

Tổng quan nghiên cứu về hài hòa kế toán - định hướng nghiên cứu tại Việt Nam

TRẦN THỊ THANH HẢI *

Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh

Ngày nhận: 03/10/2023 - Ngày chỉnh sửa: 26/10/2023 - Duyệt đăng: 04/11/2023

(*) Liên hệ: thanhhai@ueh.edu.vn

Tóm tắt:

Trong xu thế toàn cầu hóa nền kinh tế và hội nhập sâu rộng về mọi lĩnh vực thì kế toán cũng không ngoại lệ. Để phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế và yêu cầu hội nhập với thông lệ kế toán quốc tế, ngày 23 tháng 5 năm 2022, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 633/QĐ-TTg về việc phê duyệt Chiến lược kế toán, kiểm toán Việt Nam đến năm 2030, trong đó nhấn mạnh yêu cầu hội nhập ở mức độ cao giữa hệ thống kế toán Việt Nam với các nước trong khu vực và thế giới. Những động thái tích cực từ cơ quan quản lý cùng với nhu cầu thực tiễn của các đối tượng sử dụng thông tin kế toán đặt ra yêu cầu cho các nhà nghiên cứu rằng họ cần mở rộng chủ đề nghiên cứu về hài hòa kế toán. Bài viết này đưa ra tổng quan các dòng nghiên cứu về hài hòa kế toán, từ đó mở ra những hướng nghiên cứu có thể triển khai trong bối cảnh Việt Nam. Các học giả có thể phát triển chủ đề đo lường mức độ hài hòa thực tiễn tại các doanh nghiệp Việt Nam, hoặc mở rộng nghiên cứu mức độ hài hòa kế toán - cả về chuẩn mực lẫn thực tiễn - giữa Việt Nam và các nước trong khu vực.

Từ khóa: Kế toán, hài hòa chuẩn mực, hài hòa thực tiễn.

Abstract:

Facing the trend of economic globalization and deep integration in all fields, accounting is no exception. To suit the development of the economy and the requirements for integration with international accounting practices, on May 23, 2022, the Prime Minister issued Decision No. 633/QĐ-TTg on approving Vietnam's accounting and auditing strategy until 2030, which emphasizes the need for high-level integration between the Vietnamese accounting system and other countries in the region and the world. Positive moves from management agencies as well as needs of accounting information users require researchers to expand the research topic on accounting harmonization. This article provides an overview of research streams on accounting harmonization, thereby opening up possible research directions in the Vietnamese context. Scholars can develop the topic of measuring the level of material harmonization in Vietnamese enterprises, or expand research on the level of accounting harmonization - formal and material harmonization - between Vietnam and other countries.

Keywords: Accounting, formal harmonization, material harmonization.

1. Đặt vấn đề

Toàn cầu hóa quá trình kinh doanh và tự do di chuyển vốn đã dẫn đến nhu cầu khả năng so sánh được báo cáo tài chính các công ty ngày càng tăng cao. Khả năng so sánh được cao nhất giữa các báo cáo tài chính là khi tất cả các công ty xử lý một vấn đề kế toán cùng áp dụng một phương pháp giống nhau. Sự hài hòa trên thực tế bị ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố, trong đó sự hài hòa về quy định là một trong những

yếu tố quan trọng nhất. Quá trình hài hòa báo cáo tài chính gắn với việc áp dụng thống nhất các chuẩn mực kế toán, nhưng các khác biệt trong thi hành các chuẩn mực này ảnh hưởng đến tính so sánh được của các báo cáo tài chính trên thực tế (Leuz, 2010). Một động lực để áp dụng các Chuẩn mực Báo cáo Tài chính Quốc tế (IFRS) là cải thiện khả năng so sánh của các thông tin tài chính do các công ty niêm yết trình bày, góp phần cải thiện tính minh bạch, trách nhiệm giải

trình và hiệu quả trên các thị trường tài chính toàn cầu (Tarca, 2020). Tuy nhiên, các nhà khoa học cho rằng khung pháp lý cơ bản là không đủ, việc thực thi là rất quan trọng để các công ty tuân theo các quy định (Carvajal và Elliott, 2009). Cho tới nay, nhiều tổ chức quốc gia và quốc tế (như IASC, FASB, EC) cũng như các Chính phủ đã và đang nỗ lực gia tăng mức độ hài hòa báo cáo tài chính ở cấp quốc gia, khu vực và toàn cầu.

Trước xu thế hội nhập sâu rộng về mọi lĩnh vực trong đó có kế toán, việc áp dụng theo chuẩn mực kế toán quốc tế là một vấn đề không thể không thực hiện. Ngày 16 tháng 3 năm 2020, Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định 345/QĐ-BTC phê duyệt đề án áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam. Theo đó, việc áp dụng IAS/IFRS tại Việt Nam được thực hiện theo ba giai đoạn: Giai đoạn chuẩn bị từ năm 2020 đến năm 2021; Giai đoạn áp dụng tự nguyện, từ năm 2022 đến năm 2025; Giai đoạn áp dụng bắt buộc đối với một số đối tượng kể từ sau năm 2025. Việc ban hành và triển khai áp dụng IAS/IFRS tại Việt Nam theo đề án sẽ đem lại nhiều lợi ích cho cả bản thân doanh nghiệp áp dụng và người sử dụng thông tin kế toán. Bên cạnh những động thái tích cực từ Chính phủ, các nhà nghiên cứu cũng đã bắt đầu quan tâm đến chủ đề này trong khoảng hơn một thập niên trở lại đây. Đến nay đã có một số nghiên cứu về hài hòa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế, điển hình là Phạm Hoài Hương (2010), Võ Văn Nhị và cộng sự (2011), Nguyễn Thị Thu Hiền (2015), Phạm Xuân Thành và cộng sự (2018), Trần Quốc Thịnh và cộng sự (2018),... Tuy nhiên các nghiên cứu này chỉ tập trung vào đo lường mức độ hài hòa của chuẩn mực kế toán Việt Nam với IAS/IFRS. Bài viết này đưa ra tổng quan các dòng nghiên cứu về hài hòa kế toán, từ đó mở ra những hướng nghiên cứu có thể triển khai trong bối cảnh Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết về hài hòa kế toán

Cho đến nay, đã tồn tại nhiều quan điểm khác nhau về hài hòa kế toán, nhưng chung quy lại hài hòa kế toán là giảm bớt sự đa dạng của các lựa chọn kế toán, làm tăng tính so sánh được của các thông tin trên báo cáo tài chính thông qua giảm thiểu mức độ khác biệt (Nobes và Parker, 2006). Nobes (1981) tin rằng hài hòa là một quá trình giảm bớt các lựa chọn kế toán thay thế và tăng tính thống nhất của các thông lệ kế toán. Các định nghĩa tương tự về sự hài hòa có thể được tìm thấy trong Nair và Frank (1981), Herrmann

và Thomas (1995), Canibano và Mora (2000), Nobes và Parker (2008), và Saudagaran (2009)...

