

2026-01-30
Dnr 2024-1590



Revisorsinspektionen
Swedish Inspectorate of Auditors



Tematillsyn
Revision av franchiseverksamhet

Vad är en tematillsyn?

Tematillsyn är en viktig del i Revisorsinspektionens förebyggande tillsyn och i arbetet med att utveckla god revisors- och revisionssed. Vidare är den ett komplement till de övriga två tillsynsformerna, kvalitetskontroll och riskbaserad tillsyn.

En tematillsyn riktar sig mot revisionsbranschen som helhet och omfattar normalt flera revisionsföretag/revisorer i syfte att få en bättre helhetsbild samt kunna identifiera gemensamma utmaningar, ”best practice” eller ett förbättringsbehov för branschen. Syftet är att på sikt höja revisionskvaliteten och yrkesetiken genom att ge branschen vägledning inom det område som tillsynen avser.

Innebörden av uttalandena och slutsatserna i en tematillsynsrapport följs regelmässigt upp inom ramen för Revisorsinspektionens övriga tillsynsverksamhet.

Tillsynsobjekt och övriga deltagande har anonymiserats i rapporten.

Sammanfattning

Granskning av franchisetagare innebär unika utmaningar för revisorer på grund av det ömsesidiga beroendeförhållandet mellan franchisetagaren och franchisegivaren. Franchisetagaren är dessutom ofta hänvisad till franchisegivarens system och processer, vilket kan göra det svårt för revisorn i franchisetagaren att få tillgång till nödvändig information och tillräckliga revisionsbevis.

Resultat och slutsatser

Revisorsinspektionen har genom tematillsynen fått en ökad förståelse för hur revisioner av franchisetagare utförs. Det har framkommit att franchisetagarnas revisorer ofta inte har information om effektiviteten i de i franchisesystemet gemensamt använda systemen, rutinerna och processerna. Det förekommer generellt inte heller någon kommunikation gällande revisionen mellan revisorer i franchisetagare och franchisegivare. Revisorerna i franchisetagarna kommunicerar inte heller med franchisegivarna angående de gemensamma systemen, rutinerna och processerna.

För att hantera utmaningen i att inte kunna förlita sig på den interna kontrollen i de system som används har "best practice" utvecklats till att revisorer i stor utsträckning tillämpar substansgranskning och att varje juridisk person revideras som det fristående företag det är. Ett koncernperspektiv i revisionen är generellt inte möjligt eftersom flertalet företag har olika ägare och revisorn inte har insyn i att system, rutiner och processer tillämpas på ett enhetligt sätt. Detta synsätt överensstämmer med Revisorsinspektionens uppfattning av hur revisionen bör gå till.

Arvodet för revisionerna är enligt Revisorsinspektionens uppfattning i många fall lägre än vad som kan förväntas mot bakgrund av att det rör sig om substansbaserad revision av fristående företag. Orsaken till de låga arvoden har dock inte särskilt utforskats i denna tematillsyn. Det är ett område där Revisorsinspektionens i sin riskbaserade tillsyn får granska att revisioner, trots låga arvoden, utförs enligt god revisionssed. Förutom arvodesfrågan har det inte identifierats några skäl till att lägga ett särskilt fokus i den riskbaserade tillsynen på just revision av franchiseverksamheter.

Oberoendefrågan är viktig och har också framhållits som central av de revisorer som medverkat i tematillsynen. Det är av stor vikt att revisionsföretag och nätverk har insikt i vilka företag och kunder som ingår i ett franchisesystem. Om inte detta är på plats kan de svårtligen säkerställa sitt oberoende.

Den granskning som beskrivs av de revisorer som Revisorsinspektionen samtalat med i denna tematillsyn är generellt sett tillfredsställande och enligt god revisionssed utifrån de förutsättningar som revisorn har. Den beskrivna metodiken kan därmed ses som ett exempel på "best practice" för hur revisionen bör utföras.

Revisorsinspektionen bedömer dock att revisionen skulle kunna bli effektivare och av högre kvalitet om franchiserevisorerna kunde reducera sin substansgranskning och i större utsträckning förlita sig på effektiviteten i franchisesystemets interna kontroll och system. För att detta ska vara möjligt krävs emellertid att revisorerna får tillgång till och möjlighet att testa dessa, vilket kräver ett större samarbete, bland annat med franchisegivaren.

