



Bolagsrevisorn

En studie av revisionsverksamhet under sent 1800-tal och tidigt 1900-tal. Från frivillighet till lagreglering och professionalisering.

Bengt Gärdfors

Department of
Economic History



School of Business,
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Bolagsrevisorn. En studie av revisionsverksamhet under sent 1800-tal och tidigt 1900-tal. Från frivillighet till lagreglering och professionalisering.

Bengt Gärdfors

bengtgardfors@hotmail.com

Abstract: The development of Swedish auditing, in light of the increase in legislation of limited liability companies and the international history of audit at the turn of the 20th century, is investigated. An important factor is the description of the contemporary view of control and management in trade and industry. The separation between ownership and administration made the lawmakers realise the necessity of supervision of companies, the starting point of the investigation is thus the control structures in the companies, which gradually increased. The paper evaluates the auditor's business as affected by the introduction and development of control structures of companies during the late 19th and early 20th centuries together with the developing legislation of limited liability companies. A case study investigates the auditor's business in a number of companies in Sweden (southern Halland) from different angles, including the election of auditors as well as questions of independence, responsibility and confidentiality. The paper discusses the audit business including the use and development of memoranda and auditor's reports. Auditors' business experience was more important than audit practice. Their integrity was great in relation to the clients. Auditors were elected far before legislation. Audit standards gradually increased.

JEL: M42, N80

Keywords: Economic History, Business History, Auditing, Halland

ISSN: 1653-1000 *online version*

ISSN: 1653-1019 *print version*

© The Author

Göteborg University
School of Business, Economics and Law
Department of Economic History
P.O. Box 720
SE-405 30 GÖTEBORG
www.econhist.gu.se

1. Introduktion

Ännu blott för några tiotal år sedan var det huvudsakligen bankerutterade affärsmän och mer eller mindre förolyckade bokhållare, som i brist på annan sysselsättning åtog sig konsulterande arbete såsom bokförare och revisorer. Att de samtidigt också åtog sig att undervisa i bokföring behövde ej förbättra deras position eller anseende. Enstaka glänsande undantag funnos dock uppenbarligen även på denna tid. Men bortsett från dessa undantag – t.ex. vissa dugliga och kunniga bruksrevisorer i Sverige – och bortsett från i stats- och kommunal tjänst stående revisorer voro gångna tiders yrkesmän inom revisorskåren föga mera än kvacksalvare och dilettanter, om man mäter med våra tiders mått.

Ovanstående citat är hämtat från auktoriserade revisorn, professorn Oskar Silléns tal vid IV Skandinaviska Revisorskongressen 1935.¹ Uttalandet, som vittnar om en tämligen nedvärderande syn på revisionsverksamhetens historiska roll i det svenska näringslivet, ger en bakgrund till den presenterade uppsatsen, vars syfte är att försöka beskriva betydelsen av revision och hur denna funktion efter hand utvecklades mot bakgrund av den svenska aktiebolagslagstiftningen och den samtida synen på kontroll och styrning i näringslivet.

Uppfattningen om revisorns roll förändrades under slutet av 1800-talet och början av 1900-talet såtillvida att den enskilda individen i aktiebolaget tillskrevs allt mindre ansvar för de ekonomiska konsekvenserna av bolagets agerande. Personer, som tillskjuter resurser till ett bolag utan att kunna lita på hur dess ledande befattningshavare kommer att förvalta dessa, måste istället förlita sig på hur dessa beskriver sin förvaltning och dess resultat. Innebörden av detta resonemang är då att någon – revisorn – får uppgiften att utvärdera och bedöma ovanstående. Eftersom verksamheten i aktiebolag kom att bedrivas utan personligt ansvar innebar separationen mellan ägande och förvaltning att revisorn blev en slags garant för stabiliteten i bolaget. Samtidigt ökade risktagandet i samhället mot bakgrund av industriutvecklingen under senare delen av 1800-talet, något som bidrog till aktiebolagsbildningarna. Det rörde sig om innovationsföretag som expanderade och generationsskiftesproblem, för att nämna några viktiga faktorer² Lagstiftarna insåg efterhand nödvändigheten av tredje part, som genom sin kontrollverksamhet i bolaget skulle kunna vara en balanserande faktor mellan det riskvilliga kapitalet och stadgan och varaktigheten i bolagets verksamhet. Revisorsrollen kan även kopplas till marknader med

¹ Föreningen Auktoriserade Revisorer 1936 s. 60.

² Broberg 2006 s. 271.

asymmetrisk information, där ena parten har mer information än den andre, vilket innebär ett informationsövertag. VD och styrelse i ett aktiebolag vet mer om företagets lönsamhet än aktieägarna i stort. Revisorn spelar här en övervakande roll.³ Det är just denna roll, som beskrivs i uppsatsen, dels hur den utvecklats i förhållande till lagstiftningen, dels hur den fungerade i den praktiska verkligheten.

1.1 Under vilka allmänna ekonomiska förutsättningar arbetade revisorerna?

I samband med industrialismens utveckling uppstod stora kapitalbehov. Inte minst kom utbyggnaden av infrastrukturen såsom exempelvis järnvägsutbyggnaden att skapa en kraftigt ökad efterfrågan på krediter, något som i sin tur påverkade bankernas omfattande strukturomvandling. Typiskt för industrisamhällets genombrott och senare explosionsartade utveckling var städernas tillväxt. Under decennierna före och efter 1900 ökade invånarantalet i de större städerna. Sådana orter som exempelvis Göteborg och Halmstad fördubblade sina invånarantal på kort tid. Halmstad var en av de städer, som ledde utvecklingen i Västsverige. Här bildades ett stort antal företag under denna tid, som medförde ett ekonomiskt uppsving för hela södra Halland.

Den förändrade strukturen i näringslivet i Sverige som helhet på grund av vad som ovan har framkommit gav också incitamenten för en kraftig ökning av antalet aktiebolag men utvecklingen skapade också behov av en utveckling av aktiebolagslagstiftningen, som bättre skulle motsvara den nya tidens krav på styrning och kontroll inom företagsvärlden. Det är här som revisorn kommer in i bilden.

Om man så vill kan man tala om att revisorns marknad blev helt förändrad om man därmed menar att uppdragsgivare och andra intressenter i revisorns omvärld ställde andra krav än tidigare mot bakgrund av lagstiftning och företagens ökade komplexitet. Detta förhållande framgår tydligt av fallstudien.

Emellertid är själva begreppet marknad ett uttryck som användes i olika sammanhang. Douglass C. North använder uttrycket ”samhällets institutionella struktur”, vilket på ett tydligare sätt åskådliggör vad som menas.⁴ Inom denna struktur sker ett ägarbyte av varor och tjänster, som bestäms av lagregler, organisatoriska former, tillsyn och beteendenormer det vill säga den institutionella ramen. North menar att byten i moderna ekonomier med många varierande egenskaper under långa tidsperioder nödvändiggör pålitliga institutioner,

³ Löfgren et al 2001 s. 527.

⁴ North 1993 s. 60ff.

vilka dock endast gradvis uppkommit i de västerländska ekonomierna. Synen på kontroll och styrning samt en därmed sammanhängande revision av bolagens verksamhet kom efter hand att utvecklas mot en naturlig del av aktiebolagslagstiftningen, vilket kommer att framgå längre fram.

Staten fick så småningom en allt viktigare uppgift att skydda näringsidkare genom olika former av överenskommelser, exempelvis köpmannaregler. I syfte att skapa stadga inom den institutionella strukturen tillämpar North begreppet ”tredje part med tvångsmakt”⁵. Den ovannämnda marknaden kan sägas ha fått en av sina definitioner enligt ovan såtillvida att revisorer kan sägas representera den tredje parten, kontrollfunktionen, i utbytet av varor och tjänster.

I alla samhällen, från de allra primitivaste till de mest avancerade, ålägger sig människor själva restriktioner för att strukturera sitt förhållande till andra. Dessa restriktioner delas upp i informella och formella mönster, av vilka de senare förekommer överallt inte minst i moderna ekonomier. Vad är då informella restriktioner? Enligt North avser de, dels vidareutvecklingar och modifieringar av formella regler, dels samhälleligt sanktionerade beteendenormer samt dels internt övervakade uppförandekoder.

De formella begränsningarna avser politiska, juridiska samt ekonomiska regler, som utgörs av skrivna författningar, vilka i sin tur är en konstituering av tidigare informella restriktioner. Så reglerar exempelvis de ekonomiska reglerna äganderätter, alltså den uppsättning av bestämmelser, som berör användandet av egendom och den inkomst, som skapas av denna. Under slutet av 1800-talet och i början av 1900-talet var de formella restriktionerna förhållandevis begränsade medan motsvarande informella begränsningar fanns utvecklade i viss utsträckning. När det gäller revision kan man således notera att det redan tidigt fanns koder, seder och kutymer som reglerade revisorns verksamhet⁶.

Sten Jönsson hävdar, i likhet med North, att den miljö, i vilken näringsliv och samhälle agerar är institutionaliserad.⁷ En del av institutionerna finns i lagstiftningen, de formella restriktionerna, som omarbetas efter hand som normer utvecklas. Bestämmelserna om revision i 1895 års ABL är ett exempel på en struktur, som bildades mot bakgrund av en tidigare utvecklad kutym i revisorssammanhang.

⁵ North 1993. s. 63.

⁶ Cassel 1996 s. 40.

⁷ Jönsson 1995 s.118.

Ett centralt begrepp är förtroende. Företagens intressentkrets, det vill säga alla parter som berörs av ett företags verksamhet, måste kunna lita på att av företagen presenterad information är korrekt till alla delar. Därvid har man förtroende för det arbete, som revisorn lägger ned på sin granskning. Om detta förtroende skulle rubbas på grund av exempelvis misstanke om sammanblandning av revisorns roller påverkas den yttre miljön i negativ riktning. Aktiebolagens framväxt medförde efter hand krav på en utomstående granskning av dessa bolags ekonomiska information och förvaltning. En utveckling under slutet av 1800-talet kunde skönjas, där de informella strukturerna för revisorns arbete omvandlades till en normerande lagstiftning. Det tog emellertid lång tid att nå det mål som dagens revisorslagstiftning ger uttryck för.

Industrialiseringen under 1800-talets senare hälft medförde att avståndet mellan ägare och de personer, som förvaltade bolagen ökade i hög grad. I allt väsentligt hade detta förhållande sin förklaring i det allt större behovet av att anskaffa riskvilligt kapital. Företagen var tvungna att vända sig till en vidare krets av finansiärer för att få fram de pengar som var nödvändiga för mer omfattande investeringar. Verksamheterna kom i allt högre utsträckning att drivas av företagare, som inte själva hade möjlighet att finansiera rörelsen.

Det riskvilliga kapitalet kom att till stor del att skjutas till av passiva delägare. Dessa var emellertid inte beredda att ta del i bolagets förvaltning eller att svara för bolagets åtaganden på annat sätt än genom det av dem tillskjutna kapitalet. Genom 1848 års ABL⁸ skapades en möjlighet att bedriva verksamhet i bolag utan personligt betalningsansvar för delägarna. Lagstiftarna började betrakta aktiebolagen som kapitalassociationer, där ägarna i första hand var intresserade av bästa möjliga avkastning på gjorda investeringar. Man kunde således se en separation mellan de grupper som representerade det passiva ägandet och ägare, som var direkt inblandade i den dagliga verksamheten.

Det fanns farhågor, att det förstnämnda ägarkollektivet skulle komma att bli eftersatt i bolagen ifråga om information och säkerhet beträffande användningen av det tillskjutna kapitalet. Den allmänna debatten kretsade kring möjligheten att bolagen skulle tvingas att offentliggöra viss ekonomisk information, som skulle vara föremål för granskning av utomstående personer. Det är här som revisionsinstitutet kommer in som en del av det institutionella ramverket.

⁸ Förordning om aktiebolag av den 6 oktober 1848.

1848 års ABL föreskrev ingen revisionsplikt. Trots detta kan man konstatera att aktiebolag, som bildades i enlighet med denna lagstiftning, ändå valde att i bolagsordningen föreskriva val av revisorer, vars uppgift var att granska räkenskaper och förvaltning samt att uttala sig om ansvarsfrihet för styrelsen.

Denna under lång tid utvecklade praxis kom att bli föremål för lagstiftning i samband med införandet av 1895 års ABL.⁹ Syftet var att ge samtliga ägare möjlighet att kontrollera sina investeringar genom offentlig redovisning och revision. Det fanns emellertid inga lagliga krav på revisorns kompetens utan aktieägarnas goda omdöme fick falla avgörandet vid val av lämpliga personer, som kunde uppfylla kraven på en tillfredsställande granskning av bolagens räkenskaper och förvaltning.

I 1910 års ABL¹⁰ skärptes bestämmelserna om revision. För första gången ställdes krav på att revisorn skulle vara oberoende såväl i förhållande till bolaget som till dess styrelse. Det fanns emellertid inte heller i denna lag några bestämmelser som rörde dugligheten i revisorns arbetsutövning. Det var först 1932 som det ställdes krav på revisorns kvalifikationer. Justitiedepartementet presenterade då en promemoria, i vilken det föreslogs att ”samtliga revisorer skola vara med det ekonomiska livet väl förtroagna personer”.¹¹

Parallellt med arbetet med den aktiebolagsrättsliga regleringen pågick ett arbete med att skapa någon form av legitimering för revisorer. Vi är därmed inne på yrkesrevisorernas roll i aktiebolagen.

1.2 Uppsatsens syfte

Syftet med uppsatsen är tvåfaldigt. Dels skall undersökningen ge en bild av revisorsrollens utveckling över tiden mot bakgrund av lagstiftningens framväxt, dels skall beskrivningen av revisorns praktiska verksamhet i ett antal utvalda bolag leda fram till hur kontrollfunktionen fungerade i praktiken.

Varför är då revisorn intressant? Efter hand som strukturen i näringsliv och samhälle blev alltmer komplicerad ökade behovet av att utveckla politiska, juridiska och ekonomiska regler i avsikt att förbättra den institutionella kontrollen och stabiliteten i framför allt aktiebolagen. Det är på grund av denna utveckling som revisorn, den kontrollerande tredje

⁹ Förordning om aktiebolag av den 28 juni 1895.

¹⁰ Förordning om aktiebolag av den 12 augusti 1910.

¹¹ Sjöström 2004 s. 81.

parten, blir en intressant person och ger upphov till en rad olika frågeställningar, som uppsatsen skall ge svar på.

För det första handlar det om revisorsrollen i lagstiftningen. Här uppkommer frågan om varför det inte lagstodgades om revision i 1848 års ABL. När det senare i 1895 och 1910 års ABL infördes bestämmelser om revision är bakgrunden till revisorslagstiftningen intressant att notera. En viktig fråga är också hur lagbestämmelserna utformades. Här spelade lagstiftarnas syn på revisorns kompetens och oberoende en väsentlig roll.

För det andra kan man, som framgår av fallstudien, fråga sig hur revisorsfunktionen fungerade under sent 1800-tal och tidigt 1900-tal mot bakgrund av aktiebolagslagens utveckling. Det är i detta sammanhang viktigt att exempelvis undersöka kriterierna för val av revisor, om revisorn uppfattades som en kvalificerad person överhuvudtaget. Vidare är det intressant att notera i vad mån synen på oberoendet och tystnadsplikten avviker från den uppfattning som råder idag. Denna frågeställning för oss in på revisorns arbetsmetodik vid denna tid. Hur genomfördes granskningen av bolagens räkenskaper och förvaltning och på vilket sätt skedde rapporteringen till uppdragsgivarna?

För det tredje kommer den begynnande professionaliseringen av revisorer in i bilden. Den avgörande frågeställningen är hur statens intressen i aktiebolagen förhöll sig till bolagens interna kontroll över verksamheten. Allt efter hand ställdes ökade krav på revisionens innehåll och den valde revisorns kompetens.

1.3 Forskningsläget

Intresset för revisorer och revisionsverksamhet synes vara stort. Det har i ämnet författats ett antal akademiska uppsatser samt artiklar i tidskriften *Balans*.¹² I allt väsentligt tar man upp dagens problem: revisorn och småföretagandet, oberoendefrågan, konsultrollen i motsats till revisorsrollen samt andra problemområden, som är viktiga för att förstå revisorns verksamhet.

För denna uppsats är två avhandlingar särskilt viktiga, dels Adam Diamants doktorsavhandling *Revisorns oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, 2004, dels Camilla Sjöströms licentiatuppsats *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*, 1994.

¹² Tidskrift för yrkesrevisorer utgiven av FARSRS.

Diamants avhandling behandlar regleringen av revisorers oberoende gentemot uppdragsgivare och andra intressenter. Huvuddelen av framställningen ägnas åt revisionens funktion och själva revisionsbegreppet samt oberoendefrågan. Den historiska utvecklingen skildras förhållandevis sparsamt. Diamants beskrivning av oberoendefunktionen har varit vägledande för uppsatsens behandling av denna viktiga fråga.

Sjöströms studie behandlar revisorsyrkets utveckling mot bakgrund av lagstiftningen och de förarbeten, som föregått denna. Tonvikten läggs på tiden efter 1895 medan perioden före tas upp mycket kortfattat. Sjöströms beskrivning av revisionslagstiftningen i 1895 och 1910 års aktiebolagslagar har i hög grad underlättat arbetet med uppsatsens lagstiftningsavsnitt.

Oskar Broberg har i sin avhandling beskrivit aktiebolagens genombrott och den finansiella moderniseringen kring sekelskiftet 1900. Vidare har Sven Olof Arlebäck i sin studie över maktförskjutningen hos tre svenska verkstadsaktiebolag betonat ägarmaktens förändrade roll i förhållande till företagsledningarnas allt större betydelse. Forskningen om revisorn och dennes verksamhet under industrialismens genombrott har dock varit ytterst begränsad. En undersökning av det slag som presenteras här är därför nödvändig för att fylla en lucka i aktiebolagens historia och utgör en kompletterande bild av aktiebolagens utveckling.

1.4 Källmaterial, metod och urvalsprinciper

Beskrivningen av lagstiftningens utveckling bygger dels på litteraturstudier, dels på genomgång av officiella dokument. Relevanta litteraturkällor tar upp frågor som förändringar i bolags maktstruktur, revisionens utveckling i ett historiskt perspektiv samt företags - och samhällsekonomiska studier med tonvikt på 1800-talets entreprenörroll. Undersökningen har också genomförts på basis av rättshistoriskt material. En väsentlig faktor i denna del av uppsatsen är den framväxande lagstiftningen på revisorsområdet. Här har underlag i form av promemorior, lagstiftningskommentarer samt betänkanden av olika slag varit viktiga. Genom tillmötesgående från FARSRS (Föreningen Auktoriserade Revisorer/Svenska Revisorssamfundet) har jag haft tillgång till Svenska Revisorssamfundets utredning från 1908 om ”behovet af offentliga revisorer”.

Fallstudien bygger på ett antal bolagsundersökningar, som har genomförts med hjälp av material, som hämtats ur olika företagsarkiv, företrädesvis i Halmstad. De olika underlag, som ligger till grund för undersökningens mål och syfte utgörs till allra största delen av

originaldokument i form av styrelse - och bolagsstämmoprotokoll, bolagsordningar, revisions PM, revisionsberättelser samt årsredovisningar, som på olika sätt framhäver revisorns roll.

Det finns begränsningar i materialet. Protokollen redovisar nämligen endast fattade beslut i olika ärenden. De bakomliggande diskussionerna framgår dessvärre inte. Man kan dock i flera fall ana sig till hur dessa förts, vilket framgår av undersökningen. 14 bolag har undersökts, vars verksamhet täcker den tid som avses i studien. Av dessa bolag har 11 stycken företag granskats mer eller mindre i detalj beroende på arkivmaterialets fullständighet. Som framgår nedan har de undersökta bolagen valts ut efter vissa kriterier. Urvalet är representativt för undersökningens slutsatser. Bolagens varierande storlek och branschtillhörighet motsvarar ett tvärsnitt av svensk bolagsverksamhet under den granskade perioden. Det mönster, som kan urskiljas beträffande revisorernas verksamhet behöver dock inte vara representativt för landet i dess helhet men det finns å andra sidan ingenting i mitt material som inte motsäger ett sådant påstående.

