

MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU SỰ LIÊN KẾT GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ Ở CÁC NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI, KINH NGHIỆM CHO VIỆT NAM

Trương Thùy Vân

Tóm tắt. Với mỗi thể chế kinh tế chính trị khác nhau, thuế được sử dụng với mục đích khác nhau, chính vì thế, mối quan hệ giữa thuế và kế toán ở mỗi quốc gia đều có sự khác biệt. Những năm gần đây các nghiên cứu về sự liên kết giữa kế toán và thuế được quan tâm, tuy nhiên lại không có một mô hình thống nhất chung cho các nghiên cứu này. Bằng phương pháp lịch sử kết hợp với giải thích, thực hiện thông qua việc phân tích tài liệu về các nghiên cứu liên kết giữa kế toán và thuế ở các quốc gia trên thế giới để đúc kết kinh nghiệm nghiên cứu và đưa ra quy trình nghiên cứu lý thuyết và mô hình nghiên cứu thực tiễn về sự liên kết giữa kế toán và thuế phù hợp cho Việt Nam.

Từ khóa: Liên kết kế toán và thuế; mô hình nghiên cứu; Kế toán thuế ở Việt Nam.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Từ năm 1996, trên thế giới đã bắt đầu có những nghiên cứu về sự liên kết giữa kế toán và thuế trên phương diện lý thuyết, các nghiên cứu đã đưa ra những phương pháp tiếp cận và đánh giá sự liên kết khác nhau. Cùng với nó là sự phát triển của kinh tế xã hội, thể chế chính trị và chính sách pháp luật của các nước cũng thay đổi theo thời gian, điều này khiến cho các nghiên cứu luôn luôn đổi mới. Từ năm 2006 các nghiên cứu đã phát triển dựa trên cơ sở tìm ra phương pháp phù hợp và tối ưu nhất để đánh giá sự phát triển mối liên kết giữa kế toán và thuế theo thời gian.

Ở Việt Nam, từ năm 2010, nghiên cứu của Nguyễn Công Phương về liên kết giữa kế toán và thuế và đưa ra mô hình “phụ thuộc” giữa kế toán vào thuế và được xem là nghiên cứu khởi đầu cho các nghiên cứu riêng rẽ cũng như tổng hợp về vấn đề này. Sự thành công trong nghiên cứu của tác giả đó là đã đánh giá sự liên kết giữa kế toán và thuế trên hai phương diện lý thuyết và thực tiễn. Về phương diện lý thuyết tác giả đã hệ thống hóa được cơ sở lý thuyết phù hợp cho việc nghiên cứu sự liên kết giữa kế toán và thuế trên thế giới; Về thực tiễn tác giả đã điều tra ở các doanh nghiệp trên địa bàn thành phố Đà Nẵng để đánh giá, tuy nhiên tác giả cũng chưa đưa ra được mô hình nghiên cứu chung cho sự liên kết giữa kế toán và thuế, vì thế chưa đưa ra được một phương pháp để đánh giá sự liên kết giữa kế toán và thuế trên phương diện thực tiễn [1].

Xét thấy sự cần thiết của mô hình nghiên cứu đối với đề tài sự liên kết giữa kế toán và thuế, tác giả nhận thấy cần hệ thống lại các nghiên cứu trước đó về sự liên kết giữa kế toán và thuế, kết hợp với các nghiên cứu đã có ở Việt Nam để rút kinh nghiệm và đưa ra quy trình cũng như đề xuất mô hình nghiên cứu đối với sự liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam trên cơ sở đó đánh giá sự phát triển của mối quan hệ này theo thời gian để có thể so sánh được giữa các quốc gia có cùng thể chế kinh tế - chính trị.

