

**Kendelse af den 8. december 2023 - J.NR. 23/07370**

Stadfæstet, at Erhvervsstyrelsens afgørelse om at trække selskabets årsrapport tilbage fra offentligheden ikke er med behæftet med fejl, samt styrelsen kan påbyde selskabet at indsende en ny behørig og godkendt årsrapport.

Årsregnskabslovens §§ 135, stk. 7, 154. stk. 1, 2. pkt. samt 161, stk. 1.

(Finn Møller, Søren Loyola Bro Søndergaard og Mikael Friis Rasmussen)

**Kendelse**

**AA ApS**

**mod**

**Erhvervsstyrelsen**

Ved skrivelse af 20. juni 2023 har advokat BB på vegne af AA ApS (klager) påklaget Erhvervsstyrelsens afgørelse af 24. maj 2023, hvorved styrelsen har trukket selskabets årsrapport for 2021 tilbage fra offentliggørelse samt påbudt selskabets ledelse at indsende en ny behørig og godkendt årsrapport for 2021 med et revideret regnskab. Ved afgørelsen er det endvidere bestemt, at klagers årsregnskaber for 2022 og 2023 skal revideres.

**Sagens omstændigheder**

Erhvervsstyrelsen har i en af Erhvervsankenævnet indhentet redegørelse af 23. august 2023 over sagens faktiske omstændigheder oplyst følgende:

”...

**Sagens faktiske omstændigheder**

I det følgende gennemgås kronologisk sagens faktiske omstændigheder for den påklagede afgørelse af den 24. maj 2023. Der henvises løbende til henholdsvis Klagers bilag samt Erhvervsstyrelsens øvrige bilag på sagen.

**1.1. Den kontrollerede årsrapport for 2021**

Virksomheden har den 20. juli 2022 foretaget digital indberetning af årsrapporten for 2021 (**bilag A**), som indeholder en erklæring om opstilling af regnskabet afgivet af statsautoriseret revisor CC, der er tilknyttet revisionsvirksomheden DD A/S. Erklæringen er ligeledes påført revisors MNE-nr., der er et unikt offentligt identifikationsnummer for en godkendt

revisor. Indberetning af årsrapporten er foretaget af Virksomhedens direktør EE.

Årsrapporten for 2021 er samme dag offentliggjort på cvr.dk.

Erhvervsstyrelsen har den 14. november 2022 modtaget en henvendelse fra statsautoriseret revisor CC (**bilag B**), hvor han oplyser, at:

*"Jeg er blevet opmærksom på, at ovennævnte selskab har indberettet en årsrapport for 2021 indeholdende en erklæring fra revisor med mig som underskriver.*

*Vi har på et tidspunkt ydet regnskabs- og skattemæssig assistance til selskabet. Vi har dog ikke afgivet erklæring på den indsendte årsrapport, og vi har ikke assisteret med indberetning af årsrapporten for 2021.*

*Jeg har i første omgang anmodet selskabet om at trække den eksisterende årsrapport tilbage, men de har ikke reageret på anmodningen. Derfor skal jeg anmode Erhvervsstyrelsen om at trække årsrapporten tilbage. Den omtalte årsrapport er vedhæftet som bilag til denne skrivelse."*

Statsautoriseret revisor CC oplyser således til Erhvervsstyrelsen, at han ikke har afgivet den på årsrapporten angivne erklæring. Ligeledes oplyser CC, at han har forsøgt at få Virksomheden til selv at trække årsrapporten fra offentliggørelse. Også dette er ubestridt, jf. klageskriftet side 10 midt for.

På baggrund af henvendelsen fra statsautoriseret revisor CC udtog styrelsen Virksomhedens årsrapport for 2021 (**bilag A**) til kontrol. Styrelsen kunne konstatere, at årsrapporten for 2021, der er indberettet den 20. juli 2022, indeholder en erklæring om opstilling af regnskabet. Erklæringen er påført statsautoriseret revisor CCs navn og MNE-nr.

På baggrund heraf traf Erhvervsstyrelsen afgørelse den 16. november 2022 (klagers bilag 1) om, at årsrapporten for 2021 er påført en urigtig erklæring og i overensstemmelse med styrelsens praksis i sådanne sager, blev årsrapporten trukket tilbage fra offentliggørelse. Der blev endvidere truffet afgørelse om indsendelse af en ny og godkendt årsrapport for 2021 samt om at få foretaget revision af årsregnskaberne for de to efterfølgende regnskabsår for 2022 og 2023.

Den 22. november 2022 modtog styrelsen en mail fra Klager vedhæftet en redegørelse samt 11 bilag (**bilag C**) vedrørende blandt andet korrespondance mellem revisor og Virksomheden, fakturaer for arbejde udført af revisor samt oplysninger om samarbejdet mellem Virksomhedens ejere.

Klager anfægter på vegne af Virksomheden styrelsens afgørelse, da han ikke mener, at reaktionen er proportionel med overtrædelsen, som han betragter som en mindre fejl, ligesom han finder det kritisabelt, at Erhvervsstyrelsen har valgt at træffe afgørelsen om revision i tre år, uden at foretage en partshøring.

Klager anfører videre, at den eneste fejl i regnskabet er, at selskabet har indsat et afsnit i årsrapporten med overskriften "*Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger*". Han anerkender, at de anførte identifikationsoplysninger for revisionselskabet og CC personligt naturligvis ikke skulle have været anført, men at der er en praktisk årsag til, at de er anført, samt at virksomheden mangler praktisk erfaring med indberetningsløsningen.

Den 23. november 2022 er styrelsen i telefonisk kontakt (**bilag D**) med Klager. Med henvisning til redegørelsen, der er indsendt til styrelsen den 22. november 2022, oplyser han, at hans klient har indsendt årsrapporten med en erklæring fra en godkendt revisor ved en fejl, og at hans klient ikke var klar over, at han kunne undlade at indsætte en erklæring i årsrapporten, når revisor tidligere har lavet assistencarbejde for Virksomheden. Styrelsen orienterede i den forbindelse om praksis på området, og at det betragtes som en falsk påtegning, når revisors navn og MNE-nr. er påført et dokument med overskriften "*revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger*", når den pågældende revisor ikke har udfærdiget erklæringen.

Styrelsen orienterede ligeledes om, at det i den henseende er uden betydning, at selve tekstdelen i erklæringen indholdsmæssigt ikke består af den tekst, der typisk fremgår af en revisorerklæring om opstilling af finansielle oplysninger. Alene tilstedeværelsen af en erklæring i en årsrapport kan anspore en tredjepart til at tillægge årsrapporten mere værdi og troværdighed, end tilfældet kan være. Desuden blev Klager oplyst om, at ledelsen, uagtet at den har påført årsrapporten en erklæring ved en fejl, har haft mulighed for at rette fejlen. Klager oplyser, at han finder styrelsens afgørelse om berigtigelse af årsrapporten samt revision af de to efterfølgende årsregnskaber hård i forhold til de fejl, der er begået, og at afgørelsen ikke er proportionel med overtrædelsen.

Klager oplyser ligeledes, at han vil påklage styrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet og samtidig anmoder han om, at styrelsen genovervejer reaktionen, og at der afholdes et møde med styrelsen. Styrelsen oplyste, at vi ville vende tilbage omkring begge dele, men at styrelsen ud fra den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning ikke kan afvige fra sædvanlig praksis. Styrelsen foreslog af hensyn til tidsperspektivet, ferieafholdelse og de fastsatte frister, at der blev afholdt et onlinemøde over Teams. Dette blev ikke drøftet videre.

Klager oplyser igen efterfølgende til styrelsen, at han vil påklage vores afgørelse til Erhvervsankenævnet, uanset hvad en eventuel ny afgørelse vil indeholde. Derfor vurderer styrelsen, at det ikke længere er aktuelt at spørge yderligere ind til, om et onlinemøde kan være relevant.

Den 23. november 2022 modtager styrelsen en mail fra Klager (**bilag E**), hvor han orienterer styrelsen om, at der er fire typer af revisorerklæringer. Han citerer en udskrift fra FF [enkelmandsvirksomhed] om dennes forståelse af en erklæring vedrørende opstilling af regnskabet. Han henviser ligeledes til et

afsnit i udskriften, der beskriver dennes opfattelse af, hvor der skal "sættes et kryds" på selvangivelsen, når man foretager indberetning til SKAT. Klager oplyser, at hans klient derfor desværre har været af den opfattelse, at man også overfor Erhvervsstyrelsen skal oplyse, om man har fået hjælp fra en godkendt revisor, ved afkrydsning i forbindelse med indberetningen.

Den 23. november 2022 anmoder Klager på vegne af Virksomheden om den videst mulige aktindsigt i sagen (**bilag F**), herunder det af revisor fremsendte brev til Erhvervsstyrelsen.

Den 25. november 2022 imødekommer styrelsen Klagers anmodning om aktindsigt og fremsender samtlige akter, der vedrører sagen. (**bilag G**).

Den 25. november 2022 besvarer styrelsen Klagers henvendelse af den 23. november 2022 (**bilag H**), hvor styrelsen orienterer om, at der fortsat pågår en vurdering af hans anbringender, og at styrelsen forventer en afklaring heraf den efterfølgende uge. Styrelsen orienterer samtidig om, at man forventer at trække den tidligere afgørelse af 16. november 2022 tilbage og fremsende en ny afgørelse med en ny frist for indberetning af ny årsrapport. Styrelsen bekræfter samtidig, at den nuværende frist er suspenderet, indtil styrelsen vender retur. Med henvisning til en telefonisk drøftelse og styrelsens videre overvejelse af, hvorvidt den korrekte hjemmel er årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt. eller 3. pkt., fremsendes lovforslag nr. L110 af 5. februar 2020 om ændring af bl.a. årsregnskabsloven, idet bestemmelserne omkring tilbagetrækning blev indsat ved vedtagelsen af denne lov.

Den 30. november 2022 fremsendes ny afgørelse til Virksomhedens digitale postkasse (Klagers bilag 2). I denne afgørelse informerer styrelsen om, at den tidligere afgørelse af 16. november 2022 trækkes tilbage, da styrelsen er blevet opmærksom på, at der var henvist til et forkert punktum i den relevante paragraf vedrørende tilbagetrækning af årsrapporten. Styrelsen præciserer ligeledes afgørelsen ved at citere direkte fra henvendelsen af 14. november 2022 fra statsautoriseret revisor CC (bilag B). Ingen af disse præciseringer ændrer på det materielle i styrelsens afgørelse. Virksomheden påbydes at berigtige forholdet ved at indsende en ny godkendt årsrapport for 2021 indeholdende et revideret årsregnskab for 2021 samt at lade de to efterfølgende årsregnskaber revidere.

Virksomheden efterlever styrelsens påbud, jf. årsregnskabslovens § 161, stk. 1, ved, at Virksomheden den 4. januar 2023 foretog en indberetning af en ny årsrapport for 2021 indeholdende et revideret årsregnskab (**bilag I**). Dette har ledelsen også fremhævet i sin redegørelse (**bilag J**), som Virksomheden er forpligtet til at uploade på CVR.dk i forbindelse med indberetningen af den påkrævede årsrapport. Virksomheden angiver her:

*"Nyt revideret regnskab uploades efter påkrav fra Erhvervsstyrelsen. Selskabet har også selv ønsket at uploade et nyt regnskab, da det oprindelige regnskabs side, med "Revisorers erklæring om opstilling af finansielle oplysninger", var en beklagelig indberetningsfejl." (Styrelsens understregning)*

## **1.2. Erhvervsankenævnets behandling af tidligere afgørelse**

Den 9. januar 2023 modtager styrelsen Erhvervsankenævnets fristudmelding i sagen mellem AA ApS og Erhvervsstyrelsen vedlagt Klagers skrivelse af 27. december 2022. Der klages over Erhvervsstyrelsens afgørelse af 30. november 2022 om tilbagetrækning af årsrapporten 2021, der er fremsendt efter, styrelsen har konstateret, at årsrapporten indeholder en urigtig erklæring og dermed anses for groft misvisende.

Den 6. februar 2023 sender styrelsen en udtalelse til Erhvervsankenævnet som svar på klagen, hvor der redegøres for styrelsens vurdering af, at årsrapporten for 2021 indeholder en urigtig erklæring og dermed er groft misvisende og er blevet trukket tilbage fra offentliggørelse. Styrelsen redegør ligeledes for vurderingen af det påbud, der er givet om, at ledelsen skal berigtige forholdet således, at der skal indsendes en ny og behørig og godkendt årsrapport for 2021, der er revideret af en godkendt revisor samt påbuddet om, at virksomhedens årsregnskaber for de to efterfølgende regnskabsår, 2022 og 2023, skal revideres.

Den 31. marts 2023 modtager styrelsen Erhvervsankenævnets kendelse (klagers bilag 3), hvor afgørelsen af den 30. november 2022 findes ugyldig, hvorefter sagen hjemvises til fornyet behandling i Erhvervsstyrelsen.

Ankenævnet fandt *"at Erhvervsstyrelsens sagsbehandling og afgørelse af 30. november 2022 er mangelfuld med hensyn til partshøring, jf. herved forvaltningslovens § 19, stk. 1, og med hensyn til inddragelse af klagers synspunkter, og at disse mangler er væsentlige."*

## **1.3. Sagen optaget til fornyet behandling**

Som følge af Erhvervsankenævnets kendelse om hjemsendelse af sagen til fornyet behandling, foretog Erhvervsstyrelsen den 13. april 2023 en partshøring af virksomhedens ledelse (Klagers bilag 4). Partshøringsbrevet blev sendt til virksomhedens digitale postkasse samt i kopi til Klager.

Den 24. april 2023 modtager styrelsen en henvendelse fra Klager (Klagers bilag 5) der ytrer, at han repræsenterer Virksomheden, og at styrelsen burde kommunikere udelukkende til ham. Han er uenig i måden, hvorpå styrelsen har foretaget partshøring og mener ikke, at styrelsen tager højde for den nuværende situation eller det foreliggende kendte materiale. Derudover opfordrer han til, at sagsbehandlingen overdrages til en ny sagsbehandler.

Den 24. april 2023 fremsender Klager ligeledes et brev til Erhvervsstyrelsens direktør GG (Klagers bilag 6). Med henvisning til Erhvervsankenævnets kendelse om at tilbagevise sagen til fornyet behandling i Erhvervsstyrelsen, retter han kritik af den pågældende sagsbehandler, som han ikke mener er neutral i sagsbehandlingen og hvis håndtering af sagen, han finder uacceptabel. Han oplyser endvidere, at han overvejer at klage til Folketingets Ombudsmand eller til Erhvervsankenævnet igen.

Henvendelsen til direktør GG (klagers bilag 6) bliver besvaret den 10. maj 2023 af Vicedirektør HH (Klagers bilag 7), hvor han orienterer om styrelsens praksis i forbindelse med partshøring og redegør for styrelsens vurdering af, at Erhvervsankenævnet har hjemvist kontrolsagen, og at sagen derfor i praksis "starter forfra". Der henvises til Erhvervsankenævnets kendelse af den 31. marts 2023, hvor styrelsens afgørelse af 30. november 2022 blev erklæret ugyldig grundet manglende partshøring samt inddragelse af Klagers synspunkter, at styrelsen på den baggrund har igangsat ny partshøring af ledelsen, og at det er fuldt ud oplyst overfor indklagede således, at indklagede havde mulighed for at komme med yderligere bemærkninger til revisors påstand, inden styrelsen traf afgørelse i sagen.

Den 24. maj 2023 sender styrelsen en ny afgørelse (Klagers bilag 8) til Virksomhedens digitale postkasse efter at have gennemgået sagen igen. Det er fortsat styrelsens vurdering, at årsrapporten for 2021 - der er indberettet den 20. juli 2022 - er groft misvisende og indeholder væsentlige fejl, da virksomhedens årsrapport indeholder en erklæring med en påtegning fra en revisor, uden dennes vidende herom. På den baggrund påbød styrelsen Virksomhedens ledelse at berigtige forholdet således, at der indsendes en ny og behørig årsrapport for 2021, jf. årsregnskabslovens § 161, stk. 1. Styrelsen pointerede i afgørelsen, at ledelsen allerede har opfyldt dette påbud ved den 4. januar 2023 at have indleveret en ny og revideret årsrapport for 2021. I samme afgørelse har styrelsen ligeledes truffet beslutning om, at virksomhedens årsregnskaber for de to kommende regnskabsår 2022 og 2023 skal revideres, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 7.

Den 12. juni 2023 foretog virksomheden en indberetning af årsrapporten for 2022 ligeledes indeholdende et revideret årsregnskab.  
..."

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 24. maj 2023 hedder det:

**"Afgørelse**

Styrelsen finder, at årsrapporten for 2021 - indberettet den 20. juli 2022 - er groft misvisende og indeholder væsentlige fejl. Styrelsen har derfor tilbagetrukket årsrapporten for 2021, jf. årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsstyrelsen påbyder virksomhedens ledelse at berigtige forholdet, således at der indsendes en ny behørig og godkendt årsrapport for 2021, jf. årsregnskabslovens § 161, stk. 1. Årsregnskabet skal være revideret, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 1. pkt. Revisionen skal være udført af en godkendt revisor, jf. årsregnskabsloven § 135 a.

Styrelsen bemærker, at virksomhedens ledelse allerede har opfyldt ovenstående påbud ved den 4. januar 2023 at have indleveret en ny og revideret samt behørig årsrapport for 2021.

Erhvervsstyrelsen har også truffet afgørelse om, at virksomhedens årsregnskaber for de to kommende regnskabsår 2022 og 2023 skal revideres, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 7.

Styrelsens begrundelse for afgørelsen fremgår under afsnittet *begrundelse* længere nede.

### **Begrundelse**

#### Sagens faktiske omstændigheder

AA ApS, CVR-nr. [...] ("virksomheden") har den 20. juli 2022 foretaget en digital indberetning af årsrapporten for 2021. Årsrapporten er indberettet af virksomhedens direktør EE ("ledelsen").

Den 14. november 2023 modtog Erhvervsstyrelsen ("styrelsen") følgende henvendelse fra Statsautoriseret revisor II ("revisor"), der har tilknytning til DD A/S, CVR-nr. [...]:

*"jeg er blevet opmærksom på, at ovennævnte selskab har indberettet en årsrapport for 2021 indeholdende en erklæring fra revisor med mig som underskriver.*

*Vi har på et tidspunkt ydet regnskabs- og skattemæssig assistance til selskabet. Vi har dog ikke afgivet erklæring på den indsendte årsrapport, og vi har ikke assisteret med indberetning af årsrapporten for 2021.*

*Jeg har i første omgang anmodet selskabet om at trække den eksisterende årsrapport tilbage, men de har ikke reageret på anmodningen. Jeg skal derfor anmode Erhvervsstyrelsen om at trække årsrapporten tilbage....."*

Styrelsen udtog på den baggrund virksomhedens årsrapport for 2021 til kontrol i henhold til årsregnskabslovens § 159 b, stk. 1.

Styrelsen konstaterede, at årsrapporten for 2021 - der er indberettet den 20. juli 2022 - indeholdt en erklæring om opstilling af regnskab afgivet af Statsautoriseret revisor CC, der har tilknytning til DD A/S. Erklæringen er ligeledes påført revisors MNE-nr., der er et unikt offentligt identifikationsnummer for en godkendt revisor og knyttet personligt til revisors CPR-nr.

Den 16. november 2022 trak styrelsen årsrapporten for 2021 tilbage fra offentliggørelse. Styrelsen sendte i den forbindelse en afgørelse til virksomhedens digitale postkasse.

Den 22. november 2022 modtog styrelsen en e-mail fra virksomhedens advokat BB ("advokaten") med en redegørelse samt bilag, der gengav en korrespondance mellem revisor og ledelsen vedr. det udførte arbejde i forbindelse med årsrapporten for 2021.

Foruden den indsendte redegørelse var der medsendt følgende bilag:

1. Faktura af 15. september 2022 for udført arbejde vedr. 2021 års-regnskab
2. E-mail af 9. juli 2022 med udkast til regnskab kort inden revisor går på ferie
3. E-mail af 12. juli 2022 fra CC vedr. mulighed for selskabets egen indberetning pga. hans ferie
4. AA ApS selskabsudskrift 38326953 – Fuld visning
5. Faktura af 15. september 2022 vedr. Bistand om JJ kapitalejerlån
6. E-mail vedr. Fravalg af revision fra KK ApS
7. Meddelelse fra KK ApS om at vedtægter er underskrevet
8. Vedtægter vedtaget den 23. juli 2018 AA ApS
9. E-mail af 14. marts 2022 fra regnskabsrådgiver LL med regnskabstal mv.
10. Skærmpoint fra Regnskab 2.0 – Basis\_Spm Har du en erklæring fra revisor
11. Skærmpoint fra Regnskab 2.0 – Basis\_Fejlmeddelelse vedr. erklæring og revisor mv.