Kế toán quốc tế phân biệt hai loại hình hài hòa kế toán khác nhau. Hài hòa chuẩn mực kế toán (formal harmonization - De jure) đề cập đến hài hòa về quy tắc, quy định kế toán. Hài hòa thực tế (material harmonization - De facto) tập trung vào xem xét mức độ hài hòa trong thực hành kế toán (Van des Tas, 1988; S. Archer và cộng sự, 1995; Krisement, 1997; Canibano và Mora, 2000; Aisbitt, 2001; Rahman, 2002; Desoky, 2013; Bukhammas và Desoky, 2020). Hài hòa chuẩn mực là bước đầu tiên cần thiết để hướng tới sự hài hòa thực tiễn. Choi (1981) cho rằng việc đạt được mục tiêu của thông lệ báo cáo tài chính được chấp nhận trên toàn cầu phải thông qua giai đoạn trung gian của việc hài hòa các quy định. Hài hòa chuẩn mực dẫn đến hài hòa thực tế, tuy nhiên nguyên tắc này không hoàn toàn đúng với mọi tình huống. Bởi bất cứ quá trình chuẩn mực hóa thực hành kế toán nào cũng làm tăng các lựa chọn hay yêu cầu gia tăng xét đoán đối với người lập báo cáo khiến ảnh hưởng ngược (Van Der Tas, 1988; Fisher, 1990; Canibano và Mora, 2000; Ball và Shivakumar, 2005). Hài hòa về chuẩn mực có thể không dẫn tới hài hòa thực tế nếu quy định kế toán cho phép nhiều lựa chọn khi xem xét các phương pháp, chính sách kế toán được áp dụng trên thực tế. Mcleay (1999) với Canibano và Mora (2000) đều cho rằng mức độ tuân thủ cao đối với IAS/IFRS không nhất thiết giúp đạt được mức độ hài hòa cao trong thực hành kế toán. Chẳng hạn, cho dù không áp dụng IAS/IFRS, nhưng một lượng lớn các công ty trong một số quốc gia hoặc khu vực cùng sử dụng một phương pháp kế toán, thì mức độ hài hòa sẽ cao hơn đối với các công ty đang sử dụng IAS/IFRS nhưng áp dụng các phương pháp kế toán khác nhau được chính chuẩn mực kế toán cho phép. McGee (2006) cho rằng để đạt được hài hòa thực tế khó hơn hài hòa chuẩn mực bởi cần nhiều nỗ lực và thời gian hơn.

Hài hòa kế toán là một quá trình vẫn đang tiếp diễn nhằm mục đích nâng cao khả năng so sánh giữa thực hành kế toán và công bố thông tin bằng cách giảm bớt sự khác biệt của các thông lệ kế toán và yêu cầu công bố. Kết quả của quá trình này giúp tăng tính minh bạch và chất lượng công bố thông tin bằng cách làm cho thông tin có thể so sánh được, góp phần vận hành thị trường tài chính tốt hơn (Diaconu, 2006; Brochet, Jagolinzer và Riedl, 2013; Fritz và Lämmle,

2003; Christensen và cộng sự, 2008). Cùng với quá trình hài hòa kế toán (nhất là thông qua áp dụng IAS/IFRS), kỳ vọng chất lượng thông tin tài chính được nâng cao, khả năng so sánh của các báo cáo tài chính tốt hơn, mức độ minh bạch của các doanh nghiệp cao hơn (Legenzova, 2016).

3. Tổng quan các dòng nghiên cứu về hài hòa kế toán

Trong môi trường kinh tế toàn cầu, báo cáo tài chính được lập tại một quốc gia, nhưng lại được sử dụng ở nhiều quốc gia khác. Áp lực hài hòa kế toán quốc tế xuất phát từ người sử dụng báo cáo tài chính, nhà điều hành và cả người lập báo cáo tài chính. Vì vậy, hài hòa trở thành chủ đề được các nhà nghiên cứu kế toán quốc tế quan tâm trong nhiều thập kỷ (Baker và Babu, 2007). Các bài viết tổng hợp nghiên cứu hài hòa kế toán quốc tế điển hình bao gồm Baker và Babu (2007), Ho (2019) và Mora (2019). Tay và Parker (1990) đã chỉ ra các nghiên cứu về hài hòa cuối cùng đều quan tâm đến sự giống nhau hay khác nhau giữa thực hành kế toán và các quy định kế toán. Do vậy, các nghiên cứu về chủ đề hài hòa kế toán tách thành 2 dòng, hài hòa chuẩn mực và hài hòa thực tiễn, bên cạnh đó các học giả phát triển công cụ đo lường mức độ hài hòa và vận dụng các công cụ này khám phá mức độ hài hòa cũng như phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ hài hòa.

3.1. Các nghiên cứu về hài hòa chuẩn mực

Trong suốt giai đoạn trước 1973, mối quan tâm lớn nhất của các nhà nghiên cứu là tính thống nhất kế toán (Wilkinson, 1965; Morgan, 1967). Wilkinson (1965) định nghĩa tính thống nhất kế toán đạt được khi mỗi doanh nghiệp, cho dù ở quốc gia nào, cũng chỉ trình bày một tập hợp các tài khoản duy nhất. Cả các nhà nghiên cứu và người hành nghề kế toán đều tin rằng hài hòa quốc tế về chuẩn mực kế toán có thể thực hiện thông qua việc hiểu rõ nhất các khác biệt trong thực hành kế toán giữa các quốc gia (Beazley, 1968; Alhashim và Garner, 1973). Tuy nhiên, sau đó, niềm tin này giảm dần. Các nghiên cứu khác bàn về chủ đề này gồm Enthoven (1973), Felt (1968), Lowe (1967), và Savoie (1969). Phương pháp luận của hầu hết các nghiên cứu là mô tả và chuẩn tắc, dựa vào phân tích các dữ liệu thứ cấp để lập luận và đưa ra kết luận.