2. MÔ HÌNH VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU SỰ LIÊN KẾT GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ TRÊN THẾ GIỚI

Trên thế giới có rất nhiều nghiên cứu khác nhau về công tác kế toán thuế, và mối quan hệ giữa kế toán và thuế được đánh giá là khác nhau ở các nước trên thế giới và theo theo tiến trình phát triển. Trong số các tài liệu nghiên cứu về kế toán trên thế giới, hàng loạt các đánh giá đề xuất các mối liên hệ khác nhau giữa kế toán và thuế. Cụ thể:

Hogendoorn năm 1996 tiến hành so sánh thuế và kế toán ở 13 nước Châu Âu và đề nghị bày mối liên kết giữa các nguyên tắc kế toán chung dựa vào các chính sách thuế [3]. Aisbitt năm 2002 nhấn mạnh về sự vận động tự nhiên của mối quan hệ này và các quốc gia thay đổi dần mối quan hệ này do sự phát triển của các chính sách thuế và việc hiện đại hóa hệ thống kế toán ở các nước này. Các nghiên cứu này đưa ra kết quả về sự liên kết giữa kế toán và thuế ở các nước được trình bày ở Bảng 1 [10].

Bảng 1. Mô hình liên kết giữa kế toán và thuế ở các nước trên thế giới

Độc lập (hay mức độ liên kết lỏng lẻo)	Phụ thuộc
Cộng Hòa Séc (Czech Republic)	Bỉ (Belgium)
Đan Mạch (Denmark)	Phần Lan (Finland)
Ai Len (Ireland)	Pháp (France)
Hà Lan (Netherlands)	Đức (Germany)
Na Uy (Norway)	Ý (Italy)
Hà Lan (Poland)	Thụy Điển (Sweden)
Vương quốc Anh (United Kingdom)	

(Nguồn: Hogendoorn năm 1996)

Nobes vào năm 1998 và 2008 đã đề xuất hai nhóm phân loại hệ thống kế toán cung cấp một số yếu tố để giải thích mối quan hệ tự nhiên giữa thuế với báo cáo tài chính. Tác giả chỉ ra sự khác biệt giữa một bên là các đơn vị có vốn chủ sở hữu mạnh trên hệ thống kế toán được thị trường điều chỉnh (chủ sở hữu có quyền quyết định) và một bên là vốn chủ sở hữu yếu trên hệ thống kế toán được chi phối hơn về thuế do nhà nước điều chỉnh (Nhà nước điều chỉnh do vậy tuân theo thuế). Quy tắc kế toán và thuế sẽ được định hướng nhằm tách biệt hệ thống kế toán, thỏa mãn nhu cầu thông tin tài chính của nhà đầu tư, trong đó quyền lợi của nhà đầu tư được định hướng trong hệ thống kế toán đảm bảo sự công bằng cho họ [5], [6].

Như vậy, cùng với nghiên cứu của họ chỉ ra sự khác biệt giữa hai hệ thống các nước một bên là các nước Châu Âu lục địa, Báo cáo tài chính được lập chủ yếu phục vụ cho mục tiêu đánh giá tín dụng, thuế và kế hoạch hóa kinh tế của Nhà nước do vậy lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế được mong đợi là giống nhau ít nhiều, còn lại là các nước theo trường phái Anglo –

Saxon thường áp dụng “Common law”, vốn chủ yếu từ thị trường chứng khoán do vậy kế toán và thuế được xác lập bởi hai cơ quan khác nhau và xác định mục tiêu khác nhau.

Lamb và các cộng sự năm 1998 đã phát triển phương pháp hiệu quả nhất cho phép tự đánh giá mức độ phù hợp một cách tự nhiên giữa các quy tắc kế toán và thuế trên thực tiễn. Bằng việc lựa chọn những yếu tố có thể tác động đến việc tính thuế thu nhập doanh nghiệp, tác giả đã phân loại 05 mức độ ảnh hưởng theo hướng tăng dần của thuế lên báo cáo tài chính (được trình bày ở bảng 2). Chúng đã được ứng dụng ở Pháp, Đức, Anh và Mỹ để khẳng định mối quan hệ giữa thuế lên Báo cáo tài chính ở Đức gần hơn so với Anh và Mỹ [4], [1].

