



Working Paper 2025.1.1.11
- Vol 1, No 1

TÁC ĐỘNG CỦA VIỆC GIẢNG DẠY CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN ĐẾN KHẢ NĂNG RA QUYẾT ĐỊNH MANG TÍNH ĐẠO ĐỨC CỦA SINH VIÊN

**Phạm Thùy Dịu¹, Trần Hiền Anh, Hoàng Thu Hằng, Nguyễn Thị Thanh Mai,
Nguyễn Thủy Tiên**

Sinh viên K61 Kế toán - Kiểm toán – Khoa Kế toán - Kiểm toán
Trường Đại học Ngoại thương, Hà Nội, Việt Nam

Lê Trà My

Giảng viên Khoa Kế toán – Kiểm toán
Trường Đại học Ngoại thương, Hà Nội, Việt Nam

Tóm tắt

Nghiên cứu này nhằm mục tiêu đánh giá tác động của việc giảng dạy đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên. Dựa trên lý thuyết phát triển đạo đức của Kohlberg và bài kiểm tra Defining Issues Test (DIT2), nhóm tác giả đã xây dựng mô hình nghiên cứu với 375 mẫu khảo sát được thu thập từ các sinh viên tập trung chủ yếu trên địa bàn thành phố Hà Nội. Kết quả nghiên cứu cho thấy sinh viên đã được giảng dạy về các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp có khả năng ra quyết định mang tính đạo đức tốt hơn sinh viên chưa được giảng dạy. Sự đầy đủ và chất lượng của tài liệu, phong cách giảng dạy của người hướng dẫn có tác động tích cực đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên đang theo học; trong khi việc xây dựng các chương trình đào tạo và tần suất giảng dạy được đánh giá là không ảnh hưởng. Trên cơ sở tìm hiểu các tác động, nghiên cứu đề xuất các phương án tích hợp chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp vào chương trình đào tạo kế toán - kiểm toán tại các cơ sở giáo dục và tổ chức đào tạo tại Việt Nam, nhằm thực tiễn nâng cao chất lượng giáo dục đạo đức trong lĩnh vực này.

Từ khóa: chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, kế toán – kiểm toán, quyết định mang tính đạo đức, giảng dạy, DIT2.

¹ Tác giả liên hệ: K61.2214810012@ftu.edu.vn

THE IMPACT OF TEACHING ETHICAL STANDARDS IN ACCOUNTING AND AUDITING ON STUDENTS' ETHICAL DECISION-MAKING ABILITY

Abstract

This study aims to assess the impact of teaching accounting and auditing ethics on students' ethical decision-making ability. Based on Kohlberg's theory of moral development and the DIT2 test, the authors have built a research model with a questionnaire surveying 375 samples collected from students mainly in Hanoi. The research results show that students who have been taught about ethical standards have better ethical decision-making ability than students who have not been taught. The completeness and quality of materials, the teaching style of the instructor have a positive impact on the ethical decision-making ability of the students; while the construction of training programs and the frequency of teaching are assessed to have no impact. Based on the impact, the study proposes options for integrating professional ethics standards into accounting and auditing training programs at educational institutions and training organizations in Vietnam, in order to practically improve the quality of ethics education in this field.

Keywords: professional ethics standards, accounting and auditing, ethical decision-making, teaching, DIT2.

1. Giới thiệu chung

Kỷ nguyên số ra đời và phát triển đã mở ra nhiều cơ hội mới cho các doanh nghiệp Việt Nam, đồng thời, đặt ra vấn đề gia tăng kiểm soát chất lượng và sử dụng thông tin của các báo cáo tài chính. Thực tế này thúc đẩy mối quan tâm đến năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp của các kế toán viên, kiểm toán viên, với các yêu cầu về tính thận trọng, thái độ khách quan, bảo mật và minh bạch. Tuy nhiên, trong lịch sử ngành kinh tế tài chính toàn cầu, đã xảy ra nhiều sự kiện sụp đổ nghiêm trọng của các doanh nghiệp lớn và nhỏ, chủ yếu liên quan đến các hành vi phi đạo đức trong công tác kế toán - kiểm toán. Một số vụ việc nổi bật, như sự sụp đổ của Enron và WorldCom, đã tạo ra một cuộc khủng hoảng niềm tin lớn đối với tính chính xác và minh bạch của các báo cáo tài chính (Baskerville, 2015). Tại Việt Nam, những thất bại đáng chú ý của các doanh nghiệp như Tập đoàn FLC và Công ty Cổ phần Chứng Khoán Nam An cũng đã làm dấy lên những quan ngại về vấn đề đạo đức trong quản lý tài chính (Anh, 2023). Các vụ sụp đổ lớn trong ngành kinh tế tài chính, chủ yếu do hành vi phi đạo đức của các nhà quản lý kinh doanh, đặc biệt là những người làm công tác kế toán - kiểm toán, đã gây ra cuộc tranh luận mạnh mẽ trong cộng đồng giáo dục kế toán - kiểm toán về vai trò của họ trong việc trang bị cho sinh viên khả năng đối mặt với các tình huống đạo đức phức tạp.

Trên thực tế, đã có rất nhiều nghiên cứu trong và ngoài nước tập trung vào giáo dục đạo đức nghề nghiệp cho sinh viên kế toán - kiểm toán (Alam, 1995; Saat, 2010; Royace & cộng sự, 2013; Châu, 2012; Mai, 2019...). Tuy nhiên, đa phần các nghiên cứu này chỉ chú trọng đến nội dung giảng dạy mà chưa đánh giá tác động của nó đến khả năng ra quyết định đạo đức của sinh viên. Một nghiên cứu của Lê Thị Tâm (2019) đề cập đến vấn đề tách đạo đức kế toán thành môn học riêng biệt, nhưng chưa xem xét ảnh hưởng của các yếu tố như phong cách giảng dạy, tần suất giảng dạy, chương trình đào tạo và tài liệu học tập đối với khả năng ra quyết định đạo đức của sinh viên. Bên cạnh đó, tại Việt Nam chưa có nghiên cứu nào sử dụng công cụ

DIT2 của Rest (1997) để đo lường khả năng ra quyết định đạo đức. Vì vậy, nhóm tác giả đề xuất nghiên cứu: ***“Tác động của việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán đến khả năng ra quyết định đạo đức của sinh viên”***. Nghiên cứu này nhằm đánh giá ảnh hưởng của chương trình đào tạo đạo đức đến khả năng ra quyết định của sinh viên và đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng giảng dạy đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán tại các cơ sở giáo dục và tổ chức nghề nghiệp ở Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết và tổng quan tình hình nghiên cứu

2.1. Khái niệm

Đạo đức nghề nghiệp là một phần trong hệ thống đạo đức con người, tập trung vào các chuẩn mực hành vi, giá trị và nguyên tắc được chấp nhận trong môi trường chuyên môn, bao gồm các quy định và tiêu chuẩn hướng dẫn hành động của cá nhân và tổ chức trong phạm vi nghề nghiệp (Nguyễn, 2022). Theo đó, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán là các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp được thiết lập bởi các tổ chức, hiệp hội có chuyên môn trong ngành kế toán - kiểm toán nhằm “xây dựng và duy trì môi trường đạo đức” thông qua việc “duy trì sự liêm chính, tuân thủ chuẩn mực kiểm toán” (Kaveh & cộng sự, 2014).

Thuật ngữ “quyết định mang tính đạo đức” được định nghĩa là quá trình tạo ra và thực hiện các quyết định đạo đức, nhằm duy trì các tiêu chuẩn pháp lý và chuyên môn, đồng thời tôn trọng các bên liên quan (DuBois, 2008). Cụ thể hơn, một quyết định được đánh giá là đạo đức nếu đáp ứng mô hình 3C: (1) Tuân thủ (Compliance), (2) Sự đồng thuận (Consensus), và (3) Hậu quả (Consequences) (Watts & cộng sự, 2021). Theo đó, nguyên tắc Tuân thủ đảm bảo quyết định được đưa ra phù hợp với các tiêu chuẩn pháp lý và đạo đức đã được xác lập. Sự đồng thuận nhấn mạnh việc đạt được sự đồng thuận từ các bên liên quan, nhằm đảm bảo rằng các quyết định đại diện cho lợi ích chung. Hậu quả yêu cầu đánh giá tác động của quyết định đối với các bên liên quan, nhằm tối ưu hóa các lợi ích và giảm thiểu các rủi ro hay tác động tiêu cực.

Do đó, quyết định mang tính đạo đức có thể được định nghĩa là quá trình lựa chọn hành động phù hợp với các chuẩn mực đạo đức và pháp lý, trong đó các yếu tố như sự tuân thủ các quy định, sự đồng thuận của các bên liên quan, và đánh giá hậu quả dài hạn được xem xét một cách toàn diện.

