

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN THÁI ĐỘ CỦA NHÂN VIÊN KẾ TOÁN ĐỐI VỚI HÀNH VI QUẢN TRỊ LỢI NHUẬN

Hồ Thị Thúy Nga¹, Trần Phan Khánh Trang¹, Trần Thị Trà My¹

Ngày nhận bài: 23/04/2023

Ngày nhận bản sửa: 25/05/2023

Ngày duyệt đăng: 26/06/2023

Tóm tắt: Quản trị lợi nhuận là vi phạm đạo đức nghề nghiệp vì 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. Với cỡ mẫu gồm 197 nhân viên kế toán, chúng tôi sử dụng mô hình hồi quy đa biến để kiểm định mô hình nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều có ý nghĩa đến niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức. Đồng thời, niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức làm biến trung gian toàn phần trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Nghiên cứu này có ý nghĩa thực tiễn đối với việc nâng cao đạo đức nghề nghiệp cho nhân viên kế toán.

Từ khóa: Quản trị lợi nhuận; Đạo đức nghề nghiệp; Nhân viên kế toán; Áp lực đạo đức từ tổ chức; Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức.

1. Đặt vấn đề

Hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp là những hành vi không được xã hội chấp nhận của những nhân viên và động lực dẫn đến hành vi này bị tác động bởi lợi ích của công ty (Umpress & Bingham, 2011). Ví dụ về hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp phổ biến như lừa dối khách hàng, nói dối khách hàng, đặt lợi nhuận lên trên an toàn công cộng và làm sai lệch báo cáo tài chính. Bài báo này tập trung nghiên cứu các nhân tố tác động đến thái độ của các nhân viên kế toán đối với hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Kế toán là những người hoạt động trong vùng xám giữa tính hợp pháp và gian

lận. Họ có một vai trò kép, họ 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 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).

Một trong những quyết định quản lý mà kế toán chịu ảnh hưởng của cả đạo đức nghề nghiệp và mục tiêu kinh tế của công ty là quản trị lợi nhuận (earnings management). Quản trị lợi nhuận là việc chuyển lợi nhuận từ năm này sang năm sau hoặc ngược lại bằng các phương pháp kế toán hoặc bằng các hoạt động thực tế nhằm mục đích phục vụ theo yêu cầu của các nhà quản lý trong công ty (Elias, 2002). Các nhà quản lý có thể gây áp lực lên nhân viên kế toán trong việc quản trị lợi nhuận thông qua việc lựa chọn các chính sách kế toán, các xét đoán kế toán, thời điểm hoặc lựa chọn các quyết định điều hành của họ. Các công ty thường điều chỉnh báo cáo tài chính để làm khổng doanh thu và lợi nhuận khi muốn thu hút vốn đầu tư từ những người sử dụng thông tin tài chính (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). Quản trị lợi nhuận thường không vi phạm chuẩn mực kế toán (Elias, 2002). Nhưng quản trị lợi nhuận là vi phạm đạo đức nghề nghiệp vì 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 (Elias, 2002; Fiolleau & Kaplan, 2017; Sayal & Singh, 2020; Shafer, 2015; Tian & Peterson, 2016).

Các nghiên cứu trước đây cũng chỉ ra sự ảnh hưởng của các yếu tố thuộc về bên ngoài/tổ chức đến hành vi đạo đức của nhân viên kế toán (Ví dụ: Elias, 2004; Shafer & Wang, 2011; Tian & Peterson, 2016). Ví dụ Shafer & Wang (2011) đã chứng minh sự tác động bởi cảnh đạo đức tổ chức đến thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Shafer (2015) đã chứng minh mối quan hệ giữa môi trường đạo đức của tổ chức và thái độ của nhân viên kế toán đến hành vi quản trị lợi nhuận. Tian & Peterson (2016) và Shafer (2002) cũng cho rằng sự tác động từ áp lực đạo đức của tổ chức lên thái độ của nhân

