dễ bị thao túng. Bổ sung cho quan điểm này trong bối cảnh Việt Nam, nghiên cứu của Hồ Thị Thúy Nga [5] về hành vi đạo đức trong quản trị lợi nhuận tại Thừa Thiên Huế đã chứng minh rằng chuẩn chủ quan thể hiện qua nhận thức về sự kỳ vọng hoặc đồng thuận của những người xung quanh có tác động đáng kể đến ý định thực hiện hành vi của nhân viên kế toán. Cụ thể, khi họ cảm nhận được sự dung túng từ

môi trường làm việc đối với các hành vi không tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, khả năng hình thành và thực hiện HVVPĐĐ có xu hướng gia tăng rõ rệt. Từ những cơ sở lý luận và thực nghiệm trên, nghiên cứu này đề xuất giả thuyết:

H4: Chuẩn chủ quan có tác động cùng chiều đến ý định thực hiện HVVPĐĐ.

2.6. Mối quan hệ trung gian

Nghiên cứu của Ajzen [9] cho thấy rằng chuẩn chủ quan không chỉ tác động trực tiếp đến ý định hành vi, mà còn có thể đóng vai trò biến trung gian trong mối quan hệ giữa các yếu tố nhận thức khác với hành vi dự định. Nghiên cứu của Tian và Peterson [11] chỉ ra rằng áp lực đạo đức có tác động gián tiếp đến phán đoán đạo đức của nhân viên thông qua niềm tin đạo đức ủng hộ doanh nghiệp. Nghiên cứu của Hồ Thị Thúy Nga [5] chỉ ra rằng áp lực đạo đức từ tổ chức không chỉ ảnh hưởng trực tiếp mà còn gián tiếp tác động đến ý định thực hiện HVVPĐĐ thông qua các yếu tố trung gian là chuẩn chủ quan. Khi tổ chức tạo ra các kỳ vọng ngầm hoặc chính sách thúc đẩy kết quả tài chính, nhân viên kế toán có thể diễn giải điều đó như một sự chấp thuận ngầm từ cấp trên và đồng nghiệp đối với các hành vi không tuân thủ chuẩn mực. Điều này củng cố lập luận rằng chuẩn chủ quan đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và ý định thực hiện HVVPĐĐ.

Từ các nghiên cứu trên và các lập luận đã trình bày ở giả thuyết H1 và H4, có thể thấy rằng áp lực đạo đức từ cấp trên tác động đến chuẩn chủ quan (H1), và chuẩn chủ quan lại ảnh hưởng đến ý định thực hiện HVVPĐĐ (H4). Trên cơ sở đó, nghiên cứu này cho rằng chuẩn chủ quan có thể đóng vai trò biến trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ cấp trên và ý định thực hiện HVVPĐĐ. Cụ thể, khi doanh nghiệp duy trì áp lực đạo đức cao, nhân viên sẽ hình thành cảm nhận rằng các HVVPĐĐ được kỳ vọng và ủng hộ. Điều này làm gia tăng ý định thực hiện HVVPĐĐ của nhân viên kế toán. Từ đó chúng tôi đề xuất giả thuyết H5a như sau:

H5a: Chuẩn chủ quan là biến trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ cấp trên với ý định thực hiện HVVPĐĐ.

CMĐĐNN được xem là một yếu tố thuộc về tổ chức và bối cảnh thể chế, do được hình thành và duy trì bởi các tổ chức nghề nghiệp cũng như môi trường làm việc. Mặc dù có nguồn gốc từ môi trường tổ chức, ảnh hưởng của CMĐĐNN đến hành vi không diễn ra một cách trực tiếp mà được truyền dẫn thông qua nhận thức và diễn giải của cá nhân [16]. Trong khuôn khổ Lý thuyết TRA, những chuẩn mực mang tính tổ chức này được cá nhân cảm nhận dưới dạng áp lực xã hội, từ đó hình thành chuẩn chủ quan – phản ánh mức độ mà cá nhân tin rằng các đối tượng quan trọng mong đợi họ thực hiện hoặc không thực hiện một hành vi nhất định [21]. Khi nhận thức về CMĐĐNN càng mạnh, cá nhân càng có xu hướng cảm nhận rõ ràng hơn các kỳ

vọng xã hội liên quan đến hành vi, qua đó làm gia tăng vai trò của chuẩn chủ quan trong việc định hướng ý định hành vi [21]. Lập luận này phù hợp với các nghiên cứu trước đây khi cho rằng nhận thức về CMĐĐNN có ảnh hưởng đáng kể đến nhận thức đạo đức của cá nhân và gián tiếp tác động đến ý định thực hiện hành vi thông qua các cơ chế nhận thức xã hội [16].