Innehåll

1	Begrepp och definitioner	1
2	Inledning	1
3	Syfte.....	2
4	Metod.....	2
5	Genomförande av revisionen.....	2
5.1	Revision av franchiseverksamhet i praktiken	2
5.2	Önskat läge enligt deltagande revisorer.....	4
6	Identifierade utmaningar.....	5
6.1	Oberoende.....	5
6.2	För- och nackdelar med samordnad revision.....	6
6.3	Revisorns tystnadsplikt	6
6.4	Begränsad tillgång till information	6
6.5	Oegentligheter, ekonomisk brottslighet och penningtvätt	7
6.6	Revisionsarvode.....	7
7	Slutsatser och vägen fram	8
7.1	Oberoendeproblematiken	8
7.2	Ett franchisesystem är inte en koncern	8
7.3	Brottslighet och oegentligheter	9
7.4	Vägen framåt.....	10
	Bilaga 1 Exempel på tillsynsärenden som rört revision av franchiseverksamhet	11
	Bilaga 2 Exempel på oberoendehot	12

1 Begrepp och definitioner

En **franchisegivare** är den part som äger ett affärskoncept och ger andra rätten att mot en avgift använda det för att bedriva egen verksamhet under samma varumärke och affärsmodell.

En **franchisetagare** är en företagare som driver en verksamhet under ett etablerat varumärke och affärskoncept. Som franchisetagare är man självständig företagare, men är bunden till franchisegivarens riktlinjer och betalar en avgift för rätten att använda konceptet.

Ett **franchisesystem** är den affärsmodell där franchisegivaren låter franchisetagare använda dess varumärke, affärsidé och koncept mot en avgift.

2 Inledning

Franchise är en populär affärsmodell i en rad olika branscher. Modellen ger en franchisetagare rätten att använda en franchisegivares varumärke, produkter och tjänster. Inom ramen för ett franchiseavtal ges ofta även annat stöd, till exempel gällande inköp, lagerhantering, försäljning och kassahantering samt redovisning. Franchisetagaren driver därutöver i normalfallet självständigt sin egen verksamhet, men är bunden av franchiseavtalet och de riktlinjer som franchisegivaren ställer upp.

Affärsmodellen skapar en speciell situation för de revisorer som granskar franchisetagare. Dessas verksamhet och finansiella rapportering är till stora delar länkad till franchisegivarens. Till skillnad från revisioner av företag som verkar fristående kräver denna revision därför en djup förståelse för detta ömsesidiga beroende och dess konsekvenser för den finansiella rapporteringen.

Uppskattningsvis finns ca 300¹ franchisesystem i Sverige. Det saknas dock aktuella uppgifter om exakt antal, hur mycket de svenska franchiseverksamheterna omsätter och antalet personer de sysselsätter. Det finns inte något register över vilka företag som bedriver franchiseverksamhet. De senast tillgängliga och mest omfattande uppgifterna härrör från en rapport som täcker åren 2018/2019.² Då uppskattades sektorn sysselsätta 150 000 personer och omsätta cirka 300 miljarder kronor. Det mesta tyder på antalet anställda och omsättningen har ökat sedan dess. Några exempel på större franchisesystem i Sverige är ICA, Circle K, McDonald's, 7-Eleven, Pressbyrån, Sibylla, Elgiganten, och Specsavers.

Revisorsinspektionen har i sin tillsynsverksamhet uppmärksammat att revisorer i franchisetagare inte alltid fullt ut utför den revision som kan förväntas. Revisorer har exempelvis i vissa fall i hög grad förlitat sig på effektiviteten i kundernas system utan att själva utföra tillräcklig granskning av dessa. Det har även uppmärksamats att revisorer underlåtit att närvara vid lagerinventeringar utan tillfredställande motivering eller grund (se bilaga 1 för exempel på tillsynsärenden som rört revision av franchiseverksamhet).

¹ Uppgift erhållen från intresseföreningen Svenska Franchise Föreningen

² https://svenskfranchise.se/app/uploads/2020/06/SF_HUI-rapport_2019_2020.pdf

3 Syfte

Syftet med tematillsynen har varit att

- få en ökad förståelse för hur revisorer i franchisetagare erhåller fullständiga och tillfredsställande revisionsbevis avseende de system som franchisetagare delar med franchisegivare,
- identifiera problemställningar och ”best practice” för granskning kopplat till krav som ställs i tillämpliga revisionsstandarder, och
- ge Revisorsinspektionen underlag för att bedöma hur myndighetens tillsyn över revisorer i franchiseverksamheter bör bedrivas framöver.

4 Metod

Tematillsynen har genomförts under perioden december 2024 till augusti 2025. Totalt har tio påskrivande revisorer, som har revisionsuppdrag hos franchisegivare och/eller franchisetagare, deltagit i tillsynen. Deltagandet har varit frivilligt och urvalet har inkluderat revisorer hos såväl större som mindre revisionsföretag.

Tematillsynen har genomförts genom fysiska och digitala möten. Vid mötena redogjorde revisorerna i samtalsform för hur de utförde sina revisioner, varvid vissa i förväg bestämda områden behandlades.

Det ska noteras att under denna tematillsyn har Revisorsinspektionen valt att förlita sig på de beskrivningar och uppgifter som revisorerna lämnat. Inspektionen har alltså inte genomfört någon faktisk granskning av revisionsakter för genomförda revisioner.

