



Karlstad Business School
Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Malin Jansson & Sofia Sievert

Revisionsplikt

1895-1983

Ett historiskt perspektiv

Företagsekonomi
C-uppsats

Termin: Vårterminen 2010
Handledare: Hans Lindkvist

Karlstad Business School
Karlstad University SE-651 88 Karlstad Sweden
Phone: +46 54 700 10 00 Fax: +46 54 700 14 97
E-mail: handels@kau.se www.hhk.kau.se

FÖRORD

VÅRT INTRESSE FÖR HUR REVISIONSPLIK TEN VÄXT FRAM I SVERIGE GRUNDAR SIG PÅ DEN DEBATT SOM FÖRTS I MEDIA ANGÅENDE REVISIONSPLIK TENS AVSKAFFANDE FÖR MINDRE AKTIEBOLAGEN. DET DISKUTERAS MYCKET OM VAD DETTA AVSKAFFANDE KOMMER ATT FÅ FÖR KONSEKVENSER I FRAMTIDEN. NÄR VI TITTADE NÄRMARE PÅ REVISIONSPLIK TEN FÖR ATT SE NÄR OCH VARFÖR DEN INFÖRDES FANN VI ATT INFORMATIONEN VAR SVÅR ATT HITTA. VI TYCKTE ATT DET VORE INTRESSANT ATT BLICKA TILLBAKA I TIDEN OCH UTFORSKA HUR OCH VARFÖR REVISIONSPLIK TEN KOMMIT ATT SE UT SOM DEN GÖR I DAG.

VI VILL RIKTA ETT STORT TACK TILL VÅR BIBLIOTEKARIE VID KARLSTAD UNIVERSITETSBIBLIOTEK BERITH HJORT, SOM VARIT TILL STOR HJÄLP MED ATT HITTA RELEVANT LIT TERATUR I ÄMNET. YTTTERLIGARE ETT STORT TACK TILL VÅR HANDLEDARE HANS LINDKVIST, SOM HAR VÄGLET T OSS UNDER ARBETETS GÅNG. VI VILL ÄVEN TACKA ALLA ANDRA SOM HJÄLPT OSS GENOMFÖRA VÅRT EXAMENSARBETE.

KARLSTAD

MAJ 2010

MALIN JANSSON

SOFIA SIEVERT

SAMMANFATTNING

Det senaste samtalsämnet för småföretagare är den avskaffade revisionsplikten. Ämnet har varit på tapeten i ett antal år. Det har debatterats fram och tillbaka huruvida ett avskaffande faktiskt skulle gagna småföretagare eller missgynna övriga intressenter såsom stat, banker/investerare med flera.

I vår uppsats har vi valt att undersöka hur revisionsplikten växt fram i Sverige under åren 1895 till 1983. Vi har i vår studie sett hur revisionsplikten under åren har utvecklats, från att i slutet på 1800-talet inte innefatta så många regleringar i lagtexten till att under 1980-talet innehålla en mängd olika regleringar och bestämmelser för alla aktiebolag i Sverige. Det har i sammanhanget utformats en mängd olika regleringar och bestämmelser, för vad som ska gälla för revision och revisionsplikt under denna tidsperiod.

Den ekonomiska brottsligheten har varit ett återkommande problem genom tiderna och det är till viss del den ekonomiska brottslighetens nya vändningar som bidragit till att det grundats nya regler för revision och revisionsplikt genom åren. En annan återkommande fråga under åren har varit huruvida en revisor kan vara i oberoende ställning eller inte till det företag som ska revideras. Även här har vi sett att det har reglerats hårdare över tiden.

Vad som nu kommer att hända när revisionsplikten avskaffas för mindre aktiebolag är svårt att med säkerhet bedöma.

FÖRKORTNINGAR

ABL	AKTIEBOLAGSLAGEN
BRÅ	BROTTSFÖREBYGGANDE RÅDET
CRN	CENTRALA REVISORSNÄMNDEN
EU	EUROPEISKA GEMENSKAPEN
FAR	FÖRENINGEN AUKTORISERADE REVISORER
FGG	FÖRENINGEN GODKÄNDA GRANSKNINGSMÄN
IREV	INSTITUTIONEN FÖR REVISORSUTBILDNING HB
PRV	PATENT OCH REGISTRERINGSVERKET
SFS	SVENSK FÖRFATTNINGSSAMLING
SOU	STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR
SRS	SVENSKA REVISORSSAMFUNDET

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	INLEDNING	8
1.1.	Bakgrund	8
1.2.	Problemdiskussion.....	9
1.3.	Syfte.....	10
1.4.	Frågeställningar	10
1.5.	Avgränsning	10
1.6.	Tidigare behandling av området.....	10
1.7.	Disposition.....	11
2.	METOD.....	12
2.1.	Vetenskapliga utgångspunkter.....	12
2.2.	Val av metod.....	12
2.3.	Trovärdighet	13
2.4.	Källkritik.....	14
3.	REFERENSRAM	15
3.1.	Redovisningens och revisionens historia.....	15
3.2.	Revision idag	16
3.3.	Begrepp.....	17
3.4.	Lag om aktiebolag 1895:65	18
3.5.	Lag om aktiebolag 1910:88	19
3.6.	Lag om aktiebolag 1944:705	21
3.7.	Aktiebolagslag 1975:1385	23
3.8.	Bokföringslagen SFS 1976:125.....	27
3.9.	Lag om ändring av aktiebolagslag 1982:739.....	28
3.10.	Auktorisation av revisorer	28
3.11.	FAR och SRS	30
3.12.	Kreugers imperium – Kreugerkraschen.....	31
3.13.	Oskar Sillén (1883-1965)	33

4.	MOTIV.....	35
4.1.	Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1895:65 ..	35
4.2.	Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1910:88 ..	36
4.3.	Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1944:705	36
4.4.	Motiv till statlig auktorisation av revisorer (1973)	38
4.5.	Motiv till nya regleringar av revision i Aktiebolagslag 1975:1385	39
4.6.	Motiv till nya regleringar av revision i Lag om ändring av aktiebolagslag 1982:739.....	41
5.	ANALYS	43
6.	AVSLUTANDE DISKUSSION	45
6.1.	Förslag till fortsatt forskning.....	46
7.	KÄLLFÖRTECKNING	47

1. INLEDNING

1.1. Bakgrund

Sedan 1983 har det enligt lag varit obligatoriskt för aktiebolag att anlita en revisor som varje år granskar bolaget, dess räkenskaper och även dess förvaltning. Revisorn ska enligt lag vara kvalificerad, det vill säga antingen godkänd eller auktoriserad. En auktoriserad revisor krävs för företaget som tillhör kategorin ”större bolag” (det vill säga om företagets bokförda nettotillgångar överstiger ett visst belopp baserat på prisbasbelopp, företaget har minst 200 anställda eller är börsnoterat). För övriga, så kallade ”mindre företag”, är det valfritt om man vill anlita en godkänd eller auktoriserad revisor (SOU 2008:32)

Den 25 mars 2010 togs beslutet att den svenska lagstadgade revisionsplikten skall avskaffas för mindre bolag. Beslutet beräknas att träda i kraft från 1 november samma år. Detta innebär i praktiken att det blir valfritt för ca 70 % av Sveriges aktiebolag huruvida bolaget ska fortsätta att anlita en revisor. De företag som av olika anledningar inte tycker att det lönar sig med revision kan alltså välja att avstå från detta. För dem däremot som tycker att det är värdefullt med en opartisk granskning är det fortsättningsvis precis som tidigare möjligt att anlita en revisor (Regeringskansliet 2010).

Den huvudsakliga anledningen till beslutet är enligt regeringens pressmeddelande att minska kostnaderna för mindre aktiebolag. Den borgerliga regeringen som idag sitter vid makten hade som ett av sina vallöften vid det senaste riksdagsvalet att just lätta småföretagarnas kostnadsbörda som i många fall bedömts som orimligt hög. Denna lagändring gör det möjligt för de mindre bolagen att välja vilka resurser som deras pengar skall investeras i. Istället för att tvingas anlita revisorer kan bolagen välja att anlita en konsult, övriga ekonomikunniga personer eller någon annan resurs för företaget (Regeringskansliet 2010).

En annan anledning till slopandet av revisionsplikten är att harmonisera de svenska bestämmelserna med internationella regleringar. Vid en jämförelse med övriga ”gamla” medlemsländer inom EU (medlemsländer före 2004)

framkommer att det bara är Sverige och Malta som fortfarande har kvar lagstadgad revision för alla aktiebolag oavsett storlek (SOU 2008:32).

Frågan är vilka bieffekter detta avskaffande kommer att få i framtiden. Den vanligaste gissningen är att antalet skattebrott kommer att öka lavinartat. En annan gissning är att det inte kommer bli någon större skillnad då merparten mindre aktiebolag antagligen kommer att välja att behålla sina revisorer. Detta då det sannolikt kommer att ses som en ”kvalitetsstämpel” om företaget och dess årsredovisning/räkenskaper granskats av en revisor.

1.2. Problemdiskussion

Undersökningar och förfrågningar har gjorts för att i så stor utsträckning som möjligt kunna förutse vilka följder avskaffandet av revisionsplikten kommer att få i framtiden. Vad man ska komma ihåg är dock att det är just framtiden det handlar om. Vi kan aldrig i förväg veta vad framtiden bär med sig. Vad vi däremot kan göra är att spekulera och göra antaganden om vad som kommer att hända i framtiden, på mer eller mindre kvalificerade grunder.

För att kunna göra en så kvalificerad gissning som möjligt anser vi att det behövs en god förståelse för området i fråga. Man bör ha god kännedom om hur läget ser ut i dag, men för att kunna få en djupare förståelse behövs också insikt och förståelse för hur utvecklingen sett ut i ett historiskt perspektiv. Hur har det gått till på vägen till idag? Hur kom det sig att regeringen 1983 införde bestämmelse som innebar att alla aktiebolag skulle ha kvalificerade revisorer? I det här fallet tycker vi att det är viktigt att titta på hur lagar och bestämmelser inom revisionsområdet förändrats genom tiden för att få en god grundläggande förståelse till varför dagens revisionsreglering ser ut som den gör.

Genom att se tillbaka på revisionspliktens framväxt skapas en djupare förståelse för varför lagreglering gällande revisionsplikt kommit att utformas som det gjort genom tiden. Denna förståelse gör att man på mer kvalificerade grunder kan spekulera i möjliga framtida skeenden, i vårt fall i samband med revisionspliktens avskaffande.

1.3. Syfte

Syftet med vår uppsats blir alltså att beskriva och att försöka analysera hur den lagstadgade revisionen vuxit fram i Sverige.

1.4. Frågeställningar

Syftet kan mer konkret brytas ned i följande frågeställningar:

- Hur har den lagstadgade revisionen vuxit fram i lagbestämmelser och motsvarande regleringar?
- Vilka motiv har funnits till den lagstadgade revisionens framväxt?

1.5. Avgränsning

Uppsatsen avgränsas till att behandla enbart aktiebolag i Sverige. Perioden som vi valt att titta på sträcker sig från 1895 då de första bestämmelserna om revisionsplikt lagstodgades till 1983 då det i allmänt tal sägs att revisionsplikten infördes. Vi har valt just denna tidsperiod då vi finner att det är här regleringar, seder och bruk växer fram. Undersökningen kommer att innefatta de lagar och bestämmelser som vi finner relevanta för att studera revisionsplikten ur ett historiskt perspektiv.