Từ nghiên cứu trên và các lập luận đã trình bày ở giả thuyết H2 và H4, có thể thấy rằng nhận thức về CMĐĐNN tác động ngược chiều đến chuẩn chủ quan (H2), và chuẩn chủ quan lại ảnh hưởng đến ý định thực hiện HVVPĐĐ (H4). Trên cơ sở đó, nghiên cứu này cho rằng chuẩn chủ quan có thể đóng vai trò biến trung gian trong mối quan hệ giữa chuẩn mực đạo đức và ý định thực hiện HVVPĐĐ. Cụ thể, khi cá nhân có thái độ tích cực đối với hành vi phi đạo đức, họ có xu hướng tin rằng hành vi đó được chấp nhận trong môi trường xã hội hoặc tổ chức. Điều này dẫn đến sự hình thành chuẩn chủ quan lệch chuẩn, từ đó làm gia tăng ý định thực hiện HVVPĐĐ. Từ đó chúng tôi đề xuất giả thuyết H5b như sau:

H5b: Chuẩn chủ quan là biến trung gian trong mối quan hệ giữa nhận thức về CMĐĐNN với ý định thực hiện HVVPĐĐ.

Từ các lập luận đã trình bày ở giả thuyết H3 và H4, có thể thấy rằng thái độ đối với HVVPĐĐ tác động đến chuẩn chủ quan (H3), và chuẩn chủ quan lại ảnh hưởng đến ý định thực hiện HVVPĐĐ (H4). Trên cơ sở đó, nghiên cứu này cho rằng chuẩn chủ quan có thể đóng vai trò biến trung gian trong mối quan hệ giữa thái độ và ý định thực hiện HVVPĐĐ. Cụ thể, khi cá nhân có thái độ tích cực đối với hành vi phi đạo đức, họ có xu hướng tin rằng hành vi đó được chấp nhận trong môi trường xã hội hoặc tổ chức. Điều này dẫn đến sự hình thành chuẩn chủ quan lệch chuẩn, từ đó làm gia tăng ý định thực hiện HVVPĐĐ. Từ đó chúng tôi đề xuất giả thuyết H5c như sau:

H5c: Chuẩn chủ quan là biến trung gian trong mối quan hệ giữa thái độ đối với HVVPĐĐ với ý định thực hiện HVVPĐĐ.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Mô hình nghiên cứu và thang đo

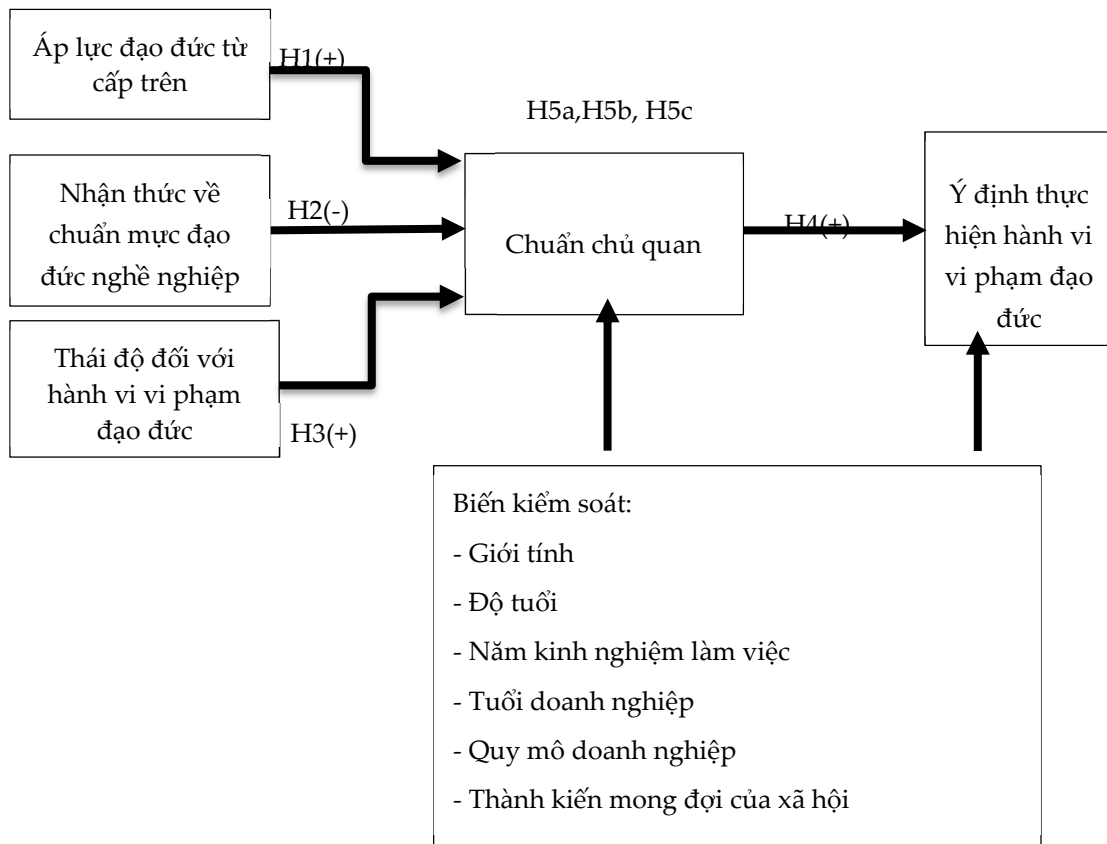
Từ các giả thuyết trên, mô hình nghiên cứu sau được đề xuất. Trong đó, áp lực đạo đức từ cấp trên, thái độ đối với HVVPĐĐ, nhận thức về CMĐĐNN là biến độc lập; chuẩn chủ quan là biến trung gian. Biến phụ thuộc là ý định thực hiện HVVPĐĐ và biến kiểm soát gồm có giới tính, tuổi, năm kinh nghiệm làm việc, tuổi doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp và thành kiến mong đợi của xã hội.