I en särskild bilaga (3) presenteras en beskrivning av de elva bolag, som bildar den huvudsakliga bakgrunden till undersökningen. Urvalet av undersökta aktiebolag har skett efter i huvudsak fyra kriterier. Storleken på bolagen har haft betydelse för bedömning av revisorernas arbetsinsatser. För att åstadkomma en bredd i undersökningen täcker den olika verksamhetsområden, som kan sägas vara typiska för näringslivet i södra Halland. Det innebär således att alla bolag har/hade sitt säte i det undersökta området. En tredje urvalsprincip har gått ut på att återfinna bolag, där man kunde konstatera problemställningar av mer komplex natur för att här kunna studera revisorernas ställningstaganden. Detta har inneburit en omfattande sökning i materialet. Slutligen har naturligtvis tillgängligheten till relevant källmaterial varit vägledande i undersökningsarbetet.

2. Lagstiftningens utveckling

Revision har förekommit i en eller annan form så länge som kommersiell verksamhet överhuvudtaget har existerat.¹³ Om en parts ekonomiska resurser anförtros åt en annan part, antas den mänskliga naturen vara så svag och opålitlig att det oundgängligen skapas ett behov av någon slags kontroll. Företag producerar räkenskaper, vilka granskas av revisorer. Själva granskningen definieras som en oberoende undersökning av ett företags redovisning samt ett uttalande om dennas tillförlitlighet.¹⁴ Begreppet oberoende har inte alltid haft samma betydelse som den har idag. Senare kom detta att utvecklas till en av kärnfrågorna i revisorns verksamhet. I Sverige ansågs revisorn under slutet av 1800-talet vara bolagsstämmans syssloman¹⁵ och av den anledningen saknades det därför skäl att i lag kräva att revisorn skulle vara oberoende i vår moderna mening.

Det har diskuterats vad revision egentligen är till för. En tidig uppfattning har varit att revisorn skulle granska transaktioner i företagets bokföring primärt för att konstatera att inga tillgångar hade förskingrats (det så kallade bedrägerifallet). Det ansågs vara sekundärt att uttala sig om företagsledningens ekonomiska information, om det överhuvudtaget var nödvändigt. Detta synsätt på revisionens uppgift fanns kvar långt in på 1900-talet.¹⁶ Ser man på utvecklingen av revisorsrollen i utlandet kan man konstatera att denna på ett avgörande sätt skilde sig från den svenska synen på revisorn. I Sverige fick vi inte yrkesrevisorer förrän i början på 1900-talet medan man i många andra länder redan tidigt genomförde granskning med hjälp av professionella revisorer¹⁷. Den fortsatta framställningen tar därför upp den historiska utvecklingen i utlandet för att senare övergå till den svenska framväxten av en legaliserad kår av revisorer.

2.1 Revision i ett internationellt perspektiv

Det vi idag kallar revision är möjlig att spåra till 1200-talets Italien.¹⁸ I Florens utkom exempelvis redan år 1299 föreskrifter angående bankers räkenskaper, som skulle granskas av särskilda yrkesrevisorer.¹⁹ Senare under 1300-talet utvecklade de italienska

¹³ Power 1997 s.16.

¹⁴ Ibid s. 4.

¹⁵ Med syssloman avses en person med uppdrag att sköta en annans ekonomiska eller rättsliga angelägenheter (BL, band 13, s.1223).

¹⁶ Power 1997 s. 21.

¹⁷ SRS 1908 s.80 ff

¹⁸ Diamant 2004 s. 33

¹⁹ SRS 1908, s. 81.

städerna och sjörepublikerna ett ordnat räkenskapsväsen. Det var här, framför allt i städerna, som den dubbla bokföringens principer utvecklades. Den första läroboken i bokföring publicerades i Venedig år 1494 av franciskanermunken Luca Paciola, som en del av dennes ”Summa de Athletica, Geometria Proportioni e Proportionalita”, ett samlingsverk över de matematiska vetenskaperna.²⁰ Med ordnad bokföring följde reda i räkenskaperna och styrning och kontroll på affärerna. Räkenskaperna kunde också verifieras av någon särskilt utsedd person – revisorn. Som exempel kan nämnas att vid en ekonomisk tvist mellan två parter hade den part, som stödde sig på räkenskaper granskade av en revisor, lättnader i sin bevisföring. Betydelsen av revisorernas arbete framkom också på så sätt att dessa kunde få särskild ekonomisk ersättning i form av procent på felande belopp, som upptäcktes i räkenskaperna.²¹ Här gällde alltså det tidigare nämnda bedrägerifallet. Revisorernas roll kom att öka i det italienska senmedeltida samhället, vilket bland annat fick som följd att världens första sammanslutning av revisorer, Collegio dei Raxonati, bildades i Venedig år 1581.

Allt eftersom tyngdpunkten i handel och samfärdsel under 1600- och 1700-talen flyttades västerut avtog emellertid de italienska revisorssammanslutningarnas betydelse och det blev istället Skottland och England, som fortsatte utvecklingen. Revisionsyrket i Skottland hade länge ett nära samband med juristprofessionen. Många medlemmar i det skotska advokatsamfundet praktiserade som revisorer.²² Både i Skottland och England finner man att ursprunget till revisionsbegreppet hade ett samband med separationen mellan ägandet av en rörelse och ledningen av densamma.²³ Detta hade sin förklaring i de engelska aktiebolagens successiva framväxt då man således tidigt uppmärksammade problemet med kapitalägande kontra förvaltning, som senare skulle bli en nyckelfråga i svenska revisorssammanhang.

Den skotska sammanslutningen av yrkesrevisorer bildades år 1854. Denna förening kom att bli föredöme för den senare engelska motsvarigheten. Engelsmännen tog över titeln ”Chartered Accountant” från skottarna. I England och för övrigt också Irland var man dock betydligt senare än Skottland i fråga om organisering av yrkesrevisorer. Anledningen synes ha varit att de skotska lagbestämmelserna angående förvaltning av konkursbon och förmyndarmedel samt domstolarnas behörighet var av helt skild karaktär jämfört med

²⁰ Gustavsson 1994 s. 7.

²¹ SRS 1908 s. 82.

²² SRS 1908 s. 84.

²³ Diamant 2004 s. 33.

motsvarande lagreglering i England.²⁴ Först 1880 bildades ”The Institute of Chartered Accountants in England and Wales”. Denna sammanslutning blev vägledande för den senare svenska modellen för reglering av yrkesrevisorers verksamhet.

De amerikanska yrkesrevisorernas historia går inte längre tillbaka än 1880-talet. Först år 1896 utfärdades en akt för reglering av revisorsyrket i staten New York.²⁵ Det kan förefalla egendomligt att man i USA var så sent ute när det gällde utvecklingen på revisorsområdet, men den starka betoningen på de stora bolagens interna kontrollsystem kan möjligen ha varit en av orsakerna. Denna syn på självkontrollerande system, som innebar en intern struktur för revision, kan vid denna tid ha medfört att extern granskning av de amerikanska bolagen ansågs ha mindre betydelse.²⁶ Alfred D. Chandler betonar att många bolag redan på ett tidigt stadium lade stor vikt vid de interna kontrollstrukturerna. I flera av de stora järnvägsföretagen infördes i början på 1800-talet kontrollsystem, som leddes av anställda internrevisorer. Dessa genomförde en kontinuerlig granskning av bolagens räkenskaper och rutiner i syfte att säkerställa den interna kontrollen.²⁷ Man var emellertid i de amerikanska bolagen inte obenägen att låta utomstående personer ha insyn i bolagens räkenskaper men detta genomfördes genom tillsättning av olika så kallade kommissioner.²⁸

Förhållandena på revisorsområdet i ovan nämnda länder kom att påverka Sverige först i början på 1900-talet, då kraven på yrkesrevisorer gjorde sig alltmer gällande. I jämförelse med exempelvis utvecklingen i Skottland och England låg Sverige efter. Det tog alltså tid att vända utvecklingen från frivillighet via lagreglering till den nuvarande professionaliseringen.

2.2 Utvecklingen i Sverige

I den svenska ekonomiska historien finner man exempel på redovisnings - och förvaltningskontroll på ett mycket tidigt stadium. Redan under 1600-talet utfördes granskning av hur driftsansvariga i ett bolag skötte sitt uppdrag. Som exempel kan nämnas det norrländska tjärhandelskompaniet, i vilket ägarna valde ett antal ”adsistenter”, vilkas

²⁴ SRS 1908 s. 86.

²⁵ SRS 1908 s. 88.

²⁶ Power 1997 s. 83.

²⁷ Chandler 1977 s.100.

²⁸ Power 1997 s. 111.

uppgift var att, dels biträda de ägarvalda ”direktorerna”, dels, efter att ha företagit en revisionsliknande granskning av bolaget, bevilja dem ansvarsfrihet.²⁹

År 1615 utfärdades privilegier av Gustav II Adolf för ett handelskompani med säte i Stockholm. Kompaniet leddes av en Gubernator med biträde av ett antal Direktörer, som ansvarade för sin respektive verksamhet. Varje år upprättades den så kallade Balancien, en räkenskapssammanställning, som överlämnades till Gubernatorn för att denne skulle stämma av sammanställningen mot kompaniets böcker och räkenskaper. Gubernatorn hade särskilt förordnade medarbetare, participianter, till sitt förfogande, som hjälpte till i granskningsarbetet.³⁰ Även om intet själva begreppet revisor användes fanns ändå en kontrollorganisation, som på sitt sätt motsvarade en form av revision i ordets nuvarande bemärkelse.

Stora Kopparberg är ett annat exempel på en tidig driftsorganisation, där man betonade vikten av en kontrollstruktur. Bergslaget, som organisationen då hette, bildades under 1300-talet av ett antal rådmän, vars verksamhet kontrollerades av en statlig representant, konungens fogde. Under 1600-talet hade det svenska näringslivet, bland annat handeln och bergshanteringen, uppnått en sådan komplexitet att det inte var ändamålsenligt för bolagsmännen att personligen skaffa sig en detaljerad insyn i bolagens räkenskaper. Man föredrog att överlåta kontrollen till vissa personer, för vilka man hade särskilt förtroende.

Den äldsta kända revisionsberättelsen i Sverige daterar sig från år 1652, då ägarna av Tjärhandelskompaniet utsåg sex personer att granska bolagets förvaltning.³¹ Flera svenska bolag bildades i början på 1700-talet främst i syfte att bedriva handel med utomeuropeiska länder, bland annat Kina, Indien och andra länder i Ostasien. År 1731 fick Svenska Ostasiatiska Compagniet oktroj (ensamrätt) att föra handel med Ostindien, alltså Kina och andra platser öster om Godahoppsudden.³² I samband med oktrojen bestämdes att bolagets verksamhet skulle finansieras genom att vissa bestämda belopp skulle tecknas för varje resa. Bolagets styrelse utgjordes av en Direktion, vilken ansvarade för redovisning och förvaltning. Varje år skulle intressenternas insyn tillgodoses genom att speciella deputerade skulle revidera bolagets böcker och räkenskaper. Dessa deputerade hade som uppgift att efter varje resa utarbeta en Generalberättelse beträffande bolagets ekonomiska situation.

²⁹ Diamant 2004 s. 34.

³⁰ Hagströmer 1872 s. 84.

³¹ Cassel 1996 s. 88.

³² Lindqvist 2002 s. 30.

Berättelsen var tillgänglig för alla bolagets intressenter.³³ Man fäste således stor vikt vid att bolagets affärer granskades i syfte att skydda intressenterna mot bakgrund av de kapitalinsatser, som dessa hade tecknat.

2.3 Aktiebolagens framväxt

1800-talet framstår som en brytningstid mellan gammalt och nytt, mellan ett reglerat ståndssamhälle med stora klassklyftor och en nydanande, utvecklingsoptimistisk och framåtblickande era. Framväxten av aktiebolagen får ses mot bakgrund av liberaliseringen av det svenska samhället. Ett stort steg framåt togs med skråtvångets upphörande år 1846.³⁴

Ur näringslivssynpunkt kom liberaliseringen att i hög grad handla om Sveriges relationer med utlandet. Under en tjuugoårsperiod fattades en rad beslut, som skapade nya förutsättningar för den svenska ekonomins integration med Europa och världsmarknaden. Man genomförde frihandel i två steg. Tullfrihet infördes på bland annat jordbruksprodukter. Kapitalrörelserna blev fria och när Sverige anslöt sig till guldstandard 1873 skapades ett stabilare underlag för kapitaltransaktioner. Eftersom marknaderna blev mer lättillgängliga ökade också betydelsen för en typ av organisation, som skulle kunna koncentrera beslutsfattandet, nämligen företaget.³⁵

Alla de institutionella förändringar, som genomfördes, men också det oklara rättsläget, som karakteriserade de icke oktrojerade bolagen, var drivkrafterna till aktiebolagslagstiftningen, som började utarbetas under 1840-talet.³⁶ Härigenom gavs företagen nya utvecklingsmöjligheter, vilket skulle få stor betydelse under industrialiseringen, framför allt genom bestämmelserna om den begränsade ansvarigheten för aktiebolagens ägare. Aktiebolagslagstiftningen banade således väg för större industriella satsningar i privat regi ifråga om exempelvis elektrifiering, järnvägsutbyggnad och den utvecklade sjöfarten.³⁷

Det är också nu som en maktförskjutning sker i företagen, från huvudmän till avlönade befattningshavare, som disponerar de aktuella resurserna. Förhållandet kan med andra ord

³³ Hagströmer 1872 s. 95.

³⁴ Schön 2007 s. 154.

³⁵ Ibid.

³⁶ Broberg 2006 s. 63.

³⁷ Schön 2007 s. 155.

beskrivas så att en maktfördelning etableras mellan huvudman och verkställande, vilkas roller i praktiken kommer att innehas av revisorernas uppdragsgivare och de granskade.³⁸

2.4 Aktiebolagslagstiftning och revisorer

1848 års ABL

1848 års aktiebolagslag började gälla från och med den 1 januari 1849. Lagen är förhållandevis kortfattad. Antalet paragrafer uppgår endast till 15 stycken. Den 25 augusti 1844 presenterades två motioner i adelsståndet, som båda handlade om bildandet av en aktiebolagslag. Den ena motionen var författad av E. von Troil. Motionären framhöll dels det faktum att de nuvarande aktiebolagen stod utanför gällande lag, dels problemet med dessa bolags rättsliga ställning. Den andra motionen, som väcktes av W.F. Dahlman, pekade också denna på aktiebolagens rättsliga osäkerhet. Motionerna framhöll betydelsen av att stifta en särskild ”lag för aktiebolag”³⁹ Man betonade vidare vikten av en kunglig auktorisation för att aktiebolaget skulle betraktas som ett rättssubjekt.

Den lagkommitté, som senare kom att arbeta fram lagförslaget hade den franska Code de Commerce som förebild, eftersom lagstiftningen på näringslivsområdet ansågs vara mest utvecklad i Frankrike.⁴⁰ I motiven till lagförslaget framhölls, med hänvisning till ”konungens ekonomiska lagstiftningsmakt”,⁴¹ att regeringen skulle auktorisera aktiebolagen. Auktorisationen skulle säkra skyddet för såväl det allmänna som den enskilde. Aktieägarnas frihet från personligt ansvar var en av de viktigaste principerna i den nya lagen. För att kunna driva rörelse i aktiebolagsform krävdes att bolagsordningen sanktionerades av kungen, vilket framgår av lagens § 1.⁴² § 13 stadgar att, om ett aktiebolag startar sin verksamhet utan att ha erhållit den av § 1 stadgade auktorisationen, skulle rättsförhållandena regleras efter allmän lag, vilket hade inneburit att det personliga ansvaret hade trätt in. Lagen var, som ovan nämnts tämligen kortfattad och gav utrymme för en betydande avtalsfrihet ifråga om bolagens interna förhållanden. Man skall ändå notera att bolagsordningen fick stor betydelse för kontrollen av bolagets verksamhet och bolagsorganen.

³⁸ Cassel 1996 s. 89.

³⁹ Dahlman 1974. 348-349.

⁴⁰ Ibid, s. 347.

⁴¹ Ibid.

⁴² SFS No 43 Lag om aktiebolag 1848.

Man kan konstatera att 1848 års aktiebolagslag inte innehåller några bestämmelser om revision. Hagströmer tar upp frågan om uppsikt och kontroll av styrelsens förvaltning.⁴³ Denna uppgift faller, enligt Hagströmer, på bolagsstämman. Det kan i detta sammanhang synas egendomligt att lagen överhuvudtaget inte nämner bolagsstämmoinstitutet. Hagströmer menar att bolagets revisorer har ett visst ansvar i detta sammanhang. ”Vanligen utfövas kontrollen till en del genom utsedde revisorer”.⁴⁴ Deras uppgift är att granska styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper samt att avge berättelse till bolagsstämman jämte utlåtande om ansvarsfrihet för styrelsen. Bolagsstämmans uppgift är att bevilja eller avstyra ansvarsfrihet för styrelsen. Det är ingen skillnad mot vad som gäller idag. Hagströmer använder ordet ”vanligen”. Detta skulle tyda på att det fanns en praxis att välja revisorer i aktiebolag, vilket i och för bekräftas av det ovan sagda. Man kan emellertid förvåna sig över att det inte fanns någon uttrycklig bestämmelse i lagen om revision. Det kan finnas anledningar härtill.

För det första innehöll Code de Commerce, lagens förebild, inga krav på utomstående granskning. Kontrollen av lagens efterlevnad överlämnades åt Staten, som, dels kontrollerade bolagsordningen i aktieägarnas och tredje mans intresse, dels kunde förordna ”en av bolaget aflönad kommissarie”⁴⁵, vars uppgift var att följa bolagets verksamhet genom att delta i styrelsemöten och bolagsstämma och att rapportera eventuella överträdelser av lag eller bolagsordning. Denna kontroll gällde, enligt Hagströmer, ”mer betydande bolag”.

För det andra var aktieägarkretsen i de flesta bolag liten och begränsad. Styrelseledamöterna var i flera fall tvingade att gå i personlig borgen för bolagets krediter. Utdelningen på bolagets aktier, som normalt brukar ske efter revisorns tillstyrkande, betraktades vid denna tid som en räntekostnad för bolaget, vilket innebar att något särskilt beslut inte behövde fattas på bolagsstämman.⁴⁶

För det tredje synes det ha varit en utvecklad praxis att man, i avsaknad av lagbestämmelser om revision, ändå i de flesta bolagsordningar införde bestämmelser om revision.

⁴³ Hagströmer 1872. 235-236.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid, s. 60.

⁴⁶ Arlebäck 1995 s. 85.

För det fjärde kan man konstatera att det ur lagstiftarnas synpunkt uppenbarligen var fullt tillräckligt med den statliga kontrollen över bolagen. Enligt lagen skedde ju denna först och främst genom kungens sanktion av bolagsordningen.⁴⁷

1848 års aktiebolagslag detaljstyr inte, som ovan nämnts, utan ger aktieägarna stor frihet att hantera interna förhållanden efter eget önskemål. När det gäller styrelsens ansvar ger Hagströmer en beskrivning av hur dåtiden uppfattade företagsledningens (sysslomännens) uppgifter: ”Måttet af den omsorg, styrelsemedlemmarne i bolagets angelägenheter äro pligtige att använda, är densamma som för sysslomän i allmänhet. De äro skyldige att använda den sorgfällighet, som en ordentlig man i allmänhet iakttager”.⁴⁸ Revisorn, i den mån bolagsordningen föreskrev val av revisor, var också att betrakta som syssloman och hade samma ansvar som styrelseledamöterna. Det revisorerna hade att förhålla sig till för att sköta sitt uppdrag var bolagsordningen, som ibland ganska detaljerat föreskrev revisorns arbetsuppgifter.