2.2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

2.2.1. Tổng quan nghiên cứu về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán – kiểm toán

Trong cuốn *The Ethics of Public Accounting*, John L. Carey (1995) nhấn mạnh tầm quan trọng của uy tín trong ngành và yêu cầu về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, bao gồm các quy tắc ứng xử nghề nghiệp và phát triển nguyên tắc kế toán chung. Sự khẳng định về tầm quan trọng của đạo đức đã được nhìn nhận xuyên suốt từ những năm 2000 khi gần đây hơn, bài viết “Nâng cao chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp trong hoạt động kiểm toán” (Nguyễn Thị Lan Hương, 2016) cũng khẳng định vai trò của các quy tắc đạo đức nghề nghiệp trong việc đảm bảo minh bạch và công bằng tài chính, đồng thời đề cập đến các thách thức cũng như biện pháp để duy trì các tiêu chuẩn này.

2.2.2. Tổng quan nghiên cứu về quyết định mang tính đạo đức nghề nghiệp của sinh viên

Lý giải thuật ngữ “quyết định mang tính đạo đức”, mô hình “Integrated Model of Ethical Decision Making” (Thorne, 1998) là một nổi bật. Trong mô hình này, Thorne đã xác định hai yếu tố trực tiếp ảnh hưởng đến quyết định đạo đức bao gồm “Sự phát triển đạo đức” (Moral Development) và “Phẩm chất” (Virtue). Theo đó, “Sự phát triển đạo đức” với mỗi quan tâm về sự nhạy cảm - việc nhanh chóng nhận ra các tình huống khó xử về đạo đức - và lý luận quy phạm - nguyên tắc, chuẩn mực đạo đức được công khai, có thể học hỏi, được xem là cơ sở lý giải cho sự cần thiết của giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và là một trong những lý luận cốt lõi tạo nên đề tài đang nghiên cứu.

Trực tiếp liên quan đến nghiên cứu về quyết định mang tính đạo đức nghề nghiệp, một nghiên cứu khá sớm của Cohen & cộng sự (2001) đã chỉ ra ba yếu tố quan trọng trong quyết định đạo đức nghề nghiệp: nhận thức về đạo đức, định hướng đạo đức, và ý định thực hiện hành vi. Một nghiên cứu gần đây tại Ethiopia (2023) mở rộng các yếu tố này, đề cập đến tác động của hệ thống pháp luật và các yếu tố xã hội như tín ngưỡng và ý thức hệ đối với quyết định đạo đức. Nghiên cứu tại Ethiopia cũng được xem như cụ thể hơn và một lần nữa chứng minh cho những tác động tiềm ẩn từ các yếu tố xã hội trong việc hình thành thái độ đạo đức trong quá trình ra quyết định đã được Howard đề cập trong “Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen’s Theory of Planned Behavior” (Howard, 2005).

Các yếu tố tâm lý và xã hội cũng nhận được các đánh giá đồng thuận về sự ảnh hưởng của nó trong nghiên cứu tại Việt Nam. “Các nhân tố ảnh hưởng đến hành vi đạo đức nghề nghiệp của sinh viên kế toán” tại trường Đại học Thủy Lợi; Lê Thị Tâm, 2023 đã chỉ ra Giá trị cá nhân, “những nguyên tắc hoặc niềm tin cơ bản về những gì quan trọng và đáng kính trọng cuộc sống, ảnh hưởng đến hành vi và suy nghĩ của cá nhân” là yếu tố tác động mạnh mẽ nhất đến hành vi có đạo đức nghề nghiệp của sinh viên kế toán. Các nghiên cứu nhìn từ góc độ ngược lại - hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp như Hồ Thị Thuý Nga, 2023; Ervin & cộng sự, 2022; Taslima Jannat & cộng sự, 2021 cũng xác minh tầm quan trọng của môi trường trong các hành vi phi đạo đức và các biện pháp áp dụng với môi trường để giảm thiểu vi phạm đạo đức.

Các nhân tố tâm lý, xã hội trên được xem là cơ sở cho xây dựng các biến kiểm soát liên quan đến trải nghiệm và kinh nghiệm làm việc thực tế trong mô hình nghiên cứu của nhóm tác giả.

2.2.3. Tổng quan nghiên cứu về tác động của việc giảng dạy đến quyết định mang tính đạo đức của sinh viên

Nghiên cứu về giáo dục đạo đức nghề nghiệp trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán đã chỉ ra tầm quan trọng của việc giảng dạy đạo đức trong việc nâng cao nhận thức và khả năng ra quyết định đạo đức của sinh viên. Sự phát triển đạo đức, hay nhận thức đạo đức, là yếu tố cốt lõi trong quá trình này và có thể được tăng cường thông qua các khóa học đạo đức chuyên biệt (Hashemian & Loui, 2010; Tang & Tang, 2010). Nhiều nghiên cứu quốc tế đã chứng minh rằng giáo dục đạo đức đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành hành vi đạo đức và nâng cao khả năng nhận diện các vấn đề đạo đức trong môi trường kinh doanh. Alam (1995) cho thấy giáo dục đạo đức là nhân tố quan trọng trong việc xây dựng môi trường đạo đức kinh doanh tại Malaysia, và Gautschi & Jones (1998) xác nhận rằng các khóa học đạo đức kinh

doanh cải thiện đáng kể khả năng nhận thức vấn đề đạo đức của sinh viên. Điều này được nhìn nhận rõ ràng hơn qua một nghiên cứu gần đây của Cameron & O'Leary (2015). Kết quả nghiên cứu này cho thấy mặc dù giáo dục đạo đức cải thiện thái độ đạo đức đối với các vấn đề pháp lý và đạo đức nghề nghiệp, nó không có tác động mạnh mẽ đối với thái độ đạo đức cơ bản.

Tại Việt Nam, nghiên cứu của Đặng Hùng Vũ & cộng sự (2022) cũng khẳng định tầm quan trọng của giáo dục đạo đức trong việc nâng cao nhận thức của sinh viên về đạo đức kinh doanh và đạo đức kế toán. Kết quả cho thấy sinh viên năm 2, 3 và 4 có nhận thức cao hơn về vai trò của giáo dục đạo đức so với sinh viên năm nhất. Các nghiên cứu về phương pháp giảng dạy cho thấy có hai cách tiếp cận chính: môn học độc lập và tích hợp vào các môn học hiện có. Các quốc gia như Anh, Ghana, và Nigeria đã áp dụng các phương pháp khác nhau, và các nghiên cứu cũng chỉ ra rằng giảng dạy đạo đức nghề nghiệp cần được kết hợp với các tình huống thực tiễn để nâng cao hiệu quả. Kết quả này được chứng minh xác đáng trong nghiên cứu thực nghiệm gần đây của Peace Onuwabagbe Okougbo & cộng sự (2021) về chương trình giảng dạy can thiệp đạo đức (EIC) tại Nigeria. Nghiên cứu này đã cho thấy chương trình này có tác động tích cực đến nhận thức đạo đức của sinh viên, đặc biệt là khi kết hợp tình huống thực tiễn và các hoạt động tương tác như đóng vai và nghiên cứu tình huống.

Nhìn chung, dù có những tranh cãi về phương pháp giảng dạy đạo đức, các nghiên cứu đều chỉ ra rằng việc giảng dạy đạo đức cần được thực hiện một cách bài bản, có tính thực tiễn cao và có sự phối hợp chặt chẽ giữa các môn học để nâng cao khả năng nhận thức và ứng xử đạo đức của sinh viên trong lĩnh vực kế toán. Trên cơ sở đó, nhóm tác giả đã xây dựng các biến độc lập và các giả thuyết về tác động thuận chiều của các biến độc lập liên quan đến giảng dạy đạo đức nghề nghiệp tới khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên.

2.3. Lý thuyết nền tảng

Lý giải cho động cơ nghiên cứu ảnh hưởng của việc giảng dạy đến quyết định mang tính đạo đức của sinh viên, các lý thuyết và mô hình về sự phát triển đạo đức và quá trình ra quyết định mang tính đạo đức của con người được nhóm tác giả quan tâm và tìm hiểu. Bên cạnh mô hình “Integrated Model of Ethical Decision Making” của Thorne (1998) đã đề cập tại tổng quan, có hai lý thuyết - mô hình xuất hiện sớm hơn và góp phần xây dựng nền tảng cho nghiên cứu tác động giảng dạy của đạo đức nghề nghiệp.

Sớm nhất theo tìm hiểu của nhóm tác giả, lý thuyết phát triển đạo đức của Kohlberg (Kohlberg's Cognitive Moral Development Model, 1976) mô tả sự tiến triển đạo đức của con người qua ba cấp độ: tiền quy ước, quy ước và hậu quy ước, mỗi cấp độ bao gồm hai giai đoạn. Cấp độ tiền quy ước chủ yếu tập trung vào việc tránh hình phạt và tìm kiếm lợi ích cá nhân; cấp độ quy ước đề cao sự tuân thủ quy chuẩn xã hội; còn cấp độ hậu quy ước yêu cầu ra quyết định dựa trên các nguyên tắc đạo đức phổ quát như công bằng và nhân quyền. Mặc dù lý thuyết này là nền tảng cho nghiên cứu đạo đức nghề nghiệp, nhưng nó chủ yếu tập trung vào lý luận đạo đức mà không xét đến các yếu tố thực tế ảnh hưởng đến hành vi đạo đức.