Trong nghiên cứu này, các khái niệm được đo lường thông qua hệ thống thang đo cấu trúc với thang Likert 7 mức (từ 1 “Hoàn toàn không đồng ý” đến 7 “Hoàn toàn đồng ý”). Mô hình đồng thời đưa vào các biến kiểm soát liên quan đến đặc điểm nhân khẩu – nghề nghiệp của người tham gia, bao gồm giới tính, độ tuổi, kinh nghiệm làm việc, quy mô và thời gian hoạt động của doanh nghiệp, cũng như mức độ thành kiến mong đợi xã hội. Để hạn chế sai lệch trả lời do mong muốn thể hiện hình ảnh tích cực, nghiên cứu sử dụng phiên bản rút gọn gồm 6 mục của thang đo Marlowe–Crowne Social Desirability Scale [22]. Trong đó, một mục được thiết kế theo dạng câu hỏi đảo nhằm kiểm tra tính nhất quán của phản hồi và phát hiện xu hướng trả lời có tính chất phòng vệ hoặc tô vẽ bản thân. Việc bổ sung câu hỏi ngược giúp tăng độ tin cậy của thang đo và đảm bảo đánh giá chính xác hơn mức độ thiên lệch xã hội của người tham gia.

Các thang đo chính được kế thừa và điều chỉnh từ các công trình trước trong lĩnh vực đạo đức nghề nghiệp và hành vi kế toán. Cụ thể, áp lực đạo đức từ cấp trên được đo bằng ba biến quan sát dựa trên nghiên cứu của Peterson [23], phản ánh mức độ nhân viên cảm nhận sự thúc ép từ lãnh đạo trong việc thực hiện hành vi VPĐĐNN. Ví dụ về thang đo này là “Tôi thỉnh thoảng cảm thấy áp lực từ cấp trên để thực hiện những công việc mà tôi cảm thấy vi phạm đạo đức nghề nghiệp”.

Nhận thức về CMĐĐNN thể hiện mức độ hiện diện và ảnh hưởng của các chuẩn mực này trong thực hành kế toán. Thang đo này gồm có năm biến quan sát được kế thừa từ nghiên cứu của Hunt và cộng sự [24] và Treviño và cộng sự [12]. Ví dụ về thang đo này gồm “Tôi tin rằng nghề kế toán được hướng dẫn bởi chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cao” và “Nghề kế toán có bộ quy tắc để khiển trách các cá nhân và công ty có hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp”.

Bên cạnh đó, thang đo thái độ, chuẩn chủ quan và ý định vi phạm đạo đức được phát triển từ bộ tình huống đạo đức của Nguyen và cộng sự [3]. Mỗi tình huống bao gồm ba câu hỏi nhằm đo lường: (1) thái độ đối với hành vi, (2) ý định thực hiện hành vi tương tự và (3) nhận định về sự ủng hộ của những người có ảnh hưởng trong doanh nghiệp. Một ví dụ về tình huống vi phạm đạo đức là: “Phuong là kế toán của Công ty X. Sếp của Phuong yêu cầu ghi nhận doanh thu cho thuê bất động sản năm tới cao hơn doanh thu năm nay để đáp ứng mục tiêu của công ty. Phuong sợ làm sếp cô ấy thất vọng nên cô đã chuẩn bị làm theo đề nghị của sếp”.



Hình 1. Mô hình nghiên cứu

3.2. Phương pháp thu thập số liệu

Về phương pháp xây dựng bảng hỏi, công cụ khảo sát trong nghiên cứu này được thiết kế dựa trên các thang đo đã được công bố trong các nghiên cứu trước, sau đó được dịch từ tiếng Anh sang tiếng Việt. Nhằm bảo đảm tính rõ ràng và phù hợp với bối cảnh nghiên cứu, bảng hỏi được tiến hành kiểm định sơ bộ thông qua một nghiên cứu thí điểm với sự tham gia của một giảng viên chuyên ngành kiểm toán và hai kế toán viên đang hành nghề. Trên cơ sở các ý kiến phản hồi thu được, bảng hỏi đã được điều chỉnh và hoàn thiện trước khi triển khai khảo sát chính thức.

Về thu thập dữ liệu, nghiên cứu áp dụng phương pháp lấy mẫu quả cầu tuyết (snowball sampling). Cụ thể, nhóm nghiên cứu ban đầu liên hệ với các nhân viên kế toán quen biết và mời họ tham gia trả lời bảng hỏi dưới hình thức trực tuyến hoặc bản giấy. Đồng thời, những người

tham gia này được đề nghị chuyển tiếp bảng khảo sát cho các đồng nghiệp đang làm việc trong cùng văn phòng kế toán, cũng như giới thiệu thêm các kế toán viên tại những doanh nghiệp khác khi có điều kiện.