Det fremgår af den indsendte redegørelse, at virksomhedens advokat var uenig i styrelsens afgørelse af 16. november 2022, herunder at styrelsens reaktion ikke var proportionel med den pågældende overtrædelse af års-regnskabsloven. Det var advokatens opfattelse, at der var tale om en mindre fejl. Advokaten fandt det desuden kritisabelt, at styrelsen havde valgt at træffe afgørelse om revision i indeværende samt de to efterfølgende år uden at foretage en partshøring af virksomheden først.

Advokaten påpegede blandt andet også, at styrelsen havde truffet afgørelse om tilbagetrækning efter en forkert bestemmelse i årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 3 pkt. – i stedet for 2. pkt.

Advokaten anerkendte afslutningsvist, at de anførte identifikationsoplysninger for revisionsselskabet og revisor personligt ikke skulle have været anført i årsrapporten for 2021, men at de var blevet tilføjet af ledelsen grundet en misforståelse i forbindelse med indberetning af årsrapporten, eftersom ledelsen manglede praktisk erfaring med styrelsens indberetningsløsning.

Den 23. november 2022 blev styrelsen kontaktet telefonisk af advokaten. Advokaten understregede over for styrelsen, at der var tale om en fejl, og at ledelsen ikke var klar over, at ledelsen ikke kunne indsætte en erklæring om opstilling i årsrapporten, når revisor tidligere havde udført assistance-arbejde for virksomheden.

Styrelsen orienterede samtidig advokaten om styrelsens praksis på området herunder, at styrelsen anså det konkrete tilfælde for også at udgøre en falsk påtegning. Dette uanset om erklæringen ikke indeholdt de oplysninger, som fagpersoner normalt ville forstå som værende en erklæring om opstilling af finansielle oplysninger.

Advokaten oplyste afslutningsvist, at han anså styrelsens afgørelse for at være en hård reaktion og ikke proportionelt med overtrædelsen.

Samme dag sendte advokaten en opfølgende e-mail til styrelsen med et vedhæftet udskrift fra Statsautoriseret revisionsvirksomhed FF [enkelmandsvirksomhed], CVR-nr. [...]’s hjemmeside, hvoraf den pågældende revisionsvirksomhed – med egne ord – har beskrevet, hvilken erklæring de mener, virksomheder bør anvende.

I e-mailen skrev advokaten blandt andet følgende:

*”Jeg vil derfor godt tillade mig at stille dels et stort spørgsmålstegn ved hvilken værdi selv en ukyndig regnskabslæser kan forvente fra en sådan ”erklæring om opstilling af regnskab”, dels tillade mig at gøre specifikt opmærksom på, at dette faktisk er den bistand klager HAR ydet til min klient. Det fremgår også tydeligt af den fremsendte faktura.”*

*”Forholdet er jo det, at selskabet (med praktisk bistand fra en regnskabskyndig) både har indberettet Årsrapporten til Erhvervsstyrelsen og Selvangivelsen til SKAT.”*

*”I den forbindelse har man desværre været af den fejlagtige opfattelse, at man også over for Erhvervsstyrelsen skulle oplyse, om ”man har fået hjælp fra en godkendt revisor”, i praksis ved afkrydsning ved indberetningen.”*

*”Det har selskabet så nu erfaret IKKE er tilfældet, men jeg synes det er en meget hård vurdering, såfremt denne fejl vurderes til at være decideret ”groft uagtsomt”. Måske ”simpelt uagtsomt” men ikke ”groft uagtsomt”.”*

Den 25. november 2022 besvarer styrelsen advokatens henvendelse af 23. november 2022. Styrelsen oplyser, at advokatens anbringender vurderes af styrelsen, at styrelsen forventer at træffe en ny afgørelse og at den tidligere fremsendte afgørelse trækkes tilbage.

Den 30. november 2022 traf styrelsen en ny afgørelse i sagen, hvor den korrekte lovhjemmel blev angivet. Styrelsen fastholdt tilbagetrækningen af årsrapporten og påbuddet om revision. Styrelsen orienterede ligeledes om, at styrelsen agtede at oversende sagen til politiet med henblik på en vurdering af, om der bør rejses tiltale mod virksomhedens ledelse samt indberetter for overtrædelse af årsregnskabsloven og straffeloven.

Sagen blev påklaget til Erhvervsankenævnet, der den 31. marts 2023 kom med sin kendelse. Styrelsens afgørelse af 30. november 2022 blev erklæret ugyldig, og sagen hjemsendt til fornyet behandling hos styrelsen.

Den 4. januar 2023 foretager virksomheden en indberetning af en ny årsrapport for 2021 indeholdende et revideret årsregnskab.

Styrelsen foretog den 13. april 2023 – på baggrund af Erhvervsankenævnets kendelse - en partshøring af virksomhedens ledelse således, at ledelsen kunne komme med yderligere bemærkninger til revisors henvendelse og sagen generelt. Fristen for indsendelse af bemærkninger var den 28. april 2023.

Den 24. april 2023 modtog styrelsen svar fra advokaten. Advokaten havde angivet flere forhold herunder:

- At Erhvervsstyrelsen ikke havde sendt afgørelsen direkte til advokaten, men også til virksomheden
- At der var indberettet en ny årsrapport for 2021, hvor den tidligere erklæring nu var fjernet
- En undren over partshøring og spørgsmål vedr. inddragelse af yderligere oplysninger
- En opfordring til, at der kom en ny sagsbehandler på sagen.

Efter styrelsens opfattelse vedrører det modtagne af 24. april 2023 ikke sagens faktum og er derfor ikke genstand for besvarelse i denne afgørelse. Der er sendt et separat svarbrev til advokaten i forbindelse med de anførte forhold.

Styrelsen har ikke modtaget mere siden udløbet af fristen.

Styrelsen træffer på baggrund af ovenstående afgørelse i sagen.

#### Retligt grundlag

Det fremgår af årsregnskabslovens § 159 b, stk. 1, at Erhvervsstyrelsen fører kontrol med virksomhedernes modtagne årsrapporter og andre dokumenter, som skal indsendes til styrelsen i henhold til årsregnskabsloven, med henblik på at kontrollere overholdelsen af årsregnskabsloven, bogføringsloven, selskabsloven, hvidvaskloven, revisorloven m.fl.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 161, stk. 1, at Erhvervsstyrelsen som reaktion på lovovertrædelser blandt andet kan påbyde en virksomheds ledelse at berigtige et forhold i årsrapporten, således at der indsendes en ny behørig og godkendt årsrapport.

I henhold til årsregnskabslovens § 12, stk. 2 og 3 skal årsrapporten udarbejdes således, at den understøtter regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger. Oplysningerne skal være pålidelige og skal omhandle forhold, der normalt er relevante for regnskabsbrugerne.

I henhold til årsregnskabslovens § 135 a, er det kun revisorer, som er godkendt i henhold til revisorloven, der kan afgive erklæringer på årsregnskaber eller udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring på årsregnskabet.

I henhold til årsregnskabslovens 154, stk. 1, 2. pkt., kan Erhvervsstyrelsen, såfremt det i forbindelse med en kontrol konstateres, at årsrapporten m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse.

Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 1, nr. 5, i lovforslag nr. L110 om forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven m.fl. fremsat den 5. februar 2020, at:

*”En fejlagtig eller mangelfuld årsrapport kan vildlede regnskabsbruger, fordi der er tale om et selvstændigt dokument i pdf-format, hvor der ikke er mulighed for at påføre en advarsel om fejlen eller manglen. Det foreslås, at adgangen til tilbagetrækning fremover fremgår direkte af lovteksten.*

*Det foreslås, at der indsættes et nyt 2. pt. i § 154, stk. 1 som fastslår, at konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dette tilbage fra offentliggørelse.*

*En årsrapport m.v. kan efter det foreslåede 2. pkt. alene trækkes tilbage, hvis den er groft misvisende, dvs. hvor det åbenbart er i regnskabsbrugers interesse, at den trækkes tilbage. Her har risikoen for, at regnskabsbruger foretager fejldispositioner større betydning end hensynet til, at registreringshistorikken kan følges.*

*En årsrapport m.v. er groft misvisende, hvis dokumentet som helhed ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver m.v. og det i øvrigt kan anses som misvisende. Begrebet groft misvisende dækker over fejl og mangler, der er mere alvorlige end de, som omfattes af det almindelige væsentlighedsprincip i § 13, stk. 1, nr. 3. Det almindelige væsentlighedsprincip i årsregnskabsloven er det samme som under de internationale regnskabsstandarder IFRS. Der er tale om et væsentligt forhold, når en undladelse eller fravigelse m.v. med rimelighed må antages at kunne påvirke regnskabs-brugerens beslutningstagen. Hvornår der er tale om, at et regnskab er groft misvisende, vil altid bero på et konkret skøn. Groft misvisende vil dog normalt dække over de situationer, hvor der er stor risiko for, at regnskabsbrugerne vil træffe en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbrugeren.*

*Den foreslåede bestemmelse vil derfor ikke finde anvendelse i alle tilfælde, hvor styrelsen konstaterer væsentlige fejl og mangler, men alene hvor dokumentet indeholder så alvorlige fejl og mangler, at det må anses som groft misvisende. Tilbagetrækning af årsrapporten vil eksempelvis kunne ske i sager, hvor der er indberettet et åbenlyst forkert dokument, f.eks. en skatteopgørelse.” (styrelsens understregninger).*

Det følger af årsregnskabslovens § 135, stk. 7, at Erhvervsstyrelsen kan fratage en virksomhed muligheden for at undlade revision i indeværende og de to efterfølgende regnskabsår, hvis Erhvervsstyrelsen ved en gennemførelse af en kontrol i henhold til årsregnskabslovens § 159 b, stk. 1, konstaterer

væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.

Af bemærkningerne til § 135, stk. 7, fremgår følgende:

*”Det har betydning i de situationer, hvor styrelsen i forbindelse med en regnskabsundersøgelse pålægger virksomheden at indsende en ny årsrapport i henhold til § 161, nr. 3, fordi den undersøgte årsrapport er så fejlbehæftet eller mangelfuld, at den ikke giver et retvisende billede af virksomheden.*

*Den foreslåede bestemmelse medvirker derfor til, at regnskabsbrugerne hurtigst muligt får adgang til en retvisende årsrapport.*

*Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabs-lovgivningen.”*

Følgende fremgår af § 2, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1054 af 31. maj 2021 om bekendtgørelse om indberetning til og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervsstyrelsen samt kommunikation i forbindelse hermed:

*”Virksomhedens ledelse er ansvarlig for årsrapporter og undtagelseserklæringer m.v., som indberettes til Erhvervsstyrelsen i stedet for årsrapporter, samt halvårsrapporter for statslige aktieselskaber og delårsrapporter for børsnoterede virksomheder, uanset om ledelsen har anmodet en rådgiver, f.eks. en revisor eller en advokat, om at forestå indberetningen til styrelsen.”*

Det følger af samme bekendtgørelses § 2, stk. 3, at:

*”Indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at det er den endelige, godkendte version af regnskabsdokumentet, jf. stk. 1, som er indberettet til styrelsen, og for de underskriftsforhold, som fremgår af § 28, stk. 7, § 29, stk. 6, § 30, stk. 6, og § 31, stk. 3. Erhvervsstyrelsen kan indtil 5 år fra modtagelsestidspunktet kræve, at indberetteren indsender dokumentation for at have opfyldt sine forpligtelser i henhold til denne bekendtgørelse.”*

Det følger af samme bekendtgørelses § 28, stk. 7, at:

*”Indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor som foreskrevet i stk. 3 og 4, og at det er den endelige, godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen jf. § 2, stk. 3.”*

#### Styrelsens vurdering

Det er styrelsens vurdering, at virksomhedens årsrapport for 2021 – indberettet den 20. juli 2022 – er groft misvisende og indeholder væsentlige

fejl. Tilbagetrækningen af årsrapporten og begrundelsen for påbuddet om revision vil blive gennemgået særskilt nedenfor.

Ad tilbagetrækning af årsrapport

Der fremgår følgende af årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt.:

*”Konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse.”*

Statsautoriseret revisor CC har skrevet til styrelsen, at han ikke kan vedkende sig den erklæring om opstilling af finansielle oplysninger, der fremgår af årsrapporten for 2021.

Revisor har over for styrelsen oplyst, at han har bistået virksomheden med regnskabs- og skattemæssig assistance, men ikke i den forbindelse har afgivet en erklæring.

Virksomhedens advokat har i e-mail af 22. november 2022 på vegne af ledelsen blandt andet fremført, at der alene er tale om en fejl i forbindelse med, at ledelsen selv skulle indberette årsrapporten. Advokaten har oplyst over for styrelsen, at ledelsen ikke havde prøvet at indberette en årsrapport før.

Advokaten har oplyst, at ledelsen selv skulle indberette årsrapporten, eftersom deres revisor gik på sommerferie, jf. advokatens e-mail til styrelsen af 22. november 2022.

I forbindelse med indberetningen har ledelsen skulle ”hakke af” hvorvidt de havde en erklæring fra en revisor. Ledelsen valgte at hakke dette af. Herefter udfyldte ledelsen revisors navn og MNE-nr.

Advokaten har også i e-mail af 22. november 2022 anført, at revisor havde bistået virksomheden med udarbejdelsen af årsrapporten for 2021. Dette er dokumenteret i form af e-mails vedr. udkast til årsrapporten, oplysninger om indberetning osv. Der er desuden vedlagt flere fakturaer, hvor revisor fakturerer for regnskabs- og skattemæssig assistance i forbindelse med årsregnskabet.

Den 23. november 2022 kontakter advokaten styrelsen telefonisk. Advokaten gentager i store træk ovenstående. Samme dag sender advokaten en opfølgende e-mail til styrelsen, hvor advokaten har vedhæftet et udskrift fra statsautoriseret revisionsvirksomhed FF [enkelmandsvirksomhed]s hjemmeside.

Udskriftet gengiver – efter styrelsens opfattelse – blot i hvilke situationer den pågældende revisionsvirksomhed mener, at man bør anvende de forskellige erklæringer.

Advokaten fremhæver særligt følgende fra hjemmesiden:

*”Hvis ikke man vil have hverken revision eller review, så har vi som revisorer også en sidste vare på hylden, nemlig en erklæring om: Assistance med opstilling af regnskab. Det betyder at revisor opstiller regnskabet, som det skal opstilles jf. lovens krav. Vi sørger for, at der er talt rigtigt sammen. Men, vi kontrollerer ikke indholdet og det skal tages bogstaveligt: Regnskabet kan altså være rygende fuldt af fejl som i yderste konsekvens kan koste dyrt for virksomheden, men det er prisen for, at man ikke vælger revision eller review.”*

Styrelsen bemærker, at revisor aldrig har benægtet, at han har udført regnskabs- og skattemæssig assistance. Revisor anfægter dog, at han har afgivet den erklæring, der er påført årsrapporten for 2021, hvor hans navn og MNE-nr. fremgår.

Styrelsen bemærker også, at virksomhedens advokat har anerkendt over for styrelsen, at det er ledelsen, der har indsat erklæringen og påført revisors navn og MNE-nr.

Revisor har over for styrelsen oplyst, at han havde bedt virksomheden om at tilbagetrække årsrapporten, eftersom den er afgivet med en erklæring fra ham, og han ikke kunne genkende denne erklæring.

Dette bemærker revisor over for ledelsen i e-mail af 15. september 2022, hvor revisor blandt andet skriver, at:

*”Regnskabet med min erklæring fremgår fortsat på cvr.dk, og jeg har ikke hørt fra dig hvad der sker i sagen. Som du har bemærket, tager jeg dette forhold utroligt seriøst da hele Erhvervsstyrelsens indberetningssystem er baseret på tillid til indberetninger og revisors erklæringer.”*

Virksomheden valgte dog alligevel ikke at omgøre årsrapporten eller kontakte styrelsen med henblik på tilbagetrækning. Årsrapporten blev først fjernet fra cvr.dk i forbindelse med, at revisor retter henvendelse til styrelsen, og styrelsen trak årsrapporten tilbage.

På baggrund af sagens oplysninger, herunder henvendelsen fra Statsautoriseret revisor CC, hvoraf det fremgår, at han ikke har afgivet en erklæring på den indsendte årsrapport og ikke har assisteret med virksomhedens indberetning af årsrapporten for 2021, er det styrelsens vurdering, at påtegningen i årsrapporten for 2021 er ugyldig.

Det er ligeledes styrelsens vurdering, at en årsrapport, der indeholder en sådan erklæring, er groft misvisende i henhold til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., og skal trækkes tilbage fra offentliggørelse hurtigst muligt, så regnskabsbrugerne ikke foretager fejlagtige dispositioner på baggrund af den.

Det er styrelsens vurdering, at der er en væsentlig forskel på at bistå en virksomhed med regnskabs- og skattemæssig assistance i forbindelse med årsregnskabet og på at udarbejde en erklæring herom.

Vurderingen af, hvornår der er tale om et dokument som er groft misvisende er et konkret skøn, der foretages af styrelsen. Af lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., kan udledes flere forhold, som styrelsen kan lægge vægt på i forbindelse med udøvelsen af sit skøn.

Det fremgår blandt andet af bemærkningerne, at:

*"Årsrapporten m.v. kan efter det foreslåede 2. pkt. alene trækkes tilbage, hvis den er groft misvisende, dvs. hvor det åbenbart er i regnskabsbrugers interesse, at den trækkes tilbage. Her har risikoen for, at regnskabsbruger foretager fejl dispositioner større betydning end hensynet til, at registreringshistorikken kan følges."*(styrelsens understregning).

*"Begrebet groft misvisende dækker over fejl og mangler, der er mere alvorlige end de, som omfattes af det almindelige væsentlighedsprincip i § 13, stk. 1, nr. 3. Det almindelige væsentlighedsprincip i årsregnskabsloven er det samme som under de internationale regnskabsstandarder IFRS. Der er tale om et væsentligt forhold, når en undladelse eller fravigelse m.v. med rimelighed må antages at kunne påvirke regnskabsbrugerens beslutningstagen."* (styrelsens understregning).

*"Groft misvisende vil dog normalt dække over de situationer, hvor der er stor risiko for, at regnskabsbruger træffer en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbruger."* (styrelsens understregning).

*"Hvornår der er tale om, at et regnskab er groft misvisende, vil altid bero på et konkret skøn."* (styrelsens understregning).

Det er styrelsens vurdering, at bemærkningerne til årsregnskabslovens 154, stk. 1, 2. pkt., ikke indeholder en udtømmende opstilling af, hvad der kan være en tilbagetrækningsgrund, men derimod angiver eksempler på, hvornår et forhold kan siges at være groft misvisende og dermed begrunde en tilbagetrækning. Det er ikke styrelsens opfattelse, at samtlige af de forhold, der er anført i bemærkningerne, skal være opfyldt for at en årsrapport kan siges at være groft misvisende.

Styrelsen hæfter sig særligt ved det forhold, at fejlen skal kunne påvirke en regnskabsbruger til at foretage fejlagtige dispositioner for, at et forhold kan karakteriseres som groft misvisende. Det er styrelsens vurdering, at en årsrapport, der indeholder en erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, men hvor revisor ikke har udfærdiget den,

underskrevet den og påført sit MNE-nr., er groft misvisende og dermed skal trækkes tilbage fra offentliggørelse.

I denne sammenhæng er det afgørende, hvordan erklæringen fremstår med en overskrift, der tydeligt angiver, at der er tale om en erklæring fra en godkendt revisor, samt anførelsen af revisors navn og MNE-nr.

Styrelsen har ligeledes tillagt overskriften i erklæringen afgørende betydning. Af overskriften fremgår det: ”Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger”. Overskriften i sig selv efterlader – efter styrelsens vurdering - regnskabsbruger med en klar forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet. Selve teksten i erklæringen er ikke afgørende i denne sammenhæng, da det væsentlige er, at regnskabsbruger kan blive snydt til at tro, at en godkendt revisor har afgivet en erklæring om regnskabet.

En revisor er ydermere offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 166, og det er derfor altafgørende, at regnskabsbrugerne kan have tillid til revisors arbejde og de erklæringer, der afgives af en godkendt revisor.

Det er kun en godkendt revisor, der kan afgive en revisionspåtegning eller udføre andet arbejde, der medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten, jf. årsregnskabslovens § 135 a.