Mở rộng lý thuyết của Kohlberg, mô hình hành vi đạo đức của Rest (Rest's Model of Moral Action, 1986), cung cấp cái nhìn linh hoạt hơn. Rest cho rằng quá trình ra quyết định đạo đức có bốn giai đoạn: nhận thức đạo đức, phán đoán đạo đức, ý định đạo đức và hành vi đạo đức. Theo đó, nhận thức đạo đức liên quan đến khả năng nhận ra vấn đề đạo đức, phán

đoán đạo đức xem xét và đánh giá hành động dựa trên nguyên tắc đạo đức, ý định đạo đức ưu tiên giá trị đạo đức và hành vi đạo đức thể hiện quyết định thành hành động cụ thể. Với yếu tố nhận thức đạo đức, mô hình của Rest cho thấy sự tương đồng với nhân tố sự phát triển đạo đức trong mô hình của Thorn và là cơ sở cốt lõi cho vấn đề giảng dạy đạo đức khi đào tạo nâng cao nhận thức hay sự phát triển khả năng nhận biết của mỗi cá nhân, do đó, có ảnh hưởng tới khả năng ra quyết định mang tính đạo đức nghề nghiệp.

3. Thực trạng

3.1. Quy định trong nước và quốc tế về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán

3.1.1. Quy định trong nước và quốc tế về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán

Tại Việt Nam, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán được quy định theo Thông tư 70/2015/TT-BTC, dựa trên cơ sở Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp quốc tế do Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) ban hành năm 2014. Chuẩn mực bao gồm năm nguyên tắc đạo đức cơ bản: (1) Tính chính trực, (2) Tính khách quan, (3) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng, (4) Tính bảo mật, và (5) Tư cách nghề nghiệp.

So sánh giữa Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán năm 2018 của IFAC và Thông tư 70/2022/TT-BTC cho thấy một số khác biệt quan trọng. Về tính bảo mật thông tin, IFAC 2018 cho phép công bố thông tin khi pháp luật cho phép và khách hàng đồng ý, trong khi Thông tư 70 chỉ giới hạn trong trường hợp pháp luật yêu cầu, quy định chặt chẽ hơn. Về minh bạch và xử lý vi phạm, IFAC 2018 nhấn mạnh tính minh bạch và hợp tác trong quá trình xử lý, khuyến khích sự chủ động báo cáo và giải trình, trong khi Thông tư 70 đề cao trách nhiệm kỷ luật nhưng chưa nhấn mạnh rõ về sự hợp tác. Đối với kỷ luật trong nghề nghiệp, IFAC 2018 xem đây là yếu tố quan trọng, yêu cầu thành viên tuân thủ nghiêm ngặt các chuẩn mực đạo đức, còn Thông tư 70 tiếp cận theo hướng quy định pháp lý hơn là định hướng đạo đức nghề nghiệp. Nhìn chung, Thông tư 70 có phạm vi điều chỉnh hẹp hơn, chủ yếu tập trung vào yêu cầu tuân thủ pháp luật trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán tại Việt Nam.

3.1.2. Quy định trong nước và quốc tế về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kiểm toán

Thông tư 70/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính cũng chính là quy định chung về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán cũng như kiểm toán, bao gồm năm nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, thay thế Quyết định 87/2005/QĐ-BTC bằng cách rút gọn hai nguyên tắc: tính độc lập và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn. Tính độc lập được lồng ghép vào nguyên tắc tính chính trực và khách quan, còn tuân thủ chuẩn mực chuyên môn được đưa vào tư cách nghề nghiệp.

Trong kiểm toán, hệ thống chuẩn mực kiểm toán, đặc biệt là chuẩn mực số 200 (ban hành năm 2013), vẫn giữ nguyên cách tiếp cận của Quyết định 87/2005/QĐ-BTC, nhấn mạnh vai trò của tính độc lập. Mặc dù kế toán và kiểm toán chia sẻ nhiều nguyên tắc đạo đức chung, sự khác biệt chính nằm ở trọng tâm: kế toán ưu tiên tính chính trực, còn kiểm toán đề cao tính độc lập, do kiểm toán viên đóng vai trò xác minh, tư vấn và đảm bảo thông tin cho các bên liên quan bên ngoài doanh nghiệp. Ngoài ra, Thông tư 8/2021/TT-BTC xác định nguyên tắc đạo

đức cho kiểm toán viên nội bộ, bao gồm tính độc lập và khách quan cùng năng lực chuyên môn và thận trọng, tương đồng với các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán nói chung. Bên cạnh đó, Khung thực hành Kiểm toán nội bộ quốc tế (IPPF) của IIA cũng có quy định tương tự.

Nhìn chung, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán và kiểm toán tại Việt Nam bám sát nguyên tắc quốc tế nhưng có phạm vi điều chỉnh hẹp hơn so với IFAC 2018, đặc biệt về tính bảo mật và minh bạch trong xử lý vi phạm. Sự khác biệt giữa kế toán và kiểm toán chủ yếu nằm ở ưu tiên đạo đức nghề nghiệp, khi kế toán viên đề cao tính chính trực, còn kiểm toán viên đặt trọng tâm vào tính độc lập. Điều này phản ánh đặc thù nghề nghiệp của từng lĩnh vực: kế toán phục vụ quản lý nội bộ doanh nghiệp, trong khi kiểm toán đảm bảo độ tin cậy của thông tin tài chính đối với các bên liên quan bên ngoài.

3.2. Các chương trình đào tạo liên quan đến việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán

3.2.1. Các chương trình đào tạo trong nhà trường

Tại Việt Nam, các chương trình đào tạo đại học ngày càng chú trọng đến việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán. Nhóm tác giả đã nghiên cứu 15 trường đại học (13 trường đại học tại Hà Nội và 2 trường đại học tại TP. Hồ Chí Minh), vì đây là hai trung tâm kinh tế - giáo dục lớn của Việt Nam, có tác động quan trọng đến chính sách phát triển nguồn nhân lực cả nước. Kết quả cho thấy hầu hết các trường đều đề cập đến đạo đức nghề nghiệp trong chuẩn đầu ra, nhưng cách tiếp cận khác nhau. Nhiều trường đã tích hợp nội dung này vào các môn học chuyên ngành, trong khi một số trường đặc biệt quan tâm bằng cách thiết kế môn học riêng biệt về đạo đức nghề nghiệp, nhằm trang bị cho sinh viên kiến thức sâu rộng về các nguyên tắc đạo đức, chuẩn mực quốc tế như IFAC và khả năng áp dụng trong thực tiễn.

Đối với nhóm các trường đại học đạo đức nghề nghiệp được tách thành môn học chuyên biệt bao gồm trường Học viện Ngân hàng, Học viện Nông nghiệp, Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội (khu vực miền Bắc) và Đại học Tôn Đức Thắng (khu vực miền Nam) cũng có sự khác nhau về chương trình đào tạo. Sự khác biệt giữa các trường thể hiện ở thời lượng giảng dạy: nếu Học viện Ngân hàng (HVNH) có 3 tín chỉ, thì các trường khác chỉ có 2 tín chỉ, phản ánh mức độ chuyên sâu khác nhau. Về phương pháp tiếp cận, các trường miền Bắc như Học viện Nông nghiệp (HVNN) và Đại học Kinh doanh & Công nghệ Hà Nội chủ yếu dùng bài giảng và nghiên cứu điển hình, trong khi ĐH Tôn Đức Thắng ở miền Nam tập trung vào trách nhiệm xã hội. Đặc biệt, Học viện Ngân hàng nổi bật với chuẩn đầu ra rõ ràng, chi tiết nhất về đạo đức nghề nghiệp, nhấn mạnh đến khả năng nhận diện và đánh giá các vấn đề đạo đức trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán. Theo nghiên cứu đăng trên Tạp chí Khoa học và Đào tạo Ngân hàng về sinh viên ngành Kế toán – Kiểm toán tại đây, sinh viên đánh giá cao chất lượng đào tạo, cho thấy chương trình đáp ứng tốt nhu cầu người học. Từ đó, nghiên cứu cho thấy việc tăng cường tính thực tiễn thông qua các phương pháp giảng dạy như nghiên cứu tình huống, thảo luận nhóm và mở rộng thời lượng đào tạo sẽ là những giải pháp hữu ích giúp sinh viên có sự chuẩn bị tốt hơn khi bước vào môi trường làm việc chuyên nghiệp, đáp ứng yêu cầu ngày càng cao của thị trường lao động.