1.6. Tidigare behandling av området

När vi började titta på området revisionsplikt så såg vi att det fanns en hel del skrivet i ämnet. Vi hittade mycket som handlade om avskaffandet av revisionsplikten, framförallt ur perspektiven hur små företag skulle påverkas, hur intressenter (banker/investerare) skulle beröras samt om och i så fall hur den ekonomiska brottsligheten skulle komma att påverkas.

När vi sedan riktade in oss på den svenska revisionens historia och framväxt finns dock inte speciellt mycket skrivet. Revision som yrke och yrkets framväxt finns behandlat till viss del, framförallt av Eva Wallerstedt, professor emeritus vid Uppsala universitet, men när det gäller revisionspliktens framväxt i Sverige har vi inte sett detta behandlas i någon större omfattning.

1.7. Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt;

I kapitel två tittar vi närmare på vad begreppet metod innebär. Här redovisas vilken metod vi valt att använda oss av i den här studien och varför. Vi tittar även på begreppen reliabilitet, validitet och objektivitet samt granskar de källor vi använt oss av.

Kapitel tre innehåller studiens referensram. Här går vi igenom centrala begrepp i studien, utveckling av lagbestämmelser gällande revision och revisionsplikt och övrig bakgrundsinformation som vi tycker utgör grunden för en bättre förståelse för ämnet och studien i sig.

I kapitel fyra tittar vi närmare på motiven till de olika lagrum som tillkommit i framförallt aktiebolagslagen gällande revision och revisionsplikt genom åren.

Kapitel fem innehåller analysen där vi jämför referensram och och motiv till lagändringen samt försöker besvara våra frågeställningar.

I kapitel sex reflekterar vi över och för en slutlig diskussion kring vilka slutsatser vi kommit fram till i vår studie och hur dessa kan vävas in i dagens samhällssituation. Avslutningsvis resonerar vi kring fortsatt forskning inom området.

2. METOD

2.1. Vetenskapliga utgångspunkter

Ett ord som ofta förknippas med universitet och universitetsstudier är vetenskap. Inom universitet skrivs mängder av vetenskapliga arbeten. Hur vet man då vad som gör dessa arbeten vetenskapliga? En tumregel är att arbetet ska vara sakligt, objektivt och balanserat. Saklighet innebär att de fakta som presenteras i arbetet ska vara riktiga och sanna. Det är alltså av största vikt att kontrollera sina källor och vara källkritisk för att uppnå så hög saklighet som möjligt. Med objektivitet menas att källorna inte ska vara riktade utan täcka in alla vinklingar inom ett område för att inte ”färga” studien. Balans kan säga vara ett vagt begrepp, men med begreppet menas att de behandlade områdena ges rätt utrymme i arbetet. Viktiga resonemang och slutsatser ska exempelvis ges större utrymme än oviktiga detaljer och vid återgivande av en debatt bör båda sidor få lika stort utrymme (Ejvegård 1996).

När ett vetenskapligt arbete genomförs sker ofta en undersökning/studie. För att genomföra en studie och komma fram till ett visst resultat använder sig forskaren av en eller flera metoder. Begreppet metod innebär hur man närmar sig studiens problemområde. När ett vetenskapligt arbete framställs är det viktigt att återge vilken metod som använts. Detta är för att arbetet och resultatet ska kunna bedömas av läsare och forskarsamhället i stort. Läsaren ska, genom arbetets metodbeskrivning, kunna genomföra samma studie. Detta kallas intersubjektiv prövbarhet (Florén & Ågren 1997).

2.2. Val av metod

Vi har valt att genomföra en deskriptiv studie. Denna metod är användbar när studien har en allmän frågeställning att besvara och målet med studien är att beskriva ett fenomen/skeende (Ejvegård 1996). Eftersom vi i vår studie vill beskriva ett visst fenomen (revisionsplikten) framväxt tyckte vi att denna metod överrensstämde bäst med vårt syfte.

Jacobsen (2002) beskriver i sin bok *Vad, hur och varför?* två olika metoder för insamling av data och analys. Metoderna är kvalitativ och kvantitativ metod. Den kvalitativa metoden innebär att samla in data som ord och meningar. Med denna metod vill man skapa förståelse för ämnet/det studerade objektet. Denna metod anses också vara mera öppen för ny information. Den kvantitativa ansatsen har som grundläggande utgångspunkt att samla in siffror för att kunna mäta och värdera undersökningen i siffror och statistik (Björklund & Paulsson 2003). Vi har valt en kvalitativ metod för vår uppsats vilket vi tycker är mest lämpligt när det gäller behandlingen av ämnet i fråga, eftersom vårt mål med arbetet är att få en större förståelse för hur och varför revisionsplikten har kommit att utformas som den gjort (Jacobsen 2002).

Studien är genomförd som en litteraturstudie. Detta innebär att vi tittat på tryckt material, i de flesta fall sekundärdata. När denna metod används är det viktigt att känna till att informationen kan vara vinklad eller framtagen i annat syfte än den egna studiens (Björklund & Paulsson 2003). Litteratursökning har skett genom universitetsbibliotekets databaser. Vi har använt oss av nyckelord/sökord som exempelvis ”revisionsplikt”, ”revision”, ”revisionens historia” med flera.

Vi övervägde att även utföra intervjuer som vi sedan skulle kunna jämföra med resultatet av vår litteraturstudie, men vi kom fram till att då ämnet inte är så väldokumenterat så skulle det vara svårt att finna personer som var pålästa inom ämnet utöver de författare vars verk vi studerat i vår litteraturstudie. Vi valde därför att istället genomföra en ren litteraturstudie då vi bedömer att denna metod i vårt fall ger ett bättre resultat.

2.3. Trovärdighet

För att studera och bedöma en uppsats trovärdighet används måtten reliabilitet, validitet och objektivitet (Björklund & Paulsson 2003). Begreppet reliabilitet innebär att mätinstrumentet och mättenheten som används är tillförlitliga. Med andra ord ska samma resultat kunna uppnås om undersökningen upprepas. Med validitet menas hur väl forskaren lyckas mäta det avsedda objektet som forskaren vill mäta. Detta underlättas om forskaren har klara mått och mätmetoder att jobba med, vilket medför att begreppen reliabilitet och validitet går hand i hand med varandra (Ejvegård 1996). Med en studies objektivitet menas huruvida värderingar påverkat studien. Om

forskaren motiverar och tydliggör de val som finns i studien medför detta att läsaren själv får ta ställning till studiens resultat vilket ger en hög objektivitet (Björklund & Paulsson 2003).

2.4. Källkritik

I en litteraturstudie är källorna i stor utsträckning sekundärkällor. Detta har vi haft i åtanke och vi har därför försökt tillämpa ett kritiskt synsätt. Några av våra källor är skrivna av samma person (professor Eva Wallerstedt). Detta gör att en risk finns att vår studie inte blir så objektiv som vi skulle önska för att få en så hög tillförlitlighet som möjligt. Anledningen till att vi har flera källor av en och samma författare är att det i stort sett bara är Wallerstedt som studerat revisionens historia i Sverige. Hon har i sina studier oftast utgått från ett något annorlunda perspektiv än det vi utgår från. Wallerstedts studier ser ofta till revisionsyrkets framväxt medan vi istället valt att titta på själva revisionspliktens framväxt. Eftersom Wallerstedts mål med studierna inte är helt samstämmade med våra bör hennes arbete och slutsatser beaktas kritiskt för att vår studie ska få högsta möjliga validitet. Man bör även vara medveten om att hennes studier kan vara riktade till en annan målgrupp än vår studie.

Eva Wallerstedt är professor emeritus i företagsekonomi vid Uppsala universitet, vilket medför att vi bedömer Wallerstedts verks tillförlitlighet som hög.

En annan källa som vi använt i stor utsträckning är en licentiatavhandling från Linköpings universitet skriven av Camilla Sjöström. Denna avhandling behandlar revision och lagreglering. Även här har vi, då arbetet är av akademisk karaktär och med förhållandevis samstämmigt mål som vår egen studie, bedömt tillförlitligheten som hög.

Vi har på grund av studiens omfattning valt att inte studera primärkällor såsom protokoll etc., detta på grund av tidsaspekten.

3. REFERENSRAM

3.1. Redovisningens och revisionens historia

Världens äldsta kända räkenskaphandlingar består av 500-600 kilskriftstavlor eller tavelfragment som är daterade 3500-3000 f Kr och kommer från Mesopotamien. Världens äldsta bokföringslag är daterad till omkring 1900 f kr och visar på vissa bestämmelser om bokföring för köpmän, detta fynd är från det Babyloniska riket där det privata affärslivet var väl utvecklat vid tiden.

Franciskanermunken och universitetsläraren Luca Pacioli (född 1445) har haft en stor betydelse för spridningen av bokföringens konst. Hans stora bidrag till eftervärlden är hans verk som bär titeln ”Particulares de Computis e Scripturis”. I detta verk beskriver han den dubbla bokföringen, detta kan sägas vara den första tryckta läroboken i dubbelbokföring.

Sveriges bruk av den dubbla bokföringen sägs härstamma från omkring början av 1600-talet och de som förde in kunskapen i landet tros ha varit tyska och holländska köpmän samt bokförare. I Sverige utkom även två bokföringsböcker under 1600-talet, vilket torde tyda på att metoden då bör ha varit i bruk och att det fanns ett behov om att sprida denna ”nya” kunskap vidare (Grandell 1972).

Historiskt sett är redovisningen och revisionens utveckling nära samman kopplade. När revisorsprofessionen utvecklades under 1800-talet spelade den en viktig roll för hur redovisningsnormerna kom att utvecklas i Sverige (Nilsson 2005). Spår från granskningar av svenska bruksräkenskaper och påpekanden i bruksböcker finns från mitten av 1600-talet. Även spår av materiell granskning gällande brukens affärstransaktioner finns bevarade från slutet av 1600-talet. Begreppet ”revision” användes redan under 1700-talet, framförallt när det gällde granskning av ett företags räkenskaper. Det var oftast särskilda personer som anlätades för dessa granskningar och de kallades redan då för revisorer. Trots detta kan inget speciellt ”revisorsyrke” sägas ha existerat under tidsperioden (Sillén 1949). På 1700-talets senare del blev det allt vanligare att dela in revisionsuppdraget i räkenskaper och förvaltning eller *styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper*. Denna formulering kan senare hittas i

aktiebolagslagen från 1895. Först i slutet av 1800-talet fanns personer som ägnade sig åt revision som heltidssysselsättning i Sverige. Tidigare, det vill säga på 1600 och 1700-talet, var det exempelvis bruksbokföraren, förvaltaren eller inspektorn som genomförde revisionen (Wallerstedt 2009).

Redan vid 1500-talets slut fanns en revisorsorganisation i Venedig, Italien. Dock var det egentligen inte förrän i mitten av 1800-talet som professionen i fråga kom att växa fram, detta skedde först i Skottland och därefter i England (Wallerstedt 2009).

