

Kendelse af 29 november 2016 (J.nr. 2016-4118).

Klagen afvist, da genstanden for ankenævnsbehandlingen ikke længere aktuel.

Lov om Erhvervsankenævnet § 1, årsregnskabslovens § 163 samt offentlighedslovens § 37.

(Kirsten Aaskov Mikkelsen, Arne Nabe Poulsen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 13. maj 2016 har advokat A på vegne af K A/S klaget over en af Erhvervsstyrelsen truffet afgørelse af 12. maj 2016 vedrørende selskabets årsrapport for 2014 samt styrelsens beslutning om at meddele aktindsigt i nogle dokumenter vedrørende en sag om regnskabskontrol af selskabet.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 12. maj 2016 hedder det:

”Kontrol af årsrapporten for perioden 1. juli – 31. december 2014 for K A/S, CVR-nr. ...

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med en undersøgelse i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 2, gennemgået virksomhedens årsrapport for perioden 1. juli – 31. december 2014.

Afgørelse [Afgørelsen fokuserer på ét væsentligt punkt vedrørende virksomhedens indtægtskriterie. Da årsrapporten for 2015 er nært forestående, er det på grund af det konstaterede forholds væsentlighed fundet hensigtsmæssigt at udskyde undersøgelsen af eventuelle andre forhold til modtagelsen af årsrapporten for 2015.]

Styrelsen finder, at årsrapporten indeholder en så væsentlig fejl vedrørende virksomhedens indtægtskriterie, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet, jf. årsregnskabslovens § 11.

Fejlen består i følgende:

1. Virksomheden har anvendt produktionsmetoden til at indregne omsætningen vedrørende salg af LED lyskilder til erhverv, offentlige og private, uanset at betingelserne herfor ikke var opfyldt, jf. årsregnskabslovens § 83 a, sammenholdt med § 49, stk. 1, 1. pkt.
2. Da den indregnede avance vedrører produktion, som det ikke er dokumenteret var udført på balancedagen, så kunne avancen ikke indregnes,

uanset om virksomheden kunne have anvendt produktionsmetoden. Dette følger af definitionen på produktionsmetoden i årsregnskabslovens bilag 1, D, nr. 8.

Virksomheden kan dog anvende produktionsmetoden for selve monteringen af lamper hos kunden, da dette er udtryk for levering af en service. Dette forudsætter dog, at anvendelsen af produktionsmetoden sker i overensstemmelse med regnskabsreglerne. Det vil sige, at indtægten indregnes i takt med arbejdets udførelse.

Henset til fejls indvirkning på årsregnskabet har styrelsen vurderet, at der er behov for, at regnskabsbrugerne informeres om fejlen hurtigst muligt og samtidig får korrekte oplysninger om virksomhedens økonomiske situation.

Endvidere er det styrelsens vurdering, at det er væsentligt, at virksomheden bliver opmærksom på fejlen således, at denne ikke gentages i årsrapporten for 2015.

Styrelsen påbyder derfor virksomhedens ledelse at berigtige forholdet således, at der indsendes en berigtiget, revideret og godkendt årsrapport for perioden 1. juli – 31. december 2014, jf. årsregnskabslovens § 161. Årsrapporten skal være modtaget i styrelsen senest den 10. juni 2016.

Hvis der ikke modtages en ny behørig årsrapport inden denne frist, er indsendelsespligten efter årsregnskabslovens § 138 ikke opfyldt, hvorfor virksomheden vil blive oversendt til skifteretten med henblik på tvangsopløsning, jf. årsregnskabslovens § 150, stk. 3.

Erhvervsstyrelsen påbyder samtidig virksomheden at indregne indtægter fra salg af varer med lang kredit, som beskrevet under afsnittet om finansieringsomkostninger.

(...)

Beskrivelse af sagen

Erhvervsstyrelsen har den 7. marts 2016 fremsendt en række spørgsmål til virksomhedens årsrapport. Spørgsmålene omfattede følgende regnskabsposter:

- a) Igangværende arbejder for fremmed regning
- b) Finansielle omkostninger
- c) Tilgodehavender
- d) Gæld til leverandører
- e) Optagelse af lån til nærtstående parter

Styrelsen har modtaget et foreløbigt svar den 15. marts 2016. Herefter blev der afholdt et uformelt møde i virksomheden, den 17. marts 2016, hvor virksomhedens direktør og revisor præsenterede virksomheden og dens forretningsmodel.

Den af styrelsen efterspurgt dokumentation er modtaget efterfølgende, senest den 5. maj 2015.

Styrelsen sendte et udkast til afgørelse i høring hos virksomheden den 21. april 2016. I udkastet anmodede styrelsen om virksomhedens kommentarer til høringsudkastet samt om yderligere dokumentation, hvis virksomheden fortsat var af den opfattelse, at den kunne anvende produktionsmetoden. Virksomheden besvarede denne henvendelse den 11. maj 2016.

Det er statsautoriseret revisor B, som har besvaret henvendelserne på vegne af virksomheden.

Styrelsen har bemærket, at virksomheden ikke har medsendt al den dokumentation om virksomhedens brug af produktionsmetoden, som styrelsen anmodede om i brev af 21. april 2016.

Styrelsen har dog besluttet at træffe en afgørelse på det foreliggende grundlag, da virksomheden har haft mulighed for at fremsende den manglende dokumentation.