viên kế toán đến hành vi quản trị lợi nhuận. Tương tự, Elias (2004) đã tìm thấy sự tác động của giá trị đạo đức doanh nghiệp – một khía cạnh chính của môi trường đạo đức doanh nghiệp. Những nghiên cứu này đã chỉ ra rằng văn hóa đạo đức của tổ chức hoặc áp lực đạo đức từ tổ chức sẽ ảnh hưởng đến thái độ và hành vi của nhân viên. Những áp lực này tồn tại trong mọi tổ chức để gây sức ép lên nhân viên thực hiện những mục tiêu của tổ chức. Những áp lực này có thể đến từ các nhà quản lý trong tổ chức và từ những người giám sát trực tiếp. Mặc dù các tổ chức có thể tạo ra những môi trường cho hành vi phù hợp hoặc không phù hợp với đạo đức, nhưng tác động này còn phụ thuộc vào quan điểm của những nhân viên về giá trị đạo đức của tổ chức (Froelich & Kottke, 1991). Nghiên cứu này của chúng tôi mở rộng hơn so với những nghiên cứu trước đây bằng cách đánh giá sự tác động của hai nhân tố trên, bao gồm áp lực đạo đức từ tổ chức và niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức đến thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận của các nhân viên kế toán.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Hành vi quản trị lợi nhuận

Hành vi quản trị lợi nhuận là những hành vi xuất hiện khi nhà quản lý sử dụng xét đoán trong khi lập báo cáo tài chính và trong cấu trúc giao dịch để thay đổi báo cáo tài chính khiến các cổ đông hiểu sai về hiệu quả kinh tế cơ bản của công ty, hoặc làm ảnh hưởng tới kết quả của các giao dịch phụ thuộc vào số liệu kế toán được báo cáo (Healy & Wahlen, 1999). Như vậy, hành vi quản trị lợi nhuận được thực hiện bằng cách nhà quản lý chọn lựa các chính sách kế toán phù hợp đồng thời chi phối các nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm thay đổi báo cáo tài chính thực.

Ronen & Yaari (2008) đã định nghĩa hiện đại hơn về hành vi quản trị lợi nhuận là tập hợp các quyết định quản lý mà kết quả sẽ dẫn đến không phản ánh đúng thu nhập thực trong ngắn hạn, có tính chất tối đa hóa giá trị công ty mà nhà quản lý đã biết về chúng. Từ định nghĩa này, chúng ta cũng có thể thấy rằng việc thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận sẽ không cho thấy được các con số thực tế, hiện tại của báo cáo tài chính. Tức là, báo cáo được thay đổi theo hướng có lợi cho các doanh nghiệp, như vậy thì cũng đồng nghĩa với việc những người sử dụng báo cáo tài chính sẽ có những quyết định kinh

tế sai lệch khi sử dụng những báo cáo tài chính đó. Vì vậy, quản trị lợi nhuận là hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp vì nó làm thay đổi thông tin tài chính thực sự của công ty và có thể làm ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin tài chính (Elias, 2002).

2.2. Áp lực đạo đức từ tổ chức và niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức

Áp lực đạo đức từ tổ chức là tình trạng khi nhà quản lý tạo ra áp lực đối với các nhân viên, yêu cầu các nhân viên phải thực hiện theo mong muốn của họ (làm hài lòng cấp trên), hay yêu cầu nhân viên thực hiện để đạt được mục tiêu của tổ chức. Nhưng, các hành vi thực hiện này đi ngược lại với đạo đức, trái với mong muốn của nhân viên. Peterson (2003) cũng đã định nghĩa áp lực đạo đức là tình huống trong đó nhân viên cảm thấy bị áp lực bởi đồng nghiệp, cấp trên và các thành viên khác của tổ chức khi họ phải thỏa hiệp giữa giá trị của cá nhân và mục đích, lợi ích của doanh nghiệp dẫn đến sự xung đột đạo đức của người nhân viên.

Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức (accountants' beliefs about organizational ethics) là sự tin tưởng của những nhân viên này vào những hành động của tổ chức là phù hợp với giá trị đạo đức nếu những hành động đó có mang lại giá trị cho tổ chức, mặc dù những hành động đó trong thực tế có thể không hợp pháp hoặc vi phạm đạo đức (Froelich & Kottke, 1991). Ví dụ, họ tin rằng đôi khi công ty cần phải tham gia vào những điều khoản mờ ám vì sự cạnh tranh đang diễn ra hoặc một nhân viên nên bỏ qua hành vi sai trái của ai đó nếu đó là lợi ích tốt nhất của công ty. Họ có thể chấp nhận những hành vi này của công ty và coi đây là điều bình thường như một phần công việc và bổn phận của họ (Tian & Peterson, 2016). Họ có tin tưởng này bởi vì họ chuyển trách nhiệm đối với những hành vi vi phạm đạo đức về trách nhiệm của công ty (Davis & cộng sự, 2006).

Trong một tổ chức, các kế toán viên thường phải đối mặt với áp lực từ nhiều nguồn khác nhau để tạo ra các báo cáo có lợi cho công ty (Duncan, 2001). Áp lực có thể xuất phát từ việc nhận thức của họ về cơ cấu khen thưởng của công ty cung cấp một số động cơ khuyến khích, duy trì công việc, đánh giá hiệu suất tích cực, tăng lương,

thường và thẳng thắn. Tất cả những điều này phụ thuộc vào việc làm những gì tốt nhất cho công ty. Hoặc áp lực điều chỉnh các con số kế toán để đạt được thu nhập mục tiêu thường được tác động bởi các nhà quản lý cấp trung bao gồm kế toán viên chuyên nghiệp và người kiểm soát (Knapp, 2014). Các nghiên cứu trước đây cũng chỉ ra rằng các niềm tin đạo đức của kế toán bị ảnh hưởng bởi áp lực từ cấp trên trong tổ chức (Davis & cộng sự, 2006; DeZoort & Lord, 1997). Thực tế, nhiều nhà quản lý dường như bị áp lực phải thỏa hiệp các giá trị của họ để đạt được mục tiêu của tổ chức dù cho những điều đó được đánh giá là vi phạm đạo đức. Họ cho rằng lợi nhuận là nghĩa vụ xã hội hợp pháp duy nhất của doanh nghiệp và lợi ích của tổ chức được nhận thức có thể được ưu tiên hơn các tiêu chuẩn đạo đức thông thường (Froelich & Kottke, 1991). Vì vậy, chúng tôi đề xuất giả thuyết sau:

H1: Áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều đến niềm tin đạo đức từ tổ chức

2.3. Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận

Việc áp dụng niềm tin đạo đức nhất quán với công ty sẽ chuyển trách nhiệm về hành vi phi đạo đức cho công ty và giảm bớt xung đột bên trong của nhân viên (Davis & cộng sự, 2006). Trong trường hợp nhân viên có một mong muốn mạnh mẽ để làm hài lòng quản lý, họ có thể tham gia vào hành vi phi đạo đức để đạt được các mục tiêu của tổ chức (Umpress & cộng sự, 2010). Froelich & Kottke (1991) đã cho thấy rằng khi niềm tin của nhân viên về đạo đức của tổ chức càng cao, những hành vi phi đạo đức được xem là có thể chấp nhận được nếu nó mang lại lợi ích cho công ty. Thực tế, việc một nhân viên có niềm tin vào các giá trị đạo đức của tổ chức thì có xu hướng cho rằng những hành vi thiếu đạo đức của tổ chức là điều bình thường (Tian & Peterson, 2016). Trong đó, quản trị lợi nhuận là hành vi vi phạm đạo đức vì nó làm sai lệch thông tin tài chính ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin. Nhưng nó lại mang lại lợi ích cho công ty khi có một báo cáo tài chính đẹp như giữ giá cổ phiếu và thu hút vốn đầu tư. Vì vậy, nếu một viên kế toán càng đặt niềm tin vào đạo đức của công ty thì họ

càng khoan dung hơn với hành vi quản trị lợi nhuận. Do đó, chúng tôi đưa ra giả thuyết sau:

H2: Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức có tác động cùng chiều đến thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận

2.4. Môi quan hệ trung gian

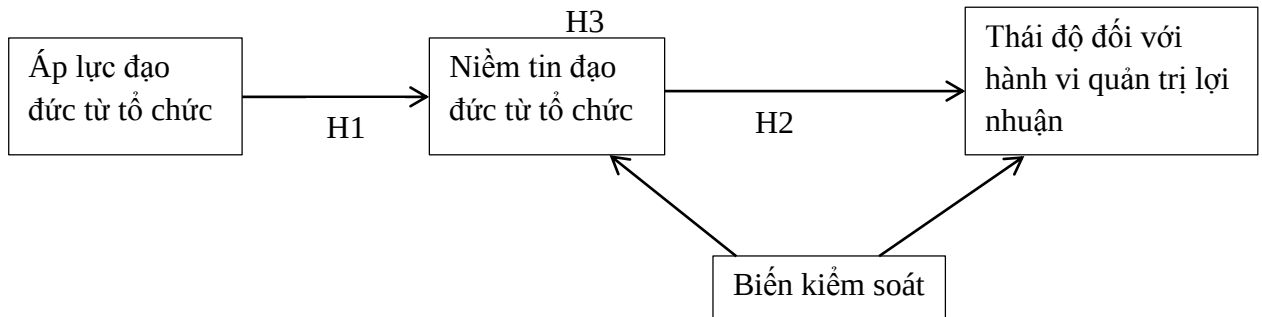
Nhiều công ty gây áp lực đáng kể lên nhân viên để hoàn thành các mục tiêu của công ty, bất chấp tất cả để đạt được những mục tiêu đó (Clinard & Yeager, 2011). Áp lực của đồng nghiệp, người giám sát và các thành viên khác của tổ chức khi tham gia vào hành vi quản trị lợi nhuận có khả năng tạo ra xung đột tâm lý cho nhân viên, vì nhân viên thích sự nhất quán giữa các giá trị đạo đức của họ và của tổ chức của họ (Dubinsky & Ingram, 1984). Một cơ chế đối phó có thể được sử dụng để duy trì tính nhất quán và giảm căng thẳng áp lực do xung đột tâm lý là sửa đổi niềm tin của một người sao cho có sự nhất quán giữa niềm tin và hành vi (Brehm & Cohen, 1962). Do đó, nhân viên kế toán có thể áp dụng các tiêu chuẩn đạo đức của chủ công ty họ và chỉ cần chấp nhận rằng một số hành vi nhất định là một phần cần thiết trong công việc của họ. Họ chấp nhận những áp lực đạo đức từ tổ chức vì có niềm tin rằng những hành vi do áp lực đó là tốt cho con đường thăng tiến hoặc có thể được hưởng những ưu đãi từ cấp trên trao tặng (Tian & Peterson, 2016). Do đó, dưới áp lực đạo đức từ tổ chức, nhân viên kế toán càng tin tưởng hơn về đạo đức của tổ chức, và khi niềm tin này càng cao thì họ càng khoan dung hơn với hành vi quản trị lợi nhuận của tổ chức. Vì vậy, chúng tôi đề xuất giả thuyết sau:

H3: Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức làm biến trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận.

2.5. Mô hình nghiên cứu

Từ cơ sở lý thuyết ở trên, chúng tôi đề xuất mô hình nghiên cứu theo hình 1 sau. Trong đó biến độc lập là áp lực đạo đức từ tổ chức, biến phụ thuộc là thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức làm biến trung gian trong mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức

và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Biến kiểm soát gồm: giới tính, thời gian làm việc tại công ty hiện tại và thành kiến mong đợi xã hội.