Sau sự kiện thành lập tổ chức IASC vào năm 1973, các nghiên cứu so sánh giữa chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) với Quy định kế toán Hoa Kỳ (US. GAAP)

cũng trở nên phổ biến hơn. Chẳng hạn, nghiên cứu của Rivera (1989) hay Grove và Bazley (1993) cũng tiến hành so sánh 20 IAS với US. GAAP tương ứng, từ đó đã khuyến nghị một vài xử lý kế toán mà theo tác giả sẽ giúp cải thiện tính hiệu quả của thị trường vốn toàn cầu. Thêm vào đó, các nghiên cứu của Fitzgerald (1981) và McComb (1979), chứng minh con đường chính dẫn đến hài hòa kế toán quốc tế là giảm sự khác biệt về kế toán giữa các quốc gia.

Tầm quan trọng của khuôn mẫu lý thuyết (CF) trong việc thực hiện thống nhất các hệ thống kế toán được nghiên cứu bởi Brown và Tarca (2001), bằng cách so sánh khuôn mẫu lý thuyết của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế, của Hoa Kỳ, Anh, và EU. Bằng lập luận chuẩn tắc, nghiên cứu cho rằng gia tăng tính thống nhất trong kế toán là chiến lược hàng đầu góp phần tăng cường hài hòa kế toán quốc tế. Nghiên cứu của Street và Shaughnessy (1998) đã mô tả sự cải tiến của các chuẩn mực kế toán trong suốt giai đoạn 1973-1977 và tranh luận các điểm tương đồng, khác biệt trong thực hành báo cáo tài chính khi tuân thủ theo chuẩn mực kế toán quốc tế và tuân thủ các chuẩn mực kế toán các quốc gia (Hoa Kỳ, Anh, Canada và Úc). Các học giả chỉ ra trong khi kế toán ở nước theo trường phái châu Âu quen với việc tuân thủ quy định chi tiết thì khi áp dụng IAS/IFRS sẽ gặp khó khăn vì phải áp dụng khả năng đánh giá và xét đoán nghề nghiệp. Nobes (1990) xem xét ảnh hưởng của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế đến báo cáo tài chính của các công ty Hoa Kỳ niêm yết trên thị trường vốn và giải thích rằng vì US. GAAP chi tiết hơn IAS, nên khó hòa hợp giữa hai hệ thống. Bên cạnh đó, Paananen và Parmar (2008) cho rằng quy định kế toán Mỹ, Anh và IAS/IFRS đều định hướng theo giá trị thị trường, nhưng so với Mỹ, kế toán quốc tế cho phép sử dụng nhiều hơn kế toán giá trị hợp lý, và xu hướng kế toán Mỹ ngày càng hài hòa hơn với kế toán quốc tế về vấn đề này bởi theo ông Lislle F Seidman - Chủ tịch của FASB cho biết “Giá trị hợp lý sẽ cải thiện tính nhất quán của thông tin tài chính trên thế giới, đáp ứng yêu cầu tăng cường công bố về các giả định được sử dụng trong phương pháp đo lường giá trị hợp lý”. Daske và Gebhardt (2006) cũng kết luận rằng báo cáo tài chính lập theo IAS/IFRS cung cấp thông tin chất lượng cao và rõ ràng hơn cho nhà đầu tư so với hầu hết báo cáo tài chính theo chuẩn mực kế toán quốc gia, do doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực giá trị hợp lý. Đồng quan điểm,

Aisbitt (2006) phân tích khác biệt của 100 doanh nghiệp lớn niêm yết khi chuyển từ Chuẩn mực kế toán của Anh sang IAS/IFRS, kết quả cho thấy thông tin tài chính sau khi áp dụng IAS/IFRS rõ ràng hơn, đặc biệt liên quan đến khoản mục nguồn vốn. Nghiên cứu của Perkušić và Pervan (2021) dựa trên khung pháp lý kế toán của các nước thành viên EU và 05 quốc gia Trung và Đông Âu (CEE) (Croatia, Bosnia và Herzegovina, Montenegro, Slovenia và Serbia), vào hai khoảng thời gian, năm 2016 và 2020. Kết quả cho thấy các quốc gia thành viên EU (Croatia và Slovenia) và hai quốc gia ứng cử viên (Serbia và Montenegro) có quy định báo cáo tài chính hài hòa hơn với các yêu cầu hiện tại của EU so với quốc gia ứng cử viên tiềm năng là Bosnia và Herzegovina. Wolk et al., (1989) cho rằng áp dụng IAS/IFRS làm công tác kế toán ở các nước đang phát triển đạt chất lượng tốt hơn. Nguyên nhân là hài hòa kế toán có lợi cho các nước đang phát triển khi cung cấp hệ thống chuẩn mực và khuôn khổ nguyên tắc kế toán tốt hơn, chất lượng tốt hơn cũng như mang tính thống nhất trên toàn cầu.

Sự khác biệt trong chuẩn mực kế toán các quốc gia cũng như sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán quốc gia và IAS/IFRS xuất phát từ nhiều nhân tố vĩ mô như: văn hóa, giáo dục, pháp luật, chính trị, kinh tế... và các nhân tố vi mô thường được phân tích như: đòn bẩy, tỷ suất sinh lời, quy mô doanh nghiệp, chất lượng kiểm toán... Các nghiên cứu về vấn đề này đóng góp quan trọng cho các quốc gia trong việc tiến tới giảm thiểu sự khác biệt và đẩy nhanh hài hòa kế toán quốc tế, bởi các học giả đã chứng minh nhiều tác động tích cực từ việc áp dụng IAS/IFRS và hài hòa kế toán quốc tế: giúp cải thiện khả năng so sánh, minh bạch, tính kịp thời, sự phù hợp (Larson và Street, 2004); giúp các quốc gia tiết kiệm chi phí soạn thảo, ban hành chuẩn mực (Whittington, 2005); thu hút vốn đầu tư và tăng cường cơ hội hợp tác kinh doanh, tăng tính cạnh tranh và hội nhập trên thị trường thế giới (Barth và cộng sự, 2008; Phan và cộng sự, 2014).