1848 stiftades Sveriges första aktiebolagslag. I och med bildandet av ett stort antal nya aktiebolag under slutet av 1800-talet kom också nya krav på att få kvalificerad finansiell hjälp. Revisorsprofessionen kom att utvecklas på grund av dessa kommersiella intressen. I början av 1900-talet var det normalt att revisorer bedrev sin verksamhet i egen regi. I yrket var det låga inträdesbarriärer och det räckte vanligtvis med en lokal och allmän kontorsutrustning. Vid den här tiden var mekaniska räknare ganska ovanliga och inte något som alla revisorer hade tillgång till. I början av 1930-talet hade de flesta revisorer ”enmansfirmor”. Ibland delade flera revisorer lokal med varandra och hade en gemensam bokföring. Revisorererna bildade vid denna tidpunkt inga egentliga firmor utan de delade endast kontor och administrativ utrustning. Den största revisionsbyrå år 1932 var Revisionsavdelningen vid AB Industribyrå där sex revisorer och ett antal assistenter arbetade. Redan här (1932) hittas rötterna till några av dagens stora revisionsbyråer, såsom Ernst & Young AB, KPMG AB samt Öhlings PricewaterhouseCoopers AB. Många av dessa små revisionsbyråer har genom åren slagits ihop och genom detta blivit allt större för att sedan gå samman med de stora internationella byråerna som nämnts ovan (Wallerstedt 2009).

3.2. Revision idag

Dagens lagstadgade revision avser alla aktiebolag oavsett storlek. Revision innebär att en revisor ska granska hur företaget sköter sin redovisning och förvaltning. Revisionen kan delas in i granskning av årsredovisning och bokföring samt granskning av styrelsens och VDs förvaltning.

Det som ska uppnås med revisionen är en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om det granskade företaget. Genom revisionen får företaget en ökad trovärdighet bland dess olika intressenter. Som intressenter räknas inte bara

företagets ägare, utan här kan även nämnas banker, leverantörer, anställda med flera, och inte minst företagets styrelse och VD (FAR SRS 2006).

Revisorn har idag enligt gällande aktiebolagslag skyldighet att rapportera misstanke om vissa typer av ekonomisk brottslighet till åklagare och bolagets styrelse. Detta gäller främst vid bokföringsbrott, skattebrott, bedrägeri- och förskingringsbrott samt brott mot borgenärer. Revisorn har även upplysningsplikt gentemot undersökningsledare vid förundersökning i brottmål (SOU 2008:32).

3.3. Begrepp

- *Lagstadgad revision:* När det först blev stadgat i lag att aktiebolag måste anlita en revisor gick detta under benämningen ”lagstadgad revision” (Sjöström 1994). När det sedan (1983) stadgades att aktiebolag enligt lag skulle ha en kvalificerad (auktoriserad eller godkänd) revisor ändrades den officiella benämningen till revisionsplikt (SOU 2008:32). I denna uppsats har vi valt att likställa dessa begrepp.
- *Ekonomisk brottslighet:* Ekonomisk brottslighet kan avgränsas till brott som har som motiv ekonomisk vinning, utövas inom ramen för näringsverksamhet (ej kriminaliserad sådan) samt bedrivs systematiskt och kontinuerligt (Justitiekommitténs betänkande 1980/81). Ekonomisk brottslighet kallas ofta kort för ekobrott och kan sägas vara ett samlingsbegrepp som rymmer många olika typer av brott. De två största ekobrottskategorierna är skattebrott och bokföringsbrott. Dessa utgör tillsammans cirka 90 % av de misstänkta ekobrotten. Ekonomisk brottslighet är vad man kallar en spanings- eller utredningsbrottslighet, det vill säga att chansen att upptäcka brotten beror på hur stora de samhällsliga resurserna är för att upprätthålla kontroll- och tillsynsverksamhet. (BRÅ 2010)
- *God revisionsred:* Med begreppet menas hur en revision ska genomföras. God revisionsred innebär att revisorn har den kunskap, erfarenhet och det professionella omdöme som krävs för uppdraget. Seden har utvecklats både internationellt, inom FAR och av Revisorsnämnden men även genom domstolspraxis. FAR har genom att översätta och anpassa Revisionsstandard (RS) i Sverige angivit vad god revisionsred innebär (FAR SRS 2006).
- *God revisorsred:* De yrkesetiska regler som gäller för revisorer går under benämningen god revisorsred. Vägledning inom området ges av FARs

regler och Revisorsnämndens tillsynsverksamhet. Att följa god revisorssed innebär bland annat att tillämpa god revisionsred (FAR SRS 2006).

- *God redovisningsred:* har sedan en tid tillbaka ansetts tillhöra normgivningens allmänna bakgrund för bokföring och bokslut men också för olika finansiella rapporter. God redovisningsred finns med i bokföringslagen sedan 1976. Begreppet har av vissa författare ansetts vara synonymt med det brittiska begreppet ”True and Fair View” som på svenska översätts till ”rättvisande bild”. God redovisningsred är till viss del kravet på en rättvisande bild men det kan även sägas att lagar och praxis utgör en del av begreppet. De som har inflytande på att tolka begreppet god redovisningsred är Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet, FAR och Riksskatteverket (Nilsson 2005).

3.4. Lag om aktiebolag 1895:65

I 1895 års Lag om Aktiebolag infördes för första gången bestämmelser om lagstadgad revision. Alla aktiebolag skulle granskas av en eller flera revisorer. Vad som framgår enligt lagen är att företagets räkenskaper och styrelsens förvaltning av företaget skulle granskas samt att ett skriftligt utlåtande gällande varje års granskning skulle avges. Det stadgas även att revisorn skulle få ständig tillgång till det material han eller hon behövde för att utföra granskningen. Detta kunde inkludera företagets räkenskaper, böcker och andra handlingar. Revisorn hade även rätt att få begärda upplysningar av styrelsen angående företagets förvaltning om detta ansågs av honom eller henne behövligt (Sjöström 1994).

Inga krav stadgades på vem revisorn skulle vara. Inget krav finns på specifik utbildning eller bakgrund för revisorn. Inte heller fanns några bestämmelser gällande vilket förhållande den valda revisorn fick ha till bolaget (Sjöström 1994).

Om revisorn genom uppsåt eller på grund av grov vårdslöshet åsamkat företaget skada stadgas det enligt lagen att revisorn är skadeståndsskyldig gentemot företaget. Om flera revisorer var utsedda gällde en solidarisk skadeståndsskyldighet gentemot företaget, ”en för alla och alla för en” (Sjöström 1994).

I 1895 års Lag om Aktiebolag fanns framförallt fyra paragrafer som berörde revision och revisorer:

”32§. Ej må någon, för egen del eller såsom ombud för annan, deltaga i afgörande af fråga, hvori hans enskilda rätt är mot bolaget stridande; och må för ty ledamot af styrelsen ej deltaga i beslut om ansvarsfrihet för förvaltningsåtgärder, för hvilken han är ansvarig, ej heller i val af revisor.”

”50§. Styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper skola granskas af en eller flere revisorer. Öfver granskningen skall för hvarje år skriftligt utlåtande afgifvas. Val af revisor må ej afse längre tid än två år.”

”51§. Revisor skall ega ständig tillgång till bolagets alla böcker, räkenskaper och andra handlingar; och må af honom begärd upplysning angående förvaltningen af styrelsen ej förvägras. Der granskningen dertill föranleder, må revisorerna skriftligen, med angifvande af skälet, påfordra, att extra bolagsstämma skall af styrelsen utlysning.”

”52§. Hafva revisorer i sitt utlåtande mot bättre vetande lemnat oriktig uppgift eller uppsåtligen underlåtit att göra anmärkningar mot dylik, i förvaltningsberättelsen eller balansräkningen meddelad uppgift, eller vid fullgörandet af sitt uppdrag visat grof vårdslöshet, vare de, som låtit sådant komma sig till last, bolaget ansvarige för all deraf uppkommande skada, en för alla och alla för en. Ej må dock talan härom anställas, sedan två år förflutit från det revisorernas utlåtande å bolagsstämma framlades.” (SFS 1895:65)

3.5. Lag om aktiebolag 1910:88

I 1910 års Lag om Aktiebolagslag stadgades den första lagbestämmelsen angående jäv. En person som är anställd i bolaget eller är med i bolagets styrelse får inte längre utses till revisor i det berörda bolaget. Styrelsens medlemmar förlorar också sin rätt att delta vid val av revisor (Wallerstedt 2009).

En minoritet av aktieägare med ett innehav om minst 1/5 av bolagets aktiekapital får nu enligt lag rätt att tillsätta en offentlig revisor genom Länsstyrelsen. Revisorns rätt att granska bolagets kassa och tillgångar skärps så att bolagsstämman fråntas rätten att inskränka revisorns rätt att exempelvis få inventera lagret (Wallerstedt 2009).

I lagen finns fortfarande inga bestämmelser om vilka kvalifikationer en revisor ska inneha. Revisorns skadeståndsplikt skärps till att en revisor kan bli skadeståndsskyldig gentemot bolaget, om det visar sig att revisorn handlat

vårdslöst i sitt uppdrag. Tidigare lagreglering har enbart innefattat grov vårdslöshet (Wallerstedt 2009).

Nedan följer lagrum gällande revision och revisorer i 1910 års aktiebolagslag:

”72§. Styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper skola granskas af en eller flere revisorer. Revisorerna väljas å bolagsstämma; dock må i bolagsordningen kunna bestämmas, att en eller flere revisorer skola på annat sätt utses att jämte de å bolagsstämman valda deltaga i granskningen. Till revisor må ej utses den, som är i bolagets eller styrelseledamots tjänst...”

”73§. Hos Konungens befallningshafvande i länet må påkallas utseende af en revisor att med öfriga revisorer deltaga i dem åliggande granskning af styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper eller i granskning af vissa räkenskaper. Förslaget härom skall väckas å bolagsstämma. Har förslaget å bolagsstämma antagits eller ock biträdts af aktieägare med ett sammanlagdt aktiebelopp, utgörande minst en femtedel af hela aktiekapitalet, åligger det styrelsen att inom en vecka hos Konungens befallningshafvande göra framställning om utseende af revisor”.

”74§. Styrelsen skall bereda revisor tillfälle att när som helst inventera bolagets kassa och öfriga tillgångar samt granska bolagets alla böcker, räkenskaper och andra handlingar; och må af revisor begärd upplysning angående förvaltningen ej af styrelsen förvägras. Vid fullgörande af sitt uppdrag hafva revisorerna att ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som af bolaget meddelas och ej afse inskränkning i deras i lag stadgade befogethet eller eljest strida mot lag eller författning eller mot bolagsordningen.”

”Revisorerna skola för hvarje räkenskapsår öfver granskningen afgifva en af dem underskrifven berättelse, som skall öfverlämnas till styrelsen...”

”Hafva revisorer i sin berättelse eller annan handling, som framlägges å bolagsstämma, mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift eller uppsåtligen underlåtit att göra anmärkning mot dylik uppgift i handling, som af dem granskats, eller vid fullgörandet af sitt uppdrag visat vårdslöshet, vare de, som låtit sådant komma sig till last, bolaget ansvariga för all däraf uppkommande skada, en för alla och alla för en.”

77§ ”...Ledamot af styrelsen må ej deltaga i beslut om ansvarsfrihet för förvaltningsåtgärd, för hvilken han är ansvarig, eller i val af revisor.” (SFS 1910:88)

3.6. Lag om aktiebolag 1944:705

I 1944 års aktiebolagslag skärps revisorns ansvar och skyldigheter. Det var fortfarande bolagets räkenskaper samt styrelse och VDs förvaltning av bolaget som skulle granskas, men nu specificerades revisorns åligganden i samband med granskning. Dessa var kontroll av protokoll från bolagsstämman, inventering av bolagets kassa och övriga tillgångar (om revisorn inte själv var närvarande eller verkställde inventeringen skulle den granskas noggrant i efterhand) samt översyn av bolagets kontroll och organisation av medelsförvaltning och räkenskaper. Utöver detta skulle granskning av bolagets räkenskapshandlingar ske. Fortfarande skulle revisorn få tillgång till de uppgifter han/hon behövde för att utföra granskningen. Det stadgades dock att revisorn till sin hjälp vid revisionsarbetet fick anställa en eller flera medhjälpare/assistenter, såvida inte bolagsstämman misstuckte (Sjöström 1994).

