

AILA VIRTANEN

Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon*

1. 1800-luvun kauppamiehen kirjanpitokäytäntö

Kirjanpito Suomessa on kehittynyt kauppiaiden omaisuuden seurannasta monien vaiheiden kautta nykyiseksi kansainväliseksi kirjanpidoksi. Ensimmäinen suomenkielinen kirjanpidon oppikirja, August Liliuksen *Käytännöllinen opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdas-telijoille ja Ammattilaisille*, julkaistiin vuonna 1862. Maakauppa oli vapautettu vuonna 1859, ja kauppiaalta edellytettiin kirjanpitotaitoa, että hän saattoi saada kauppapuotiluvan. Herra kirjakauppias L.W. Lilja pyysi August Liliusta kirjoittamaan lyhyen opastuksen kirjanpidosta. Herrojen välille syntyi keskustelu, jonka tuloksena August Lilius kirjoitti oppikirjan myös suomeksi.

Liliuksen kirjanpitokirjan tarkoituksena oli auttaa kauppiasta pysymään selvillä saamisistaan ja veloistaan sekä omaisuuden määrästä ja muutoksista. Rahayksikkönä Liliuksen kirjanpitokirjan esimerkeissä oli vielä rupla, joka

muunnettiin Suomen markaksi. Kirjanpidon tehtävänä oli palvella ennen kaikkea järjestystä kauppaliikkeessä. Asioiden muistiin kirjoittaminen oli tarpeellista sen vuoksi, etteivät kaikki liiketapahtumat tapahtuneet käteiskauppana, puhtaalla rahalla, vaan luottokauppa oli yleistä. Jos saamisia ja velkoja ei olisi merkitty muistiin, niin ei olisi ollut mahdollista selvittää omaisuuden määrää, mikä Liliuksen mukaan oli jokaiselle ihmiselle tarpeellista. Kirjanpidon ensisijaisena tarkoituksena oli selvittää omaisuus ja omaisuuden muutokset.

Liliuksen aikaan kirjanpidolla ei vielä ollut huomattavaa yhteiskunnallista merkitystä vaan omistajan tarpeet ja odotukset ratkaisivat, mitä tapahtumia kirjanpitoon merkittiin ja miten tilinpäätösraportit laadittiin. Liliuksen kirjanpidon olennainen piirre oli se, että omistaja ja yritys muodostivat kokonaisuuden. Omistaja oli yhtä yrityksensä kanssa, ja kaikki mikä tapahtui yrityksessä, koitui suoraan omistajan hyödyksi tai vahingoksi. Vaikka kirjanpidolla oli todistus-

* Virkaanastujaisesityelmä 27.9.2006, Jyväskylän yliopisto, taloustieteiden tiedekunta.

voimaa konkurssioikeudenkäynneissä, oli kirjanpito ennen kaikkea omistajan kirjanpitoa.

2. Kirjanpitolainsäädäntö

1800-luvulla viittauksia kirjanpitovelvollisuuteen sisältyi rikoslakiin, konkurssisääntöön ja osakeyhtiölakiin. Vuoden 1895 osakeyhtiölaissa säädettiin osakeyhtiöille kirjanpitovelvollisuus. Sama velvollisuus oli säädetty osuuskunnille osuustoimintalaissa. Kirjanpito tuli pitää sellaisena, kun yhtiön toiminnan laatu vaati. Lisäksi oli olemassa määräyksiä pankkiyhtiöiden eli avointen ja kommandiittiyhtiöiden velvollisuudesta antaa säännöllisesti tietoja asemastaan, ja nämä tiedot edellyttivät kirjanpidon pitämistä. Myös huutokaupanpitäjille oli määrätty kirjanpitovelvollisuus. Rikoslain 39 §:n mukaan konkurssivelallinen voitiin tuomita rangaistukseen, jos hän *oli kirjoittanut kirjansa väärin, taikka sen hävittänyt, sitä muutellut, sen katkenyt tahi tehnyt mahdottomaksi lukea tai ylipäänsä huolettomasti toimittanut kirjanpitonsa*.