Styrelsen har i forbindelse med sagen indhentet oplysninger fra SKAT vedrørende virksomhedens køb og salg af varer og tjenesteydelser til lande, både i og udenfor EU. Formålet med at indhente disse oplysninger var at sammenholde dem med virksomhedens bogførte køb og salg af varer og tjenesteydelser.

Igangværende arbejder for fremmed regning

Der fremgår følgende i virksomhedens årsrapport for perioden 1. juli – 31. december 2014 under afsnittet om anvendt regnskabspraksis:

Entreprisekontrakter

Igangværende arbejder værdiansættes til forventet avance med fradrag af forventede finansieringsomkostninger i forbindelse med betaling. Der er hensat omkostninger til dækning af eventuelle kalkulationsafvigelser.

Entreprisekontrakter var ved udgangen af 2014 indregnet i virksomhedens balance til kr. 116.353.950. Dette udgjorde ca. 40 % af den samlede balancesum.

Styrelsen forudsætter på denne baggrund, at virksomheden anvender produktionsmetoden til indregning og måling af igangværende arbejder, jf. årsregnskabslovens § 83 a, sammenholdt med § 49, stk. 1, 1. pkt.

Dette er også bekræftet af statsautoriseret revisor B i brev af 5. april 2016.

Dette betyder, at en ordre indregnes under igangværende arbejder til den forventede avance f.eks. 40 % med fradrag af forventede finansieringsomkostninger frem til betaling.

Den praksis, som virksomheden beskriver, kan dog ikke genfindes i årsregnskabsloven. Hvis produktionsmetoden anvendes, skal igangværende arbejder indregnes til salgsværdien, jf. definitionen i årsregnskabslovens bilag 1, D, nr. 8:

Produktionsmetoden er en indtægtsmetode, ifølge hvilken indtægter og omkostninger indregnes i resultatopgørelsen i takt med, at arbejdet bliver udført. Når produktionsmetoden anvendes, måles det igangværende arbejde i balancen til den opgjorte salgsværdi af den udførte del af arbejdet.

Salgsværdien for et igangværende arbejde udgør den forholdsmæssige andel af den kontraktfastsatte pris henholdsvis kalkulerede salgspris, der er indtjent for den på balancedagen udførte andel af det samlede entreprisarbejde.

Igangværende arbejder skal således indregnes og måles til den samlede salgsværdi og ikke, som beskrevet i anvendt regnskabspraksis, alene til avancen.

Styrelsen har på baggrund af årsrapporten og det fra virksomheden modtagne materiale vurderet, om:

1. Virksomheden kan anvende produktionsmetoden på sine leverancer til kunder.
2. Om den af virksomheden anvendte regnskabspraksis er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav til anvendelse af produktionsmetoden.

Styrelsen har primært fokuseret på pkt. 1, da en manglende mulighed for at anvende produktionsmetoden bevirker, at det er uden betydning om produktionsmetoden er anvendt korrekt. Styrelsen har dog valgt at medtage nogle betragtninger om pkt. 2, da virksomheden bør være opmærksom på, hvordan produktionsmetoden skal anvendes, hvis virksomheden udfører arbejde som opfylder lovgivningens krav til at blive indregnet efter produktionsmetoden.

Ad. 1

Virksomheden oplyser ... i årsrapporten, at aktiviteten er:

Produktion, udvikling og salg af LED lyskilder til erhverv, offentlige og privat samt efter bestyrelsens skøn dermed beslægtet virksomhed.

Virksomheden sælger alt fra små specialordrer, f.eks. individuelt tilpasset lys til en modebutik, til lamper som anvendes i gadebelysning i større byer med indbygget wi-fi hotspots m.v.

Virksomhedens grundlæggende aktivitet er således salg af standardlamper og tilbehør, som i større eller mindre udstrækning er tilpasset kundens særlige behov.

Virksomheden tilbyder også at lade underleverandører (og egne rejsemontører) montere lamperne m.v.

Statsautoriseret revisor B begrundet i brev af 5. april 2016 valget af indtægtskriterie således:

Produktionsmetoden anvendes, idet virksomheden har egentlig produktion i form af samling af komponenter til det endelige produkt og kvalitetskontrol af det egentlige produkt samt installation.

Dette suppleres i brev af 11. maj 2016 til styrelsen:

Vi har her vedhæftet IAS no. 11, hvor vi henviser til pkt. 23 og 24, hvilket er begrundelsen for at aktivere igangværende arbejder vedr. entreprisekontrakter.

Regnskabsmæssig behandling af entreprisekontrakter

Her kan ske regnskabsmæssig aktivering af kontrakter, når alle aspekter af kontrakten er kendt ved årets afslutning.

Der skal aktiveres en forventet omsætning og passiveres de forventede omkostninger evt. incl. IPO vedr. administration samt finansieringsomkostninger.

Ved fastpriskontrakter kan omsætning og omkostninger medtages, når der er sikkerhed for leverance og betaling jfr. punkt 23.

Ved cost-plus kontrakter kan omsætning og omkostninger medtages, når der er sikkerhed for cashflow samt leverance jfr. punkt 24.

I regnskabet for K A/S for 2014 er den fulde forventede omsætning og de fulde forventede omkostninger indregnet under igangværende arbejder og der er vist et nettoresultat af samtlige igangværende kontrakter pr. 31.12.14.

Ifølge bemærkningerne til årsregnskabslovens § 49 i lovforslag L138 fra 2000/1 gælder følgende for valg af metoder til indregning af virksomhedens omsætning:

Forslaget viderefører gældende ret for indregning og måling af nettoomsætningen. Denne skal således normalt indregnes på salgstidspunktet, da dette tidspunkt ofte anses for indtjeningstidspunktet, dvs. det tidspunkt, hvor pålideligheden i indregningen er tilstrækkelig stor.