Även revisionsberättelsens innehåll specificerades ytterligare. Den skulle innehålla granskningens resultat, eventuella anmärkningar som revisorn kommit fram till, fastställande av bolagets resultat- och balansräkning, ett uttalande angående huruvida revisorn till- eller avstyrker ansvarsfrihet för styrelse och VD samt uttalande angående styrelse och VDs förslag på disposition av årets vinst eller förlust i bolaget (Sjöström 1994).

Om bolagets aktiekapital eller maximikapital översteg 500 000 kr stadgades att minst två revisorer skulle utses. Krav på kvalificerad (auktoriserad eller godkänd) revisor infördes för bolag vars aktier var börsnoterade och bolag vars aktiekapital eller maximikapital översteg 2 000 000 kr (Sjöström 1994).

Krav på revisorns utbildning och erfarenhet stadgades till att innebära att revisor skulle ha bokföringserfarenhet och insikt i ekonomiska förhållanden som var tillfredsställande för uppdraget i fråga. Vidare skulle revisorn vara myndig och helst svensk medborgare (Sjöström 1994).

Regler angående jäv skärptes betydligt i 1944 års aktiebolagslag. Enligt den då nya lagen fick den som valdes till revisor ej befinna sig i underordnad eller beroendeställning till styrelseledamot eller VD. Denne fick inte heller inneha uppdrag att sköta bokföring eller medelsförvaltning eller kontroll över detta. Det var heller inte tillåtet att välja en person till revisor som var släkt med styrelseledamot eller VD (syskon/upp/nedstigande led/make/svåger) (Sjöström 1994).

Om 1/10 av bolagets aktieägare begärde det så skulle en minoritetsrevisor utses, till skillnad från tidigare reglering då 1/5 av bolagets aktieägare krävdes. Denne skulle vara kvalificerad, det vill säga godkänd eller auktoriserad (Sjöström 1994).

Nedan följer lagrum gällande revision och revisorer i 1944 års aktiebolagslag:

”Styrelsens och verkställande direktörs förvaltning samt bolagets räkenskaper skola granskas av en eller flera revisorer. Överstiger aktiekapitalet eller maximikapitalet enligt bolagsordningen 500 000 kronor, skola i bolaget utses minst två revisorer.”

”Revisor skall vara myndig och, där ej för särskilt fall Konungen annat tillåter, här i riket bosatt svensk medborgare. Revisor skall hava den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordras för uppdraget. Uppgår aktiekapitalet eller maximikapitalet enligt bolagsordningen till 2 miljoner kronor eller däröver eller äro bolagets aktier eller av bolaget utgivna obligationer föremål för notering å fondbörs inom riket, skall minst en av revisorerna vara auktoriserad revisor. Auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman skall ock utses, där det är föreskrivet i bolagsordningen eller begäres av aktieägare med ett sammanlagt aktiebelopp om minst en tiondel av hela aktiekapitalet. Till revisor må ej utses den, som är befattningshavare i bolaget eller eljest intager en underordnad eller beroendeställning till styrelseledamot eller verkställande direktör eller till befattningshavande i bolaget, åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver, ej heller styrelseledamots, verkställande direktörs eller sådan befattningshavares make eller den, som med honom är i rätt upp- eller nedstigande skyldskap eller svågerlag eller är hans syskon eller med honom är i det svågerlag, eller den ene är gift med den andres syskon.”

”Bland revisorerna i moderbolaget bör, där det kan ske, en eller flera vara revisorer i dotterbolag.”

”Det åligger revisorerna vid fullgörandet av sitt uppdrag att granska bolagets böcker och andra räkenskaper, att taga del av styrelsens och bolagsstämmans protokoll, att verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering av bolagets kassa och övriga tillgångar, att tillse huruvida bolagets organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen är tillfredsställande, att, sedan de redovisningshandlingar som i 98§ omförmålas angivits för bolaget, granska

nämnda redovisningshandlingar, samt att vidtaga de åtgärder som i övrigt för ett behörigt fullgörande av revisionsuppdraget må vara erforderliga.”

”Om det revisor åvilande granskningsarbetet är av större omfattning, vare han berättigad att därtill anlita hos honom för biträde i revisionsverksamhet anställd, lämplig person såsom medhjälpare efter vad med hänsyn till arbetets art får anses tillbörligt. Rätt att sålunda anlita medhjälpare föreligger icke, så framt bolagsstämman vid valet träffar sådant förbehåll.”

”Styrelsen och verkställande direktör skola giva revisor tillgång till bolagets böcker, räkenskaper och andra handlingar samt i övrigt det biträde, som av honom påkallas för uppdraget. Av revisor begärd upplysning angående förvaltningen må ej av styrelse eller verkställande direktör vägras.”

”Revisorerna skola för varje räkenskapsår avgiva en av dem undertecknad revisionsberättelse...” ”Revisionsberättelsen skall innehålla redogörelse för resultatet av revisorernas granskning samt uttalande, huruvida anmärkning i avseende å de till revisorerna överlämnade redovisningshandlingarna, bolagets bokförning eller inventeringen av dess tillgångar eller eljest beträffande förvaltningen av bolagets angelägenheter föreligger eller icke. Föreligger anledning till anmärkning, skall denna angivas i revisionsberättelsen. Revisorerna äge ock i berättelsen meddela erinringar, som de anse böra komma till aktieägarnas kännedom.” Revisionsberättelsen skall innehålla särskilt uttalande angående fastställelse av balansräkningen; angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör, samt angående styrelsens och verkställande direktörs förslag i anledning av bolagets vinst eller förlust enligt balansräkningen, därvid skall avgivas huruvida förslaget omfattar stadgad avsättning till reservfonden eller skuldregleringsfond...” (SFS 1944:705)

3.7. Aktiebolagslag 1975:1385

I 1975 års aktiebolagslag är den stora skillnaden gentemot aktiebolagslagen från 1944 att de tydliga specificeringarna gällande arbetsuppgifter vid granskning ersatts av god sed. Det stadgas att bolagets årsredovisning, räkenskaper samt styrelse och VDs förvaltning av bolaget skall granskas enligt ”god revisions sed”. Vad som avses med begreppet god revisions sed överläts till branschorganisationer att utveckla (Sjöström 1994).

Kravet på antal revisorer avskaffas i 1975 års aktiebolagslag. Istället stadgas att en kvalificerad revisor skall utses om bolagets bundna kapital uppgår till minst

1 000 000 kr. Om nettotillgångarnas värde överstiger ett visst belopp (reglerat via basbeloppet), bolaget har minst 200 anställda eller är börsnoterat skall en auktoriserad revisor utses (Sjöström 1994).

Bestämmelserna angående revisionsberättelsens innehåll var i stort detsamma som i tidigare lagstiftning. Den största förändringen här var att revisorns påskrift nu gällde hela årsredovisningen istället för som tidigare bara företagets resultat- och balansräkning (Sjöström 1994).

Gällande vem som kan utses till revisor finns kravet om insikt och erfarenhet fortfarande kvar från tidigare lag. Nytt är att ett auktoriserat eller godkänt revisionsbolag kan väljas som revisor istället för att en viss person utses (Sjöström 1994).

Jävsregler är i stort oförändrade från 1944 års aktiebolagslag. Det som tillkommit är att gifta och sambor likställs och att revisorn inte får ha låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern (Sjöström 1994).

I lagen stadgas att revisorn har tystnadsplikt gentemot enskilda aktieägare eller utomstående. Om revisorn eller dennes assistent genom uppsåt eller oaktsamhet skadar bolaget är revisorn skadeståndsskyldig gentemot bolaget (Sjöström 1994).

Gällande minoritetsrevisor ändras andelarna som krävs för att krav skall kunna ställas på utseende av en minoritetsrevisor. Nu krävs att representanter för 1/10 av samtliga aktier eller 1/3 av samtliga aktier som företräds vid bolagsstämman begär att en minoritetsrevisor skall utses (Sjöström 1994).

Nedan följer lagrum gällande revision och revisorer i 1975 års aktiebolagslag:

”10kap 1§. Revisor väljes av bolagsstämman../..Bolagsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter...”

”Förslag att hos länsstyrelsen påkalla tillsättande av en revisor att med övriga revisorer deltaga i revisionen kan framställas på bolagsstämma där revisorsval skall ske eller förslaget enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Biträdes förslaget av ägare till en tiondel av samtliga aktier eller till en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna, skall länsstyrelsen på begäran av aktieägare efter hörande av bolagets styrelse utse revisor för tiden till och med ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår.”

”10kap 2§. Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige../.. Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande../.. Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag../.. Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.”

”10kap 3§. Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst en miljon kronor, skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

- 1 tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1000 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår,
- 2 antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstiger 200, eller
- 3 bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer../

../.. Vad som i andra och tredje styckena föreskrives gäller även för moderbolag i en koncern om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränobelopp som anges i andra stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstiger 200. I annat bolag än som avses i första, andra och fjärde styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om ägare till en tiondel av samtliga aktier begär det vid bolagsstämma, där revisorsval skall ske.”

”10kap 4§. Den kan ej vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterbolag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroendeställning till bolaget eller någon som avses under ett eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. står i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka sådant bolag har ställt säkerhet...”

”10kap 5§. Uppdrag att tillsvidare vara revisor upphör när ny revisor utsetts. Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Anmälan härom skall göras hos styrelsen och, om revisor som ej är vald på bolagsstämma vill avgå, hos den som tillsatt honom...”

”10kap 7§. Revisor skall i den omfattning god revisionsredovisning bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Är bolaget moderbolag, skall revisor även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt...”

”10kap 10§. ... Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag.../. Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot denna lag eller bolagsordningen skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom. Revisionsberättelsen skall innehålla yttrande huruvida förteckning enligt 12kap 9§ upprätsats när skyldighet därtill förelegat och särskilt uttalande angående fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt angående de i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. I moderbolag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen.”

”10kap 11§. Erinringar som revisor framställt till styrelsen eller verkställande direktör skall antecknas i protokoll eller annan handling som skall överlämnas till styrelsen och av denna bevaras på betryggande sätt.”

”10kap 12§. Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom

om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget. Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om de ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.”

”15kap 2§. Revisor är ersättningskyldig enligt i 1§ angivna grunder. Han ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans medhjälpare.” (SFS 1975:1385)

3.8. Bokföringslagen SFS 1976:125

1976 års Bokföringslag innehåller nya grundläggande regler för all sorts redovisning. Bokföringen ska utformas på ett sätt som är ”Förenligt med eller enligt god redovisningssed”. Detta begrepp kom att ersätta ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased” ifrån föregående lag som härstammar från år 1929 (Wallerstedt 2009).

God redovisningssed var resultatet av ett standardiseringsarbete som FAR bedrivit. FARs rekommendationer blev nu föreskrivna i lag och dessa skulle anses normerande. Redovisningspraxis fick nu en stärkt ställning vid utformningen av redovisningsstandards. I propositionen till den ”nya” bokföringslagen (1975:194) föreslogs det även att en ny nämnd borde bildas. Nämndens uppgift skulle vara att hjälpa till med anvisningar, råd och rekommendationer när det kom till att tillämpa den nya bokföringslagen. År 1976 bildades Bokföringsnämnden (BFN). BFN kom att bestå av en ordförande och nio ledamöter. Det var regeringen som hade i uppdraget att utse dessa representanter och de skulle vara företrädare för revisorsprofessionen, företagen, skattemyndigheten, börserna, akademien och fackföreningarna. Syftet med att inrätta nämnden var att den skulle förhålla sig neutral, men det kom senare att visa sig att FAR blev en härskande aktör i BFN (Wallerstedt 2009).