Hình 1: Mô hình nghiên cứu

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Phương pháp thu thập số liệu

Nghiên cứu này sử dụng phương pháp lấy mẫu quả cầu tuyết (snow ball) để thu thập dữ liệu. Đầu tiên, chúng tôi liên lạc với các nhân viên kế toán mà chúng tôi quen biết, sau đó chúng tôi yêu cầu họ điền vào bảng câu hỏi qua email hoặc bằng giấy. Chúng tôi cũng yêu cầu họ gửi bản khảo sát trực tuyến hoặc bằng giấy cho các đồng nghiệp của họ làm việc trong cùng văn phòng kế toán. Chúng tôi cũng nhờ họ giới thiệu các nhân viên kế toán ở các công ty khác nếu có thể. Chúng tôi sử dụng nghiên cứu thí điểm với 2 giảng viên kế toán và 2 kế toán viên để kiểm tra các câu hỏi có được hiểu theo đúng cách không, sau đó thay đổi để nâng cao tính rõ ràng của bảng câu hỏi. Các câu hỏi ban đầu bằng tiếng Anh nên chúng tôi sẽ sử dụng các công cụ dịch ngược để dịch bản tiếng Anh sang tiếng Việt. Chúng tôi không có chỉnh sửa câu hỏi so với bản gốc. Chúng tôi sử dụng công cụ dịch ngược để đảm bảo bảng hỏi bằng tiếng Việt không bị sai nghĩa so với bản tiếng Anh.

3.2. Thang đo

Thang đo áp lực đạo đức từ tổ chức có ba hạng mục được lấy từ nghiên cứu của Peterson (2003). Thang đo niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức gồm có sáu hạng mục được lấy từ nghiên cứu của Froelich & Kottke (1991). Hai thang đo này được sử dụng rộng rãi trong nghiên cứu về hành vi đạo đức (Ví dụ Pathardikar & cộng sự, 2016; Tian & Peterson, 2016). Thang đo thái độ đối với hành vi quản trị lợi

nhuận được đo lường thông qua năm tình huống quản trị lợi nhuận lấy từ nghiên cứu của Fischer & Rosenzweig (1995). Thang đo này đã được sử dụng rộng rãi trong nhiều nghiên cứu về hành vi quản trị lợi nhuận (Ví dụ Elias, 2002, 2004; Montenegro & Rodrigues, 2020; Shafer & Wang, 2011). Những người được điều tra đánh giá xem từng tình huống quản trị lợi nhuận có phù hợp với đạo đức nghề nghiệp hay không. Các thang đo đều được đo lường từ mức 1 “Hoàn toàn không đồng ý” đến mức 7 “Hoàn toàn đồng ý”. Chúng tôi 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 che giấu câu trả lời thực sự của họ nhằm tăng sự thiện cảm với người khác. Vì vậy nghiên cứu này đưa biến này vào mô hình để kiểm soát những câu trả lời không trung thực do thành kiến. Thang đo này được lấy từ nghiên cứu của Strahan & Gerbasi (1972) gồm có 10 hạng mục.

3.3. Phương pháp xử lý số liệu

Chúng tôi sử dụng phương trình hồi quy tuyến tính để kiểm định các giả thuyết phát triển trong đề tài. Chúng tôi sử dụng phương pháp của Baron & Kenny (1986) để kiểm định mối quan hệ trung gian. Để chứng minh mối quan hệ trung gian theo Baron & Kenny (1986) thì phải đảm bảo bốn mối quan hệ sau đều có ý nghĩa thống kê: 1) Giữa biến độc lập và biến phụ thuộc; 2) Giữa biến độc lập và biến trung gian; 3) Biến trung gian và biến phụ thuộc; 4) Khi đưa biến trung gian vào mô hình, sự tác động từ biến độc lập lên biến phụ thuộc sẽ bị giảm xuống. Chúng tôi sử dụng phần mềm SPSS để xử lý số liệu thống kê.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Đặc điểm mẫu điều tra