Det er derfor styrelsens vurdering, at en regnskabsbruger med rette anspores til at tillægge en årsrapport, der fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor, mere værdi og troværdighed, end årsrapporten i virkeligheden har, uagtet hvilken erklæringstype, der er tale om. Der vil derfor være en risiko for, at en regnskabsbruger vil træffe nogle beslutninger af økonomisk karakter og med risiko for økonomisk tab til følge, alene fordi regnskabsbrugeren har tillagt virksomhedens årsrapport og finansielle oplysninger i øvrigt en større værdi og troværdighed, på baggrund af erklæringen.

Det er derfor styrelsens vurdering, at det er åbenbart i regnskabsbrugernes interesse, at årsrapporten for 2021, som – efter styrelsens vurdering - må betragtes som groft misvisende eftersom den indeholder en urigtig erklæring, trækkes tilbage fra offentliggørelse, jf. årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt.

Det er ligeledes styrelsens vurdering, at det vil være i den forurettede revisors interesse, at årsrapporten med den urigtige erklæring, der fremstår som om den er afgivet af ham, men uden hans medvirken hertil, hurtigst muligt trækkes tilbage fra offentliggørelse.

#### Ad påbud om revision

Styrelsen bestrider indledningsvis ikke, at ledelsen – på baggrund af det anførte – ikke har haft til hensigt at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring.

Det fremgår af indsendelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 1, at virksomhedens ledelse er ansvarlig for årsrapporter, som indberettes til Erhvervsstyrelsen. Det fremgår yderligere af indsendelsesbekendtgørelsens § 28, stk. 7, at indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor, og at det er den endelige, godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen.

Det vil derfor altid være ledelsen, der bærer ansvaret for, at en årsrapport der indleveres til styrelsen, lever op til lovens krav og ikke f. eks. er påført en urigtig erklæring.

I det konkrete tilfælde har ledelsen selv indberettet årsrapporten for 2021. Styrelsen finder ikke, at det forhold, at revisor meddelte ledelsen, at han snarligt gik på sommerferie, og ledelsen derfor evt. måtte indlevere årsrapporten selv, medfører, at ledelsen kan fralægge sig sit ansvar for korrektheden af den indleverede årsrapport.

Styrelsen bemærker, at ledelsen ad flere omgange er blevet gjort opmærksom på af revisor, at årsrapporten er indleveret med en urigtig erklæring. Revisor har samtidig opfordret ledelsen til – på egen hånd – at trække årsrapporten tilbage. Det må derfor lægges til grund, at virksomheden er blevet gjort bekendt med overtrædelsen.

Ledelsen valgte dog ikke på egen hånd at omgøre årsrapporten eller kontakte styrelsen med henblik på tilbagetrækning og årsrapporten med den urigtige erklæring forblev således offentlig tilgængelig indtil revisor rettede henvendelse til styrelsen.

Det følger af årsregnskabslovens § 135, stk. 7, at Erhvervsstyrelsen kan fratage en virksomhed muligheden for at undlade revision i indeværende og de to efterfølgende regnskabsår, hvis Erhvervsstyrelsen ved en gennemførelse af en kontrol i henhold til årsregnskabslovens § 159, b, stk. 1, konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.

I forbindelse med at styrelsen vurderer at pålægge en virksomhed revision efter § 135, stk. 7, foretager styrelsen altid et konkret skøn af, om der foreligger en ”væsentlig fejl eller mangel”.

Det fremgår af bemærkningerne til § 135, stk. 7, at:

*”Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen.”*

En væsentlig fejl eller mangel kan også – efter styrelsens opfattelse – være en urigtig erklæring i en årsrapport, uanset om det regnskabsmæssige indhold er forkert eller ej.

Årsrapporten skal understøtte regnskabsbruger i blandt andet deres økonomiske beslutninger og derfor skal oplysningerne være pålidelige og omhandle forhold, der normalt er relevante for regnskabsbrugerne, jf. årsregnskabslovens § 12, stk. 2 og 3. En årsrapport, der indeholder en erklæring afgivet af en godkendt revisor, men uden dennes vidende herom, medfører efter styrelsens opfattelse, at erklæringen er ugyldig og ikke kan anses for at være pålidelig information.

En erklæring i en årsrapport, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, men ikke er afgivet af denne, kan - efter styrelsens opfattelse – indeholde væsentlig fejlinformation således, at regnskabsbruger kan træffe afgørelser af økonomisk betydning på baggrund af årsrapporten.

En erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, har en endog stor betydning for regnskabsbrugerne. Den almene regnskabsbruger tillægger – efter styrelsens opfattelse - en årsrapport - der fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor - mere værdi og troværdighed, end årsrapporten i virkeligheden har. Dette uagtet hvilken erklæringstype, der er tale om. Dette gælder også, selvom erklæringen ikke indeholder, hvad man ”normalt” forventer af den pågældende erklæringstype.

En revisor er som tidligere beskrevet samtidig offentlighedens tillidsrepræsentant, og det er altafgørende, at regnskabsbrugerne kan have tillid til revisors arbejde og de erklæringer, der afgives af en godkendt revisor.

Dette indikerer revisor også over for ledelsen i e-mail af 15. september 2022, hvor han gør opmærksom på, at erklæringen fortsat fremgår på cvr.dk og at hele Erhvervsstyrelsen indberetningssystem netop er baseret på tillid til indberetninger og revisors erklæringer.

Der vil således være en risiko for, at en regnskabsbruger vil træffe økonomiske beslutninger på baggrund af årsrapporten, alene fordi regnskabsbrugerne har tillagt virksomhedens årsrapport og finansielle oplysninger i øvrigt en større værdi og troværdighed på baggrund af erklæringen.

Det forhold, at ledelsen valgte ikke at tilbagetrække årsrapporten, selvom revisor gjorde opmærksom på, at den påførte erklæring ikke var afgivet af ham, og hans navn og MNE-nr. derfor var blevet anvendt uretmæssigt sammenholdt med ledelsens ansvar for indberetningen af årsrapporten indikerer – efter styrelsens opfattelse – tydeligt, at der er sket en væsentlig overtrædelse af regnskabslovgivningen, og at årsrapporten indeholder væsentlig fejlinformation, således at regnskabsbruger kan træffe beslutninger af økonomisk betydning på baggrund af årsrapporten for 2021.

Samlet set og ud fra en konkret vurdering er det derfor styrelsens opfattelse, at årsrapporten for 2021 – indberettet den 20. juli 2022 - der indeholdt en urigtig erklæring fra Statsautoriseret revisor II, må betegnes som værende behæftet med en væsentlig fejl, der hjemler, at styrelsen kan pålægge revision efter årsregnskabslovens § 135, stk. 7.

...

### Afslutning

Gennemgangen af årsrapporten kan ikke anses som værende udtømmende.  
..."

Klager har i klageskrivelsen anført blandt andet:

"På vegne af AA ApS, CVR nr. [...], klages der over Erhvervsstyrelsens nye afgørelse af **24. maj 2023** til selskabet, i sag **j.nr. 23/00159**.

### 1. Baggrund for klagen

Erhvervsstyrelsen traf sin første afgørelse i sagen den **16. november 2022 (Bilag 1)**. Denne afgørelse var behæftet med så væsentlige faktuelle og retlige mangler, at Erhvervsstyrelsen selv - efter bemærkninger fra klager om forkert hjemmelsgrundlag m.v. - så sig nødsaget til at erstatte afgørelsen med en ny afgørelse den **30. november 2022 (Bilag 2)**.

Denne sidste afgørelse var også behæftet med så væsentlige faktuelle og retlige mangler, at AA ApS så sig nødsaget til at klage over afgørelsen til Erhvervsankenævnet den **27. december 2022 (j.nr. 23/00159 hos Erhvervsankenævnet)**.

Den **31. marts 2023** afsagde Erhvervsankenævnet kendelse om, at Erhvervsstyrelsens afgørelse af 30. november 2022 var ugyldig og ankenævnet hjemviste sagen til fornyet behandling i Erhvervsstyrelsen (**Bilag 3**).

Ankenævnet fandt bl.a. at "*Erhvervsstyrelsens sagsbehandling og afgørelse af 30. november 2022 er mangelfuld med hensyn til partshøring, jf. herved forvaltningslovens § 19, stk. 1, og med hensyn til inddragelse af klagers synspunkter og at disse mangler er væsentlige.*" (min fremhævnning med "fed")

Erhvervsstyrelsen fremsendte den 13. april 2023 (**bilag 4**), en skrivelse til selskabets ledelse, hvori styrelsen 1) henviste til Erhvervsankenævnet kendelse i sagen og "*på denne baggrund*" anmodede om selskabets "*bemærkninger til sagen*" og 2) oplyste at man havde modtaget en henvendelse (uden oplysninger om øvrige efterfølgende forhold, som Erhvervsstyrelsen tillagde vægt i relation hertil i sagen) fra statsautoriseret revisor II og anførte "*I bedes på denne baggrund fremsende eventuelt bemærkninger inden den 28. april 2023.*"

I forlængelse heraf fremsendte undertegnede på vegne af AA ApS brev af 24. april 2023 til Erhvervsstyrelsen (**Bilag 5**).

I brevet anførtes bl.a.:

*”Erhvervsstyrelsens e-mail af 13. april 2023 fremstår, som et forsøg på at foretage partshøring i forhold til en henvendelse fra Statsautoriseret revisor II den 14. november 2022.*

*Det virker som om, at Erhvervsstyrelsen overser, at årsrapporten for 2021 for AA ApS nu foreligger revideret, uden erklæring om tidligere revisors bistand og er behørigt indsendt til Erhvervsstyrelsens elektroniske system.*

***Det fremstår således for mig helt ubeskrevet i henvendelsen, på hvilket retligt grundlag Erhvervsstyrelsen nu foretager en partshøring. Hvilken bestemmelse anses nu for overtrådt?***

*Den tidligere af Erhvervsstyrelsen angivne hjemmel i ÅRL § 154, stk. 1, 2 og 3 pkt. synes ikke længere at være relevant. Hvilket dokument ønskes på nuværende tidspunkt trukket tilbage fra offentliggørelse?*

*Den nu indberettede årsrapport indeholder ikke nogen af de mangler, som hjemler en handlingsret for Erhvervsstyrelsen i ÅRL § 154, stk. 1, 2. og 3. pkt.”*

*Samtidig skal Erhvervsstyrelsen ved en fornyet sagsbehandling naturligvis tage udgangspunkt i situationen, som den foreligger på det nuværende afgørelsestidspunkt.” (min fremhævnning med ”fed”)*

---ooOoo---

Det er helt grundlæggende og centralt, i forbindelse med en partshøring, at parten oplyses på hvilket retligt grundlag (med hvilken hjemmel) der overvejes at træffe afgørelse og hvilke faktuelle forhold Erhvervsstyrelsen agter at inddrage i sagen og lægge vægt på.

Kun ved at få oplyst hjemmelsgrundlaget, har indklagede mulighed for at vurdere hvilke faktuelle forhold og retlige anbringender, som myndigheden bør gøres opmærksom på, i forbindelse med partshøringen.

Det fremgår bl.a. af Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2020, Niels Fenger, s. 611:

*”Høringen skal selvsagt tillige udformes således, at parten forholdes de forhold, som myndigheden reelt lægger vægt på, jf. FOB 2016-25.”*

Grundlæggende har Erhvervsstyrelsen sendt Erhvervsankenævnets kendelse til ”høring” hos AA ApS samt anmodet om selskabets bemærkninger til statsautoriseret revisor CCs oprindelige henvendelse til Erhvervsstyrelsen.

Det må være helt grundlæggende, at den anklagede part oplyses om med hvilken hjemmel der overvejes at træffe afgørelse i sagen samt hvilke (efterfølgende) faktuelle forhold som Erhvervsstyrelsen reelt agter at lægge vægt på, i forbindelse med, at der skal træffes afgørelse i sagen.

**Det gøres af indklagede gældende, at partshøringen ikke er gyldig, da disse oplysninger om hjemmel og faktuelle forhold ikke er fremsendt til parten i forbindelse med partshøringen.**

---ooOoo---

Som følge af frustration over Erhvervsstyrelsens fremgangsmåde i sagen og særligt en mistanke om, at Erhvervsstyrelsen ville træffe den samme afgørelse, med henvisning til den samme oprindelige bestemmelse (som ikke længere er aktuel), valgte jeg også at sende et brev til Direktør GG hos Erhvervsstyrelsen den 24. april 2023 (**Bilag 6**).

Dette brev blev besvaret den 10. maj 2023 af Vicedirektør HH (**Bilag 7**).

Den 24. maj 2023 træffer Erhvervsstyrelsen en ny afgørelse i sagen, hvor AA ApS igen pålægges revision for årsrapporten 2021 og de efterfølgende 2 regnskabsår (**Bilag 8**)

## **2. Hjemmelsgrundlaget**

Det fremgår meget tydeligt af mit brev af 24. april 2023 til Erhvervsstyrelsen (Bilag 5 – besvarelsen af ”*partshøringsskrivelsen*”), at jeg 1) anmoder om at få oplyst hjemmelsgrundlaget for et eventuelt nyt påbud og 2) fremhæver betydningen af, at den oprindelige afgørelse er erklæret ugyldig, herunder at en ny afgørelse skal ske på baggrund af de nye faktuelle forhold.

Det fremgår tydeligt af Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2020, Niels Fenger, s. 582

*”Den ugyldige afgørelse kan ikke benyttes som grundlag for myndighedens dispositioner eller tillægges retsvirkninger.”*

Den ugyldige afgørelse fra Erhvervsstyrelsen kan således ikke benyttes af Erhvervsstyrelsen, til at træffe en afgørelse begrundet i de faktiske forhold på tidspunktet for den oprindelige afgørelse. Den tidligere afgørelse har ingen retsvirkninger.

Dette medfører naturligvis, at Erhvervsstyrelsen alene kan udstede et nyt påbud om revision, såfremt Årsregnskabsloven hjemler et sådan påbud på tidspunktet for den nye afgørelse.

---ooOoo---

Dette synspunkt er Erhvervsstyrelsen åbenbart ikke enig i. Men i stedet for at inddrage og tage eksplicit stilling til forholdet i den afsagte afgørelse, vælger Erhvervsstyrelsen i sin afgørelse alene (ufuldstændigt) at sammenfatte indklagedes synspunkter i punktform og erklære:

*”Efter styrelsens opfattelse **vedrører det modtagne af 24. april 2023 ikke sagens faktum og er derfor ikke genstand for besvarelse i denne afgørelse.***

*Der er sendt et separat svarbrev til advokaten i forbindelse med de anførte forhold.” (min fremhævnning med ”fed”).*

Men hvilke faktuelle forhold der lægges til grund for den trufne afgørelse (den oprindelige indberetning den 20. juli 2022 eller den nye indleverede og reviderede årsrapport for 2021 den 4. januar 2023) er helt centralt for afgørelsens faktum og dermed gyldighed.

Erhvervsstyrelsen har valgt at give sin ”retlige vurdering” af dette centrale forhold i brevet fra Vicedirektør HH (Bilag 7). HH har mig bekendt ingen juridisk baggrund, til at foretage en sådan faglig juridisk vurdering.

Brevet fra Vicedirektør HH dokumenterer dog – som følge af hans organisatoriske placering i Erhvervsstyrelsen - at vurderingen er udtryk for Erhvervsstyrelsens generelle holdning til, hvorledes Erhvervsstyrelsen skal sagsbehandle en sag, når en afgørelse erklæres ugyldig og hjemvises til fornyet behandling i Erhvervsstyrelsen.

**Derfor er hans (uden for sagsafgørelsen) fremsendte bemærkninger så centrale for sagen.**

I brevet fra Vicedirektør HH fremgår bl.a. følgende begrundelse:

”Ad ny årsrapport for 2021

*Du bemærker i dit brev, at:*

*”Det virker som om, at Erhvervsstyrelsen overser, at årsrapporten for 2021 for AA ApS nu foreligger revideret, uden erklæring om tidligere revisors bistand og er behørigt indsendt til Erhvervsstyrelsens elektroniske system.”*

*Det er Erhvervsstyrelsens klare opfattelse, at Erhvervsankenævnet har hjemvist kontrolsagen [sagsnr. 1] for så vidt angår sagens processuelle håndtering til fornyet behandling hos Erhvervsstyrelsen. Det er således ikke styrelsens opfattelse, at Erhvervsankenævnet har taget stilling til det materielle i sagen. Dette indebærer – efter Erhvervsstyrelsens opfattelse – at sagen i praksis ”starter forfra”. Der er således ikke tale om en ny overtrædelse eller ny kontrolsag, men **en ny behandling af det oprindelige forhold. Den nye indberettede årsrapport for 2021 påvirker således ikke sagens behandling og styrelsen vil heller ikke have den nye årsrapport for 2021 tilbagetrukket.**”*

Fornyet sagsbehandling og partshøring

*Du bemærker endvidere i dit brev, at:*

*”Samtidig skal Erhvervsstyrelsen ved en fornyet sagsbehandling naturligvis tage udgangspunkt i situationen, som den foreligger på det nuværende afgørelsestidspunkt.”*

*Jeg er ikke umiddelbart klar over, hvilket afgørelsestidspunkt du refererer til. Erhvervsstyrelsens tidligere afgørelse af 30. november 2022 er erklæret ugyldig og er således bortfaldet. Styrelsen har d.d. endnu ikke truffet en ny afgørelse i sagen.*

*Det fremgår af Erhvervsankenævnets kendelse af 31. marts 2023, at Erhvervsstyrelsens afgørelse af 30. november 2022 er ugyldig grundet en manglende partshøring, jf. forvaltningslovens § 19, stk. 1 og inddragelse af klagers synspunkter. Styrelsen har på den baggrund den 13. april 2023 igangsat en partshøring af ledelsen i AA ApS. Dette er – efter min opfattelse – fuldt ud oplyst over for indklagede. Indklagede havde således nu mulighed for at komme med yderligere bemærkninger til revisors påstand, inden styrelsen vil træffe afgørelse i sagen.*

*Styrelsen vil selvfølgelig inddrage alt relevant materiale i sagen herunder det allerede fremkomne.” (min fremhævnning med ”fed”)*

**Det gøres af indklagede gældende, at Erhvervsstyrelsen ikke kan træffe afgørelse den 24. maj 2023, på baggrund af faktuelle forhold, på tidspunktet for den oprindelige ugyldige afgørelse.**

### **3. Nyt faktum – betydningen heraf**

Det fremgår tydeligt af Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2020, Niels Fenger, s. 548:

*”Undertiden ændrer faktum sig under sagens behandling. Afhængigt af det relevante retsgrundlag må myndigheden i sådanne tilfælde sikre, at afgørelsen træffes på baggrund ikke af det faktum, der oprindeligt forelå ved sagens start, men ud fra situationen, som denne ser ud ved sagens afgørelse, jf. FOB 2015-24, U 2010.2049 V og U 2020.867 H.*

Dette er et helt grundlæggende retsprincip.

Den af Erhvervsstyrelsen påberåbte hjemmel i årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt. (lovbek. Nr. 1441 af 14/11 2022) har følgende ordlyd:

*”Konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse.”*

Erhvervsstyrelsen oplyser i sin afgørelse af 24. maj 2023 (Bilag 8, s. 1) at:

*”Styrelsen bemærker, at virksomhedens ledelse allerede har opfyldt ovenstående påbud ved den 4. januar 2023 at have indleveret en ny og revideret samt behørig årsrapport for 2021.”*

Erhvervsstyrelsen overser så samtidig, at de faktuelle forhold, som er nødvendige for at hjemle, at styrelsen kan trække årsrapporten tilbage fra offentliggørelse, ikke længere foreligger.

For Erhvervsstyrelsen har ikke den 24. maj 2023, i forbindelse med en kontrol, konstateret så alvorlige fejl eller mangler i en på daværende tidspunkt fremlagt årsrapport, at dokumentet er groft misvisende. Årsrapporten for 2021 er uden fejl eller mangler den 24. maj 2023 (som selv anført af Erhvervsstyrelsen) og bestemmelsen hjemler således ikke det udstedte nye påbud.

Erhvervsstyrelsen kan ikke blot vælge at ignorere væsentlige nye faktuelle oplysninger i sagen, herunder at den oprindelige årsrapport er erstattet med en ny revideret årsrapport.

---ooOoo---

Erhvervsstyrelsen har i sin afgørelse anført (Bilag 8, side 13):

*”Det følger af årsregnskabslovens § 135, stk. 7, at Erhvervsstyrelsen kan fratage en virksomhed muligheden for at undlade revision i indeværende og de to efterfølgende regnskabsår, hvis Erhvervsstyrelsen ved en gennemførelse af en kontrol i henhold til Årsregnskabslovens § 159, stk. 1 konstaterer væsentlige fejl og mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.”*

Erhvervsstyrelsen anfører i en note i sin afgørelse at (bilag 8, side 7):

*”Styrelsen bemærker i den forbindelse, at årsregnskabslovens § 135, stk. 7, ved lov nr. 695 af 24. maj 2022 er ophævet, men at indholdet er rykket til § 135 a, stk. 3, i forbindelse med lovændringen. Lovens § 135 a, stk. 3 er trådt i kraft den 1. juli 2022, men har først virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.”*

En afgørelse i henhold til ÅRL § 135, stk. 7 skal naturligvis også ske i henhold til de faktiske forhold på afgørelsestidspunktet. Erhvervsstyrelsen har heller ikke i sin afgørelse af 24. maj 2023, konstateret væsentlige fejl eller mangler ved den da indberettede årsrapport.