Utdrag ur 1976 års bokföringslag:

2§. Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överrensstämmer med god redovisningssed. (SFS 1976:125)

3.9. Lag om ändring av aktiebolagslag 1982:739

1982 bestämdes att en förändring i 1975 års aktiebolagslag skulle införas och börja gälla från den 1 januari 1983 för alla nystartade bolag och från årsskiftet 1987/88 för redan etablerade bolag. Förändringen innebar att alla aktiebolag skulle vara skyldiga att anlita minst en kvalificerad revisor oavsett bolagets storlek. Det stadgades att börsnoterade bolag och bolag med nettobalansomslutning över 1000 basbelopp eller med fler än 200 anställda var tvungna att anlita minst en auktoriserad revisor. Mindre aktiebolag kunde välja om de ville anlita en godkänd eller auktoriserad revisor. Även regleringen gällande minoritetsrevisor ändrades så att en auktoriserad revisor alltid skulle utses om en minoritet krävde att en minoritetsrevisor utsågs. Tidigare reglering hade bara krävt kvalificerad revisor, det vill säga antingen godkänd eller auktoriserad revisor, vid utnämning av minoritetsrevisor (Sjöström 1994).

Den viktigaste paragrafen rörande revisionsplikt i Lag om ändring av Aktiebolagslag 1982:739 lyder som följer:

”10kap 3§. Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor.” (SFS 1982:739)

3.10. Auktorisation av revisorer

Stockholms Handelskammare bildades 1902. Dess viktigaste uppgifter var att verka för handel, industri och sjöfart, samt att yttra sig i frågor som berörde näringslivet till de statliga och kommunala myndigheterna. Att Handelskammaren beslutade sig för att auktorisera revisorer 1912 tros bero på att man 1909 fick en högre undervisning i de ämnen som behövdes för revisorer vid Handelshögskolan i Stockholm. För att kunna bli av handelskammaren auktoriserad revisor fordrades en examen från Handelshögskolan i Stockholm innehållande ämnena nationalekonomi, statistik, handelsteknik, statskunskap och rättskunskap. Förutom dessa teoretiska kunskaper behövdes också praktiktid på tre år hos antingen en auktoriserad revisor eller Stockholms Köpmannaförenings ackords- och konkursavdelning. För att vara behörig skulle kandidaten, man eller kvinna, även ha uppnått 25 års ålder och vara känd för sin redlighet och rättrådighet. Första året auktoriserades sex revisorer, häribland Oskar Sillén. Fram till 1918 hade sexton personer auktoriserats, bland dem hittar vi de två första kvinnorna som auktoriserades 1914, systrarna Thyra och Dagmar Svensson (Wallerstedt 2009).

År 1917 fastställde Kungl.Maj:t Stockholms Handelskammars stadgar och då fick Handelskammaren behörighet att vara det officiella organet för näringslivet. Handelskammaren skulle nu exempelvis uttala sig om handelsbruk och utfärda intyg om varors ursprung. Handelskammaren skulle också auktorisera revisorer för revisionsverksamhet (Wallerstedt 2009).

Handelskamrarnas Centrala Revisorsnämnd (CRN) bildades 1919. I denna nämnd finns en representant från varje lokal auktoriserande handelskammare. Auktorisationsförfarandet förändrades då till att nämnden vid varje lokal handelskammare granskade ansökningar från personer som ville auktorisera sig från distriktet, sedan undersöker CRN om kvalifikationerna är uppfyllda och tar beslut om att godkänna eller avslå ansökan (Wallerstedt 2009).

Auktorisationsgraden godkända granskningsmän tillkom 1931, detta möjliggjorde för dem som inte hade en examen från handelshögskolan att ändå kunna bli auktoriserad revisor genom att läsa in en såkallad revisorsexamen (Wallerstedt 2009). Det som krävdes för att kunna bli godkänd granskningsman var att personen var svensk medborgare, minst 25 år gammal, hade gott anseende och goda kunskaper i bokföring samt var allmänt lämplig för revisionsarbete (Sjöström 1994).

Under 1973 kommer auktorisationen av revisorer att hamna under Kommerskollegium som blir den statliga myndighet som ansvarar för frågor som berör auktorisation och godkännande av revisorer. Kommerskollegium ansvarar också för tillsynen av hur revisorer sköter sin verksamhet. De har även disciplinära åtgärder att ta till och kan upphäva auktorisation och godkännande samt utdela varningar . Här inrättas även en nämnd som ska rådfrågas om det dyker upp principiellt viktiga eller invecklade frågor. Nämnden består av representanter från FAR, SRS, olika myndigheter och organisationer. 1995 bildas en ny myndighet för auktorisation, godkännande och tillsyn av revisorer, nämligen Revisorsnämnden (Wallerstedt 2009).

I förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer, SFS 1973:221, finns bestämmelser om vad som krävs för att ansöka om auktorisation eller godkännande (Wallerstedt 2009). Kvalifikationerna som en revisor skulle inneha för att få titeln auktoriserad revisor hade inte ändrats så mycket jämfört med de kvalifikationer som fordrades för auktorisation 1912 (dessa nämns ovan). Det krävdes nu att revisorn var myndig och bosatt i Sverige samt arbetade inom revisionsverksamhet. Krav fanns även på ekonomexamen från svensk högskola eller universitet och minst fem års praktik varav minst tre års

praktik skulle vara förlagd hos auktoriserad revisor. Personen skulle även vara känd för redbarhet och vara i övrigt lämplig för yrket (Sjöström 1994). Titeln auktoriserad eller godkänd revisor gällde i fem år. I förordningen finns också bestämmelser om revisorns oberoende och om verksamhetens utformning (Wallerstedt 2009).

3.11. FAR och SRS

Svenska Revisors Samfundet (SRS) bildades 1899. Den drivande kraften bakom bildandet var riksdagsledamot Edvard Wavrinsky som 1899 även startat aktiebolaget *Sveriges Allmänna Revisionsbyrå*. Wavrinsky ville medverka till att förbättra revisionsområdet och få bort de han kallade ”amatörrevisorer”. Han kämpade för att det skulle vara staten som auktoriserade revisorer och inte Stockholms Handelskammare. När SRS startades riktade sig samfundet inte enbart till revisorer som arbetade heltid utan även till dem som hade revisionsyrket som bisyssla. SRS verkade för statlig auktorisation av revisorer och överlämnade 1908 *Utredning angående behovet af offentliga revisorer verkställd af Svenska Revisorsamfundet* till dåvarande chefen för Finansdepartementet. Regeringen företog dock ingen åtgärd, staten var däremot positiv till att Stockholms Handelskammare auktoriserade revisorer 1912 (Wallerstedt 2009).

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) bildas 1923. Den troliga anledningen till bildandet torde vara att SRS beslutat att auktorisera egna revisorer. De två stora samtalsämnen inom föreningen de första åren var huruvida man som ”auktoriserad” revisor skulle ansluta sig till SRS eller inte och skyddet av titeln ”auktoriserad revisor” (Wallerstedt 2009).

FAR sände en skrivelse till CRN angående frågan om titeln ”auktoriserad revisor” för att få CRN att vidta åtgärder som kunde skydda titeln. CRN gav sig in i debatten angående titeln ”auktoriserad revisor” och försökte förmå SRS att inte utfärda certifikat med titeln ”auktoriserad revisor” då detta kunde förväxlas med de bevis som utfärdades av Handelskammaren. SRS svarade att titeln inte kunde monopoliseras av någon part och att SRS inte tänkte ”avstå från rätten ” att utfärda titeln till de personer som de ansåg lämpliga. Revirstriden om titeln ”auktoriserad revisor ” pågick mellan åren 1921-1930. Föreningen Godkända Granskningsmän (FGG) anslöt sig till SRS 1947 (Wallerstedt 2009).

I början av 1970-talet kom det sig ändå att FAR och SRS inledde ett samarbete och år 1982 slog FAR och SRS ihop sina utbildningsavdelningar och bildade Institutionen för Revisorsutbildning HB (IREV) (Wallerstedt 2009).

Under 1970-talet kom FAR med flera lyckade nyheter, det startades en tidning vid namn *Balans* 1975 och det utkom en *Samlingsvolym* 1979 (Wallerstedt 2009).

I mars 2001 bytte Föreningen Auktoriserade Revisorer namn till FAR som nu kom att bli föreningens självständiga namn istället för som tidigare en akronym av föreningsnamnet Föreningen Auktoriserade Revisorer (Wallerstedt 2009).

Den 1 september 2006 fusionerades FAR och SRS till en enad organisation vid namn FAR SRS. Detta kom att medföra att det nu blev en enad kvalificerad revisorskår i Sverige, vilket också var SRSs grundare Edvard Wavrinskys förhoppning när SRSs bildades 1899 (Wallerstedt 2009).

3.12. **Kreugers imperium – Kreugerkraschen**

Ivar Kreuger, 1880-1932, var utbildad civilingenjör och känd som finansman och ”Tändstickskung”. År 1908 grundade han tillsammans med Paul Toll Kreuger & Toll, en byggnads- och entreprenadfirma. Kreugers företag blev snabbt ledande inom sin genre och byggde bland annat Stockholms stadion. År 1913 blev Kreuger intresserad av tändsticksbranschen, han köpte upp företag inom branschen för att sedan göra sammanslagningar av tändsticksföretagen (Bra Böckers Lexikon 2000).

År 1917 bildade han Svenska tändsticks AB (STAB), som senare kom att bli världens största tändstickskoncern. Kreuger ville i största möjliga mån undvika konkurrens på tändsticksmarknaden vilket bidrog till att hans mål var att förvärva tändsticksmonopol. Han erbjöd fördelaktiga stora lån i utbyte mot tillverknings- och försäljningsmonopol på tändstickor. Kreuger riktade särskilt in sig på låglöneländer i främst Östeuropa (Bra Böckers Lexikon 2000).

Den svenska kapitalmarknaden var vid tiden mycket likvid och utgjorde Kreugers största källa till de stora lån som behövdes för Kreugers företagsförvärv. De svenska bankerna hade till 43 procent säkrat sina utestående lån med Kreugerföretagens aktier som säkerhet. Dessa aktier hade från 1913 till 1917 ökat till det dubbla i värde. 1920 kom ett omslag i konjunkturen på hela världsmarknaden och priset sjönk. På ett år minskade

partihandelsindex i Sverige med nästan 50 procent. Nu fanns inte längre något riskkapital och de fallande priserna gjorde att förmögenheter raderades ut. Detta resulterade i att misstron mot att investera i aktier blev stor. Före krisen hade Kreuger träffat ett avtal med Svenska Handelsbanken och Skandinaviska Kreditaktiebolaget. I detta avtal stod att Kreuger personligen hade fått en investeringskredit på 60 miljoner kronor, som garant stod Svenska Tändstickaktiebolaget. I och med bankkrisen ville bankerna omförhandla lånen år 1922 vilket ledde till bekymmer för Kreugergruppen. Kreuger hittade nu vägen in på den internationella arenan genom att Higginson & CO i London kom att placera en stor post aktier i Swedish Match på aktiemarknaden i London (Wallerstedt 2009).