Sau khi khảo sát chính thức, tổng cộng có 212 người trả lời, tuy nhiên chúng tôi phải loại 15 bảng hỏi do thiếu nhiều dữ liệu hoặc không đáng tin cậy được đo lường thông qua các câu hỏi ngược. Trong tổng số 197 đối tượng, nữ chiếm 77,2%. Khoảng 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 dưới đây cho thấy giá trị trung bình, độ lệch chuẩn, giá trị Cronbach's alphas và hệ số tương quan giữa các biến. Tất cả các hệ số tương quan trong nghiên cứu này đều dưới 0,70 và có ý nghĩa ở mức giá trị p thấp hơn 0,01, cho thấy rằng tất cả các thang đo đều thích hợp để phân tích thêm. Ngoài ra, tất cả hệ số phóng đại phương sai (VIF) trong mô hình hồi quy đều thấp hơn 2, cho thấy rằng tính đa cộng tuyến không phải là vấn đề trong nghiên cứu này.

Bảng 1: Bảng mô tả thống kê các biến

	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	V1	V2	V3	V4	V5	V6
Giới tính (V1)	0,77	0,42						
Thời gian làm việc (V2)	2,21	1,48	0,01					
Thành kiến mong đợi xã hội (V3)	2,96	1,40	0,04	-0,07	0,84			
Áp lực đạo đức từ tổ chức (V4)	3,74	1,38	-0,05	-0,02	0,38**	0,64		
Niềm tin của nhân viên về đạo đức của tổ chức (V5)	2,60	1,39	-0,17*	-0,06	0,39**	0,48**	0,90	
Thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận (V6)	2,51	1,32	-0,04	0,01	0,39**	0,29**	0,56**	0,86

Lưu ý: ** giá trị p-value < 0,01; Chữ số bôi đen ở đường chéo là giá trị Cronbach's alpha

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS

4.3. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Mô hình 1 của bảng 2 cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức có tác động cùng chiều đến niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức với $\beta=0,40$, p-value < 0,01, vì vậy giả thuyết H1 được chấp nhận. Mô hình 3 cho thấy niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức có mối quan hệ tỷ lệ thuận với thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận với $\beta=0,51$, p-value < 0,01, vì vậy giả thuyết H2 được chấp nhận. Giả thuyết H3 đề cập đến biến trung gian của niềm tin trong mối quan hệ giữa áp lực đạo

đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Mô hình 1 cho thấy biến độc lập (áp lực đạo đức từ tổ chức) có tác động có ý nghĩa đến biến trung gian (niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức). Mô hình 2 cho thấy áp lực đạo đức từ tổ chức cũng có tác động có ý nghĩa đến biến phụ thuộc ($\beta=0,17$, $p\text{-value} < 0,01$). Mô hình 3 cho thấy khi đưa biến trung gian vào mô hình thì mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận trở nên không có ý nghĩa ($\beta=-0,04$, $p\text{-value} > 0,05$). Vì vậy giả thuyết H3 được chấp nhận, trong đó niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức làm biến trung gian toàn phần.

Bảng 2: Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Yếu tố	Niềm tin của nhân viên về đạo đức của tổ chức	Thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận	
	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3
Giới tính	-0,20 ^{**}	-0,06 ^{ns}	0,04 ^{ns}
Thời gian làm việc	-0,03 ^{ns}	0,04 ^{ns}	0,05 ^{ns}
Thành kiến mong đợi xã hội	0,25 ^{**}	0,33 ^{**}	0,20 ^{**}
Áp lực đạo đức từ tổ chức	0,40 ^{**}	0,17 ^{**}	-0,04 ^{ns}
Niềm tin của nhân viên về đạo đức của tổ chức			0,51 ^{**}
R ² hiệu chỉnh	0,31	0,16	0,34

Lưu ý: ns: $p\text{-value} > 0,05$; ** $p\text{-value} < 0,01$

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS

Trong các biến kiểm soát, thành kiến mong đợi xã hội có tác động đến biến phụ thuộc trong cả ba mô hình, trong khi giới tính và thời gian làm việc đều không có tác động.

