

KATI PAJUNEN

Historiantutkimus varteenotettavana vaihtoehtona laskentatoimen tutkimuksessa

Kaikki laskentatoimen tieteenharjoittajat tietävät historiastaan ainakin sen verran, että kahdenkertaisen kirjanpidon juuret ovat Italiassa, munkki Luca Paciolin teoksessa *Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalita* vuodelta 1494. Kansainvälisestä näkökulmasta tarkasteltuna historiantutkimus laskentatoimen tieteenalalla on vakiintunut omaksi marginaaliseksi, mutta selkeäksi lokeroukseen. Laskentatoimen historiantutkijoilla on omia lehtiä ja omia konferensseja. Laskentatoimessa perinteisen historiantutkimuksen ohella puhutaan myös ns. uudesta laskentatoimen historiasta (*new accounting history*), missä laskentatoimi nähdään yhteiskunnallisena ja poliittisena ilmiönä (Carnegie & Napier 1996) kriittiseen paradigmaan nojautuen (kts. Chua 1986).

Historiantutkimus voisi marginaalisuudestaan huolimatta tarjota varteenotettavan vaihtoehtona laskentatoimen tutkimukseen puhtaasti nomoteettisen tai tulkitsevan laskentatoimen

tutkimuksen rinnalle. Historiantutkimuksessa on mahdollista tuoda esille *syy-seuraussuhteita kontekstissaan*, koska keskeistä historiantutkimuksessa on nimenomaan ilmiöiden tarkastelu sidoksissa asiayhteyteensä. Tässä artikkelissa tuodaan esille muutamia metodologisia ominaispiirteitä historiantutkimuksesta. Tarkoitus on myös innoittaa muita tutkijoita, myös pro gradujen tekijöitä, historiallisen näkökulman mukaan ottamiseen laskentatoimen tutkimukseen.

Suomessa historiantutkimusta laskentatoimessa on jonkin verran tehty viimeisinä vuosikymmeninä. Näsi (1990) kirjoitti väitöskirjansa suomalaisen laskenta-ajattelun kehittymisestä. Myös Pirisen (1996) väitöskirja vuoden 1992 kirjanpitolain uudistuksesta voidaan tulkita historiantutkimukseksi. Kososen (2005) väitöskirja käsittelee tilintarkastuksen historiaa. Virtanen (2004, 2007, 2009a, 2009b) on kirjoittanut monista eri teemoista, mm. suomalaisesta tilinpää-

tösraportoinnista, kuten myös Pajunen (2009). Laskentatoimen historiasta Suomessa on kirjoitettu useita muitakin artikkeleita (Kettunen 1993, 2007; Pihlanto & Lukka 1993; Lukka & Pihlanto 1994; Järvenpää 1996; Pirinen 2005).

Dahl (1971, 16) kirjoittaa, että historian-tutkimus koskee menneisyyttä, eli sitä mikä ei ole nykypäivää eikä tulevaisuutta. Tämän perusteella jo eilisetkin asiat voisivat olla historian-tutkimuksen aiheena, mutta Dahl (1971, 17) lisää kuitenkin, että päättyneet tai päättymässä olevat prosessit ovat historian-tutkimuksen kannalta kiinnostavia tutkimuskohteita. Ilmiöitä historian-tutkimuksessa tarkastellaan ajan perspektiivistä (Renvall 1965, 18). Vuosi sitten tapahtunut asia voi olla historian-tutkimuksen kannalta mielenkiintoinen, jos kyseisellä tapahtumalla on merkitystä myös nykyisyydessä. Toisaalta voidaan ajatella niin, että jos tapahtumalla ei vielä nyt ole historian-tutkimuksen kannalta merkitystä, tulevaisuudessa siitä voi tulla tutkimuksen kannalta mielenkiintoinen.

Dahlin (1971, 16) mukaan historian-tutkimuksessa pyritään saamaan selville se, mitä jossakin, jonakin aikana on todella tapahtunut. Historiantutkimus voi yhtäältä käsitellä joitakin yksittäisiä ilmiöitä koskevia kysymyksiä tai toisaalta luoda yleisen käsityksen ja kehityskuvan jostakin ajanjaksosta (Dahl 1971, 22). Pelkkä menneiden tapahtumien luettelointi ei itsessään riitä siihen, että kyse on todella historian-tutkimuksesta (Kalela 1972, 64). Tavoitteena historian-tutkimuksessa on saada menneisyyden ilmiöille kokoava selitys (Kalela 1972, 85). Renvall (1965, 19) korostaa, että kiinnostavaa historian-tutkimuksessa ei ole pelkästään sen kertominen, mitä joskus on tapahtunut vaan myös sen huomioonottaminen, mitä muuta mahdollisesti tapahtui samaan aikaan tai mitä tapahtui ennen tai jälkeen jonkin tapahtuman, sillä nämä

