

# CER

CENTRUM FÖR FORSKNING OM  
EKONOMISKA RELATIONER

RAPPORT 2012:6

## REVISORSPROFESSIONENS FRAMVÄXT I SVERIGE



*En investering för framtiden*



EUROPEISKA  
UNIONEN  
Europeiska  
regionala  
utvecklingsfonden



Länsstyrelsen  
Västernorrland



Mittuniversitetet  
MID SWEDEN UNIVERSITY

# Revisorsprofessionens framväxt i Sverige

*Peter Öhman och Eva Wallerstedt*

Detta projekt handlar om framväxten av professionella revisorer i Sverige och den starka kopplingen till regleringen av yrket. Forskningen, som bedrivits av Peter Öhman och Eva Wallerstedt vid CER, omfattar en period på ungefär hundra år, från slutet av 1800-talet fram till slutet av 1900-talet. Författarna påvisar ett ömsesidigt förhållande mellan utvecklingen av revisionsbranschen och regleringen av revisorernas arbete, samt att ett antal kritiska händelser drivit på denna utveckling. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden" (Öhman och Wallerstedt, 2012) och i boken "Revisorsbranschen i Sverige under 100 år" (Wallerstedt, 2009).

## Inledning

I mitten av 1800-talet började det växa fram en efterfrågan på revision i Skottland och England. På den tiden krävdes inga särskilda kvalifikationer för att få utföra detta arbete och de lekmän som reviderade företagets räkenskaper betraktades med skepsis.<sup>1</sup> Så småningom ökade kraven på revisorerna såväl i Storbritannien som i andra delar av världen. Revisionsarbetet strukturerades, revisionsmetoderna förfinades och i dag utgör revisorerna en internationellt erkänd profession.<sup>2</sup>

## Syfte och tillvägagångssätt

Syftet med projektet var att beskriva revisionsbranschens utveckling i Sverige från slutet av 1800-talet till slutet av 1900-talet och att analysera vilken betydelse reglering och andra kritiska händelser haft för utvecklingen av yrket.

När vi analyserade revisionsbranschens utveckling (professionaliseringsprocessen) utgick vi från teorier som anger att vissa yrken karaktäriseras av ett antal kännetecken på professionalism: heltidssysselsättning, utbildning (ofta vid universitetet), yrkessammanslutningar, lagstadgat skydd för yrkestiteln samt förekomsten av en etisk kod.<sup>3</sup> Angående tillkomsten av regler (regleringsprocessen) tog vi hjälp av en hierarki med ett brett spektrum av revisionsregler: från lagar till enskilda individers tolkningar av lagarna.<sup>4</sup> Begreppet kritiska händelser använde vi för att dra slutsatser om vad som varit av särskild betydelse för revisionsbranschens utveckling.<sup>5</sup> En

---

<sup>1</sup> Chandler och Edwards (1996).

<sup>2</sup> Matthews et al. (1998).

<sup>3</sup> Wilensky (1964).

<sup>4</sup> Flower (1999).

<sup>5</sup> Flanagan (1954).

kritisk händelse kännetecknas av att utvecklingen inte skulle ha varit densamma om händelsen inte hade inträffat vid den aktuella tidpunkten. Vilka händelser som är att betrakta som kritiska kan således endast avgöras i efterhand.

Empiriska data samlades in från arkiv, dokument och intervjuer. Vi utgick främst från svenska förhållanden, men ibland såg vi det som en fördel att kunna dra paralleller till utvecklingen i andra länder, framför allt övriga nordiska länder, Storbritannien och USA. Sverige uppvisar nämligen vissa nationella särdrag samtidigt som utvecklingen i flera avseenden påminner om den internationella.

### Lagstiftningen kodifierade och stimulerade god revisionssed

Sveriges första aktiebolagslag kom 1848 och den medförde nya möjligheter för företagare att skaffa kapital till växande verksamheter. Företag som Alfa Laval, ASEA och LM Ericsson, alla grundade i slutet av 1800-talet, lockade ett flertal externa investerare. Då dessa investerare krävde garantier för att deras kapital skulle hanteras korrekt, skapades en marknad både för kontroller och för yrkesmän som kunde granska räkenskaperna på ett tillförlitligt sätt. Det fanns dock inga formella anvisningar för hur arbetet skulle utföras och de lekmän som åtog sig revisionsuppdragen tolkade uppdragen efter eget huvud. Vid den här tiden uppvisade revisorsyrket inget av de kännetecken som utmärker en profession.