Kan nettoomsætningen opgøres pålideligt på et tidligere tidspunkt – jf. IAS 11 og Regnskabsvejledning 6 om produktionsmetoden – kan der ske indregning på dette tidligere tidspunkt. Forslaget rummer således både salgsmetoden og produktionsmetoden.

Virksomhedens ledelse skal vælge den indtægtsmetode, som bedst viser et retvisende billede. Det betyder, at virksomheden normalt vil skulle benytte produktionsmetoden, hvis virksomheden deltager i entrepriseopgaver eller på anden måde producerer til ordre. Metoden kan dog alene benyttes for de opgaver, der opfylder betingelserne i Regnskabsvejledning 6 og IAS 11 om entreprisekontrakter. På dette felt forudsættes lovens rammer at skulle ud-

fyldes ved standarder. Regnskabsvejledning 6, der er under revision, og som herefter formentligt vil ligge ret tæt op ad IAS 11, vil her være egnet.

Den dagældende Regnskabsvejledning 6 lå tæt op ad den internationale regnskabsstandard IAS 11. Da Regnskabsvejledning 6 er ophævet efterfølgende, tager styrelsens fortolkning udgangspunkt i IAS 11, således som også forudsat i lovbemærkningerne.

IAS 11 indeholder en række betingelser for at anvende produktionsmetoden. Definitionen af en entreprisekontrakt fremgår af IAS 11, afsnit 3:

En entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.

Dette suppleres i IAS 11, afsnit 4:

En entreprisekontrakt kan indgås om opførelse, anlæg eller bygning af et enkelt aktiv, eksempelvis en bro, bygning, dæmning, rørledning, vej, et skib eller en tunnel. En entreprisekontrakt kan også være indgået om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til design, teknologi og funktion eller endelige formål eller anvendelse. Som eksempler kan nævnes kontrakter om opførelse af raffinaderier og andet komplekst produktionsanlæg og driftsmidler.

Heraf følger det, at IAS 11 [IASB har også udstedt et fortolkningsbidrag til IAS 11. Dette benævnes IFRIC 15. Fortolkningsbidraget vedrører opførelse af bygninger. Her kan produktionsmetoden anvendes i visse tilfælde, hvor kontrollen over ejendommen, samt risici og fordele ved ejendommen overgår til kunderne i takt med produktionen. Dette ses dog ikke at være relevant i den konkrete situation.] kan og skal anvendes, når der er tale om konstruktion af særlige aktiver, hvis udformning er forhandlet med den enkelte kunde.

Standardens fokus, jf. IAS 11 afsnit 4, er på større aktiver, hvis færdiggørelse normalt strækker sig over mere end én regnskabsperiode. Dette supplerer IAS 11, afsnit 3, som kræver, at aftalen skal være individuelt forhandlet, hvilket betyder, at kunden skal have mulighed for at ændre grundlæggende på aktivets udformning, funktionalitet m.v.

Anvendelse af produktionsmetoden er en undtagelse fra hovedreglen, som er anvendelse af leveringsmetoden, jf. lovbemærkningerne ovenfor. Metoden kan derfor kun anvendes, hvis den opfylder betingelserne i IAS 11.

IAS 11 omfatter ikke serieproducerede produkter, uanset om kunden har mulighed for at få foretaget en vis grad af tilpasning af produkterne. F.eks. kan en virksomhed, som normalt producerer shampoo, modtage ordre fra en supermarkeds kæde på en shampoo i supermarkeds kædens egen indpakning.

Dette bevirker ikke, at produktionsmetoden hverken kan eller skal anvendes på denne kontrakt.

Salg af denne type produkter er også kendetegnet ved, at kontrollen over produkterne, samt risici og fordele knyttet til produkterne, først overgår til kunden ved produktets levering.

I disse tilfælde er det leveringsmetoden, som er relevant som indtægtskriterium efter årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. Efter denne metode indregnes indtægten på salgstidspunktet, dvs. det tidspunkt hvor varen leveres, og salget således gennemføres.

Leveringsmetoden (undertiden benævnt ”faktureringsmetoden”, da levering og fakturering tit sker på samme tidspunkt) er den langt mest udbredte metode til at indregne indtægter i resultatopgørelsen.

Metoden er ikke beskrevet nærmere i årsregnskabsloven. Derimod kan der også her hentes inspiration i IFRS. Metoden er således beskrevet i IAS 18, afsnit 14-19.

Virksomheden leverer dog også service til sine kunder. Der tænkes her primært på selve monteringen af lamper ude hos kunder. Denne del af kontrakten skal adskilles fra leverancen af lamper m.v. og indregnes selvstændigt i resultatopgørelsen.

Servicekontrakter skal for virksomheder i regnskabsklasse C indregnes efter produktionsmetoden, hvis betingelserne herfor er opfyldt, jf. årsregnskabslovens § 83 a, sammenholdt med § 49, stk. 1, 1. pkt. Da der ikke er tale om entreprisekontrakter, er IAS 11 som udgangspunkt ikke relevant som fortolkningsbidrag her. Forholdet er derimod reguleret i IAS 18, afsnit 20-28. Bemærk her, at IAS 18, afsnit 21, henviser til IAS 11 for vejledning til, hvordan produktionsmetoden kan anvendes på servicekontrakter.