**Erhvervsstyrelsen har derfor heller ikke hjemmel til at udstede påbud for regnskabsårene 2022 og 2023.**

For så vidt angår regnskabsåret 2023, henviser Erhvervsstyrelsen desuden til en ophørt bestemmelse, som hjemmel for påbuddet.

Erhvervsstyrelsen har endda selv anført (Bilag 8, s. 7 nederst, note 3) at det er ÅRL § 135 a, der har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

Erhvervsstyrelsen har ikke anført ÅRL § 135 a som hjemmel for udstedelsen af påbuddet for 2023 årsrapporten (som begynder 1. januar 2023). Påbuddet

for regnskabsåret 2023 er ikke hjemlet ved den påberåbte ophørte bestemmelse i ÅRL § 135, stk. 7.

---ooOoo---

#### **4. Officialmaksimen (myndighedens pligt til at sørge for sagens oplysning)**

Det grundlæggende princip om Officialmaksimen (undersøgelsespligten) er tydeligt beskrevet i bl.a. Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2020, Niels Fenger, s. 536, 541, 543, 551:

***”Forvaltningsmyndighederne har ansvaret for, at sagerne oplyses i tilstrækkeligt omfang, inden der træffes afgørelse.”***

*”almindeligt antaget, at en sag skal undersøges af myndigheden netop så langt, som det er nødvendigt i det enkelte tilfælde for at træffe en forsvarlig og materielt rigtig afgørelse. Hverken mere eller mindre. ... undersøgelsen ikke må afsluttes, før der er tilvejebragt et forsvarligt grundlag.”*

*” Spørgsmålet om, hvilke oplysninger der skal indhentes, er ikke alene afhængigt af hensynet til det offentliges interesser. **Forvaltningen skal principielt også sikre, at partens interesser varetages. I sager vedrørende udøvelse af skøn i bebyrdende sager påhviler det således myndigheden på eget initiativ at inddrage de almene kriterier, der klarest beskytter parten, og at tilvejebringe de fornødne faktiske oplysninger til belysning heraf, jf. FOB 1994.56.***

*Beviskravene vil alt andet lige være højere, når forvaltningen påtænker at udstede en indgribende forvaltningsakt, end når den overvejer at tildele en begunstigelse...”*

***”Forvaltningens pligt til selvstændigt at søge sagen oplyst indebærer, at det almindelige judicielle bevisbyrdebegreb ikke uden videre kan anvendes til at beskrive sagsoplysningen i administrative afgørelser. Traditionelt indebærer en parts bevisbyrde, at han selv bærer risikoen for, at han fremlægger tilstrækkeligt bevis for sit anbringende. **Opfattelsen af bevisbyrde som partens risiko bliver imidlertid misvisende, når forvaltningsmyndigheden efter officialmaksimen har pligt til at inddrage nyt faktum, som er i partens interesse, uanset at bevisbyrden efter traditionel judiciel-procesretlig terminologi påhviler parten. Det skyldes, at officialmaksimen afskærer forvaltningsmyndigheden fra passivt at holde sig til de oplysninger, som parten forelægger den, og derpå afgøre sagen efter en bevisbyrderegel, hvis partens oplysninger er utilstrækkelige. Myndigheden må kun træffe afgørelser, som efter en undersøgelse af sagens faktiske omstændigheder er udtryk for en korrekt anvendelse af gældende ret. Og med henblik herpå må myndigheden uafhængigt af partens oplysninger søge at få fremskaffet alle de beviser, som i den konkrete sag er nødvendige for opnå klarhed over sagens faktiske omstændigheder.**”*** (min fremhævnning med ”fed”)

---ooOoo---

Erhvervsstyrelsen har helt grundlæggende tilsidesat officialmaksimen i denne sag.

Det er helt grundlæggende i dansk forvaltningsret, at en myndighed ikke kun skal identificere de forhold der taler for en straf, men at myndigheden også skal identificere og undersøge forhold, som taler for en ”*mindre eller ingen straf*”.

I denne sag skal der netop foretages et konkret skøn, hvor en række forhold skal afvejes over for hinanden:

1. Hvilken type af erklæring fra revisor er der tale om? 1) Revision, 2) Udvidet Gennemgang, 3) Review (gennemgang) eller 4) Erklæring om opstilling af regnskab.
2. Bør vurderingen af ”*groft uagtsomt*” være den samme for den mindste regnskabsmæssige erklæring (bistand til opstilling af regnskab) som for den største erklæring (revision)?
3. Hvilken regnskabsmæssig bistand har revisor rent faktisk ydet til selskabet – og hvilken betydning skal dette have for vurderingen?
4. Skal det have nogen betydning, om selskabet har haft til hensigt at påføre en urigtig erklæring på årsrapporten – og i så fald hvilken?

Det er ikke tilstrækkeligt at (Bilag 8, s. 9 nederst) ”*Styrelsen bemærker, at revisor aldrig har benægtet, at han har udført regnskabs- og skattemæssig assistance. Revisor anfægter dog, at han har afgivet den erklæring, der er påført årsrapporten for 2021, hvor hans navn og MNE-nr. fremgår.*”

Erhvervsstyrelsen burde selvstændigt have kontaktet revisor og skriftligt anmodet om at få oplyst, hvilket konkret revisionsarbejde han har udført i relation til årsrapporten 2021. Belysningen af dette sagsfaktum må anses for helt centralt, for den skønsmæssige vurdering af om årsrapporten er ”*groft misvisende*”.

Erhvervsstyrelsen kan ikke blot forholde sig passivt, til revisors centrale (men upræcise og vildledende) oplysninger.

I denne sag har Erhvervsstyrelsen valgt at træffe en afgørelse, om den størst mulige sanktion (tilbagetrækning af regnskab og revision for indeværende regnskabsår og to efterfølgende regnskabsår), for afkrydsning af den mindst mulige erklæring af 4 mulige fra revisor.

Samtidig har Erhvervsstyrelsen specifikt anført i sin afgørelse, at den ikke bestrider, at ledelsen i AA ApS (Bilag 8, s. 12 nederst) ”*ikke har haft til hensigt at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring.*”

Det skal således lægges til grund, at fejlen skyldes en utilsigtet indberetningsfejl. Erhvervsstyrelsen tillægger imidlertid ikke dette nogen relevans eller betydning i sagens afgørelse. Dette er meget usædvanligt, når der skal udøves et skøn og ansvaret ikke er objektivt.

Et væsentligt yderligere faktuel forhold, er så hvilke arbejdsopgaver revisor rent faktisk har udført for AA ApS – i relation til årsrapporten for 2021? Erhvervsstyrelsen anfører jo selv, at lovbemærkningerne til ÅRL § 135, stk. 7 anfører, at det er centralt om fejlen medfører, at ”årsrapporten ikke giver et retvisende billede”.

Hvis revisor rent faktisk har udført det arbejde som fremgår af erklæringen, hvordan kan en erklæring der alene tilkendegiver dette (og her alene i form af en overskrift) indebære, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede?

Regnskabslæseren orienteres ved erklæringen alene om, at en revisor har været involveret i opstillingen af regnskabet - hvad revisor faktisk har været. De i regnskabet indeholdte tal er desuden som opstillet af revisor.

Det er ikke Erhvervsstyrelsens opgave – med hjemmel i ÅRL § 135, stk. 7 / 135 a, stk. 3 – at forsvare ”revisors interesser” i denne sag. Det kan revisor gøre ved et privat søgsmål, hvis nødvendigt. Erhvervsstyrelsen skal alene varetage samfundsmæssige (og indklagedes) interesser.

I den forbindelse bemærkes, at MM ikke blot har ignoreret henvendelserne fra revisor. MM tog desuden ifølge hans tilbagemelding til mig telefonisk kontakt til Erhvervsstyrelsen, for at forhøre hvad han skulle gøre.

Tilbagemeldingen fra telefonekspedienten var, at det kunne hun desværre ikke rådgive om. Statsautoriseret revisor CC ønskede ikke at bistå selskabet, med at få udbedret den mangel der skyldtes hans manglende overholdelse af indgået aftale om indberetning.

Desværre medførte det så, at der ikke blev fulgt op på forholdet fra selskabets ledelsens side – og det har selskabets ledelse anerkendt var en fejl. Men det var ikke fordi MM forsøgte at drage fordel af situationen eller for at ”snyde nogen”.

Der sker fejl af og til – spørgsmålet i denne sag er om sanktionen bør være den hårdest mulige, inden for det af lovgiver hjemlede sanktionsrum – i det omfang der overhovedet er hjemmel den 24. maj 2023, til at udstede en sådan sanktion?

Det bestrides af indklagede.

Til støtte herfor, skal knyttes nogle supplerende bemærkninger til tidligere revisors bistand:

## **5. Tidligere revisors bistand**

Erhvervsstyrelsen anfører (Bilag 8, s. 9 nederst) at:

***”Styrelsen bemærker, at revisor aldrig har benægtet, at han har udført regnskabs- og skattemæssig assistance. Revisor anfægter dog, at han har afgivet den erklæring, der er påført årsrapporten for 2021, hvor hans navn og MNE-nr. fremgår.”*** (min fremhævning med ”fed”)

Dette udsagn fra Erhvervsstyrelsen er direkte misvisende og vildledende.

Det er ikke Erhvervsstyrelsens opgave at ”forsvare” revisor. Erhvervsstyrelsen skal forholde sig til, om sagens faktum er tilstrækkeligt belyst. Dette afklares ikke ved tilkendegivelser fra Erhvervsstyrelsen om, hvad ”*revisor aldrig har benægtet*”.

Revisor burde i stedet være spurgt om faktisk udførte arbejdsopgaver, så faktuelle forhold om reelt udført arbejde, kunne være indgået i den skønsvurdering, som den påberåbte bestemmelse kræver.

Det faktisk udførte arbejde **ignoreres** i stedet blot i Erhvervsstyrelsens afgørelse. Bortset fra, at man finder anledning til at bemærke, at revisor aldrig har benægtet, at der er udført ”*regnskabs- og skattemæssig assistance*”. Men hvad har denne assistance konkret bestået i?

Erhvervsstyrelsen har jo i den tidligere klagesag oplyst, at man har valgt at ignorere de af indklagede fremlagte fakturaoplysninger m.v., med specifikationer af udført arbejde, fordi dette (efter Erhvervsstyrelsens vurdering), alene skulle vedrøre en ”*tvist mellem parterne*.”

**Indklagede kan ikke se, at Erhvervsstyrelsen har inddraget nogen faktuelle oplysninger om det af revisor faktisk udførte arbejde, i sin sagsafgørelse. Dette er en væsentlig mangel.**

Gennem hele denne sag har jeg gentagne gange forsøgt at gøre Erhvervsstyrelsen opmærksom på dette væsentlige faktum og betydningen heraf for vurderingen af, om den afgivne erklæring var ”*groft misvisende*”.

**Erhvervsstyrelsen har simpelthen ikke ønsket at undersøge eller inddrage dette forhold i sin sagsbehandling. Dette er en væsentlig forvaltningsretlig mangel ved afgørelsen.**

Erhvervsstyrelsen burde have rettet henvendelse til statsautoriseret revisor II, og have anmodet denne om at oplyse helt konkret, hvad hans regnskabsmæssige bistand vedrørende 2021 årsrapporten havde omfattet.

Det er AA ApS helt klare synspunkt, at det er centralt for vurderingen af om den foretagne indberetning er ”*groft uagtsom*”, om erklæringen alene omtaler bistand som faktisk er ydet, eller om den omtaler bistand som ikke er ydet af revisor.

**Hvordan kan Erhvervsstyrelsen udføre et retmæssigt konkret skøn (som styrelsen jo anerkender, at der skal foretages), uden en afklaring af og inddragelse af dette centrale faktum?**

For yderligere at dokumentere hvor vildledende tidligere revisors udsagn er, vedlægges tilbud fra statsautoriseret revisor CC den 1. maj 2020, om revision m.v. for bl.a. AA ApS (**Bilag 9**).

Som **Bilag 10** vedlægges også det konkrete tilbud på revision af AA ApS, som CC blev anmodet om at give den 9. juli 2020. Den 19. juli 2020 afgav CC et tilbud herfor på 16.000 kr. ”for hele pakken”.

Det var denne aftale som parterne havde indgået for regnskabsåret 2020 og 2021. Da der ikke var noget eksternt ”behov” for revision af regnskabet, i forhold til eksempelvis eksterne långivere, banker eller andre, endte man så med ikke i praksis at revidere selskabet.

Men direktør MM fra AA ApS havde en klar forventning om, at tidligere revisor ville stå for den praktiske opstilling og indberetning af årsregnskabet 2021.

Spørgsmålet i denne sag er, hvilke konsekvenser denne fejlplacerede tillid skal have, når selskabets ledelse (tvunget af revisors ferieafholdelse) selv er nødsaget til at indberette (efter bedste evne), og i den forbindelse desværre laver en indberetningsfejl.

## **6. Erhvervsstyrelsens begrundelse for, at den afgivne erklæring er ”groft misvisende”**

Erhvervsstyrelsen anfører helt centralt i sin begrundelse at:

*”Styrelsen har ligeledes tillagt overskriften i erklæringen afgørende betydning. Af overskriften fremgår det: ”Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger”. Overskriften i sig selv efterlader – efter styrelsens vurdering – regnskabsbruger med en klar forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet. Selve teksten i erklæringen er ikke afgørende i denne sammenhæng, da det væsentlige er, at regnskabsbrugeren kan blive snydt til at tro, at en godkendt revisor har afgivet en erklæring om regnskabet.” (min fremhævelse med ”fed”)*

Det er fuldstændig korrekt, at den afgivne erklæring giver regnskabslæseren en klar forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet. Dette er netop også hvad der er sket i denne sag. Revisor har bistået selskabet med opstillingen af regnskabet.

Det centrale i den erklæring er, at regnskabsbrugeren får en forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet. Der er intet i erklæringen der anfører, hvad bistanden konkret har vedrørt – ud over overskriften.

Selve teksten er kopieret fra årsregnskabet's afsnit om ”Regnskabspraksis” – hvilket yderligere dokumenterer, at erklæringen er uden reelt indhold og ikke bør kunne tillægges nogen værdi af en blot minimal kyndig regnskabsbruger.

Det gøres gældende, at den afgivne erklæring ikke kan være ”groft misvisende”, jf. også bestemmelsens forarbejder, når den alene giver udtryk for arbejdsopgaver der faktisk er udført af revisor. Erklæringen kan ikke retmæssigt tillægges betydning ud over sit indhold.

**En regnskabsbruger bliver ikke ”snydt”, når denne alene orienteres om regnskabsmæssige arbejdsopgaver, som revisor faktisk har udført.**

Dette er også efterfølgende blevet bekræftet ved, at det reviderede regnskab (af en anden revisor) ikke afvigede fra det først indsendte regnskab.

## **7. Proportionalitetsprincippet**

Den udmålte sanktion skal overholde proportionalitetsprincippet.

Det gøres gældende at Erhvervsstyrelsen ved at udmelde den hårdest mulige sanktion (3 års revision) for den mindste revisionsmæssige erklæring (om opstilling af regnskab) uretmæssigt har **sat ”skøn under regel”**:

**Den hårdest mulige sanktion** udmeldes, alene som følge af, at der er anført, at en erklæring er afgivet af en statsautoriseret revisor. Det tillægges ingen modererende betydning at:

1. Erklæringen fra revisor er **den ”mindste” af de 4 mulige erklæringer** fra revisor, og **overskriften nævner alene revisors påtagne arbejde**, i forbindelse med årsregnskabet.
2. **Revisor har faktisk udført det arbejde der omtales i erklæringen** – hvorfor ingen vildledes eller ”snydes” som følge af den afgivne erklæring.
3. Erklæringen er alene blevet afgivet som følge af en **indberetningsfejl**, som selskabet har **anerkendt og udbedret**, så **snart det orienteres herom af Erhvervsstyrelsen**.
4. Det nævnes alene som en form for ”bibemærkning”, at Erhvervsstyrelsen ikke bestrider, at ledelsen i AA ApS **”ikke har haft til hensigt at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring”**. Dette forhold inddrages slet ikke i den efterfølgende skønsmæssige afvejning, af hvilken sanktion der skal udmåles.
5. Det tillægges ikke nogen betydning, at **virksomheden faktisk havde indgået aftale med revisor om dennes indberetning af årsregnskabet**, og at indberetningsfejlen alene sker fordi revisor pludselig ikke har tid til at indberette rettidigt pga. egen ferie.

6. **Henvendelsen fra revisor har reelt været vildledende**, hvor revisor har givet udtryk for ”på et tidspunkt” (underforstået: ”Tidligere” – ikke vedr. det der nu klages over) at have ydet regnskabs- og skattemæssig assistance til selskabet – på trods af at revisor faktisk har bistået med at opstille netop det regnskab, som den kritiserede erklæring vedrører.

Danske forvaltningsmæssige afgørelser skal være proportionale. Ellers mister borgerne og virksomhederne forståelsen for de afsagte domme. Denne afgørelse savner fuldstændig proportionalitet – størst mulige straf, for utilsigtet erklæring, der angiver faktisk udført arbejde.

## 8. Overordnet konklusion

Det gøres overordnet gældende, at den af Erhvervsstyrelsen den 24. maj 2023 truffe afgørelse i sagen [sagsnr. 1] er ugyldig, primært som følge af bl.a.:

1. **Mangelfuld partshøring:** På trods af specifik anmodning herom, er indklagede ikke oplyst, om hvilken hjemmel der overvejes at træffe afgørelse i sagen på baggrund af, samt hvilke faktuelle forhold, som Erhvervsstyrelsen reelt agter at lægge vægt på i forbindelse med, at der skal træffes ny afgørelse i sagen.
2. **Manglende hjemmel:** Sagens faktum på afgørelsestidspunktet, hjemler ikke den truffe afgørelse. Erhvervsstyrelsen kan ikke træffe en afgørelse den 24. maj 2023, alene på baggrund af de faktuelle forhold, på tidspunktet for den oprindelige ugyldige afgørelse den 30. november 2022. Sagen skal afgøres ud fra faktum ved sagens nye afgørelse.
3. **Mangelfuld begrundelse:** En væsentlig del af afgørelsens centrale begrundelse er ikke indeholdt i den afsagte afgørelse, men fremgår derimod af separat korrespondance fra Vicedirektør HH.

Sådanne juridiske begrundelser vedrørende betydningen af sagens faktum og hvilket tidspunkt der er afgørende i relation hertil – forhold der er helt centrale for afgørelsens resultat – skal naturligvis fremgå af selve afgørelsen og ikke af ”sidekorrespondance”.

4. **Tilsidesættelse af Officialmaksimen.** Erhvervsstyrelsen burde selvstændigt – efter indklagedes oplysninger om revisors faktiske bistand - have kontaktet tidligere revisor, med anmodning om oplysninger om den faktisk ydede bistand, i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten for 2021.
5. **Forkert skønsvurdering:** Erhvervsstyrelsen burde have tillagt det afgørende vægt, i forbindelse med bevisvurderingen af, om regnskabsoplysningerne var ”groft misvisende”, om de oplysninger som fremgår af den indførte erklæring, reelt svarer til det af revisor udførte arbejde, eller om dette arbejde ikke er udført.

6. **Tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet:** Erhvervsstyrelsen har uretmæssigt sat ”*skøn under regel*” og har undladt selvstændigt at inddrage bl.a. følgende forhold i sin skønsvurdering:

- 1) **det af revisor faktisk udførte arbejde** – i forhold til det arbejde som erklæringen faktisk angiver som værende udført af revisor,
- 2) **hvilken erklæringstype der er tale om**, herunder specifikt, at der er tale om en erklæring uden nogen form for sikkerhed fra revisors side,
- 3) at **indberetningen er sket ved en beklagelig fejl**, hvor AA ApS ikke har haft til hensigt, at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring,
- 4) at **fejlen anerkendes** så snart indklagede (som er uden regnskabsmæssig baggrund) fyldestgørende oplyses herom **og rettes straks** indklagede orienteres af Erhvervsstyrelsen,
- 5) at **revisor oprindelig havde påtaget sig at indberette årsrapporten**, men pga. ferieafholdelse ved fristudløb, reelt påtvang indklagede selv at foretage indberetningen.