5 Genomförande av revisionen

5.1 Revision av franchiseverksamhet i praktiken

I det följande presenteras en sammanställning av de huvudsakliga teman och resonemang som framkommit i samtalen med revisorerna. Syftet med sammanställningen är ge en översikt över återkommande observationer, erfarenheter och insikter. Sammanställningen är inte uttömmande och återger inte ordagrant det som togs upp i samtalen.

Samordnad revision

Revisorerna hade inte en enhetlig uppfattning i frågan om huruvida det är lämpligt att vara revisor i både franchisegivare och franchisetagare inom samma franchisesystem. Någon ansåg att det var nödvändigt att vara revisor i franchisegivaren för att kunna ta uppdrag i franchisetagarna, medan flera tvärtom uttryckte att de av oberoendeskäl inte ansåg det vara möjligt att vara revisorer i båda parter. Samtidigt kan det konstateras att inte något av revisionsföretagen vid vilka revisorerna var anställda verkade ha system för att säkerställa om de faktiskt var oberoende eller inte. En uppföljning av detta försvåras av att franchisetagarnas företagsnamn i många fall inte har någon koppling till franchisesystemets namn och att ingen registrering av franchiseverksamhet sker hos

exempelvis Bolagsverket eller Statistiska centralbyrån (SCB). Exempelvis beskriver SNI-koder³ branscher, och franchise är inte i sig en bransch utan en affärsmodell.

I ett fåtal fall styr eller rekommenderar franchisegivaren franchisetagarens val av revisorer. Det förekommer också att franchisetagarna inom ett franchisesystem hanterar upphandlingen av revisionstjänster gemensamt via till exempel en franchisetagarförening.

De flesta revisorer som deltog i tematillsynen hade uppdrag för ett större antal franchise-tagare inom samma franchisesystem, något de bedömer underlättar arbetet.

Inriktning och ansats

Definitionen av franchiseverksamhet är inte helt enkel och det finns många olika varianter på upplägg. Franchisegivarens ägande, bestämmande och kontroll över franchisetagarna varierar exempelvis stort inom och mellan olika franchisesystem. Detta påverkar bland annat den inriktning och ansats som revisorerna väljer för varje enskilt företag.

Risikbedömning

Revisorerna ansåg generellt att det inte är någon skillnad i den riskbedömning de gör för franchisetagare jämfört med andra kunder inom samma bransch. Några revisorer bedömde dock risken som lägre än för fristående verksamheter, eftersom kontrollen från franchisegivarna oftast är omfattande, både när de första gången sluter franchiseavtalet och sedan löpande under franchiseperioden.

Kommunikation

Ingen av de revisorer som deltog i tematillsynen kommunicerade eller rapporterade information om granskning av intern kontroll, gemensamma system, verksamhet eller processer till revisorer i andra företag i samma franchisesystem. De deltagande revisorerna efterfrågar inte och lämnar inte heller intyg, underlag eller yttranden till andra revisorer, franchisegivare eller franchisetagare.

I vissa fall hade revisorerna direktkontakt med franchisegivarens ekonomifunktion. Främst gällde det när dessa hanterade franchisetagares redovisning, men sådan kontakt kan även förekomma i mer övergripande frågor. I vissa fall är dessa kontakter formaliserade och återkommande, men det finns även exempel på att det sker mer informellt och ad hoc.

Vissa revisorer har gjort försök att få tillgång till mer information från franchisegivarens revisor. Detta har dock inte visat sig praktiskt genomförbart, eftersom en sådan ordning skulle medföra stora kostnader som inte någon av parterna är villig att stå för.

Metodik och granskning

Inget av de revisionsföretag som de revisorer som deltog i tematillsynen är verksamma vid har något specialanpassat koncept eller särskild metodik för hantering eller granskning av franchiseverksamhet.

³ SNI (Standard för Svensk Näringsgrensindelning) är ett system som används av SCB för att klassificera företag och arbetsställen efter deras verksamhet.

Alla deltagande revisorer uppgav att de granskar franchisetagare som enskilda fristående företag. Det innebär exempelvis att de för varje företag, om så krävs, närvarar vid inventeringar. Eftersom de flesta revisorerna hade uppdrag för flera franchisetagare i samma system var det däremot vanligt att särskilda revisionsteam tog emot omgångar med bokslut för revision utspritt över en på förhand bestämd revisionsperiod. Att ha dedikerade team uppfattades göra revisionen effektivare givet den erfarenhet och förståelse teamet får för det specifika franchisesystemet. Analytisk granskning tillämpas i dessa fall frekvent, eftersom verksamheterna hos franchisetagare i samma franchisesystem är väldigt lika.

Franchisetagarna bedömdes generellt ha en förhållandevis okomplicerad redovisning. Resultat- och balansräkningarna är relativt enkla och fokuserade på den specifika franchiseverksamheten.

De olika franchiseavtalen uppgavs vidare vara centrala för granskningen. Det ansågs dock vanligen vara rätt enkel att granska efterlevnaden av dessa, eftersom franchiseavgiften ofta beräknas utifrån företagets omsättning.