1895 års ABL

Under slutet av 1800-talet skapade ny teknik och vidgade vyer nya förutsättningar för större företagsenheter samtidigt som ägande och kapitalförsörjning förändrades. Tidigare hade aktieinnehav varit ett sätt att ge en liten begränsad krets av ägare ansvarighet för bolagens affärer. Nu blev aktier och börsen ett medel att öka bolagens riskkapital.⁴⁹ Som en följd av detta blev det aktuellt med en översyn av 1848 års ABL.

Under 1880-talet tillsattes en kommitté (Aktiebolagskommittén), vars uppgift blev att utreda vilka krav det utvecklade näringslivet ställde på aktiebolagslagstiftningen. Dåvarande docenten, senare professorn och statsministern, Hjalmar Hammarskjöld knöts till kommittén som utredningsman. I juni 1890 presenterades ett förslag, som var starkt påverkat av tysk lagstiftning till skillnad mot den tidigare aktiebolagslagen, som hade fransk förebild.⁵⁰ Tyskland var vid denna tid den största ekonomiska maktfaktorn i Europa och hade ett enormt inflytande på den europeiska utvecklingen. Dessutom var Tyskland den största handelspartnern till Sverige.

⁴⁷ Hagströmer 1872. 140.

⁴⁸ Ibid, s. 245.

⁴⁹ Schön 2007 s. 216

⁵⁰ Arlebäck 1995 s. 36.

Lagtexten omfattade 81 paragrafer jämfört med de 15 paragraferna i 1848 års ABL. Den nya aktiebolagslagen trädde i kraft den 1 januari 1897. Det var en rad nyheter, som presenterades i den nya lagen. Här återfanns ett antal regler om hur aktiebolag skulle bildas. Man talade om simultanbildning och successivbildning. Detaljerade anvisningar lämnades beträffande bolagsordningens innehåll. Aktiebolaget skulle vidare registreras i ett centralt aktiebolagsregister. Tanken bakom detta förfaringssätt var att det skulle bli lättare för myndigheterna att kontrollera om bolaget hade bildats enligt lagens föreskrifter och att bolagsordningen var lagenlig. En av de största nyheterna var att aktiekapitalets minimistorlek fixerades. Bolagsstämman fick ett betydande genomslag i den nya lagen. I 1848 års ABL återfanns, som tidigare nämnts, inga regler om bolagsstämma. Lagen kom att omfatta uttryckliga bestämmelser kring ordinarie och extra bolagsstämma. Dessa bestämmelser utgjorde också ramen för att tillförsäkra aktieägare och andra bolagsintressenter en ordnad redovisning kring bolagets verksamhet. På den ordinarie bolagsstämman skulle styrelsen presentera både en förvaltningsberättelse och en balansräkning samt ett utlåtande som enligt § 50 skulle avges av revisorn.⁵¹ Det är i 1895 års ABL, som revisorsfunktionen lagstadgas för första gången.

Översynen av 1848 års ABL inkluderade även behovet av en lagstadgad kontroll över bolagets verksamhet för att tillförsäkra aktieägarna och andra bolagsintressenter en rimlig garanti mot missförhållanden i bolaget. I anslutning till lagstiftningsarbetet föreslogs i ett antal motioner till Riksdagen en omarbetning av den gamla aktiebolagslagen mot bakgrund av tidigare konstaterade oegentligheter i näringslivet, vilka hade fått skrivas på bristfällig revision. Aktiebolagskommittén föreslog att revisorernas makt och befogenheter skulle utvidgas genom att ålägga aktiebolagen revisionsplikt. Därmed hade man infört ytterligare ett bolagsorgan, som skulle skapa stadga åt bolagsformen.

Hammarsskjöld menade att förslaget till ny aktiebolagslag uppmuntrade och understödde ”den enskilda verksamheten” genom att revision lagstadgades. Han betonade vikten av att revisorerna skulle ”ega ständig tillgång till bolagets alla böcker, räkenskaper och andra handlingar, äfvensom kunna när som helst af styrelsen begära upplysningar angående bolagets förvaltning”.⁵² Den fortlöpande kontrollen ansågs vara viktig. Samtidigt som man

⁵¹ SFS, No 65, 1895.

⁵² Hammarsskjöld 1895 s. 15.

gav revisorerna större maktbefogenheter ålades de skadeståndsplikt i fall av försumlighet när de ”i gröfre mån missbrukar eller vårdslösar sitt förtroendeuppdrag”.⁵³

I ett särskilt utskottsbetänkande⁵⁴ fördes en diskussion om dels revisorernas juridiska ansvar, dels ersättningsfrågan i fall av misskötsel av revisionsuppdraget. Man menade, att om man via lagstiftningen skärpte den juridiska ansvarsfrågan fanns det risk för att bolagen inte fick den kompetens i revisorsutövningen som var eftersträvansvärt, eftersom det då kunde bli svårt att rekrytera lämpliga kandidater. Man ville därför att ansvar för grov vårdslöshet eller försummelse skulle utgå ur förslaget. Emellertid anförde man också att ”ingenting hindrar dock, att ett bolag, om så anses nödigt, i bolagsordningen eller i särskilt med revisorerna träffadt avtal ålägger dem en vidsträcktare ersättningsskyldighet”. Man var i utskottet medveten om att man minskade revisorernas ansvar genom resonemanget enligt ovan men sade samtidigt att förr eller senare kommer offentliga edsvurna revisorer att vara verksamma och därmed skulle ”alla brister vara botade”. Särskilda utskottet försökte vidare att definiera själva begreppet revision. Å ena sidan var revisionen helt formell till sin karaktär, det vill säga den inskränkte sig till ren så kallad siffergranskning, kontroll av att bolagets böcker var korrekt förda. Å andra sidan skulle revisorn också avge ett utlåtande ”huruvida styrelsens förvaltning varit öfverensstämmande med bolagets intressen och de åtgärder densamma vidtagit varit välbetänkta”.⁵⁵ Utskottet hävdade, att kompetens i det senare avseendet ”omöjligen kunde förväntas af offentliga revisorer”.⁵⁶ Avslutningsvis innebar dock utskottets förslag, att man ändå följde propositionens lydelse och accepterade ansvar för grov vårdslöshet. Revisorns ökade maktbefogenheter måste, menade man, åtföljas av ökat ansvar.

Diskussionerna inom utskottet visar, att man vid denna tid börjat inse betydelsen av en kontroll av bolagens verksamhet från utomstående. Det är intressant att notera, att man nu också förstår att man på sikt också måste ha någon form av yrkesmässig revision. I den slutliga lagtexten behandlas revisorernas roll i ett antal paragrafer, men det är i paragraferna 50, 51 och 52 man fastställer val av revisor, granskningen samt ansvarsfrågan (Se bilaga 1).

I 1895 års ABL reglerades alltså för första gången revisionsinstitutet. Man bör då komma ihåg, att lagstiftningen om revisorer till stora delar var en bekräftelse på en sedan länge upparbetad praxis, eftersom aktiebolagens bolagsordningar i de flesta fall föreskrev

⁵³ Sjöström 2004 s. 31.

⁵⁴ Särskilda utskottet No 1 1895 s. 35ff

⁵⁵ Särskilda utskottet No 1 1895 s. 57.

⁵⁶ Ibid.

val av revisorer. Det kan dock konstateras att vare sig revisorns oberoende eller kravet på kompetens hade blivit föremål för någon lagstiftning. Dessa båda frågor kom längre fram att debatteras i samband med den nya lagstiftningen på aktiebolagsområdet.

1910 års ABL

Runt sekelskiftet framställdes önskemål från olika håll om ändringar i 1895 års ABL. Bakgrunden var den allt snabbare utvecklingen i svensk industri. Det blev bland annat aktuellt att reglera utlänningars rätt att äga fast egendom via svenskt aktiebolag.⁵⁷ Ett annat krav var stärkandet av minoritetsskyddet.

Överhuvudtaget blev lagen betydligt mer omfattande än 1895 års aktiebolagslag. Detta framgick av antalet paragrafer, 141 st. mot 81 st. i den tidigare lagen. Här ges några exempel på nyheter inom informationsområdet, som fick stor betydelse inte minst för revisorernas vidkommande. I § 56 stadgades vilket regelverk, som skulle gälla vid upprättande av bolagets balansräkning. Främst handlade det om värdering av bolagets tillgångar och skulder. Lagstiftarna tog sikte på att undvika övervärdering av tillgångarna och undervärdering av skulderna. Vidare var styrelsen skyldig att avge en vinst- och förlusträkning utöver den tidigare lagstiftade balansräkningen och förvaltningsberättelsen (§ 69). Den fastställda årsredovisningen skulle insändas till registreringsmyndigheterna. Bestämmelserna beträffande bolagsstämman utökades så till vida att man inriktade sig på att förhindra skenöverlåtelser (§ 76). Ett annat område var firmateckningen. I fortsättningen behövde inte firmatecknare vara styrelseledamot (§ 60). Den nya lagen trädde i kraft den 1 januari 1912.

Revisionsfrågan fick ett större utrymme i diskussionen kring 1910 års ABL. Det var framför allt fyra faktorer, som kom att dominera debatten på ett helt annat sätt än tidigare, nämligen frågorna om utbildning och kompetens, revisorns ansvar, oberoendet samt tystnadsplikten.

Utbildning och kompetens. Redan år 1895 presenterades en motion i Första kammaren av riksdagsman Fredrik Pettersson angående ett extra anslag på 3000 kr. i syfte att utreda behovet av särskilt utbildade personer för revision av ”såväl allmänna som eventuellt enskilda räkenskaper”.⁵⁸ Motionens motivering var alla så kallade oegentligheter, som hade uppdragats både inom det privata näringslivet och i den offentliga verksamheten. Pettersson

⁵⁷ Arlebäck 1995 s. 39.

⁵⁸ SRS 1908, s. 3.

menade, att det saknades ”en tillräcklig och verksam kontroll öfver de personer, som förvalta statens eller enskildes medel”.⁵⁹ Den enda lösningen på problemen var införandet av offentliga revisorer, som hade revisionen som yrke.

Ett flertal andra motioner presenterades, av vilka framgår behovet av yrkesutbildade revisorer. I samband med kraven på professionalism kom ett antal faktorer, som hade samband med detta att debatteras: ansvarsfrågan, oberoendet, tystnadsplikten samt själva utförandet av revisionen.

Ansvarsfrågan. Ansvar följer av lag medan begreppet makt har andra utgångspunkter. Ansvar grundas på åtagande, som någon gjort mot annan och detta ansvar följer antingen av allmänna lagar, rättspraxis, speciallagstiftning, moral, muntliga eller skriftliga avtal med mera. Begreppet är ofta, inte alltid, preciserat och kompletterat med skadeståndsregler. Härav följer att någon form av sanktion eller straff drabbar den, som inte infriar det ansvar, som lagts på honom.⁶⁰ I revisorernas fall handlar sanktionerna för det icke infriade ansvaret om skadeståndsskyldighet. Frågan om revisorsansvaret kopplat till skadeståndsskyldigheten var inte ny. I 1895 års ABL stadgas om skadestånd vid visad ”grof vårdslöshet”.⁶¹ I lagrådets kommentarer till förslaget avseende den nya aktiebolagslagen ville man ändra begreppet ”grof vårdslöshet” till enbart vårdslöshet. Lagrådet menade, att det inte fanns någon grund för revisorernas del att gradera vårdslösheten utan föreslog, att man skulle utesluta ordet ”grof”. Då använde man samma måttstock som för bolagets styrelseledamöter.⁶² I lagtextens slutliga utformning har man, i enlighet med Lagrådets förslag, genomfört denna ändring (§ 75).

Oberoendefrågan. Det bristande oberoendet var ett problem. Revisorer tillsattes i många fall på grund av goda relationer till företagsledningen. Det var i mångt och mycket en fråga om rena hedersuppdrag. 1902 års lagutskott krävde att revisorerna hade en sådan ställning att de kunde genomföra en effektiv revision på grundval av en opartisk kontroll. Den oberoende ställningen måste regleras i lag. Lagutskottet påpekade, att ett fåtal aktieägare utövade ett så dominerande inflytande, att revisorerna valdes enligt deras önskemål. Dessa fick då svårt att hävda sin självständiga ställning. För att ytterligare stärka kontrollen ville man från lagutskottets sida lagstadga om att minst en revisor skulle vara en

⁵⁹ SRS 1908 s. 4.

⁶⁰ Arlebäck 1995. 121.

⁶¹ 1895 års ABL § 52.

⁶² Lagrådets protokoll 1909, s. 102.

”fullt oberoende, offentligen vitsordad, helst för ändamålet legitimerad yrkesrevisor”.⁶³ Så blev det inte. I 1895 års ABL stadgades att styrelseledamot inte fick delta i val av revisor (§ 32). Det var den enda punkten, som kunde tänkas stärka oberoendet. I 1910 års ABL återkommer samma skrivning i § 77 men i § 72 stadgas dessutom att till revisor får inte utses den, som är i bolagets eller styrelseledamots tjänst. Man kan här konstatera en förstärkning av oberoendet.

Tystnadsplikten. I 1895 års ABL stadgas ingenting om revisorns tystnadsplikt. Debatten om tystnadsplikten blev aktuell först senare. Kanske man ansåg att någon skrivning avseende tystnadsplikten inte ansågs vara nödvändig. Att bryta mot denna fick anses falla under den grova vårdslösheten. Vad är innebörden av tystnadsplikt? Den nuvarande aktiebolagslagen (2005) stadgar följande i § 41: ”Revisor får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.” I samband med arbetet med förslaget till ny aktiebolagslag uttrycktes från flera håll oro för att revisorerna skulle föra vidare information, som framkommit under revisionen, till exempelvis bolagets konkurrenter, med vilka de står eller har stått i förbindelse. Så uttryckte sig det tillfälliga lagutskottet 1902.⁶⁴ Man var därför av den åsikten, att näringslivet skulle föredra legaliserade och edsvurna revisorer med tjänstemannaansvar, som hade skyldighet att iaktta tystnadsplikt beträffande de förhållanden, som framkommit vid granskningen.⁶⁵ Vid de diskussioner, som fördes i lagrådet angående den föreslagna rätten för en minoritet av aktieägare att anlita revisor framhölls att det förelåg risker för missbruk av ”den inblick han (revisorn) vid utförande af sitt uppdrag vinner i bolagets affärshemligheter”.⁶⁶ Man föreslog att det skulle stadgas om tystnadsplikt åtminstone i detta avseende. Emellertid berördes inte heller i 1910 års ABL revisorns tystnadsplikt utan brott mot denna fick även här falla under § 75, som handlar om skadeståndsskyldighet vid vårdslöshet. Som resultat av de olika remissyttrandena och förslag fick revisorsbestämmelserna ett betydligt större utrymme i den nya aktiebolagslagen än tidigare. Se bilaga 2.

⁶³ Sjöström 2004 s. 41.

⁶⁴ Ibid, s. 42.

⁶⁵ Ibid, s. 42.

⁶⁶ Lagrådets protokoll 1909, s. 101.

2.5 Vägen mot professionalisering

Under sent 1800-tal och tidigt 1900-tal var det få personer som på heltid arbetade med revisionsarbete.⁶⁷ De som ägnade sig åt detta var framför allt bankmän, kamrerare med flera, som utförde revision vid sidan av sitt ordinarie arbete. I samband med förarbetena till 1895 års ABL framkom synpunkter på behovet av yrkesrevisorer. Kommentarererna i Särskilda utskottet har tidigare nämnts. Man var med all sannolikhet införstådd med att utvecklingen av aktiebolagslagstiftningen så småningom också skulle medföra en bättre och mer yrkesorienterad kontroll av bolagets och styrelsens verksamhet.

I december 1899 togs ett steg närmare en professionell kår av revisorer, då Svenska Revisorssamfundet bildades. Det var utvecklingen i England och Skottland, som drev på utvecklingen. Dessutom hade debatten i riksdagen samt pressen medverkat till att revisorsfrågan hade kommit i fokus. SRS, som samfundet kom att benämnas, blev en viktig påtryckningsgrupp för revisorernas professionalisering. Det huvudsakliga målet var att åstadkomma en statlig legitimering av offentliga revisorer enligt engelsk modell. Man arbetade mycket aktivt under de första åren för att nå detta mål, främst genom lobbyverksamhet i riksdagen.

1905 tillsatte SRS en revisionskommitté, vars uppgift var att ”genom en utredning angående behovet af offentliga revisorer” påskynda processen med legitimering av revisorer.⁶⁸ Utredningen blev klar tre år senare, 1908. Kommittén hade som utgångspunkt den snabba utvecklingen i näringslivet, som krävde bättre kontrollinstrument vad gällde bolagens verksamhet till nytta för aktieägare och andra intressenter. Man menade, att Staten borde ha tillsyn över legitimeringen av revisorer. Skälet till detta var, ansåg kommittén, att allmänhetens förtroende skulle stärkas, om man visste att den information, som bolagen lämnade ut var pålitlig.

Utredningen ger i första delen en heltäckande bild av riksdagens förhandlingar med anledning av framlagda motioner på revisorsområdet. Man tar vidare upp länsstyrelsernas med flera utlåtanden angående behovet av offentliga revisorer. I utredningens andra del tar man upp yrkesrevisorernas historiska roll och beskriver den engelska revisorsorganisationen, som man anser är en förebild för ett framtida system för yrkesrevisorer i Sverige. Kommittén ger förslag på olika åtgärder för att nå det uppsatta

⁶⁷ Sjöström 2004 s. 51.

⁶⁸ SRS 1908, s. 2.

målet — en bättre kontroll. För att vinna allmänhetens förtroende måste revisorernas utbildning ordnas så att staten får en betydande roll genom att slå fast kunskapskraven.

Den omfattande utredningen fann dock inte något gehör hos myndigheterna. Först 1911, efter att en av ledamöterna i utredningen, Edvard Wawrinsky, hade vänt sig till Justitiedepartementet kom svaret från myndigheterna. De ansåg ”att några administrativa åtgärder med anledning av samfundets ansökning år 1910 icke kunde ställas i utsikt.”⁶⁹ Det var en stor besvikelse för samfundet och flera medlemmar lämnade organisationen. Inte förrän i 1944 års ABL infördes bestämmelser om legitimerad revisor i vissa fall.

När SRS-utredningens förslag inte bifölls av myndigheterna beslöt Stockholms Handelskammare att frågan om auktorisation av revisorer fick lösas utan statens medverkan. Det fanns förutsättningar för detta inte minst därför att Handelshögskolan i Stockholm hade grundats 1909. Den 8 oktober 1912 fastställde Handelskammaren auktorisationsbestämmelserna för revisorer och den 17 december auktoriserades de första sex revisorerna i vårt land, däribland docenten Oskar Sillén, som senare i hög grad skulle komma att påverka revisorsyrkets utveckling.

I detta avsnitt om lagstiftningens utveckling har jag beskrivit revisorsfunktionens framväxt, dels mot bakgrund av internationellt inflytande, dels i relation till den svenska aktiebolagslagstiftningens utveckling. Utgångspunkten har varit den kontrollstruktur, som efter hand utvecklades i bolag med begränsad ansvarighet. Vi har tidigare nämnt att formella begränsningar i samhället utgörs av bland annat skrivna författningar, som är en konstituering av diverse informella restriktioner. I nästa avsnitt, fallstudien, kan vi se hur revisorerna löser problemställningar och samtidigt utvecklar såväl de informella som de formella institutionerna.

3. Revisorsrollen i södra Halland kring sekelskiftet 1900

I 1848 års ABL förekom, som framgått tidigare, inga bestämmelser om revision. Det de valda revisorerna hade att förhålla sig till var bolagsordningen. Det var i de flesta fall praxis att införa bestämmelser om revision. Vi kommer i undersökningen se exempel på noggrant utformade bestämmelser i bolagsordningen angående revisorns verksamhet.