Về cỡ mẫu, theo Hair và cộng sự [25], cỡ mẫu tối thiểu phải gấp 5 lần số tiêu chí thang đo định lượng trong nghiên cứu. Với 29 tiêu chí thang đo, chúng tôi dự kiến sẽ thu thập tối thiểu 145 bảng hỏi có thể sử dụng được. Chúng tôi phát ra 200 bảng hỏi và đã thu thập được 160 bảng hỏi. Tuy nhiên, có 16 bảng hỏi do thiếu dữ liệu hoặc không đáng tin cậy nên đã bị loại (thông qua câu hỏi ngược). Như vậy, với 144 bảng hỏi, tiêu chí trên đã đạt được.

3.3. Phương pháp phân tích và xử lý số liệu

Trong nghiên cứu này, phương pháp hồi quy tuyến tính bội được áp dụng để kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Để xem xét vai trò trung gian của các biến, nhóm tác giả vận dụng cách tiếp cận được đề xuất bởi Baron và Kenny [26]. Theo khuôn khổ này, mối quan hệ trung gian chỉ được xác lập khi đáp ứng đồng thời các điều kiện sau: (i) biến độc lập có ảnh hưởng có ý nghĩa thống kê đến biến phụ thuộc; (ii) biến độc lập tác động đáng kể đến biến trung gian; (iii) biến trung gian có ảnh hưởng đến biến phụ thuộc khi đã kiểm soát tác động của biến độc lập; và (iv) tác động trực tiếp của biến độc lập lên biến phụ thuộc bị suy giảm hoặc trở nên không còn ý nghĩa thống kê khi biến trung gian được đưa vào mô hình phân tích. Dữ liệu nghiên cứu được phân tích bằng phần mềm SPSS.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Đặc điểm mẫu khảo sát

Trong khảo sát chính thức, nghiên cứu thu được 160 bảng hỏi, trong đó 16 bảng bị loại do thiếu dữ liệu hoặc không đạt yêu cầu kiểm tra độ tin cậy, còn lại 144 bảng hợp lệ. Bảng 1 cho thấy mẫu nghiên cứu chủ yếu là nữ (72,9%) và phần lớn người tham gia thuộc nhóm tuổi 26–30 (49,3%). Về kinh nghiệm làm việc, đa số kế toán viên có thâm niên từ 6 đến 8 năm (59,7%), tiếp theo là nhóm 2–5 năm (29,2%). Xét theo đặc điểm doanh nghiệp, 41% hoạt động trên 15 năm, trong khi các nhóm dưới 5 năm, 5–10 năm và 11–15 năm lần lượt chiếm 20,1%, 25% và 13,9%. Quy mô doanh nghiệp dưới 100 lao động chiếm tỷ trọng lớn nhất (56,9%), tiếp theo là các nhóm 100–199 lao động (20,8%), 200–499 lao động (10,4%) và trên 500 lao động (11,8%).

Bảng 1. Đặc điểm mẫu khảo sát

		Số mẫu	Tỷ lệ (%)
Giới tính	Nữ	105	72,9
	Nam	39	27,1
Tuổi	Từ 21 đến 25 tuổi	31	21,5
	Từ 26 đến 30 tuổi	71	49,3
	Từ 31 đến 35 tuổi	29	20,1
	Trên 35 tuổi	13	9,0
	Ít hơn 2 năm	4	2,8
Kinh nghiệm	Từ 2 đến 5 năm	42	29,2
	Từ 6 đến 8 năm	86	59,7
	Trên 8 năm	12	8,3
	Ít hơn 5 năm	29	20,1
Tuổi doanh nghiệp	Từ 5 đến 10 năm	36	25,0
	Từ 11 đến 15 năm	20	13,9
	Trên 15 năm	59	41,0
	Ít hơn 100 lao động	82	56,9
Quy mô doanh nghiệp	Từ 100 đến 199 lao động	30	20,8
	Từ 200 đến 499 lao động	15	10,4
	Trên 500 lao động	17	11,8

Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả

4.2. Kiểm định thang đo

Kết quả hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) có giá trị là 0,704, giá trị này lớn hơn 0,5 nên dữ liệu phân tích đủ điều kiện để phân tích nhân tố khám phá. Kết quả kiểm định Bartlett có ý nghĩa thống kê sig Bartlett's Test < 0,05, chứng tỏ các biến quan sát có tương quan với nhau trong nhân tố. Kết quả trình bày trong bảng cho thấy toàn bộ giá trị communalities đều lớn hơn

0,5, cho thấy các biến quan sát có mức độ giải thích thỏa đáng và tương quan đủ mạnh với các biến còn lại, đồng thời phù hợp để đưa vào phân tích nhân tố khám phá. Về kết quả phân tích nhân tố khám phá ban đầu cho thấy, có tám nhân tố được trích với eigenvalue lớn hơn 1, giải thích 67,53% tổng phương sai của 29 biến quan sát. Tuy nhiên, sau khi xem xét ma trận xoay, các biến thuộc nhân tố 7 và 8 không đạt yêu cầu nên bị loại khỏi mô hình. Phân tích EFA được thực hiện lại và thu được sáu nhân tố đáp ứng tiêu chuẩn, với tổng phương sai trích đạt 58,67%, vượt ngưỡng 50%, cho thấy sáu nhân tố này giải thích tốt biến thiên của bộ dữ liệu.