Revisorerna uppgav att revisionen var substansbaserad, eftersom de inte har möjlighet att direkt granska de gemensamma system som är centrala för franchisetagarens finansiella information. Intäktsredovisningen togs därvid upp som ett område som substansgranskas i varje enskilt företag. I enstaka fall erhålls data om intäkter direkt från franchisegivaren vilket underlättar granskningen av försäljningssystem och intäktsredovisning.

5.2 Önskat läge enligt deltagande revisorer

Under samtalen tillfrågades revisorerna också om hur de önskade att en effektivare men ändå fullgod revision av franchiseverksamhet, såväl av franchisegivare som av franchisetagare, skulle gå till. Nedan sammanfattas vad de skulle vilja ha tillgång till vid revisionen.

Liksom för avsnittet ovan syftar sammanfattningen till att ge en övergripande bild av återkommande reflektioner och resonemang. Det bör också noteras att de flesta önskemålen framfördes med utgångspunkt i revision av franchisetagare, vilket följaktligen också återspeglas i sammanfattningen.

Dokumentation från franchisegivaren

Franchisegivaren borde kunna tillhandahålla tydliga beskrivningar av gemensamma system och processer samt beskrivningar av vilken kontroll franchisegivaren har över franchisetagarens verksamhet.

Ökad insyn hos franchisegivaren

För att få en bättre förståelse för verksamhet och processer borde franchisetagarens revisor ges möjlighet att få ökad insyn hos franchisegivaren. Detta skulle kunna inkludera att besöka dennes huvudkontor, observera dess system och processer i drift och intervjua franchisegivarens personal.

Tillgång till jämförelsedata

Revisorn behöver normalt använda analytiska granskningsåtgärder för att bedöma rimligheten i de uppgifter som erhålls från franchisegivarens system. Vanligen kan det dock bara ske genom att jämföra franchisetagarens finansiella data med branschgenomsnitt eller med offentliga uppgifter avseende andra franchisetagare inom samma franchisesystem. Det skulle underlätta om enhetligt sammanställda nyckeltal tillhandahölls för det specifika franchisesystemet. Detta skulle öka förutsättningarna för att identifiera avvikelser och potentiella risker för felaktigheter hos enskilda franchisetagare.

Kommunikation mellan revisorer/ användning av andras arbete

Det vore önskvärt med ökade möjligheter att kommunicera med franchisegivarens revisorer för att få information om franchisegivarens interna kontroll av de system och processer som berör franchisetagarens verksamhet.

I situationer där direkt tillgång till franchisegivarens information är begränsad, vore det önskvärt om franchisegivarens revisor utför överenskomna granskningsåtgärder för att tillhandahålla specifika uppgifter. För det fall detta avser system och rutiner hos franchisegivaren eller en gemensam servicebyrå bör detta, om franchisegivarens revisor ska kunna förlita sig på informationen, ske i enlighet med granskningsstandarden ISAE 3402⁴. Detta skulle vara ett effektivt sätt att få tillgång till information som annars är svår att erhålla.

6 Identifierade utmaningar

Nedan följer en sammanfattning av de olika områden inom vilka Revisorsinspektionen har identifierat särskilda utmaningar och problemställningar kopplat till revision av franchiseverksamheter.

6.1 Oberoende

Revisorns oberoende har två huvudsakliga perspektiv

- **Faktiskt oberoende** som syftar på revisorns egen förmåga att tänka och agera utan påverkan av yttre faktorer som kan äventyra det professionella omdömet.
- **Synbart oberoende** som handlar om hur revisorns oberoende uppfattas av en utomstående, informerad tredje part.

Båda perspektiven är avgörande. Det räcker alltså inte att revisorn själv anser sig vara oberoende; en välinformerad tredje part måste också kunna uppfatta revisorn som oberoende. Detta är särskilt relevant i ett franchisesystem där relationerna mellan parterna ofta är kända för en bredare krets av intressenter (exempelvis kunder, leverantörer och andra franchisetagare).⁵

Om samma revisor granskar både franchisegivaren och franchisetagarna kan en tredje part med fog ifrågasätta om revisorn kan agera helt opartiskt, särskilt i frågor där parternas

⁴ Typ 2-rapport, ISAE 3402 *Bestyrkanderapport om kontroller på en servicebyrå*.

⁵ Revisorns oberoende ska utvärderas utifrån bestämmelserna i 21 a § revisorslagen (2001:883) och gällande etiska principer. Se bilaga 2 för exempel på de hot mot oberoendet som revisorn har att hantera i detta avseende.

intressen kan vara olika. Revisorn bör därför ägna frågan om det synbara oberoendet särskild uppmärksamhet i detta scenario.