Bảng 2. Các dạng liên kết giữa kế toán và thuế

	Dạng liên kết	Diễn giải
Trường hợp I	Không liên kết (độc lập giữa Kế toán và Thuế)	Thuế và kế toán quy định khác nhau. Thuế không có ảnh hưởng đến quyết định vận dụng phương pháp kế toán để lập BCTC
Trường hợp II	Tương đồng giữa Kế toán và thuế	Nguyên tắc kế toán và nguyên tắc thuế là tương đồng hay giống nhau. Thuế có ảnh hưởng đáng kể đối với quyết định vận dụng phương pháp kế toán để lập BCTC
Trường hợp III/III⁺	Kế toán chiếm ưu thế (III) Kế toán chiếm ưu thế với hiệu ứng ngược (III ⁺)	Nguyên tắc kế toán quy định chi tiết trong khi không tồn tại nguyên tắc thuế hoặc tồn tại nhưng ít chi tiết.
Trường hợp IV	Kế toán phụ thuộc vào Thuế	Nguyên tắc thuế quy định chi tiết trong khi không tồn tại nguyên tắc kế toán hoặc tồn tại nhưng ít chi tiết.
Trường hợp V	Chế ngự của Thuế	Mặc dù tồn tại nguyên tắc thuế và nguyên tắc kế toán song song nhưng thay vì vận dụng nguyên tắc kế toán thì nguyên tắc thuế luôn được vận dụng để xử lý các giao dịch trong kế toán và lập BCTC.

(Nguồn: Lamb và các cộng sự năm 1998)

Xét các trường hợp được trình bày trong bảng 2, có thể thấy trường hợp I thể hiện tính độc lập, các trường hợp còn lại thể hiện tính phụ thuộc lẫn nhau giữa kế toán và thuế về mặt lý thuyết. Đây là phương pháp được xem là hiệu quả nhất để đánh giá sự liên kết giữa kế toán và thuế về mặt lý thuyết.

Nobes và Schwencke vào năm 2006 đã tăng cường phương pháp này và đề xuất mô hình chung để giải quyết sự phát triển của mối liên kết giữa thuế và báo cáo tài chính theo thời gian. Họ ứng dụng mô hình vào NaUy bằng việc khám phá sự tiến triển của mối liên kết trong khoảng thời gian 30 năm và đề xuất một phân tích có tính chất so sánh quốc tế [7]. Oliveras và Puig năm 2007 đã đi xuyên suốt các cuộc cải cách về tài chính kế toán ở Tây Ban Nha vào năm 1989, 1994 và 2003[9]. Gee và các cộng sự năm 2010 mở rộng phương pháp luận đến Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) hợp nhất báo cáo tài chính và cập nhật phân tích đó ở Mỹ và Đức, hơn nữa các tác giả còn làm một cuộc so sánh với các quy định theo các chuẩn mực quốc gia đã được ban hành trước đó [8].

Các nghiên cứu trên đây đều được thực hiện ở các nước phát triển với việc can thiệp ở mức thấp vào nền kinh tế của Nhà nước. Đối với Việt Nam, là một quốc gia đang phát triển, các nghiên cứu này được sử dụng làm định hướng cho các nghiên cứu cụ thể ở Việt Nam về sự liên kết giữa kế toán và thuế trong công tác kế toán và thuế.

Xem xét một nghiên cứu mới đây của tác giả Gavana và các cộng sự vào năm 2014 [2] nghiên cứu sự phát triển của liên kết kế toán và thuế ở Italy đã tổng hợp và đưa ra một mô hình tương đối hợp lý và phù hợp với Việt Nam.

Ở Italy, trong những năm gần đây kết quả của kế toán là điểm khởi đầu của việc tính toán thuế Thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, mức độ liên kết giữa những chính sách thuế và báo cáo kế toán là khác biệt giữa các quốc gia bởi vì tùy thuộc vào từng loại, từng con số lợi nhuận kế toán được điều chỉnh bởi luật thuế. Ở một khía cạnh khác, những kết quả chính trên báo cáo kế toán phụ thuộc vào những quy định khác biệt về việc trình bày báo cáo tài chính ở mỗi quốc gia (Gavana tổng hợp từ nghiên cứu của Nobes, 2003 và Norberg, 2007). Kế toán và thuế phát triển xoay quanh xu hướng chung là việc liên kết gần hơn giữa chính sách kế toán và chính sách thuế. Xét một cách riêng rẽ, thận trọng xem xét và tiếp cận theo các quy định pháp lý về kế toán của người Italy là thích hợp với thuế [2].