Tuy nhiên, nghiên cứu tại 10 trường đại học khu vực miền Bắc và 1 trường đại học tại khu vực miền Nam (Đại học Kinh tế Hồ Chí Minh) cho thấy hầu hết các chương trình đào tạo về kế toán - kiểm toán tại Việt Nam chưa có một học phần riêng về Đạo đức nghề nghiệp bên cạnh các môn chuyên ngành bắt buộc. Các trường đại học dần đầu về chất lượng giảng dạy tuy không tách thành môn riêng biệt về đạo đức như Đại học Ngoại thương, Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế Quốc dân nhưng đã lồng ghép chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp trong các môn về kế toán - kiểm toán và trong chuẩn đầu ra chương trình cũng có nhắc tới vấn đề đạo đức nghề nghiệp của sinh viên. Bên cạnh đó, Đại học Bách khoa và Đại học Công nghiệp không đề cập trực tiếp, mà nhấn mạnh đến tư duy và kỹ năng giải quyết tình huống. Chỉ có 7/12 trường trực tiếp đưa khái niệm “đạo đức” vào chuẩn đầu ra, trong khi phần lớn sử dụng khái niệm “năng lực tự chủ và trách nhiệm” – tập trung nhiều vào năng lực hơn là phẩm chất đạo đức. Nhìn chung, giảng dạy đạo đức nghề nghiệp chủ yếu được tích hợp trong các học phần của chương trình đào tạo và tập trung nhiều hơn vào đạo đức kế toán. Điều này gợi mở khoảng trống nghiên cứu để cải thiện và phát triển nội dung giảng dạy đạo đức nghề nghiệp kế toán – kiểm toán tại các trường đại học trên địa bàn Hà Nội.

Đối với khu vực Châu Á và trên thế giới, nhóm tác giả lựa chọn nghiên cứu chương trình đào tạo ngành Kế toán tại Đại học Nanyang (NTU), Singapore, và Đại học King's College London (KCL), Anh quốc, để so sánh với thực trạng đào tạo đạo đức nghề nghiệp kế toán – kiểm toán tại Việt Nam. Đó là bởi NTU là một trong những trường đại học hàng đầu khu vực Châu Á, được kiểm định bởi các tổ chức quốc tế như AACSB và EQUIS. Chương trình kế toán tại NTU không giảng dạy đạo đức nghề nghiệp như một môn học riêng, nhưng chuẩn mực đạo đức được tích hợp vào các môn học như *Assurance and Auditing*. Sinh viên được trang bị khả năng nhận diện và giải quyết các vấn đề đạo đức dựa trên *Code of Professional Conduct and Ethics*. Chương trình kết hợp chặt chẽ giữa lý thuyết và thực tiễn thông qua tình huống thực tế, giúp sinh viên ứng dụng đạo đức vào công việc kiểm toán. Trong khi đó, KCL là một trong những trường đại học lâu đời và có uy tín tại Anh Quốc, nổi bật với các chương trình đào tạo chuyên sâu về kế toán – kiểm toán, giúp sinh viên tiếp cận kiến thức và kỹ năng theo chuẩn mực châu Âu. KCL có các khóa học chuyên sâu về đạo đức nghề nghiệp, lồng ghép nội dung xuyên suốt trong các môn như *Auditing and Assurance* và *Ethics in Accounting and Auditing*, đảm bảo sinh viên có kiến thức và kỹ năng thực tiễn để xử lý các tình huống đạo đức phức tạp.

So sánh với thực trạng tại Việt Nam, việc giảng dạy đạo đức nghề nghiệp vẫn còn hạn chế, thường chỉ lồng ghép sơ lược vào các môn học chuyên ngành mà chưa được đào tạo chuyên sâu, đặc biệt là chưa có các khóa học chuyên sâu về đạo đức nghề nghiệp như tại KCL. Vì vậy mô hình đào tạo của NTU và KCL có thể là hình mẫu quan trọng để các trường đại học Việt Nam học hỏi, từ đó nâng cao chất lượng đào tạo, kết hợp lý thuyết với thực tiễn nhằm trang bị cho sinh viên kiến thức và kỹ năng đạo đức vững chắc khi bước vào môi trường làm việc.

3.2.2. Các chương trình đào tạo từ các tổ chức nghề nghiệp

Đạo đức nghề nghiệp đóng vai trò quan trọng trong việc đảm bảo tính minh bạch, liêm chính và chất lượng của các dịch vụ kế toán, kiểm toán trên toàn cầu. Các tổ chức nghề nghiệp như Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh quốc (ACCA) và Chương trình Kế toán viên

Công chứng (CPA) đều coi đạo đức nghề nghiệp là một phần cốt lõi trong chương trình đào tạo và phát triển chuyên môn.

Tại Việt Nam, VAA và VACPA là hai tổ chức có vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. VAA tập trung vào việc nâng cao nhận thức và hiểu biết về đạo đức thông qua các khóa học chuyên đề, hướng dẫn áp dụng chuẩn mực quốc tế (IESBA Code of Ethics) kết hợp với quy định nội bộ. Trong khi đó, VACPA nhấn mạnh đến tính độc lập và khách quan trong kiểm toán, với chương trình đào tạo thường xuyên cập nhật các chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA) và đạo đức nghề nghiệp, giúp kiểm toán viên hành nghề nắm vững các quy định mới nhất và rèn luyện kỹ năng xử lý tình huống thực tế.

Trong khi các tổ chức Việt Nam chủ yếu tích hợp kiến thức đạo đức vào các môn học chuyên môn, các tổ chức quốc tế như ACCA và CPA có cách tiếp cận khác biệt với chương trình đào tạo chuyên sâu hơn. ACCA cung cấp một môn học riêng về đạo đức – “Professional Ethics,” giúp học viên nắm rõ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp của IFAC, phân tích các tình huống phức tạp và đưa ra quyết định phù hợp. Ngoài ra, ACCA còn yêu cầu học viên hoàn thành module “Ethics and Professional Skills,” nhằm rèn luyện kỹ năng giải quyết tình huống thực tế. Chương trình CPA, mặc dù có sự khác biệt giữa các quốc gia, nhưng nhìn chung đều nhấn mạnh tầm quan trọng của đạo đức nghề nghiệp thông qua các môn học tích hợp và các bài thi chuyên môn. Các nguyên tắc như tính chính trực, khách quan, bảo mật và tuân thủ quy định pháp luật được đưa vào trong chương trình học, giúp ứng viên CPA chuẩn bị tốt hơn để đối mặt với các thách thức đạo đức trong công việc.

Nhìn chung, sự khác biệt giữa các tổ chức nghề nghiệp chủ yếu nằm ở phương pháp tiếp cận và hình thức đánh giá đạo đức nghề nghiệp. Nếu như VAA và VACPA tập trung vào việc nâng cao nhận thức thông qua thảo luận và các khóa học thực tế, thì ACCA và CPA lại có hệ thống đánh giá chặt chẽ với bài thi độc lập và các mô-đun bắt buộc. Tuy nhiên, điểm chung của tất cả các tổ chức này là sự nhấn mạnh vào các nguyên tắc cốt lõi như tính chính trực, khách quan và độc lập nhằm đảm bảo chất lượng và uy tín của ngành kế toán, kiểm toán.

4. Phương pháp nghiên cứu

4.1. Xây dựng giả thuyết và mô hình nghiên cứu

Dựa trên tài liệu lý thuyết và phỏng vấn sâu, nghiên cứu đề xuất các giả thuyết và mô hình nghiên cứu như sau:

Giả thuyết H1.1: Sinh viên đã được giảng dạy về các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán có khả năng ra các quyết định mang tính đạo đức hơn các sinh viên chưa được giảng dạy.

Giả thuyết này xuất phát từ các nghiên cứu trước đây cho thấy rằng việc giáo dục đạo đức nghề nghiệp đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành khả năng ra quyết định mang tính đạo đức. Theo nghiên cứu của Thorne (2000), sinh viên được đào tạo về đạo đức có khả năng nhận diện và phân tích các tình huống đạo đức tốt hơn so với những sinh viên không được đào tạo.

Giả thuyết H1.2: Chương trình đào tạo được xây dựng đầy đủ và hợp lý về các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán có ảnh hưởng tích cực đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên.

Theo nghiên cứu của Mintz và Morris (2011), chương trình giảng dạy bao gồm cả lý thuyết và tình huống thực tế giúp sinh viên phát triển tư duy phản biện và khả năng áp dụng chuẩn mực đạo đức vào thực tiễn. Một chương trình hợp lý sẽ không chỉ giới thiệu các khái niệm cơ bản mà còn cung cấp cơ hội cho sinh viên thảo luận và thực hành thông qua các bài tập mô phỏng và nghiên cứu tình huống, qua đó cải thiện năng lực ra quyết định đạo đức.

Giả thuyết H1.3: Tài liệu liên quan đến chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán được cập nhật thường xuyên, đầy đủ và dễ tiếp cận sẽ giúp sinh viên tăng khả năng ra quyết định mang tính đạo đức.

Các tài liệu hướng dẫn mới nhất thường phản ánh những thay đổi về quy định pháp luật và chuẩn mực đạo đức, giúp sinh viên nắm bắt kịp thời các yêu cầu của nghề nghiệp. Nghiên cứu của Kaptein (2009) cho thấy việc tiếp cận tài liệu đầy đủ và chính xác giúp người học hiểu rõ hơn về trách nhiệm đạo đức và các yêu cầu tuân thủ.

Giả thuyết H1.4: Sinh viên được tiếp nhận phong cách giảng dạy tốt sẽ nâng cao khả năng ra các quyết định mang tính đạo đức.

Theo nghiên cứu của Shawver và Miller (2017), sinh viên học tập trong môi trường giảng dạy năng động, nơi họ có cơ hội thảo luận và tranh luận về các vấn đề đạo đức, thể hiện khả năng ra quyết định tốt hơn so với những sinh viên học trong môi trường thụ động.