6.2 För- och nackdelar med samordnad revision

Att samla revisionen för hela franchisesystemet hos en och samma revisor kan ge vissa fördelar. Det möjliggör exempelvis att revisorn får en djupare förståelse för affärsmodellen, dess system och gemensamma risker. Det kan också bidra till en effektivare arbetsprocess, eftersom inlärnings tiden för varje enskild revision minskar. Dessutom möjliggör det samordnade granskningsinsatser, särskilt för system och kontrollmoment som är gemensamma för flera enheter.

En samordnad och enhetlig revision kan också resultera i att redovisningsprinciper och metoder tillämpas mer enhetligt inom franchisesystemet, vilket ökar jämförbarheten mellan franchisetagare. Detta ger i sin tur franchisegivaren bättre underlag för styrning, benchmarking och uppföljning – samtidigt som varje enskild franchisetagare får möjlighet att utvärdera sin prestation i relation till andra.

Trots dessa potentiella fördelar medför ett arrangemang med en gemensam revisor betydande utmaningar. Framför allt avseende hoten mot revisorns opartiskhet och självständighet (se föregående avsnitt) och risken för detta måste analyseras noggrant i båda uppdragen.

Sammanfattningsvis är de möjliga fördelarna med en gemensam revisor i huvudsak av operativ och ekonomisk karaktär. Nackdelarna och den inneboende problematiken är däremot kopplade till revisorns kärnvärden: oberoendet, objektiviteten och det förtroende som revisionen ska skapa.

6.3 Revisorns tystnadsplikt

En revisor får enligt 26 § revisorslagen inte obehörigen röja uppgifter som han eller hon fått i sin yrkesutövning. Denna yrkesmässiga tystnadsplikt kompletteras för aktiebolag och ekonomiska föreningar av skadeståndssanktionerade bestämmelser i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen (2005:551) respektive 8 kap. 44 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. Enligt dessa får en revisor inte obehörigen lämna upplysningar om bolagets eller föreningens angelägenheter som han eller hon får kännedom om vid fullgörandet av uppdraget till en enskild aktieägare eller till någon utomstående om det kan vara till skada för bolaget eller föreningen om uppgiften röjs.

Revisorernas tystnadsplikt kan försvåra möjligheten för en revisor att erhålla tillräckliga revisionsbevis för att på ett effektivt sätt kunna utföra sin revision, t.ex. genom att revisorer i franchisegivare och franchisetagare inte kan dela information med varandra (se avsnitt 5.2 Önskat läge enligt deltagande revisorer).

6.4 Begränsad tillgång till information

Franchisegivaren kan i vissa fall, exempelvis av affärsmässiga skäl, vara ovillig att dela information med franchisetagarens revisor. Detta kan t.ex. handla om detaljerad finansiell information, kunddata, strategiska planer och information om effektivitet i de gemensamma system som används. Om revisorn inte får information av detta slag kan möjligheten att utföra vissa granskningsåtgärder och få en för revisionen tillräcklig förståelse för företaget och dess miljö och företags system för intern kontroll begränsas.

6.5 Oegentligheter, ekonomisk brottslighet och penningtvätt

Ekonomisk brottslighet, penningtvätt och andra typer av kriminell verksamhet förekommer i alla sorters verksamheter, inklusive franchiseverksamheter. Komplicerade brottsupplägg med flera företag används t.ex. för att tvätta stora summor pengar och integrera dem i den legala ekonomin. Företag kan också fungera som brottsverktyg genom att skapa fiktiva transaktioner, exempelvis genom osanna fakturor och fingerade löneutbetalningar.

Att starta ett företag inom en etablerad franchisekedja kan i flera avseenden ge en kriminell aktör fördelar jämfört med att driva ett helt fristående företag eftersom tillhörigheten till ett etablerat och välkänt franchisesystem ger en omedelbar legitimitet. Ett välkänt varumärke, standardiserade affärsmodeller och ett redan etablerat kundförtroende kan ge en falsk trovärdighet där verksamheten till det yttre för t.ex. banker, leverantörer och revisorer framstår som en normal del av en större, välrenommerad kedja.

Franchisekedjor erbjuder dessutom ofta standardiserade rutiner för bokföring, rapportering och betalningsflöden. Dessa strukturer kan utnyttjas för att integrera transaktioner av kriminellt ursprung bland stora mängder legitima intäkter, särskilt i kontantintensiva branscher. Central administration och gemensamma systemlösningar kan dessutom skapa ett intryck av ordning och kontroll, trots att redovisningen i den faktiska verksamheten manipuleras.

Trots de kontroller som franchisegivare normalt genomför innan en franchisetagare godtas har franchisegivaren generellt sett begränsad insyn i franchisetagarens faktiska ägarstruktur, finansiering och dagliga affärsbeslut. Detta kan utnyttjas för att dölja verkliga huvudmän eller föra in medel med brottsligt ursprung i den legala ekonomin.

Skillnaderna i inflytande och förutsättningar kan också öka risken för bedrägliga aktiviteter i en i övrigt legitim verksamhet. Avgiftsmodellen kan t.ex. skapa incitament för en franchisetagare att redovisa omsättning och vinstmarginal på ett sätt som inte stämmer överens med verkligheten.