Ensimmäinen varsinainen kirjanpitolaki annettiin Helsingissä 14. päivänä helmikuuta 1925. Kirjanpitovelvollinen oli lain mukaan jokainen, jonka tuli käyttää toiminimeä sekä se, joka harjoitti liikennettä aluksella, jonka päälliköllä tuli olla suoritettu tutkinto. Kirjanpidosta tuli selvittää varat ja velat sekä niiden muutokset, yksityiskäyttöön otto sekä yrityksen tulos. Ensimmäistä kirjanpitolakia täydennettiin vuonna 1928 lailla tilinpäätöksen julkisuudesta. Tilinpäätös sisälsi omaisuustaseen sekä voitto- tai tappiotaseen. Toinen kirjanpitolaki säädettiin Suomessa pian sotien jälkeen vuonna 1945. Uuden lain myötä kirjanpidon merkitys koko yhteiskuntaa ja talouselämää koskevana instituutiona tuli selväksi ja vahvaksi. Kirjanpidon käyttökelpoisuus ja julkisuus laajenivat, kun kirjanpitolainsäädäntöön sisällytettiin kaikkia kos-

kevat yhteneväiset tuloslaskelma- ja tasekaavat.

Vuonna 1973 kirjanpitolaki uudistettiin seuraavan kerran. Uuden kirjanpitolain tarvetta perusteltiin sillä, että rahoitusmarkkinat eivät toimineet tyydyttävästi. Epäkohtina nähtiin pääomien liikkumattomuus, yritysten oman pääoman vähäisyys, puutteelliset mahdollisuudet osakesäästämiseen sekä yritysten velkaantuneisuus. Erityisen ongelmallisena nähtiin pääomamarkkinoiden toimimattomuus. Pääomamarkkinoiden kehittymisen kannalta nähtiin tärkeänä kirjanpitolainsäädännön uudistaminen. Tilinpäätösten tuli antaa riittävästi informaatiota yrityksestä kiinnostuneille sidosryhmille kuten tosille yrityksille, työntekijöille, julkiselle vallalle, järjestöille ja tutkijoille. Tämän oletettiin lisäävän kiinnostusta sijoittamiseen ja kehittävän rahoitusmarkkinoita.

Kirjanpitolakia laadittaessa pidettiin tärkeänä, että ulkopuolinen tarkastelija oli perillä niistä periaatteista, joita kirjanpidossa sovelletaan. Ilman kirjanpitolakia ei pidetty mahdollisena varmistua lainsäädännön johdonmukaisuudesta. Lakiehdotuksen johtavaksi periaatteeksi omaksuttiin professori Martti Saarion suoriteperusteinen, meno tulon kohdalle – teorian mukainen tilinpäätös. Teoria oli esitelty jo vuonna 1945 Saarion väitöskirjassa *Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa*. Yritys nähtiin kokonaan uudella tavalla; *yritystä ei ollut tarkoituksenmukaista nähdä lisääntyväna omaisuusmassana, vaan työpaikkoja luovana ja tuloja tavoittelevana organisaationa*. Yrityksen tulontuottamiskyky nousi keskeiseksi näkökohdaksi. Samalla luovuttiin omistajakeskeisestä, omaisuuden laskentaan perustuvasta kirjanpitoikäytännöstä. Yritys oli dynaaminen, se kiinnosti useita sidosryhmiä ja sillä oli yhteiskunnallista ulottuvuutta ja merkitystä.

3. Kansainvälinen kirjanpito

Seuraavaa vaihetta Suomen kirjanpidon historiassa leimaa 1980-luvulla alkanut kansainvälistyminen. Suomalaista lainsäädäntöä lähdettiin luotsaamaan kohti Euroopan unionissa omaksuttua kirjanpitokäytäntöä. Lainsäädäntöä uudistettiin vuosina 1992 ja 1997. Välttämätön syy lainsäädännön muutokselle oli yhteisen eurooppalaisen kirjanpitonormiston vaatimus, johon Suomen tuli mukautua. Lainsäädännön pohjaksi omaksuttiin 1990 – luvun uudistuksissa Euroopan yhteisön 4. ja 7. yhtiöoikeudellinen direktiivi. Suomalaisen yritysten tilinpäätösinformaation tuli vastata kansainvälisten käyttäjien tiedontarvetta. Nämä vaatimukset ohjasivat suomalaista normistoa kohti kansainvälisiä kirjanpitokäytäntöjä.