Bảng 2. Bảng mô tả thống kê các biến

	Trung bình	Độ lệch chuẩn	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8	V9	V10	V11
Giới tính (V1)	0,27	0,45											
Tuổi (V2)	2,17	0,87	-0,08										
Kinh nghiệm làm việc (V3)	2,74	0,65	-0,11	0,49**									
Tuổi doanh nghiệp (V4)	2,76	1,19	-0,01	0,07	0,02								
Quy mô doanh nghiệp (V5)	1,77	1,05	0,04	-0,06	-0,13	0,10							
Nhận thức về CMĐĐNN (V6)	5,16	0,50	-0,01	0,04	0,01	-0,05	0,01	0,66					
Áp lực đạo đức từ cấp trên (V7)	3,91	1,13	0,02	-0,03	-0,13	0,10	-0,08	-0,23**	0,87				
Thái độ đối với HVVPĐĐ (V8)	1,31	0,52	0,01	0,25**	-0,01	0,01	0,01	-0,13	-0,10	0,76			
Chuẩn chủ quan (V9)	3,07	0,70	0,14	-0,06	0,11	0,07	-0,05	-0,38**	0,28**	0,25**	0,79		
Ý định thực hiện HVVPĐĐ (V10)	2,16	0,59	0,03	0,11	-0,08	0,07	0,05	-0,17*	0,25**	0,23**	0,44**	0,89	
Thành kiến mong đợi của xã hội (V11)	3,12	0,79	-0,06	0,07	0,01	0,03	-0,03	-0,09	0,22**	0,08	0,20*	0,22**	0,64

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

Bảng 2 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 đều dưới 0,70 giữa các biến độc lập, cho thấy các thang đo đều thích hợp để phân tích thêm. Giá trị Cronbach's Alpha của các biến đều lớn hơn 0,6 nên đều đủ điều kiện để phân tích hồi quy. Ngoài ra, tất cả hệ số phóng đại phương sai (VIF) trong mô hình hồi quy đều thấp hơn 2, cho thấy 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 3 cho biết kết quả kiểm định mô hình hồi quy. Mô hình 1 có biến phụ thuộc là chuẩn chủ quan. Mô hình 2 và 3 đều có biến phụ thuộc là ý định thực hiện HVVPĐĐ. Trong tất cả các mô hình đều có biến độc lập là áp lực đạo đức từ cấp trên, chuẩn mực đạo đức và thái độ đối với HVVPĐĐ. Các biến kiểm soát gồm giới tính, độ tuổi, năm kinh nghiệm làm việc, tuổi doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp, thành kiến mong đợi của xã hội. Biến chuẩn chủ quan được đưa vào mô hình 3 để kiểm định giả thuyết về mối quan hệ trung gian. Giá trị R^2 hiệu chỉnh của mô hình 2 và 3 lần lượt là 0,156 và 0,294, như vậy các biến độc lập trong các mô hình giải thích lần lượt 15,6% và 29,4% sự biến thiên của ý định thực hiện HVVPĐĐ.

Kết quả hồi quy từ mô hình 1 cho thấy cả ba biến độc lập đều có ảnh hưởng có ý nghĩa thống kê đến chuẩn chủ quan. Cụ thể, áp lực đạo đức từ cấp trên tác động cùng chiều đến chuẩn chủ quan ($\beta = 0,244$; $p < 0,01$), cho thấy khi nhân viên cảm nhận áp lực đạo đức từ cấp trên tăng lên thì chuẩn chủ quan của họ cũng có xu hướng gia tăng. Điều này dẫn đến việc giả thuyết H1 được chấp nhận. Bên cạnh đó, nhận thức về CMDĐNN thể hiện tác động ngược chiều đối với chuẩn chủ quan ($\beta = -0,257$; $p < 0,01$). Nghĩa là, khi nhận thức về chuẩn mực đạo đức của nhân viên kế toán cao hơn, họ sẽ ít có xu hướng chấp nhận hay cảm nhận sự ủng hộ từ người khác đối với hành vi vi phạm. Do đó, giả thuyết H2 được chấp nhận. Ngoài ra, thái độ đối với HVVPĐĐ cũng cho thấy tác động tích cực đến chuẩn chủ quan ($\beta = 0,303$; $p < 0,01$). Kết quả này cho thấy những nhân viên có thái độ khoan dung hơn với hành vi vi phạm sẽ có mức chuẩn chủ quan cao hơn. Vì vậy, giả thuyết H3 được chấp nhận. Kết quả từ mô hình 3 cho thấy chuẩn chủ quan có ảnh hưởng tích cực và có ý nghĩa đến ý định thực hiện HVVPĐĐ ($\beta = 0,450$; $p < 0,01$). Điều này cho thấy mức chuẩn chủ quan càng cao thì ý định thực hiện hành vi vi phạm của nhân viên kế toán càng tăng. Trên cơ sở đó, giả thuyết H4 được chấp nhận.