Der henvises desuden til de supplerende faktuelle forhold og anbringender m.v., som blev anført i forbindelse med den første klage over Erhvervsstyrelsens afgørelse (j.nr. 23/00159).

Såfremt Erhvervsankenævnet foretager en konkret skønsvurdering, af den pålagte sanktion, henvises til indklagedes tidligere fremsatte synspunkter i relation hertil, i den tidligere klagesag.

Denne klage vedrører den 3. afgørelse fra Erhvervsstyrelsen om samme forhold. Indklagede har væsentlige udgifter til juridisk bistand, for at kunne varetage sine interesser.

Måtte Erhvervsankenævnet nå frem til, at afgørelsen igen er ugyldig, anmodes nævnet om – i videst mulige omfang - at tilkendegive sine synspunkter omkring sagens materielle forhold.  
...”

I Erhvervsstyrelsens udtalelse af 23. august 2023 fremgår om sagens retlige omstændigheder:

”...

## **2. Sagens retlige grundlag**

Erhvervsstyrelsen fører kontrol med modtagne årsrapporter i henhold til årsregnskabslovens § 159 b, stk. 1, med henblik på at kontrollere overholdelsen af årsregnskabsloven, bogføringsloven, selskabsloven, hvidvaskloven, revisorloven m.fl.

Erhvervsstyrelsen kan påbyde en virksomheds ledelse at berigtige et forhold i årsrapporten, således at der indsendes en ny behørig og godkendt årsrapport, jf. § 161, stk. 1.

## 2.1. Tilbagetrækning af årsrapport

I henhold til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 1. pkt., offentliggør Erhvervsstyrelsens straks modtagne årsrapporter.

I tilfælde, hvor Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol konstaterer, at en årsrapport indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at den er groft misvisende, kan styrelsen trække årsrapporten tilbage fra offentliggørelse, jf. § 154, stk. 1, 2. pkt.

§ 154, stk. 1, har følgende ordlyd:

*”Erhvervsstyrelsen bekendtgør straks modtagelse af årsrapporter, undtagelseserklæringer m.v., som indsendes i stedet herfor, afsluttende likvidationsregnskaber samt halvårsrapporter for statslige aktieselskaber. Konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse. En årsrapport m.v., som ikke er behørigt godkendt og revideret, kan tilsvarende trækkes tilbage fra offentliggørelse.” (styrelsens understregning)*

§ 154, stk. 1, 2. pkt., blev indført ved lov nr. 642 af 19. maj 2020 og trådte i kraft den 1. juli 2020.

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen fremgår:

*”En fejlagtig eller mangelfuld årsrapport kan vildlede regnskabsbruger, fordi der er tale om et selvstændigt dokument i pdf-format, hvor der ikke er mulighed for at påføre en advarsel om fejlen eller manglen. Det foreslås, at adgangen til tilbagetrækning fremover fremgår direkte af lovteksten.*

*Det foreslås, at der indsættes et nyt 2. pt. i § 154, stk. 1 som fastslår, at konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dette tilbage fra offentliggørelse.*

*En årsrapport m.v. kan efter det foreslåede 2. pkt. alene trækkes tilbage, hvis den er groft misvisende, dvs. hvor det åbenbart er i regnskabsbrugers interesse, at den trækkes tilbage. Her har risikoen for, at regnskabsbruger*

*foretager fejldispositioner større betydning end hensynet til, at registreringshistorikken kan følges.*

*En årsrapport m.v. er groft misvisende, hvis dokumentet som helhed ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver m.v. og det i øvrigt kan anses som misvisende. Begrebet groft misvisende dækker over fejl og mangler, der er mere alvorlige end de, som omfattes af det almindelige væsentlighedsprincip i § 13, stk. 1, nr. 3. Det almindelige væsentlighedsprincip i årsregnskabsloven er det samme som under de internationale regnskabsstandarder IFRS. Der er tale om et væsentligt forhold, når en undladelse eller fravigelse m.v. med rimelighed må antages at kunne påvirke regnskabsbrugerens beslutningstagen. Hvornår der er tale om, at et regnskab er groft misvisende, vil altid bero på et konkret skøn. Groft misvisende vil dog normalt dække over de situationer, hvor der er stor risiko for, at regnskabsbrugerne vil træffe en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbrugerne.*

*Den foreslåede bestemmelse vil derfor ikke finde anvendelse i alle tilfælde, hvor styrelsen konstaterer væsentlige fejl og mangler, men alene hvor dokumentet indeholder så alvorlige fejl og mangler, at det må anses som groft misvisende. Tilbagetrækning af årsrapporten vil eksempelvis kunne ske i sager, hvor der er indberettet et åbenlyst forkert dokument, f.eks. en skatteopgørelse.*

*Selvom en årsrapport m.v. indeholder alvorlige fejl og mangler, kan regnskab bruger have behov for dokumentet, f.eks. i forbindelse med en igangværende retssag. Dokumentet kan udleveres i forbindelse med anmodning om aktindsigt efter de almindelige forvaltningsretlige regler herom.”*

## **2.2. Revisionspligt**

Indledningsvist bemærkes til retsgrundlaget, at den påklagede afgørelse af den 24. maj 2023 om revision for regnskabsåret 2021 og de to følgende regnskabsår, er truffet efter § 135, stk. 7, og § 135 a, stk. 1, som gældende i henhold til lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2020 samt den ændring der følger af lov nr. 642 af 19. maj 2020.

Begge bestemmelser er senere - ved lov nr. 695 af 24. maj 2022 - ophævet og videreført i andre bestemmelser i årsregnskabsloven, med virkning fra og med regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere. Denne ændringslov har dermed ikke haft indvirkning på den indklagede afgørelse af den 24. maj 2023, som Erhvervsstyrelsen har truffet i forhold til Virksomhedens årsrapport for 2021, der blev indberettet den 20. juli 2022.

I forbindelse med Erhvervsstyrelsens kontrol kan styrelsen, hvis der konstateres at være væsentlige fejl eller mangler i årsrapporten i forhold til bl.a. regnskabslovgivningen, beslutte, at virksomheden ikke kan benytte

muligheden for at undlade revision i indeværende og de to efterfølgende regnskabsår.

Hjemlen til at træffe beslutning herom – og som den påklagede afgørelse er truffet efter – har fremgået af årsregnskabslovens § 135, stk. 7<sup>1</sup>, som har følgende ordlyd:

*”Stk. 7. Hvis Erhvervsstyrelsen ved en kontrol af årsrapporten i henhold til § 159 b, stk. 1, konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 3. pkt. ikke kan anvendes af virksomheden i indeværende og de 2 følgende regnskabsår. Styrelsen kan dog altid beslutte, at undtagelsen ikke kan anvendes, hvis der er ydet lån, som er omfattet af selskabslovgivningens forbud om lån til virksomhedsdeltagere og ledelse, og der er tale om lån af ikke ubetydelig størrelse eller gentagne overtrædelser af forbuddet i selskabslovgivningen. Styrelsen kan samtidig beslutte, at virksomheden ikke kan anvende bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt. Erhvervsstyrelsen kan i særlige tilfælde beslutte at forlænge perioden, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med yderligere 1 regnskabsår.”* (styrelsens understregning)

Af de specielle bemærkninger til § 135, stk. 7<sup>2</sup>, hvor bestemmelsen blev udvidet til også at gælde revisionspligt i indeværende regnskabsår, fremgår:

*”Det har betydning i de situationer, hvor styrelsen i forbindelse med en regnskabsundersøgelse pålægger virksomheden at indsende en ny årsrapport i henhold til § 161, nr. 3, fordi den undersøgte årsrapport er så fejlbehæftet eller mangelfuld, at den ikke giver et retvisende billede af virksomheden.*

*Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med modtagelsen af påbudte omgjorte årsrapporter, der ikke er reviderede, i flere tilfælde konstateret, at årsrapporterne fortsat indeholder væsentlige fejl og mangler. Det kan f.eks. skyldes, at en virksomhedsejer, der ikke selv besidder de fornødne kompetencer, selv har forsøgt at berigtige årsrapporten uden assistance fra en revisor eller en anden regnskabskyndig person. Sådanne sager medvirker til at forsinke offentliggørelsen af en retvisende årsrapport for regnskabsbrugerne.*

*Den foreslåede bestemmelse medvirker derfor til, at regnskabsbrugerne hurtigst muligt får adgang til en retvisende årsrapport.*

*Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen.*” (styrelsens understregning)

Om ”væsentlige fejl og mangler” fremgår følgende af de specielle bemærkninger til § 135, stk. 7<sup>3</sup>, at

*”Væsentlige mangler eller fejl efter den foreslåede bestemmelse vil som hidtil omfatte overtrædelser af selskabs- eller regnskabslovgivningen,*

<sup>1</sup> Lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019, som ændret ved lov nr. 642 af 19. maj 2020.

<sup>2</sup> Lov nr. 1232 af 18. december 2012.

<sup>3</sup> Indsat ved lov nr. 720 af 25. juni 2010 (indførelse af revisionspligt i 2 år).

hvor der ikke er grundlag for at rejse en egentlig straffesag mod virksomheden og/eller dens ejer. Fastlæggelsen af fejlen eller manglens omfang vil tage udgangspunkt i virksomhedens forhold, herunder regnskabsbrugernes interesse i at få den pågældende oplysning, og der skal som udgangspunkt være tale om fejl, der bevirker, at der ikke gives et retvisende billede af virksomheden. Herudover vil væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen som f.eks. ulovlige aktionærlån af betydelig størrelse være omfattet af den foreslåede bestemmelse. Hvis der omvendt er tale om ubetydelige fejl og mangler i forhold til regnskabs- eller selskabslovgivningen, og fejlene og manglerne samlet set er uvæsentlige i forhold til det samlede økonomiske billede af virksomheden, berettiger dette ikke til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer afgørelse i medfør af bestemmelsen. Der kan f.eks. være tale om, at virksomheden har glemt at give en formel noteoplysning. Sådanne ubetydelige fejl og mangler betyder, at en regnskabsbruger uanset fejlen eller manglen vil kunne danne sig et fornuftigt billede af virksomheden. Hvis der f.eks. er tale om et forhold, der betyder, at virksomhedens samlede aktiver eller egenkapital ændrer sig ubetydeligt, taler en tommelfingerregel for, at der som udgangspunkt ikke er tale om en overtrædelse af regnskabslovgivningen, der kan begrunde, at virksomhedens mulighed for fravalg af revision bør bortfalde.” (styrelsens understregning)

Det bemærkes, at § 135, stk. 7 - ved lov nr. 695 af 24. maj 2022, som trådte i kraft den 1. juli 2022 - er ophævet og videreført i § 135 a, stk. 3, med virkning fra og med regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere. I denne sag er det § 135, stk. 7, der finder anvendelse, da påklagede afgørelse vedrører Virksomhedens årsrapport for 2021, hvorfor regnskabsåret ligger forud for den nye bestemmelses anvendelsesområde.

I tilfælde, hvor Erhvervsstyrelsen har truffet beslutning efter § 135, stk. 7, følger det af § 135 a, stk. 1<sup>4</sup>, at revisionen skal være udført af en godkendt revisor. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Kun revisorer, som er godkendt hertil i henhold til revisorloven, kan revidere årsregnskaber og koncernregnskaber, som er omfattet af revisionspligten i § 135, stk. 1, 1. pkt., og afgive en udtalelse om ledelsesberetningen m.v., jf. § 135, stk. 5, 3. og 4. pkt. Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis en virksomhed, som er fritaget for revisionspligt efter § 135, stk. 1, 3. pkt., vælger at lade sit årsregnskab revidere eller vælger at lade en revisor udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten.” (styrelsens understregning)

Herved har lovgiver taget stilling til, at det kun er godkendte revisorer, der må afgive en erklæring til en årsrapport uanset om erklæringen er afgivet med høj grad af sikkerhed eller uden sikkerhed.

---

<sup>4</sup> Lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019, som ændret ved lov nr. 695 af 24. maj 2022.

Det bemærkes, at bestemmelsen - ved lov nr. 695 af 24. maj 2022, som trådte i kraft den 1. juli 2022 - er nyaffattet som følge af ophævelsen af § 135, stk. 7, idet pligten til at anvende godkendte revisorer er videreført i § 135 b. Denne ændring har dog først virkning fra og med regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

### **2.3. Ansvar for indberetning af årsrapporter**

I indsendelsesbekendtgørelsen nr. 1054 af 31. maj 2021, som ændret ved bekendtgørelse nr. 1003 af 26. juni 2023, er reglerne for indberetning af årsrapporter, herunder ansvaret herfor, reguleret.

Det følger af bekendtgørelsens § 2, stk. 1, at

*”§ 2. Virksomhedens ledelse er ansvarlig for årsrapporter og undtagelserklæringer m.v., som indberettes til Erhvervsstyrelsen i stedet for årsrapporter, samt halvårsrapporter for statslige aktieselskaber og delårsrapporter for børsnoterede virksomheder, uanset om ledelsen har anmodet en rådgiver, f.eks. en revisor eller en advokat, om at forestå indberetningen til styrelsen.*

*Stk. 2. Erhvervsstyrelsen kan i indtil 5 år fra modtagelsen af et regnskabsdokument, jf. stk. 1, kræve, at virksomheden indsender dokumentation for, at det pågældende regnskabsdokument er udarbejdet, eventuelt revideret, og godkendt samt indberettet til styrelsen i overensstemmelse med lovgivningen og vedtægterne, jf. årsregnskabslovens § 160.*

*Stk. 3. Indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at det er den endelige, godkendte version af regnskabsdokumentet, jf. stk. 1, som er indberettet til styrelsen, og for de underskriftsforhold, som fremgår af § 28, stk. 7, § 29, stk. 6, § 30, stk. 6, og § 31, stk. 3. Erhvervsstyrelsen kan i indtil 5 år fra modtagelsestidspunktet kræve, at indberetteren indsender dokumentation for at have opfyldt sine forpligtelser i henhold til denne bekendtgørelse.” (styrelsens understregning)*

Det er således en virksomheds ledelse, der er ansvarlig for årsrapporter, uanset om ledelsen har anmodet fx en revisor om at forestå indberetningen. Videre er det indberetter af en årsrapport der er ansvarlig for, at det er den endelige godkendte årsrapport, som indberettet til Erhvervsstyrelsen.

Videre følger det af bekendtgørelsens § 28, stk. 7, at

*”§ 28. Årsrapporten skal være forsynet med dokumentation for, at den er udarbejdet og godkendt i overensstemmelse med lovgivningen, herunder lovgivningen i en udenlandsk stat, hvis den virksomhed, som har udarbejdet årsrapporten, har hjemsted i en udenlandsk stat.*

*Stk. 2. Det skal tydeligt fremgå af årsrapporten, hvem der har udarbejdet, godkendt og bekræftet årsrapporten, idet de pågældendes navne og funktioner skal være tydeligt angivet i årsrapporten.*

*Stk. 3. Dirigenten for generalforsamlingen eller det tilsvarende godkendelsesorgan, som har godkendt årsrapporten, bekræfter ved sin underskrift på årsrapporten, at årsrapporten er godkendt af*

virksomhedens ansvarlige ledelsesorganer, og at den har været fremlagt og er godkendt af generalforsamlingen m.v. i overensstemmelse med lovgivningens og vedtægternes krav herom.

Stk. 4. Har en revisor afgivet en erklæring til årsrapporten, skal erklæringen være indeholdt i den indberettede årsrapport. Det skal tydeligt være angivet, hvem der har afgivet erklæringen, og erklæringen skal være underskrevet af den pågældende revisor. Revisionsvirksomhedens CVR-nummer og revisors MNE-nummer skal anføres. (styrelsens understregning)

Stk. 5. Virksomheden skal opbevare et eksemplar af årsrapporten, som er underskrevet af dirigenten for generalforsamlingen og en eventuel revisor, jf. stk. 3 og 4, og som er underskrevet af alle medlemmerne af de ledelsesorganer, som er ansvarlige for at aflægge årsrapporten efter årsregnskabslovens kapitel 2. En ledelsespåtegning kan dog undlades, hvis virksomheden opfylder betingelserne herfor i årsregnskabslovens § 9 a.

Stk. 6. Uanset stk. 3-5 stilles der ikke krav om, at underskrifterne er gengivet i den digitalt indberettede årsrapport.

Stk. 7. Indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor som foreskrevet i stk. 3 og 4, og at det er den endelige, godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen, jf. § 2, stk. 3.” (styrelsens understregning)

Det er således indberetteren af årsrapporten, der indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor, og at det er den endelige, godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen.

## **2.4. Revisorloven**

I lovbekendtgørelse nr. 1219 af 31. august 2022, som senest ændret ved lov nr. 718 af 13. juni 2023, er revisor særlige rolle specificeret.

Det følger af lovbekendtgørelsens § 16, stk. 1, at:

“Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.” (styrelsens understregning).

## **3. Erhvervsstyrelsens udtalelse**

### **3.1. Indledende bemærkninger**

Denne sag handler om, hvorvidt Erhvervsstyrelsens afgørelse af den 24. maj 2023 - som vedrører Virksomhedens årsrapport for 2021 (bilag A), der er

behæftet med en urigtig erklæring fra en godkendt revisor – er truffet lovmedholdeligt.

Erhvervsstyrelsen har – på baggrund af Erhvervsankenævnets kendelse af den 31. marts 2023 (Klagers bilag 3) om hjemvisning af sagen til fornyet behandling – truffet en ny afgørelse om den omtvistede årsrapport for 2021, som indberettet den 20. juli 2022 (bilag A).

Det skal fremhæves, at den påklagede afgørelse af den 24. maj 2023 således vedrører årsrapporten, der blev indberettet af Virksomheden den 20. juli 2022, og dermed ikke den nye påbudte årsrapport for 2021, der er indberettet den 4. januar 2023 (bilag I), da afgørelsen vedrører overtrædelsen af årsregnskabsloven ved indberetning den 20. juli 2022.

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at afgørelsen af den 24. maj 2023 er lovlig og korrekt. Til støtte herfor afgiver styrelsen nedenstående bemærkninger.

### **3.2. Hjemmel i årsregnskabsloven**

Erhvervsstyrelsen har truffet afgørelse efter følgende bestemmelser i årsregnskabsloven:

- § 154, stk. 1, 2. pkt. om tilbagetrækning af årsrapport for 2021, der blev indberettet den 20. juli 2022,
- § 135, stk. 1, 1. pkt., om påbud om revision af den nye påkrævede årsrapport for 2021,
- § 135 a om, at revisionen skal være foretaget af en godkendt revisor, og
- § 135, stk. 7, om, at Virksomheden er påbudt revision af sine årsregnskaber for de efterfølgende to regnskabsår.

Som fremhævet under afsnit 2 om det retlige grundlag, er afgørelsen truffet på baggrund af reglerne i love nr. 838 af 8. august 2020 med de ændringer, der følger af lov nr. 642 af 19. maj 2020.

Dette er uagtet, at der ved lov nr. 695 af 24. maj 2022, der trådte i kraft den 1. juli 2022, er vedtaget ændringer i nogle af de bestemmelser, som afgørelsen hviler på, da det fremgår klart af denne ændringslovs § 2, stk. 4, at disse ændringer først har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

Det er således de regler, der er gældende på afgørelsestidspunktet, der finder anvendelse. Når Klager nederst på side 7 i klageskriftet angiver, at der ikke er hjemmel til at påbyde revision efter § 135, stk. 7, for regnskabsåret 2023, så er dette ikke korrekt.

### **3.3. Årsrapportens urigtige erklæring**

Indledningsvist skal det bemærkes, at det er ubestridt, at den erklæring, der blev påført virksomhedens årsrapport for 2021, som indberettet den 20. juli

2022 (bilag A), er fejlbehæftet. Som det fremgår på side 5 i årsrapporten, fremstår erklæringen som en erklæring om opstilling af regnskab afgivet af Statsautoriseret revisor CC, der har tilknytning til DD A/S, Statsautoriserede revisorer. Erklæringen er påført revisors MNE-nr., der er et unikt identifikationsnummer for godkendte revisorer og knyttet personligt til revisors CPR-nr.

I Klagers redegørelse af den 22. november 2022 (bilag C) anerkendes det, at de anførte identifikationsoplysninger i erklæringen på årsrapporten for 2021, ikke skulle have været anført.

Det er styrelsens vurdering, at en årsrapport der er påført en erklæring fra en godkendt revisor alt andet lige, fremstår som mere troværdig og gennemarbejdet over for regnskabsbrugeren end en årsrapport, hvor der *ikke* er påført en erklæring fra en godkendt revisor.