1923 grundade Kreuger ett dotterbolag till Swedish Match i Amerika vilket gav tillgång till den amerikanska kapitalmarknaden och han blev nu känd i världen som "tändstickskungen". Genom att ge långsiktiga lån till låg ränta till olika regeringar fick han som utbyte tändsticksmonopol i landet. Kreuger finansierade sin verksamhet med hjälp av kortsiktig upplåning. Vid 1930-talets slut hade Kreugerkoncernen förvärvat femton nationella tändsticksmonopol (Wallerstedt 2009).

Efter att New York börsen kraschat 1929 förändrades inte Kreugers möjligheter att träffa låneavtal med europeiska länder. Det var fortfarande en relativt god marknad på den internationella kortsiktiga kapitalmarknaden vilket ledde till att Kreuger blev allt mer beroende av kortsiktiga krediter. Åren 1929 och 1930 lånade han ut 30 miljoner USD till Rumänien, cirka 32 miljoner USD till Polen och 125 miljoner USD till Tyskland. Nu började dock Kreugerkoncernen få allvarliga finansiella problem. Riksbanken och andra svenska banker blev vid ett flertal olika tillfällen tvungna att lösa hans akuta behov av pengar (Wallerstedt 2009).

I ett försök att rädda sig bestämde sig Kreuger år 1931 för att sälja sitt majoritetsintresse i LM Eriksson & CO till en av bolagets amerikanska konkurrenter International Telephone & Telegraph Corp (ITT) för 11 miljoner dollar. I denna överenskommelse hade Kreuger garanterat att LM Eriksson skulle ge en vinst på minst tolv miljoner kronor under verksamhetsåret 1931. I avtalet ingick att ITT skulle beredas möjlighet att gå igenom LM Erikssons räkenskaper för att se att dessa överens stämde med Kreugers utsaga. (Wallerstedt 2009)

När sedan ITT:s revisor kommer till Stockholm i januari 1932 för att granska LM Ericssons bokföring upptäcks det att omkring 27,5 miljoner svenska kronor som var upptagna som kontanter i redovisningen i verkligheten var fordringar på Kreugerbolagen. ITT krävde nu att uppgörelsen mellan bolagen ska hävas då LM Ericssons likviditet helt avvek från Kreugers uttalande. I mars 1932 befann sig Kreuger i New York för att försöka övertala ITT att fullfölja affärsförbindelsen, vilket inte lyckas. Kreuger lyckas dock övertala ITT att inte berätta om hans bekymmersamma finansiella situation för allmänheten (Wallerstedt 2009).

Kreuger anlände den 11 mars till Paris för att träffa två medlemmar av den högsta ledningen hos Lee Higginson & CO som var Kreugers amerikanska bankkontakt. Under diskussionerna i Paris förstod Kreuger att avslöjandet om hans och bolagets dåliga ekonomiska situation var nära. Han tog sitt liv lördagen den 12 mars 1932 i sin lägenhet i Paris. Detta kom att leda till total kollaps inom Kreugerimperiet och det blev en stor finansiell katastrof för de människor som investerat sina pengar i Kreugerpapper. Kreugerkraschen kom inte enbart att påverka Sverige, utan kom även att ge eko långt utanför Sveriges gränser. Den svenska regeringen utfärdade ett betalningsansånd när de fick kännedom om Kreugers självmord. Med detta försökte man att undvika en omedelbar konkurs i Kreugerkoncernen (Wallerstedt 2009).

Kreugerkraschen kom att påverka regleringen av den ekonomiska rapporteringen i stor utsträckning. I Sverige var Kreugerkraschen en bidragande orsak till införandet av både obligatorisk koncernredovisning och även till skärpningen av bestämmelserna i aktiebolagslagen avseende revision när den nya aktiebolagslagen stadgades 1944 (Wallerstedt 2009).

3.13. Oskar Sillén (1883-1965)

Oskar Sillén var en av de sex första revisorerna som auktoriserades vid Stockholms Handelskammare 1912. Sillén hade ingen examen vid Stockholms Handelshögskola men var utbildad i Tyskland vid "Städtische Handels Hochschule" som låg belägen i Köln. Oskar Sillén har haft stor betydelse för hur ämnet företagsekonomi utvecklats vid Handelshögskolan i Stockholm, han har också haft ett stort inflytande i näringslivet genom sin aktivitet inom en mängd olika organisationer. Oskar Sillén var den enda professorn i företagsekonomi i Sverige under nästan ett helt decennium. Han var professor

i nästan fyrtio år innan han pensionerade sig 1951/52. Mellan åren 1912-1932 arbetade Sillén på AB Industribyrån vars ledning fanns hos Sveriges Industriförbund, Sillén arbetade här som chef för organisationsavdelningen (Wallerstedt 1988).

Oskar Sillén var den person som redan under åren 1921 och 1922 kom att ifrågasätta Kreugerkoncernens finansiella ställning. Sillén gjorde under åren 1920 till och med 1922 minst åtta olika utredningar på begäran från Svenska Handelsbanken. Företagen som berördes av utredningarna tillhörde ett flertal olika branscher. Av dessa var det två som berörde Svenska Tändsticksaktiebolaget. Sillén hade här svårigheter i att tyda och utläsa hur stor del av bolagets aktieinnehav som var bokfört i de olika koncernbolagen. Det fanns också svårigheter i att utläsa hur tillgångar, fordringar och skulder bokförts i de olika bolagen. Resultatet blev att Sillén hade svårt att fastställa och ge något slutgiltigt omdöme om Kreugerkoncernen finansiella ställning eller om hur stort värdet var på aktierna. Sillén påpekade också att bolagets största svaghet var att för stort ansvar fanns hos ledaren Ivar Kreuger (Wallerstedt 1988).

Oskar Sillén startade 1932 revisionsbyrån STEO tillsammans med tre kollegor från AB Industribyrån. Anledningen till att de då bestämde sig för att bryta upp från AB Industribyrån var att ingen skulle kunna tvivla på och ifrågasätta deras oberoende ställning i förhållande till Sveriges Industriförbund (Wallerstedt 1988).

Oskar Sillén var en eftertraktad revisor som anlätades som expert i ett flertal statliga utredningar som gällde bokförings och beskattningsfrågor. Han var också författare och gav ut ett flertal verk och var även en flitig producent av tidningsartiklar och en anlätad föreläsare. Sillén var en av upphovsmännen till: Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Tidskrift för affärsekonomi, Affärsekonomiska forskningsinstitutionen och Företagsekonomiska diskussionsföreningen (Wallerstedt 1988).

4. MOTIV

4.1. Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1895:65

År 1848 stiftades Sveriges första aktiebolagslag, nämligen *Kungliga förordningen (1848:43) av den 6 oktober 1848*. Syftet med lagen var bland annat att Kungl. Maj:t skulle få tillfälle att vid ett företags bildande pröva bolagets verksamhet för att se om bolaget skulle få bilda ett självständigt rättssubjekt, ett aktiebolag där aktieägarna inte själva hade personligt ansvar (Sjöström 1994). Dock blev tillväxten av aktiebolag betydligt större än förväntat, mellan åren 1850 – 1890 bildades hela 3400 aktiebolag (Wallerstedt 2009). Missnöjet med aktiebolagslagen från 1848 växte då den allmänna uppfattningen var att lagen inte tillräckligt skyddade intressenternas intressen. Ekonomisk brottslighet var vid den här tiden vanligt förekommande. Bedrägerier och förskingringar förekom i de flesta branscher, detta då affärsmännen ofta ägnade mer tid åt själva verksamheten än åt bolagets bokföring. Det tog ofta lång tid, upp till flera år, innan förskingringar och bedrägerier upptäcktes då dessa i de flesta fall doldes genom förfalskning av företagets bokföring. Den frekventa förekomsten av ekonomisk brottslighet ledde till införandet av bestämmelser att alla aktiebolag årligen skulle granskas av en revisor i den efterföljande aktiebolagslagen, Lag om aktiebolag 1895:65 (Sjöström 1994).

Ytterligare en reglering som infördes för att hjälpa till att bekämpa problemet med oupptäckt ekonomisk brottslighet i företagen var skadeståndsplikt för den anlitate revisorn om denne genom uppsåt eller grov oaktsamhet vållade företaget skada. Förhoppningen var att detta skulle medföra att revisorerna genomförde sina granskningar mer noggrant (Sjöström 1994).

Redan vid stiftandet av 1895 års aktiebolagslag lades förslag fram angående bildande av en yrkeskår med revisorer. De företag som anlitate en revisor gjorde det ofta mer för sakens skull än för själva granskningen revisorn utförde. Det ansågs ofta som ett hedersuppdrag att utses till revisor och ersättningen som betalades var bara en symbolisk summa. Ofta var det en person som ledningen eller ägarna kände väl som utsågs till revisor, vilket medförde att revisorn i många fall inte alls hade de kunskaper i bokföring som krävdes för att kunna hitta felaktigheter i ett företags bokföring. Då bristerna i

de utsedda revisorernas kunskaper ofta var så stora att revisorerna inte alltid upptäckte och/eller kunde förhindra ekonomisk brottslighet föreslogs att en yrkeskår med speciellt utbildade och oberoende revisorer skulle bildas och tillhandahållas av staten. Detta förslag genomfördes dock aldrig. För att ett sådant förslag skulle få någon verkan i minskandet av ekonomisk brottslighet ansågs att bestämmelser skulle behöva införas som ställde krav på företagen att anlita en sådan ”speciellt utbildad revisor”, annars torde inte de företag där ekonomisk brottslighet förekom anlita dessa revisorer. Då staten inte ville styra näringslivet allt för mycket och förslaget troddes bli kostsamt för staten blev det alltså aldrig aktuellt (Sjöström 1994).

4.2. Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1910:88

Förslaget till Lag om aktiebolag 1910 lades fram i början av år 1908. Bestämmelserna angående revision hade här utökats i jämförelse med lag om aktiebolag från 1895. Syftet med denna nya aktiebolagslag var att man i större utsträckning ville trygga aktieägarnas rättigheter gentemot styrelserna i bolagen. Med skärpt kontroll över styrelses förvaltning kunde man bättre se till att allmänheten skonades ifrån osunda företag (Wallerstedt 2009).

I aktiebolagslagen som kom 1910 hade bolagsstämman inte längre rätt att inskränka i revisorns rätt till bolagets alla böcker, nu hade bolagsstämman förlorat sin makt att undanhålla revisorn betydande information som exempelvis att göra en inventeringskontroll. Meningen med att kunna göra en inventeringskontroll ansågs viktig i och med att det då blev möjligt att kontrollera att det som angavs som tillgångar i räkenskaperna verkligen fanns i bolagets ägo och inte enbart fanns med för att ställa bolaget i bättre dager. Lagen ville också se till att majoriteten inte kunde förtrycka minoriteten. Den nya lagen ger minoriteten av aktieägare rätt att begära en offentlig revisor, så kallad minoritets revisor. För detta krävs att 1/5 av aktiekapitalet fordrar detta (Wallerstedt 2009).

4.3. Motiv till nya regleringar av revision i Lag om aktiebolag 1944:705

Redan under slutet av 1920-talet debatterades det om behovet av att revidera 1910 års aktiebolag. Justitiedepartementet kom 1932 med en promemoria om

ett förslag att ändra 1910 års aktiebolag, denna promemoria inleddes med ett fastställande om hur snabb den ekonomiska utvecklingen varit sedan aktiebolagslagen från 1910 kommit till i lag. Här framhölls också att den gällande aktiebolagslagen inte värnade om revisorns oberoende, detta kom att debatterades hårt efter Kreugerkraschen, huruvida revisorn kunde agera i oberoende ställning eller inte. Kreugerkraschen påverkade utformningen av 1944 års aktiebolagslag på många sätt. När det upptäcktes hur stor påverkan kraschen hade inte bara på den specifika branschen utan på hela samhällsekonomin blev resultatet en betydligt striktare lagstiftning gällande revision på en hel del områden (Wallerstedt 2009).

