

# Anmeldelse af FSR's regler om kvalitetskontrol

Jnr.: 2:8032-18/kb

**Rådsmødet den 29. april 1998**

## 1. Resumé

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har ved anmeldelse af 25. februar 1998 ansøgt om en ikke-indgrebserklæring efter konkurrencelovens § 9 eller, subsidiært, om en fritagelse efter lovens § 8, stk. 1, til foreningens regler om kvalitetskontrol.

Reglerne, der har været praktiseret siden 1994, indebærer en forpligtelse for medlemmerne til at etablere kvalitetsstyring, som på passende måde sikrer, at opgaverne udføres i overensstemmelse med god revisorskik, samt til at underkaste sig kontrol med, at den fornødne kvalitetsstyring er etableret, og at den løbende ajourføres og efterleves.

Formålet med reglerne er at tilskynde og støtte medlemsvirksomhederne i bestræbelserne på at sikre og forbedre kvaliteten i deres ydelser, så de til enhver tid matcher såvel lovgivningens krav som offentlighedens forventninger til branchens professionelle kvalitetsniveau.

Endvidere tilsigter reglerne, at også danske revisionsvirksomheder kan leve op til de kvalitetsnormer, som i overensstemmelse med de internationale revisororganisationers anbefalinger stilles til revisorer i en række andre lande.

Det centrale i sagen er, at - som udgangspunkt - vil også aftaler eller vedtagelser om overholdelse af bestemte kvalitetsstandarder og fremgangsmåder kunne falde ind under forbudet i konkurrencelovens § 6, hvis konsekvenserne er mere vidtrækkende end målet med dem kan bære.

I denne sag er det imidlertid vurderet, at de anmeldte regler om foreningsbaseret kvalitetskontrol alene har til formål og følge, at medlemmerne fastholder og forbedrer det kvalitetsniveau, der efter loven er en forudsætning for udøvelsen af statsautoriseret revisorvirksomhed, og som er begrundet i væsentlige samfunds- og forbrugerhensyn, og at ordningen desuden er tilrettelagt, så den ikke er mere omfattende end nødvendigt

## 2. Afgørelse

Det meddeles FSR, at de anmeldte regler om kvalitetskontrol ikke efter de forhold, som Konkurrencerådet har kendskab til, falder ind under forbudet i konkurrencelovens § 6, stk. 1, og at ansøgningen om en ikke-indgrebserklæring efter lovens § 9 derfor imødekommes.

Ved afgørelsen har rådet lagt vægt på,

- at FSR's kvalitetskontrolordning alene har til formål og følge, at medlemmerne fastholder og forbedrer det kvalitetsniveau, der efter loven er en forudsætning for udøvelsen af

statsautoriseret revisorvirksomhed, og som er begrundet i væsentlige samfunds- og forbrugerhensyn,

- *at* ordningen er tilrettelagt, så den ikke er mere omfattende end nødvendigt for at nå målet,
- og *at* ordningen samt foreningens administration heraf ikke i øvrigt ses at indebære nogen konkurrencebegrænsning, hverken mellem FSR-medlemmerne indbyrdes, i relation til ikke-medlemmer eller i relation til andre markedsaktører.

Rådet har endvidere lagt vægt på, at selv om der ikke har kunnet påvises helt analoge sager, synes den mest sammenlignelige praksis efter EF-retten dog at tyde på, at kvalitetskontrolordninger som den her omhandlede heller ikke ville blive anset som omfattet af Traktatens artikel 85, stk. 1.

Endelig har rådet lagt vægt på, at ordningen vil kunne tages op til fornyet behandling, hvis grundlaget for afgørelsen ændrer sig, dvs. hvis ordningen i praksis viser sig at føre til konkrete problemer af konkurrencebegrænsende karakter (fx påvirker prisdannelsen, begrænser udbudet af varer eller ydelser eller hindrer udvikling og markedsføring af nye varer eller ydelser).