Những năm trở lại đây, các nhà nghiên cứu đi vào những nội dung chuyên sâu như hài hòa kế toán trong khu vực công (Frintrup và cộng sự, 2022; Cohen và cộng sự, 2022); một số học giả cập nhật xu thế phát triển kinh tế xã hội, nghiên cứu về hài hòa trong quy định liên quan đến báo cáo bền vững như Afolabi và Rimmel (2022).

Để đo lường hài hòa về chuẩn mực, các nghiên cứu trong giai đoạn đầu đã dựa vào hai nguồn dữ liệu chính là báo cáo tài chính các công ty niêm yết và các khảo sát từ các công ty kiểm toán toàn cầu. Ba khảo sát lớn của PwC (1973, 1975 và 1979) đã được rất nhiều nghiên cứu sử dụng làm dữ liệu nghiên cứu. Ngoài ra, các khảo sát được thực hiện bởi các tổ chức nghề nghiệp kế toán, như tại Hoa Kỳ, Anh hay Hà Lan cũng là nguồn dữ liệu quan trọng. Giai đoạn tiếp theo, Rahman và cộng sự (1996) cho rằng, nguồn gốc dữ liệu sử dụng cho các nghiên cứu về quá trình hài hòa chủ yếu bao gồm 05 loại: các báo cáo thường niên, các quy định kế toán, các cơ sở dữ liệu công khai, bảng câu hỏi khảo sát và các kỹ thuật phỏng thí nghiệm. Về cách thức đo lường, những nghiên cứu sớm nhất về hài hòa chuẩn mực, như Nair và Frank (1981); McKinnon và Janel (1984), Douppnik và Taylor (1985) đã đo lường mức độ hài hòa giữa các hệ thống kế toán bằng cách dựa vào dữ liệu khảo sát trên phạm vi quốc tế về các nguyên tắc kế toán và thực hành báo cáo tài chính của PwC (1973), PwC (1975), PwC (1979). Nair và Frank (1981) dựa vào dữ liệu khảo sát của PwC về các xử lý liên quan đến 08 chuẩn mực kế toán đầu tiên của IASC và chia thành hai nhóm tách biệt liên quan đến đo lường và yêu cầu công bố, từ đó xây dựng thang đo cho mỗi xử lý này như sau:

- Điểm cao nhất là 4 áp dụng cho yêu cầu bắt buộc (Required), tức là các xử lý kế toán buộc thực hiện theo yêu cầu của tổ chức nghề nghiệp hay quy định của luật pháp.
- Điểm 3 áp dụng cho các xử lý kế toán được thực hành phổ biến (Majority practice), đó là các xử lý kế toán được thực hành thường xuyên trên thực tế.
- Điểm 2 cho các xử lý kế toán ít khi được khi thực hành trên thực tế (Minority practice).
- Điểm 1 dành cho các xử lý hiếm khi hoặc không bao giờ áp dụng trong thực hành (Rarely or not found).
- Điểm 0 áp dụng cho các vấn đề, xử lý không được phép thực hiện (Not permitted).

Douppnik và Taylor (1985) dựa vào dữ liệu của PwC (1979) và tự khảo sát bởi bảng câu hỏi về 53 xử lý kế toán bằng cách thông qua hình thức gửi thư về văn phòng của PwC trên toàn cầu. Người được hỏi sẽ trả lời cho mỗi vấn đề kế toán trong đề xuất bằng cách chấm thang điểm 4 (thấp nhất là 0 và cao nhất là 4) tương tự đề xuất đo lường của (Nair và Frank,

1981) và điểm tính cuối cùng là trung bình có trọng số cho mỗi khu vực hay quốc gia.

Một trong những nghiên cứu hài hòa thực tế có đóng góp quan trọng về mặt học thuật, đó là Rahman và cộng sự (1996). Các học giả này đã xây dựng danh mục yêu cầu đo lường và công bố bao gồm 31 mục công bố và 28 mục đo lường. Mỗi danh mục là đối tượng quan sát, được xác định thuộc loại yêu cầu nào trong số bốn loại sau:

- Loại 1: Được yêu cầu đối với tất cả các công ty niêm yết, như yêu cầu văn bản pháp quy, yêu cầu của thị trường chứng khoán và của chuẩn mực kế toán.

- Loại 2: Được khuyến nghị, gợi ý bởi văn bản pháp quy, yêu cầu của thị trường chứng khoán, chuẩn mực kế toán, các hướng dẫn kế toán và các hỗ trợ kỹ thuật thực hành kế toán.

- Loại 3: Được phép, không bắt buộc hay không cấm bởi các quy yêu cầu như trên.

- Loại 4: Không được phép bởi văn bản pháp quy, yêu cầu của thị trường chứng khoán và các chuẩn mực kế toán.

Sau đó, Rahman và cộng sự (2002) tiếp tục phát triển thang đo trên, mở rộng danh mục đo lường và công bố thành ba nhóm, gồm danh mục yêu cầu công bố (33 mục), danh mục yêu cầu đo lường (28 mục) và danh mục công bố tự nguyện (14 mục).

Fontes và cộng sự (2005) tiếp tục đo lường mức độ hội tụ chuẩn mực quốc gia với quốc tế. Nghiên cứu tiếp tục sử dụng thang đo thứ bậc cho mỗi xử lý kế toán của Rahman và cộng sự (1996), áp dụng đo lường khoảng cách Euclidian, và còn sử dụng hệ số Jaccard's và Spearman để đo lường mức độ hài hòa của 43 vấn đề kế toán giữa hệ thống chuẩn mực kế toán Bồ Đào Nha và chuẩn mực kế toán quốc tế.

Như vậy, các nghiên cứu đầu tiên đã xác định thang đo hài hòa quy định bằng cách chấm điểm cho mỗi xử lý kế toán và sử dụng các phương pháp thống kê mô tả và kiểm định phi tham số để đo lường quá trình hài hòa và chuẩn mực hóa (tương ứng để có được trạng thái hài hòa hay thống nhất) (Tay và Parker, 1990). Phương pháp thống kê mô tả đơn giản nhất, tuy nhiên các nghiên cứu này không cung cấp được thông tin hiểu biết sâu về mức độ hài hòa tổng thể giữa các quốc gia cũng như đối với một quốc gia giữa các thời điểm (Tay và Parker, 1990). Do đó, một số học giả sử dụng kỹ thuật xử lý bổ sung, như Dougnik và Taylor (1985), bằng cách gán trọng số cho các danh mục (xử lý kế toán) của PwC, tác giả

tính điểm trung bình có trọng số cho mỗi quốc gia và xếp hạng điểm số. Nghiên cứu đã sử dụng kiểm định Kruskal-Wallis xem xét xếp hạng này có khác nhau giữa năm khu vực địa lý hay không. Ngoài ra, bằng kiểm định Mann-Whitney U, nghiên cứu đã chỉ ra sự khác biệt về điểm trung bình giữa hai nhóm gồm các quốc gia trong và ngoài Châu Âu.