Revisorsrollen vid denna tid får ses mot bakgrund av synen på äganderätt och kontroll. Den gamla uppfattningen, att ägaren helt och hållet skulle kontrollera företaget, var inte så

⁶⁹ Sjöström 2004 s. 55.

lätt att överge för en modernare syn enligt vilken ägaren överlät åt anställda företagsledare att förvalta deras egendom. Aktiebolagen bildades av en liten krets av intresserade finansiärer och skilde sig ofta inte mycket från andra typer av bolag med solidarisk ansvarighet. Det var framför allt i USA, som utvecklingen gick framåt vad gällde en modernare syn på sambandet mellan ägande och kontroll. När det gällde att hitta lämpliga kandidater, som kunde uppfylla kraven på god företagsledning, visade sig detta vara en svår fråga.

Jörberg hävdar i sin undersökning ”Svenska företagare under industrialismens genombrott 1870-1885” att tillgången på kvalificerade tjänstemän var begränsad under denna tid, framför allt beträffande urvalet från vilket företagsledarna kunde rekryteras.⁷⁰ Min uppfattning är att den tidsrymden får utsträckas fram till första världskrigets slut. Att välja kompetenta revisorer kunde innebära samma problem. Teoretisk utbildning ansågs emellertid vara av sekundär betydelse. Det var praktik och erfarenhet från näringslivet som gällde.⁷¹ Det var fråga om att hitta revisorskandidater med lämplig bakgrund, som var väl förtrogna med näringslivets problematik och med företagande i allmänhet. Det var också viktigt att de personer som kunde tänkas komma ifråga som revisorer i bolagen hade en viss position i samhället. Detta ansågs stärka deras roll som bolagsrevisorer. Tanken bakom detta var naturligtvis att de ansågs vara starka nog att stå emot styrelsen i svåra avvägningsfrågor som kunde uppstå i samband med revisionen. Ett enda sådant exempel kunde vara olika meningar om storleken på aktieutdelningen. Vi får anledning att återkomma till detta under avsnittet om revisorernas granskning och rapportering.

I undersökningen förekommer två olika begrepp inom revision: sakrevision och sifferrevision (siffergranskning). Båda uttrycken användes långt in på 1900-talet men är numera utmönstrade ur revisionsvokabulären. Sakrevision innebar granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning, det vill säga vår tids förvaltningsrevision, som utmynnade i revisorernas uttalande om ansvarsfrihet. Sifferrevision eller siffergranskning hänförde sig till granskning av bolagets räkenskaper och ingenting annat.

⁷⁰ Jörberg 1988 s. 56.

⁷¹ Ibid.

3.1 Revisorn och näringslivet i södra Halland⁷²

För undersökningens del är det viktigt att sätta sig in i de förutsättningar under vilka revisorerna arbetade. Därför ges nedan en bakgrundsteckning av den ekonomiska utvecklingen i södra Halland med Halmstad som centralort. Utvecklingen av näringslivet i detta område efter 1850 återspeglade till stor del vad som karakteriserade utvecklingen i landet som helhet.

Strukturen i näringslivet påverkades i första hand av den omfattande järnvägsutbyggnaden. Järnvägarna anlades i anslutning till redan upparbetade gamla kontaktvägar. Den viktigaste järnvägssträckningen var Halmstad - Nässjö, till vilken efter hand kopplades ett antal bibanor som exempelvis bansträckningen mot Gislaved. Efter 1870 hade Halmstad goda kommunikationer med såväl de inre delarna av Småland som med olika städer efter kusten framför allt Göteborg. Sjökommunikationernas utveckling medverkade i hög grad till näringslivets uppsving i regionen. År 1850 bildades Hallands Ångfartygs AB, som trafikerade linjen Göteborg – Varberg – Halmstad – Torekov – Landskrona – Köpenhamn – Malmö.

Södra Hallands agrara karaktär och det handelsgeografiska sambandet med framför allt sydvästra Småland medförde att handelsverksamheten blev en dominerande näringsgren i regionen. Detta förstärktes av järnvägarnas utbyggnad. Godsvolymerna ökade och transporttiderna minskade. Handeln kom att spela en stor roll för det industriella genombrottet, dels genom att kreditgivningen till bönderna i Halland och Småland säkrade råvarutillförseln, dels genom att flera handelsföretag investerade delar av sina vinster i olika industriella verksamheter. I Halmstad kunde man således konstatera ett framgångsrikt samarbete mellan handel och industri. Ett exempel på detta var skapandet av AB Malcus Holmquist i Halmstad, som ursprungligen var en kombination av mekanisk verkstad och grossiströrelse.

Ett viktigt industriområde var omgivningarna kring nedre Nissadalen, längs bandelen Landeryd – Halmstad. Här etablerades en del medelstora och stora företag, som representerade trämasse- och pappersindustri i Hyltebruk, Nissaström och Oskarström. Hit kan man också räkna sulfitfabriken i Rydö. Ur energisynpunkt var vattenkraften av stor betydelse för den industriella utvecklingen i detta gränsområde mot Småland. Ser man på antalet sysselsatta inom olika näringsgrenar i Halmstad utgjorde industri och hantverk den

⁷² Avsnittet bygger på Nilsson-Öhngren, Halmstads Historia del III, tiden 1850-1973.

dominerande delen under åren 1850-1920 tätt följd av handel och samfärdsel. Denna tendens i utvecklingen förstärktes till långt in på 1970-talet.

En viktig indikator på industrialismens utveckling i regionen var städernas andel i befolkningsutvecklingen. Totalt steg befolkningstalet i Hallands städer från 9,1 % 1871 till 22 % 1913 eller i absoluta tal en ökning från 11 652 personer till 33 613. Halmstad visade den snabbaste folkökningen medan exempelvis den närliggande staden Laholm låg sist i utvecklingen. Staden upplevde en stagnation fram till sekelskiftet, vilket bland annat förklaras av att järnvägsförbindelserna mot det inre av landet var dåligt utvecklade till skillnad mot andra hallandsstäder.⁷³

Både den ökade sysselsättningen och det stigande befolkningstalet i Halmstad var en funktion av den industriella expansionen under 1800-talets senare hälft och det tidiga 1900-talet. Mellan åren 1870 och 1900 ökade antalet industriföretag med 55 stycken samtidigt som antalet industriarbetare ökade från 479 till 1478 under samma tidsperiod. I introduktionsavsnittet diskuteras fallstudiens källmaterial och de urvalsmetoder som använts.

Studien tar dels upp frågan om val av revisorer i de utvalda aktiebolagen och de eventuella riktlinjer som ställdes upp, dels revisorernas verksamhet, deras granskning och rapportering till styrelse och bolagsstämma.

3.2 Val av revisorer och i förekommande fall de riktlinjer som ställdes upp

De utvalda bolagen faller både under 1848 års ABL och 1895 års ABL. Lagstiftningens utformning visade sig inte utgöra någon egentlig skillnad för hur man i det praktiska livet uppfattade revisionens betydelse för bolagen. Trots att den första aktiebolagslagen inte hade några föreskrifter om revision finner man att bolagsordningar och bolagsstämmor hade bestämmelser om att revision skulle genomföras. Ett undantag har kunnat konstateras, *Halmstads Gjuteri AB*.

I ett av Halmstads äldsta företag, *Wallbergs Fabriks AB*, beslöts i protokoll från den 31 mars 1857 om att bolagets verksamhet skulle granskas av två revisorer, handlande P. Appeltoft och handlande Zachau med suppleanten, handlande Angel. Bolagsstämman den 5 april 1861 valde ny revisor efter Appeltoft samt ny suppleant, Lindström. Den senare var aktieägare i bolaget. Varför man genomförde bytet har inte kunnat fastställas.

⁷³ Fogelberg 1959 s. 509.

Av bolagsordningen för *Varberg-Kinnared Trafikaktiebolag*, vilken fastställdes under år 1911 framgår av § 9 att utöver den stämмоvalde revisorn med suppleant skulle tillsättas en revisor utsedd av Staten. ”För samma tid utses av Riksgäldskontoret en revisor med en suppleant för denne”. Anledningen till att även en statlig revisor utsågs var, kan man förmoda, att Staten hade stora finansiella intressen i de olika järnvägsföretagen och därför var mån om att via en revisor skaffa sig kontroll över verksamheten.

Det var vanligt att man i bolagsordningen gav revisorerna detaljerade föreskrifter. I bolagsordningen (fastställd den 7 mars 1890) för *Skåne – Smålands Järnvägsaktiebolag* kan man läsa följande under § 26: ”De avslutade räkenskaperna jämte öfriga förvaltningen rörande handlingar skola senast den 1 april för granskning tillhandahållas de af bolaget utsedde revisorer, hvilka på styrelsens kallelse sammanträda i Helsingborg. Revisionen skall vara avslutad och berättelse däröfver inlämnad före den 1 påföljande maj, så att sagda berättelse, tillika med styrelsens förklaring öfver möjligen gjorda anmärkningar, må kunna vid ordinarie bolagsstämma framläggas. Särskildt åligger det någon af revisorerna att öfvervara den inventering af de bolagets i böckerna såsom behållning den 31 december upptagna förråd, som bör företagas under förra hälften af januari månad hvarje år”. Järnvägsbolagen redovisade omfattande förråd av olika slag av materiel att användas i tågtrafiken, varför det ansågs särskilt viktigt att stadga om revisorernas närvaro vid inventeringen.

I *Nordiska Maskinfiltaktiebolagets* bolagsordning från den 8 oktober 1911 framgår av § 11 att revisorerna hade en månad på sig att granska bolagets räkenskaper (15 mars – 15 april). De skulle avge ett skriftligt utlåtande, ”däri ansvarsfrihet för styrelsen bestämdt tillstyrkes eller avstyrkes”. Ordet ”bestämdt” kan tyckas vara egendomligt. Tanken var, med all sannolikhet, att det inte skulle råda någon som helst tveksamhet ifråga om revisorernas tillstyrkan eller avstyrkan.

I *Östra Bryggeriet AB* föreskrevs i bolagsordningen från den 3 juli 1863 i § 8 att bolagets räkenskaper skulle överlämnas till revisorerna, som inom viss tid skulle återlämna desamma till styrelsen åtföljd av en ”skriftlig revisionsberättelse”. Man betonade alltså i detta fall att rapporteringen måste vara skriftlig och att den inte skulle ske på annat sätt.

Enligt protokollet från den konstituerande bolagsstämman i *Hylte Bruks AB* den 14 december 1907 valdes konsuln Th. Schéle i Halmstad och lantbrukaren J. B. Johansson i Fredrikslund till ordinarie revisorer med kamrer N. Lundell i Unnaryd och disponenten C. J. Hedin i Ljungby som suppleanter. Alla revisorer, utom Johansson var aktieägare i

bolaget. De fick noggranna föreskrifter om hur rapporteringen skulle ske. Av bolagsordningens §§ 11 och 15 framgår nämligen att revisorerna skulle avge ett skriftligt utlåtande om sin granskning i första hand till styrelsen. På den senare bolagsstämman skulle utlåtandet från revisorerna presenteras tillsammans med styrelsens eventuella yttrande i anledning av revisorernas påpekanden. Anledningen till skrivningen i bolagsordningen torde vara ganska klar. Man ville undvika att aktieägarna tar del av revisorernas kritik, innan styrelsen fått en chans att svara.

Det var också mycket vanligt att de valda revisorerna innehade aktier i de bolag, som de fick i uppdrag att granska. Idag är detta en omöjlighet. Enligt tidens synsätt var detta en metod att binda upp revisorerna och få dem engagerade i bolaget. Man kan också vända på saken och säga att revisorerna utsågs bland aktieägarna, eftersom man ansåg att det var endast i denna krets, som det fanns lämpliga kandidater.

I *Getinge Nya Mekaniska verkstad AB*:s bolagsstämmoprotokoll från den 10 mars 1904 finner man följande under § 4: ”Till revisorer för granskning af bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning för år 1904 utsågos kronolänsmannen H. Benzel i Harplinge och mejeriföreståndare C. W. Samuelsson i Getinge samt till revisorssuppleant organisten S. J. Andersson i Getinge”. Till revisorer valdes i bygden väl kända personer kan man anta. Beslutet om revisorer följde bolagsordningens bestämmelser i § 8, varav framgår att bolagsstämman skall välja två revisorer med en suppleant.

Rent generellt får man en god bild av de valda revisorernas yrkestillhörighet och position i samhället genom att se på titlarna på de personer, som väljs. Detta framgår tydligt i den löpande framställningen.

I *Aktiebolaget Halmstads Jern-och Stålverks* konstituerande bolagsstämma den 14 juli 1916 utsågs under § 11 borgmästaren G. Bissmarck och sekreteraren P. Bengtsson till revisorer i bolaget med bankdirektörerna J. H. Persson och G. Ahrne som suppleanter. Bissmarck ägde 10 aktier i bolaget, medan varken Bengtsson eller de bägge suppleanterna redovisade något innehav vid tidpunkten för invalet. Senare förvärvade dock Bengtsson en mindre aktiepost i bolaget. Som framgår av den bilagda företagsbeskrivningen drabbades bolaget hårt av 1920-talets depression och fick stora problem med senare konkurs som följd. Vid den ordinarie bolagsstämman den 9 april 1920 valde man en tredje revisor, bankdirektören S. Zethreus. Anledningen till kompletteringsval framgår inte. Det kan emellertid antas, att aktieägarna ville förstärka revisionen med ytterligare en kompetent kraft.

I *Oskarströms Sulfat AB* valdes vid bolagsstämman den 25 juli 1905 herrarna P. Blidberg och Casper Larsson till revisorer. Båda redovisade aktieinnehav med 10 respektive 2 aktier.

I vissa fall var man noga med att framhålla att endast delägare i bolaget kunde komma ifråga som revisorer. Av bolagsordningen i *Östra Bryggeriet AB* framgår av § 9: ”Delegare i Bolaget är berättigad att vid ordinarie bolagsstämma väcka de förslag han för godt finner; och beslutar Bolaget derefter att företaga val af styrelse och af 2: ne Revisorer. Endast delegare i Bolaget kunna till dessa befattningar väljas.”

I *Nordiska Maskinfiltaktiebolaget* tycktes man inse värdet av en utomstående revisor. Av bolagets stiftelseurkund den 21 augusti 1904 skriver man att ”för granskning af styrelsens förvaltning skola årligen utses två revisorer jämte en suppleant, till hvilka befattningar kunna utses jemväl personer utom bolaget.”

Vid ett styrelsesammanträde i bolaget den 22 september 1906 framgår av protokollets § 2 att Wilhelm Cyrus, en av de stämموvalda revisorerna, fick i uppdrag att bygga upp fabriken bokföring i Halmstad samt ”biträda vid den finansiella ledningen av affärerna enligt instruktion, som senare skulle utfärdas.” Arvodet härför skulle uppgå till 500 kronor årligen. På grund av uppdragets natur lämnade Cyrus revisorskapet och ersattes av bankkamreraren J. A. Peterson vid bolagsstämman den 29 maj 1907. Aktieägarna tycktes i detta fall vara medvetna om att Cyrus inte kunde vara revisor i bolaget på grund av den jävssituation, som uppstod genom hans medverkan i bolagets verksamhet.

Det var, som ovan framgått, normalt att man före 1895 års lagstiftning införde krav på revision i bolagsordningen. I ett av de undersökta företagen, *Halmstad Gjuteri Aktiebolag*, valde man emellertid att inte utse några revisorer. Av § 9 i bolagsstämmoprotokollet från den 15 maj 1876 framgår följande: ”Beslöts att ej utse serskilda revisorer för granskning af 1877 års räkenskaper utan att sjelfva granska den ena den andres åtgärder med hänsyn till bolagets rörelse och förvaltning.” Protokollet undertecknades av herrar Angel, Fick och Sundell. Dessa personer var de enda aktieägarna i bolaget. Vid genomgång av bolagsstämmoprotokollen fram till och med 1889, med undantag av 1884, som saknas, kunde konstateras samma system, det vill säga ett slags självkontroll, som tycks ha fungerat väl under de fjorton åren fram till 1890. Vid bolagsstämman den 3 maj detta år ändrade man sig emellertid och valde herrarna Höök och Ljungkvist till bolagets revisorer ”med ett arvode af 50 kronor till dem hvardera.” Fem år senare den 12 juni 1895 beslutade aktieägarna att Höök skulle få ett bokföringsarvode på 200 kronor. Vi nästa bolagsstämma

den 29 juni 1896 strök man över bokföringsarvodet till Höök, vilket skulle kunna tyda på att man insåg att det förelåg en jävssituation.

Revisionsarvodena var låga. Ibland utgick inget arvode överhuvudtaget utan revisorerna fick endast ersättning för gjorda utlägg i samband med revisionen. I bolagsordningens § 9 för *Marbäckes Trämasse-Aktiebolag* stadgas exempelvis att ”styrelsens ledamöter samt revisorerna åtnjuta ersättning för resor och kontanta utgifter”. Något arvode utgick inte. Bland annat mot bakgrund av de nästan obefintliga arvodena kan man konstatera, att revisionsuppdragen i de allra flesta fall betraktades som en form av hedersuppdrag, vilket för övrigt också noteras av Sjöström i dennes avhandling.⁷⁴

Revisionsuppdragen var eftertraktade främst därför att de valda personerna fick möjlighet att den vägen komma in i bolagens styrelser. Uppdragen var i många fall en språngbräda till styrelseuppdrag. Skötte man sitt uppdrag, blev man eventuellt en intressant kandidat till bolagets styrelse. Som exempel kan nämnas Wilhelm Cyrus i *Nordiska Maskinfilt Aktiebolag*, som från att ha varit bolagets revisor blev dess verkställande direktör 1915, vilket framgår av bolagsstämmoprotokollet den 15 november 1886.⁷⁵

I *Östra Bryggeriet AB* lämnade C. Pramberg revisorskapet i bolaget för att istället tillträda posten som styrelsesuppleant. Casper Larsson, som valdes till revisor i *Oskarströms Sulfid AB*, lämnade revisorskapet efter ett år (invald 1905) och utnämndes till bolagets disponent enligt bolagsstämmans beslut den 28 november 1906.

Det var viktigt att revisorerna ägde aktieägarnas och styrelsens förtroende. I *Aktiebolaget Malcus Holmquist* återfinns samma revisorer i åtminstone arton år. Vid den konstituerande bolagsstämman den 12 februari 1902 valdes bankkamrer Axel van Johnstone och ingenjör Valdemar Hessle till bolagets revisorer. Så sent som 1920 återfinns deras namn på revisionsberättelsen.⁷⁶

Emellertid finner man att det var ganska vanligt att man bytte revisorer. Anledningarna kunde vara många. Ett skäl har tidigare nämnts, nämligen att revisorerna lämnade sitt uppdrag för att gå in i bolagsstyrelsen (se ovan). En annan anledning till byte var att man ville öka kompetensen. Vid bolagsstämman i *Rydö Bruks och Fabriks Aktiebolag* den 30 juli 1901 byttes magistern F. Ehrström ut mot bankdirektören D. Carlsson. Revisorssuppleanten herr N. P. Pettersson avgick till förmån för bankdirektören Böttiger.

⁷⁴ Sjöström 2004 s. 29.

⁷⁵ Se också Albany Sverige 100 år (2005), *Nordiska Filt* s. 11.

⁷⁶ Tryckt årsredovisning för Aktiebolaget Malcus Holmquist daterad den 5 mars 1920 med revisionsberättelse daterad den 20 mars 1920.

De avgångna revisorerna hade då suttit som bolagets revisorer i tre år. Anledningen till bytet kan naturligtvis också ha varit att förstärka bankkontakterna.