### **3. Sagsfremstilling**

Den 25. februar 1998 anmeldte Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) en række vedtægtsbestemmelser vedrørende foreningsbaseret kvalitetskontrol, og anmodede samtidig Konkurrencerådet om at meddele en ikke-indgrebserklæring efter konkurrencelovens § 9 eller, subsidiært, en fritagelse efter lovens § 8, stk. 1.

#### **3.1. Markedet**

Det relevante marked i relation til den anmeldte ordning er af FSR defineret som det danske marked for revisorydelser.

Ud over de statsautoriserede revisorer varetages hovedydelseerne, dvs. revision af årsregnskaber og andre regnskaber samt assistance og rådgivning inden for revisorers professionelle kompetenceområder, også af registrerede revisorer (og - for visse ydelsers vedkommende - i mindre grad af revisorer uden autorisation/registrering).

Lovpligtige revisionsopgaver er således forbeholdt statsautoriserede og registrerede revisorer, idet de registrerede revisorers adgang til at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber dog er begrænset til selskaber, hvis balancesum, omsætning og antal ansatte ikke overskrider nærmere definerede størrelser. For både statsautoriserede og registrerede revisorer er adgangen til at udøve erhvervet reguleret ved lov.

Herudover omfatter revisorydelser også rådgivning inden for tilgrænsende områder, som fx skat, budgettering, fusioner og virksomhedskøb, informatik og edb, virksomhedsetablering, organisation, finansiering/investering, hvor udbudet af ydelserne sker i konkurrence med andre typer erhvervsrådgivere.

FSR har skønsmæssigt ansat branchens (dvs. de statsautoriserede revisorers) samlede omsætning til ca. 7 mia. kr., hvoraf de tre største firmaer tilsammen tegner sig for ca. 30\%.

Foreningen har ca. 2.600 medlemmer, hvoraf ca. 1.950 er praktiserende (fordelt på ca. 400 firmaer). Uden for foreningen står omkring 250 statsautoriserede revisorer, hvoraf ca. 60 er praktiserende. Foreningen tegner sig dermed for en medlemsprocent på ca. 91\% af samtlige statsautoriserede revisorer og ca. 97\% af de aktivt praktiserende.

Medlemmernes andel af den del af markedet, der vedrører lovpligtig revision, skønnes at udgøre omkring 80\%, mens andelen for regnskabs- og skattemæssig assistance samt andre rådgivningsydelser vurderes at ligge væsentligt lavere, da der er flere udbydere af disse ydelser.

### **3.2. Kvalitetskontrolordningen - formål og indhold**

Beslutningen om at etablere en foreningsbaseret kvalitetskontrol blev oprindeligt truffet på FSR's generalforsamling i 1992, og blev efter en opstartsperiode på to år gennemført i praksis i 1994.

Formålet med ordningen er at bidrage til den fornødne styring af revisorvirksomhedernes arbejdsprocesser og dermed tilskynde og støtte medlemmerne i bestræbelserne på at sikre kvaliteten af de statsautoriserede revisors ydelser. (Det bemærkes, at Foreningen af Registrerede Revisorer har indført en tilsvarende obligatorisk ordning for medlemmerne, der trådte i kraft 1. januar 1998).

Efter § 25 i FSR's vedtægter anses reglerne om kvalitetskontrol som en del af foreningens love. Med udgangspunkt i disse regler, er der fastsat generelle retningslinier til gennemførelse af kvalitetskontrollen samt en vejledning om "Kvalitetsstyring i revisionsfirmaer", og herudover har foreningen udarbejdet en række faglige notater til støtte for medlemmernes etablering af de nødvendige styringsinstrumenter.

Ifølge ordningen forpligter medlemmerne sig til

- at etablere kvalitetsstyring, som på passende måde sikrer, at opgaverne udføres i overensstemmelse med god revisorskik, og til
- at underkaste sig den foreningsbaserede kontrol med, at en sådan kvalitetsstyring er etableret og efterleves.

Kravet om kvalitetsstyring er det samme for alle revisionsfirmaer, men kravene til, hvilke politikker, procedurer og metoder der skal tages i brug - og dermed også kvalitetskontrollens omfang - forudsættes tilpasset den enkelte virksomheds størrelse, struktur, organisation og arbejdsopgaver.