5. Thảo luận kết quả nghiên cứu và hàm ý quản trị

Các nghiên cứu trước đây cũng chỉ ra sự ảnh hưởng của môi trường đạo đức của tổ chức, áp lực đạo đức từ tổ chức (Ví dụ: Elias, 2004; Shafer & Wang, 2011; Tian &

Peterson, 2016) ảnh hưởng đến thái độ của nhân viên kế toán đến hành vi quản trị lợi nhuận. Tuy nhiên, họ chưa nghiên cứu vai trò của niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức. Đây là một yếu tố quan trọng vì môi trường/áp lực của tổ chức có thể không tác động đến thái độ của nhân viên khi họ không có niềm tin về tổ chức (Froelich & Kottke, 1991). Nghiên cứu này của chúng tôi mở rộng hơn những nghiên cứu trước bằng cách đánh giá tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức và niềm tin của nhân viên về đạo đức của tổ chức lên thái độ của nhân viên kế toán đối với hành vi quản trị lợi nhuận.

Kết quả nghiên cứu cho thấy rằng áp lực đạo đức có tác động cùng chiều đến thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận thông qua biến trung gian toàn phần – niềm tin của nhân viên kế toán về đạo đức của công ty. Kết quả này ủng hộ quan điểm của Froelich & Kottke (1991) về việc đánh giá có tác động của môi trường/áp lực đạo đức của tổ chức lên thái độ hoặc hành vi của nhân viên khi mà áp lực này làm thay đổi niềm tin của nhân viên về tổ chức. Kết quả nghiên cứu này gợi ý rằng sự tác động của áp lực đạo đức của tổ chức lên thái độ của họ đến hành vi quản trị lợi nhuận còn phụ thuộc vào sự khác biệt cá nhân của từng nhân viên kế toán. Áp lực đạo đức từ tổ chức thay đổi thái độ của nhân viên kế toán khi họ thay đổi niềm tin của những nhân viên này. Dưới áp lực từ tổ chức các nhân viên kế toán cho rằng họ đang thực hiện hành vi trái đạo đức để có thể hoàn thành tốt công việc mà doanh nghiệp yêu cầu và làm hài lòng cấp trên. Các nhân viên kế toán này cho rằng hành vi quản trị lợi nhuận là bình thường khi nó mang lại giá trị tốt nhất cho doanh nghiệp và họ chuyển trách nhiệm đạo đức về phía tổ chức.

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 làm thay đổi niềm tin của các nhân viên kế toán về đạo đức của tổ chức, để cho các nhân viên kế toán vẫn giữ được chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và ít ảnh hưởng từ áp lực phải thực hiện các hành vi quản trị lợi nhuận từ công ty. Đồng thời, việc thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận là hành vi vi phạm đạo đức không chỉ của công ty mà còn cá nhân của nhân viên kế toán. Các chính sách, các công tác tuyên truyền và các chương trình đào tạo phải nâng cao nhận thức cho các nhà quản lý và kế toán hiểu rằng 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.