Về mối quan hệ trung gian, giả thuyết H5 nêu vai trò trung gian của chuẩn chủ quan (H5) trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ cấp trên với ý định thực hiện HVVPĐĐ (H5a), nhận thức về CMDĐNN với ý định thực hiện HVVPĐĐ (H5b) và thái độ đối với HVVPĐĐ với ý định thực hiện HVVPĐĐ (H5c). Phương pháp của Baron và Kenny [26] được sử dụng để

kiểm định giả thuyết. Kết quả nghiên cứu cho thấy các biến độc lập (áp lực đạo đức từ cấp trên, nhận thức về CMĐĐNN và thái độ đối với HVVPĐĐ) có tác động đến biến trung gian chuẩn chủ quan ($\beta = 0,244, p < 0,01; \beta = -0,257, p < 0,01; \beta = 0,303, p < 0,01$ – xem mô hình 1). Trong khi đó, các biến độc lập gồm: áp lực đạo đức từ cấp trên và thái độ đối với HVVPĐĐ có tác động đến biến phụ thuộc ý định thực hiện HVVPĐĐ ($\beta = 0,237, p < 0,01; \beta = 0,195, p < 0,05$ – xem mô hình 2). Mô hình 3 cho thấy biến trung gian (chuẩn chủ quan) sau khi được đưa vào mô hình có tác động đến biến phụ thuộc ($\beta = 0,450, p < 0,01$) và làm cho tác động của các biến độc lập (áp lực đạo đức từ cấp trên và thái độ đối với HVVPĐĐ) lên biến phụ thuộc trở thành không có ý nghĩa ($\beta = 0,026, p > 0,05; \beta = 0,059, p > 0,05$). Vì vậy, giả thuyết H5a và H5c đều được chấp nhận, trong đó chuẩn chủ quan là biến trung gian toàn phần. Ngược lại, mô hình 2 cho thấy nhận thức về CMĐĐNN không có tác động lên ý định thực hiện HVVPĐĐ ($\beta = -0,090, p > 0,05$), vì vậy giả thuyết H5b không được chấp nhận.

Bảng 3. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Tên biến	Chuẩn chủ quan			Ý định thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp		
	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3
Giới tính	0,155*	0,030 ^{ns}	-0,039 ^{ns}			
Độ tuổi	-0,267**	0,133 ^{ns}	0,253**			
Kinh nghiệm làm việc	0,295**	-0,095 ^{ns}	-0,227*			
Tuổi doanh nghiệp	0,041 ^{ns}	-0,203**	-0,222**			
Quy mô doanh nghiệp	-0,110 ^{ns}	0,085 ^{ns}	0,090 ^{ns}			
Thành kiến mong đợi của xã hội	0,122 ^{ns}	0,143 ^{ns}	0,088 ^{ns}			
Nhận thức về CMĐĐNN	-0,257**	-0,090 ^{ns}	0,026 ^{ns}			
Áp lực đạo đức từ cấp trên	0,244**	0,237**	0,128 ^{ns}			
Thái độ đối với HVVPĐĐ	0,303**	0,195*	0,059 ^{ns}			
Chuẩn chủ quan			0,450**			
R ² hiệu chỉnh	0,296	0,156	0,294			

Lưu ý: ns: $p > 0,05$; * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$

Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả

4.4. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Kết quả nghiên cứu đã ủng hộ giả thuyết H1, cho thấy áp lực đạo đức từ cấp trên có tác động cùng chiều đến chuẩn chủ quan của nhân viên. Nói cách khác, áp lực từ cấp trên hoặc tổ chức buộc nhân viên đánh đổi chuẩn mực đạo đức để đạt mục tiêu khiến họ tin rằng những người xung quanh mong đợi hoặc chấp thuận hành vi đó, làm tăng chuẩn chủ quan ủng hộ hành vi vi phạm. Kết quả này phù hợp với các nghiên cứu trước [4, 5, 23], vốn nhấn mạnh rằng áp lực tổ chức khiến nhân viên xem việc vi phạm là “bình thường” vì cho rằng tập thể chấp nhận.

Giả thuyết H2 được chấp nhận với kết quả cho thấy nhận thức về CMĐĐNN ảnh hưởng ngược chiều đến chuẩn chủ quan. Khi nhận thức về CMĐĐNN càng cao, nhân viên càng ít cảm nhận người khác chấp thuận sai trái, khiến chuẩn chủ quan ủng hộ vi phạm giảm. Phát hiện này nhất quán với quan điểm tuân thủ và đề cao đạo đức nghề nghiệp sẽ làm suy giảm nhận thức “đồng thuận” của cá nhân đối với hành vi vi phạm.