Gavana năm 2014 tiến hành đánh giá các chỉ tiêu cơ bản làm căn cứ lập Báo cáo tài chính theo Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS - International Financial Reporting Standards) và Các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (GAAP - Generally Accepted Accounting Principles) của Italy được trình bày ở bảng 3, các chỉ tiêu được đánh giá dựa vào bảng 2 (theo Lamb và các cộng sự), cũng với căn cứ đó, áp dụng để đánh giá các chỉ tiêu tương ứng theo quy định của VAS (Viet Nam Accounting Standards) mà Nguyễn Công Phương (2010) đã sử dụng để nghiên cứu sự liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam [1], [2].

Bảng 3. Sự liên kết giữa kế toán và thuế ở một số chỉ tiêu chính ở Italy và Việt Nam

Chỉ tiêu	IFRS 2008	Italian GAAP		VAS (Việt Nam)
		2005	2008	2005

1. Đo lường Tài sản cố định hữu hình	I	III ⁺	III ⁺	II (tương đồng giữa kế toán và thuế)
2. Suy giảm giá trị TSCĐ hữu hình	I	I	I	III (thuế dựa vào kế toán)
3. Khấu hao				V (chế ngự của thuế)
- Thông thường	IV	IV	IV	-
- Nhanh	NA	I	NA	-
4. Phân loại tài sản cho thuê	III	III	III	
5. Dự phòng và các quy định	I	I	I	V
6. Chi phí nghiên cứu và phát triển	III ⁺	III ⁺	III ⁺	III
7. Giá trị hàng tồn kho				II
(a) Giá trị hiện tại	III	III ⁺	III ⁺	-
(b) Khác	IV	IV	IV	-
8. Hợp đồng dài hạn	II	III ⁺	IV	
9. Lãi suất				
(a) Vốn hóa	III ⁺	III ⁺	III ⁺	II
(b) Khác	I	I	I	I (độc lập tương đối)
10. Tài sản tài chính	I	III ⁺	III ⁺	II
11. Giao dịch ngoại tệ	I	I	I	II
12. Lợi thế thương mại (trong hợp nhất)	I	IV	IV	I
13. Tài trợ và trợ cấp của chính phủ	I	I	I	
14. Tiền cấp dưỡng	I	III	III	
15. Thay đổi chính sách và ước tính kế toán	I	I/III	I/III	III
16. Phạm vi của thực thể kế toán và đối tượng nộp thuế	I	I	I	I
17. Tiền phạt, đóng góp từ thiện, chi phí giải trí	I	I	I	I

(Nguồn: Gavana năm 2014; Nguyễn Công Phương năm 2010)

Từ những đánh giá chung, các tác giả cũng phân tích cụ thể các chỉ tiêu để có cái nhìn cụ thể, chi tiết về từng chỉ tiêu. Tổng hợp đánh giá tần suất xuất hiện của các chỉ tiêu để đánh giá xem theo phương diện lý thuyết kế toán và thuế độc lập hay phụ thuộc với nhau. Theo bảng 3, có thể thấy nếu việc lập BCTC theo IFRS 2008 thì trường hợp I/tổng số là 11/19 chiếm 59,9% (kế toán độc lập so với thuế); theo Italy GAAP 2005 là 7/19 chiếm 36,8%, Italy GAAP 2008 là 6/19 chiếm 31,6%; theo VAS là 3/13 chiếm 23,1%; như vậy có thể thấy theo VAS thì mức độ độc lập là thấp nhất và trường hợp phụ thuộc chiếm ưu thế. Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương năm 2010 cũng khẳng định điều này.

Các nghiên cứu của Gavana chỉ dừng lại ở việc đánh giá sự phát triển mối liên kết giữa kế toán và thuế trên phương diện lý thuyết (đánh giá sự phát triển của các quy định áp dụng liên quan đến thuế và kế toán)[2]. Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương phát triển các nghiên cứu trước đó và đánh giá sự liên kết về cả phương diện lý thuyết và thực tiễn ở Việt Nam, tuy nhiên tác giả điều tra và nghiên cứu thực tiễn chưa đưa ra được mô hình nghiên cứu mà chỉ dựa vào các chỉ tiêu điều tra đánh giá phụ thuộc hay không phụ thuộc trên thực tiễn [1]. Chính vì vậy chưa thấy được sự tác động của các yếu tố đối với việc nghiên cứu sự liên kết giữa kế toán và thuế cũng như sự phát triển của mối quan hệ này.

3. BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO CÁC NGHIÊN CỨU Ở VIỆT NAM

Theo các nội dung đã trình bày ở mục 2 ta thấy có nhiều hướng nghiên cứu các nhau của các tác giả để tìm ra mối liên kết giữa kế toán và thuế ở các quốc gia, các nghiên cứu theo xét theo sự phát triển của lịch sử thì đều dựa trên những căn cứ và phương pháp nhất định để tìm ra sự liên kết giữa kế toán và thuế, tuy nhiên các nghiên cứu khác nhau về mặt lý thuyết do mỗi tác giả đề cập đến những hướng phân loại khác nhau từ tổng thể đến chi tiết và không có sự thống nhất về phương pháp. Chính vì vậy việc cần thiết phải đưa ra một mô hình và quy trình thiết kế nghiên cứu phù hợp nhất cho các nghiên cứu về sự liên kết giữa kế toán và thuế nhằm giúp cho việc nghiên cứu sự liên kết này ở các quốc gia có tính so sánh được, từ đó có những định hướng chung trong việc thay đổi chính sách thuế và kế toán.

Dựa vào những nghiên cứu có tính phát triển của các tác giả, có thể đưa ra quy trình nghiên cứu sự liên kết giữa kế toán và thuế cho Việt Nam như sau:

Bước 1: Xác định lịch sử liên kết giữa kế toán và thuế

Bước 2: Xác định hệ thống luật áp dụng tại quốc gia

Bước 3: Xác định các trường hợp liên kết được áp dụng để đánh giá sự liên kết đối với các chỉ tiêu cụ thể (hiện tại có 5 trường hợp liên kết để đánh giá).

Bước 4: Nghiên cứu sự liên kết trên 2 phương diện: Lý thuyết và thực tiễn, mô hình và cách thức liên kết được trình bày qua bảng 5.

Bảng 5. Mô hình và cách thức nghiên cứu trên hai phương diện lý thuyết và thực tiễn

	Lý thuyết	Thực tiễn
Cách thức	<ul style="list-style-type: none"> - Tổng hợp các quy định trên phương diện lý thuyết về chính sách kế toán và thuế. - So sánh và đánh giá dựa vào 5 trường 	<p>Quy trình nghiên cứu thực tiễn được tiến hành bao gồm 4 bước như sau:</p> <p style="text-align: center;"><i>Bước 1: Câu hỏi, giả thiết nghiên cứu</i></p> <p>Các câu hỏi nghiên cứu có thể được đặt ra như sau: Mức độ vận dụng kết hợp các nguyên tắc kế toán với nguyên tắc thuế trong việc xác định lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế ở các doanh nghiệp? Mức độ ảnh hưởng của thuế đối với công tác kế toán ở các doanh nghiệp như thế nào? Sự ảnh hưởng của kế toán đối với công tác thuế thu nhập doanh nghiệp như thế nào?</p>

	hợp liên kết giữa kế và thuế. - Tổng hợp tỷ trọng các chỉ tiêu.	<p><i>Bước 2: Mô hình nghiên cứu.</i> Mô hình để kiểm tra và đánh giá mức độ vận dụng kết hợp các nguyên tắc kế toán với nguyên tắc thuế trong việc xác định lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Mô hình nghiên cứu dự định là mô hình hồi quy tuyến tính: $Y = \alpha + \beta_i X_i$</p> <ul style="list-style-type: none"> - Y: Là biến phụ thuộc là thể hiện mức độ liên kết giữa kế toán và thuế trong thực tiễn. - X_i: Là các biến độc lập là các yếu tố ảnh hưởng đến mức độ vận dụng và sự liên kết giữa kế toán – thuế trong thực tiễn. (X_i có thể là: Mức độ phân biệt giữa kế toán và thuế; thói quen; quy mô doanh nghiệp; lĩnh vực kinh doanh; ...) - α: Là hằng số - β_i: Là tham số của biến i <p><i>Bước 3: Thu thập và xử lý số liệu.</i> Số liệu điều tra theo Bảng hỏi, sau khi điều tra tiến hành tổng hợp theo các nhóm thông số để đánh giá, xử lý số liệu trên các phần mềm xử lý số liệu trong kinh tế lượng (phần mềm SPSS hoặc phần mềm R) để đưa ra kết luận.</p> <p><i>Bước 4: Phân tích kết quả.</i></p>
Kết quả	Từ tỷ trọng các yếu tố để đưa ra kết luận liên kết giữa kế toán và thuế	Từ kết quả điều tra đã xử lý để đưa ra kết quả trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu đã đặt ra.