Ett tredje skäl var kritik från revisorernas sida, som medförde byte. Så var exempelvis fallet i *Östra Bryggeriet AB* 1899. Jag återkommer till detta speciella fall när jag beskriver revisorernas granskning och rapportering. Slutligen kunde missnöje med revisorernas arbete resultera i att bolagsstämman valde andra revisorer.

Det kunde förekomma att bolagsordningen föreskrev val av både sakrevisor och sifferrevisor. Så var exempelvis fallet i *Marbäck's Trämasse-Aktiebolag*. I bolagsordningens §12 föreskrevs följande: ”Bolaget väljer inom sig vid ordinarie bolagsstämma två sakrevisorer och en suppleant för dem samt utom eller inom sig en sifferrevisor.” Man gav alltså revisorerna möjlighet att antingen anlita sifferrevisor utifrån eller ge en av de valda revisorerna uppdraget att utföra siffergranskningen. Det var emellertid från revisorerna själva, som krav kom att få anlita siffergranskare.

I revisionsberättelsen för *Aktiebolaget Amerikansk Cycleimport Eli Pettersson och August Lindblad* daterad den 20 april 1899 sägs följande: ”Då bolagets rörelse och den därmed förenade bokföringen redan antagit ganska stora dimensioner och det ju icke bör ingå i revisorernas åligganden att till siffran granska bolagets samtliga räkenskaper, tillåta sig desamma härmed föreslå att bolagsstämman behagade besluta om tillsättande af en siffergranskare med skyldighet för denne att för hvarje år till bolagets revisorer afgifva skriftlig berättelse öfver det af honom utförda arbetet.” Den ökade omfattningen av bolagets redovisning gjorde att revisorerna inte ansåg sig hinna med granskningsarbetet, men framför allt menade man, att det inte ingick i uppdraget att utföra siffergranskning. Bolagsstämman accepterade den 10 maj 1899 revisorernas skrivning i revisionsberättelsen och beslutade om tillsättande av en siffergranskare.

I de fall man anlidade särskilda siffergranskare hänvisade revisorerna till den bilagda siffergranskningsrapporten. Jag återkommer till detta under nästa avsnitt om granskning och rapportering. Det var dock inte alltid som bolaget accepterade önskemålet om särskilda sifferrevisorer. I revisorernas berättelse för *Östra bryggeriet AB* daterad den 22 oktober 1899 menade man här, att räkenskapernas omfattning samt den korta tiden ”af cirka 3 veckor” som stod till revisorernas förfogande motiverade ett förslag till bolagsstämman om anslag ”till ett belopp af tvåhundra kronor” för ersättning åt en siffergranskare. Bolagsstämman, som avhölls den 15 november 1899 biföll inte revisorernas begäran. Anledningen till

beslutet redovisades inte, men man kan tänka sig att aktieägarna inte ville ha någon extra kostnad för revisionen.

3.3 Revisorernas verksamhet, granskning och rapportering

Hur revisorerna genomförde sin granskning framgår av de PM och revisionsberättelser, som presenterades för styrelse och bolagsstämma. Granskningen koncentrerades på räkenskaperna men även styrelsens förvaltning blev föremål för revision. Tid efter annan uppkom frågan om särskilda siffergranskare, vilket jag har diskuterat tidigare.

I de undersökta bolagen uppkommer frågeställningar av olika slag, som revisorerna i sin granskning måste hantera, resultat och ställning, investeringar, utdelning, ordningen i räkenskaperna med mera. I avsikt att kunna ge en klar bild av hur revisionsuppdragen genomfördes i de undersökta bolagen behandlas de separat.

Getinge Nya Mekaniska Verkstad

Till den ordinarie bolagsstämman den 29 april 1905 presenterade revisorerna en revisionsberättelse, som omfattade en specifikation av tillgångar och skulder, översikt av tillverkningen, maskinaffärens konto samt omkostnaderna. Man konstaterade, att maskinaffären hade gått med vinst men att tillverkningen hade visat en förlust. Bolaget redovisade dock i sin helhet en vinst, vilken disponerades för avskrivning på fastighet och inventarier. Vinstdispositionen tillstyrktes av revisorerna. Slutligen hänvisade man i berättelsen till att ”räkenskaperna äro förde med synnerlig omsorg och försedda med behöriga verifikationer.” Revisionsberättelsen omfattar således räkenskapsutdrag, översikt av verksamheten samt uttalande om tillstyrkande av räkenskaper och ansvarsfrihet för styrelsen. Denna form av rapportering var ganska vanlig men kom så småningom att ändras. I revisionsberättelsen för 1914 gick revisorerna ett steg längre. Detta år redovisade bolaget förlust varför man från revisorshåll kommenterade orsakerna härtill. Förlusten ansågs dels bero på att bolaget belastades hårt av kostnaderna för deltagandet i Malmöutställningen detta år, dels på ”stagnationen i affärerna på grund av kriget.”

Östra Bryggeriet AB

Styrelsen i bolaget tycktes vara väl medveten om att den interna kontrollen i bolaget måste fungera väl. Av protokolls-boken från år 1878 och framåt framgår nämligen att

styrelseledamöterna Wallmark och Sjöstrand varje månad skulle gå igenom räkenskaperna och underteckna en slags försäkran antingen gemensamt eller var för sig. För den genomförda kontrollen för januari 1879 intygade man exempelvis på följande sätt:

”Räkenskaperna genomgångna och granskade utan anmärkning”
Halmstad den 11 Februari 1879
Wallmark

Det hände även att en tredje person deltog i denna månadsgranskning. Så var fallet när det exempelvis gällde kontrollen för april månad 1883, då styrelseledamoten C. O. Scheele intygade enligt ovan tillsammans med Wallmark och Sjöstrand. Scheele var tidigare en av bolagets revisorer men hade lämnat sitt uppdrag vid bolagsstämman 1880.

Den 14 augusti 1883 noterades i protokolls-boken att ”Kassören” Löfström, som var en av bolagets valda revisorer, hade gått i borgen för en fordran, som bolaget redovisade gentemot en tidigare anställd. Det handlade om ett belopp på 20 000 kronor.” Kassör Löfström ikläder sig full propriëborgens såsom för egen skuld.” I många fall var det naturligt att tjänstemän i bolaget utsågs till revisorer, i detta fall kassören. Med tanke på revisorns oberoende ställning tänkte man förmodligen inte på vilka konsekvenser detta val kunde föra med sig.

Vi får gå några år framåt i tiden. I revisionsberättelsen den 11 oktober 1895 påpekade revisorerna Lyttkens och Österlund att bolaget snarast borde investera i ett nytt så kallat mälteri (anläggning för framställning av malt). Frågan var så viktig, menade man, att styrelsen borde inkomma med ett förslag om att genomföra denna investering på en extra bolagsstämma. Av materialet framgår dessvärre inte motivet till varför revisorerna var så angelägna om denna investering. Styrelsen följde emellertid inte revisorernas förslag. Samma fråga kom nämligen tillbaka i nästa års revisionsberättelse. Revisorerna skrev då att visserligen hade inte något förslag om mälteriinvesteringen presenterats av styrelsen men ”den föreslagna afsättningen till mälterifonden utvisar att denna fråga fortfarande röner liflig uppmärksamhet.” Frågan om mälteriet var emellertid inte av så stor betydelse att man från revisorernas sida ifrågasatte styrelsen förvaltning utan det var mer en rekommendation.

För räkenskapsåret 1 september 1898 – 31 augusti 1899 valde stämman Albert Löfström (samme person som ovan) och Eduard Nycander till bolagets revisorer. Dessa konstaterade, att det fanns problem i bolagets redovisning, vilket återspeglas i revisionsberättelsen den 22 oktober 1899. Revisorerna inleder sin skrivning med att påpeka, att

varken bolagets resultat för verksamhetsåret eller ställningen per bokslutsdagen står i överensstämmelse med bolagets böcker. Därefter lämnade revisorerna sin version av bokslutet och med denna sammanställning som grundval gav man följande synpunkter:

- Fastigheten var för lågt värderad. En anskaffad ”afkylningsapparat” borde inte ha skrivits av utan till större delen ha påförts fastigheten.
- Behållningen på kontot i Hallands Enskilda Bank var felaktigt redovisad.
- Man föreslår att särskilda reparationskonton läggs upp istället för att, som nu, bokföra underhåll och reparationer direkt på fastighets- och inventariekontona.

Så kom frågan om ansvarsfriheten upp. Revisorerna tillstyrkte ansvarsfrihet för styrelsen endast under förutsättning att Styrelsen såg till att bokföringen blev rättad. Den senare delen av den långa och omfattande revisionsberättelsen tog upp problemet med den korta tid som revisorerna hade till förfogande för att hinna genomföra sitt uppdrag. Man föreslog därför att bolaget ”anslår till revisorernas disposition ett belopp af tvåhundra kronor för att användas till ersättning åt en siffergranskare.”

Den 25 oktober bemötte styrelsen revisorernas anmärkningar. När det gällde frågan om fastighetsvärderingen menade man att Löfström och Nycander dragit felaktiga slutsatser grundade ”på ett löst antagande”. Man ville överhuvudtaget inte kommentera bristerna i redovisningen utan nöjde sig med att i detalj bemöta de av revisorerna redovisade avvikelserna. Slutligen ansåg styrelsen, med anledning av begäran om sifferrevision, att revisorerna för sin granskning ”icke begagnat hälften av den tid, som stod till deras disposition.”

Den 15 november 1899 avhölls bolagsstämma. Som tidigare framgått avslogs begäran om anslag till särskild siffergranskning. Anledningen till beslutet redovisas inte i protokollet, men man kan anta att om de valda revisorerna hade använt sin tid för granskning på föreskrivet sätt hade de kanske klarat av sitt uppdrag tidsmässigt. Enligt stämmans åsikt behövde de ingen hjälp.

En annan fråga togs upp under förhandlingarna. Man föreslog nämligen en höjning av verkställande direktörens ersättningar. Mot detta förslag reserverade sig en av revisorerna (§ 14). Uppenbarligen var meningsskiljaktigheterna så stora mellan styrelse och bolagsstämma å ena sidan och revisorerna å andra sidan att Löfström och Nycander inte valdes om. Lyttkens och Österlund återkom som bolagets revisorer.

Östra Bryggeriet AB utgör ett exempel på hur dåtidens revisorer hanterade besvärliga frågor, som i det här fallet hade uppkommit i bolaget. Så vitt man kan se av källmaterialet, hade Löfström och Nycander genomfört en noggrann granskning av bolagets räkenskaper

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

och dragit slutsatser av sin revision. Styrelsen hade en annan mening och på bolagsstämman fick revisorerna lämna sina uppdrag.

Halmstads Gjuteri Aktiebolag

I revisorernas berättelse den 9 maj 1891 hänvisas till att räkenskaperna är ”förda med omsorg och noggrannhet.” Av denna anledning tillstyrkte revisorerna decharge (ansvarsfrihet). Ingenting sägs dock om hur bolagets förvaltning har skötts under året. På bolagsstämman två dagar senare görs en hänvisning till revisionsberättelsen, vilket framgår av protokollets § 3. Eftersom bolagets revisorer hade kommit fram till att bolaget hade redovisat ett större underskott under 1890 beslutade stämman att detta skulle belasta reservfonden. Någon utdelning till aktieägarna blev inte aktuell. Det som här förefaller märkligt är att rollerna blandades ihop. Stämman fattade nämligen beslut med revisionsberättelsen som underlag, vilket i och för sig inte var så ovanligt, men det var inte styrelsens årsredovisning, som låg till grund för beslutet om inställd utdelning. Det är bolagets revisorer som hade gjort alla beräkningar, inte styrelsen. I nästkommande års revisionsberättelse, den 28 maj 1892, skrev revisorerna följande som slutkläm: ”Uti särskildt vid revisionen fördt protokoll har upptagits de anmärkningar som förekommit, hvilka anmärkningar dock ej i någon nämnvärd mån inverka på resultatet af årets rörelse, ej heller på Bolagets ställning.” De av revisorerna påpekade iakttagelserna presenterades för styrelsen, som förklarade och i förekommande fall gjorde begärda rättelser. Därefter tillstyrkte revisorerna ansvarsfrihet åt styrelsen. Man ger alltså här inte någon tillstyrkan förrän man har fått allt klart för sig och justeringar har gjorts. Det kan noteras att inte heller i denna berättelse uttalade man sig om bolagets förvaltning.

I en senare revisionsberättelse, den 4 maj 1898, yttrade sig emellertid revisorerna både om förvaltningen och räkenskaperna och tillstyrkte decharge. Bolagsstämman den 31 maj 1895 ajournerades med anledning av att revisorerna inte hade hunnit bli färdiga med sin granskning. Stämman återupptogs den 12 juni. När man skulle välja revisorer beviljades en av dem, Höök, ett bokföringsarvode på 200 kronor. Det har nämnts tidigare. Kanske var det så att bokföringen släpade efter och revisorerna måste hjälpa till. Nästa år ströks arvodet, dels på grund av en förmodad jävssituation, dels därför att bolaget nu själva hade kontroll över sin redovisning. Vi vet naturligtvis ingenting om bakgrunden, eftersom

diskussionerna inte framgår av materialet. Man kan ana en viss osäkerhet i revisorernas tillvägagångssätt. Det tycks vara först senare, som man insåg betydelsen av sin roll.

Oskarströms Sulfit AB

I revisionsberättelsen, daterad den 30 april 1906, för bolagets första verksamhetsår 1905, presenterades en balansräkning per den 31 december detta år. Någon resultaträkning ("Vinst- och Förlustkonto") upprättades inte eftersom "fabriken med dammbyggnad fortfarande är under byggnad" och något egentligt bokslut inte har "verkställt". Det fanns alltså inget resultat att redovisa. En del synpunkter meddelades emellertid styrelsen. Man hänvisade till en avlämnad skrivelse, vilken dessvärre inte har återfunnits i källmaterialet.. Styrelsens svar på nämnda PM finns dock bevarat. I ett styrelseprotokoll från den 28 maj 1906 tar styrelsen upp revisorernas PM och beslutar om att "de anmärkta förhållandena med det snaraste skulle ordnas och revisorernas önsknings efterföljas." Revisionsberättelsen avslutas med att revisorerna tillstyrker "full och tacksam⁷⁷ ansvarsfrihet för den tid revisionen omfattar." Den 14 maj 1907 fick bolaget en ny skrivelse från revisorerna Casper Larsson och P. Blidberg. De hade funnit att den tidigare verkställande direktören Pontus Hellberg hade en kvarstående skuld till bolaget på 17 367 kronor utan ränta. Lånet hade tagits med Hellbergs aktier i bolaget som säkerhet. Revisorerna ogillade "denna manipulation" och anmodade styrelsen att få saken utagerad. Båda de här skrivelserna från revisorerna visar att man inte drog sig för att framföra kritik till styrelsen, när man fann detta befogat.

Aktiebolaget Amerikansk Cycleimport Eli Pettersson & August Lindblad

Bolaget visade ett tillfredsställande resultat för år 1897. Revisorn, Sten Ödman, skrev i sin berättelse den 10 april 1898 angående resultatet, att även om "utlottningen af preferensaktier till någon del hade kunnat ske" hade styrelsen ändå valt att skriva ner varulager och inventarier med samma belopp, "hvilken åtgärd icke kan anses annat än särdeles välbetänkt." Ödman var helt införstådd med bolagets åtgärder och gav bolagsledningen beröm för sitt handlande.

⁷⁷ Ordet tacksam är märkligt i sammanhanget. Här innebär begreppet att man ger uttryck för uppskattning av eller tillfredsställelse med presenterade handlingar. (Sv.Akademiens Ordbok, Band 33, s. T45)

Som framgått tidigare beslutade bolaget på stämman den 10 maj 1899 att tillsätta en särskild siffergranskare enligt revisorernas önskemål. I samband med revisionen 1900 av 1899 års räkenskaper presenterades den första siffergranskningsberättelsen, som var ställd till August Lindblad, en av aktieägarna i bolaget. Rapporten var upprättad av J. E. Brunell, innehavare av Brunells Handelsskola i Stockholm. Av Brunells rapport framgår att bolagets räkenskaper hade granskats med hjälp av biträden, varvid smärre felaktigheter hade konstaterats. Dessa hade emellertid rättats till. Av skrivelsen att döma hade en ingående granskning genomförts av bolagets räkenskaper. Brunells rapport, daterad den 27 mars, bifogas revisorernas berättelse. I fortsättningen finner man, att Brunells skrivelser skickas till bolagets revisorer, inte till aktieägare och styrelse. Förfaringssättet sker av praktiska skäl. Ser man på revisionsberättelsernas utformning var dessa i de allra flesta fall omfattande rapporter, som inkluderade sammanställningar av bolagens resultat och balansräkningar. I revisorernas berättelse för 1901, daterad den 5 maj 1902, börjar man närma sig den moderna, mer kortfattade modellen för rapportering. Kännetecknande är också att berättelserna i likhet med de flesta andra vid denna tid innehåller beskrivningar av vilka revisionsåtgärder som vidtagits.

Slutligen kan noteras att yrkesrevisorerna nu började göra sitt inträde. Vid bolagsstämman den 29 juni 1908 valdes som revisorer kaptenen H. C. Weyland och revisor John Hanner, vilken ersatte den tidigare valde revisorn, grosshandlaren Sten Ödman.

Nordiska Maskinfiltaktiebolaget

Revisorerna kunde vara ganska personliga i sina omdömen. I revisionsberättelsen den 3 april 1909 skrev man exempelvis följande: ”Revisorerna kunna ej underlåta att påpeka, i skarp motsats mot hvad händelsen varit inom en stor del af textilindustrin under förra året, det goda förhållande som varit rådande vis a vis arbetare och hvilket i förening med den insigtsfulla ledningen i hög grad bidragit till det ovanligt gynnsamma resultatet”. Man gav således beröm åt företagsledningen med anledning av, i deras tycke, det goda förhållandet mellan bolagets arbetare och ledning. Den 18 mars 1910 skrev man i revisionsberättelsen att ”då ingen som hälst anledning till anmärkning förekommit får vi tillstyrka”. Nästa år tog man bort ordalydelsen ”ingen som hälst” i berättelsen. Ovanstående kan tyckas bagatellartat, men visar på det faktum att man vid denna tid saknade riktlinjer för hur man

skulle uttrycka sig i revisionsberättelsen. Man skrev på ett sådant sätt, som man i varje enskilt fall tyckte var lämpligt.

Hylte Bruks AB

I den revisionsberättelse som presenterades på bolagsstämman den 14 maj 1908 uttalade sig revisorerna endast om räkenskaperna och inte om styrelsen förvaltning. Man hänvisade till sifferrevisorernas rapport, som var upprättad av en viss herr Fritz Petersson. Denne skrev att räkenskaperna var i god ordning samt att ”de flesta utbetalningar är verifierade.” Petersson lämnade en ytterst summarisk rapport. Uppenbarligen var man inte nöjd med valet av siffergranskare. Nästa år byttes han nämligen ut mot en annan person. Det var de valda revisorerna, som hanterade denna fråga. Inget beslut härom togs på bolagsstämman. Trots den till synes bristfälliga siffergranskningen ansåg sig revisorerna ändå kunna godkänna räkenskaperna.

Den 28 februari 1910 avhölls bolagsstämma i Hylte Bruks AB. Den här gången hade revisorerna en hel del synpunkter på bolagets investeringspolicy, vilket framgår av deras berättelse. Bland annat tog man upp frågan om en anläggningsinvestering som hade blivit 402 000 kronor dyrare än beräknat. I detalj redovisas post för post i kostnadssammanställningen. En av de tyngst vägande orsakerna till de ökade direkta kostnaderna för investeringen ansåg man vara att leveransen hade försenats med nio månader. För att inte bolagsstämman skulle uppfatta skrivningen som alltför kritisk noterade man att dessa ökade kostnader ändå bidrog till en förstklassig anläggning, när den väl var på plats.