Virksomhederne afholder selv de nødvendige udgifter til etablering af kvalitetsstyring og honorar i forbindelse med den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Kontrolhonoraret aftales direkte mellem kontrollanten og det firma, der skal kontrolleres, og ligger efter det oplyste i størrelsesordenen 5-10.000 kr. for de helt små firmaer og op til 100-200.000 for de helt store firmaer.

Kvalitetskontrollen tilrettelægges og overvåges af et kvalitetsudvalg, der er valgt på FSR's generalforsamling. Kvalitetsudvalget udvælger én gang årligt ved lodtrækning de revisionsfirmaer, der skal underkastes kontrol. Udvælgelsen sker på en måde, så alle firmaer vil være udvalgt til kontrol over en periode på 3-4 år.

De revisionsfirmaer, der er udvalgt til kontrol, kan som udgangspunkt frit vælge deres kontrollant. Det er dog en forudsætning, at kontrollanten er en FSR-organiseret og aktivt udøvende statsautoriseret revisor/revisorvirksomhed, der er uafhængig af det firma, der skal kontrolleres. Desuden skal kvalitetsudvalget godkende valget af kontrollant og kan i konkrete tilfælde afvise valget, hvis der er en udtalt risiko for inhabilitet.

Kontrollantens opgave er at gennemgå og vurdere, om det udvalgte revisorfirma har etableret og efterlever de kvalitetsstyringsinstrumenter, der er forudsat i FSR's vejledning herom. Kontrollanten afgiver herefter en erklæring til kvalitetsudvalget, der vurderer om erklæringen giver anledning til evt. henstilling eller krav om fornyet kvalitetskontrol. Resultatet af kontrollen er kun tilgængeligt for den kontrollerede virksomhed, kontrollanten og kvalitetsudvalget.

Manglende opfyldelse af pligten til at underkaste sig kvalitetskontrol eller manglende opfyldelse af kravene til kvalitetsstyring kan i yderste konsekvens medføre sanktion i form af eksklusion af foreningen. (Eksklusionsmuligheden trådte først i kraft i sommeren 1997 og er endnu ikke taget i brug).

### **3.3. FSR's bemærkninger til kvalitetskontrolordningen**

De vedtagne regler om obligatorisk kvalitetskontrol har efter FSR's opfattelse hverken til formål eller følge at begrænse konkurrencen.

Til støtte herfor har foreningen anført, at kvalitetskontrollen ikke indeholder begrænsninger i hverken medlemmernes eller tredieparts frihed til at træffe selvstændige, kommercielle beslutninger, men at ordningen tværtimod har til følge, at medlemmernes konkurrenceevne forstærkes.

Dette begrundes med, at medlemmerne med den indførte ordning tilskyndes til at højne kvaliteten af deres ydelser, og samtidig sikres det, at også danske revisorer kan dokumentere, at de er underkastet regler om kvalitetsstyring og kvalitetskontrol i lighed med revisorer i en række andre lande, der har etableret lignende regler om foreningsbaseret kvalitetskontrol i overensstemmelse med de internationale revisororganisationers anbefalinger herom.

For så vidt angår ordningens obligatoriske karakter, har foreningen påpeget, at ordningen kun retter sig mod FSR's medlemmer, at medlemskab af FSR er frivilligt, og at der ikke er så væsentlige erhvervsmæssige interesser forbundet med medlemskab af foreningen, at ikke-medlemmer stilles ringere i udøvelsen af erhvervet.

Foreningen finder det derfor utvivlsomt, at regelsættet er foreneligt med konkurrenceloven, men har alligevel ud fra en samlet vurdering fundet det hensigtsmæssigt at ansøge om en ikke-indgrebserklæring.

Til støtte for sin subsidiære ansøgning om fritagelse efter konkurrencelovens § 8, stk. 1, har foreningen bl.a. anført,

- at den obligatoriske kvalitetskontrol bidrager til, at alle medlemmer tilvejebringer en forbedret planlægning og dokumentation samt øget opmærksomhed i relation til lovgivningskravene,

- at højnelse af branchens kvalitetsniveau i høj grad er til fordel for revisorvirksomhedernes kundekreds,
- at reglerne ikke går længere en nødvendigt for at sikre ordningens mål og effektive funktion, og
- at ordningen hverken begrænser adgangen til eller den indbyrdes konkurrence på revisormarkedet.