Kansainvälistyvä lainsäädäntö ei kuitenkaan täysin syrjäyttänyt suomalaista kirjanpito-perinnettä. Pekka Pirinen (1996) on väitöskirjassaan kuvannut lainsäädännön kehittymistä kolmen vastakkainasettelun kautta; suomalainen traditio vastaan kansainvälistymisen paineet, hyvä kirjanpito tapa vastaan verotus sekä pienet yritykset vastaan suuret yritykset. Kansainvälisen käytännön kannattajat pitivät meno-tulo-teoriaa riittämättömänä kuvaamaan kirjanpidon koko monimutkaista aluetta. Suomalaisen tradition kannattajat puolestaan pitivät kansainvälistä kirjanpito tapaa ongelmallisena erityisesti siksi, että siihen perustuen voidaan kirjanpitoon löytää samassa tilanteessa useita erilaisia ratkaisuja, jolloin kirjanpito muodostuu säännösidonnaiseksi.

Viimeinen kansainvälistymisen vaihe kirjanpidon historiassa on IAS/IFRS -standardien sisällyttäminen osaksi suomalaista lainsäädäntöä. Hallituksen esitys vuodelta 2004 Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamiseksi sisälsi useita muutosesityksiä kirjanpitolakiin. Esityk-

sen tarkoituksena oli saattaa Suomessa voimaan IAS -asetus ja fair value -direktiivi. Pakollisena IAS/IFRS-standardien soveltaminen koskee sellaisten yritysten konsernitilinpäätöksiä, joiden arvopapereita on julkisen kaupankäynnin kohteena. Muiden yritysten osalta lähtökohtana oli niin sanottu *ei estettä, ei pakkoa* -periaate, jonka nojalla standardien pakollista käyttöä ei laajennettu, mutta toisaalta miltään kirjanpitovelvollisten ryhmältä ei kielletty standardien käyttöä.

4. Kirjanpidon vaikuttajat Suomessa

Jo ennen vuoden 1925 kirjanpitolakia oli alkanut kirjanpidon tieteenalan kehitys. Liiketaloustiedettä ja kirjanpitoa opetettiin yliopistossa 1900-luvun alusta saakka. Helsingin Kauppakorkeakoulu perustettiin vuonna 1911 ja vuonna 1927 aloitti Helsingin Svenska Handelshögskolan. Samana vuonna perustettiin Turkuun Handelshögskolan vid Åbo Akademi. Ilmari Kovero toimi Kauppakorkeakoulun kirjanpidon, konttoritöiden ja kotimaisen kirjeenvaihdon opettajana ja myöhemmin Helsingin yliopiston finanssiopin professorina. I.V. Kaitila oli Helsingin Kauppakorkeakoulun liikelaskentaopin professori ja hän vaikutti varsin paljon suomalaisen kirjanpidon kehitykseen. Martti Saario toimi laskentatoimen professorina Helsingin kauppakorkeakoulussa ja Turun kauppakorkeakoulussa. Turun kauppakorkeakoulun professori Unto Virtanen tuli tunnetuksi kirjanpidon moraalikysymysten tutkijana ja hyvän kirjanpito tavan edistäjänä.

Laskentatoimen professorit olivat huomattavia vaikuttajia kirjanpitolakien taustalla vuosina 1925, 1945 ja 1973. Akateeminen vaikutus oli vahva jo ensimmäisen kirjanpitolain syntymiselle. Myöhemmin vuoden 1945 kirjanpito-

lain valmistelutyöt teki professori I.V. Kaitila. Vuoden 1973 lainsäädäntö perustui professori Martti Saarion teorialle. Heidän jälkeensä myös monet muut kirjanpito-teorian ja – käytännön kehittäjät ovat tulleet akateemisesta maailmasta. Viime vuosikymmeninä näkyvimpiä kirjanpidon teorian ja käytännön kehittäjiä ovat olleet professori Pertti Kettunen ja professori Jarmo Lepiniemi. Akateeminen vaikutus hyvän kirjanpito-tavan kehityksessä on Suomessa ollut erittäin vahva.