Erklæringen fremstår klart for regnskabsbrugeren som om, den er afgivet af en godkendt revisor, herunder med anførsel af revisors navn og MNE-nr. Erklæringens overskrift – *Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger* – efterlader også – efter styrelsens vurdering - regnskabsbrugeren med det klare indtryk, at revisor har været inde over opstillingen af årsregnskabet.

Om end selve indholdet af den konkrete erklæring ikke stemmer overens med indholdet af en korrekt erklæring om opstilling af årsregnskabet, så kan en regnskabsbruger allerede på baggrund af erklæringens misvisende overskrift og anførelsen af revisors navn og MNE-nr. fejlagtigt komme til at tro, at en godkendt revisor har afgivet en erklæring vedr. regnskabet og derved tillægge Virksomhedens årsrapport og finansielle oplysninger i øvrigt større værdi.

Revisor agerer desuden som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16<sup>5</sup>. Et faktum, som er alment kendt i den bredere offentlighed. En regnskabsbruger vil således – efter styrelsens vurdering – også allerede af denne grund tillægge et regnskab med en erklæring afgivet af en revisor større værdi end et regnskab uden.

Det er således styrelsens klare vurdering, at en regnskabsbruger vil tillægge en årsrapport, der fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor, større værdi og troværdighed, end årsrapporten nødvendigvis har.

Det forhold, at der – som angivet i klageskriftet på side 12 - har været en korrespondance mellem revisor og Virksomheden omkring det arbejde, der ønskes og påtænkes udført i forbindelse med årsrapporten for 2021, har ikke betydning for at årsrapporten, der blev indberettet den 20. juli 2022, faktisk blev påført en urigtig erklæring fra en godkendt revisor.

Hertil skal styrelsen bemærke, at der er grundlæggende forskel på, om en revisor udelukkende har udført regnskabsassistance til virksomheden, eller

---

<sup>5</sup> Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), LBK nr. 1219 af 31. august 2022.

om en revisor rent faktisk også udarbejder en erklæring på årsrapporten om, at han opstillet denne og ydet regnskabsmæssig assistance.

I denne sag har statsautoriseret revisor CC *ikke* afgivet den pågældende erklæring, og derfor er der tale om en væsentlig fejl, når Virksomhedens årsrapport, der blev offentliggjort på CVR.dk, angiver dette.

### 3.4. Tilbagetrækning af årsrapporten for 2021

Når styrelsen som myndighed modtager og offentliggør regnskabsdata til brug for regnskabsbrugere og bliver gjort bekendt med, at der er offentliggjort en årsrapport, der indeholder en urigtig erklæring, så vil styrelsen agere på det faktum og trække årsrapporten tilbage fra offentliggørelse, jf. årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt.

Det er styrelsens vurdering, at en årsrapport indeholdende en urigtig erklæring, *er* groft misvisende i henhold til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt. og skal trækkes tilbage fra offentliggørelse hurtigst muligt, så regnskabsbrugere ikke foretager fejlagtige dispositioner på baggrund af den.

I disse tilfælde skal styrelsen varetage regnskabsbrugernes interesse og sikre, at der ikke er nogen, der disponerer på baggrund af en årsrapport, der er groft misvisende.

Vurderingen af, hvornår der er tale om en årsrapport, som er groft misvisende, er et konkret skøn, der foretages af styrelsen. Af lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., kan udledes flere forhold, som styrelsen kan lægge vægt på i forbindelse med udøvelsen af sit skøn.

Det fremgår blandt andet af bemærkningerne, at:

*”Årsrapporten m.v. kan efter det foreslåede 2. pkt. alene trækkes tilbage, hvis den er groft misvisende, dvs. hvor det åbenbart er i regnskabsbrugers interesse, at den trækkes tilbage. Her har risikoen for, at regnskabsbrugere foretager fejlpositioner større betydning end hensynet til, at registreringshistorikken kan følges.”* (styrelsens understregning).

*”Begrebet groft misvisende dækker over fejl og mangler, der er mere alvorlige end de, som omfattes af det almindelige væsentlighedsprincip i § 13, stk. 1, nr. 3. Det almindelige væsentlighedsprincip i årsregnskabsloven er det samme som under de internationale regnskabsstandarder IFRS. Der er tale om et væsentligt forhold, når en undladelse eller fravigelse m.v. med rimelighed må antages at kunne påvirke regnskabsbrugernes beslutningstagen.”* (styrelsens understregning).

*”Groft misvisende vil dog normalt dække over de situationer, hvor der er stor risiko for, at regnskabsbrugeren træffer en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbrugeren.”* (styrelsens understregning).

*"Hvornår der er tale om, at et regnskab er groft misvisende, vil altid bero på et konkret skøn." (styrelsens understregning).*

Det er styrelsens vurdering, at bemærkningerne til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., ikke indeholder en udtømmende opstilling af, hvad der kan være en tilbagetrækningsgrund, men derimod angiver eksempler på, hvornår et forhold kan siges at være groft misvisende og dermed begrunde en tilbagetrækning. Det er ikke styrelsens opfattelse, at samtlige af de forhold, der er anført i bemærkningerne, skal være opfyldt, for at en årsrapport kan siges at være groft misvisende.

Styrelsen hæfter sig særligt ved det forhold, at fejlen skal kunne påvirke en regnskabsbruger til at foretage fejlagtige dispositioner for, at et forhold kan karakteriseres som groft misvisende. Det er styrelsens vurdering, at en årsrapport, der indeholder en erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, men hvor revisor ikke har udfærdiget den, underskrevet den og påført sit MNE-nr., kan føre til, at regnskabsbruger foretager fejlagtige dispositioner på baggrund af årsrapporten. Som følge heraf er det styrelsens opfattelse, at årsrapporten er groft misvisende og dermed skal trækkes tilbage fra offentliggørelse.

I denne sammenhæng er det afgørende, hvordan erklæringen fremstår med en overskrift, der tydeligt angiver, at der er tale om en erklæring fra en godkendt revisor, samt anførelsen af revisors navn og MNE-nr.

Styrelsen har ligeledes tillagt overskriften i erklæringen afgørende betydning. Af overskriften fremgår det: "Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger". Overskriften i sig selv efterlader – efter styrelsens vurdering - regnskabsbruger med en klar forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet. Selve teksten i erklæringen er ikke afgørende i denne sammenhæng, da det væsentlige er, at regnskabsbruger kan blive snydt til at tro, at en godkendt revisor har afgivet en erklæring om regnskabet.

En revisor er ydermere offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16, og det er derfor altafgørende, at regnskabsbrugerne kan have tillid til revisors arbejde og de erklæringer, der afgives af en godkendt revisor.

Det er kun en godkendt revisor, der kan afgive en revisionspåtegning eller udføre andet arbejde, der medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten, jf. årsregnskabslovens § 135 a.

Det er derfor styrelsens vurdering, at en regnskabsbruger - med rette - anspores til at tillægge en årsrapport, der fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor, mere værdi og troværdighed, end årsrapporten nødvendigvis har, uagtet hvilken erklæringstype, der er tale om. Der vil derfor være en risiko for, at en regnskabsbruger vil træffe nogle beslutninger af økonomisk karakter og med risiko for økonomisk tab til følge, alene fordi regnskabsbruger har tillagt virksomhedens årsrapport og finansielle oplysninger i øvrigt en større værdi og troværdighed, på baggrund af erklæringen.

Det er derfor styrelsens vurdering, at det er åbenbart i regnskabsbrugernes interesse, at årsrapporten for 2021, som – efter styrelsens vurdering - må betragtes som groft misvisende, eftersom den indeholder en urigtig erklæring, trækkes tilbage fra offentliggørelse, jf. årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt.

Det skal i øvrigt bemærkes, at det vil være i den forurettede revisors interesse, at årsrapporten med den urigtige erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af ham, men uden hans medvirken hertil, hurtigst muligt trækkes tilbage fra offentliggørelse. Dette understøttes yderligere af den af statsautoriseret revisor CCs henvendelse til styrelsen af 14. november 2022, hvor han netop anmoder virksomheden om at omgøre årsrapporten (bilag B).

### **3.5. Påbud om revision**

Styrelsen bestrider ikke, at ledelsen – på baggrund af det anførte – ikke har haft til hensigt at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring.

Det fremgår imidlertid af indsendelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 1, at virksomhedens ledelse er ansvarlig for årsrapporter, som indberettes til Erhvervsstyrelsen. Det fremgår yderligere af indsendelsesbekendtgørelsens § 28, stk. 7, at indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor, og at det er den endelige, godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen. Dette er også fremhævet i styrelsens afgørelse af 24. maj 2023, ligesom det er nærmere uddybet i afsnit 3.6 nedenfor.

Det følger af årsregnskabslovens § 135, stk. 7, at Erhvervsstyrelsen kan fratage en virksomhed muligheden for at undlade revision i indeværende og de to efterfølgende regnskabsår, hvis Erhvervsstyrelsen ved en gennemførelse af en kontrol i henhold til årsregnskabslovens § 159, b, stk. 1, konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.

I forbindelse med at styrelsen vurderer at pålægge en virksomhed revision efter § 135, stk. 7, foretager styrelsen altid et konkret skøn af, om der foreligger en ”væsentlig fejl eller mangel”.

Det fremgår af bemærkningerne til § 135, stk. 7, at:

*”Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen.”*

En væsentlig fejl eller mangel kan også – efter styrelsens opfattelse – være en urigtig erklæring i en årsrapport, uanset om det regnskabsmæssige indhold er forkert eller ej.

Årsrapporten skal understøtte regnskabsbruger i blandt andet deres økonomiske beslutninger og derfor skal oplysningerne være pålidelige og

omhandle forhold, der normalt er relevante for regnskabsbrugerne, jf. årsregnskabslovens § 12, stk. 2 og 3. En årsrapport, der indeholder en erklæring afgivet af en godkendt revisor, men uden dennes vidende herom, medfører efter styrelsens opfattelse, at erklæringen er urigtig og ikke kan anses for at være pålidelig information.

En erklæring i en årsrapport, der fremstår som om den er afgivet af en godkendt revisor, men ikke er afgivet af denne, kan - efter styrelsens opfattelse – indeholde væsentlig fejlinformation således, at regnskabsbruger kan træffe afgørelser af økonomisk betydning på baggrund af årsrapporten.

En erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, har en endog stor betydning for regnskabsbrugeren. Den almene regnskabsbruger tillægger – efter styrelsens opfattelse - en årsrapport - der fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor - mere værdi og troværdighed, end årsrapporten i virkeligheden har. Dette uagtet hvilken erklæringstype, der er tale om. Dette gælder også, selvom erklæringen ikke indeholder, hvad man ”normalt” forventer af den pågældende erklæringstype.

En revisor er - som tidligere beskrevet i afsnit 3.4 - samtidig offentlighedens tillidsrepræsentant, og det er altafgørende, at regnskabsbrugerne kan have tillid til revisors arbejde og de erklæringer, der afgives af en godkendt revisor.

Dette indikerer revisor også overfor ledelsen i e-mail af 15. september 2022 (Klagers bilag 3, side 41-43 om korrespondance mellem parterne), hvor han gør opmærksom på, at erklæringen fortsat fremgår på cvr.dk, og at hele Erhvervsstyrelsens indberetningssystem netop er baseret på tillid til indberetninger og revisors erklæringer.

Der vil således være en risiko for, at en regnskabsbruger vil træffe økonomiske beslutninger på baggrund af årsrapporten, alene fordi regnskabsbrugeren har tillagt virksomhedens årsrapport og finansielle oplysninger i øvrigt en større værdi og troværdighed på baggrund af erklæringen.

Det forhold, at ledelsen valgte ikke at tilbagetrække årsrapporten, selvom revisor gjorde opmærksom på, at den påførte erklæring ikke var afgivet af ham, anser styrelsen for at være en skærpende omstændighed. Revisors navn og MNE-nr. er blevet anvendt uretmæssigt og sammenholdt med ledelsens ansvar for indberetningen af årsrapporten, er det efter styrelsens opfattelse klart, at der er sket en væsentlig overtrædelse af regnskabslovgivningen. Det er styrelsens opfattelse, at årsrapporten således indeholder væsentlig fejlinformation, der kan føre til, at regnskabsbruger, på et urigtigt grundlag, træffer beslutninger af økonomisk betydning.

Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 135, stk. 7, at:

*”.... Fastlæggelsen af fejlen eller manglernes omfang vil tage udgangspunkt i virksomhedens forhold, herunder regnskabsbrugernes interesse i at få den pågældende oplysning, og der skal som udgangspunkt*

være tale om fejl, der bevirker, at der ikke gives et retvisende billede af virksomheden”...

”....Hvis der omvendt er tale om ubetydelige fejl og mangler i forhold til regnskabslovgivningen, og fejlene og manglerne samlet set er uvæsentlige i forhold til det samlede økonomiske billede af virksomheden, berettiger det ikke til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer afgørelse i medfør af bestemmelsen. Der kan f.eks. være tale om, at virksomheden har glemt at give en noteoplysning....”.

Det er styrelsens vurdering, at regnskabsbrugerne har en stor interesse i at vide med sikkerhed, om der er en revisor, der har været inde over regnskabet, har assisteret ved udarbejdelsen og afgivet en erklæring om det udførte arbejde. Det vil give regnskabsbrugerne nogle falske forventninger til, at regnskabet kan være mere pålideligt, hvis det fremstår med en erklæring afgivet af en godkendt revisor. Derfor er det styrelsens vurdering, at det ikke er en ubetydelig fejl, at Virksomhedens ledelse har indberettet et regnskab med en årsrapport indeholdende en urigtig erklæring. Det er ligeledes styrelsens vurdering, at det er en skærpende omstændighed, at Virksomhedens ledelse ikke får bragt forholdet i orden i det øjeblik, de konstaterer fejlen.

Samlet set og ud fra en konkret vurdering, er det derfor styrelsens opfattelse, at årsrapporten for 2021 – indberettet den 20. juli 2022 - der indeholdt en urigtig erklæring fra statsautoriseret revisor II, må betegnes som værende behæftet med en væsentlig fejl, der hjemler, at styrelsen kan pålægge revision efter årsregnskabslovens § 135, stk. 7.

### **3.6. Ledelse og indberetter har ansvaret**

Virksomheden har den 20. juli 2022 foretaget digital indberetning af årsrapporten for 2021 (bilag A). Årsrapporten, der indeholder en urigtig erklæring og dermed medfører, at årsrapporten er fejlbehæftet og fremstår som groft misvisende, er indberettet af virksomhedens direktør EE.

Det følger af indsendelsesbekendtgørelsens § 2, at det er virksomhedens ledelse der har ansvaret for, at årsrapporten indberettes til Erhvervsstyrelsen, uanset om ledelsen har anmodet en revisor om at forestå indberetningen og det er indberetter, der over for Erhvervsstyrelsen indestår for, at det er den endelige godkendte version af regnskabsdokumentet, herunder for de underskriftsforhold der er anført på dokumentet.

Det følger desuden af indsendelsesbekendtgørelsens § 28, stk. 7, at det er indberetteren, der indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten, og hvis årsrapporten indeholder en erklæring fra en revisor, indestår indberetter ligeledes for, at erklæringen er underskrevet af revisor.

Det anføres på side 10 og side 17 i klageskriftet, at indberetningen er sket ved en beklagelig fejl, hvor Virksomheden ikke har haft til hensigt at påføre

årsrapporten for 2021 en urigtig erklæring, og at det var en fejl, at der ikke blev fulgt op på forholdet.

Det er styrelsens vurdering, at ansvaret for at sikre årsrapporten og de påførte underskrifters rigtighed, alene påhviler Virksomhedens ledelse. Uanset om der er tale om en fejl, at ledelse har påført årsrapporten en erklæring med revisors navn og identifikationsnummer herpå i forbindelse med indberetningen, så må det anses som en skærpende omstændig, at Virksomhedens ledelse ikke reagerer med det samme, den bliver gjort opmærksom på fejlen og sikrer, at den pågældende fejl rettes.

### 3.7. Erhvervsstyrelsens sagsbehandling

Klager har i klageskriftet på side 2 ff. angivet, at parthøringsreglerne ikke er overholdt ved afgørelsen af den 24. maj 2023 (Klagers bilag 8). Erhvervsstyrelsen er ikke enig heri.

Det følger af forvaltningslovens § 19, stk. 1, at

*"Kan en part ikke antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger om en sags faktiske grundlag eller eksterne faglige vurderinger, må der ikke træffes afgørelse, før myndigheden har gjort parten bekendt med oplysningerne eller vurderingerne og givet denne lejlighed til at fremkomme med en udtalelse."* (Styrelsens understregning)

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at de oplysninger, der ved afgørelsen af den 24. maj 2023, var omfattet af parthøringspligten, alene var henvendelsen fra statsautoriseret revisor CC af 14. november 2022 (bilag B). Der forekommer ikke at være andre oplysninger om sagens faktiske grundlag, som Virksomheden ikke var bekendt med, at styrelsen var i besiddelse af.

Det *er* således alene revisors henvendelse, som Erhvervsstyrelsen – i overensstemmelse med Erhvervsankenævnets kendelse (Klagers bilag 3) – har foretaget en partshøring over. Disse oplysninger har Erhvervsstyrelsen således også fremhævet i partshøringsbrevet af 13. april 2023 (Klagers bilag 4).

Dette syntes også at være klart for Klager, idet Klager i mailen til Erhvervsstyrelsen (Klagers bilag 5) – og ligeledes fremhævet i klageskriftet på side 2 – bl.a. angiver, at:

*"Erhvervsstyrelsens e-mail af 13. april 2023 fremstår, som et forsøg på at foretage partshøring i forhold til en henvendelse fra Statsautoriseret revisor II den 14. november 2022."*

*Det virker som om, at Erhvervsstyrelsen overser, at årsrapporten for 2021 for AA ApS nu foreligger revideret, uden erklæring om tidligere revisors bistand og er behørigt indsendt til Erhvervsstyrelsens elektroniske system."* (Styrelsens understregning)

Foruden at det må have været klart for Klager hvilke oplysninger, der høres over i partshøringsbrevet af 13. april 2023, så finder Erhvervsstyrelsen desuden, at der ikke kan forekomme tvivl om hvilket retsgrundlag, der ligger til grund for sagen.

Som også Klager fremhæver i klageskriftet nederst på side 1, så henviste styrelsen til Erhvervsankenævnets kendelse i partshøringsbrevet, idet høringen netop udspringer af, at Erhvervsstyrelsens afgørelse om årsrapporten for 2021, som indberettet den 20. juli 2022, blev hjemvist til fornyet behandling i styrelsen. Hjemvisningen skete ikke som følge af, at reglerne i årsregnskabsloven, som lå til grund for afgørelsen af den 30. november 2022, blev underkendt, men fordi der ikke var foretaget partshøring og at afgørelsen ikke angav hvorvidt Klagers bemærkninger var inddraget i afgørelsen.

Erhvervsankenævnets kendelse ændrer derved ikke på, at sagens kerne fortsat er Virksomhedens årsrapport for 2021, som indberettet den 20. juli 2022 (bilag A), og at reglerne for tilbagetrækning af årsrapporter i årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., og påbud om revision efter lovens § 135, stk. 7, er de bestemmelser, som Erhvervsstyrelsen kan træffe afgørelse efter i tilfælde, hvor en årsrapport er fejlbehæftet og er groft misvisende.

Det forhold, at Klager forsøger at holde sig bevidst uvidende om sagen, kan ikke føre til, at afgørelsen af den 24. maj 2022 (Klagers bilag 8) er ugyldig.

Erhvervsstyrelsen har ved afgørelsen af den 24. maj 2023 iagttaget partshøringspligten i henhold til forvaltningslovens § 19, stk. 1. Erhvervsstyrelsen er ikke forpligtet til, som ellers påpeget af Klager på side 3 i klageskriftet, at sende et partshøringsbrev, hvori styrelsen angiver hvilke faktuelle forhold, som styrelsen agter at lægge vægt på ved afgørelse. Der foreligger således *ikke* sagsbehandlingsfejl, som kan medføre, at afgørelsen er ugyldig.

### **3.8. Opsummering**

Det er Erhvervsstyrelsens klare vurdering, at styrelsen med rette har truffet afgørelse om tilbagetrækning af årsrapporten for 2021 – indberettet den 20. juli 2022, samt at Virksomhedens påbydes revision i det indeværende og to efterfølgende regnskabsår, dvs. i årene 2021-23. Afgørelsen af den 24. maj 2023 er dermed lovlig og korrekt.