1895 angavs det för första gången att svenska aktiebolag skulle utse en revisor. Den nya aktiebolagslagen, som ersatte lagen från 1848, bekräftade en sedan länge etablerad praxis. I förarbetena till lagen konstaterades nämligen att praktiskt taget alla svenska aktiebolag hade skrivit in i sina stadgar att räkenskaperna skulle granskas av en revisor. I lagen angavs att revisorerna även skulle granska ledningens förvaltning av bolaget, s.k. förvaltningsrevision, vilket varit en tradition i Sverige sedan början av 1800-talet.<sup>6</sup> Lagen ställde dock inga krav på särskild utbildning eller på att revisorerna skulle vara oberoende.

Den första svenska revisorsföreningen grundades 1899. Bakom bildandet av Svenska Revisorssamfundet, SRS, låg den framgångsrika utvecklingen av revisionsbranschen i England. Medlemsvärvningen till det nya samfundet gick dock trögt. Även om kallelsen gick ut till "professionella" revisorer var medlemmarna i SRS i huvudsak män som utförde revisionen som en bisyssla till annan verksamhet och som saknade yrkesutbildning inom revision.

En viktig händelse för branschens utveckling var när de första revisorerna i Sverige auktoriserades för precis hundra år sedan, 1912. Det är värt att notera att Sveriges grannländer började auktorisera revisorer ungefär samtidigt: Danmark 1909, Norge

---

<sup>6</sup> Sillén (1944).

1910 och Finland 1912. En av de första revisorerna som auktoriserades i Sverige var Oskar Sillén och han skulle visa sig bli en viktig person för yrkets framväxt. Samma år som Sillén auktoriserades fick han i uppdrag av Sveriges Industriförbund att utarbeta riktlinjer för hur revisionen skulle utföras i praktiken. Sillén gavs därmed rätt att tolka den aktiebolagslag som utkom 1910 (och som ersatte 1895 års lag).

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) grundades 1923, elva år efter de första auktorisationerna. Anledningen till att det dröjde innan de auktoriserade revisorerna kunde bilda en egen förening var att tillväxten gick långsamt, främst på grund av kraven på universitetsutbildning, heltidssysselsättning och tre års praktik hos en yrkesverksam revisor. Bildandet av en formell förening för auktoriserade revisorer, där medlemskravet var en föreskriven utbildning och heltidsarbete, blev ett viktigt steg på vägen mot en etablerad revisorsprofession.

Den kanske enskilt viktigaste händelsen för revisionsbranschens utveckling var Kreugerkraschen 1932. Den auktoriserade revisorn i kreugerkoncernen, Anton Wendler, som var medlem i FAR, hade åsidosatt det mesta som gällde för en revisor. Som en följd av detta blev han åtalad och dömd till fängelse. I anslutning till fängelsedomens krävde både lagstiftaren och FAR en översyn av gällande regelverk. Kreugerkraschen blottlade även behovet av en etisk kod för revisionsbranschen och införandet av etiska regler blev ett betydelsefullt steg i professionaliseringen av yrket. Värt att notera är att Kreugerimperiets fall fick stora konsekvenser inte bara i Sverige, utan även i andra länder. Det hävdas till exempel att Kreugerkraschen, vid sidan av börskraschen i USA 1929, låg bakom att en ny tillsynsmyndighet inom redovisningsområdet inrättades i USA.<sup>7</sup>

Inom FAR betraktade man 1944 års aktiebolagslag, vars utformning var starkt påverkad av händelserna i samband med Kreugerkraschen, som "den mest betydande manifestationen någonsin" av betydelsen av revisorer i Sverige.<sup>8</sup> Det främsta skälet till belåtenheten var att handelskamrarna fick ensamrätt att sköta auktorisationsförfarandet. Det sista kännetecknet för en profession, ett lagstadgat skydd för yrkestiteln, hade därmed uppnåtts.