Ud fra den kopi af en aftale om leverancer til C, som styrelsen har modtaget, fremgår det, at montering dog udgør en mindre andel af det samlede projekt (ca. 12 %). I kontrakten med Starbucks ses der ikke at indgå montering.

Styrelsen har vurderet revisors henvisning til afsnit 23 og 24 i IAS 11. Styrelsen mener imidlertid ikke, at denne henvisning er relevant, da anvendelsen af de pågældende bestemmelser fordrer, at der er tale om en entreprisekontrakt omfattet af IAS 11, hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

På baggrund af ovenstående er det styrelsens opfattelse, at virksomheden ikke kan anvende produktionsmetoden på leverancer af LED lyskilder til erhverv, offentlige og private. Styrelsen lægger vægt på to forhold, som hver især bevirker, at produktionsmetoden ikke kan anvendes, jf. § 49, stk. 1, 1. pkt., med henvisning til IAS 11, afsnit 3 og 4:

- a) Virksomheden sælger standardprodukter, som tilpasses kundens ønsker. Der er således ikke tale om, at der grundlæggende konstrueres et særligt produkt til kunden.
- b) Virksomhedens produkter har hver især en relativt kort produktionstid og afviger således grundlæggende fra opførelsen af en bro, bygning, dæmning, rørledning, vej, et skib eller en tunnel.

Virksomheden skal således i stedet anvende leveringsmetoden.

Dette betyder konkret, at virksomheden først kan indregne avance på leverancer til kunder i takt med, at produkterne overdrages til kunderne.

Ad 2.

Uanset at virksomheden efter styrelsens opfattelse ikke kan anvende produktionsmetoden så er også virksomhedens faktiske anvendelse af produktionsmetoden som nævnt i indledningen efter styrelsens opfattelse i strid med, hvordan metoden skal anvendes under årsregnskabsloven.

I henhold til anvendt regnskabspraksis måles igangværende arbejder til forventet avance med fradrag af finansieringsomkostninger.

Styrelsen har modtaget en oversigt over posten igangværende arbejder. Den viser sammenfattende følgende (alle tal i hele tusinde) [Oversigten indeholder ikke oplysninger om færdiggørelsesgrad, herunder hvordan denne er opgjort.]:

Kontraktsum	306.195
Budgetterede omkostninger	-122.478
Omkostninger til banker	-36.743
Kommission	-30.619
Igangværende arbejder i alt	116.354

Det indregnede beløb er således alene udtryk for den forventede avance på ordren.

Den korrekte anvendelse af produktionsmetoden er, at der indregnes indtægter og omkostninger i resultatopgørelsen i takt med virksomhedens udførelse af arbejdet i henhold til kontrakt.

Samtidig indregnes der et tilgodehavende i balancen tilsvarende den indtægt, som indregnes i resultatopgørelsen. Herfra fratrækkes kundens acountobetalingen.

Posten igangværende arbejder skal således være udtryk for værdien af det arbejde, som er udført pr. balancedagen, fratrukket de modtagne betalinger.

Dette er således en væsentlig anden praksis, end den af virksomheden anvendte.

Det forhold, at virksomheden har indregnet avancen på projekterne – og intet andet end avancen – er en indikation på, at virksomheden har indregnet avance på planlagte leverancer.

Hvis tallet i balancen var korrekt, så ville dette være udtryk for, at kunderne havde betalt et beløb tilsvarende vareforbrug m.v., men ikke en eneste krone af avancen.

Styrelsen finder det usandsynligt, at kunderne skulle have betalt nøjagtig for de medgåede omkostninger, men ikke for nogen del af avancen.

Dette strider også mod det beskrevne om virksomhedens forretningsmodel, hvorefter kunden først betaler over en årrække efter at projekterne er afsluttet.

Alternativt skulle virksomheden endnu ikke have betalt nogen del af omkostningerne til underleverandørerne. Dette ville dog stride mod tidligere modtagne oplysninger om, at betaling sker kontant ved levering fra underleverandører.

Styrelsens formodning om, at produktionen ikke er gennemført helt eller delvist pr. 31. december 2014, understøttes af oplysninger modtaget fra SKAT.

Den største kontrakt på balancedagen var på t.kr. 186.250 og var med Starbucks i Schweiz. I henhold til oplysningerne fra SKAT, så har virksomheden haft et yderst begrænset salg til kunder udenfor EU i 2014. (I henhold til kontrakt som er modtaget efterfølgende, kan disse produkter dog være leveret indenfor EU. Salget ses dog ikke indberettet som et EU-salg til SKAT).

Styrelsen har også bemærket, at den næststørste kontrakt er et salg til C. Kontraktsummen er på t.kr. 79.164. Dette salg ses ikke indberettet til SKAT som salg til en kunde i EU.

Virksomheden oplyste under mødet med styrelsen, at produktionen (ved underleverandører) finder sted i Kina. Produkterne sendes herefter med fly til Danmark for færdiggørelse/sammensætning og kvalitetskontrol.

Produkterne sendes så fra Danmark til den endelige kunde.

Erhvervsstyrelsen har modtaget oplysninger om virksomhedens import fra lande uden for EU (samt om import fra andre EU-lande) i 2014. Denne import er så begrænset, at den ikke kan dække over et vareforbrug på t.kr. 122.478.

Virksomheden blev forelagt disse oplysninger i brev af 21. april 2016. Virksomheden har ikke kommenteret oplysningerne.