Vahva vaikuttaja kirjanpidon kentällä on ollut myös valtiovallan kontrolli. Kirjanpidon käytäntö kirjoitettiin ensimmäiseen kirjanpitolainsäädäntöön vuonna 1925, jolloin kirjanpitolaki palveli itsenäisen Suomen tarvetta rakentaa oma lainsäädäntö ja nousta myös tätä kautta maailman valtioiden joukkoon. Vuoden 1945 lainsäädännön yhteiskunnallinen tausta oli sota-aika, tavaroiden puute kotirintamalla ja raskaat inhimilliset, henkiset ja taloudelliset menetykset. Kun kirjanpitolainsäädäntö 1945 uudistettiin, se kontrolloi entistä tiukemmin yrityksiä ja asetti niille yksityiskohtaisia vaatimuksia kirjanpidon järjestämiseksi.

Sodan jälkeinen pula-aika oli ohi 1960-luvulla, jolloin laskentatoimen asiantuntijoiden vaikutus kirjanpidon kehityksessä tuli vahvaksi ja näkyväksi. Kaupungistuminen, maaseudun tyhjeneminen ja kukoistava nuorisokulttuuri veivät pohjaa kontrollilta ja valvonnalta. Valtiovallan ote kirjanpidosta pysyi edelleen, mutta valvonnan rinnalle nousi asiantuntijoiden joukko. Asiantuntijoista vahvimpana kirjanpidon vaikuttajana ovat olleet KHT-tilintarkastajat. Kirjanpitoikäntönnön kehityksen juuret tästä ajasta eteenpäin olivat jo orastavassa kansainvälistymisessä. Globaalin talouden tehokkaat rahoitusmarkkinat vaativat yritysten tilinpäätösinformaatiolta läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta.

5. Lopuksi

Suomen kirjanpidon historia on omaperäinen ja erikoinenkin. Kirjanpidon kehitys nivoutuu Suomen historian käännekohtiin. Kirjanpidon teorian, muodot ja tekniikat ovat vaihdelleet vuosikymmenten kuluessa, mutta tulevaisuus on Suomessa aina koettu epävarmaksi ja uhkaavaksi. Kuten Kaitila vuonna 1916 kirjoitti, tuli *omaisuus arvostaa mieluummin liian alhaiseen kuin liian korkeaan arvoon; olettaa mieluummin hintojen laskevan kuin nousevan; ottaa huomioon mieluummin epäsuotuisat kuin suotuisat näkökohdat; ottaa huomioon kaikki tappiomahdollisuudet ja: jättää tulevaisuuden hyväksi kaikki epävarmat voitot ja varmatkin voitot säästää tulevaisuuden hyväksi*. Kirjanpidon ratkaisut ovat olleet varovaisia ja pahimpaan mahdolliseen on aina varauduttu.

Suomen kirjanpitoikäntönnön kehitykseen aikojen kuluessa ovat osallistuneet 1800-luvun kauppiat, akateemiset teorian kehittäjät, valtiolta lainsäädännön kautta ja laskenta-alan ammattilaiset oman työnsä kautta. Kirjanpito voidaan ymmärtää sosiaalisena, kulttuurisena ja eettisenä käytäntönä, jota voidaan tarkastella suhteessa aikaan ja paikkaan. Kirjanpidolla on yhteiskunnallinen taustansa, jossa kirjanpidon sisältö ja toteuttamistapa, tilinpäätösinformaation tavoitteet ja käyttö kehittyvät.