Som redegjort for i afsnit 3, kan følgende opsummeres:

- Der *er* stor forskel på, om en revisor udelukkende har udført regnskabsassistance til virksomheden, eller om en revisor rent faktisk også udarbejder en erklæring på årsrapporten om, at han har opstillet denne og ydet regnskabsmæssig assistance.
- En årsrapport, der indeholder en erklæring, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, men hvor revisor ikke har

udfærdiget den, underskrevet den og påført sit MNE-nr., *er* groft misvisende og dermed skal trækkes tilbage fra offentliggørelse.

- En revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og det er derfor altafgørende, at regnskabsbrugerne kan have tillid til revisors arbejde og de erklæringer, der afgives af en godkendt revisor.
- En erklæring i en årsrapport, der fremstår som om, den er afgivet af en godkendt revisor, men ikke er afgivet af denne, indeholder - efter styrelsens opfattelse – en væsentlig fejlinformation således, at regnskabsbruger kan træffe afgørelser af økonomisk betydning på baggrund af årsrapporten. Der *er* derfor tale om at årsrapporten indeholder en væsentlig fejl eller mangel, og derfor kan Erhvervsstyrelsen i sådanne tilfælde træffe afgørelse om påbud af revision efter årsregnskabslovens § 135, stk. 7.
- Ansvar for årsrapporten og at sikre de påførte underskrifters rigtighed påhviler alene en virksomheds ledelse. I nærværende sag *har* Virksomhedens ledelse indberettet en årsrapport for 2021, hvor ledelsen ikke har sikret sig rigtigheden af den indberettede årsrapport, idet årsrapporten indeholdt en urigtig erklæring. Derudover anser styrelsen det for en skærpende omstændighed, at ledelsen ikke reagerede på revisors henvendelse og selv tog initiativ til at få omgjort årsrapporten med den urigtige erklæring.

På den baggrund fastholder styrelsen sin afgørelse af den 24. maj 2023.  
...”

Klager har i et supplerende indlæg af 13. september 2023 anført:

”Der henvises grundlæggende til de i klagen af 20. juni 2023 anførte synspunkter og faktum.

Erhvervsstyrelsens bemærkninger giver ikke anledning til at ændre heri – særligt fordi Erhvervsstyrelsens bemærkninger af 23. august 2023, fremstår udarbejdet uden en reel inddragelse af hovedparten af klagers 6 væsentligste synspunkter i sagen.

Disse 6 hovedsynspunkter var, for overskuelighedens skyld, opsummeret på side 14-15 i klagen.

Som i den forrige klagesag fokuserer Erhvervsstyrelsen desværre i en helt usædvanlig grad på sin egen opfattelse af sagen, uden nogen reel vurdering og stillingtagen, til hovedparten af de af klager anførte synspunkter.

# **1. Juridiske synspunkter fra klager, som Erhvervsstyrelsen har kommenteret på**

Sagens eneste væsentlige faktum - for Erhvervsstyrelsen - fremstår som værende det forhold, at der ved den første indberetning af klagers årsrapport

for 2021, den **20. juli 2022**, ved en fejl var indsat overskriften ”*Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger*” i årsrapporten.

Erhvervsstyrelsen gentager så dette synspunkt - om betydningen af en erklæring fra en revisor (herunder må vel forstås ”enhver erklæring”?) – igen og igen. Gentagelse alene forstærker imidlertid ikke argumentets styrke.

Da Erhvervsstyrelsen ikke gør sig nogen betragtninger i relation til afgørelsens proportionalitet – og der her er tale om den ”mindste” af 4 mulige erklæringer fra revisor – må det kunne lægges til grund, at det er Erhvervsstyrelsens synspunkt, at enhver (urigtig) erklæring, der angiver at være fra en revisor i en årsrapport, skal medføre 3 års revisionspligt (sanktions-maksimum).

Også i en situation hvor Erhvervsstyrelsen ikke bestrider, at ledelsen, ”*ikke har haft til hensigt at påføre årsrapporten for 2021 med en urigtig erklæring*” (Erhvervsstyrelsens udtalelse, side 17 ø.).

Dette er ikke udtryk for et fagligt individuelt skøn – men derimod om ”*skøn under regel*”. En praksis som normalt ikke er hjemlet inden for forvaltningsretten.

Lovgiver har derimod i bestemmelsens ordlyd og forarbejder specifikt givet udtryk, for et ønske om at sanktionsfastsættelsen sker med udgangspunkt i et individuelt retligt skøn.

### **1.1. Den foretagne ”handling” fra ledelsens side**

Der virker relevant kort at skitsere, hvorledes den fejlagtige overskrift om ”*Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger*” og revisors ”*identifikationsoplysninger*” er kommet ind i det uploadede regnskab i Erhvervsstyrelsens system.

Som sandsynligvis bekendt, er der pligt til at indberette selskabets årsrapport i Erhvervsstyrelsens ”*Regnskab 2.0 – Basis*” løsning på internettet.

---ooOoo---

Som **Bilag 11** fremlægges den første fane i dette indberetningssystem, ”*1. Start indberetning*”, hvor der nederst på siden skal afkrydses ud for spørgsmålet:

**”Har du en erklæring fra en revisor?”** (dette spørgsmål er markeret med en stjerne, og er således en pligtig oplysning. Man kan ikke komme videre i systemet før man har svaret herpå)

Svarmulighederne er:

”Ja” eller ”Nej”

– ved ”Ja” skal desuden sættes kryds ud for enten

*”Virksomheden har revision (revisionspåtegning eller erklæring om udvidet gennemgang)” eller*

*”Virksomheden har ikke revision men en anden erklæring fra en revisor (erklæring om assistance, review eller udvidet gennemgang)”*

Her sætter direktør MM desværre kryds ud for ”Ja” og *”Virksomheden har ikke revision men en anden erklæring fra en revisor (erklæring om assistance, review eller udvidet gennemgang)”*

Baggrunden for denne afkrydsning er, at selskabet jo har fået regnskabsmæssig bistand fra revisor, herunder til opstilling af årsregnskabet.

Selskabets ledelse er derfor af den opfattelse, at dette derfor skal oplyses til Erhvervsstyrelsen – på samme måde som det skal, ved indberetning af skat hos Skattestyrelsen.

Det er samtidig ledelsens vurdering, at revisor selv ville have sat kryds ud for denne afkrydsningsmulighed, ved revisors egen indberetning, da det jo svarede til det arbejde han faktisk havde udført.

Det var jo oprindeligt aftalt, at revisor skulle have indberettet årsrapporten. Klagers ledelse bliver alene tvunget hertil, pga. revisors ikke varslede ferie-afholdelse.

---ooOoo---

Som **Bilag 12** fremlægges fanen ”3.3. Revisors erklæring”. Under denne fane skal der som en konsekvens af afkrydsningen ovenfor i fane 1 sættes en kryds ud for, hvilken form for erklæring der afgives.

Der sættes her kryds ud for *”Opgave om opstilling af finansielle oplysninger”*.

Det er herefter systemet selv der indsætter overskriften *”Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger”*. Denne formulering er således ikke en formulering som er udfærdiget af klager, men derimod af Erhvervsstyrelsens system, baseret på indberetterens afkrydsning.

Under overskriften *”Omtale af arbejdets og erklæringens omfang”* indsætter klagers ledelse herefter den øverste del af teksten fra årsrapportens afsnit *”Anvendt regnskabspraksis”* – en tekst som er udfærdiget af revisor.

Alene dette sandsynliggør for de fleste regnskabskyndige (herunder undertegnede, der tidligere har arbejdet fuldtid som revisor hos KPMG), at indberetter simpelthen ikke har forstået hvordan en sådan revisor-erklæring normalt formuleres.

Jeg vil så samtidig tillade mig at argumentere for, at det i hvert fald ikke er professionelle regnskabsbrugere, der vil tillægge en overskrift om *”Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger”*, med en undertekst fra

selskabets ”Anvendt regnskabspraksis”, nogen betydning i relation til hvilken værdi regnskabet tillægges.

Men det er slet ikke dette forhold der er det centrale.

Det centrale for en regnskabslæser må være, 1) om selskabet har fået bistand til opstilling af dets finansielle oplysninger (da dette giver noget ekstra ”*troværdighed*”) samt 2) om taloplysningerne – som de fremgår af resultatopgørelsen og balancen, er korrekt opgjort.

I forhold til begge forhold er det tilstrækkeligt dokumenteret af klager, på afgørelsestids-punktet den 24. maj 2023:

1) at selskabet har fået bistand til at opstille regnskabet af statsautoriseret revisor CC (og enhver eventuel resterende tvivl herom burde være afklaret af Erhvervsstyrelsen, ved en simpel skriftlig forespørgsel herom til revisor) og

2) at oplysningerne indberettet for både resultatopgørelsen og balancen 2021 er korrekte (nu er de endda revideret af en anden statsautoriseret revisor).

---ooOoo---

Som **Bilag 13** fremlægges den nederste del af fane ”3.3. *Revisors erklæring*”, hvor der skal angives nogle identifikationsoplysninger om revisor.

Igen indberetter klagers ledelse årsrapporten således som de forventede, at revisor selv ville have indberettet den. Det virkede ikke forkert på dem, at revisor selv ville have udfyldt regnskabet med disse afkrydsninger, da der jo kun blev krydset af for bistand, som revisor rent faktisk havde ydet til selskabet.

Det bemærkes samtidig, at oplysningerne om ”*Revisor*” allerede fremgår under ”*Virksomheds-oplysninger*” på regnskabs side 3. Dette er oplysninger, som hverken revisor eller Erhvervsstyrelsen, på noget tidspunkt har rejst nogen kritik af.

En regnskabsbruger vil derfor allerede fra årsrapportens almindelige oplysninger kunne konstatere, at selskabet modtager regnskabsmæssig bistand fra en revisor.

Det er meget vanskeligt at se, at alene overskriften på side 5 pludselig skulle medføre de omfattende muligheder for snyd, bedrag og vildledning, som Erhvervsstyrelsen insinuerer.

Det bemærkes samtidig, at det må kunne lægges til grund, at kun et begrænset antal regnskabsbrugere personligt vil kende statsautoriseret revisor CC og det revisions-selskab han er anset i.

En regnskabsbruger må forventes primært at lægge vægt på, om en revisor har bistået selskabet med regnskabsudarbejdelsen. Det har en statsautoriseret revisor gjort i denne sag.

## 2. Manglende retlig hjemmel til at trække årsrapporten tilbage

Tre faktuelle forhold er særdeles centrale i denne sag:

1. Erhvervsstyrelsens afgørelse af **30. november 2022** blev den **31. marts 2023** kendt ugyldig af Erhvervsankenævnet. Denne afgørelse har således ingen retsvirkninger.
2. AA ApS har den **21. december 2022** indsendt en revideret årsrapport, til erstatning for den oprindelige årsrapport, indberettet den **20. juli 2022**.
3. En afgørelse skal ikke træffes på baggrund af det faktum, der oprindeligt forelå ved sagens start, men ud fra situationen, som denne ser ud ved sagens afgørelse den **24. maj 2023**.

### 2.1. Det er faktum ved sagens afgørelse, der skal lægges til grund

Inden jeg redegør for betydningen af pkt. 1 og 2 ovenfor, skal jeg indledningsvis – da Erhvervsstyrelsen nægter at anerkende/forholde sig til dette grundlæggende retlige princip – citere yderligere dokumentation for pkt. 3 ovenfor.

Der er i klagens afsnit 3 angivet centrale juridiske retskilder for, at det er faktum på afgørelsestidspunktet, der skal lægges til grund ved en sags afgørelse.

Det fremgår derudover bl.a. af Civilprocessen, Gomard & Kistrup, 8. udg., 2020, s. 401-402:

#### **”20.2 Betingelserne for fuldbyrdelsesdom**

*Afsigelse af en eksigibel dom til opfyldelse af et krav, forudsætter i almindelighed, at alle betingelser for, at den berettigede kan kræve opfyldelse, er til stede **ved optagelsen af sagen til dom.**” (min fremhævnning med **fed**).*

I samme værk s. 402 nederst og 403 øverst fremgår desuden:

*”Det er dog i overensstemmelse med en **almindelig procesretlig grundsætning**, om at **fakta indtrådt under sagens behandling kan påberåbes og tages i betragtning ved afgørelsen**, tilstrækkeligt, at forfaldstiden er indtrådt, inden sagen optages til dom.” (min fremhævnning med **fed**)*

Den offentlige forvaltning skal efterleve samme procesretlige grundsætninger.

---ooOoo---

Erhvervsstyrelsen har slet ikke begrundet sit synspunkt om, at det skulle være forholdene på tidspunktet for den ugyldige afgørelse den 30. november 2022, der skal lægges til grund, med nogen af de almindeligt anerkendte retskilder. Der er alene tale om et styrelses-synspunkt, fremført uden støtte i nogen af de normalt påberåbte retskilder.

Det er desuden stærkt kritisabelt – **og en decideret sagsbehandlingsfejl som der hermed også klages over** – at Erhvervsstyrelsens bemærkninger til dette forhold alene besvares i et såkaldt ”side-brev”, som ikke indgår i sagens behandling, men anses for sagen uvedkommende af Erhvervsstyrelsen. Det er efter min vurdering et helt centralt forhold i sagen.

## 2.2. Den retlige betydning af faktum i pkt. 1 og 2 ovenfor

Erhvervsstyrelsen nægter at anerkende den retlige betydning af disse to faktuelle forhold.

Erhvervsstyrelsen indleder derimod sin udtalelse (side 12 i redegørelsen) med følgende helt centrale bemærkning:

*”Denne sag handler om, hvorvidt Erhvervsstyrelsens afgørelse af den 24. maj 2023 – som vedrører Virksomhedens årsrapport for 2021 (bilag A), der er behæftet med en urigtig erklæring fra en godkendt revisor – er truffet lovmedholdeligt.”*

Erhvervsstyrelsen burde ved sin afgørelse den **24. maj 2023**, have tillagt det afgørende betydning, at klager den **21. december 2022** havde indsendt en revideret årsrapport (Bilag I), til erstatning for den oprindelige årsrapport, indberettet den **20. juli 2022** (Bilag A).

Den retlige betydning af dette faktum er, at Erhvervsstyrelsen savner hjemmel til - ved påberåbelse af ÅRL § 154, stk. 1, 2. pkt. at *”trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse”*.

Læser Erhvervsstyrelsen slet ikke bestemmelsens klare ordlyd?

Der er på tidspunktet for styrelsens 2. afgørelse den **24. maj 2023** ikke offentliggjort nogen årsrapport - for AA ApS - der *”indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende”*.

Erhvervsstyrelsen har flere gange i sine bemærkninger fundet anledning til at understrege netop denne ordlyd fra ÅRL § 154 stk. 1, 2. pkt.

---ooOoo---

Selv hvis (hvilket bestrides skulle være tilfældet) der skulle være hjemmel i bestemmelsen til at træffe afgørelse på baggrund af en nu ophørt faktuel tilstand, så vil en sådan afgørelse også lide af væsentlige retlige mangler:

Det centrale i bestemmelserne er nemlig ikke om en regnskabsbruger vil tillægge et regnskab ”større værdi end et regnskab uden” (som anført af Erhvervsstyrelsen s. 14, 3. afsnit) men derimod – i henhold til bestemmelsens forarbejder – om erklæringen giver større risiko for at regnskabsbruger dermed lider tab.

Erhvervsstyrelsens benyttelse af et helt nyt (selvudviklet) fortolkningselement, der tager udgangspunkt i hvilken ”værdi” en regnskabsbruger vil tillægge et regnskab med, henholdsvis uden en sådan erklæring, fremgår overhovedet ikke at lovens ordlyd, formål eller forarbejder i øvrigt, og savner derfor retlig hjemmel.

Hvordan kan der objektivt eller subjektivt være en større risiko for at regnskabsbruger lider tab som følge af en erklærings-overskrift i en årsrapport hvis 1) det arbejde som erklæringen anfører, rent faktisk er udført af revisor og 2) en revisor ved en efterfølgende revision af samme tal har bekræftet disse?

Dette argument fra Erhvervsstyrelsen giver derfor simpelthen ikke mening.

Erhvervsstyrelsen har intet gjort for at få afklaret sagens nok væsentligste faktum – hvilke faktiske arbejdsopgaver har revisor faktisk udført. Erhvervsstyrelsen burde som en helt naturlig del af sit forvaltningsarbejde direkte have forespurgt revisor, om denne havde været inde over selve opstillingen af/faktisk havde opstillet klagers regnskab.

I mangel heraf må Erhvervsstyrelsen forvaltningsretligt være forpligtet til at lægge klagers oplysninger herom til grund, særligt når disse er underbygget af fremlagt tilbud på revision og fakturering for regnskabsmæssig bistand. Eller som minimum angive en begrundelse for, hvorfor klagers oplysninger herom ikke anses for troværdige.

Erhvervsstyrelsen kan ikke – i hvert fald ikke i henhold til god forvaltningsskik – blot vælge at ignorere dette centrale faktuelle forhold i sagen. Særligt ikke når det taler så afgørende til klagers fordel.

### **3. Der foretages ikke et konkret og relevant retligt skøn**

Erhvervsstyrelsen har selv citeret og fremhævet en række af de fortolkningsmomenter som fremgår af de relevante bestemmelsers forarbejder.

Den store mangel i denne argumentation, er koblingen mellem forarbejdernes formuleringer og denne konkrete sags faktum - den for os jurister så centrale subsumption. Der anføres af Erhvervsstyrelsen i denne sag hele tiden blot generelle generiske synspunkter.

I denne sag passer sagens fakta ikke til den påberåbte retsregel – der foreligger simpelthen subsumptionsvildfarelse.

Der erindres samtidig om, at det er Erhvervsstyrelsen der har bevisbyrden for, at sagens faktiske forhold falder ind under formuleringerne i de hjemlende bestemmelser.

Erhvervsstyrelsen har således ikke redegjort for eller beskrevet hvorledes denne sags faktum kan føre til, at ***”der er stor risiko for, at regnskabsbrugerne vil træffe en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbrugere”*** (citeret fra side 7 nederst/side 8 øverst, i Erhvervsstyrelsens redegørelse/udtalelse) – og som er den formulering, som forarbejderne benytter til at beskrive hvad ***”groft misvisende”*** normalt vil dække over?

Erhvervsstyrelsen har også i sin redegørelse valgt at citere fra og selv understrege følgende tekst fra de specielle bemærkninger til ÅRL § 135, stk. 7 (udtalelsen s. 18 nederst):

*”...der skal som udgangspunkt være tale om fejl, der bevirker, at der **ikke gives et retvisende billede af virksomheden**”*...

*”...Hvis der omvendt er tale om ubetydelige fejl og mangler i forhold til regnskabslovgivningen, og fejlene og manglerne samlet set er uvæsentlige **i forhold til det samlede økonomiske billede af virksomheden**, berettiget det ikke til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer afgørelse i medfør af bestemmelsen. Der kan f.eks. være tale om, at virksomheden har glemt at give en noteoplysning.” (min fremhævnings med **fed**)*

Det centrale for lovgiver er således, om den fejlagtige oplysning medfører, at der *”ikke gives et retvisende billede af virksomheden”* og betydningen skal vurderes *”i forhold til det samlede økonomiske billede af virksomheden”*.

Det er i den forbindelse væsentligt – og burde være inddraget som et relevant element i den forvaltningsmæssige vurdering - at AA ApS faktisk har haft ekstern bistand til al den foretagne bogføring samt har fået regnskabsmæssig bistand fra statsautoriseret revisor CC, til opstilling af regnskabet og regnskabsmæssig bistand.

Der er ikke tale om en type af virksomhed eller fremgangsmåde, som normalt benyttes af personer der ønsker at vildlede omverdenen. Erhvervsstyrelsen har fuldstændig overdramatiseret denne beklagelige indberetningsfejl.

Fejlen er sket fordi en revisor – der ellers har påtaget sig at indberette årsrapporten – pludselig meddeler, at han skal på ferie og at ledelsen i AA ApS derfor pludselig tvinges til at indberette årsrapporten (hvis det skal ske rettidigt) – noget man aldrig har gjort før.

---ooOoo---

Erhvervsstyrelsen anfører faktisk selv på side 14 øverst meget korrekt – hvorledes erklæringen fremstår – og hvilket indtryk den efterlader hos læser:

*”Erklæringens overskrift – Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger – efterlader også – efter styrelsens vurdering – regnskabsbrugere med det klare indtryk, at revisor har været inde over opstillingen af årsregnskabet.”*

Erhvervsstyrelsen anfører samme synspunkt på side 16 i udtalelsen (så der kan næppe være tale om fejlskrift):

*”Overskriften i sig selv efterlader – efter styrelsens vurdering – regnskabsbruger med en klar forventning om, at revisor har været inde over selve opstillingen af regnskabet.”*

Det er faktisk en observation som klager er helt enig i – det centrale i denne sag er så, at dette indtryk faktisk også svarer til det arbejde som revisor faktisk har udført for selskabet. Erhvervsstyrelsen vælger så desværre helt at ignorere dette faktum i sagen.