Virksomheden har i skrivelse af 11. maj 2015 oplyst, at ingen leverancer i 2015 er finansieret via sikkerhedsstillelse fra EKF, og at fordringerne således ikke er solgt til et pengeinstitut. Virksomheden har således selv ydet kredit til kunderne.

Styrelsen skal gøre opmærksom på, at da kreditten er langfristet og rentefri, kan dette give anledning til særlige regnskabsmæssige problemstillinger, da virksomheden ikke kun sælger en vare, men også yder finansiering. Dette er beskrevet nærmere nedenfor under finansieringsomkostninger.

Konklusion på igangværende arbejder

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at virksomhedens salg af LED lyskilder til erhverv, offentlige og private ikke hverken kan eller skal indregnes efter produktionsmetoden.

Årsagen er, at virksomhedens produktion ikke opfylder definitionen i IAS 11, afsnit 3 og 4, på en entreprisekontrakt. Disse bestemmelser udfylder årsregnskabslovens rammebestemmelser om valg af indtægtskriterium, jf. årsregnskabslovens § 83 a, sammenholdt med § 49, stk. 1, 1. pkt.

Hvis produktionsmetoden kunne anvendes, skulle det i givet fald ske på en væsentlig anden måde end virksomhedens anvendte praksis således, at indtægten (og derved også avancen) blev indregnet i takt med arbejdets udførelse, dvs. i takt med entreprisens gennemførelse. Posten igangværende arbejder skulle afspejle salgsværdien af det udførte arbejde, fratrullet betalinger fra kunden.

Finansieringsomkostninger

Statsautoriseret revisor B anfører i besvarelsen af 11. maj 2015, at finansieringsomkostninger kan indregnes som en del af igangværende arbejder. I denne forbindelse henvises der til IAS 23.

I henhold til årsregnskabslovens § 44, stk. 2, kan renter af kapital, der er lånt til at finansiere fremstilling af varer, og som vedrører fremstillingsperioden, indregnes i kostprisen. Der er en forskel mellem årsregnskabsloven og IFRS, da årsregnskabsloven alene giver en mulighed for at indregne renter i kostprisen, mens IFRS kræver indregning af renter i kostprisen.

Bestemmelserne vedrører dog renter i fremstillingsperioden. De finansieringsomkostninger som fremkommer ved sikring af fordringen på kunden og det tab, som realiseres ved salg af fordringen til et pengeinstitut, vedrører imidlertid selve salget og ikke fremstillingsperioden. Disse omkostninger skal således ikke indgå som en del af varenes kostpris og dermed heller ikke indregnes i vareforbruget.

Virksomheden yder deres kunder en langfristet kredit. Det er oplyst, at denne er rentefri. Kreditten er en integreret del af virksomhedens forretningsmodel.

Dette betyder, at virksomheden reelt sælger to ydelser:

1. En vare
2. En finansiering

I henhold til årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal:

Hver transaktion, begivenhed og værdiændring skal indregnes og måles hver for sig, ligesom de enkelte forhold ikke må modregnes med hinanden (bruttoværdi).

Dette betyder, at de to ydelser skal separeres, og indtægterne skal fordeles på de to ydelser. Her kan der hentes vejledning i IAS 18, afsnit 11.

I de fleste tilfælde har vederlaget form af likvider, og den beløbsmæssige størrelse af omsætningen udgør modtagne eller tilgodehavende beløb i likvider. Når modtagelsen af likvider udskydes, kan dagsværdien af vederlaget dog være mindre end den nominelle værdi af de modtagne eller tilgodehavende beløb i likvider. En virksomhed kan eksempelvis yde rentefri kredit til køber eller som vederlag for salg af varer acceptere et gældsbevis fra køber forrentet til en rentesats, der er under markedsrenten. Når der i realiteten er tale om en finansieringstransaktion, beregnes dagsværdien af vederlaget ved diskontering af alle fremtidige indbetalinger til en opgjort rente. Den opgjorte rente er den af følgende satser, som med størst nøjagtighed kan fastsættes:

a) den gældende rente for et tilsvarende instrument, hvis udsteder har en tilsvarende kreditværdighed, eller

b) en rentesats, der diskonterer instrumentets nominelle værdi til den aktuelle kontante salgspris for de pågældende varer eller tjenesteydelser.

Forskellen mellem dagsværdien og den nominelle værdi af vederlaget indregnes som renteindtægt i overensstemmelse med afsnit 29 og 30 og i overensstemmelse med IAS 39.

Dette betyder, at virksomheden skal indregne salget til dagsværdien af fordringen på kunden.

Forskellen mellem pålydende værdi og dagsværdien er således udtryk for en reduktion af nettoomsætningen og ikke en finansieringsomkostning.

Fordringen skal herefter indregnes til amortiseret kostpris.

...”

I klageskrivelsen af 13. maj 2016 har advokat A anført:

”...

Påstande

Påstand 1: Erhvervsstyrelsens afgørelse/beslutning om at offentliggøre en afgørelse om klagers årsrapport for 2014, herunder på styrelsens hjemmeside, ophæves.

Påstand 2: Erhvervsstyrelsens afgørelse/påstand om at give aktindsigt i dokumenter vedrørende klager ophæves.

Subsidiært: Erhvervsstyrelsens afgørelse/beslutning om at offentliggøre en afgørelse om klagers årsrapport for 2014, og/eller at give aktindsigt i dokumenter vedrørende klager udsættes indtil klager har haft rimelig mulighed til at blive hørt og tage stilling til sagen.