Man kan naturligtvis fråga sig till vilken nytta revisorerna uttryckte sin uppfattning. Kanske var det en markering? Den 25 april året därpå gick revisorerna ett steg längre. I revisionsberättelsen ansåg de att ytterligare en pappersmaskin borde anskaffas i syfte att öka fabriken resurser. Dessutom hävdades att investeringen kunde ”med lätthet förräntas och amorteras.” Av bolagsstämmoprotokollet framgår att man beslutade om att investera i en ny pappersmaskin. Om beslutet var en direkt följd av revisorernas skrivning eller det grundade sig på en längre tids övervägande med hänsyn till tillverkningen eller finanserna må vara osagt. Det sistnämnda förefaller dock troligare.

1912 presenterade återigen bolagets revisorer en lång, beskrivande och kommenterande revisionsberättelse. Man inleder med att konstatera, att den nyanskaffade pappersmaskinen

fungerade på ett tillfredsställande sätt. Vidare kommenterades den utökade marknaden i USA och Canada. Revisorerna noterade vidare att bolaget hade framställt en karta över bolagets samtliga egendomar och vattenrätter och att en gemensam skogsvårdsstyrelse hade inrättats tillsammans med Rydö Bruks AB.

Året därpå, 1913, hade revisorerna synpunkter på innevarande års tillverkning, som, menade man, ”antagligen kommer att avsevärt öfverstiga fjolårets”. Som stöd för detta påstående redovisas i revisorernas berättelse statistik över bolagets sulfit- och papperstillverkning för åren 1910, 1911 och 1912, som visar en stigande trend.

För dagens revisorer torde det stå klart, att det inte är deras sak att i sina berättelser ha synpunkter på bolagets investeringar och resultatutveckling såvida det inte finns anledning till kritik mot styrelsen i något avseende. Man måste alltså ha förståelse för tidsandan. De valda revisorerna var praktikens män, som levde och verkade i bygden och som var djupt engagerade i samhällsutvecklingen. För dem var det naturligt att också ta verksam del i de bolag, som de hade fått i uppdrag att revidera, vilket de bland annat gav uttryck för i revisionsberättelserna.

Rydö Bruks – och Fabriks AB

Revisionsberättelsen av den 28 januari 1898 är en omfattande promemoria. Den innehåller en sammanställning tillgångar och skulder, specifikation över bolagets investeringar under 1897 samt uppgifter om brandförsäkringsvärden. Man hänvisar också till siffergranskningsrapporten, vilken redovisar en del mindre räknefel, som dock inte anses ha någon inverkan på bolagets ställning. På bolagsstämman den 20 juli 1898 beviljades styrelsen, efter revisorernas tillstyrkan, ”full och tacksam ansvarsfrihet”. Revisorernas berättelse representerar en för tiden helt normal rapportering, som vi har sett tidigare i denna framställning. Man hade emellertid här inga kommentarer om bolagets förvaltning.

Längre fram kommer revisorerna ha en hel del synpunkter. I 1899 års berättelse rekommenderade de exempelvis att bolaget ”förhöjer assuranssumman å Sulfitfabriken och kontorsbyggnaden på grund av prisstegringar”. Samma synpunkter återkom påföljande år. Det är emellertid osäkert om stämman beslutade om att justera brandförsäkringsvärdena, men man kan nog anta att så skett. Revisorernas omsorg beträffande brandförsäkringsfrågan kom tillbaka i 1902 års revisionsberättelse (2 juni), vari man noterade, att bolaget försäkrat sig för ”tillverkningsförlust genom brandskada”. I samma

berättelse meddelas också att revisorerna inte hade kunnat inventera bolagets lager av massaved, beroende på att detta var placerat på olika ställen. Problemet med lagerinventeringen återkommer även i nästa års revisionsberättelse (9 april 1903), där även avskrivningsfrågorna kommer upp. Revisorerna krävde högre avskrivningsprocent på inventarierna, från redovisade 5 % till 10 %. Vidare måste, enligt berättelsen, fordringar som inte kunde drivas in, skrivas bort. Slutligen lämnades synpunkter på vinstfördelningen beträffande bolagets olika verksamhetsgrenar. Eftersom man konstaterade att bolaget gjort rättelser under innevarande år hade man inga problem med att tillstyrka ansvarsfrihet.

Man kan knappast säga annat än att bolaget hade valt aktiva och engagerade revisorer. Efter revisionen av 1904 års räkenskaper skrev revisorerna en särskild PM till styrelsen, i vilken man framför allt pekade på att fastighetsvärdena, enligt deras åsikt, var för högt upptagna. Detta berodde på att man, dels hade beräknat avskrivningarna på fel underlag, dels hade ökat fastighetsvärdena med reparationer och underhåll, vilket man ansåg vara felaktigt. Vidare sägs i nämnda PM att viktiga bolagsbeslut inte hade protokollförts samt att vinst alternativt förlust inte redovisats enligt gällande lagstiftning. Styrelsen tog till sig kritiken, vilket framgår av bolagsstämmoprotokollet detta år. Man tog fasta på revisorernas synpunkter och gjorde nödvändiga rättelser.

Bolaget redovisade ett mindre bra resultat för 1908. Enligt revisorerna berodde detta på de ”tryckta” konjunkturerna, höga reklamationkostnader samt att företaget hade haft problem med pappersmaskinen. I berättelsen den 17 maj 1909 trodde man dock på ett bättre resultat för innevarande år. När det gällde själva granskningen av räkenskaperna och styrelsens förvaltning hade man en rad synpunkter, som utmynnade i att man inte tillstyrkte ansvarsfrihet såvida inte vissa justeringar gjordes. Inledningsvis konstaterade revisorerna att varulagret var övervärderat, vilket kunde vara ett tecken på att man ville dölja ett dåligt resultat. Man menade också, att det var nödvändigt att göra ytterligare nedskrivningar på bolagets fastigheter samt större avskrivningar på kundfordringarna. Alla dessa synpunkter medförde att revisorerna inte accepterade styrelsens förslag till utdelning för år 1909.

När det sedan gäller bolagets förvaltning menade man, att företagsledningen hade överträtt sina befogenheter. Aktiebolaget Emsfors Bruk hade nämligen beviljats en större kredit av Rydö Bruks - och Fabriks AB. Detta hade kunnat ske genom att en av styrelseledamöterna i bolaget, Steffansson, även satt i Styrelsen för Emsfors Bruk. Revisorerna konstaterade också att bolagets verkställande direktör och disponent hade lyft pengar ur bolaget på ett till synes olovligt sätt. De uttagna beloppen var nämligen betydligt

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

större än deras tillgodohavanden i bolaget. Uttagen hade dessutom fortsatt under 1909. Revisionsberättelsen avslutades: ”Då styrelsen för egen räkning använt bolagets medel, anse sig revisorerna icke kunna för sin del tillstyrka ansvarsfrihet för det gångna året, såvida inte de riktigt uttagna beloppen inbetalas eller nöjaktig säkerhet därför ställes.” Den 12 juni 1909 tog bolagsstämman ställning till revisorernas skrivning. Det visade sig att man var helt och hållet införstådd med kritiken. Nödvändiga rättelser gjordes. Årets utdelning justerades nedåt. Säkerheter krävdes in för de uttagna beloppen, som betraktades som lån. Därefter beviljades styrelsen ansvarsfrihet. Det framgår också av stämmoprotokollet att revisorerna valdes om. Här visar det sig att revisorerna agerade kraftfullt mot konstaterade missförhållanden i bolagets förvaltning och mot brister i bokslutet. Aktieägarna accepterade kritiken och förde uppenbarligen en konstruktiv dialog med bolagets revisorer, som resulterade i att dessa valdes om. Kontrollsystemet hade fungerat.

Wallbergs Fabriks AB

Den 15 mars 1858 föreslog revisorerna Appeltoft och Zachau i sin revisionsberättelse avseende 9 månader 1857 en utdelning på 3 % av bolagets aktiekapital, som då uppgick till 600 000 kronor. Resten av vinsten föreslog revisorerna skulle föras till bolagets reservfond. I berättelsen redovisas en uppställning över bolagets tillgångar och skulder. Man uttalade sig om anläggningstillgångarnas underhåll och försäkringsvärde. Revisorerna avslutar: ”Då icke allenast Räkenskaperna äro förde med utmärkt omsorg och noggrannhet samt redighet i uppställningen utan ock genom Direktionens försigtighet och påpasslighet under förflutna året ingen förlust drabbat bolaget, tillstyrka vi härmed Direktionen full decharge för dessa 3 ne kvartaler.” Bolagsstämman den 7 april 1858 gav styrelsen ansvarsfrihet och beslutade om utdelning enligt revisorernas förslag.

I det här fallet fungerade revisorerna som en slags överstyrelse genom att de mot bakgrund av det redovisade resultatet föreslog hur bolagets vinst skulle disponeras. Revisionsberättelserna för åren 1859 och 1860 är ganska kortfattade. Man föreslog förändringar i bolagets förvaltningsreglemente (instruktion för styrelseledamöter) samt uttalade sig i försäkringsfrågan. Ansvarsfrihet tillstyrktes.

I revisionsberättelsen den 11 mars 1861 återkom den omfattande redovisningen av tillgångar och skulder. Olika verksamheter kommenterades. ”Mjölqvarnen” hade gett bra resultat, medan tegelbruket hade haft problem, dels på grund av att konstruktionen hade

misslyckats, dels beroende på den ogynnsamma väderleken. Revisorerna hänvisade till styrelsens utdelningsförslag motsvarande 3 procent på aktiekapitalet och tillstyrkte utdelningens storlek. Den här gången var det så att säga rätt ordning på utdelningsfrågan. Det är styrelsen, som föreslog och revisorerna hade att ta ställning.

Betecknande för revisorernas rapportering i bolaget är den mycket personliga tonen i berättelserna, något som jag har berört tidigare. Ett exempel på detta är utformningen av revisionsberättelsen den 30 mars 1868. Efter att ha hänvisat till den goda ordningen i bolaget, tillstyrkte revisorerna utdelningen på 8 % och avslutade med att berömma ”den omsorg och det besvär styrelsen egnat åt Bolagets bästa, hvarigenom den gjort sig förtjänt af Delägarnas tacksamhet och förtroende”. I mars 1878 påpekades i revisionsberättelsen ”det allmänna tryckande affärslifvet, som varit rådande.” Noteringen var en återspeglning av den inträffade lågkonjunkturen vid denna tid.

1882 aktualiserade återigen revisorerna försäkringsfrågan. Den 24 januari konstaterade man i berättelsen att maskiner och varulager är oförsäkrade. Anledningen tycktes vara att styrelsen avvaktade en premienedsättning, ett skäl som revisorerna inte kunde acceptera. Trots detta tillstyrktes ändå ansvarsfrihet.

Storleken på utdelningen var en omtvistad fråga. I revisionsberättelsen den 12 mars 1885 förordade revisorerna en utdelning på 540 kronor per aktie, medan stämman beslutade om 500 kronor per aktie, således ett lägre belopp än vad revisorerna hade tänkt sig, vilket får anses vara ovanligt. Av stämmoprotokollet framgår att en av revisorerna, Söderberg, reserverade sig mot det beslutade lägre beloppet, vilket kanske inte var så underligt, då denne är aktieägare i bolaget. Den 23 mars 1904 uppmärksammade revisorerna, regementsintendenten Lewenhaupt och arkitekten Beckman, ”de stora afskrifningar, som i inventariet blifvit gjorda”. De menade att bolaget skulle ha haft en fördelaktigare ställning, om dessa avskrivningar inte gjorts och tillstyrkte en utdelning med minst det belopp, som styrelsen föreslagit. Båda revisorerna var aktieägare i bolaget. Revisionen tycktes i detta fall ha varit ett egenintresse.

4. Avslutande kommentarer, analys och slutsatser

När det gäller lagstiftningens utveckling kan man konstatera att det framför allt var separationen mellan ägande och förvaltning, som fick lagstiftarna att inse nödvändigheten av en tredje övervakande part i aktiebolagen. Denna utveckling är en tillämpning på de teorier om informella och formella institutioner i en utvecklad ekonomi, som North

presenterar. De formella restriktionerna skapades så småningom av lagstiftarna, där Staten fick en mer framträdande roll i framtiden på så sätt att revisionens betydelse ökade, vilket aktiebolagslagarna av år 1895 och 1910 visade.

Kontrollinstrument har, som tidigare nämnts, funnits sedan länge i all ekonomisk verksamhet, där någon överlåter ansvaret för förvaltning av pengar till någon annan. Det tog avsevärt lång tid för Sverige att i lagstiftningen införa den övervakande verksamheten i form av lagstadgad revision. Dessförinnan valdes revisorer på frivillig väg. Det fanns en praxis, att aktieägarna var måna om att bolagets räkenskaper och förvaltning skulle underkastas kontroll av någon eller några. Det ansågs dock inte nödvändigt att denna kontroll genomfördes av personer utanför bolaget. Tvärtom var man orolig för att information om bolaget skulle spridas, om man anlidade en utomstående revisor, som inte tillhörde aktieägarkretsen. Det handlade ytterst om tystnadsplikten. I förarbetena till 1910 års aktiebolagslag uttrycktes, som vi sett, farhågor för att tystnadsplikten skulle brytas. Bland annat därför uttrycktes önskemål om offentliga yrkesrevisorer. I de bolag, som bildades enligt 1848 års lag, var det bolagsordningarna som reglerade val av revisorer. Det var också bolagsordningarna som många gånger i detalj föreskrev riktlinjer för hur revisionen skulle bedrivas.

Den praxis, som bolagen under en följd av år hade tillämpat i form av frivillig revision inskriven i bolagsordningarna, lagstadgades först år 1895. Bakgrunden var framför allt att bolagen blev större och riskkapitalförsörjningen således mer omfattande. Dessutom konstaterades i ett antal motioner till Riksdagen, att den frivilliga revisionen många gånger var bristfällig. Man går dock inte hela vägen. I 1895 års ABL ställdes inga krav på revisorns kompetens och inte heller lagstiftades det om revisorns tystnadsplikt. I praktiken kunde vem som helst väljas till revisor i aktiebolag oavsett storleken. Det var aktieägarnas sak att med sitt goda omdöme välja lämpliga revisorskandidater. I takt med den ökade komplexiteten i näringslivet ökade kraven på att kontrollen av aktiebolagen måste genomföras på ett mer professionellt sätt än som tidigare varit fallet. Visserligen utövades revisionen förhållandevis genomtänkt och grannlaga, men kunskaperna om revisionens väsen var i allmänhet ganska grunda. Nyckelbegrepp som tystnadsplikt och oberoende hade inte den laddade innebörd, som den har idag.

Den utredning, som SRS Revisionskommitté presenterade 1908, var tänkt att påskynda processen mot en lagstiftning om yrkesrevisorer. Det blev ingenting av detta i 1910 års ABL. Bestämmelserna om revision utökades dock i lagen men inga krav ställdes på

revisorernas kompetens. Samtidigt vill jag påstå att de utökade reglerna om revision i sig medförde att val av revisorer blev en viktigare angelägenhet för aktieägarna än tidigare. Kraven på den eller de personer, som fick uppdragen att granska bolagen ställdes högre än tidigare.

Man kan ställa sig frågan varför det tog så lång tid i Sverige att åstadkomma en lagstiftning om revision. En anledning kan ha varit att det under så lång tid hade varit praxis att man valde revisor i avsikt att granska ett bolags verksamhet. Hagströmer nämner i förbigående att revisorer valdes, nästan som en självklarhet. Om man dessutom lägger till det statliga inflytandet när det gällde aktiebolagsbildningen, kan man kanske förstå att lagstiftarna länge uppfattade föreskrifter om revision såsom något administrativt onödigt och som dessutom betraktades som en extra kostnadsbelastning på företagen.

Fallstudien behandlar två viktiga aspekter på revisorsfunktionen i aktiebolagen, dels valet av revisor, dels dennes praktiska verksamhet (innefattande granskning och rapportering till uppdragsgivarna). I de undersökta bolag som bildades när 1848 års ABL var i kraft valde alla utom ett att ha revisorer som ett kontrollinstrument. Det visar att det fanns en utvecklad praxis att styrelsen i ett aktiebolag inte kunde verka utan att någon eller några andra utövade tillsyn över verksamheten. Revisorerna valdes bland aktieägarna eller så ställdes krav på att de som valdes till sina uppdrag skulle inneha aktier i bolaget. Revisorerna ansågs då komma närmare bolaget och därigenom få en bättre förståelse för bolagets affärer. Man kunde emellertid, vilket har framgått, träffa på bestämmelser i bolagsordningen, där det framgick att även utomstående personer kunde komma ifråga för revisionsuppdraget.

Den idag i revisorssammanhang så omdebatterade frågan om oberoendet föresvävade inte dåtidens aktieägare och bolagsstyrelser. Revisorerna själva tycks inte ha haft några problem i det här sammanhanget, vilket har framgått av undersökningen.

Vilka personer valdes då till revisorer? Av studien framkommer att det var välrenommerade personer i samhället, som fick revisionsuppdragen. Det betydde inte nödvändigtvis att kandidaterna representerade näringslivet även om det var vanligt att exempelvis bankfolk anlätades. Det kunde också vara personer, som företrädde annan verksamhet, kyrkan och militären för att ge några exempel. I de flesta fall utsåg emellertid aktieägarna kollegor inom likartad företagungsverksamhet för att därigenom försöka få en garanti att revisionen genomfördes på ett grannliga sätt. Kunskaperna i revisionsteknik synes ha varit av underordnad betydelse. Det var erfarenheten och kännedomen om

företagande som var det viktiga. I vissa bolag, som hos Wallbergs Fabriks AB, kom bolagets revisorer att verka som någon slags ”överstyrelse”, som exempelvis bestämde storleken på årets aktieutdelning. Emellertid kan man också konstatera att det i många fall förekom att företagare valdes in som revisorer i varandras företag, något som uppenbarligen fungerade, inte minst med tanke på tystnadsplikten.

Av undersökningen framgår att revisionsuppdragen var attraktiva. De var i många fall språngbrädan till styrelseposter sedan man suttit några år som revisor. Någon entydig bild av hur ofta revisorsbyten genomfördes har inte kunnat fastställas. Men förhållandena tyder på att revisorerna satt på sina uppdrag i åtminstone tre till fyra år. I ett ovan beskrivet fall hade bolaget samma revisorer i arton år. Om aktieägarna litade på sina revisorers kompetens och förtroendet fanns där, fanns ju ingen anledning till byte. Dessutom var bolagets kostnader för revision så marginella att det inte heller av detta skäl fanns någon orsak till att leta efter nya kandidater.

Den andra delen i fallstudien behandlar revisorernas verksamhet. Man finner då först och främst att revisionsuppdragen genomfördes på fritidsbasis vid sidan av revisorernas ordinarie yrkesverksamhet. Det var inte fråga om någon sorts löpande granskning av bolagets verksamhet utan granskningen genomfördes under en förhållandevis kort period efter verksamhetsårets utgång. Det var vanligt, att man i bolagsordningen slog fast hur lång tid man hade till förfogande. Detta medförde, att revisorerna ibland hade svårt att hinna med sitt uppdrag inom fastställd tid. Därför ville de i flera fall ha hjälp med räkenskapsgranskningen av så kallade sifferrevisorer, något som bolagsstämman i de flesta fall accepterade.

Räkenskapernas tillförlitlighet var det primära syftet med revisionen. Det framgår till exempel av det undersökta materialet att sifferrevisionen var ett tema, som mycket ofta återkom i berättelser och protokoll. Omfattningen av redovisningsmaterialet blev nämligen efter hand så omfattande att de valda revisorerna ansåg sig behöva hjälp med granskningen. I de allra flesta fall accepterade uppdragsgivaren att särskilda sifferrevisorer anlätades för detaljgranskning av räkenskaperna.

Det var aldrig fråga om någon sorts löpande revision som idag utan revisorerna hade i normala fall en månad på sig att genomföra arbetet. Av de undersökta revisionsberättelserna framgår att revisorerna i mycket hög grad var inblandade i verksamheten, på ett sådant sätt, som vi idag inte kan föreställa oss. Hylte Bruk AB:s revisorer är ett exempel på hur man i början på 1900-talet såg på sitt revisionsuppdrag.