Tulevaisuus on nyt kiinnitetty Eurooppaan, ja kirjanpidon ratkaisut Suomessa ovat osa yhteistä eurooppalaista todellisuutta. Nykyisyys ja tulevaisuus rakentuvat menneelle, ja kirjanpitolain ja -käytännön taustalla elävät edelleen suomalaiset vaikuttajat, jotka ovat nykyisen kirjanpitoimme ja kirjanpidon tieteenalan rakentaneet. Lilius, Kovero, Kaitila, Saario ja Unto Virtanen muiden muassa ovat jättäneet kirjanpitoon jälkensä, joka säilyy myös tulevaisuudessa. Suomalainen kirjanpidon perinne ja

tutkimus on ollut vahvaa, ja sen varaan on hyvä rakentaa myös kansainvälisessä kirjanpidon maailmassa. ■

Lähteet

- AHVENAINEN, J., VARTIAINEN, H. J.** (1982) Itsenäisen Suomen talouspolitiikka. Teoksessa Suomen taloushistoria 2. Teollistuva Suomi (1982) Toimittaneet J. Ahvenainen, E. Pihkala ja V. Rasila. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.
- ARVOSTELEVIA HUOMAUTUKSIA** (1923) Erikoinvaliokunnan ehdotus keskuskauppakamarin lausunnoksi. Liiketaito 1/1923, 14–16.
- BELKAOU, A.** (1992) Accounting Theory. Academic Press. Harcourt Brace & Company. Publishers. Cambridge.
- HAATAJA, T.** (1973) Hyvästä kirjanpitolain uuden kirjanpitolainsäädännön mukaan. Verotus 5/1973.
- HAGMAN, E.** (1974) Tilinpäätösinformaatiosta ja hyvästä kirjanpitolain. Tilintarkastus laskentatoimi-Revision redovisning 1/1974.
- HE** 111/1992 Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta.
- HE** 295/1993 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE** 173/1997 Hallituksen esitys eduskunnalle kirjanpitolain ja laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta.
- HE** 189/2000 Hallituksen esitys eduskunnalle kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta.
- HE** 126/2004 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamiseksi sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HEIKKONEN, J.** (1974) Virheellinen kirjanpito ja kirjanpitorikos. Verotus 3/1974.
- HEIKKONEN, J.** (1976) Kirjanpitolainsäädännön yleistulkinnasta. Tilintarkastus laskentatoimi-Revision redovisning 3/1976.
- HINES, R. D.** (1988) Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality. Accounting Organizations and Society. No 3, 251–261.
- JÄRVINEN, R., PREPULA, E., RIISTAMA, V., TUOKKO, Y.** (2000) Kirjanpito ja tilinpäätös -uuden kirjanpitolain mukaan. WSOY. Porvoo.
- JÄRVINEN, R.** (1973) Uusi kirjanpitolainsäädäntö yritysten kannalta. Tilintarkastus laskentatoimi-Revision redovisning. Verotus 5/1973.
- KAITILA, I. V.** (1916) Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirja. K. J. Gummerus Osakeyhtiön kirjapaino. Jyväskylä.
- KAITILA, I. V.** (1921) Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirja. Toinen painos. K. J. Gummerus Osakeyhtiön kirjapaino. Jyväskylä.
- KAITILA, I. V.** (1923) Sarakemenettelyn sovittaminen eri kirjoihin. Liiketaito 6–7/1923, 169–174.
- KAITILA, I. V.** (1924) Liikekirjanpidon kehittäminen. Eräitä käytännöllisiä näkökohtia. Liiketaito 12/1924, 294–296.
- KAITILA, I. V.** (1945) Kirjanpitolain. Liiketaito 10/1945, 206–207.
- KALLIONIEMI, I. A.** (1915) Kaksinkertaisen italialaisen kirjanpidon perusteet. Oppikirja kirjanpidon opetusta varten keskikoulussa, kirjanpidon alkeisopetusta varten kauppaooppilaitoksissa ja kauppa-apulaiskouluissa sekä itseopiskelua varten, Kustannusosakeyhtiö Otava. Helsinki.
- KETTUNEN, P.** (1976) Laskentatoimen perusteista. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Julkaisuja 28/1976.
- KETTUNEN, P.** (1983) Ensimmäinen suomenkielinen kirjanpidon oppikirja ja sen maailma. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos, julkaisuja N: o 63/1983. Jyväskylä, 1983.
- KETTUNEN, P.** (2005) Laskentatoimi ja teoria. Esitelmä Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnan jatkokoulutusseminaarissa 15.3.2005.
- KIRJANPIDOLLISET POISTOT SODAN AIKANA** (1942) Liiketaito-lehden artikkeli. 3/1942. s. 42–42.
- KIRJANPITOASETUS** (1945) 9.8.1945/781
- KIRJANPITOASETUS** (1997) 30.12.1997/1339
- KIRJANPITOASETUS** (1992) 30.12.1992/1575
- KIRJANPITOLAKI** (1945) 6.7.1945/701
- KIRJANPITOLAKI** (1973) 10.8.1973/655
- KIRJANPITOLAKI** (1997) 30.12.1997/1336
- KIRJANPITOLAKIKOMITEAN MIETINNÖN TARKASTELUA** (1942) Liiketaito-lehden artikkeli. 4/1942. 51–53.
- KIRJANPITOLAKI** (1923) Artikkelit Liiketaito – lehdessä 1/1923. 11–16.
- KIRJANPITOLAIN UUSIMISEHDOTUKSEN TEKIJÄN**, professori I.V. Kaitilan kirjoitus (1942) Liiketaito-lehden artikkeli. 5/1942. s. 73–79, 84–87.
- KOVERO, I.** (1907) Kirjanpito I. Alkeet ja yleiset muodot. Werner Söderström Osakeyhtiö. Porvoo.
- KUUSI, E.** (1920) Kauppahistoria. Oppi- ja lukukirja kauppaooppilaitoksia varten. K.J. Gummerus osakeyhtiö. Jyväskylä.
- LAKI KIRJANPITOVELVOLLISUUDESTA.** Asetuskoelma n:o 54 14.2.1925.
- LAKI TILINPÄÄTÖKSEN JULKISUUDESTA,** asetuskoelma n:o 118. 20.4.1928