...

Sagsfremstilling

Sagen udspringer af indklagedes undersøgelser af klagers årsrapport 2014, indklagedes behandling af anmodninger om aktindsigt i sagens dokumenter og indklagedes ønske om at offentliggøre en afgørelse om klagers årsrapport 2014, herunder på virk.dk og erst.dk.

Indklagede fremsendte den 10. maj 2016 en række dokumenter til klageren, som indklagede ønskede at give aktindsigt i, og gav en frist til den 11. maj 2016 kl. 7, såfremt klageren havde bemærkninger til det fremsendte (...)

Klager fremsendte den 10. maj 2016 et svar til indklagede, hvor klager gjorde gældende, at det af styrelsen fremsendte materiale ikke er omfattet af retten til aktindsigt, da dokumenterne indeholdt fortrolige oplysninger om HL's forretningsforhold og da offentliggørelse af materialet kunne have væsentlig økonomisk betydning for HL, jf. offentlighedslovens § 30. (...)

Den 12. maj 2016 fremsendte indklagede en e-mail af til indklagede, hvor indklagede fremsendte afgørelse om K A/S's årsrapporten 2014, der påtænkes offentliggjort, herunder på styrelsens hjemmeside.

Den 13. maj 2016 fremsendte klager en e-mail af til indklagede, hvor indklagede protestede mod aktindsigt og offentliggørelse af afgørelsen (...). Som bilag til e-mailen vedhæftede klager breve fra B og udkastet til styrelsens afgørelse, hvori klager havde udstreget fortrolige oplysninger om forretningsforhold, som klager mener i særlig grad er undtaget fra aktindsigt i medfør af offentlighedslovens § 30.

Anbringender

Indledningsvist skal jeg bemærke, at indklagede ikke har givet klager rimelig frist til at tage stilling til indholdet i afgørelsen af 12. maj, som adskiller sig fra tidligere udkast. Klager har ret til en rimeligfrist til at blive hørt og ikke blot få timer til at besvare.. Ligeledes bemærkes, at der ikke er lov hjemmel til at offentliggøre indklagedes afgørelse om klagers årsrapporten for 2014 på hverken virk.dk eller erst.dk.

Det er af styrelsen (...) fremsendte materiale og styrelsens afgørelse om klagers årsrapport for 2014 er ikke omfattet af retten til aktindsigt, da materialet indeholder fortrolige oplysninger om forretningsforhold og da offentliggørelse af materialet kan have væsentlig økonomisk betydning for K, jf. offentlighedsloven § 30. Offentliggørelse af materialet kan således skade samarbejdet mellem klager og dets samarbejdspartnere, ligesom materialet vil kunne udnyttes af selskabets konkurrenter.

Som eksempler på fortrolige oplysninger kan jeg nævne følgende: fortrolige informationer om forretningsforhold vedrørende klagers forretningsmodel, avance og omkostninger på ordrer, herunder i breve af 15. marts 2016 og 5. april 2016 fra B samt på s. 6-8 i udkastet til Erhvervsstyrelsens afgørelse.

Jeg skal videre henvise til, at der på s. 706 i Offentlighedskommissionens betænkning er angivet følgende eksempler på oplysninger, der er omfattet af udtrykket ”tekniske indretninger eller fremgangsmåder eller om drifts- og forretningsforhold el.lign” i offentlighedslovens § 30:

*”Som eksempler på sådanne oplysninger kan dog bl.a. nævnes oplysninger om produktionsmetoder, produktionsforhold, forretningsforbindelser, kundelister, forretningsbetingelser, kontraktvilkår, forretningsmæssige strategier og markedsføringstiltag. Endvidere kan nævnes oplysninger om etableringsomkostninger, driftsomkostninger, salgsomkostninger samt oplysninger om **virksomhedens regnskaber og økonomiske forhold i øvrigt**, herunder dens skattemæssige situation.” [min fremhævelse i fed]*

Videre skal jeg henvise til en afgørelse fra Erhvervsankenævnet fra 18. maj 2006, som er refereret i Thomas Andersen Thranes artikel U.2012B.181, hvor nævnet tog stilling til anmodning om aktindsigt i oplysninger om Erhvervsstyrelsens tilsyn md et selskabs regnskaber. Erhvervsankenævnet lagde til grund, at ”de oplysninger, som efter deres karakter er offentlige”. Herefter tiltrådte nævnet, at oplysningerne havde fortrolig karakter, og at de derfor var omfattet af tavshedspligt. Det opsummeres i artiklen, at ”På virksomhedsniveau viser praksis, at det navnlig er oplysninger om indholdet af regnskaber, der er undtaget aktindsigt.”

Det følger endvidere af forarbejderne til offentlighedsloven, at der i forhold til oplysninger, der er omfattet af offentlighedsloven § 30, gælder en klar formodning for, at udlevering af oplysningerne vil indebære en nærliggende risiko for, at virksomhed eller den person, oplysningerne angår, vil lide skade af betydning (se Karnov’s note 169 til § 30).

Offentliggørelse af de fortrolige oplysninger kan have væsentlig økonomisk betydning for klager og offentliggørelse af materialet vil således kunne skade samarbejdet mellem klager og selskabets samarbejdspartnere, ligesom materialet vil kunne udnyttes/misbruges af selskabets konkurrenter, hvorved klager vil kunne lide omfattende økonomisk skade i form af bl.a. tabt omsætning og avance.