6.6 Revisionsarvode

Revisorsinspektionen har vid genomgång av publika uppgifter i årsredovisningar i större franchisetagare kunnat konstatera att revisionsarvodena ofta är väsentligt lägre än i andra jämförbara företag. Orsakerna till detta har inte särskilt utretts i denna tillsyn. De revisorer som har deltagit i tillsynen har dock inte uttryckt att arvodena skulle vara lägre än i andra uppdrag eller att detta skulle kunna innebära problem med kvaliteten i de utförda uppdragen.

7 Slutsatser och vägen fram

Nedan analyseras de olika utmaningar som framkommit i tematillsynen.

7.1 Oberoendeproblematiken

Skillnaderna i inflytande och förutsättningar samt det ofta förekommande detaljerade kontrollsystem hos franchisegivaren kan skapa ett förhållande som, trots franchisetagarens juridiska självständighet, i praktiken liknar ett hierarkiskt förhållande. Detta komplicerar oberoendebedömningen för en revisor, oavsett vilken av parterna som är revisorns uppdragsgivare, eftersom franchisegivarens intressen lätt kan uppfattas, eller faktiskt vara, överordnade. Denna risk är särskilt påtaglig om det är franchisegivaren som initierar eller rekommenderar valet av revisor till franchisetagarna.

Vidare kan informationslämnande mellan och avseende franchisetagare och franchisegivare skapa komplexa situationer om revisorn är densamma för båda. Revisorn kan i sin roll som revisor för den ena parten få tillgång till information som är kritisk eller känslig för den andra parten. Det kan leda till svårhanterliga dilemman gällande tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Om en revisor som har uppdrag för båda parterna exempelvis upptäcker oegentligheter hos en franchisetagare (till exempel felrapporterade franchiseavgiftsgrundande intäkter) som direkt påverkar franchisegivarens ekonomi eller varumärke uppstår en lojalitetskonflikt. Revisorn kan i sådant fall tvingas navigera mellan tystnadsplikten avseende förhållanden hos franchisetagaren och behovet av att säkerställa en korrekt redovisning och granskning hos franchisegivaren.

För att upprätthålla oberoendet krävs alltid robusta interna processer hos revisionsföretagen, inklusive löpande utbildning, system för kvalitetskontroll och en noggrann dokumentation av de oberoendebedömningar som görs för varje enskilt uppdrag.

Om en revisor är eller överväger att vara revisor i både franchisegivare och franchisetagare, ställs stora krav på att revisorn tydligt dokumenterar sina överväganden kring och hur denne möter de hot och risker som potentiellt kan uppstå. Denna bedömning och dessa överväganden måste fortlöpande utvärderas för att säkerställa att oberoendet är intakt. Problematiken ställer särskilda krav på att revisionsföretaget eller det nätverk som revisorn verkar i har rutiner eller system som identifierar franchisetagarna och de franchisesystem de ingår i.

7.2 Ett franchisesystem är inte en koncern

Både koncerner och franchisesystem är organisationsformer som samlar flera företag under ett gemensamt varumärke eller affärsidé, men de skiljer sig åt i struktur, ägande och styrning. Sammanfattningsvis är koncerner centraliserade och ägarstyrda, medan franchisesystem bygger på samarbete mellan självständiga företag under ett gemensamt koncept.

Tystnadsplikten försvårar för olika revisorer inom ett franchisesystem att delge varandra information.

I koncerner har en revisor rätt att ta del av den dokumentation avseende dotterföretag som är relevant för dennes koncernrevision⁶. Detta kan däremot inte tillämpas när det

⁶ 9 kap. 6 a § aktiebolagslagen och ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar*.

gäller revision av franchisetagare och information till eller från franchisegivarens revisor eftersom franchisetagarna, i de allra flesta fall, är helt fristående företag.

När det gäller information om gemensamma system är en möjlig lösning att använda så kallade typ 2-rapporter. En sådan rapport innehåller en sammanställning av en servicebyrås interna kontroller, där både deras utformning och faktiska funktion under en viss period har granskats. Den granskande revisorn uttalar sig i rapporten med rimlig säkerhet om att beskrivningen är korrekt, om kontrollerna är ändamålsenligt utformade för att uppnå sina syften och om de har fungerat som avsett under den granskade perioden. En typ-2 rapport kräver dock omfattande arbete och eftersom den bara avser en viss period är det inte en engångsåtgärd. Det är inte heller något som ingår i franchisegivarens, eller servicebyrås, ordinarie revision.

Måste revisorn närvara vid alla franchisetagares lagerinventeringar?

Ett annat område där man måste beakta skillnaderna mellan franchisesystem och koncerner är närvaro vid inventering av varulager.