Revisorerna drog sig inte för att uppmana bolaget styrelse att företa investeringar, vilka ansågs vara lämpliga för bolagets fortbestånd och framtida utveckling.

Revisorernas rapporter var som idag, PM och revisionsberättelser. Någon entydig bild får man inte av revisionsberättelsernas utformning. De kunde ibland vara mycket omfattande. Dessa berättelser återfanns bland annat hos Wallbergs Fabriks AB 1861 och hos Getinge Nya Mekaniska Verkstads AB 1905. Revisionsberättelsen ersatte i många fall styrelsens berättelse om man skall förenkla frågan något. Man kunde också hitta den kortare varianten av berättelse, ungefär som våra dagars. 1902 års revisionsberättelse för Aktiebolaget amerikansk cycleimport Eli Pettersson och August Lindblad är ett exempel härpå.

Det var också angeläget för revisorerna att beskriva vad de gjort och inte gjort. Trots avsaknad av fastställda riktlinjer för hur revisionen i praktiken skulle genomföras och trots den korta tid som stod till förfogande finner man, att de flesta revisorerna i de undersökta bolagen visade prov på goda kunskaper vad gällde räkenskaper och förvaltning. Detta framgår också mycket tydligt av revisionsberättelser och revisions PM. Revisorerna drog sig inte för att framföra kritik, när de i samband med revisionsarbetet fann felaktigheter i räkenskaper eller avvikelser i styrelsen förvaltning. Exempel på detta återfinns vi vid revisionen Hylte Bruks AB och Halmstads Gjuteri AB. Bolagsstämma och aktieägare tog i de flesta fall till sig kritiken och lovade bot och bättring. I ett fall, Östra Bryggeriet AB, bytte emellertid man ut revisorerna.

Revisorerna visade prov på stor integritet när det uppkom frågor av känslig natur. Omvänt kan man också se hur revisorerna i sina berättelser ger uttryck för sin uppskattning av hur styrelsen skött sitt uppdrag under verksamhetsåret. För dagens revisor kan man självklart fråga sig om inte oberoendet var i fara i sådana fall.

Det finns anledning att återkomma till Oskar Silléns tal, som inledningsvis citerades. Uppsatsen har gett en bild av revisionens utveckling samt revisorernas verksamhet i slutet av 1800-talet och under tidigt 1900-tal, som i hög grad avviker från den syn på revision av aktiebolagen, som kom att utvecklas längre fram under 1900-talet. Silléns kritik får tolkas som ett utslag av den så småningom utvecklade revisorsprofessionaliseringen i motsats till den bild, som har getts av revisorernas verksamhet i denna undersökning.

Slutligen – syftet med uppsatsen har varit att, dels ge en bild av revisorsrollens utveckling över tiden mot bakgrund av aktiebolagslagens framväxt, dels undersöka revisorns praktiska verksamhet i ett antal bolag. Mitt arbete om revisorn anser jag representera en viktig del av aktiebolagsforskningen, som tidigare förbigåtts. Därmed fyller

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

denna uppsats en lucka genom att behandla frågan om revisionens (kontrollfunktionens) tidigare historia med tonvikt på det sena 1800-talets och det tidiga 1900-talets samhälle och näringsliv.

5. Källförteckning

Otryckta källor

Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad

Albany international AB, arkivbildare för Nordiska Maskinfiltaktiebolaget.

Stiftelseurkund	1904
Bolagsordning	1904
Konstituerande sammanträde, protokoll	1904
Styrelseprotokoll	1906
Bolagsstämmoprotokoll	1906-1911
Revisionsberättelser	1906-1909

Appeltofftska Bryggeriet Aktiebolag

Revisionsberättelse	1899
---------------------	------

Fundia Armering AB, arkivbildare för Halmstads Jern-och Stålverk

Bolagsordning	1916
Konstituerande bolagsstämma, protokoll	1916
Bolagsstämmoprotokoll	1919 och 1920
Styrelseprotokoll	1921
Revisionsberättelser	1917 och 1919

Getinge Sterilization AB, arkivbildare för Getinge Nya Mekaniska Verkstadsaktiebolag.

Protokoll från stiftarsammanträde	1904
Bolagsordning	1904
Bolagsstämmoprotokoll	1904 och 1905
Revisionsberättelser	1904, 1906 och 1914

HNJ Intressenter, arkivbildare för Skåne-Smålands Järnvägsaktiebolag, Vestra Centralbanans Järnvägsaktiebolag samt Varberg-Kinnareds Trafikaktiebolag.

Bolagsordningar	1890 och 1925
-----------------	---------------

AB Malcus Holmqvist

Konstituerande bolagsstämma, protokoll	1902
--	------

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

Marbäcks Bruk-och Fabriks AB, arkivbildare för Marbäcks Trämasse-Aktiebolag.

Bolagsordning 1888

Monark Crescent AB, arkivbildare för Aktiebolaget amerikansk cycledepot Eli Pettersson och August Lindblad.

Bolagsordning 1896

Konstituerande bolagsstämma, protokoll 1897

Bolagsstämmoprotokoll 1898-1908

Revisionsberättelser 1898-1908

Oskarströms Sulfit AB

Konstituerande bolagsstämma, protokoll 1905

Revisionsberättelser 1906

Skandinaviska Granit AB, arkivbildare för Halmstads Gjuteri AB.

Bolagsstämmoprotokoll 1876-1896

Revisionsberättelser 1891, 1892, 1894, 1895 och 1898

Östra Bryggeriet AB

Bolagsordning 1863

Protokollsbok 1878

Bolagsstämmoprotokoll 1879-1899

Revisionsberättelser 1879-1899

Revisions PM 1899

Styrelse PM 1899

Styrelseberättelse 1895/1896

Halmstads Stadsbiblioteks Arkiv, Hallandsavdelningen

Göteborgs Hallands Jernvägsaktiebolag

Bolagsordning 1885

Hylte Bruks AB, företagsarkiv hos Stora Enso Hylte Bruk AB, Hyltebruk.

Konstituerande bolagsstämma	1907
Bolagsordning	1908
Bolagsstämmoprotokoll	1908-1913
Revisionsberättelser	1908-1913

Rydö Bruks och Fabriks AB, företagsarkiv hos Stora Enso Hylte Bruk AB, Hyltebruk

Styrelse - och bolagsstämmoprotokoll	1897-1906
Revisionsberättelser	1898-1909
Revisions PM	1904

Wallbergs Fabriks AB, företagsarkiv i Halmstad, Slottsmöllans Industricenter samt Läns museet i Halmstad.

Bolagsstämmoprotokoll	1857-1904
Revisionsberättelser	1858-1885
Förvaltningsreglemente	1859

Tryckta källor och litteratur

- Arlebäck, S.O. (1995) *Från ägarmakt under ansvar till företagsledarmakt upa*. Lund.
- Broberg, O. (2006) *Konsten att skapa pengar, Aktiebolagens genombrott och finansiell modernisering*. Göteborg.
- Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm.
- Chandler, A. (1977) *The visible hand, The Managerial Revolution in American Business*. London.
- Dahlman, R (1974) '1848 års lag om aktiebolag, källor och tillkomst', ur *Rättshistoriska Studier*, fjärde bandet, red. Hafström, G och Modéer, K, *Institutet för rättshistorisk forskning. Lund*.
- Diamant, A. (2004) *Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och arbetsätt*. Uppsala.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (1936) *IV skandinaviska Revisorskongressen, 5 – 8 September 1935*, Minnesbok, Stockholm.
- Gustavsson, C-G. (1994) *Den dubbla bokföringen och Luca Paciola, Riksrevisionsverket*. Stockholm.
- Hagströmer, J. (1872) *Om aktiebolag enligt svensk rätt*. Uppsala.
- Hammar skjöld, H. (1895) 'Grundtankarna i den föreslagna bolagslagstiftningen', föredrag på *Nationalekonomiska Föreningens sammanträde den 7 februari 1895*.
- Jönsson, S. (1995) *Goda utsikter, Svenskt management i perspektiv*. Stockholm.
- Jörberg, L. (1988) *Svenska företagare under industrialismens genombrott 1870-1885*. Lund.
- Lindquist, H. (2002) *Historien om Ostindiefararen*, Göteborg

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

- Lagrådet. (1909) 'Utdrag af protokoll, hållet I Kungl. Maj:ts lagråd fredagen den 31 december 1909'
- Löfgren, Persson och Weibull. (2001) 'Marknader med asymmetrisk information', *Ekonomisk Debatt*, nummer 8, årg. 29
- Nilsson, T. & Öhngren, B. (1987) *Halmstads Historia, Del III, Tiden 1850-1973, Kommunikationer, näringsliv, sysselsättning*. Halmstad.
- Nordiska Filt AB, *Albany Sverige 100 år* (2005) Minnesbok, Halmstad
- North, D (1993) *Institutionerna, tillväxten och välståndet*. Stockholm.
- Power, M. (1997) *The Audit Society, Rituals of Verification*. New York.
- Rosén, J, Weibull, C, Pettersson, A, Restad, E (1959) *Hallands historia II*, Fogelberg, T. *Hallands ekonomiska historia 1800-1950*.
- SFS No. 43. *Kongl.Maj:ts Nådiga Förordning angående Aktiebolag, 6 oktober 1848*
- SFS No. 65. *Lag om aktiebolag, 28 juni 1895*
- SFS No. 88. *Lag om aktiebolag, 12 augusti 1910*
- Schön, L. (2007) *En modern svensk ekonomisk historia*. Stockholm.
- Sjöström, C. (2004) *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*. Linköping.
- Stora Kopparbergs Bergslags AB (1958) *Från koppargruva till storindustri*. Göteborg.
- Svenska Revisor Samfundets (SRS) Revisionskommitté (1908) *Utredning angående behovet af offentliga revisorer*. Stockholm.
- Särskilda utskottets Utlåtande No.1. *Bihang till Riksdagens protokoll vid lagtima Riksdagen i Stockholm år 1895, Åttonde Samlingen, 1:sta Afdelningen*. Stockholm.

Bilaga 1

Lagstiftning om revisorer i 1895 års ABL

§ 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. Revisor må, ändå att den tid, för hvilken han blifvit vald, ej gått till ända, kunna genom beslut å bolagsstämma från uppdraget skiljas. Hvad i 46 §⁷⁸ om styrelse stadgadt skall ega motsvarande tillämpning å revisorer.

§ 51 Revisor skall ega ständig tillgång till bolagets alla böcker, räkenskaper och andra handlingar; och må af honom begärd upplysning angående förvaltningen ej af styrelsen förvägras. Der granskningen därtill föranleder, må revisorerna skriftligen med angifvande af skälet påfordra, att extra bolagsstämma skall af styrelsen utlysas. Har sådan på fordran skett, skall hvad i § 38⁷⁹ sägs ega motsvarande tillämpning.

§ 52 Hafva revisorer i sitt utlåtande mot bättre vetande lemnat oriktig uppgift eller uppsåtligen underlåtit att göra anmärkning 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.

⁷⁸ § 46 ålägger styrelsen att följa de särskilda av bolaget lämnade föreskrifter under förutsättning att dessa inte strider mot lag, författning eller bolagsordning.

⁷⁹ § 38 ålägger styrelsen att inom viss tid kalla till bolagsstämma och vilka åtgärder som skall vidtas om så inte sker.

Bilaga 2

Lagstiftning om revisorer i 1910 års ABL

Om revision

§ 72 Styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper skola granskas av en eller flere revisorer. Revisorerna väljes å bolagsstämma; dock må i bolagsordningen kunna bestämmas, att en eller flera 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. Den tid för hvilken revisor utses, må ej utgå före nästa ordinarie bolagsstämma och ej omfatta längre tid än två år. Revisor må, ändå att den tid, för hvilken han blivit utsedd, ej gått till ända, skiljas från uppdraget genom beslut af den, som utsett honom. Afgår af bolagsstämman vald revisor, innan den tid, för hvilken han blivit vald, gått till ända, och finnes ej suppleant, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val af ny revisor.

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 av vissa räkenskaper. Förslag härom skall väckas å bolagsstämma. Har förslaget å bolagsstämma antagits eller ock biträdts af aktieägare med ett sammanlagt aktiebelopp, utgörande minst en femtedel af hela aktiekapitalet, åligger det styrelsen att inom en vecka hos Konungens befallningshafvande göra framställning utseende af revisor. Underlåter styrelsen det, stånde hvarje aktieägare fritt att göra dylik framställning. Hvad i 72 § 3 mom. och 4 mom. 2 punkten är stadgadt gälle ock revisor, som utses af Konungens befallningshafvande; och vare sådan revisor berättigad att af bolaget erhålla skäligen arfvode.

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 befogenhet 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 minst två veckor före den i § 82⁸⁰ nämnda bolagsstämman. Inom samma tid skola revisorerna till styrelsen återställa förvaltningsberättelsen, vinst-och förlusträkningen samt balansräkningen. Angående revisorers befogenhet att påkalla sammankallande af extra bolagsstämma stadgas i § 83.⁸¹

75 § Havfa 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 den 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.

⁸⁰ § 82 reglerar tiden för ordinarie bolagsstämma samt vilka räkenskapshandlingar styrelsen skall lägga fram tillsammans med revisorernas berättelse.

⁸¹ § 83, *andra stycket*: Revisorerna må, om deras granskning föranleder därtill, skriftligen med angifvande af skälet påfordra, att styrelsen skall utlysa extra bolagsstämma att hållas så snart det med iakttagande af föreskrifven kallelsetid kan ske. Efterkommer styrelsen ej inom en vecka sådan påfordran, äge revisorerna själfva utlysa bolagsstämma. Äro ej samtliga revisorer ense om stämmas utlysande, gälle deras mening, hvarom de fleste förena sig, eller vid lika röstetal deras mening, som anse stämma ej böra hållas.

Bilaga 3

Företagsbeskrivningar

Nedan presenteras kortfattade översikter beträffande de mer betydande bolag, som behandlas i undersökningen. Avsikten med dessa översikter är att ge en bild av hur dessa bolag verkade och utvecklades och vilken betydelse de hade för regionen samtidigt som man genom beskrivningarna får förståelse för den miljö, i vilken dåtidens revisorer arbetade.

Getinge Nya Mekaniska verkstadsaktiebolag

Olander Larsson kommer till Getinge 1886. Han ser en möjlighet att dra nytta av att Västkustbanan har kommit till orten samma år och startar en lanthandel vid järnvägsstationen i Getinge. Larssons affär går bra och han börjar investera i nya projekt. Den 21 mars 1904 registreras Getinge Nya Mekaniska verkstad. Verksamheten inriktas på att tillverka och sälja jordbruksmaskiner. I juni samma år sluts kontrakt med AB Maskinkompaniet i Stockholm om exklusiv återförsäljningsrätt för vissa av bolagets produkter i Sverige, Norge och Finland. I gengäld åtar sig AB Maskinkompaniet att beställa såningsmaskiner från Getinge till fasta priser. Detta kontrakt lägger grunden till bolagets framgångar för lång tid framåt. Med undantag för förluståret 1914 visar företaget vinst varje år fram till 1919. 1915 introduceras en av de produkter, som ända in i våra dagar sätter sin prägel på bolaget, nämligen vindmotorn. Under 1920-talet drabbas bolaget hårt av den ekonomiska kris, som slår in över Sverige. 1924 försätts Getinge i konkurs efter några års stora förluster. Ur denna konkurs bildas emellertid ett nytt bolag, Getinge Mekaniska Verkstad, som så småningom utvecklas till det bolag, som finns idag, Getinge Sverige AB. Detta bolag har som huvudsaklig inriktning tillverkning och försäljning av produkter för desinfektion och sterilisering.

Källor: - Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad samt minnesbok *Getinge 1904 – 2004, de första hundra åren.*

Östra Bryggeriet AB

Bryggerinäringen i Halmstad med omnejd dominerades under slutet av 1800-talet av två bryggerier, Östra Bryggeriet och Appeltofftska Bryggeriet. För undersökningens del är Östra bryggeriet mest intressant, varför detta bolag behandlas i företagsbeskrivningen. Grundarna till Östra Bryggeriet var herrarna E. M. Beckman och N. Hammar som hade fått burskap (yrkesrättigheter) i Halmstad år 1846. Man startar ett så kallat bayerskt ölbryggeri alldeles intill Nissan, där vattnet anses vara särskilt lämpat för öltillverkning. Verksamheten går bra under de första åren. Under 1860-talet sker dock en försämring i bolagets affärer, vilket beror på den starka konkurrensen från Appeltofftska Bryggeriet. År 1862 går Östra Bryggeriet i konkurs, men rekonstrueras året efter. I samband med rekonstruktionen bildas Aktiebolaget Östra Bryggeriet efter att man har lyckats få en del bemärkta personer i Halmstad att teckna aktier i det nybildade bolaget. E. M. Beckman utses till företagets disponent. Samtidigt anställs en bryggare från Tyskland vid namn J. M. A. Sauber. Under de tre följande åren ökas omsättningen kraftigt, mycket beroende på Saubers skicklighet i att framställa öl. År 1872 har man nått gränsen för produktion av maldrycker. Maskinkapaciteten måste ökas. Nu genomförs en rad nyinvesteringar både beträffande byggnader och maskinutrustning. Efter denna modernisering stiger produktion och försäljning avsevärt. Resultatet av bolagets verksamhet tillåter att man 1878 kan dela ut hela 90 % på aktiekapitalet till aktieägarna. Åren därefter låg utdelningen på en nivå av ungefär 30 %. Östra Bryggeriet har också intressen i diverse nöjesaktiviteter i Halmstad. Man får bland annat ensamrätt till utskänkning på olika nöjesetablissemang. Under 1890-talet genomfördes ytterligare investeringar i bolaget, något som var nödvändigt mot bakgrund av den fortsatt hårda konkurrensen från i första hand Appeltofftska Bryggeriet. Investeringarna var dock inte tillräckliga för bryggeriets framtida utveckling. Man inser att samarbete med andra bryggerier i regionen är nödvändigt för att på sikt kunna överleva. Detta samarbete kommer senare att omfatta marknadsföringen av bolagets produkter. I mitten av 1900-talet slår emellertid konkurrensen mellan de olika bryggerierna hårt mot Östra Bryggeriet. År 1986 överläts slutligen bolagets verksamhet till Appeltofftska Bryggeriet.

Källor: -Föreningen Gamla Halmstads Årsbok 2003, åttonde årgången, Halmstad 2003 samt Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad.

AB Malcus Holmquist

Firman grundas av grosshandlare Malcus Holmquist år 1889. Företaget inleder sin verksamhet som importfirma för att förse den växande industrin med maskinell utrustning. Det visar sig efter hand, att det blir nödvändigt att starta egen tillverkning av framför allt lyftblock, lyftvagnar, traverser med mera. Under 1890-talet kommer företaget i kontakt med Halmstads Gjuteri AB, som enligt en träffad överenskommelse, skall sköta tillverkningen av ovanstående produkter. Firma Malcus Holmquist skulle stå för försäljningen. I april 1902 ombildas firman till aktiebolag med ett aktiekapital på 100 000 kronor. Rörelsen börjar nu ta fart och 1905 tar man upp tillverkning av industrifilt. Det visar sig så småningom att det är nödvändigt med en omorganisation av lyftverktogsverkstaden. Förnyelse måste ske av maskiner och utrustning. Rörelsekapitalet är för litet, varför en nyemission genomföres och aktiekapitalet ökas till 200 000 kronor. Bolaget söker också samarbete med andra industrier i Halmstad, bland annat Halmstads Gjuteri AB. Samarbetet resulterar i att AB Malcus Holmquist tar över lyftdonsverksamheten och lägger in denna i bolaget som en särskild enhet, lyftverkstaden. I avsnittet om Halmstads Gjuteri AB återkommer vi om detta.