## 4. Vurdering

### *Konkurrencelovens § 6*

En forudsætning for anvendelse af konkurrencelovens § 6 er, at der er tale om aftaler mellem virksomheder, vedtagelser inden for en sammenslutning af virksomheder eller samordnet praksis mellem virksomheder.

De statsautoriserede revisorer er virksomheder efter § 6, stk. 1, når de udøver deres erhverv som selvstændige. FSR udgør en sammenslutning af disse virksomheder, som nævnt i § 6, stk. 3. Følgelig er kriterierne for virksomhedsbegrebet opfyldt.

Det samme gælder lovens aftalebegreb, idet det anmeldte regelsæt udgør en vedtagelse, truffet inden for sammenslutningen (FSR) af (statsautoriserede revisor)virksomheder.

Tilbage står spørgsmålet, om de anmeldte regler direkte eller indirekte har til formål eller til følge at begrænse konkurrencen og dermed er omfattet af forbudet i konkurrencelovens § 6, stk. 1.

Der ses ikke med ordningen at være tilsigtet nogen konkurrencebegrænsning, og med hensyn til følgerne af ordningen er der heller intet, der indikerer, at dette skulle være tilfældet. Det ligger i sagens natur, at kravet til medlemmerne om at leve op til nogle kvalitetsnormer vil påvirke deres adfærd, men der er ikke, som reglerne er udformet noget, der tilsiger, at kravene begrænser deres adfærd. Ser man på eksemplerne på konkurrencebegrænsende aftaler, der er oplyst i § 6, stk. 2, er der ingen af disse elementer indeholdt i regelsættet, og der ses heller ikke at kunne påvises andre former for konkurrencebegrænsende virkninger som følge af ordningen.

Det har ganske vist i en tidligere behandlet klage over den nu anmeldte kvalitetskontrolordning<sup>1)</sup> fra klagers side været hævdet, at kravet om, at kvalitetskontrollen skal udføres af en FSR-organiseret revisor, begrænser konkurrencen, især i relation til andre udbydere af kvalitetsstyringssystemer og certificeringsordninger.

Men for det første er det yderst tvivlsomt om der er tale om substituerbare/konkurrerende ordninger, idet FSR's ordning bygger på fleksibilitet og løbende ajourføring af kvalitetsstyringen, mens de certificeringsordninger, der kan varetages af akkrediterede virksomheder ifølge DANAK, Erhvervsfremmestyrelsen, skal baseres på statiske og normative kriterier. Desuden må det forhold, at kontrollen skal foretages af en FSR-organiseret revisor, der har den faglige ekspertise og det fornødne kendskab til lovgivningens krav, til regelsættet og til branchens forhold i øvrigt, anses for objektivt betinget og nødvendigt for at nå det tilsigtede mål med ordningen.

Dertil kommer, at FSR's kvalitetskontrolordning efter det oplyste ikke kan anses for at pålægge medlemsvirksomhederne væsentlige økonomiske byrder, så der dermed - eller på anden vis - er

noget til hinder for, at et medlem - med udgangspunkt i de foreningsbaserede kriterier - kan vælge at fastsætte egne normative krav, der kan certificeres efter en af de generelle ordninger (ISO el.lign).

Endelig må ordningen siges at være frivillig for så vidt, at det står medlemmerne frit at melde sig ud af FSR, hvis de af den ene eller anden grund ikke ønsker at deltage i den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Selv om revisorer må anses for at have en vis professionel interesse i medlemskab af foreningen, er det ikke en betingelse for at kunne udøve revisorvirksomhed, og reglerne om kvalitetskontrol synes ikke mere vidtrækkende end nødvendigt for at nå det mål om professionel kvalitet, der kan genfindes i såvel autorisationslove som i de fleste liberale erhvervs foreningsvedtægter.