Giả thuyết H1.5: Sinh viên được giảng dạy càng nhiều về các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán sẽ càng có khả năng ra quyết định mang tính đạo đức.

Nghiên cứu của Weber (1990) cho thấy rằng số giờ học về đạo đức có mối quan hệ thuận chiều với khả năng đưa ra quyết định đạo đức trong các tình huống phức tạp. Việc lặp lại và tăng cường nội dung giảng dạy giúp sinh viên củng cố kiến thức và phát triển năng lực ứng phó với các vấn đề đạo đức một cách tự tin và chính xác hơn.

Giả thuyết H2: Sinh viên ở các năm học cao hơn có khả năng ra quyết định đạo đức tốt hơn sinh viên ở các năm học thấp hơn.

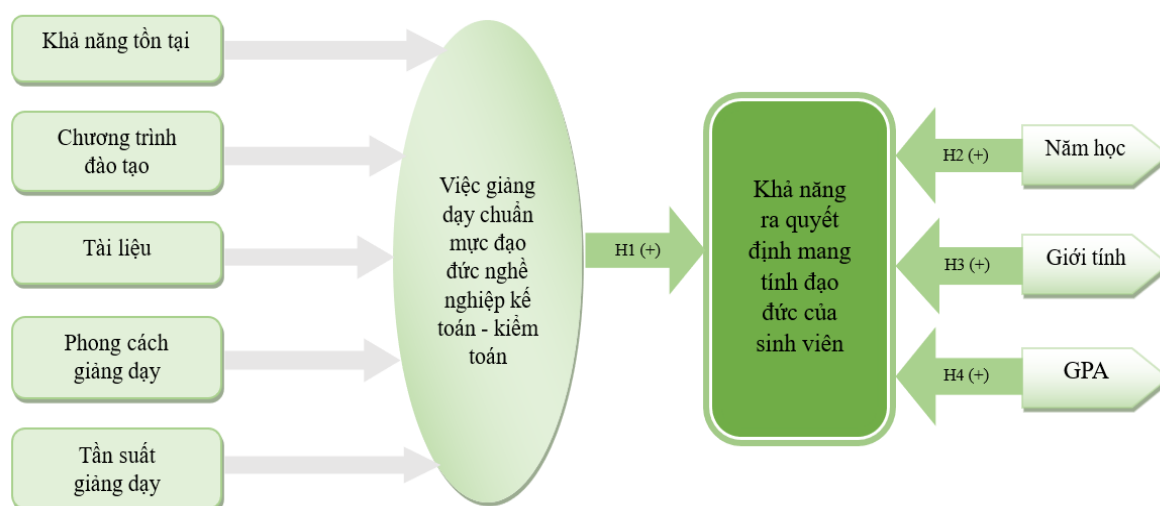
Nghiên cứu của Mayhew và cộng sự (2012) cho thấy rằng quá trình đào tạo đại học có ảnh hưởng tích cực đến khả năng suy luận đạo đức của sinh viên, trong đó sinh viên năm cuối có khả năng đánh giá tình huống đạo đức phức tạp và đưa ra quyết định phù hợp hơn so với sinh viên mới nhập học.

Giả thuyết H3: Sinh viên nữ có khả năng ra quyết định mang tính đạo đức tốt hơn sinh viên nam.

Một nghiên cứu thực nghiệm của Borkowski và Ugras (1998) cho thấy sinh viên nữ có khả năng nhận diện các tình huống đạo đức và đánh giá mức độ nghiêm trọng của chúng một cách nhạy bén hơn, từ đó đưa ra các quyết định phù hợp với các chuẩn mực đạo đức hơn so với sinh viên nam.

Giả thuyết H4: *Nền tảng học vấn có ảnh hưởng thuận chiều đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên.*

Sinh viên có trình độ học vấn cao hơn thường tiếp cận được nhiều kiến thức chuyên môn và tình huống đạo đức phức tạp, từ đó nâng cao năng lực phân tích và xử lý vấn đề. Một nghiên cứu của Armstrong (1993) cho thấy rằng các sinh viên tham gia chương trình đào tạo nâng cao về đạo đức nghề nghiệp có khả năng ra quyết định đạo đức tốt hơn so với những người chưa được đào tạo.



Hình 1. Mô hình nghiên cứu

Nguồn: Đề xuất của nhóm tác giả

4.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu trong nghiên cứu này bao gồm cả phương pháp định tính và định lượng. Về phương pháp nghiên cứu định tính, nhóm nghiên cứu đã tiến hành phỏng vấn không cấu trúc với 5 sinh viên chuyên ngành kế toán - kiểm toán thuộc 5 trường Đại học khác nhau trên địa bàn thành phố Hà Nội. Về phương pháp nghiên cứu định lượng, sau khi thu thập thông tin từ nghiên cứu định tính, nhóm nghiên cứu tiến hành thiết kế và triển khai bảng hỏi khảo sát để thu thập dữ liệu định lượng.

Quy trình phân tích dữ liệu trên phần mềm Smart PLS 3.0 được thực hiện qua hai bước kiểm định sau: Ở bước đầu tiên, nhóm tiến hành phân tích 375 mẫu khảo sát, bao gồm cả sinh viên chưa được giảng dạy (EXIST = 0) và sinh viên đã được giảng dạy (EXIST = 1) (**MÔ HÌNH 1**). Tại bước này, các biến quan sát EDU, DOC, TS, và FREQ bị loại bỏ, chỉ giữ lại biến EXIST để kiểm tra tác động của nó lên biến phụ thuộc N2 (khả năng ra quyết định mang tính đạo đức). Phân tích này nhằm đánh giá mức độ khác biệt giữa sinh viên đã và chưa tiếp cận với việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

Sau khi kiểm định tác động của biến EXIST lên N2, nhóm chuyển sang bước hai, phân tích chỉ 311 mẫu dữ liệu của những sinh viên đã được giảng dạy (EXIST = 1) (**MÔ HÌNH 2**). Ở giai đoạn này, các biến EDU, DOC, TS, và FREQ được đưa vào phân tích để xác định ảnh hưởng của từng yếu tố đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức. Việc loại bỏ các quan

sát EXIST = 0 giúp đảm bảo rằng kết quả phản ánh chính xác tác động của chương trình đào tạo và các yếu tố liên quan đến việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức.

4.3. Xây dựng thang đo và thiết kế bảng hỏi

Nghiên cứu này tập trung vào đối tượng là sinh viên đang theo học chuyên ngành kế toán - kiểm toán tại các trường đại học trên địa bàn thành phố Hà Nội, thu được 375 khảo sát được tính là hợp lệ. Dữ liệu cho nghiên cứu được thu thập thông qua việc sử dụng bảng hỏi và qua một kênh khảo sát trực tuyến.

Bảng hỏi khảo sát trong nghiên cứu này được thiết kế thành ba phần chính: Phần thứ nhất của bảng hỏi tập trung vào thông tin cá nhân của người tham gia khảo sát bao gồm giới tính, độ tuổi và năm học hiện tại của sinh viên. Phần thứ hai của bảng hỏi sử dụng thang đo Likert 5 mức độ để đánh giá nhận thức và quan điểm của người tham gia về việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Phần thứ ba của bảng hỏi sử dụng bài kiểm tra DIT2 để đánh giá khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên và chỉ bao gồm ba tình huống, thay vì năm tình huống như trong phiên bản đầy đủ. Mỗi tình huống trong bảng hỏi này được theo sau bởi 12 câu hỏi. Nhiệm vụ của người tham gia là đánh giá mức độ quan trọng của từng câu hỏi theo thang điểm từ "không quan trọng" đến "rất quan trọng", và sau đó xếp hạng bốn câu hỏi quan trọng nhất.

Điểm N2 của bài kiểm tra DIT2 đo lường khả năng ra quyết định mang tính đạo đức bao gồm hai phần chính. Phần đầu tiên dựa trên vị trí xếp hạng của các câu hỏi có nguyên tắc. Cụ thể, nếu người tham gia xếp một câu hỏi có nguyên tắc là "quan trọng nhất", điểm phần này sẽ tăng thêm 4 điểm; vị trí thứ hai là 3 điểm; vị trí thứ ba là 2 điểm; và vị trí thứ tư là 1 điểm. Phần thứ hai của thang đo N2 liên quan đến sự phân biệt giữa các giai đoạn tư duy thấp và cao. Các giai đoạn thấp (Giai đoạn 2 và 3) thường thể hiện sự thiếu sót trong việc đưa ra quyết định dựa trên nguyên tắc, trong khi các giai đoạn cao (Giai đoạn 5 và 6) phản ánh việc áp dụng các nguyên tắc đạo đức vững chắc hơn. Thang đo N2 đo lường mức độ phân biệt này bằng cách tính sự khác biệt giữa điểm số trung bình của các câu hỏi thuộc Giai đoạn 2+3 và Giai đoạn 5+6. Khoảng cách này được chuẩn hóa bằng cách chia sự chênh lệch điểm số này cho độ lệch chuẩn của người tham gia trong các Giai đoạn 2+3 và 5+6. Cuối cùng, điểm N2 được tính bằng cách cộng hai phần để tạo ra một chỉ số tổng hợp. Phần thứ hai được nhân trọng số ba lần vì nó có độ lệch chuẩn khoảng một phần ba so với phần thứ nhất.