### Professionella ansträngningar stärkte branschens ställning

Från mitten av 1940-talet intensifierade revisorsföreningarna, främst FAR, sitt arbete. Särskild kraft lades på att utforma riktlinjer för revisionen. Det tog dock ganska lång tid innan arbetet gav frukt. Den första rekommendationen, som handlade om hur man skulle genomföra en revision, föregicks av livliga diskussioner i FAR:s styrelse. Flera medlemmar ansåg att ett offentliggörande skulle vara olämpligt eftersom

---

<sup>7</sup> Flesher och Flesher (1986).

<sup>8</sup> Sillén (1949).

förslaget enligt deras mening innehöll flera punkter som skulle kunna leda till ett minskat utrymme för situationsanpassade bedömningar. Inte minst ansågs det svårt att utfärda enhetliga rekommendationer till följd av att revisorernas arbete hade blivit mer komplicerat efter tillkomsten av 1944 års aktiebolagslag.

Revisionskommitténs förslag "Grundläggande principer för utförande av revision i svenska företag" publicerades emellertid i 1967 års medlemsförteckning. I det inledande avsnittet understryker kommittén att i enlighet med vad som hade bestämts av styrelsen så skulle inte förslaget betraktas som slutligt. Förslaget gjorde således inte anspråk på att vara "etablerad revisionsred". Så småningom, 1971, publicerades i alla fall den första rekommendationen "Om revision av räkenskaperna i svenska aktiebolag: granskningens inriktning och omfattning". Det var en reviderad version av utkastet från 1967. Sverige blev därmed det tredje landet i världen som publicerade rekommendationer i revision. Bara USA och England hann före.

Under 1970-talet ökade de kommersiella aktiviteterna mellan företag i olika länder och ett stort antal utlandsägda dotterbolag etablerades i Sverige. Därmed blev det nödvändigt för svenska revisionsbyråer att knyta kontakter med internationella byråer. För att stå rustade för framtida utmaningar besökte ett antal FAR-revisorer sina kollegor i London. Som en följd av besöket övergavs så småningom den tidigare modellen med "post för post kontroll". Revisionsarbetet inriktades i stället på betydelsen av en fungerande intern kontroll och systematiskt ordnade redovisnings-system.

1975 antogs en ny aktiebolagslag, där de detaljerade bestämmelserna i 1944 års aktiebolagslag om hur revisionen skulle utföras ersattes av kravet på att företagets årsredovisningar skulle revideras enligt god revisionsred. Det viktigaste med detta, från revisorsprofessionens utgångspunkt, var att god revisionsred skulle tolkas i enlighet med de rekommendationer som gavs ut av FAR. Det arbete som branschens företrädare lagt ned på att utforma revisionsrekommendationer gav således professionen en viktig roll i hierarkin för svensk revisionsreglering.

### Revisorskåren ålades nya uppgifter

Samtidigt som 1975 års aktiebolagslag stärkte revisorsprofessionens position, tog staten över ansvaret för auktorisationen och tillsynen av revisorer och i en rapport från Brottsförebyggande rådet föreslogs att revisorerna skulle användas i kampen mot ekonomisk brottslighet. Björn Markland, som då var generalsekreterare i FAR, påpekade att detta var första gången som revisorerna upplevde en statlig inblandning i den traditionella revisorsrollen. Trots vissa protester från revisorernas sida blev revisorernas nya uppgifter som "statens förlänga arm" så småningom verklighet. Samtidigt stärktes revisorernas ställning genom att det 1983 skrevs in i aktiebolagslagen att minst en revisor i ett aktiebolag skulle vara auktoriserad eller

godkänd. Detta ledde till ett mycket stort uppsving för branschen. På tio år ökade antalet auktoriserade FAR-revisorer med över 100 procent: från 854 år 1982 till 1877 år 1992.<sup>9</sup>

Uppfattningen att revisorerna inte bara borde agera på uppdrag av aktieägarna, utan också tjäna samhället i stort, blev allt mer påtaglig. I mitten av 1980-talet blev både svenska och norska revisorer skyldiga att övervaka om företagen uppfyllde sina skyldigheter i fråga om skatter och andra avgifter.<sup>10</sup> I jakten på ekonomiska brottslingar lade lagstiftaren ytterligare ansvar på svenska revisorer när ett komplement till aktiebolagslagen föreskrev att de var skyldiga att rapportera misstankar om vissa ekonomiska brott som begåtts av en styrelseledamot eller verkställande direktören.