Tương tự, giả thuyết H3 khẳng định thái độ khoan dung với hành vi phi đạo đức cũng làm tăng chuẩn chủ quan. Nhân viên có thái độ tích cực với hành vi sai trái sẽ tin rằng môi trường xung quanh không phản đối hành vi đó, từ đó hình thành chuẩn chủ quan lệch lạc dung túng vi phạm vì nghĩ “người khác cũng đồng ý”. Kết quả này tương đồng với Buchan [17] khi chỉ ra thái độ dung túng dẫn đến nhận thức sai về chuẩn mực xã hội – cá nhân tin người khác cũng chấp thuận sai trái và hợp thức hóa hành vi phi đạo đức.

Giả thuyết H4 cũng được xác nhận: chuẩn chủ quan tác động thuận chiều đến ý định vi phạm của nhân viên. Nếu nhân viên cảm nhận sự kỳ vọng hoặc dung túng từ những người quan trọng xung quanh đối với hành vi sai trái, họ sẽ hình thành ý định vi phạm mạnh mẽ hơn. Kết quả này phù hợp với [9] khi cho rằng chuẩn chủ quan là yếu tố dự báo trực tiếp ý định, và tương đồng với kết luận của Treviño và cộng sự [19] về vai trò của chuẩn mực nhóm cùng văn hóa doanh nghiệp trong định hướng hành vi đạo đức. Thật vậy, khi môi trường làm việc dung túng vi phạm, khả năng nhân viên dự định và thực hiện hành vi phi đạo đức tăng đáng kể.

Phân tích vai trò trung gian (H5) cho thấy chuẩn chủ quan là biến trung gian chuyển tải tác động của áp lực doanh nghiệp (H5a) và thái độ cá nhân (H5c) đến ý định vi phạm. Trước khi thêm chuẩn chủ quan, áp lực doanh nghiệp và thái độ cá nhân đều ảnh hưởng trực tiếp đáng kể đến ý định; nhưng khi biến này được đưa vào, các ảnh hưởng trực tiếp không còn ý nghĩa thống kê, trong khi tác động gián tiếp qua chuẩn chủ quan trở nên rõ nét. Điều đó chứng tỏ chuẩn chủ quan đóng vai trò trung gian toàn phần giữa áp lực doanh nghiệp, thái độ cá nhân với ý định vi phạm. Phát hiện này phù hợp với gợi ý của Ajzen [9] rằng chuẩn chủ quan có thể

liên kết các yếu tố nhận thức khác với ý định hành vi, cũng như với kết quả của Tian và Peterson [11] đã ghi nhận áp lực tổ chức ảnh hưởng gián tiếp đến ý định thông qua thái độ và chuẩn chủ quan. Ngược lại, H5b không được ủng hộ do nhận thức về CMĐĐNN không ảnh hưởng trực tiếp đáng kể đến ý định, nên khó có hiệu ứng gián tiếp qua chuẩn chủ quan. Kết quả này cho thấy nhận thức về CMĐĐNN chủ yếu đóng vai trò nền tảng và có mức độ tương đối đồng đều giữa các nhân viên kế toán, do đó không đủ khả năng giải thích sự khác biệt trong ý định thực hiện HVVPĐĐ. Bên cạnh đó, trong bối cảnh làm việc thực tế, các CMĐĐNN mang tính chính thức thường bị lấn át bởi áp lực từ cấp trên và các chuẩn mực phi chính thức trong tổ chức, khiến ý định vi phạm đạo đức chịu ảnh hưởng mạnh hơn từ môi trường tổ chức hơn là các quy tắc đạo đức nghề nghiệp mang tính trừu tượng.

5. Kết luận và hàm ý

Nhiều nghiên cứu trước đây đã tập trung làm rõ HVVPĐĐ nghề nghiệp của kế toán [1-3]. Tuy nhiên, hầu hết những nghiên cứu này chỉ xem xét ảnh hưởng của các yếu tố tổ chức hoặc cá nhân một cách độc lập, dẫn đến thiếu một góc nhìn tổng thể về mối quan hệ giữa các yếu tố đó. Kế thừa các nghiên cứu này, nghiên cứu hiện tại mở rộng phân tích bằng cách kiểm định vai trò trung gian của chuẩn chủ quan trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ cấp trên, nhận thức về CMĐĐNN, thái độ đối với HVVPĐĐ nghề nghiệp và ý định thực hiện hành vi này của nhân viên kế toán. Khác với các nghiên cứu trước vốn xem thái độ là yếu tố tác động trực tiếp, nghiên cứu này làm rõ ảnh hưởng gián tiếp của thái độ thông qua chuẩn chủ quan, qua đó cung cấp cái nhìn toàn diện hơn về cơ chế hình thành ý định vi phạm.