- LEPPINIEMI, J.** (1993) Hyvä kirjanpitolaki. Mikä on mahdollista, sallittua, kiellettyä. Weilin+Göös. Jyväskylä.
- LEPPINIEMI, J.** (2000) Hyvä kirjanpitolaki. Mikä on mahdollista, sallittua, kiellettyä. WSOY. Helsinki.
- LEPPINIEMI, J., KOSKELA, M.** (1991) Uudistuva kirjanpito. Perusteet ja käytäntö. Weilin+Göös. Jyväskylä.
- LIIKE-ELÄMÄN JÄRJESTÖJEN ARVOSTELEVIA LAUSUNTOJA KIRJANPITOLAIN UUSIMISEHDOTUKSESTA** (1942) Liiketaito-lehden artikkeli. 7–8/1942, 112–114.
- LILIUS, A.** (1862) Käytännöllinen opastus Yksinkertaisesta kirjanpidosta varsinkin Tehdastelijoille ja Ammattilaisille. Liljan kirjapaino, Turku.
- LUKKA, K., PIHLANTO, P.** (1993) Martti Saario – suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 3/1993, 251–275.
- LUKKA, K., PIHLANTO, P.** (1994) Martti Saario (1906–88). The developer of Finnish accounting theory. Twentieth-century accounting thinkers, edited by John Richard Edwards. London. Routledge.
- MÄKELÄ, A.** (1986) Ajattele historiaksi. Sukuviestin julkaisuja. Pieksämäki.
- NIILEKSELÄ, H.** (1990) Miksi harmonisointia tarvitaan. Tilisanomat 5/1990.
- NUORVALA, E.** (1974) Kirjanpitolain uudistus. Verotus 1/1974.
- NÄSI, S.** (1990) Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. Acta Universitatis Tampereensis ser A vol 291. Tampereen yliopisto. Tampere.
- NÄSI, J., NÄSI, S.** (1997) Accounting and business economics traditions in Finland – from a practical discipline into a scientific subject and field of research, *The European Accounting Review*, Vol. 6, No.2, pp199–229.
- PIRINEN, P.** (1996) The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. University of Jyväskylä. Jyväskylä Studies in Computer Science 3, Economics and Statistics. Jyväskylä.
- RASILA, V.** (1982a) Ensimmäinen teollistumiskausi. Teoksessa Suomen taloushistoria 2. Teollistuva Suomi (1982) Toimittaneet J. Ahvenainen, E. Pihkala ja V. Rasila. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.
- RASILA, V.** (1982b) Kauppa ja rahaliike. Teoksessa Suomen taloushistoria 2. Teollistuva Suomi (1982) Toimittaneet J. Ahvenainen, E. Pihkala ja V. Rasila. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.
- RENVALL, P.** (1983) Nykyajan historiantutkimus. Werner Söderström Osaakeyhtiö. Porvoo-Helsinki-Juva.
- RIISTAMA, V.** (1973) Uuden kirjanpitolainsäädännön mukaisista muutoksista kirjanpidossa. Tilintarkastus laskentatoimi – Revision redovsning 5/1973.