Nghiên cứu này có một số giới hạn. Thứ nhất, nghiên cứu này chỉ tập trung vào một loại hành vi vi phạm đạo đức đó là hành vi quản trị lợi nhuận, những nghiên cứu tiếp theo có thể mở rộng sang các loại hành vi vi phạm đạo đức khác, ví dụ hành vi lách thuế. Thứ hai, nghiên cứu tiếp theo nên đánh giá sự tác động của các yếu tố cá nhân (ví dụ: khoảng cách quyền lực, mức độ ưa thích rủi ro, tính cách cá nhân...) lên mối quan hệ giữa áp lực đạo đức từ tổ chức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận. Nghiên cứu tiếp theo nên tập trung vào vai trò điều tiết của những yếu tố cá nhân này bởi vì mức độ tác động của áp lực đạo đức từ tổ chức đến thái độ của nhân viên kế toán có thể khác nhau giữa các nhân viên có đặc điểm về tính cách và định hướng văn hóa khác nhau. Sự tác động này có thể mạnh đối với những nhân viên này nhưng có thể yếu đối với những nhân viên khác. Thứ ba, nghiên cứu này chỉ giới hạn ở việc đánh giá tác động của các yếu tố đến thái độ của nhân viên kế toán đối với việc quản trị lợi nhuận, nghiên cứu tiếp theo nên mở rộng thêm nghiên cứu về ý định và hành vi thực sự của những nhân viên này. Cuối cùng, nghiên cứu tiếp theo nên so sánh sự tác động giữa áp lực đạo đức và thái độ đối với hành vi quản trị lợi nhuận của những nhân viên kế toán làm việc ở các loại hình doanh nghiệp khác nhau và ở những địa bàn khác nhau.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 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.
- Brehm, J. W., & Cohen, A. R. (1962), *Explorations in cognitive dissonance*, New York: Wiley.
- Clinard, M., & Yeager, P. (2011), *Corporate crime*, New York: Transaction Publishers.
- Davis, S., DeZoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006), 'The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack', *Behavioral Research in accounting*, 18(1), 19-35.
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997), 'A review and synthesis of pressure effects research in accounting', *Journal of accounting literature*, 16, 28.
- Dubinsky, A. J., & Ingram, T. N. (1984), 'Correlates of salespeople's ethical conflict: An exploratory investigation', *Journal of Business Ethics*, 3(4), 343-353.
- Duncan, J. R. (2001), 'Twenty pressures to manage earnings', *The CPA Journal*, 71(7), 32-37.

- Elias, R. Z. (2002), 'Determinants of earnings management ethics among accountants', *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Elias, R. Z. (2004), 'The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management', *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 84-98.
- 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.
- Fischer, M., & Rosenzweig, K. (1995), 'Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management', *Journal of Business Ethics*, 14(6), 433-444.
- Froelich, K. S., & Kottke, J. L. (1991), 'Measuring individual beliefs about organizational ethics', *Educational and Psychological Measurement*, 51(2), 377-383.
- 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, & 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.
- Knapp, M. C. (2014), *Contemporary auditing*, Boston: Cengage Learning.
- Montenegro, T. M., & Rodrigues, L. L. (2020), 'Determinants of the attitudes of Portuguese accounting students and professionals towards earnings management', *Journal of Academic Ethics*, 18(3), 301-332.
- Pathardikar, A. D., Sahu, S., & Jaiswal, N. K. (2016), 'Assessing organizational ethics and career satisfaction through career commitment', *South Asian Journal of Global Business Research*, 5(1), 104-124.
- Peterson, D. K. (2003), 'The relationship between ethical pressure, relativistic moral beliefs and organizational commitment', *Journal of Managerial Psychology*, 18(6), 557-572.
- Ronen, J., & Yaari, V. (2008), *Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*, London: Springer.
- 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. (2002), 'Ethical pressure, organizational-professional conflict, and related work outcomes among management accountants', *Journal of Business Ethics*, 38, 261-273.

- Shafer, W. E. (2015), 'Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management', *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43-60.
- 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.
- 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.
- Umphress, E. E., Bingham, J. B., & Mitchell, M. S. (2010), 'Unethical behavior in the name of the company: the moderating effect of organizational identification and positive reciprocity beliefs on unethical pro-organizational behavior', *Journal of Applied Psychology*, 95(4), 769.

EXAMINATION OF FACTORS AFFECTING ACCOUNTANTS' ATTITUDES TOWARD EARNINGS MANAGEMENT

Ho Thi Thuy Nga, Tran Phan Khanh Trang, Tran Thi Tra My

Abstract: Earnings management is a violation of professional ethics because it changes the actual financial information of the company and can influence the decisions of users of financial information. With a sample size of 197 accountants, we applied multi-variables regressions to test the research model. The research results show that the ethical pressure from the organization positively significantly influences accountants' beliefs about organizational ethics. At the same time, accountants' beliefs about organizational ethics fully mediate the relationship between ethical pressure from the organization and accountants' attitudes toward earnings management. This study has practical implications for improving professional ethics for accountants.

Keywords: Earnings management; Professional ethics; Accountants; Ethical pressure from the organization; Accountants' beliefs about organizational ethics.