Om varulagret är en väsentlig post ska revisorn närvara vid inventeringen bland annat för att bedöma lagrets existens och skick, dvs. revisorn ska kontrollera företagets egen inventering.⁷ I en koncern där moderföretaget har stark kontroll över de enskilda dotterföretagen och rutinerna för inventeringarna är desamma kan det räcka att revisorn närvarar vid inventeringarna på ett urval av dotterföretagen. Detta är en bedömning som revisorn måste göra och dokumentera utifrån de förutsättningar som gäller i det specifika uppdraget.

Revisorsinspektionen har genom sin riskbaserade tillsyn förstått att en del revisorer tolkar en äldre artikel i *Tidningen Balans*⁸ som att man även kan tillämpa det ovan beskrivna tillvägagångssättet vid granskning av varulager i ett franchisesystem. Revisorsinspektionen vill dock klargöra att deltagande vid ett urval av inventeringar inte kan tillämpas vid revision av sinsemellan fristående franchisetagare inom samma franchisesystem. Den aktuella artikeln är också tydlig med att ett sådant förfarande vid revision av verksamheter utan gemensamt ägande innebär en avvikelse från den formella lydelsen i gällande revisionsstandards.

7.3 Brottslighet och oegentligheter

Ekonomisk brottslighet och oegentligheter förekommer inom alla slags företag och branscher, och sannolikt även inom ramen för franchisesystem.

Sammantaget skapar franchisekonceptet en kombination av legitimitet, volym och organisatorisk komplexitet som kan minska upptäcktsrisken (se avsnitt 6.5 ovan). Detta understryker behovet av att revisorer vidtar robusta åtgärder för kontroll av ägar- och finansieringsstrukturer, har god kundkännedom och en metodik som är utformad för att identifiera avvikande beteenden.

Revisorer i franchisetagare behöver exempelvis, oaktat om franchisegivaren bedöms ha bra kontroller, vara uppmärksamma på avvikande kassaflöden som inte kan förklaras av

⁷ ISA 501

⁸ Revision av varulager – en reflektion av Olle Herolf. Publicerad 19 mars 2017, uppdaterad 28 oktober 2021. Tillgänglig på <https://tidningenbalans.se/artikel/revision-av-varulager-en-reflektion-av-olle-herolf> den 9 januari 2026.

säsong eller marknad och på saknade eller manipulerade verifikationer. Ovanliga transaktioner – som stora kontantinsättningar eller betalningar till okända mottagare – kan också vara tecken på att medel med brottsligt ursprung förs in i den legala ekonomin eller att franchisetagaren försöker dölja inkomster för att få lägre franchiseavgifter eller undvika beskattning.

Orimligt höga eller låga lönekostnader i förhållande till verksamhetens art och omfattning kan exempelvis signalera skapande av falska inkomstuppgifter eller användning av svart arbetskraft. Bristande eller försenad bokföring, liksom otydlig ägarstruktur som kan dölja målvakter och bulvaner, är andra tydliga varningstecken.

7.4 Vägen framåt

Ett av syftena med tematillsynen var att ge Revisorsinspektionen underlag för att bedöma hur myndighetens tillsyn över revisorer i franchiseverksamhet bör bedrivas framöver.

Revisorsinspektionen kan konstatera att revision av franchisetagare innebär unika utmaningar på grund av det ömsesidiga beroendeförhållandet mellan franchisetagaren och franchisegivaren. Frågan är om en revisor genom att förstå de specifika problemställningarna och tillämpa ”best practice” för granskning kan erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Utifrån den information som Revisorsinspektionen fått i tematillsynen saknas anledning att utgå från annat än att den revision som utförs av franchisetagare är tillfredsställande utifrån de förutsättningar som ges.

Revisorsinspektionen anser att det, för att förbättra kvalitet och effektivitet i de revisioner som utförs, vore bra med utökad kommunikation och ökat informationsflöde mellan de inblandade parterna och revisorerna. Det borde exempelvis ligga i franchisegivarens intresse att bistå sina franchisetagare genom att förse dem med nyckeltalsrapporter och beskrivningar av system och intern kontroll och annan information som underlättar och effektiviserar revisionen. En intygsmodell är ett också ett tilltalande alternativ för informationsöverföring, men det blir ytterst en ekonomisk fråga som är svårlöst eftersom det kräver omfattande granskning för att ett uttalande ska kunna göras.

Utifrån offentligt tillgängliga uppgifter om revisionsarvoden för revisioner av franchisetagare kan det konstateras att arvoden i många fall är väsentlig lägre än Revisorsinspektionens förväntan givet den arbetsinsats som bedöms krävas. Huruvida de upplevt låga arvoden påverkar revisionskvaliteten eller inte blir emellertid en fråga som får hanteras inom ramen för inspektionens riskbaserade tillsyn.

Bilaga 1 Exempel på tillsynsärenden som rört revision av franchise-verksamhet

Nedan följer några exempel på ärenden som avgjorts av Revisorsinspektionen och som, åtminstone delvis, har rört revision av franchiseverksamhet. Besluten går att läsa på Revisorsinspektionens webbplats, www.revisorsinspektionen.se.