Sedan stiftandet av 1910 års aktiebolagslag hade antalet aktiebolag ökat avsevärt i Sverige. Ökningen innebar även en ökad handel med aktier på börsen, vilket i sin tur resulterade i ett omlopp på stora penningbelopp. Det hade visat sig att kriser i större bolag kunde medföra katastrofala konsekvenser inte bara för aktieägare och intressenter utan för hela samhällsekonomin i stort som gjorde att staten fick ingripa. Det fanns i affärlivet ett stort behov av en förbättrad kontroll och staten kände ett visst ansvar gentemot allmänheten. Därför kom 1944 en ny aktiebolagslag, Lag om Aktiebolag 1944:705 (Wallerstedt 2009).

I den nya aktiebolagslagen var den största förändringen på revisionsområdet att revisorerna blivit tilldelade ett större ansvar och med det följde även en högre ställning. Då revision av många bolag under en tidsperiod i stort ansetts bristfällig medförde detta att regler om hur en revision skulle utföras specificerades. Detta skulle hjälpa till att motverka den bristfälliga kontroll som ofta skedde. Det var även tänkt att om regler kring revisionens innehåll specificerades i lag så skulle detta ge revisorn en ökad självständighet gentemot bolaget denna granskade då dessa inte på samma sätt som tidigare skulle kunna påverka granskningens innehåll. Det blev även tillåtet för revisorn att anlita medhjälpare för att kunna klara av den ganska omfattande granskning som nu lagstadgats. Även här var en anledning att stärka revisorns oberoende då denne tidigare ofta fått ta hjälp av det granskade bolagets egna anställda vid revision av bolaget. Nu skulle revisorn alltså kunna ha egna anställda som arbetade för honom/henne vid en granskning. I lagen specificerades även vad revisionsberättelsen skulle innehålla efter en avslutad granskning. Detta då den tidigare, när reglering angående dess innehåll saknades, i många fall upplevts som bristfällig och intetsägande (Sjöström 1994).

I 1944 års aktiebolagslag skärps reglerna om vem som får utses till revisor i ett aktiebolag. I världen rasar andra världskriget och den nationella identiteten ses som en viktig faktor i företagen. Detta är anledningen till att revisorn bör vara svensk medborgare då denna ofta tar del av känslig information. Det införs för första gången bestämmelser angående auktoriserad revisor i framförallt börsnoterade bolag. Återigen diskuterades det huruvida en yrkeskår av revisorer borde införas och tillhandahållas av staten. Förslag lades fram att alla aktiebolag skulle anlita en auktoriserad revisor. Detta ansågs dock omöjligt då antalet auktoriserade revisorer inte var i närheten av tillräckligt för att kunna tillgodose alla aktiebolag. Behovet av en auktoriserad revisor i mindre aktiebolag ansågs litet. Däremot i de större bolagen och framförallt de vars aktier var börsnoterade ansågs behovet av en auktoriserad revisor stort då bristfälliga granskningar i dessa företag kunde få allvarliga konsekvenser för alla intressenter, även samhället och staten. Därför infördes bestämmelser att börsnoterade och större bolag var tvungna att anlita minst en auktoriserad revisor. Ytterligare en anledning till att förslaget att staten skulle tillhandahålla en speciell yrkeskår av revisorer (vilka skulle vara obligatoriska för alla bolag att anlita) avslogs var att detta skulle kunna uppfattas som att staten garanterade granskningen av bolagen vilket kunde leda till skadeståndskrav gentemot staten vid bristfälligt genomförd revision. För att ytterligare stärka revisornas oberoende gentemot bolaget infördes även bestämmelser för större bolag att minst två revisorer skulle anlitas. Även kravet på revisornas kunskaper skärptes till att denne skulle ha erfarenhet av bokföring och insyn i ekonomiska förhållanden som var tillfredsställande för uppdraget i fråga. Detta för att öka kvaliteten i granskningen av bolagen.

Jävsreglerna stärktes ytterligare i 1944 års aktiebolagslag. Även här var anledningen att öka revisornas oberoende så att denna skulle kunna genomföra en opartisk och grundlig revision av bolaget (Sjöström 1994).

4.4. Motiv till statlig auktorisation av revisorer (1973)

Staten tog 1973 över auktorisation och tillsyn av revisorer. Det fanns tre huvudorsaker till varför detta kom att ske, den första orsaken var att handelskamrarnas bestämmelser om auktorisation hade kommit att ifrågasättas i riksdagen. I flertalet motioner i riksdagen yrkade man på att det skulle göras en omfattande utredning om handelskamrarnas verksamhet i samband med auktorisation av revisorer. Det som främst anlades var frågan om varför en

auktoriserad revisor inte kunde få inneha anställning med lön hos någon som inte var auktoriserad revisor (ville man detta kunde det enbart ske om auktoriserad revisor ansökte om anstånd hos Handelskamrarnas Centrala Revisorsnämnd). En annan fråga som kom upp var varför auktoriserade revisorer inte fick behålla sin auktorisation om de tog tjänst i stat eller kommun, detta medförde att dessa anställningar kom att undvikas. Handelskamrarnas beslut var inte offentliga och det fanns ingen rätt att överklaga ett beslut som tagits av Handelskamrarna (Wallerstedt 2009).

Den andra anledningen var att chefen för industridepartementet 1968, hade fått i uppdrag att förbättra samarbetet mellan företagen och samhället samt att skapa bättre informationsflöde dem emellan. Denna utredning kom att kallas för samarbetsutredningen/insynsutredningen, med betänkandet *Företag och samhälle*, SOU 1970:41. Syftet med utredningen var att det länge hade ansetts nödvändigt att samhället hade insyn och kontroll över företagens verksamhet. Utredningen presenterade tre förslag som gällde revisionsområdet, dessa var som följer: dels en utredning angående formerna för auktorisation av revisorer i Sverige, här jämfördes även med vad som gällde i andra länder med en välutvecklad revisorskår. Man kom då fram till att i dessa länder skötte staten auktorisationen av revisorer. I Sverige hade auktorisationen av revisorer hittills skötts av näringslivets egna organisationer. Utredningen föreslog också att offentliga revisorer skulle införas, samt en utredning om ”att i lag söka klarare ange vilka uppgifter som borde ingå i förvaltningsrevisionen” (Wallerstedt 2009).

Den tredje och sista huvudsakliga orsaken till varför staten kom att ta över auktorisationen av revisorer var att det kommit in klagomål från Näringsfrihetsombudsmannen, och Svenska Revisorsamfundet, för hur handelskamrarna och Handelskamrarnas Centrala Revisorsnämnd hade använt auktorisationsföreskrifterna (Wallerstedt 2009).

4.5. Motiv till nya regleringar av revision i Aktiebolagslag 1975:1385

När aktiebolagslagen från 1944 skulle förnyas ansågs bestämmelserna gällande revision ha fungerat bra och därför inte vara i behov av någon större innebördsändring, snarare var de i behov av en modernisering efter de dryga 30 år som gått sedan lagen stadgades. Det sågs även som en god idé att i

samband med moderniseringen försöka harmonisera reglerna med övriga nordiska länders bestämmelser inom området (Sjöström 1994).

Den största förändringen inom revisionsområdet vid införandet av 1975 års aktiebolagslag var som tidigare nämnts att det specificerade uppräknandet av arbetsuppgifter som skulle utföras vid en granskning byttes ut mot ”god revisionssed”, vilken lämnades att utvecklas av befintliga branschorganisationer. Anledningen till lättningen av statens direkta reglering var bland annat att ett specificerat uppräknande av granskningsåtgärder både kunde ses som onödig då granskningsuppgifterna ansågs självklara samt att det lätt kunde upplevas som en uttömmande uppräkning av arbetsuppgifter vilket inte alls var meningen. Vilka åtgärder och arbetsuppgifter som krävdes vid en granskning var beroende av vilken typ av företag som granskades och hur stort detta var. Dock gavs inget utrymme för anpassning i lagtexten från 1944, varför det istället i 1975 års lagstiftning reglerades att granskning/revision skulle ske enligt god revisionssed. Detta lämnade visst utrymme för anpassning utifrån det granskade företagets behov. En annan anledning till ändringen var att det ansågs bättre anpassat till internationella (framförallt nordiska) bestämmelserna (Sjöström 1994).

De nya bestämmelserna gällande revisionsberättelsen (att revisorns påskrift kom att gälla hela årsredovisningen) kom sig av att en årsredovisning kunde vara missvisande trots att resultat- och balansräkning var granskade och avstämda. Dessa missvisande årsredovisningar var förhoppningen att kunna förhindra genom att revisorn nu granskade och ”gick i god för” hela årsredovisningen (Sjöström 1994).

I 1944 års aktiebolagslag fanns reglerat att större bolag skulle anlita minst 2 revisorer. Dock hade detta funnits vara tämligen verkningslöst då en eller flera av de valda revisorerna ofta var okvalificerad. Istället infördes i 1975 års aktiebolagslag bestämmelser som gjorde att antalet bolag som var tvungna att anlita en kvalificerad revisor utökades. Den generellt sätt högre kunskapen och goda erfarenheten hos de kvalificerade revisorerna ansågs behövas i allt fler bolag och detta skulle även bidra till ökad självständighet och oberoende för revisorn. En diskussion fördes om huruvida reglering att alla bolag skulle anlita en kvalificerad revisor fördes, men det framkom att det på grund av de kvalificerade revisorernas antal vid tillfället var för lågt och att förslaget därför inte var genomförbart. Dock bestämdes att en utredning i ärendet skulle genomföras inom en närstående framtid. Ytterligare bestämmelser som infördes i 1975 års aktiebolagslag var att ett revisionsbolag kunde utses vid

revisorsval istället för en specifik person. Även detta var ämnat att ge större självständighet till revisorn, men det ansågs även underlätta eventuella problem som kunde uppstå när det gällde att hitta kvalificerade medhjälpare till revisionsuppdragen. Utomlands tillämpades redan bestämmelser om att ett revisionsbolag kunde utses vid val av revisor och det fungerade bra, varför uppfattningen var att det även borde kunna fungera i Sverige (Sjöström 1994).

Fenomenet tystnadsplikt fick för första gången eget utrymme i revisionskapitlet i aktiebolagslagen, det hade tidigare bara funnits med i straffbestämmelserna. Det lyftes fram för att få extra tyngd och tydlighet (Sjöström 1994).

4.6. Motiv till nya regleringar av revision i Lag om ändring av aktiebolagslag 1982:739

Denna lagändring är vad som i dagligt tal kallas för ”införandet av revisionsplikten”. Det innebar att alla aktiebolag oavsett storlek enligt lag var tvungna att anlita en kvalificerad revisor. Det fanns framförallt tre orsaker till denna reglering; ekonomisk brottslighet, tillgång på kvalificerade revisorer och internationell anpassning (Sjöström 1994).