Af samme årsager som beskrevet ovenfor bør indklages afgørelse om klagers årsrapport for 2014 ikke offentliggøres, da afgørelsen indeholder oplysninger, som er undtaget fra aktindsigt. Endvidere indeholder afgørelsen oplysninger, som er omfattet af indklagedes tavshedspligt som offentlig myndighed, jf. forvaltningslovens § 27.

...”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 21. juni 2016 udtalt:

” ...

Erhvervsstyrelsen skal indledningsvis anmode om, at klagen afvises i sin helhed, da den ikke er egnet til realitetsbehandling.

Det skyldes, at klagers primære påstand går på, at styrelsen ikke offentliggør afgørelsen og ikke meddeler den ansøgte aktindsigt, mens den subsidiære påstand går på, at der ikke foretages offentliggørelse henholdsvis meddeles aktindsigt, inden klager har haft rimelig mulighed for at blive hørt og tage stilling til sagen. Klager kan efter styrelsens vurdering ikke gives medhold i nogle af påstandene allerede fordi, offentliggørelse er sket, og aktindsigt er meddelt. Styrelsen vil dog på trods heraf give en udtalelse i sagen for det tilfælde, at Erhvervsankenævnet realitetsbehandler sagen.

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen modtog den 26. maj 2015 årsrapporten for perioden 1. juli 2014 til 31. december 2014 for K A/S.

Årsrapporten, der indeholder et revideret årsregnskab, blev i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 2, udtaget til kontrol.

Ved gennemgang af årsrapporten identificerede Erhvervsstyrelsen en række regnskabsposter, som styrelsen anmodede virksomhedens ledelse om at redegøre nærmere for. Styrelsen havde særligt fokus på posten igangværende arbejder for fremmede regning og anvendelsen af produktionsmetoden som indtægtskriterie. Styrelsen anmodede derfor den 7. marts 2016 virksomhedens ledelse om at indsende en fyldestgørende redegørelse samt dokumenter for de pågældende poster.

Styrelsen modtog henholdsvis den 15. marts 2016 og 5. april 2016 samt de efterfølgende dage redegørelser og dokumentation fra statsautoriseret revisor B på vegne af virksomheden.

Styrelsen sendte på baggrund af det modtagne materiale et udkast til afgørelse samt følgebrev til virksomhedens ledelse den 21. april 2016, med frist for virksomhedens ledelse til at komme med bemærkninger til udkastet senest den 6. maj 2016. Denne frist blev senere forlænget til den 11. maj 2016.

Styrelsen modtog yderligere dokumenter fra statsautoriseret revisor B den 5. maj 2016 samt en redegørelse af 11. maj 2016. Af den modtagne

redegørelse fremgik det, at dele af de dokumenter, som styrelsen efterspurgte i sit følgebrev af 21. april 2016, vil blive fremsendt, men at det først vil ske, hvis dokumentationen ikke er omfattet af aktindsigt.

Styrelsen traf den 12. maj 2016 afgørelse om klagers årsrapport for 2014 på det foreliggende grundlag.

Da klagen vedrører dels styrelsens beslutning om offentliggørelse af den ovenfor nævnte afgørelse af 12. maj 2016, dels styrelsens afgørelse i forbindelse med anmodning om aktindsigt i dokumenter relateret til denne kontroisag, er de to forhold behandlet særskilt nedenfor:

- 1) Styrelsens behandling af anmodning om aktindsigt
- 2) Styrelsens beslutning om at offentliggøre afgørelsen af 12. maj 2016

Ad 1 Styrelsens behandling af anmodning om aktindsigt

Styrelsen modtog den 2. og 3. maj 2016 anmodning om aktindsigt i korrespondancen i den ovenfor omtalte kontroisag fra JP Finans og Børsen.

Da det var styrelsens vurdering, at nogle af dokumenterne i den omhandlede sag indeholder oplysninger om klager, der muligvis var omfattet af undtagelsesbestemmelserne i offentlighedslovens § 30, sendte styrelsen et høringsbrev til virksomhedens ledelse den 2. maj 2016 med svarfrist den 9. maj 2016 kl. 9. Styrelsen opfordrede i brevet virksomheden til at meddele styrelsen, hvis den mente, at specifikke oplysninger var undtaget fra aktindsigt med henvisning til offentlighedslovens § 30 om fortrolige oplysninger.

Statsautoriseret revisor B anmodede den 5. maj 2016 på vegne af virksomheden om forlængelse af fristen for virksomhedens bemærkninger til styrelsens udkast til afgørelse af 21. april 2016. Styrelsen meddelte den 6. maj 2016 på anmodningen om fristforlængelse, idet fristen blev forlænget til den 11. maj. Styrelsen gjorde i svaret opmærksom på, at fristen for virksomhedens bemærkninger til anmodningen om aktindsigt ikke var omfattet af fristforlængelsen, hvorfor fristen herfor fortsat var den 9. maj 2016 kl. 9.

Styrelsen modtog en mail fra statsautoriseret revisor B den 9. maj 2016 kl. 7.51, hvori revisor anmodede om, at styrelsen uddybede, at fristen for bemærkninger til aktindsigten ikke var forlænget. Revisor skrev endvidere, at styrelsen efterfølgende kunne forvente svar den 9. maj 2016.

Styrelsen sendte en mail til statsautoriseret revisor B den 9. maj 2016 kl. 9.49, hvori det blev oplyst, at den oprindelige frist var den 9. maj 2016 kl. 9, men at styrelsen havde besluttet helt særligt at forlænge fristen for virksomhedens bemærkninger til den 9. maj 2016 kl. 12.