## Slutdiskussion

Redan på 1940-talet var grunden lagd för den svenska revisorsprofessionen. Samtliga kännetecken på professionalism var uppfyllda: heltidssysselsättning, universitetsutbildning, yrkessammanslutningar, lagstadgat skydd för yrkestiteln och en etisk kod. Utvecklingen från 1940-talet och framåt tyder emellertid på att ramverket för professionella kännetecken kan utökas. Grunden för professionellt arbete är bland annat att kompetensen hos de professionella är sådan att de som befinner sig "utanför yrket" knappast kan uppnå den på egen hand. En professionell skicklighet är svår att kopiera och denna färdighet utgör yrkets domän eller dess kunskapsbas.<sup>11</sup> Från 1940-talet och framåt utvecklade FAR successivt denna kunskapsbas. Av särskild betydelse för branschens utveckling var arbetet med att utforma rekommendationer och det faktum att aktiebolagslagen från 1975 delegerade till de yrkesverksamma att själva tolka begreppet god revisionsred. Vi menar att en uttalad position i regleringshierarkin, som uttolkare av lagen, är ytterligare ett tecken på professionalism i yrken som är starkt beroende av reglering.

Våra resultat tydliggör ett ömsesidigt förhållande mellan regleringen av yrket och utvecklingen av revisionsbranschen (se Figur 1 nedan). Aktiebolagslagarna från 1895, 1944 och 1975 måste betraktas som avgörande för branschens utveckling: 1895 lagstiftades det om obligatorisk revision, 1944 kom ett skydd för titeln auktoriserad revisor och 1975 slogs det fast att granskningsarbetet skulle utföras enligt god revisionsred. Vid samtliga dessa tillfällen markerade staten sitt intresse av att stärka revisorernas position i samhället. Samtidigt låg revisorsföreningarnas ansträngningar bakom att lagarna infördes.

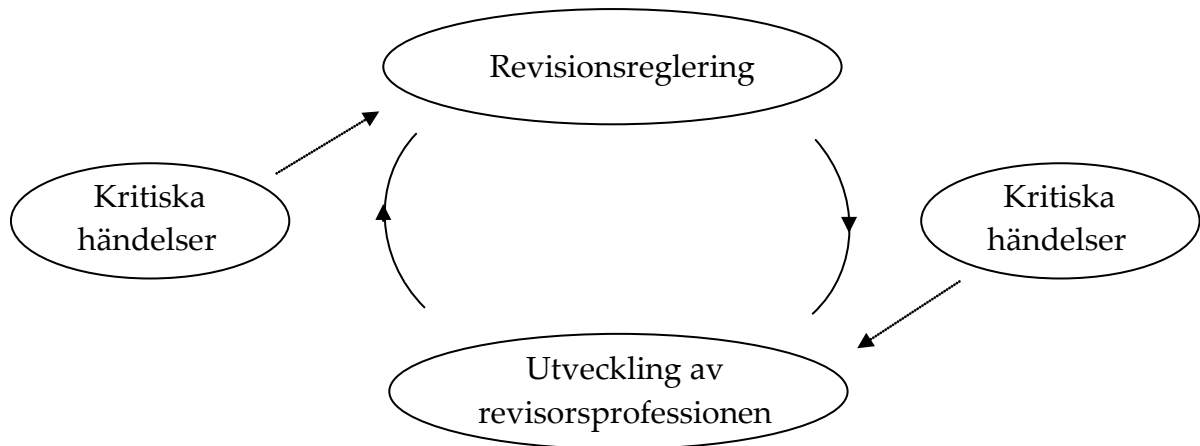
---

<sup>9</sup> Wallerstedt (2009).

<sup>10</sup> Eilifsen (1998); Larsson (2005).

<sup>11</sup> Abbott (1988).