Den ekonomiska brottsligheten var vid den här tiden ganska vanlig i mindre bolag och behovet av kvalificerade revisorer ansågs därför stort (Sjöström 1994). Brottsförebyggande rådet (BRÅ) hade 1978 kommit med en promemoria där de ansåg att det var viktigt att stärka revisorns ställning i olika avseenden. Ett viktigt motiv är att BRÅ finner det uppenbart att revisorns effektivitet och sakkunskap har stor betydelse för att förhindra och motverka ekonomisk brottslighet. BRÅ menade vidare att det finns företag där det förekommer ekonomisk brottslighet men där det inte finns någon plikt att anlita revisorer, oftast de aktiebolag som hade lågt aktiekapital (Wallerstedt 2009). Då de bolag som hade något att dölja sannolikt inte själva skulle ta initiativet att anlita en kvalificerad revisor togs beslutet att alla aktiebolag oavsett storlek enligt lag var tvungna att anlita en kvalificerad revisor. Detta medförde även att den allmänna kompetensnivån bland de anlidade revisorerna kom att höjas. Frågan om huruvida alla bolag skulle anlita kvalificerade revisorer hade diskuterats tidigare men avslagits då tillgången på kvalificerade revisorer varit för låg. I början av 1980-talet började dock tillströmningen till yrket i form av studenter från högskolor och universitet att öka. Detta gjorde att antalet kvalificerade revisorer och den genomsnittliga utbildningsnivån

inom yrkeskåren ökade. Liknande regler gällande krav på kvalificerade revisorer fanns även i då gällande EG-direktiv och därigenom i många av de länder som var anslutna till EG. Införandet av regleringen skulle alltså leda till en harmonisering med gällande internationell reglering (Sjöström 1994).

5. ANALYS

Utvecklingen av regleringen inom revisionsområdet gällande revisionsplikten har vuxit fram stegvis. Från att knappt ha varit reglerad alls och i stort sett bara inneburit att företagen varje år skulle granskas av en revisor har reglerna sedan stramats åt mer och mer för varje ny version av aktiebolagslagen som stadgats. Man kan alltså inte säga att revisionsplikten infördes ett visst år, utan snarare att den växt fram under en längre tidsperiod (1895-1983).

En del fenomen återkommer genom åren i allt striktare reglering. Ett exempel på detta är regleringen av vilka bolag som ska anlita en kvalificerad revisor. Från början fanns ingen reglering alls angående detta, det var helt valfritt för bolagen. Utvecklingen ledde sedan vidare till en rekommendation att börsnoterade aktiebolag skulle anlita minst en auktoriserad revisor. Sedan skulle alla större bolag anlita minst en kvalificerad revisor. Gränsen för vilka bolag som räknades som ”större” och därför skulle anlita dessa kvalificerade revisorer sänktes allt eftersom för att sedan vid 1982 års lag om ändring av aktiebolagslag helt tas bort så att alla aktiebolag oavsett storlek omfattades.

En annan del som finns med genom hela revisionspliktens historia är revisorns arbetsuppgifter i samband med granskning. I 1895 års aktiebolagslag stadgas att bolagets räkenskaper samt styrelsens förvaltning av bolaget skall granskas, men hur själva granskningen ska gå till specificeras inte. I 1944 års aktiebolagslag räknas arbetsuppgifterna upp mycket specificerat. Staten lättar sedan upp sin direkta reglering i 1975 års aktiebolagslag då specificeringen ersätts av ”god revisionssed”. Dock kan det inte sägas att detta innebär mindre arbetsuppgifter för revisorn i samband med granskning då den goda seden utvecklats av branschorganisationer och innehåller i stort samma moment som tidigare. Däremot lämnas i denna lag ett visst utrymme för anpassning efter företaget som granskas.

Några av motiven bakom de regleringar vi sett inom området revisionsplikt är återkommande genom åren. Dessa är framförallt den ekonomiska brottsligheten, revisorns oberoende och självständighet samt internationell harmonisering.

Den ekonomiska brottsligheten har spelat en stor roll redan från den första revisionsregleringen i aktiebolagslagen 1895. Detta nämns som motiv vid stadgandet av varje ny aktiebolagslag. Dock kan man se att den ekonomiska brottsligheten ses ur olika perspektiv. I slutet av 1800-talet och början av 1900-talet menas med ekonomisk brottslighet framförallt förskingring och brott mot ägarna av bolaget. Ju längre in på 1900-talet man sedan kommer så ändras perspektivet sakta men säkert till att istället med ekonomisk brottslighet avse brott mot staten (exempelvis skattebrott). Sett till fenomenet ekonomisk brottslighet i stort kan det konstateras att denna faktor spelat en stor roll vid framväxten av den lagstadgade revisionen, kanske till och med den största av alla de motiv vi hittat. Nära besläktat med den ekonomiska brottsligheten kan även nämnas den bristande kontroll som upplevts i framförallt företagens räkenskaper. Även detta har medfört en med tiden hårdare reglering inom området. Kreugerkraschens påverkan på regleringen av revision i 1944 års aktiebolagslag är ett tydligt exempel på detta. Efter Kreugers självmord framkom att det bara var Kreuger själv som haft kontroll över koncernens räkenskaper. Detta var anledningen till att bluffen om Kreugerkoncernens ekonomiska situation inte uppdagats tidigare. För att kunna förhindra att detta skulle kunna ske igen stramades reglerna åt betydligt.

Revisorers självständighet och oberoende gentemot företaget som granskas är även det ett återkommande motiv. En hel del regleringar har tillkommit just för att öka revisorers oberoende gentemot företaget som granskas. Några av dessa är: bestämmelser om medhjälpare, bestämmelser angående minst två revisorer i större bolag, stärkta jävsregler med mera.

Till sist kan nämnas den internationella harmoniseringen av regler som man ser i framförallt de senare årens reglering. Ofta har jämförelser med grannländer eller andra länder inom EG/EU gjorts vid införandet av olika regleringar. Finns regleringarna i andra länder och har de fungerat där? Om svaret på en eller båda av dessa frågor är ja så har detta tenderat att bli bidragande orsak till att regleringen införts även i Sverige. Exempelvis när det gällde införandet av krav på kvalificerad revisor för alla aktiebolag var ett av motiven just de internationella bestämmelserna inom området. Den internationella harmoniseringen syns även i utvecklingen av de svenska revisionsbyråerna där allt fler byråer valt att slå sig ihop med eller köpts upp av större internationella byråer genom åren.

6. AVSLUTANDE DISKUSSION

Antalet aktiebolag i Sverige ökade i hög takt under slutet av 1800-talet och även en bit in på 1900-talet. När behovet av kapital växte fram i företagen kom också behovet av att ägarna kunde lita på att deras investerade pengar sköttes på rätt sätt av bolagsledningen. Kravet på att anlita en revisor, att denne skulle inneha viss kompetens och att denne skulle vara oberoende av företaget som skulle revideras har växt fram under flera decennier och lagregleringen har hela tiden genom historien försökt att tillgodose sin tids behov.

Det huvudsakliga motivet till revisionsplikts framväxt är såvitt vi kunnat se den ekonomiska brottsligheten. Trots olika perspektiv har den ekonomiska brottsligheten alltid funnits med som motiv och genom regleringar har förhoppningen varit att denna ska minskas och kanske till och med helt kunna förebyggas. Dock har regleringarna hela tiden följts av hårdare regleringar, vilket får oss att tro att man inte riktigt fått rätsida på problemet med ekonomisk brottslighet.

Det kan tyckas att lagarna kommit till för sent, det vill säga att man tidigt debatterat exempelvis att det är viktigt att revisorer arbetar i oberoende ställning, men att själva regleringen inte kommer till stånd förrän en eller flera händelser i samhället nästan tvingar fram en ny omarbetad lag, exempelvis i fallet med Kreugerkraschen.

Som tidigare nämnts har beslut angående avskaffandet av revisionsplikten för mindre bolag fattats i år (2010) och de nya bestämmelserna är planerade att träda i kraft under hösten/vintern 2010. Vi frågar oss då vad detta beslut kommer att få för konsekvenser. Då ekonomisk brottslighet varit en stor orsak till att revisionsplikten växt fram på det vis den har så kan det tyckas vara en befogad oro att historien kommer upprepa sig, det vill säga att om regleringen lättnar så kommer den ekonomiska brottsligheten att blossa upp.

Vad är det som gör att ett av de motiv som varit viktigast under hela revisionsplikts regleringsperiod, nämligen den ekonomiska brottsligheten, inte längre har en så pass avgörande ställning i rollen som motiv som den tidigare haft?

Vi har genom vår studie sett att harmonisering med övriga länders bestämmelser varit ett stundtals viktigt motiv till vissa regleringar, vilket till viss del kan förklara varför revisionsplikten nu avskaffas. Detta då Sverige är ett av få länder inom EU som fortfarande håller fast vid lagstadgad revisionsplikt för alla bolag, stora som små.

6.1. Förslag till fortsatt forskning

Vid fortsatt forskning inom området finner vi att det vore intressant att göra en historisk jämförelse av lagstadgad revision/revisionsplikt med ett antal olika länder. Det vore även intressant att titta djupare på den ekonomiska brottslighetens historia i framförallt Sverige.

En annan intressant fortsättning vore att om några år se tillbaka på avskaffandet av revisionsplikten för mindre bolag och studera följderna av detta beslut.

7. KÄLLFÖRTECKNING

Björklund, M. & Paulsson, U. (2003). *Seminarieboken: att skriva, presentera och opponera*. Lund: Studentlitteratur AB.

Bra Böckers Lexikon 2000 (1997). Höganäs: Bokförlaget Bra Böcker AB.

BRÅ 2010. *Brottsutvecklingen i Sverige fram till år 2007*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=4&name=Ekonomisk%20brottslighet&url=/dynamaster/file_archive/081215/4803e4dde7afbda18d3e6ea50fb50ac6/BU%255fEkobrott.pdf [2010-05-17]

Ejvegård, R. (1996). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur AB.

FAR SRS (2006). *Revision: En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

Florén, A. & Ågren, H. (1997). *Historiska undersökningar*. Lund: Studentlitteratur AB.

Grandell, A. (1972). *Redovisningens utvecklingshistoria*. Lidköping: Landströms trycksaker AB.

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Justitiekottets betänkande 1980/81. *Justitiekottets betänkande om den ekonomisk brottsligheten*. Stockholm: Norstedts tryckeri.

Nilsson, S (2005). *Redovisningens normer och normbildare: En nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur

Regeringskansliet (2010). Pressmeddelande: En frivillig revision. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/sb/d/12866/a/142681> [2010-05-17]

SFS 1895:65 *Lag om Aktiebolag*. Stockholm: Justitiedepartementet

SFS 1910:88. *Lag om Aktiebolag*. Stockholm: Justitiedepartementet

SFS 1944:705. *Lag om Aktiebolag*. Stockholm: Justitiedepartementet

- SFS 1975:1385 *Aktiebolagslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet
- SFS 1976:125 *Bokföringslag*. Stockholm: Justitiedepartementet
- SFS 1982:739 *Lag om ändring av aktiebolagslag 1975:1385*. Stockholm: Justitiedepartementet
- Sillén, O. (1944). *Några drag ur den svenska företagsekonomiska revisionens historia med särskild hänsyn till förvaltningsrevisionen*. Uppsala: Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB.
- Sjöström, C. (1994). *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*. Linköping.
- SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten i små företag*. Stockholm: Justitiedepartementet
- Wallerstedt, E. (1988) *Oskar Sillén professor och praktiker Mag 1217/88*. Uppsala: Fyris-Tryck AB.
- Wallerstedt, E (2009). *Revisors Branschen i Sverige under hundra år*. Stockholm: SNS förlag.