asiat voivat paljastaa erilaisia synty-yhteyksiä. Geneettinen aikaperspektiivi on näin ollen keskeistä. On voitava sanoa tapahtumien lisäksi jotakin myös syistä ja kehityksestä, joka ympyröi tarkasteltavaa ilmiöitä. (Renvall 1965, 19.) Tutkittava ilmiö on historian-tutkimuksessa aina jonkin suuremman kokonaisuuden osa (Kalela 1972, 17).

Dahlin (1971, 17) mukaan historian-tutkimuksessa on keskeistä selvittää jonkin ilmiön yhteydet muihin samaan aikaan tai lähes samaan aikaan tapahtuneisiin ilmiöihin. Kiinnostavaa on huomata, mitä eroja ja muutoksia on tapahtunut kun on siirrytty ajankohdasta toiseen. Oleellista on myös se, jos sama ilmiö saa erilaisia merkityksiä erilaisissa yhteyksissä. Carnegie & Napier (2002) ehdottavat historian-tutkimukseen ajallisen dimension oheen maantieteellistä vertailua, sillä maantieteellinen vertailu voisi auttaa löytämään selittäviä tekijöitä tutkitaville ilmiöille. Jossakin erilaisessa paikassa B voi tapahtua sama asia X kuin paikassa A. Toisaalta vaikka olosuhteet olisivat samanlaiset paikoissa A ja B, näissä paikoissa voi tapahtua erilaiset asiat X ja Y (kts. Carnegie & Napier 2002).

Edellä olevan perusteella voisi ajatella niin, että jos asioita kertoo kronologisessa järjestyksessä ilman minkäänlaista tulkintaa, ei olisi ollenkaan kyse historian-tutkimuksesta. Previts, Parker ja Coffman (1990) erottavat kuitenkin toisistaan narratiivisen ja tulkinnallisen (laskentatoimen) historian-tutkimuksen. Narratiivinen historian-tutkimus tarjoaa pelkistettyjä tarinoita menneisyydestä sellaisenaan kun taas tulkinnallinen lähestymistapa korostaa selittämistä, tulkintaa ja tieteellisiä metodeja. Laskentatoimen tutkimuksessa on koettu historiallisten asioiden olevan aina mielenkiintoisia tutkimuksen aiheita, vaikka varsinaiset tulkinnat ja seli-

tykset ilmiöille kontekstissaan jätettäisiin vähemmälle tarkastelulle. Laskentatoimen historiantutkijat ja ns. oikeat historiantutkijat eivät välttämättä ole kaikista metodologisista kysymyksistä samaa mieltä, mutta molempia piirejä yhdistää historian merkityksen tiedostaminen. On olemassa ehkä pieni vivahde-ero narratiivisessa tutkimuksessa laskentatoimen piirissä ja historiantutkijoiden (Renvall 1965; Dahl 1971, Kalela 1972) metodioppaissa mainitulla asioiden liittämisesä kontekstiinsa.

Historiantutkimus riippuu niistä lähteistä, joita on saatavilla ja käytettävissä. Historiantutkijalla olennainen haaste onkin löytää hyviä lähteitä ja aineistoa ylipäättään. Kaikkein mielenkiintoisimmasta asiasta ei välttämättä ole jäänyt jäljelle mitään konkreettista, mutta jostakin vähemmän kiinnostavasta asiasta saattaa olla runsaastikin jäljellä lähdemateriaalia. Oleellista onkin selvittää se, mitä tutkimusongelmaan liittyvää materiaalia on loppujen lopuksi saatavilla ja mitä lähteitä kannattaa käyttää. (Dahl 1971, 38–39; kts. myös Kalela 1972, 21.) Lähdekritiikki on historiantutkimuksessa tärkeää. Olennainen osa lähdekritiikkiä on siinä, että arvioidaan lähteen merkittävyyttä tutkimusongelman ratkaisun kannalta. (Dahl 1971, 38–41.)