Sammenfattende er der derfor ikke grundlag for at antage, at ordningen har eller vil kunne få påviseligt konkurrencebegrænsende følger for revisormarkedet eller over for andre markedsaktører, og det anmeldte regelsæt må dermed anses for at falde uden for forbudet i konkurrencelovens § 6.

Hvis man ser på praksis efter EF-konkurrenceretten, synes der ikke at være truffet beslutninger i sager, der er fuldstændigt sammenlignelige med den her omhandlede kvalitetskontrol. Men meget tyder dog på, at aftaler og vedtagelser mv., der kun vedrører anvendelse og kontrol med overholdelsen af kvalitetsnormer, og som bl.a. sætter virksomhederne i stand til at arbejde mere rationelt og at tilpasse deres yde- og konkurrenceevne til det større marked, og som ikke er mere vidtrækkende end nødvendigt for at nå målet, vil kunne anses for undtaget fra forbudet i artikel 85, stk. 1, (jf. Rådets forordning 2821/71 og artikel 4, stk. 3, i forordning 17/62).

Om end der ikke er tale om et direkte sammenligneligt eksempel, kan dog nævnes Kommissionens beslutning om ikke at gribe ind over for en forenings vedtægter, der bl.a. havde til formål at sikre produktets kvalitet og medlemmernes overholdelse af bestående byggeforskrifter og normer. Vedtægterne indeholdt også en række andre bestemmelser, fx om fælles reklame, om indbyrdes leveringer og om fælles fastsættelse af basispriser.

Efter de forhold Kommissionen havde kendskab til fandtes vedtægterne ikke at stride mod traktatens artikel 85, stk. 1. Kommissionen anførte i den forbindelse bl.a., at medlemskab af foreningen var frit, dvs. at alle interesserede inden for branchen havde adgang til foreningen, og at ethvert medlem frit kunne udtræde med et rimeligt varsel (Industriverband Solnhofener Natursteinplatten, EFT 1980 L318/32).

Desuden kan henvises til EU-Kommissionens grønbog fra oktober 1996 "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union".

Heri nævner Kommissionen, at det er et handicap for det indre marked og i international sammenhæng, at der ikke på EU-plan eksisterer nogle fælles internationale kvalitetsnormer for revisorydelser, og anbefaler at sådanne normer fastsættes. Samtidig anfører Kommissionen, at selv om man kunne nå til enighed om principperne for disse normer, vil ordningen kun være effektiv, hvis den kan håndhæves, og der føres en passende kvalitetskontrol.

Kommissionen henviser i den forbindelse til, at der i nogle lande - i de fleste ved revisororganisationernes mellemkomst - er gennemført systemer til kollegial vurdering, der

indebærer, at en revisors overholdelse af fælles kvalitetsstandarder med jævne mellemrum vurderes af en anden revisor eller af en særlig enhed oprettet inden for organisationen.

Kommissionen stiller intet spørgsmålstejn ved denne form for foreningsbaserede kvalitetskontrolordninger, men konstaterer alene, at der med systemernes forskelligartethed i de enkelte lande ikke er nogen garanti for, at de lovpligtige revisorer i alle tilfælde kan udføre deres erhverv i overensstemmelse med principperne om professionel integritet og uafhængighed i Rådets ottende direktiv (84/253/EØF).

### ***Konkurrencelovens § 9***

Da det anmeldte regelsæt ud fra alle foreliggende oplysninger må anses for at falde uden for forbudet i konkurrencelovens § 6, stk. 3, jf. stk. 1, vil der være grundlag for at imødekomme foreningens ansøgning om en ikke-indgrebserklæring efter lovens § 9.

1) Der henvises til det tidligere Konkurrenceråds behandling af en statsautoriseret revisors klage over reglerne om kvalitetskontrol, hvor rådet på mødet den 17. december 1997 ikke fandt anledning til at gribe ind efter § 11 i den dagældende konkurrencelov. Endvidere henvises til gennemgangen af revisorens fornyede klage, i sagen "Klage over FSR's regler om kvalitetskontrol".