Sau năm 2000, khi IASC đã hoàn thành các dự án so sánh, dự án cải thiện tạo ra các mốc đánh giá tiến trình hài hòa, đã có các nghiên cứu tập trung đo lường quá trình hài hòa này, điển hình như Garrido và cộng sự (2002); Rahman và cộng sự (2002); Fontes và cộng sự (2005). Các nghiên cứu đầu tiên trong lĩnh vực này sử dụng phương pháp đo lường khoảng cách gồm phương pháp khoảng cách Mahalanobis dựa vào triết lý của khoảng cách giữa các phần tử xem xét (Rahman et al, 2002); và khoảng cách Euclidian (The Euclidian Distances), đo lường hài hòa thông qua lượng hóa mức độ hài hòa bằng cách tập hợp khoảng cách giữa các quy định kế toán (Fontes và cộng sự, 2005, Garrido và cộng sự, 2002).

Để đo lường mức độ hội tụ chuẩn mực kế toán quốc gia với chuẩn mực quốc tế, thì ngoài việc đo lường khoảng cách Euclidian, Fontes và cộng sự (2005) còn sử dụng hệ số Jaccard's và hệ số tương quan Spearman để đo lường mức độ hài hòa của 43 vấn đề kế toán giữa hai hệ thống chuẩn mực kế toán Bồ Đào Nha và chuẩn mực quốc tế. Hệ số Jaccard's được tính theo công thức như sau:

$$S_j = \frac{a}{a+b+c} \quad D_j = \frac{b+c}{a+b+c}$$

Trong đó,

S_j: phản ánh mức độ tương đồng của hai tập hợp các quy định hay thực hành kế toán;

D_j: phản ánh mức độ khác biệt giữa hai tập hợp quy định hay thực hành kế toán;

a: số lượng các phần tử mà có giá trị là 1 đối với cả hai tập hợp quy định và thực hành;

b: Số lượng các phần tử mà có giá trị là 1 trong tập hợp j của quy định hay thực hành và giá trị 0 đối với tập hợp i của quy định hay thực hành;

c: Số lượng các phần tử mà có giá trị trong tập hợp i của các quy định hay thực hành và giá trị 0 của tập hợp j các quy định hay thực hành.

Các hệ số này nhận giá trị từ 0 đến 1 và khi bằng 1 thì nó thể hiện mức độ tối đa của hài hòa trên cơ sở xem xét hệ số tương đồng. Tổng của hai hệ số

Jaccard's, Sij và Dij, luôn luôn bằng 1.

3.2. Các nghiên cứu về hài hòa thực tiễn

Trước năm 1973, chỉ một số ít nghiên cứu về chủ đề hài hòa trong thực hành kế toán, mục đích nhằm giải thích sự khác biệt về thực hành kế toán tài chính, chủ yếu tại các quốc gia có nền công nghiệp phát triển (Davidson và Kohlmeier, 1966; Hatfield, 1966). Sau khi Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) được thành lập năm 1973, các nhà nghiên cứu tập trung khám phá các yếu tố môi trường giải thích khác biệt thực hành kế toán. Các nghiên cứu điển hình là Bromwich (1980), Fitzgerald (1981), Nair và Frank (1981), Dopunik (1987), Van der Tas (1988). Một lượng đáng kể các nghiên cứu hài hòa kế toán quốc tế đã được công bố trong các thập niên 1970 và 1980 về chủ đề so sánh thực hành kế toán tại nhiều quốc gia. Tương tự giai đoạn trước, các nghiên cứu được thực hiện với niềm tin rằng tính thống nhất kế toán sẽ được làm rõ thông qua hiểu biết tốt hơn về các khác biệt. Chẳng hạn, Barrett (1976) đã đo lường mức độ công bố kế toán tài chính của 103 công ty ở 07 quốc gia Đức, Hoa Kỳ, Pháp, Nhật Bản, Hà Lan, Vương quốc Anh và Thụy Điển. Nghiên cứu đã phân tích báo cáo thường niên từ 1963 đến 1972 và kết luận rằng công bố tài chính ở Vương quốc Anh và Hoa Kỳ đầy đủ hơn các quốc gia khác.

Nếu như các nghiên cứu trước dựa trên lập luận chuẩn tắc, thì Van der Tas (1988) đi tiên phong đo lường hài hòa về thực tế và đã đưa ra ý tưởng phát triển chỉ số Herfindahl (H Index) để đo lường mức độ hài hòa kế toán giữa các doanh nghiệp tại một quốc gia. Phương pháp này đo lường mức độ so sánh của mỗi khoản mục bằng cách dựa vào báo cáo tài chính đảm bảo khoản mục đó so sánh được. Tính so sánh được tăng lên khi các doanh nghiệp ngày càng tập trung lựa chọn một hay giới hạn một số phương pháp xử lý kế toán cho mỗi vấn đề, đặc biệt sẽ tốt hơn khi số lượng các phương pháp sẵn có được duy trì. Hay nói cách khác, tính so sánh được của báo cáo tài chính trên thực tế tăng lên theo mức độ đồng thuận giữa các doanh nghiệp trong lựa chọn phương pháp xử lý kế toán đối với một khoản mục trên báo cáo tài chính. Như vậy chỉ số H tăng lên khi các báo cáo tài chính tập trung áp dụng một hay một số giới hạn các phương pháp xử lý kế toán.

$$H = \sum_{i=1}^n p_i^2$$

Trong đó: H là chỉ số Herfindahl, n là số phương pháp kế toán thay thế cho nhau và p_i là tần số tương đối của phương pháp kế toán i. Tần số tương đối này được đo lường bởi số doanh nghiệp lựa chọn phương pháp cụ thể trong tổng các doanh nghiệp được khảo sát. Chỉ số H có giá trị từ $1/n$ đến 1 trong khi sự thay đổi giá trị của nó có thể được giải thích sự tiến hóa của mức độ hài hòa là tích cực (dương) hay tiêu cực (âm). Sự thay đổi giá trị của chỉ số này có thể giải thích mức độ hài hòa hay mức độ không hài hòa (xét về quá trình hài hòa).