Den historiska genomgången avslöjar också att kritiska händelser drivit på såväl regleringen av yrket som branschens utveckling. Kreugerkraschen 1932 är en sådan händelse. För första gången i Sverige prövades en revisors skyldigheter inför domstol och i kölvattnet av den fängelsedom som följde infördes nya och utökade regler. Samtidigt tvingade Kreugerkraschen de då verksamma revisorerna att vidta åtgärder för att förbättra arbetet och formulera etiska regler.



Figur 1: Kritiska händelser som katalysatorer för det ömsesidiga förhållandet mellan revisionsreglering och utvecklingen av revisorsprofessionen.

Ett exempel på en kritisk händelse med direkt koppling till revisionsregleringen (vilket illustreras i den vänstra delen av figuren) var statens intresse av att bekämpa ekonomisk brottslighet på 1970-talet. En viktig händelse för utvecklingen av revisorsprofessionen (se den högra delen av figuren) var det privata initiativet att bilda Handelshögskolan i Stockholm 1909. Handelshögskolans utbildning i ekonomi låg till grund för Stockholms Handelskammars beslut att auktorisera revisorer 1912, vilket i sin tur var en förutsättning för grundandet av FAR elva år senare.

Eftersom händelser endast kan identifieras som kritiska i efterhand, skulle en framtida genomgång av revisionsbranschens utveckling kunna leda till delvis andra resultat än de vi har redovisat. Efter Sveriges inträde i EU 1995 anpassades de tidigare nationella reglerna till europeiska lagstadgade krav. EU:s 8:e bolagsrättsdirektiv (revisionsdirektivet) reglerar numera revisionen i Sverige och som en följd av det har internationella revisionsstandarder införts. I efterhand kan regeringens beslut att gå med i EU mycket väl komma att ses som en kritisk händelse för revisionsbranschen i Sverige. Ett tecken på att så skulle vara fallet är att den sedan 1895 gällande revisionsplikten för svenska aktiebolag övergavs 2010 som ett led i en internationell anpassning och att denna förändring har lett till att en majoritet av nystartade aktiebolag och ett ökande antal igångvarande bolag väljer att inte låta sina räkenskaper revideras.

## Referenser

- Abbott, A. (1988), *The systems of professions. An essay on the division of expert labour*. Chicago: University of Chicago Press.
- Chandler, R.A. och Edwards, J.R. (1996), "Recurring issues in auditing: Back to the future?". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, Nr. 2, s. 4-29.
- Eilifsen, A. (1998), "Auditing regulation and the statutory auditor's responsibilities in Norway". *European Accounting Review*, Vol. 7, Nr. 4, s. 709-722.
- Flanagan, J. (1954), "The critical incident technique". *Psychological Bullentin*, Vol. 51, Nr. 4, s. 327-358.
- Flesher, D.L. och Flesher, T.K. (1986), "Ivar Kreuger's contribution to U.S. financial reporting". *The Accounting Review*, Vol. 61, Nr. 3, s. 421-434.
- Flower, J. (1999), "Introduction", i McLeay, S. (Red.), *Accounting regulation in Europe*. London: MacMillan Press, s. 1-23.
- Larsson, B. (2005), "Auditor regulation and economic crime policy in Sweden, 1965-2000". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, Nr. 2, s. 127-144.
- Matthews, D., Anderson, M. och Edwards, J.R. (1998), *The priesthood of industry. The rise of the professional accountant in British management*. Oxford: Oxford University Press.
- Sillén, O. (1944), "Några drag ur den svenska företagsekonomiska revisionens historia med särskild hänsyn till förvaltningsrevision", *Studier i ekonomi och historia tillägnade Eli Heckscher*. Uppsala: Uppsala universitet, s. 193-212.
- Sillén, O. (1949), "Auktorisationer förr, nu och framledes". *Affärsekonomi*, Nr. 6.
- Wallerstedt, E. (2009), *Revisorsbranschen i Sverige under 100 år*. Stockholm: SNS Förlag.
- Wilensky, H. (1964), "The professionalization of everyone?". *The American Journal of Sociology*, Vol. 52, Nr. 2, s. 137-158.
- Öhman P. och Wallerstedt, E. (2012), "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden". *Accounting History*, Vol. 17, Nr. 2, s. 241-257.