Về mặt hàm ý quản trị, nghiên cứu cho thấy chuẩn chủ quan đóng vai trò trung gian quan trọng trong việc hình thành ý định vi phạm đạo đức nghề nghiệp của kế toán viên thông qua thái độ cá nhân và áp lực từ doanh nghiệp. Do đó, các chương trình đào tạo và quản trị cần tập trung định hình thái độ không khoan nhượng với hành vi phi đạo đức, đồng thời xây dựng văn hóa tổ chức minh bạch và liêm chính nhằm hạn chế ý định vi phạm. Bên cạnh đó, việc CMĐĐNN chưa thể hiện tác động rõ rệt cho thấy cần tăng cường hiệu lực thực thi và đưa các quy tắc đạo đức trở thành chuẩn mực hành vi thực tiễn trong môi trường làm việc hằng ngày.

Nghiên cứu này vẫn còn một số hạn chế, đồng thời mở ra hướng tiếp cận mới cho các nghiên cứu sau. Thứ nhất, việc sử dụng bảng hỏi định lượng chưa khai thác được chiều sâu trong nhận thức và động cơ hành vi, do đó cần bổ sung phương pháp định tính. Thứ hai, nghiên cứu chỉ đo lường ý định thực hiện HVVPĐĐ nghề nghiệp mà chưa phản ánh hành vi thực tế của nhân viên kế toán. Trên thực tế, không phải mọi ý định đều chuyển hóa thành hành vi do còn chịu tác động của các yếu tố tình huống như cơ chế kiểm soát nội bộ, văn hóa tổ chức và sự giám sát. Do đó, các nghiên cứu tiếp theo có thể mở rộng theo hướng kết hợp phương

pháp định tính hoặc nghiên cứu theo thời gian nhằm làm rõ khoảng cách giữa ý định và hành vi thực tế trong môi trường doanh nghiệp. Thứ ba, phạm vi khảo sát tại Huế giới hạn khả năng khái quát hóa, gợi ý cần mở rộng sang các bối cảnh văn hóa khác. Cuối cùng, tác động không rõ rệt của nhận thức về CMĐĐNN đặt ra yêu cầu nghiên cứu sâu hơn về mức độ nhận thức và hiệu lực thực thi trong thực tiễn.

Tài liệu tham khảo

1. Đỗ Thị Hồng Cân & Hồ Thị Thúy Nga (2024), Nghiên cứu hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán tại Việt Nam, *Tạp chí Khoa học Đại học Huế: Kinh tế và Phát triển*, 133(5B), 2615–9716.
2. 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.
3. 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.
4. Shafer, W.E. (2015). Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43-60.
5. Hồ Thị Thúy Nga (2023). Nghiên cứu ý định thực hiện hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của nhân viên kế toán. *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 312, 29-37.
6. Gamarra, M.P. & Giroto, M. (2022). Ethical behavior in leadership: A bibliometric review of the last three decades, *Ethics & Behavior*, 32(2), 124-146.
7. Fry, L.W. (2003). Toward a theory of spiritual leadership. *The leadership quarterly*, 14(6), 693-727.
8. Ajzen, I., Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Prentice Hall Englewood Cliffs.
9. Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.

10. Ho, N.T.T., Seet, P.-S., Jones, J. (2016). Understanding re-expatriation intentions among overseas returnees—an emerging economy perspective. *The international journal of human resource management*, 27(17), 1938-1966.
11. 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.
12. Treviño, L.K., Butterfield, K.D., McCabe, D.L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447-476.
13. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2020). Antecedents of organisational professional conflict faced by professional accountants in different work settings. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 22(03), 686-704.
14. Ghosh, D. & Crain, T.L. (1995). Ethical standards, attitudes toward risk, and intentional noncompliance: An experimental investigation. *Journal of Business Ethics*, 14(5), 353-365.
15. Fatemi, D., Hasseldine, J., Hite, P. (2020). The influence of ethical codes of conduct on professionalism in tax practice. *Journal of Business Ethics*, 164, 133-149.
16. Valentine, S. & Fleischman, G. (2007). Professional Ethical Standards, Corporate Social Responsibility, and the Perceived Role of Ethics and Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 82(3), 657-666.
17. 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.
18. Valentine, S. & Godkin, L., (2009). Ethics, social responsibility, and ethical reasoning in an education-based health science center: When doing good results in good employees. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 7(3), 1-17.
19. Treviño, L.K., Den Nieuwenboer, N.A., Kish-Gephart, J.J. (2014). (Un) ethical behavior in organizations. *Annual review of psychology*, 65, 635-660.
20. Sweeney, B., Arnold, D., Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
21. Ajzen, I. (2001). Nature and operation of attitudes. *Annual review of psychology*, 52(1), 27-58.

22. Strahan, R. & Gerbasi, K.C. (1972). Short, homogeneous versions of the Marlowe-Crowne social desirability scale. *Journal of clinical psychology*, 28(2), 191-193.
23. Peterson, D.K. (2003). The relationship between ethical pressure, relativistic moral beliefs and organizational commitment. *Journal of managerial psychology*, 18(6), 557-572.
24. Hunt, S.D., Wood, V.R., Chonko, L.B. (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. *Journal of Marketing*, 53(3), 79-90.
25. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*, 7th ed.. Pearson Prentice Hall: Upper Saddle River.
26. 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.