Dựa vào kết quả nghiên cứu của Van der Tas (1988), Emenyonou và Gray (1992) đã sử dụng chỉ số I đo lường hài hòa thực tế giữa các doanh nghiệp Châu Âu. Kết quả cho thấy sự khác biệt đáng kể về thực hành kế toán giữa 78 công ty từ Pháp, Đức và Anh, tức là thiếu sự hài hòa. Tương tự, Herrmann và Thomas (1995) cũng sử dụng chỉ số I đo lường hài hòa báo cáo của 20 công ty từ 08 quốc gia khác nhau, và kết quả tìm thấy mức độ hài hòa khá cao ở nhiều lĩnh vực.

$$I^x = \left(\sum_{i=1}^n (f_i^1 \times f_i^2 \times \dots \times f_i^m)^{1/(m-1)} \right)$$

Trong đó:

f_i : tần số tương đối phương pháp i của quốc gia

m: Số lượng các quốc gia

n: Số lượng phương pháp kế toán thay thế

Bên cạnh đó, Belkaoui và Picur (1991) tìm thấy bằng chứng đặc điểm văn hóa giúp giải thích các khác biệt thực hành kế toán. Các khác biệt này cũng được Taylor-Zarzeski (1996) quan sát và nhấn mạnh tầm quan trọng của các biến thuộc về văn hóa đối với các khác biệt báo cáo tài chính. Những người ủng hộ chuẩn mực kế toán quốc tế đã lập luận rằng, việc bắt buộc áp dụng một hệ thống chuẩn mực kế toán thống nhất trên toàn cầu sẽ cải thiện khả năng so sánh báo cáo tài chính và cho phép các nhà đầu tư và doanh nghiệp cải thiện quyết định đầu tư. Wang (2014) khám phá có hay không hài hòa chuẩn mực kế toán giúp tăng cường tính so sánh của thông tin tài chính giữa các quốc gia bằng cách xem xét thay đổi thông tin giữa các quốc gia do áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế. Nghiên cứu cũng cho kết quả áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế cùng với quy định hiện hành có thể cải thiện được khả năng so sánh của lợi nhuận. Đối với việc thực thi IAS/IFRS, Glum (2000) đã khám phá sự thay đổi theo chiều hướng tích cực trong thái

độ của các doanh nghiệp Đức hướng tới các chuẩn mực kế toán quốc tế trong giai đoạn 1994-1997 bằng một nghiên cứu thực nghiệm. Kết quả cho thấy, ban đầu các công ty của Đức trong mẫu nghiên cứu nhìn chung đều có thái độ không đồng tình với các chuẩn mực quốc tế và của Hoa Kỳ (IAS/US.GAAP). Tuy nhiên, ba năm sau, các công ty này đã thay đổi thái độ chuyển sang quan tâm và chấp nhận chuẩn mực kế toán quốc tế. Bằng chứng về sự chuyển đổi này cũng được tìm thấy ở các quốc gia Châu Á, như Nhật Bản và Trung Quốc (Guenther và Hussein, 1995; Street và Bryant, 2000; Chen và cộng sự, 2002; Xiao và cộng sự, 2004).

Một lượng đáng kể các học giả nghiên cứu về sự khác biệt trong thực hành kế toán theo chuẩn mực quốc gia và theo IAS/IFRS. Aisbitt (2006) phân tích dựa vào bảng cân đối kế toán của 100 công ty niêm yết của Anh cho thấy, số liệu liên quan đến nguồn vốn của các doanh nghiệp này có sự khác biệt đáng kể khi chuyển đổi từ chuẩn mực kế toán Anh sang IAS/IFRS, còn thông tin về các khoản vay được công bố chi tiết hơn trên báo cáo theo chuẩn mực quốc tế. Hung và Subramanyam (2007) nghiên cứu 80 doanh nghiệp ở Đức cũng tìm thấy sự gia tăng đáng kể trong vốn cổ đông khi các đơn vị này áp dụng IAS/IFRS. Bổ sung vào phát hiện này, nghiên cứu của Cormier và cộng sự (2009) đối với các công ty ở Pháp cũng cho kết quả tương tự, giá trị vốn chủ sở hữu công ty tăng lên khi lập báo cáo theo chuẩn mực quốc tế. Haller và cộng sự (2009) cũng thống nhất với nhận định này khi xác định tác động lần đầu áp dụng IAS/IFRS lên vốn cổ phần và lợi nhuận bằng cách kiểm tra đối chiếu 103 doanh nghiệp của Đức cho báo cáo tài chính hợp nhất trong năm 2005. Kết quả cho thấy sự gia tăng đáng kể về vốn chủ sở hữu và lợi nhuận thuần. Vốn chủ sở hữu gia tăng chủ yếu là do áp dụng IAS 11, IAS 16, IAS 37, IAS 38 và IFRS 3; Lợi nhuận thuần gia tăng đặc biệt từ áp dụng IFRS 3. Đặc biệt, thông tin liên quan đến khoản trích trước được công bố mang tính tin cậy cao hơn khi báo cáo lập theo chuẩn mực kế toán quốc tế so với chuẩn mực quốc gia đối với các doanh nghiệp ở Phần Lan, Hy Lạp và Thụy Điển, vì thế giá trị doanh nghiệp phản ánh hợp lý hơn khi báo cáo tài chính được lập theo IAS/IFRS (Aubert và Grudnitski, 2011). Mặc dù tồn tại những khác biệt trong thực hành kế toán giữa các doanh nghiệp trên toàn thế giới, tuy nhiên các hàm ý chính sách từ kết quả nghiên cứu của các học giả đều hướng đến tiến

trình hài hòa kế toán quốc tế bởi những lợi ích không thể phủ nhận khi áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế của các doanh nghiệp như cải thiện chất lượng báo cáo tài chính, giảm thủ thuật quản trị lợi nhuận và thông tin cung cấp phù hợp, kịp thời hơn cho bên liên quan (Christensen và cộng sự, 2013).