5. Kết quả nghiên cứu

5.1. Kết quả nghiên cứu định tính

Kết quả phỏng vấn không cấu trúc với 5 sinh viên chuyên ngành kế toán - kiểm toán đến từ 5 trường Đại học khác nhau trên địa bàn thành phố Hà Nội cho thấy sự khác biệt trong nhận thức và đánh giá về việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán. Đồng thời qua bài kiểm tra đạo đức, nhóm sinh viên đã được học chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán cho thấy mức độ nhận thức và khả năng đánh giá tình huống đạo đức cao hơn so với nhóm sinh viên chưa được học.

Kết quả nghiên cứu định tính đã cung cấp những thông tin ban đầu để xây dựng các thang đo và biến quan sát cho nghiên cứu sơ bộ, góp phần xác định được thực trạng và ảnh hưởng của việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán.

5.2. Kết quả nghiên cứu định lượng

5.2.1. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

Mẫu nghiên cứu bao gồm 375 quan sát hợp lệ từ sinh viên ngành kế toán – kiểm toán. Trong đó, số lượng sinh viên nữ là 207 người (55.2%), cao hơn so với sinh viên nam với 168 người (44.8%). Về điểm trung bình tích lũy (GPA), giá trị trung bình của toàn bộ mẫu là 3.16, với độ lệch chuẩn 0.71. Điểm GPA cao nhất là 4.0, trong khi thấp nhất là 1.0.

Bảng 1. Phân bố mẫu nghiên cứu theo năm học

Năm học	Số lượng (người)	Tỷ lệ (%)
Sinh viên năm nhất	58	15.47%
Sinh viên năm hai	95	25.33%
Sinh viên năm ba	159	42.4%
Sinh viên năm cuối	63	16.8%
Tổng cộng	375	100%

Nguồn: Tổng hợp của nhóm tác giả

5.2.2. Đánh giá mô hình 1

❖ Đánh giá mô hình đo lường với mô hình 1

Bảng 2. Tổng hợp đánh giá mô hình

Khái niệm	EXIST	GEN	GPA	N2	YEAR
Outer loadings	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Cronbach's Alpha	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
rho_c	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
AVE	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Bảng trên cho thấy tất cả các thang đo đều có hệ số tải Outer loadings, hệ số Cronbach's Alpha, rho_c và tính hội tụ = 1.000 đảm bảo yêu cầu mô hình đo lường, nên sẽ được giữ lại toàn bộ.

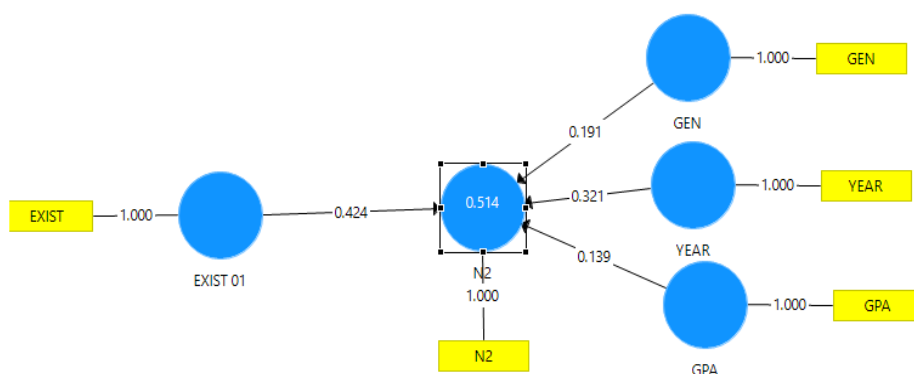
❖ Đánh giá mô hình cấu trúc với mô hình 1

Bảng 3. Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến, R^2 , f^2 , Q^2

	VIF	f^2	R^2	R^2 hiệu chỉnh	SSO	SSE	Q^2
EXIST 01	1.918	0.193			375	375	
GEN	1.002	0.075			375	375	
GPA	1.007	0.039			375	375	
YEAR	1.927	0.11			375	375	
N2			0.514	0.509	375	185.917	0.504

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Từ bảng trên, giá trị VIF nằm trong khoảng từ 1.002 đến 1.927 đều nhỏ hơn 3 nên mô hình không có hiện tượng đa cộng tuyến. Mức độ giải thích của biến độc lập sự tồn tại chương trình giảng dạy lên biến phụ thuộc khả năng ra quyết định mang tính đạo đức trong mô hình nghiên cứu nằm ở mức trung bình với giá trị R^2 và R^2 hiệu chỉnh lần lượt là 0.514 và 0.509. Mức độ tác động của biến độc lập EXIST lên biến phụ thuộc N2 là trung bình ($f^2=0.193$ nằm trong khoảng từ 0.15 đến 0.35). Bảng giá trị Blindfolding cho thấy thành phần tương ứng của biến phụ thuộc N2 có chỉ số $Q^2 = 0.504$ (> 0.5) nên mức độ dự báo cao.



Hình 2. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc sau khi phân tích Bootstrapping

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Bảng 4. Kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Tên biến	Mối quan hệ	Giả thuyết	Hệ số hồi quy	Mẫu trung bình	Độ lệch chuẩn	Giá trị thống kê t	Giá trị P_value	Kết quả
Khả năng tồn tại	EXIST -> N2	H1.1	0.424	0.423	0.041	10.317	0.000	Chấp nhận

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Căn cứ vào kết quả của hình 2 và bảng 4: Giả thuyết H1.1, sự tồn tại của việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức có tác động dương đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh

viên với giá trị $P_value = 0.000 < 0.05$ và hệ số tác động 0.424. Như vậy mối quan hệ này được chấp thuận và giả thuyết này hoàn toàn có ý nghĩa ở độ tin cậy 95%, kết quả này có cùng kết luận với nghiên cứu của Thorne (2000).

5.2.3. Đánh giá mô hình 2

❖ Đánh giá mô hình đo lường với mô hình 2

Bảng 5. Tổng hợp đánh giá mô hình đo lường

Khái niệm	DOC	GEN	GPA	N2	TS	YEAR
DOC1	0.872					
DOC2	0.871					
DOC3	0.762					
GPA			1			
N2				1		
TS1					0.827	
TS2					0.868	
TS3					0.793	
YEAR						1
GEN		1				
Cronbach's Alpha	0.784	1	1	1	0.776	1
rho_A	0.794	1	1	1	0.798	1
CR	0.875	1	1	1	0.869	1
AVE	0.7	1	1	1	0.689	1

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Theo Hair (2017), DeVellis (2012), Hock và Ringle (2010) biến quan sát được giữ lại nếu hệ số tải Outer Loadings > 0.7 , hệ số Cronbach's Alpha > 0.7 thì thang đo có độ tin cậy tốt; độ tin cậy tổng hợp $\rho_c \geq 0.7$; $AVE \geq 0.5$. Nhóm tác giả đã loại bỏ những biến quan sát không thỏa mãn các tiêu chuẩn trên, do đó, mô hình giữ lại các biến quan sát thỏa mãn điều kiện về mô hình đo lường như bảng 5.

❖ Đánh giá mô hình cấu trúc với mô hình 2

Bảng 6. Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến, R^2 , f^2 , Q^2

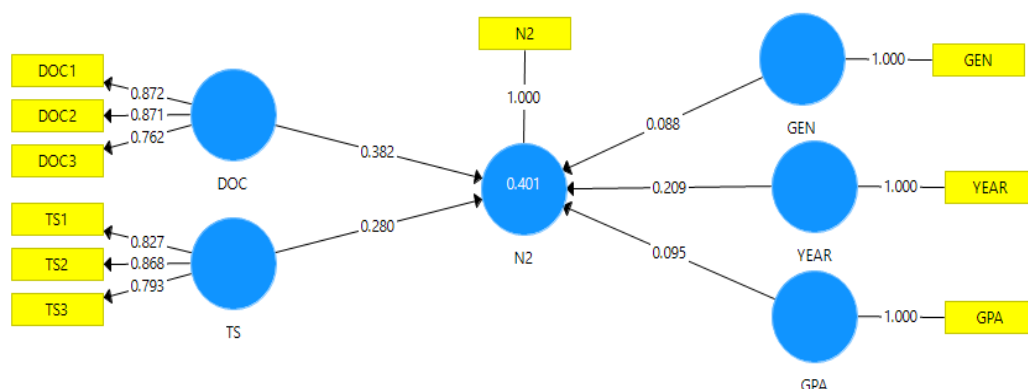
	VIF	f^2	R^2	R^2 hiệu chỉnh	SSO	SSE	Q^2
DOC1	2.008	0.193					
DOC2	1.914	0.075					

	VIF	f ²	R ²	R ² hiệu chỉnh	SSO	SSE	Q ²
DOC3	1.391	0.039					
DOC		0.215			933	933	
GPA	1	0.014			311	311	
TS1	1613						
TS2	1.637						
TS3	1.556						
TS		0.115			933	933	
YEAR	1	0.069			311	311	
GEN	1	0.011			311	311	
N2	1		0.401	0.391	311	193743	0.377

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Dựa vào kết quả tổng hợp trên, hệ số VIF đều nhỏ hơn 3, nên tất cả các biến quan sát của mô hình đều đạt yêu cầu và không có hiện tượng đa cộng tuyến. Tiếp theo, đa số tác động của các biến ở mức yếu với giá trị hệ số tác động đều nằm trong khoảng từ 0.02 đến 0.15 có giá trị lần lượt là 0.115 và 0.069. Ngoài ra hệ số tác động f² của thang đo giới tính và nền tảng học vấn lần lượt bằng 0.011 và 0.014 nhỏ hơn 0.02 nên mức tác động chỉ ở mức khá yếu. Cuối cùng, bảng giá trị Blindfolding cho thấy thành phần tương ứng của biến phụ thuộc N2 có chỉ số Q² bằng 0.377 nằm trong khoảng từ 0.25 đến 0.5 cho thấy mô hình có tính dự báo ở mức trung bình.