Dnr 2010–842

Revisorn deltog inte i lagerinventering hos en franchisetagare med hänvisning till att han hade inblick i revisionen av franchisegivaren och att han hade närvarat vid inventeringar hos andra franchisetagare i samma franchisesystem. Revisorn ansåg därmed att han kunde förlita sig på den interna kontrollen och inte behövde närvara vid inventering i den franchisetagare som ärendet gällde. Revisorsinspektionen fann bland annat att revisorn inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna göra en välgrundad bedömning av varulagrets existens.

Dnr 2019–59

Revisorn granskade inte intäkter (kassaredovisning och kontanthantering) hos en franchisetagare på ett tillfredsställande sätt. Revisorn hade bedömt att den inneboende risken var låg med hänvisning till att franchisegivaren hade insyn i intäktsredovisningen via ett centralt butiksdatasystem samt till revisorns egen erfarenhet från butiker med liknande verksamhet. Revisorsinspektionen ansåg att erfarenhet från andra företag inom samma sfär inte befriade honom från skyldigheten att utföra en självständig granskning av företagets intäkter.

Dnr 2023–1043

Revisorn förlitade sig på att franchisetagarens tvingande rapportering av ekonomisk information till franchisegivare säkerställde att intäkterna blev korrekt redovisade. Revisorn gjorde inte någon egen närmare granskning av franchisetagarens och franchisegivarens rutiner och kontroller. Hans granskning gav honom därför inte tillräcklig grund för att godta fullständigheten och riktigheten i intäktsredovisningen.

Bilaga 2 Exempel på oberoendehot

Nedan ges exempel på hot och risker, framför allt kopplat till oberoendet, som kan finnas för en revisor som reviderar både franchisegivaren och franchisetagare i ett franchise-system.

- *Egenintressehot* – Om de totala arvoden från franchisegivaren och de anslutna franchisetagarna utgör en betydande andel av revisorns eller revisionsbyråns totala intäkter kan det skapa ett ekonomiskt beroende. Även rädslan för att förlora uppdrag gör att revisorn kan tveka att vara kritisk mot någon av parterna, särskilt den ofta mer inflytelserika franchisegivaren, av rädsla för att förlora hela uppdragskonstellationen.
- *Självgranskningshot* – Om revisorn varit involverad i rådgivning kring, eller implementering av system, processer eller interna kontroller hos franchisegivaren, som sedan franchisegivarna är skyldiga att använda och denna ingår i revisorns granskning. Kan också uppstå om revisorn granskar transaktioner, avtal eller beräkningar av franchiseavgifter där revisorn har gett råd till endera parten om hur dessa ska struktureras eller redovisas.
- *Partställningshot* – Detta hot är särskilt framträdande. Revisorn kan uppfattas, eller faktiskt agera, som en företrädare för franchisegivarens intressen gentemot franchisetagarna. Exempelvis om revisorn anlitas för att verifiera franchisetagarnas rapportering till franchisegivaren, eller om revisorn blir involverad i diskussioner om avtalstolkningar eller avgiftsnivåer. Det finns även en risk att revisorn blir en förlängd arm åt franchisegivarens kontrollfunktion, snarare än en oberoende granskare av varje separat juridisk enhet. Om franchisegivaren ser revisorn som en del av sitt kontrollsystem kan revisorn, medvetet eller omedvetet, börja agera mer som en internrevisor eller konsult åt franchisegivaren. Detta undergräver objektiviteten och skadar det synbara oberoende kraftigt.
- *Vänskaps- och förtroendehot* – Långvariga och nära relationer med ledningen hos både franchisegivaren och eventuellt tongivande franchisetagare kan leda till en brist på professionell skepticism och en ovilja att ifrågasätta eller utmana. Revisorn kan även bli alltför insatt i och identifiera sig med franchisesystemets interna dynamik och kultur, vilket kan minska den kritiska distansen.
- *Skrämselhot* – Franchisegivaren, som ofta torde vara den starkare parten kan utöva, eller uppfattas utöva, otillbörlig påverkan på revisorn. Detta kan handla om att få revisorn att godkänna tveksamma redovisningslösningar, att tona ned kritik i revisionsberättelser eller att inte rapportera brister hos enskilda franchisetagare som kan skada franchisesystemets övergripande rykte.
- *Tystnadsplikten* – Trots revisorns lagstadgade tystnadsplikt (26 § revisorslagen) och FAR:s EtikU 2 *Tystnadsplikt och upplysningskyldighet* finns det en ökad risk för att konfidentiell information oavsiktligt eller avsiktligt sprids mellan franchisegivare och franchisetagare när samma revisor anlitas. Det kan dessutom vara svårt att upprätthålla strikta informationsbarriärer internt hos revisorn eller inom det revisionsföretag där denne verkar när information som inhämtas från en part är direkt relevant för granskningen av en annan oberoende part i samma franchise-system.