Bước 5: Điều chỉnh một số trường hợp dựa vào những thay đổi có tính chất bất thường

Bước 6: Kết luận (dựa trên phương diện lý thuyết và thực tiễn để ra kết luận chung cho sự liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam).

4. KẾT LUẬN

Bằng việc xem xét lịch sử tổng quan nghiên cứu của đề tài, tác giả đã hệ thống được những nghiên cứu về sự liên kết giữa kế toán và thuế. Nhận thấy các tác giả có những hướng nghiên cứu khác nhau nhưng các nghiên cứu này đều đánh giá từ khái quát đến cụ thể các chỉ tiêu khi nghiên cứu để đưa ra kết luận về sự liên kết giữa kế toán và thuế ở các quốc gia. Với tất cả những kinh nghiệm nghiên cứu của các tác giả đó kết hợp với những nghiên cứu thực tiễn về sự liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam để đúc kết kinh nghiệm và đưa ra quy trình nghiên cứu gồm 6 bước và mô hình nghiên cứu $Y = \alpha + \beta_i X_i$ để điều tra số liệu và phân tích đánh giá sự liên kết giữa kế toán và thuế trên phương diện thực tiễn.

Việc đưa ra mô hình nghiên cứu phù hợp sẽ góp phần định hướng cho các nghiên cứu liên quan trong việc thu thập thông tin và xử lý số liệu. Tuy nhiên, việc xác định mô hình chỉ là bước khởi đầu cho việc nghiên cứu, để nghiên cứu đạt kết quả tốt thì trong mô hình này cần xác định cụ thể tất cả các nhân tố ảnh hưởng đến sự liên kết giữa kế toán và thuế một cách đáng tin

cậy nhất, vì thế việc xây dựng căn cứ để lựa chọn các nhân tố ảnh hưởng là bước tiếp theo để có thể giúp cho quá trình nghiên cứu diễn ra đạt kết quả tốt nhất.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Nguyễn Công Phương (2010), *Mối liên hệ giữa Kế toán và thuế ở Việt Nam*, Đại học Đà Nẵng.
- [2] Giovanna Gavana, Gabriele Guggiola&Anna Marenzi (2013), *Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy*, Accounting in Europe, 10:1, 43-70, DOL: [10.1080/17449480.2013.774733](https://doi.org/10.1080/17449480.2013.774733).
- [3] Hogendoorn, M. N. (1996) *Accounting and taxation in Europe – a comparison overview*, European Accounting Review, 5 (Suppl), pp. 783-794.
- [4] Lamb, M., Nobes, C., & Robert, A. (1998), *Internatinal variations in the connections between tax and financial reporting*, Accounting and Business Research, 28: 173 -188.
- [5] Nobes, C. (1998) *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, Abacus, 34(2), pp. 162 – 186.
- [6] Nobes, C. (2008), *Accounting classification in the IFRS Era*, Australian Accounting Review, 18(3), pp. 191 – 197.
- [7] Nobes, C. & Schwencke, H. R. (2006), *Modelling the links between tax and financial reporting: a longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption*, European Accounting Review, 15(1), pp. 63-87.
- [8] Gee, M., Haller, A. & Nobes, C (2010), *The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK*, Accounting in Europe, 7(1), pp. 97 – 122.
- [9] Oliveras, E. & Puig, X. (2007), *The changing relationship between tax and financial reporting in Spain*, Accounting in Europe, 2(1), pp. 1995 – 207.
- [10] Aisbitt, S. (2002), *Tax and accounting rules: some recent developments*, European Business Review, 14(2), pp. 92-97.