Det er en åbenlys og væsentlig mangel, ved det foretagne retlige skøn.

---ooOoo---

Det er Erhvervsstyrelsen der har bevisbyrden for, at bestemmelsens hjemmelskrav er opfyldt.

Hjemmelskravene kan udledes både af bestemmelsernes ordlyd, deres forarbejder og almindelige forvaltningsretlige grundsætninger.

Bevisbyrden for at disse hjemmelskrav er opfyldt, er slet ikke løftet i denne sag.

Også denne afgørelse bør derfor erklæres ugyldig.

#### **4. Hvad er formålet med - og rimeligheden ved - denne sag fra Erhvervsstyrelsens side?**

Vi har meget svært ved at forstå baggrunden for denne sag.

De bestemmelser der påberåbes som hjemmel i denne sag, har som grundlæggende formål at beskytte regnskabsbrugere mod at lide tab, pga. groft uagtsomme forkerte oplysninger.

Hvem er det Erhvervsstyrelsen ønsker at ”beskytte”, ved den nye afgørelse, når der på afgørelses-tidspunktet den 24. maj 2023, er indberettet et korrekt revideret årsregnskab for 2021?

Der er simpelthen ikke noget dokument, som kan trækkes tilbage fra offentliggørelse på afgørelsestidspunktet.

Klager har da også lært sin ”lektie” – og vil aldrig selv lave en sådan indberetningsfejl igen.

Hvad er formålet med denne afgørelse fra Erhvervsstyrelsen? Hvilke af lovgivningens formål er det der forfølges, ved at fortsætte denne sag?

Denne sag er 1) helt ude af proportioner, 2) fulstændig urimelig og 3) reelt et spild af offentlighedens (og klagers) økonomiske midler.

Som dokumentation for klagers omkostninger ved den trufne beslutning fremlægges som **Bilag 14** og **Bilag 15** ny revisors honorar for revision af selskabet for 2021 og 2022.

Prisen er 34.000 kr. ekskl. moms for hvert år, dvs. ca. 100.000 kr. ekskl. moms for 3 år i alt.

Dertil skal lægges yderligere omkostninger til den regnskabsmæssige bistand og væsentlige advokatomkostninger, til at klage over afgørelserne.

Erhvervsstyrelsen må tilsvarende have væsentlige sagsomkostninger, til gennemgang af klage, udarbejdelse af udtalelse m.v.

Vi forstår simpelthen ikke, at dette skulle være en hensigtsmæssig udnyttelse af Erhvervs-styrelsens begrænsede ressourcer.

Forholdet kunne være afklaret så meget mere omkostningseffektivt.

Denne afgørelse savner fuldstændig proportionalitet – **størst mulige straf, for utilsigtet erklæring, der angiver faktisk udført arbejde.**

## 5. Afsluttende bemærkninger

### 5.1. Citat: ”Klager forsøger at holde sig bevidst uvidende om sagen”

Erhvervsstyrelsen anfører side 21 i sin udtalelse at:

*”Det forhold, at Klager forsøger at holde sig bevidst uvidende om sagen, kan ikke føre til, at afgørelsen af den 24. maj 2022 (Klagers bilag 8) er ugyldig.”*

Denne helt grundløse beskyldning bestrides i videst mulige omfang.

Klager forsøger ikke at ”holde sig bevidst uvidende om sagen”.

Dette er en usædvanlig grov beskyldning, som jeg forventer at Erhvervsstyrelsen kan redegøre nærmere for. Hvilke forhold er det som klager skulle holde sig ”bevidst uvidende om”?

Er det klagers ledelse eller klagers advokat, som der henvises til i denne grove anklage?

Det er ud over al anstændighed at fremføre en sådan påstand, uden nogen form for redegørelse for anklagen.

### **5.2. Gengivelse af telefonsamtale den 23. november 2022**

Erhvervsstyrelsen anfører side 3 i sin udtalelse bl.a. at *”Klager oplyser ligeledes, at han vil påklage styrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet ...”*.

Det anføres også at *”Styrelsen foreslog af hensyn til tidsperspektivet, ferieafholdelse og de fastsatte frister, at der blev afholdt et onlinemøde over Teams. Dette blev ikke drøftet videre.”*

Endelig anføres, at *”Klager oplyser igen efterfølgende til styrelsen, at han vil påklage vores afgørelse til Erhvervsankenævnet, uanset hvad en eventuel ny afgørelse vil indeholde. Derfor vurderer styrelsen, at det ikke længere er aktuelt at spørge yderligere ind til, om et onlinemøde kan være relevant.”*

Samtlige disse 3 udsagn bestrides på det kraftigste.

Jeg har kun haft én telefonsamtale med specialkonsulent NN – samtalen den 23. november 2022. De for Erhvervsstyrelsen væsentligste forhold fra denne samtale er gengivet i Bilag D, som er et telefonnotat fra mødet.

Det bemærkes, at ingen af de (urigtige) påstande, der nu fremføres, om hvad der blev drøftet på mødet fremgår af telefonnotatet – som man må antage burde indeholde så centrale forhold.

Det bemærkes også, at da al efterfølgende dialog med Erhvervsstyrelsen er sket skriftlig, så bør Erhvervsstyrelsen skriftligt kunne dokumentere, at undertegnede *”oplyser igen efterfølgende til styrelsen, at han vil påklage vores afgørelse til Erhvervsankenævnet, uanset hvad en eventuel ny afgørelse vil indeholde.”*

Denne påstand om hvad jeg (skriftligt) skulle have givet udtryk for, benytter Erhvervsstyrelsen til at retfærdige den manglende partshøring med ordene: *”Derfor vurderer styrelsen, at det ikke længere er aktuelt at spørge yderligere ind til, om et onlinemøde kan være relevant.”*

Disse påstande og begrundelsen for ikke at foretage partshøring er simpelthen så utilstedelige, at Erhvervsstyrelsen anmodes om at dokumentere disse.

### **5.3. Citat: ”Også dette er ubestridt, jf. klageskriftet side 10 midt”**

Erhvervsstyrelsen anfører side 2 at:

*”Statsautoriseret revisor CC oplyser således til Erhvervsstyrelsen, at han ikke har afgivet den på årsrapporten afgivne erklæring. Ligeledes oplyser CC, at*

*han har forsøgt at få Virksomheden til selv at trække årsrapporten fra offentliggørelse. Også dette er ubestridt, jf. klageskriftet side 10 midt for.*" (min fremhævnning med **fed**)

Dette er en helt urimelig sammenfatning og fordrejning, af det anførte på side 10, midt for, i klageskriftet. Det fremstår desuden uklart, hvad der menes med "Også dette".

Det centrale i klagers redegørelse for forholdet, er derimod en beskrivelse af, hvorledes klager faktisk ikke har ignoreret revisors henvendelse, men faktisk har forsøgt at løse problemstillingen, ved både at henvende sig til Erhvervsstyrelsen og til revisor selv.

Selskabets ledelse er jo afhængig af bistand fra tidligere revisor og/eller Erhvervsstyrelsen for at kunne ændre i det indberettede regnskab. Det har selskabets ledelse jo ikke forudsætningerne til selv at ændre.

Revisor burde også have en faglig forpligtelse til at få udbedret den indberetningsfejl, som faktuel er sket fordi han har overladt selskabet til selv at indberette det, som han havde forpligtet sig til at indberette for selskabet.

I stedet vælger revisor blot at klage til Erhvervsstyrelsen – med en direkte misvisende beskrivelse af hvilket arbejde han har udført for selskabet (han anfører "*vi har på et tidspunkt ydet regnskabs- og skattemæssig assistance til selskabet*" – når han faktuel har bistået selskabet med regnskabs- og skattemæssig assistance vedr. netop det regnskab som han nu klager over).

Skal det virkelig være revisors udvej på konflikter som disse, med deres klienter? Er det virkelig en hensigtsmæssig samfundsmæssig løsning? Eller burde Erhvervsstyrelsen ikke følge en praksis, der også gav revisor et incitament til at finde en praktisk løsning på tvisten?

#### **5.4. Mangelfuld partshøring**

Erhvervsstyrelsen har i udtalelsens afsnit 3.7 anført sine betragtninger i forhold til omfanget af partshøringspligten.

For god ordens skyld bemærkes, at vi er dybt uenige om omfanget af Erhvervsstyrelsens parts-høringspligt – herunder at denne efter styrelsens vurdering – i relation til afgørelsen den 24. maj 2023 - alene skulle vedrøre revisors henvendelse.

Jeg vil dog tillade mig at henvise særligt til klagens afsnit 1, og vil her undlade at gengive de allerede der angivne synspunkter.

Selv om Erhvervsstyrelsen åbenbart er af den opfattelse, at "*der ikke kan forekomme tvivl om hvilket retsgrundlag, der ligger til grund for sagen*" – så er klager netop i tvivl herom.

Særligt fordi de bestemmelser som anføres i afgørelsen, ikke giver mening i forhold til sagens faktuelle forhold – helt specifikt eksempelvis:

Hvordan kan en årsrapport pålægges at skulle trækkes tilbage, når den allerede er ændret/ trukket tilbage af klager selv? Det giver simpelthen ikke logisk mening.

Erhvervsstyrelsen bør ikke kunne lægge til grund, at klager selvstændigt skal gå ud fra, at den afgørelse som Erhvervsankenævnet netop har erklæret for ugyldig, vil blive gentaget med henvisning til præcis samme faktum, bestemmelser og begrundelser.

Der bør eksistere en mulighed for, at Erhvervsstyrelsen måske ville ændre, hvilke forhold den tog udgangspunkt i.

#### **5.5. Citat: ”afgørelsen ikke angav hvorvidt Klagers bemærkninger var inddraget i afgørelsen”**

Erhvervsstyrelsen anfører side 21 øverst i sin udtalelse at:

*”Hjemvisningen skete ikke som følge af, at reglerne i årsregnskabsloven, som lå til grund for afgørelsen af den 30. november 2022, blev underkendt, men fordi der ikke var foretaget partshøring og **at afgørelsen ikke angav hvorvidt Klagers bemærkninger var inddraget i afgørelsen**”* (min fremhævelse med **fed**)

Dette er ikke en korrekt gengivelse af Erhvervsankenævnets kendelse.

Det væsentlige i forhold til ”Klagers bemærkninger” var ikke blot ”at afgørelsen **ikke angav** hvorvidt Klagers bemærkninger var inddraget i afgørelsen.” (min fremhævelse med **fed**)

Erhvervsankenævnet begrundede således bl.a. sin afgørelse med (jf. s. 46 i kendelsen af 31. marts 2023) at:

*”Det fremgår ikke af afgørelsen, at klager i perioden fra den 16. november 2022 er fremkommet med bemærkninger, **eller om disse i noget omfang er indgået i grundlaget for Erhvervsstyrelsens afgørelse.**”*

*Ankenævnet finder, at Erhvervsstyrelsens sagsbehandling og afgørelse af 30. november 2022 er mangelfuld med hensyn til partshøring, jf. hermed forvaltningslovens § 19, stk. 1, **og med hensyn til inddragelse af klagers synspunkter**, og at disse mangler er væsentlige.”* (min fremhævelse med **fed**)

Den retlige begrundelse for at afgørelse var ugyldig var derfor (ud over mangelfuld partshøring) en **mangelfuld inddragelse af klagers synspunkter**.

En tilstrækkelig inddragelse af klagers synspunkter, kunne være sket ved, at det fremgik af afgørelsen, hvilke bemærkninger klager var fremkommet med

og ved at det fremgik af afgørelsen, hvorledes disse bemærkninger var indgået i grundlaget for afgørelsen.

Det er i stort omfang samme mangler, der gør sig gældende i forhold til denne nye klage.  
...”

**Ankenævnet udtaler:**

Ankenævnet finder, at Erhvervsstyrelsens sagsbehandling ikke er behæftet med nogen fejl – heller ikke med hensyn til partshøring – der kan medføre, at styrelsens afgørelse af 24. maj 2023 er ugyldig.

*Retsgrundlaget*

I medfør af årsregnskabslovens § 161, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter loven påbyde et selskab, at en fejl rettes eller at en overtrædelse bringes til ophør.

Det fremgår af § 2, stk. 1, i indsendelsesbekendtgørelsen nr. 1054 af 31. maj 2021, at virksomhedens ledelse er ansvarlig for årsrapporter, uanset om ledelsen har anmodet en rådgiver om at forestå indberetningen til styrelsen. Af bekendtgørelsens § 2, stk. 3, fremgår, at indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at det er den endelige godkendte version af regnskabsdokumentet, jf. stk. 1, som er indberettet til styrelsen, og for de underskriftsforhold, som fremgår af bekendtgørelsens § 28, stk. 7.

Af indsendelsesbekendtgørelsens § 28, stk. 7, fremgår, at indberetteren indestår over for Erhvervsstyrelsen for, at årsrapporten er underskrevet af dirigenten og en eventuel revisor, som foreskrevet i stk. 3 og 4, og at det er den endelige godkendte version af årsrapporten, som er indberettet til styrelsen, jf. § 2, stk. 3.

Efter årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt., kan Erhvervsstyrelsen, hvis styrelsen i forbindelse med kontrol efter bestemmelserne i lovens §§ 159-159 b konstaterer, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumenter er groft misvisende, trække dokumentet tilbage fra offentliggørelse.

Af lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 154, stk. 1, 2. pkt. fremgår blandt andet:

”Det foreslås, at der indsættes et nyt 2. pkt. i § 154, stk. 1, som fastslår, at konstaterer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kontrol efter bestemmelserne i §§ 159-159 b, at en årsrapport m.v. indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende, kan styrelsen trække dette tilbage fra offentliggørelse.

...

Årsrapporten m.v. kan efter det foreslåede 2. pkt. alene trækkes tilbage, hvis den er groft misvisende, dvs. hvor det åbenbart er i regnskabsbrugers interesse, at den trækkes tilbage. Her har risikoen for, at regnskabsbruger foretager fejlpositioner større betydning end hensynet til, at registreringshistorikken kan følges.

En årsrapport m.v. er groft misvisende, hvis dokumentet som helhed ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver m.v., og det i øvrigt kan anses som misvisende. Begrebet groft misvisende dækker over fejl og mangler, der er mere alvorlige end de, som omfattes af det almindelige væsentlighedsprincip i § 13, stk. 1, nr. 3. Det almindelige væsentlighedsprincip i årsregnskabsloven er det samme som under de internationale regnskabsstandarde IFRS. Der er tale om et væsentligt forhold, når en undladelse eller fravigelse m.v. med rimelighed må antages at kunne påvirke regnskabsbrugerens beslutningstagen. Hvornår der er tale om, at et regnskab er groft misvisende, vil altid bero på et konkret skøn. Groft misvisende vil dog normalt dække over de situationer, hvor der er stor risiko for, at regnskabsbrugeren træffer en forkert beslutning på baggrund af regnskabet, og hvor denne beslutning kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser for regnskabsbrugeren.

Den foreslåede bestemmelse vil derfor ikke finde anvendelse i alle tilfælde, hvor styrelsen konstaterer væsentlige fejl og mangler, men alene hvor dokumentet indeholder så alvorlige fejl og mangler, at det må anses som groft misvisende. Tilbagetrækning af årsrapport vil eksempelvis kunne ske i sager, hvor der er indberettet et åbenlyst forkert dokument, f.eks. en skatteopgørelse.

...”

§ 135, stk. 1, i den dagældende årsregnskabslov (lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019) angav:

”En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 3. pkt. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. dog stk. 2 og 3. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i 2 på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,

- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.”

I medfør af § 135, stk. 7, i den dagældende årsregnskabslov kan Erhvervsstyrelsen beslutte, at undtagelsen i § 135, stk. 1, 3. pkt. ikke kan anvendes af virksomheden i indeværende og de 2 følgende regnskabsår, hvis styrelsen ved en kontrol af årsrapporten i henhold til § 159 b, stk. 1, konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.

Af lovbemærkningerne til § 135, stk. 7, jf. lovforslag nr. L 190 af 26. marts 2010, fremgår blandt andet:

”Væsentlige mangler eller fejl efter den foreslåede bestemmelse vil som hidtil omfatte overtrædelser af selskabs- eller regnskabslovgivningen, hvor der ikke er grundlag for at rejse en egentlig straffesag mod virksomheden og/eller dens ejer. Fastlæggelsen af fejlen eller manglens omfang vil tage udgangspunkt i virksomhedens forhold, herunder regnskabsbrugernes interesse i at få den pågældende oplysning, og der skal som udgangspunkt være tale om fejl, der bevirker, at der ikke gives et retvisende billede af virksomheden.  
...”

Det følger endvidere af lovbemærkningerne til § 135, stk. 7, jf. lovforslag nr. L 26 af 10. oktober 2012, at:

”Med det foreslåede 1. pkt. får Erhvervsstyrelsen hjemmel til at pålægge en virksomhed revision allerede i indeværende år i forbindelse med en regnskabsundersøgelse. Der kan således allerede pålægges revision af det årsregnskab, der er genstand for en regnskabsundersøgelse, hvilket ikke er muligt efter den gældende bestemmelse.

Det har betydning i de situationer, hvor styrelsen i forbindelse med en regnskabsundersøgelse pålægger virksomheden at indsende en ny årsrapport i henhold til § 161, nr. 3, fordi den undersøgte årsrapport er så fejlbehæftet eller mangelfuld, at den ikke giver et retvisende billede af virksomheden.

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med modtagelsen af påbudte omgjorte årsrapporter, der ikke er reviderede, i flere tilfælde konstateret, at årsrapporterne fortsat indeholder væsentlige fejl og mangler. Det kan f.eks. skyldes, at en virksomhedsejer, der ikke selv besidder de fornødne kompetencer, selv har forsøgt at berigtige årsrapporten uden assistance fra en revisor eller en anden regnskabskyndig person. Sådanne sager medvirker til at forsinke offentliggørelsen af en retvisende årsrapport for regnskabsbrugere.

Den foreslåede bestemmelse medvirker derfor til, at regnskabsbrugerne hurtigst muligt får adgang til en retvisende årsrapport.

Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen.  
...”

Efter § 135 a i den dagældende årsregnskabslov kan kun revisorer, der godkendt i henhold til revisorloven, revidere årsregnskaber og koncernregnskaber, som er omfattet af revisionspligten i § 135, stk. 1, 1. pkt., og afgive en udtalelse om ledelsesberetningen m.v., jf. § 135, stk. 5, 3. og 4. pkt. Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis en virksomhed, som er fritaget for revisionspligt efter § 135, stk. 1, 3. pkt., vælger at lade sit årsregnskab revidere eller vælger at lade en revisor udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten.

Revisorlovens § 16, stk. 1, fastslår, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk.2.

#### *Den foreliggende sag*

Klager foretog den 20. juli 2022 digital indberetning af klagers årsrapport for 2021. Klagers ledelse var i den forbindelse ansvarlig for årsrapporten og for indberetningen, og indberetteren indestod over for Erhvervsstyrelsen for, at det var den endelige godkendte version af regnskabsdokumentet, som var indberettet til styrelsen, jf. herved bestemmelserne i indsendelsesbekendtgørelsen.

Det kan lægges til grund, at klagers årsrapport for 2021 indeholder en erklæring under overskriften ”Revisors erklæring om opstilling af finansielle oplysninger”, der fremstår som afgivet den 8. juli 2022 af II, DD A/S, herunder med angivelse af IIs MNE-nummer. Det kan imidlertid også lægges til grund, at hverken statsautoriseret revisor II eller andre medarbejdere hos DD A/S, har afgivet den omhandlede revisorerklæring.

Ankenævnet finder, at klagers årsrapport for 2021 med den omhandlede revisorerklæring må anses for at være groft misvisende og at indeholder væsentlige

fejl. Ankenævnet er enig i Erhvervsstyrelsens begrundelse herfor, herunder at årsrapporten med den urigtige erklæring er misvisende i en sådan grad, at fejlen kan påvirke en regnskabsbrugers beslutninger på grundlag af årsrapporten.

Ankenævnet finder herefter, Erhvervsstyrelsen i medfør af de hjemler, der er anført i styrelsens afgørelse, har været berettiget til *at* tilbagetrække årsrapporten fra offentliggørelse, *at* påbyde klager at indsende en ny behørig og godkendt årsrapport for 2021, og *at* beslutte, at klagers årsregnskaber for regnskabsår 2022 og 2023 skal revideres. Det kan ikke føre til et andet resultat, at klager efter det oplyste havde indleveret en ny behørig og revideret årsrapport for 2021 den 4. januar 2023.

Ankenævnet stadfæster herefter styrelsens afgørelse af 24. maj 2023.