Sau đó, nhóm tác giả tiến hành kiểm định các giả thuyết nghiên cứu đã đề xuất, các mối quan hệ trực tiếp và gián tiếp của các khái niệm trong mô hình và các mối quan hệ tổng hợp thông qua kết quả từ quá trình phân tích Bootstrapping - kỹ thuật phóng đại có lặp lại mẫu 5000 so với cỡ mẫu 311 (sau khi loại đi mô hình 1 với EXIST = 0).



Hình 3. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc sau khi phân tích Bootstrapping

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Bảng 7. Kết quả kiểm định của các giả thuyết nghiên cứu

Tên biến	Mối quan hệ	Giả thuyết	Hệ số hồi quy	Mẫu trung bình	Độ lệch chuẩn	Giá trị thống kê t	Giá trị P_value	Kết quả
Tài liệu	DOC -> N2	H1.3	0.382	0.383	0.059	6.444	0.000	Chấp nhận
Phong cách giảng dạy	TS -> N2	H1.4	0.28	0.287	0.054	5.231	0.000	Chấp nhận
Năm học	YEAR -> N2	H2	0.209	0.211	0.039	5.353	0.000	Chấp nhận
Giới tính	GEN -> N2	H3	0.088	0.092	0.049	1.804	0.072	Chấp nhận
GPA	GPA -> N2	H4	0.095	0.096	0.051	1.877	0.061	Chấp nhận

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu từ SmartPLS

Hệ số tác động chuẩn hóa của biến DOC (tài liệu) có giá trị dương (0.382) và có ý nghĩa thống kê ở mức 5%. Kết quả này phù hợp với giả thuyết kỳ vọng H1.3 ban đầu của tác giả và giống với kết luận nghiên cứu của Kaptein (2009).

Biến TS đại diện cho phong cách giảng dạy của giảng viên có hệ số hồi quy dương (0.28) với ý nghĩa thống kê ở mức 5%. Kết quả định lượng giống với giả thuyết H1.4 của nhóm tác giả và tương tự với kết luận nghiên cứu của Shawver và Miller (2017).

Biến YEAR có hệ số tác động chuẩn hóa là dấu dương (0.209), ý nghĩa thống kê ở mức 5%. Kết quả này giống với kỳ vọng H2 của tác giả và có cùng kết luận với nghiên cứu của Thorne (2001) và nghiên cứu của Mayhew và cộng sự (2012).

Hệ số tác động chuẩn hóa của biến GEN mang dấu dương (0.088) và có ý nghĩa thống kê ở mức 10%, giống với kỳ vọng H3 của nhóm nghiên cứu. Kết quả này giống với kết quả nghiên cứu của Albaum và Peterson (2006).

Kết quả hồi quy thể hiện hệ số tác động chuẩn hóa của biến GPA mang dấu dương (0.095) và có ý nghĩa thống kê ở mức 10%. Kết quả này phù hợp với giả thuyết H4 ban đầu và cùng kết luận với nghiên cứu của Armstrong (1993) và nghiên cứu của Clarkeburn (2002).

6. Kết luận và đề xuất

6.1. Kết luận

Nghiên cứu cho thấy việc giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán có ảnh hưởng rõ rệt đến khả năng ra quyết định đạo đức của sinh viên. Các yếu tố như tài liệu học tập, phương pháp giảng dạy, và yếu tố cá nhân như năm học, giới tính, nền tảng học vấn đều tác động đến kết quả này. Nghiên cứu nhấn mạnh tầm quan trọng của phương pháp giảng dạy toàn diện, giúp sinh viên không chỉ nắm vững lý thuyết mà còn áp dụng được chuẩn mực đạo đức trong tình huống thực tế.

Tuy nhiên, nghiên cứu vẫn còn một số hạn chế, như phạm vi nghiên cứu hẹp và phương pháp lấy mẫu thuận tiện, chưa phản ánh đầy đủ quan điểm của tất cả sinh viên ngành kế toán - kiểm toán. Nghiên cứu cũng thiếu sự khai thác về kinh nghiệm thực tế của sinh viên sau khi tốt nghiệp. Để khắc phục, các nghiên cứu tương lai cần mở rộng đối tượng nghiên cứu, khảo sát tác động lâu dài của việc giảng dạy đạo đức nghề nghiệp đối với hành vi trong môi trường làm việc thực tế, giúp nâng cao tính đại diện và khả năng tổng quát hóa kết quả.

6.2. Đề xuất

6.2.1. Đối với các cơ sở giáo dục

Đối với các cơ sở giáo dục, để nâng cao hiệu quả giảng dạy chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán – kiểm toán, cần ưu tiên cập nhật và cải tiến tài liệu giảng dạy nhằm phản ánh kịp thời sự thay đổi của ngành. Đồng thời, phương pháp giảng dạy cần được điều chỉnh theo hướng linh hoạt, kết hợp lý thuyết với thực tiễn, khuyến khích tư duy phản biện thông qua thảo luận, mô phỏng tình huống và các hình thức giảng dạy tương tác. Việc đa dạng hóa phương pháp đánh giá cũng đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành tư duy đạo đức, thay thế cách kiểm tra truyền thống bằng các bài tập tình huống, phân tích quyết định đạo đức và dự án thực tế nhằm tăng cường nhận thức và khả năng ra quyết định có đạo đức trong môi trường chuyên nghiệp. Ngoài ra, từ kết quả nghiên cứu cho thấy năm học có ảnh hưởng đến sự phát triển nhận thức đạo đức của sinh viên, các cơ sở giáo dục cần phối hợp với doanh nghiệp và tổ chức nghề nghiệp để tạo điều kiện cho sinh viên tiếp cận môi trường làm việc thực tế, qua đó nâng cao trải nghiệm và ý thức đạo đức nghề nghiệp.

6.2.2. Đối với các tổ chức nghề nghiệp

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng tài liệu học tập có ảnh hưởng quan trọng đến khả năng ra quyết định mang tính đạo đức của sinh viên kế toán - kiểm toán nên các tổ chức nghề nghiệp như VAA, VACPA, ACCA có thể căn cứ vào đó để thường xuyên cập nhật và phát triển các tài liệu liên quan chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, phù hợp với sự thay đổi trong môi trường kinh doanh và công nghệ. Bên cạnh đó, các tổ chức này cũng cần hợp tác với các cơ sở giáo dục trong việc đổi mới phương pháp giảng dạy và tổ chức các hội thảo, hoạt động ngoại khóa để sinh viên có cơ hội tiếp cận thực tế, rèn luyện tư duy phản biện và khả năng phân tích các vấn đề đạo đức trong nghề. Ngoài ra, các tổ chức cần tăng cường đào tạo thực tiễn, kết nối doanh nghiệp và định hướng đạo đức nghề nghiệp trong các buổi hội thảo, talkshow, ngày hội việc làm cho sinh viên năm ba, năm cuối.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Ahmad, K., Nordin, N. & Hashim, M. (2017) 'Ethics education in accounting curriculum', *Journal of Muamalat and Islamic Finance Research*. Available at: <https://jmifr.usim.edu.my/index.php/jmifr/article/view/503>
- Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. (1998). Business students and ethics: A meta-analysis. *Journal of Business Ethics*, 17(11), 1117–1127.
- Bộ Tài chính (2015) 'Thông tư 70/2015/TT-BTC: Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán'.
- Bộ Tài chính (2021) *Thông tư 8/2021/TT-BTC: Chuẩn mực kiểm toán nội bộ Việt Nam*. Available at: <https://thuvienphapluat.vn/van-ban/Ke-toan-Kiem-toan/Thong-tu-8-2021-TT-BTC-chuan-muc-kiem-toan-noi-bo-Viet-Nam-428959.aspx>
- Cohen, J.R., Pant, L.W. & Sharp, D.J. (2005) 'An exploratory examination of international differences in accountants' ethical perceptions', *Journal of Business Ethics*, 59(1), pp. 1–14. Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-005-0277-2>
- Forstenlechner, I. & Ruel, H. (1991) 'Ethical decision making in the accounting profession: The role of education', *Academy of Management Review*, Vol. 16 No. 4, pp. 700–720.
- Henseler, J., Ringle, C. M. & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 43 No. 1, pp. 115–135.
- Hock, M. & Ringle, C. M. (2010). "Local strategic networks in the software industry: An empirical analysis of the value continuum", *International Journal of Knowledge Management Studies*, Vol. 4 No. 2, pp. 132–151.
- IESBA (2018) 'Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp quốc tế cho kế toán viên chuyên nghiệp', Ethics Board. Available at: <https://ethicsboard.org/publications/bo-quy-tac-dao-duc-nghe-nghiep-quoc-te-cho-ke-toan-v>
- Jennings, M.K. & Stoker, L. (2004), "Social trust and civic engagement across time and generations", *Acta Politica*, Vol. 39 No. 4, pp. 342–379.
- Kohlberg, L. (1984). "Essays on moral development: Vol. II", *The psychology of moral development*. Harper & Row.
- Lê, P.T.H. (2020) 'Giải pháp nâng cao chất lượng đào tạo và giảng dạy môn kế toán, kiểm toán đáp ứng nhu cầu hội nhập kỷ nguyên công nghệ số', *Tạp chí Công Thương*. Available at: <https://tapchicongthuong.vn/giai-phap-nang-cao-chat-luong-dao-tao-va-giang-day-mon-ke-toan-kiem-toan-dap-ung-nhu-cau-hoi-nhap-ky-nguyen-cong-nghe-so-81642.h>
- McCarthy, G. & Murnighan, J. (2007) "The ethics of accounting: A conceptual framework", *International Journal of Social Economics*, Vol. 34 No. 10, pp. 741–753.