Những năm gần đây, các nghiên cứu về hài hòa trong thực hành kế toán tại các quốc gia và vùng lãnh thổ cũng được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm. Bukhammas và Desoky (2020) nghiên cứu nhằm điều tra mức độ hài hòa trong thực hành kế toán trên hai đối tượng kế toán phổ biến, đó là bất động sản, nhà máy, thiết bị (PPE), và hàng tồn kho, tại ba tiểu vương quốc Ả Rập vùng vịnh (Gulf Cooperation Council - GCC): Bahrain, Ả Rập Saudi (KSA) và Ả Rập Thống nhất (UAE). Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, nhóm tác giả đã sử dụng chỉ số I để đo lường mức độ hài hòa kế toán trên mẫu gồm 139 công ty phi tài chính niêm yết ở ba quốc gia (17 công ty từ Bahrain, 76 công ty từ KSA, và 46 công ty từ UAE) trong thời gian 3 năm, 2016-2018. Nghiên cứu đã tìm thấy bằng chứng mức độ hài hòa kế toán cao giữa ba quốc gia trong việc lựa chọn phương pháp đo lường và khấu hao tài sản cố định và đo lường ban đầu hàng tồn kho, tuy nhiên, mức độ hài hòa kế toán ở mức trung bình trong việc tính giá hàng tồn kho. Một nghiên cứu điển hình thực hiện ở bối cảnh các quốc gia phát triển Châu Âu: Pháp, Ý, Anh, Đức và Tây Ban Nha của Celli (2021). Học giả tập trung vào vấn đề hài hòa trong thực hành kế toán theo IFRS 3 đối với báo cáo tài chính hợp nhất của 250 công ty niêm yết trên các thị trường châu Âu. Kết quả cho thấy, mặc dù các quốc gia này đều áp dụng IAS/IFRS, nhưng vẫn tồn tại sự khác biệt trong quá trình vận dụng các chính sách kế toán vào việc lập báo cáo tài chính hợp nhất trên thực tế.

4. Định hướng nghiên cứu về hài hòa kế toán tại Việt Nam

Nhìn từ góc độ toàn cầu, hài hòa kế toán đã, đang và sẽ trở thành một phần tích hợp của vấn đề toàn cầu hóa. Quá trình này với các giá trị toàn cầu đã tạo ra tình huống mà theo đó các công ty không còn bị giới hạn trong việc xác định các nguồn tài chính và các hoạt động đầu tư, ở cấp độ quốc gia của họ (Emenyonu và Grey, 1996). Mặt khác, ngày càng có nhiều công ty được niêm yết trên thị trường chứng khoán nước ngoài. Các công ty này phải lập hai (hoặc nhiều) bộ báo cáo tài chính theo các quy định

kế toán khác nhau. Chi phí lập báo cáo tài chính sẽ giảm xuống khi chỉ cần lập bộ báo cáo tài chính thống nhất. Như vậy, quá trình hài hòa sẽ giúp giảm thiểu tình trạng số lượng lớn báo cáo tài chính được lập dựa trên một số lựa chọn thay thế của các phương pháp kế toán cụ thể (Van Der Tas, 1988), từ đó cải thiện mức độ so sánh thông tin kế toán tài chính (Krisement, 1997). Theo Nguema (2022), trong những thập niên trở lại đây, các nghiên cứu về chủ đề hài hòa kế toán tập trung phân tích những trở ngại đối với việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, về hài hòa trong thực hành công tác kế toán tại các doanh nghiệp, các nhân tố quyết định đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, cũng như tác động của thay đổi khuôn khổ kế toán đến tình hình tài chính và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Đối với Việt Nam, theo phân tích của Ngân hàng thế giới năm 2016, hệ thống chuẩn mực kế toán của Việt Nam còn nhiều vấn đề khác biệt với IAS/IFRS, thực hành báo cáo tài chính vẫn còn có khác biệt với các yêu cầu của chuẩn mực (World Bank, 2016). Tổ chức này cũng khuyến nghị Việt Nam nên áp dụng đầy đủ chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) bởi những lợi ích mà nó đem lại. Trước xu thế hội nhập sâu rộng về mọi lĩnh vực trong đó có kế toán thì việc áp dụng theo chuẩn mực kế toán quốc tế là một vấn đề không thể không thực hiện. Chính từ thực tiễn này đã thúc đẩy Bộ Tài chính vạch ra lộ trình áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam trong Quyết định 345/QĐ-BTC năm 2020. Đây là cơ sở để các nhà nghiên cứu mở rộng hướng nghiên cứu về hài hòa kế toán. Bên cạnh mảng nghiên cứu truyền thống về mức độ hài hòa giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế, các nghiên cứu này chỉ tập trung vào việc đo lường mức độ hài hòa của chuẩn mực kế toán Việt Nam với IAS/IFRS, cho tới nay hướng nghiên cứu thực hiện đo lường mức độ hài hòa kế toán trong thực tiễn chưa được quan tâm. Mặt khác, sự hài hòa của các thông lệ kế toán quốc tế trở thành tiền đề, làm cơ sở cho sự tồn tại của thị trường chung, có thể tạo ra những tác động đáng kể, đặc biệt là ở cấp khu vực. Một thực tế cần được chấp nhận là yếu tố chính trị có tầm quan trọng quyết định trong quá trình thực hiện hài hòa kế toán. Vì vậy, nếu các hiệp hội ở cấp khu vực có khả năng khuyến nghị sử dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (từ thí dụ Liên minh Châu Âu áp đặt các quốc gia thành viên áp dụng các chuẩn mực quốc tế về kế toán), thì những khẳng định trên là có cơ sở. Do

đó, các học giả có thể phát triển hướng nghiên cứu về hài hòa kế toán - cả về chuẩn mực lẫn thực tiễn - giữa Việt Nam và các nước trong khu vực Đông Nam Á.