Kun ollaan tutkimassa, mitä oikein on tapahtunut, on huomioitava myös lähteiden yhtäpitävyys muiden lähteiden kanssa. Yhtäpitävyys on luotettavampaa, jos kaksi riippumatonta lähdettä kertovat saman asian. (Dahl 1971, 59–60.) Yhtäpitävyys tarkoittaa, että tietojen pitää olla keskenään sopusoinnussa (Kalela 1972, 15). Kalelan (1972, 14) mukaan keskeistä historiantutkimuksessa on se, että menneisyydestä saatua tietoa eli esim. jonkun henkilön tuottamaa tietoa pitää verrata myös muihin kyseisen ajan lähteisiin

Yksi tapaa saada lisää reliabiliteettia on käyttää haastatteluaineistoa kirjallisen aineiston ohella. Kertooko haastateltava saman asian, jos vielä muistaa? Toisaalta suullisen historian vahvuus on siinä, että se tarjoaa tietoa asioista, jota ei ole merkitty mihinkään arkistoihin (Carnegie & Napier 1996; Hammond & Sikka 1996). Hammond ja Sikka (1996) pitävät suullisen historian vahvuutena sen kykyä antaa tietoa ihmisten todellisuudesta ja kokemuksista. Toisaalta voi olla myös niin, että suullinen historia saattaa joskus myös kyseenalaistaa ns. totuutena pidetyt historiat, kriittiseen paradigmaan nojautuen (Hammond & Sikka 1996).

Käytettäviä lähteitä historiantutkimuksessa voi olla monentyyppisiä. Dahl (1971, 33–37) erottelee toisistaan salaiset ja julkiset lähteet sekä toisaalta henkilökohtaiset ja institutionaaliset lähteet. Esimerkiksi päiväkirjat ovat lähteinä salaisia ja henkilökohtaisia kun taas lait ja asetukset ovat julkisia sekä institutionaalisia lähteitä. Tulkinnassa lähteen alkuperä on tärkeä tulkintaan vaikuttava seikka. Lähdetä tulkittaessa olisi asettauduttava menneisyyden ajattelutapaan, sillä menneisyydessä tuotettuja tekstejä ei voi välittömästi tulkita nykyhetken ajattelutavalla. (Dahl 1971, 50–51.)

Kalela (1972) korostaa kvantitatiivisten menetelmien käyttämistä historiantutkimuksessa – ajansa hengelle tyypillisesti. Kun mietitään sopivia metodeja historiantutkimukseen, niin lähtökohta on, kuten tutkimuksessa yleisestikin, että metodi pitää olla sopiva tutkimusongelmaan nähden. Sekä kvalitatiiviset että kvantitatiiviset metodit sopivat historiantutkimukseen tutkimusongelmasta riippuen. Tulkinnallinen historiantutkimus nojaa samoihin periaatteisiin kuten muukin yhteiskuntatieteellinen tutkimus tulkintoja, ymmärrystä tai selitystä etsien ja yleisiä tieteellisiä metodeja käyttäen. (Previts, Par-

ker & Coffman 1990b.) Tietyn ajan kehityskuvaa tutkittaessa kvalitatiivisen ja kvantitatiivisten menetelmien yhdistäminen saattaa olla hyvinkin hedelmällistä.

Miksi laskentatoimen tutkimuksessa historian tutkimus olisi tärkeää? Usein historian tutkimuksen olemassaoloa perustellaan sillä, että ilman historian tuntemusta ei voi täysin ymmärtää nykyisiääkään käytäntöjä ja käsitteitä (kts. esim. Previts, Parker ja Coffman 1990a). Historiantutkimuksen tärkeyttä voi perustella sillä, että samalla kun tutkija tutkii menneisyyttä, nyky maailmaa voidaan tarkastella menneisyyden kautta. Historiantutkimuksen avulla osaamme siten laajemmassa kontekstissa erottaa olennaisen epäolennaisesta sekä muuttuvan pysyvältä. (Autio, Katajala-Peltomaa ja Vuolanto 2001, 10.) Historiantutkimuksessa tärkeää on ilmiön konteksti, sillä ilmiö on aina sidoksissa johonkin eikä suinkaan irrallinen muista asioista. Juuri se, miten ilmiö liittyy kontekstiinsa ja aikaansa on historian tutkimuksen ydin. (Autio-Sarasmo 2008.) Asioiden hahmottaminen, ymmärtäminen ja tulkinta aina laajemmassa kontekstissaan, on historian tutkimuksen olemassaolon oikeutuksen perusta laskentatoimen tutkimuksessa.