Mohamed Saat, Maisarah; Porter, Stacey; Woodbine, Gordon . (2010). “The effect of ethics courses on the ethical judgement-making ability of Malaysian accounting students”, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 8 No. 2, pp. 92–109.

Nor, S.M. (2013) ‘The effect of ethics courses on the ethical judgment-making ability of Malaysian accounting students’, *ResearchGate*. Available at: https://www.researchgate.net/publication/235322732_The_effect_of_ethics_courses_on_the_ethical_judgement-making_ability_of_Malaysian_accounting_students

Nguyễn Đình Thọ (2013). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB Lao động Xã hội.

Nguyễn, T.T. (2020) ‘Tầm quan trọng của đạo đức nghề nghiệp trong kiểm toán’, *Journal of Science*. Available at: <https://journalofscience.ou.edu.vn/index.php/soci-vi/article/view/816/678>

Otten, S. (2020) ‘Factors influencing accounting students’ perception of ethics’, *Journal of Business Ethics Education*, Vol. 17 No. 1, pp. 1–22.

Phan, T.T. (2019), *Vai trò của giảng dạy đạo đức nghề nghiệp kế toán*, YHN University Library. Available at: <http://lib.yhn.edu.vn/bitstream/YHN/33180/1/anh05093.pdf>

Rest, J., Thoma, S. J., Narvaez, D. & Bebeau, M. J. (1997). “Alchemy and beyond: Indexing the Defining Issues Test”, *Journal of Educational Psychology*, Vol. 89 No. 3, pp. 498–507.

Rest, J.R. (1986) *Moral Development: Advances in Research and Theory*, Praeger.

Smith, E.R. (1993). “Social identity and social emotions: Toward new conceptualizations of prejudice, in Mackie, D.M. and Hamilton, D.L. (eds.) *Affect, cognition, and stereotyping: Interactive processes in group perception*”, *Academic Press*, pp. 297–315.

Tan, L.C., Wong, M. & Lee, C. (2022). “Ethical decision-making dynamics: Insights from professional accountants”, *ResearchGate*. Available at: https://www.researchgate.net/publication/378034908_Ethical_decision-making_dynamics_insights_from_professional_accountants

The Institute of Internal Auditors (n.d.) *Code of Ethics*. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>

Ahmad, K., Nordin, N. & Hashim, M. (2017). “Ethics education in accounting curriculum”, *Journal of Muamalat & Islamic Finance Research*. Available at: <https://jmifr.usim.edu.my/index.php/jmifr/article/view/503>

Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. (1998). “Business students & ethics: A meta-analysis”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 No. 11, pp. 1117–1127.

Bộ Tài chính (2015). ‘Thông tư 70/2015/TT-BTC: Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán’.

Bộ Tài chính (2021). ‘Thông tư 8/2021/TT-BTC: Chuẩn mực kiểm toán nội bộ Việt Nam’. Available at: <https://thuvienphapluat.vn/van-ban/Ke-toan-Kiem-toan/Thong-tu-8-2021-TT-BTC-chuan-muc-kiem-toan-noi-bo-Viet-Nam-428959.aspx>

Cohen, J.R., Pant, L.W. & Sharp, D.J. (2005). “An exploratory examination of international differences in accountants' ethical perceptions”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 59 No. 1, pp. 1–14.

Forstenlechner, I. & Ruel, H. (1991). ‘Ethical decision making in the accounting profession: The role of education’, *Academy of Management Review*, Vol. 16 No. 4, pp. 700–720.

Hà, L.T.T. (2021). *Ảnh hưởng của đạo đức nghề nghiệp đến ngành kế toán Việt Nam*, HVNH Journal.

Henseler, J., Ringle, C. M. & Sarstedt, M. (2015). ‘A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling’, *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 43 No. 1, pp. 115–135.

Hock, M. & Ringle, C. M. (2010). ‘Local strategic networks in the software industry: An empirical analysis of the value continuum’, *International Journal of Knowledge Management Studies*, Vol. 4 No. 2, pp. 132–151.

ESBA (2018). ‘Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp quốc tế cho kế toán viên chuyên nghiệp’, Ethics Board. Available at: <https://ethicsboard.org/publications/bo-quy-tac-dao-duc-nghe-nghiep-quoc-te-cho-ke-toan-v>

Jennings, M.K. & Stoker, L. (2004). ‘Social trust & civic engagement across time & generations’, *Acta Politica*, Vol. 39 No. 4, pp. 342–379.

Kohlberg, L. (1984). *Essays on moral development: Vol. II. The psychology of moral development*, Harper & Row.

Lê, P.T.H. (2020). ‘Giải pháp nâng cao chất lượng đào tạo & giảng dạy môn kế toán, kiểm toán đáp ứng nhu cầu hội nhập kỷ nguyên công nghệ số’, *Tạp chí Công Thương*. Available at: <https://tapchicongthuong.vn/giai-phap-nang-cao-chat-luong-dao-tao-va-giang-day-mon-ke-toan-kiem-toan-dap-ung-nhu-cau-hoi-nhap-ky-nguyen-cong-nghe-so-81642.h>

McCarthy, G. & Murnighan, J. (2007). ‘The ethics of accounting: A conceptual framework’, *International Journal of Social Economics*, Vol. 34 No. 10, pp. 741–753.

Mohamed Saat, Maisarah; Porter, Stacey; Woodbine, Gordon. (2010). ‘The effect of ethics courses on the ethical judgement-making ability of Malaysian accounting students’, *Journal of Financial Reporting & Accounting*, Vol. 8 No. 2, 92–109.

Nor, S.M. (2013). ‘The effect of ethics courses on the ethical judgment-making ability of Malaysian accounting students’, *ResearchGate*. Available at: https://www.researchgate.net/publication/235322732_The_effect_of_ethics_courses_on_the_ethical_judgement-making_ability_of_Malaysian_accounting_students

Nguyễn, Đ.T. (2013). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, NXB Lao động Xã hội.

Nguyễn, T.T. (2020). ‘Tầm quan trọng của đạo đức nghề nghiệp trong kiểm toán’, *Journal of Science*. Available at: <https://journalofscience.ou.edu.vn/index.php/soci-vi/article/view/816/678>

Otten, S. (2020). ‘Factors influencing accounting students’ perception of ethics’, *Journal of Business Ethics Education*, Vol. 17 No. 1, pp. 1–22.

Phan, T.T. (2019). ‘Vai trò của giảng dạy đạo đức nghề nghiệp kế toán’, *YHN University Library*. Available at: <http://lib.yhn.edu.vn/bitstream/YHN/33180/1/anh05093.pdf>

Rest, J., Thoma, S. J., Narvaez, D. & Bebeau, M. J. (1997). ‘Alchemy & beyond: Indexing the Defining Issues Test’, *Journal of Educational Psychology*, Vol. 89 No. 3, pp. 498–507.

Rest, J.R. (1986). *Moral Development: Advances in Research & Theory*, Praeger.

Smith, E.R. (1993). ‘Social identity & social emotions: Toward new conceptualizations of prejudice’, in Mackie, D.M. & Hamilton, D.L. (eds.) *Affect, cognition & stereotyping: Interactive processes in group perception*, Academic Press, pp. 297–315.

Tan, L.C., Wong, M. & Lee, C. (2022). ‘Ethical decision-making dynamics: Insights from professional accountants’, *ResearchGate*. Available at: https://www.researchgate.net/publication/378034908_Ethical_decision-making_dynamics_insights_from_professional_accountants

The Institute of Internal Auditors (no date). Code of Ethics. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>