- RIISTAMA, V.** (1992) True and fair view. Tilisanomat 6/1992.
- SAARINEN, P.** (1973) Kirjanpito ja tositeaineisto. Tilintarkastus, laskentatoimi – Revision redovsning 2/1973.
- SAARIO, M.** (1945) Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa. Helsingin Kauppakorkeakoulu.
- SAARIO, M.** (1968) Kirjanpidon meno-tulo-teoria. Kustannusosakeyhtiö Otava. Helsinki.
- SEDERHOLM, E.** (1925) Kirjanpitolaki. Liiketaito 5/1925. 107–109.
- SERGEEFF, G.** (1897) Käytännöllinen oppikirja kirjanpidossa. Jokainen oma opettajansa. Suomen-tanut F.W. Weilin ja Göösin kirjakaupan kustantama. Jyväskylä.
- SILLÉN, O.** (1924) Mitä on poisto. Liiketaito-ehti 4/1924, 80–89.
- SOTAVUODEN TILINPÄÄTÖS PAKOTTAA RATKAISEMAAN PULMAKYSYMYKSIÄ** (1945) Artikke-li Liiketaito-lehdessä 1–12/1945, s.2, 9–12.
- STENMAN, E.** (1974) Uuden kirjanpitolain ja EVL:n välisistä eroavaisuuksista. Verotus 1/1974
- SUOMEN TALOUSHISTORIA 2.** Teollistuva Suomi (1982) Toimittaneet J. Ahvenainen, E. Pihkala ja V. Rasila. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.
- SUOMI, SUURIRUHTINAANMAA** (1991) Toimittaja Aino Kervinen. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Hämeenlinna.
- SUUTARINEN, A.** (1974) Uusista kirjanpito- ja verotussäädöksistä. Verotus 5/1974.
- TAVAROIDEN PUUTE ON TAAS VAIHTUVA RUNSAUDEN PULMAKSI** (1942) Artikke-li Liiketaito-lehdessä 12/1942. s. 200–201.
- TILINTARKASTUS** (1972) Kirjanpitolainsäädännön uudistaminen. Tilintarkastus laskentatoimi – revision redovsning 4/1972
- TILINTARKASTUS** (1973) Otteita hallituksen esityksestä kirjanpitolainsäädännön uudistamiseksi sekä kirjanpitoasetustoiimikunnan mietinnöstä. Tilintarkastus, laskentatoimi – Revision, redovsning 5/1973.
- UUDESSA KIRJANPITOLAKIEHDOTUKSESSA ON KOHDITTAIN OTETTU VARTEEN LIIKEJÄRJESTÖJEN ESITTÄMÄT TOIVOMUKSET.** Kohdittain ne on sivuutettu (1943) Artikke-li Liiketaito-lehdessä 7–8/1943. s. 107–108, 118–120.
- VIRTANEN, U.** (1959) Hyvä kauppiastapa ja kirjanpidon periaatteet. Werner Söderström Osaakeyhtiö. Porvoo.
- VÄYRYNEN, J.** (1991) Kirjanpitolain uudistamistarve yksissä kansissa. Tilisanomat 1/1999.

DISCUSSION

WALKER, S. P. (2004) The Search for Clues in Accounting History. The Real Life Guide of Accounting Research. A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods. Edited by Christopher Humphrey and Bill Lee. Elsevier. Amsterdam.

YHDENMUKAISET VUOSITASEET (1941) Liiketaito-lehden artikkeli 12/1941, s. 196–197.