Monia mielenkiintoisia kysymyksiä ja vastauksia voi tarjoutua uteliaalle historian tutkijalle laskentatoimessa. Viime aikoina olen kerännyt tarinoita ja muistelmia Martti Saariosta. Voisi esittää kysymyksen, jos Martti Saario ei olisi kehittänyt kuuluisaa meno-tulo-teoriaa 1940–1960-luvuilla, miten lähellä IFRS-standardien mukaista ajattelua kansallinen lainsäädäntömme olisi ollut jo 1990-luvulla? Olisiko joku muu kehittänyt vastaavanlaista dynaamista tuloksenlaskentaa ja olisiko jollain muulla ollut riittävästi karismaa saada ajatuksensa läpi? Syy-seuraussuhteiden pohdinta on aina jollakin tavalla mukana historian tutkimuksessa vaikka

varsinaisesti tilastolliseen todistamiseen ei pyritäisikään. Historiantutkimuksessa syy-seuraussuhde keskittyikin ilmiön ymmärtämiseen ja tulkintaan kontekstiaan vastaan. ■

Lähteet

- AUTIO, S., KATAJALA-PELTOMAA, S. & VUOLANTO, V.** (2001) Johdanto. Teoksessa Autio, S., Katajala-Peltomaa, S. & Vuolanto, V. (toim.) Historioitsijan arki & Tutkimuksen prosessi. Vastapaino, Tampere.
- AUTIO-SARASMO, S.** (2008), Historiantutkimus, tutkimusprosessi. <http://www.enorssi.fi/virmo-1/kashisnet/kasvatuksen-historian-tutkimus/kasvatuksen-historian-tutkimusprosessi/>
- CARNEGIE, C.D. & NAPIER, C.J.** (1996), Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No 3. 7–39.
- CARNEGIE, G.D. & NAPIER, C.J.** (2002), Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol 15, No 5. 689–718.
- CHUA, W.F.** (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, Vol. 61, No.4. 601–634
- DAHL, O.** (1971), Historiantutkimuksen metodiopin peruspiirteitä. Weilin + Göös.
- HAMMOND, T. & SIKKA, P.** (1996), Radicalizing accounting history: the potential of oral history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol 9, No 3. 79–97.
- KALELA, J.** (1972), Historian tutkimusprosessi. Metodinen opas oman ajan historiaa tutkiville. Oy Gaudeamus Ab.
- KETTUNEN, P.** (1993), Financial accounting and reporting in Finland. *European Accounting Review*. Vol 2, Issue 3. 592–602
- KETTUNEN, P.** (2007), Kauppatieteet. Teoksessa Virtanen, A. (toim.) Taloustieteitä 40 vuotta. Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnan historiaa. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. Julkaisu No 169.
- KOSONEN, L.** (2005), Vaarinpidosta virtuaali aikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. *Acta Universitatis Lappeenrantaensis* 210.
- LUKKA, K. & PIHLANTO, P.** (1994), Martti Saario (1906–88). The developer of Finnish accounting theory, in: Edwards, J. (ed.) *Twentieth-century accounting thinkers*. Routledge.
- NÄSI, S.** (1990), Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosikymmenen puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historian tutkimus. *Vammala: Tampereen Yliopisto, Ser. A, Vol 291*.

- PAJUNEN, K.** (2009), The internationalization of Finnish financial reporting between 1973 and 2005 – A historical analysis. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 2009/1. 11–33.
- PIHLANTO, P. & LUKKA, K.** (1993), Martti Saario – suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*. Vol 41, Issue 3. 251–277.
- PIRINEN, P.** (1996), The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. University of Jyväskylä, Jyväskylä Studies in Computer Science, Economics and Statistics.
- PIRINEN, P.** (2005), Economic and normative pressures as drivers for the adoption of International Accounting Standards in Finland since 1976. *The European Accounting Review*. Vol 14, Issue 1. 213–235.
- PREVITS, G.J., PARKER, L.D. & COFFMAN, E.N.** (1990a), Accounting history: definition and relevance. *Abacus*. Vol 26, No 1. 1–16.
- PREVITS, G.J., PARKER, L.D. & COFFMAN, E.N.** (1990b), An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. *Abacus*. Vol 26, No 2. 136–158.
- RENVALL, P.** (1965), *Nykyajan historiantutkimus*. Werner Söderströmin Osakeyhtiön kirjapaino, Porvoo.
- VIRTANEN, A.** (2004), The Finnish Accounting History. The Development from the Early Accounting Practice to the First Accounting Act. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2/2004. 189–198.
- VIRTANEN, A.** (2007), Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon. Kirjanpidon historia Suomessa 1862–2005. Jyväskylän yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta, Julkaisuja No 159.
- VIRTANEN, A.** (2009a), Accounting, gender and history: the life of Minna Canth. *Accounting History*. Vol 14, No:s 1–2. 79–100.
- VIRTANEN, A.** (2009b), Revealing financial accounting in Finland under five historical themes. *Accounting History*. Vol 14, No 4. 357–379.