Under första världskriget får bolaget som många andra problem med importleveranser. Det handlar bland annat om införsel av spiralborr och andra verktyg samt gjuterimaskiner av olika slag. År 1915 startas därför egen borrhulltillverkning och 1917 produktion av gjuterimaskiner. Ett nytt bolag bildas nu, AB Gjuterimaskiner, vars aktiekapital 1920 kommer att uppgå till 450 000 kronor. Bolagets senare utveckling präglas av stigande produktion, tillfredsställande resultat och stigande efterfrågan på bolagets produkter. Ett stort antal bolag bildas och förvärvas i samband med Malcuskoncernens utbyggnad. SKF i Göteborg övertar 1969 samtliga aktier i Malcus Industri AB, som dock fortsätter sin verksamhet som helägt men självständigt bolag. Så småningom övertar Sandvikkoncernen tillverkningen och idag heter rörelsen inte längre AB Malcus Holmquist utan Tooling Support Halmstad AB.

Källor: - *Malcus bygger vidare*. Minnesbok 1951 samt Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad.

Halmstads Gjuteri AB

Textilindustrin dominerade Halmstads näringsliv under mitten av 1800-talet. Efter hand kom dock järn- och metallindustrin att i stor omfattning ersätta textilverksamheten. Det första steget av betydelse i detta hänseende tas år 1875, då Halmstads Gjuteri AB grundas av järnhandlaren A. W. Angel. Denne noterar, att järnhandeln är i stort behov av handelsgjutgoods och därför anser han att det finns marknad för en mekanisk verkstad. Angel har goda handelsförbindelser med Göteborg och Landskrona och det är där han söker yrkeskunniga personer, som är villiga att bli delägare i en mekanisk verkstad i Halmstad. Tillsammans med G. Sundell från Göteborgs Mekaniska Verkstad och V. Fick från Landskrona bildar Angel en verkstad år 1876. Tillverkningen omfattar i första hand mejeriutrustning och ångpannor av olika slag. Vid mitten av 1890-talet kommer företaget i kontakt med AB Malcus Holmquist. Bolaget startar nu tillverkning av lyftblock och andra lyftverktyg och, som vi sett ovan, sköter Malcus försäljningen. Samarbetet med Malcus utvecklas vidare men efter några år får Halmstads Gjuteri AB av olika anledningar ekonomiska problem och börjar visa förluster i verksamheten. Dessutom får man leveransproblem, vilket ytterligare spår på bolagets negativa utveckling. En rekonstruktion av bolaget anses vara nödvändig. År 1907 bildas ett nytt bolag, Halmstads Nya Verkstadsaktiebolag, som tar över Halmstads Gjuteri AB:s egendom och fortsätter verksamheten. Året efter förvärvas Angels Aktier av AB Malcus Holmquist, som därmed får aktiemajoriteten i det nya bolaget. Tillverkningen av lyftblock och traverser läggs så småningom in i Malcuskoncernen.

Källa: - Halmstads Historia, Del III, Tiden 1850 - 1973.

Aktiebolaget Halmstads Jern- och Stålverk

Bolaget bildas år 1916. Ändamålet är enligt bolagsordningen att ”anlägga och driva valsverk och stålgiuteri i Sverige samt att bedriva annan sammanhängande verksamhet”. Järnverkets fördelaktiga lokalisering vid kusten underlättar förmånliga inköp av utländskt tackjärn och stenkolk samt skrot från södra Sverige och Danmark. För att kunna genomföra nödvändiga byggnadsinvesteringar sluts kontrakt med AB Malcus Holmquist och ASEA. Nästan från starten drabbas bolaget av kriget genom stora leveransförseningar från Tyskland. Trots alla

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

problem startas år 1917 den första elektriska smältugnen för framställning av göt (gjutet metallblock avsett för senare bearbetning exempelvis valsning och smidning) och stål gods. 1920-talets nedgång i ekonomin medför att bolaget försätts i konkurs redan 1921. Göteborgs Bank övertar ägaransvaret, ombildar bolaget, som byter namn till Halmstads Nya Järnverks AB. Emellertid. Den negativa trenden fortsätter emellertid då priserna på järnverkets produkter under lång tid understiger faktiska tillverkningskostnader. 1937 förvärvas bolaget av Investment AB Kinnevik och bolaget börjar visa en gynnsam utveckling. Efter andra världskriget görs omfattande investeringar i bland annat elektrostålugnar och stränggjutning. Dessutom genomförs genomgripande moderniseringar av valsverken. Under 1950 - och 1960 talen sker en kontinuerlig utveckling av bolagets kapacitet, som medför en god vinstutveckling. Under 1970-talet utsätts hela den svenska järn- och stålbranschen av en genomgripande rationaliseringsvåg, betingad av lönsamhetsproblem, vilket för bolagets del innebär att man så småningom kommer att ingå i en konstellation av olika svenska och finska järnverk. Bolaget heter idag Fundia AB och är ett av Halmstads mer betydande företag.

Källa: Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad.

Oskarströms Sulfit AB

Bolaget bildas i Göteborg den 25 juli 1905. Verksamheten omfattar tillverkning av sulfitmassa och cellulosaprodukter. Anledningen till att orten Oskarström väljs för bolagets lokalisering är dels närheten till den nyutbyggda järnvägen, dels den närbelägna Nissan med tillgång till vattenkraft. Ett annat skäl är också att orten har behov av en industri med manlig arbetskraft. Sedan tidigare har det nämligen funnits en textilindustri etablerad i samhället, Jutespinneri och Väfveri AB, med så gott som uteslutande kvinnlig arbetskraft. År 1907 har Oskarströms Sulfit AB 130 anställda med en produktionskapacitet på 5 000 ton sulfitmassa årligen. Fram till 1912 ökar produktionen till 10 000 ton/år. Bolaget är i behov av nyinvesteringar för att kunna möta konkurrensen från andra pappersbruk i Nissadalen. Detta löses genom tillförsel av engelskt kapital och i samband med kapitaltillskotten byter bolaget namn till Oskarströms Sulphite Mill AB. Moderniseringarna av bolagets maskinpark medför att kapaciteten kan ökas till 14 000 ton årligen. Bolaget

drabbas emellertid hårt av avspärningen under första världskriget. I all synnerhet gör sig bristen på kol gällande. Tillgången på vattenkraft räcker inte. Bolaget fortsätter dock sin verksamhet om än i begränsad omfattning. Oskarströms Sulfit AB kommer att fortleva i många år tills det återkommer i svensk ägo genom att aktierna köps av Hylte Bruks AB 1946. Under en längre tid har sulfitmasseproduktionen haft stora problem med lönsamheten. Man satsar istället på spånskivetillverkning, som kommer att kosta bolaget mycket pengar. Denna investering visar sig dock vara ett misslyckande. 1966 läggs verksamheten i Oskarström ner.

Källa: - ”Sulfiten”. *En industriepok i Oskarström*, Minnesbok, Växjö 1994.

Aktiebolaget amerikansk cycleimport Eli Pettersson & August Lindblad

I samband med städernas tillväxt under slutet av 1800-talet sprids också nya konsumtionsartiklar. En av dessa är cykeln. Den så kallade säkerhetscykeln utrustad med fotbroms och gummidäck får ett genombrott på 1890-talet och kring sekelskiftet tillverkas ungefär 100 000 cyklar i Sverige. Cycleimport tillverkar inte cyklar utan importerar och säljer också amerikanska Crescentcyklar. Bolaget bildas under 1896. Bolagsordningen är daterad den 31 december 1896. Ändamålet med företaget är ”att inköpa och försälja cyklar jämte därmed sammanhängande verksamhet.” Bolaget har sin egentliga verksamhet i Stockholm men har en omfattande försäljning i Halland. Omkring 1907 – 1908 startas tillverkning av Crescentcyklar i Sverige. Cycleimport byter så småningom namn till Velocipeaktiebolaget Lindblad. I samband med förändringarna i bolaget går de ursprungliga grundarna Pettersson och Lindblad skilda vägar. Bolaget är inledningen till den framväxande cykelindustrin, som senare utvecklas i Varberg, Monark-Crescentfabriken.

Källor: - Schön, L *En modern svensk historia*, Stockholm 2007 samt Cykelhistoriska föreningen (www.cykelhistoriska.se 2008-09-29).

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

Nordiska Maskinfiltaktiebolaget

Järn, metall och pappersindustrin kom, som vi tidigare nämnt, att på sikt dominera näringslivet i Halmstad och södra Halland, delvis på bekostnad av textilindustrin. Ett par textilindustrier skulle emellertid få stor betydelse för regionens utveckling. Det mest betydande var Nordiska Maskinfiltsaktiebolaget. Nordiska Filt, som bolaget allmänt kom att kallas, hade sitt ursprung hos Wallbergs Fabriks AB (se detta bolag). Företaget grundas 1904 av två tidigare anställda hos Wallbergs, fabrikschefen R. Kanth och försäljaren G. A. von Reis. Bolaget inriktar sig på tillverkning av maskinfilt till pappersmaskiner. De första åren är svåra, framför allt på grund av konkurrensen från etablerade tillverkare. Redan 1910 har dock Nordiska Filt skaffat sig en fast kundkrets för maskinfilt. Efter hand kompletteras maskinparken för att ytterligare tillgodose kundernas önskemål. Anläggningarna byggs ut i tre etapper under åren 1907, 1910 och 1912. I samband med första världskriget faller en stor del av den kontinentala marknaden bort men man lyckas genom dåvarande verkställande direktören Gottfrid Westerbergs insatser skapa en stor marknad i Ryssland. Bolagets produkter utvecklas successivt. Under 1920-talet förbättras filtarnas förmåga att släppa igenom vatten, vilket leder till fördjupade kunskaper i råvarornas tekniska förutsättningar, som har stor betydelse för produktutvecklingen som helhet. Andra världskriget medför att exportmarknaderna än en gång klipps av men den svenska marknaden bidrar till att bolaget överlever avspärningen. Nordiska Filt kan alltså fortsätta sin tillverkning om än i begränsad omfattning, vilket också har betydelse för den svenska massa- och pappersindustrin. 1958 är ett avgörande år för bolaget. Då inleds ett tekniskt samarbete med Albany Felt Company i USA. Tillsammans förvärvar bolagen bland annat AB Malcus Holmquists filtfabrik i Halmstad och ökar därigenom produktionskapaciteten. Elva år senare bildas Albany International Company, där Nordiska Filt ingår. Albany är idag en stor och betydande industri i Halmstad.

Källor: -Halmstads Historia. Del III, 1850-1973 samt *Hundra år i pappersindustrins tjänst*, Minnesbok

Hylte Bruks AB

Hylte Bruks AB är idag en av de största industrierna i södra Hallandsregionen och ingår i Stora Enso koncernen. Bolaget är beläget i Hyltebruk ungefär fem mil öster om Halmstad. För undersökningens del är tidsperioden från 1907 till 1913 mest intressant. Bolaget bildas den 14 december 1907, då konstituerande bolagsstämma hålls i Halmstad. Störste aktieägare är Anders Olsson, bolagets ursprunglige grundare. Hans kompanjon, Johan Larsson, tecknar sig för en mindre post aktier. Denne har lyckats få lokalbefolkningen i Hylte med omnejd att intressera sig för att satsa i det nybildade aktiebolaget. En betydande grupp av aktietecknare är trävaruhandlare i Nissadalen samt affärsman i Halmstad. Tillgång till skog och vatten samt en utbyggnad av järnvägen från Rydö till Hylte är förutsättningar för en utbyggnad av fabriken. Under 1908 inleds bygget av anläggningarna och 1909 tas pappersbruket i drift. Vid starten uppgår produktionskapaciteten till 5 000 ton årligen, men dit når man inte förrän 1911, då 5 168 ton papper produceras. Åren 1910 till 1913 ökar produktionen av papper och massa från 2 704 ton till 9 682 ton. Samtidigt stiger antalet anställda de åren från 141 personer till 227. Den ökade produktionen av pappersmassa under perioden möjliggör en kraftig utbyggnad av maskinparken. Så levererar exempelvis Karlstads Mekaniska Verkstad merparten av maskinerna till bruket. 1912 sätts en fjärde pappersmaskin in i tillverkningen, vilket ytterligare ökar kapaciteten i anläggningarna. 1913 drar sig brukets grundare, Anders Olsson, tillbaka. Troligtvis förvärvar Firma Axel Christiernsson i Stockholm Olssons aktier i bolaget. Det kan konstateras att bolaget är mycket vinstgivande. Vinsterna är särskilt goda under krigsåren 1914-1918, framför allt beroende på att man kan ta ut höga priser på produkterna. Kapitalet ökar de åren från 1,2 miljoner kronor till 6 miljoner kronor. 1916 gör företaget en vinst på 2,25 miljoner kronor, nästan lika mycket som aktiekapitalet det året.

Källor: - Hallands Näringlivs Arkiv i Halmstad samt *Hylte Bruk 1907 – 2007, Ett bruk och en bygd under ett sekel*. Minnesbok.

Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn

Rydö Bruks- och Fabriks AB

Papperstillverkningen i Nissadalen går tillbaka till slutet av 1700-talet, då ett mindre pappersbruk anlades i Höljeryd inte långt från Hylte. Mitt emot det gamla järnbruket i Rydö, i Wika, byggdes ännu ett pappersbruk alldeles intill Nissan, mellan Halland och Småland. Framdragningen av Halmstad-Nässjö järnvägen (HNJ) på 1870-talet förbi Torup skapar nya möjligheter för Rydö. 1882 var bansträckningen klar i sin helhet. 1887 byggs en slipmassefabrik i Rydö med en produktionskapacitet på 600 ton årligen. Rydö Bruks - och Fabriks AB (Rydö Bruk) bildas den 16 juni 1897. Under åren efter starten görs om - och tillbyggnader av fabriken för produktion av slipmassa och papper. Samtidigt byggs en järnvägslinje från Torup till Rydö, vilket skapar bättre förutsättningar för brukets leveranser. Produktionen ökar fram till åren 1906 och 1907, men då bolaget drabbas av en omfattande arbetskonflikt, lamslås verksamheten under lång tid. Bolagets ekonomiska situation blir allt sämre och man tvingas att göra en hel del organisatoriska förändringar, vilket bland annat innebär att företagsledningen byts ut, då det anses att företaget har missköts. Ovanpå alla problem utbryter en brand i företagets anläggningar, som ytterligare trycker ned bolaget. Under krigsåren 1914-1918 läggs produktionen av papper ner på grund av exportsvårigheter. Man tillverkar nu enbart sulfitmassa, varav en del förädlas i Hylte Bruks AB. Rydö Bruk är vid denna tid tämligen lågproduktivt och ålderstiget. En del moderniseringar genomförs dock under mellankrigstiden, men mot bakgrund av att massaindustrin är mycket konjunktur känslig slår depressionerna 1921 och 1931-1933 mycket hårt mot bolaget. 1945 läggs massatillverkningen ner och de maskiner som kan användas överförs till Hylte Bruks AB.

Källor: -Hallands Näringslivs Arkiv i Halmstad samt Hylte Bruk 1907-2007. Ett bruk och en bygd under ett sekel. Minnesbok

Wallbergs Fabriks AB

Bolagets grundare är Isak Reinhold Wallberg. Denne kommer 1823 till Halmstad från Stockholm för att etablera ett färgeri. Anledningen till denna flyttning är att den fabrik, där Wallberg var anställd, hade brunnit ner. Genom olika kontakter finner han att Halmstad är en lämplig ort för att starta en verksamhet. När Wallbergs största kund, Hammars

Klädesfabrik, lägger ner sin tillverkning, startar Wallberg själv produktion av kläde. Fabriken kommer att omfatta färgeri, klädesfabrikation och torkning. Under 1840-talet sker en viss expansion av firman. 1850 flyttar företaget från centrala Halmstad till området Slottsmöllan vid Nissan och kommer där att förbli. Närheten till vattenkraft är avgörande för firmans omlokalisering. Wallberg har många järn i elden. Han startar ett tegelbruk i avsikt att bli självförsörjande på byggnadsmaterial till företagets nya fabriksbyggnad, som är under uppförande. Han säljer emellertid också tegel till omkringliggande företag. En annan verksamhet som startas är jordbruksdrift. Produkterna härifrån kommer att så småningom säljas med god förtjänst i både Göteborg och Stockholm genom ett slags kommissionsförfarande. Isak Reinhold Wallberg avlider år 1852 och efterträds av sönerna Isak och Wilhelm Wallberg. ”1852 och 1853 var bekymmersamma år i alla hänseenden, dåliga konjunkturen för våra affärer”, yttrar en av delägarna. En uppblomstring av affärerna sker emellertid under Krimkriget 1853-1856. Man producerar då 85 000 meter kläde till ett värde av ungefär en hal miljon kronor. Krimkriget är bara en tillfällig högkonjunktur. Tiderna blir sämre. Anläggningarna i Slottsmöllan är nu också i stort behov av nyinvesteringar. Samtidigt är det brist på driftkapital. Av dessa anledningar ser man sig nödsakad att ombilda firman till aktiebolag, vilket sker den 30 december 1856. Den första bolagsstämman i Wallbergs Fabriks AB hålls den 31 mars 1857. Efter ett par besvärliga år, då bland annat tegelbruket går med stora förluster, visar bolaget återigen vinst 1859. Hattfabriken startas i Oskarström 1886 men blir ingen framgång. Den läggs ner 1905. Under 1900-talet inleds bolagets kräftgång. Bolaget drabbas hårt av krisen inom ylleindustrin, vilket medför att ylleproduktionen läggs ner under 1960-talet. Även tegelbruket avvecklas efter hand trots flera försök att få lönsamhet genom samgåenden med andra bolag samt diverse omstruktureringar. 1994 är bolaget borta. Det som idag återstår är ett fastighetsbolag, Slottsmöllans Fastighets AB.

Källor. – Läns museet i Halmstad, uppsats av Alexandra Trulsson och Helena Eklund 1994 samt Weibull, C. G, *Wallbergs Fabriks Aktiebolag*, Lund 1923

Göteborg Papers in Economic History

Available online at S-WOPEC: (<http://swopec.hhs.se/gunhis/>)

1. Jan Bohlin: Tariff protection in Sweden 1885-1914. 2005
2. Svante Larsson: Globalisation, inequality and Swedish catch up in the late nineteenth century. Williamson's real wage comparisons under scrutiny. 2005
3. Staffan Granér: Thy Neighbour's Property. Communal property rights and institutional change in an iron producing forest district of Sweden 1630-1750. 2005
4. Klas Rönnbäck: Flexibility and protectionism. Swedish trade in sugar during the early modern era. 2006
5. Oskar Broberg: Verkstadsindustri i globaliseringens tidevarv. En studie av SKF och Volvo 1970-2000. 2006
6. Jan Bohlin: The income distributional consequences of agrarian tariffs in Sweden on the eve of World War I. 2006
7. Jan Bohlin and Svante Larsson: Protectionism, agricultural prices and relative factor incomes: Sweden's wage-rental ratio, 1877–1926. 2006
8. Jan Bohlin: Structural Change in the Swedish economy in the late nineteenth and early twentieth century – The role of import substitution and export demand. 2007
9. Per Hallén: Levnadsstandarden speglad i bouppteckningar. En undersökning av två metoder att använda svenska bouppteckningar för en levnadsstandards undersökning samt en internationell jämförelse. 2007
10. Klas Rönnbäck: The price of sugar in Sweden. Data, source & methods. 2007
11. Klas Rönnbäck: From extreme luxury to everyday commodity – sugar in Sweden, 17th to 20th centuries. 2007
12. Martin Khan: A decisive intelligence failure? British intelligence on Soviet war potential and the 1939 Anglo-French-Soviet alliance that never was. 2008
13. Bengt Gärdfors: Bolagsrevisorn. En studie av revisionsverksamheten under sent 1800-tal och tidigt 1900-tal. Från frivillighet till lagreglering och professionalisering. 2010