5. Kết luận

Hài hòa kế toán quốc tế là quá trình tất yếu trong bối cảnh quốc tế hóa hoạt động đầu tư, thương mại và tài chính đang diễn ra ngày càng sâu rộng hiện nay. Để đạt được mục tiêu hài hòa thực tế trước hết các quy định kế toán giữa các quốc gia cần thống nhất và quá trình để đạt được sự thống nhất này chính là quá trình hài hòa (Tay và Parker, 1990). Quá trình này bao gồm cả hài hòa về chuẩn mực và hài hòa về thực tế. Quá trình hài hòa báo cáo tài chính gắn với việc áp dụng thống nhất các chuẩn mực kế toán, nhưng các khác biệt trong thi hành các chuẩn mực này ảnh hưởng đến tính so sánh được của các báo cáo tài chính trên thực tế. Một động lực để áp dụng các Chuẩn mực Báo cáo Tài chính Quốc tế (IFRS) là cải thiện khả năng so sánh của các thông tin tài chính do các công ty niêm yết trình bày và do đó góp phần cải thiện tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả trên các thị trường tài chính toàn cầu (Tarca, 2020). Tuy nhiên, các nhà khoa học cho rằng khung pháp lý cơ bản là không đủ, thực thi là rất quan trọng để các công ty tuân theo các quy định (Carvajal và Elliott, 2009). Trong vài thập niên trở lại đây, trên phạm vi toàn cầu, các nghiên cứu về hài hòa kế toán ngày càng được quan tâm, trong đó tập trung phân tích nhiều về vấn đề hài hòa trong thực hành công tác kế toán tại các doanh nghiệp. Trong khi đó, ở Việt Nam, hầu như các nghiên cứu về chủ đề này chỉ tập trung vào đo lường mức độ hài hòa của quy định kế toán Việt Nam với chuẩn mực kế toán quốc tế, chưa có nghiên cứu tại Việt Nam thực hiện đo lường mức độ hài hòa về thực tế. Do vậy, chủ đề nghiên cứu này cần phải được triển khai hướng đến không chỉ đo lường mức độ hài hòa thực tiễn tại các doanh nghiệp Việt Nam mà còn mở rộng đo lường mức độ hài hòa chuẩn mực và thực hành kế toán giữa các quốc gia trong khu vực Đông Nam Á để mang lại góc nhìn đa chiều hơn về hài hòa kế toán.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Afolabi, H., Ram, R., & Rimmel, G. (2022). Harmonization of sustainability reporting regulation: Analysis of a contested arena. *Sustainability*, 14(9), 5517.
- Archer, S., Delvaille, P., & McLeay, S. (1995). The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), 67-80.

- Baker, C. R., & Barbu, E. M. (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42(3), 272-304.
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 83-128.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting research*, 46(3), 467-498.
- Belkaoui, A. R., & Picur, R. D. (1991). Cultural determinism and the perception of accounting concepts. *The International Journal of Accounting*, 26(2), 30-118.
- Brochet, F., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1373-1400.
- Bukhammas, A. S., & Desoky, A. M. (2020). An Empirical Examination on the Degree of Accounting Harmonization of PPE and Inventory. In 2020 International Conference on Data Analytics for Business and Industry: *Way Towards a Sustainable Economy* (ICDABI) (pp. 1-6).
- Carvajal, A., & Elliott, J. E. (2009). *The Challenge of Enforcement in Securities Markets: Mission Impossible?* (papers.ssrn.com).
- Celli, M. (2021). The Accounting of Consolidation Differences in the European Accounting Practice. *International Journal of Business and Management*, 14(12), 102-102.
- Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2013). Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of accounting and economics*, 56(2-3), 147-177.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., & Brusca, I. (2022). Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. *Financial Accountability & Management*.
- Daske, H., & Gebhardt, G. (2006). International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42(3-4), 461-498.
- Davidson, S., & Kohlmeier, J. M. (1966). A measure of the impact of some foreign accounting principles. *Journal of Accounting Research*, 183-212.
- Doupnik, T.S. and Salter, S.B. (1995). External environment, culture and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, Vol. 30, No. 3, pp. 189-207
- Emenyonu E. & S. Gray. (1992). EC accounting harmonisation: An empirical study of measurement practices in France, Germany and UK. *Accounting and Business Research*, vol. 23, pp. 49- 58.
- Emenyonu, E. N., & Gray, S. J. (1996). International accounting harmonization and the major developed stock market countries: an empirical study. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 269-279.
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2022). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*, 88(2), 390-410.
- Hatfield, H. R. (1966). Some variations in accounting practice in England, France, Germany and the United States. *Journal of Accounting Research*, 169-182.
- Herrmann, D., & Thomas, W. (1995). Harmonisation of accounting measurement practices in the European Community. *Accounting and Business Research*, 25(100), 253-265.
- Krisement, V. M. (1997). An approach for measuring the degree of comparability of financial accounting information. *European Accounting Review*, 6(3), 465-485.
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 13(2), 89-119.
- Legenzova, R. (2016). A concept of accounting quality from accounting harmonisation perspective. *Economics and Business*, 28, 33-37.
- Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229 256. doi:10.1080/00014788.2010.9663398
- Nair, R. D., & Frank, W. G. (1981). The harmonization of international accounting standards, 1973-1979. *The International Journal of Accounting*, 17(1), 61-77.
- Nguema, J. R. M. (2022). A Review of Literature on International Accounting Harmonization. *Journal d'Economie, de Management, d'Environnement et de Droit*, 5(2), 43-56.
- Nobes, C. W. (1983). A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices. *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(1), 1-19. doi:10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x
- Nobes, C. W. (1981). An Empirical Analysis of International Accounting Principles: A Comment. *Journal of Accounting Research*, 19(1), 268. doi:10.2307/2490974
- Perkušić, D., & Pervan, I. (2021). *De jure harmonization of Financial Reporting for listed companies: Evidence for selected CEE countries*. In DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting (Vol. 6, No. 1, pp. 137-146). Sveučilište u Dubrovniku.
- Phan, D., Mascitelli, B., & Barut, M. (2014). Perceptions towards international financial reporting standards (IFRS): The case of Vietnam. *Global Review of Accounting and Finance Journal*, 5(1), 132-152.
- Rahman, A., Perera, H., & Ganesanandam, S. (1996). Measurement of formal harmonisation in accounting: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 26(4), 325-339.
- Street, D. L., & Shaughnessy, K. A. (1998). The quest for international accounting harmonization: A review of the standard setting agendas of the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997. *The International Journal of Accounting*, 33(2), 179-209.
- Tarca, A. (2020). The IASB and comparability of international financial reporting: Research evidence and implications. *Australian Accounting Review*, 30(4), 231-242.
- Tay, J. S., & Parker, R. H. (1990). Measuring international harmonization and standardization. *Abacus*, 26(1), 71-88.
- Van der Tas, L. G. (1988). Measuring harmonisation of financial reporting practice. *Accounting and Business Research*, 18(70), 157-169.
- Wilkinson, T. L. (1965). United States accounting as viewed by accountants of other countries. *The International Journal of Accounting*, 1(1), 3-14.
- Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union. *European accounting review*, 14(1), 127-153.