Styrelsen modtog efterfølgende to mails den 9. maj 2016 henholdsvis kl. 11.24 og kl. 11.58, fra virksomhedens bestyrelsesformand D. Af de modtagne mails fremgik generelle bemærkninger til, hvad der efter

virksomhedens vurdering var undtaget fra aktindsigt. Virksomheden henviste i de to mails ikke til konkrete oplysninger i de fremsendte dokumenter, som virksomheden mente, var undtaget fra aktindsigt.

Styrelsen sendte derfor en mail til bestyrelsesformand D den 9. maj 2016 kl. 13.38, hvoraf det fremgik, at styrelsen havde modtaget virksomhedens generelle bemærkninger men ikke bemærkninger til konkrete oplysninger og dokumenter.

Styrelsen modtog den 9. maj 2016 kl. 23.51 en mail fra statsautoriseret revisor B, der bl.a. anmodede om et møde med mundtlig forhandling samt om, at der blev givet udsættelse af fristen til 12. maj 2016. Det fremgår ikke nærmere af mailen hvilken frist, der her blev refereret til.

Styrelsen sendte svar til statsautoriseret revisor B den 10. maj 2016, hvori det blev oplyst, at fristen for at komme med bemærkninger til aktindsigten var overskredet, og at de generelle bemærkninger, som styrelsen modtog, ville indgå i styrelsens endelige vurdering.

Styrelsen modtog efterfølgende samme dag en mail fra bestyrelsesformand D, som oplyste, at han ikke var enig i styrelsens svar til statsautoriseret revisor B, jf. ovenfor. Der blev endvidere anmodet om afholdelse af et møde, før styrelsen udleverede dokumenter i forbindelse med imødekomme af anmodningen om aktindsigt.

Styrelsen sendte derefter et svar til bestyrelsesformand D på mail den 10. maj 2016. I forlængelse af svaret valgte styrelsen endvidere at vedhæfte de dokumenter, som styrelsen påtænkte at udlevere i forbindelse med aktindsigten, og der blev givet en ny frist til den 11. maj 2016 kl. 7 for virksomheden til at komme med bemærkninger.

Bestyrelsesformand D sendte derefter et svar på mail til styrelsen den 10. maj 2016, hvoraf det fremgik, at han ikke var enig i styrelsens fremstilling af sagen, og han anmodede endnu en gang om, at der afholdtes et møde, og om at fristen blev udsat til et sådan møde var gennemført.

Styrelsen modtog derudover også samme dag en mail fra advokat A, som på vegne af virksomheden besvarede styrelsens mail fra den 10. maj 2016. Af mailen fremgik det bl.a., at advokat A var af den opfattelse, at styrelsen ikke havde givet virksomheden rimelig tid til at fremkomme med bemærkninger i forbindelse med anmodningen om aktindsigt. Endvidere gjorde advokat A bl.a. opmærksom på, at styrelsen ikke havde givet virksomheden rimelig mulighed for et møde til drøftelse og gennemgang af sagen om aktindsigt til trods for virksomhedens anmodning heraf. I forhold til de dokumenter, som styrelsen havde vedhæftet i mailen af 10. maj 2016, og som styrelsen vurderede skulle udleveres i aktindsigtssagen, oplyste advokat A bl.a., at de dokumenter ikke var omfattet af aktindsigt, hvorfor styrelsen skulle undtage alle disse dokumenter fra aktindsigt.

Styrelsen svarede advokat A den 11. maj 2016 ved en mail. Styrelsen oplyste, at det var blevet besluttet helt særligt at forlænge virksomhedens frist for at komme med bemærkninger igen til den 13. maj 2016 kl. 12. Det fremgik endvidere af styrelsens svar, at virksomhedens bemærkninger skulle formuleres helt konkret i forhold til de enkelte passage i det fremsendte dokumenter, og at bemærkningerne skulle redegøre præcist for, på hvilken måde aktindsigt i de pågældende oplysninger ville være af væsentlig økonomisk betydning for virksomheden, jf. betingelserne i offentlighedslovens § 30, stk. 1, nr. 2, for undtagelse af oplysninger for aktindsigt.

Styrelsen modtog virksomhedens bemærkninger på mail den 13. maj 2016 kl. 11.53. Af mailen fremgik det, at det stadig var virksomhedens opfattelse, at ingen af de fremsendte dokumenter var omfattet af retten til aktindsigt. Virksomheden havde dog også foretaget udstregning af konkrete passager i de fremsendte dokumenter.

På baggrund af de konkrete udstregninger i de modtagne dokumenter foretog styrelsen den 13. maj 2016 en endelig vurdering af, hvilke oplysninger der var undtaget fra aktindsigt, og færdigbehandlede derefter anmodning om aktindsigt den 17. maj 2016.

Ad 2 Styrelsens beslutning om at offentliggøre afgørelsen af 12. maj 2016

Styrelsen sendte afgørelsen i regnskabskontROLSAGEN til virksomheden den 12. maj 2016. Efterfølgende den samme dag meddelte styrelsen virksomhedens ledelse, at styrelsen påtænkte at offentliggøre afgørelsen på styrelsens hjemmeside den 13. maj 2016.

Da afgørelsen efter styrelsens vurdering indeholdte oplysninger, som ville være undtaget fra aktindsigt, medsendte styrelsen afgørelsen, hvori styrelsen havde markeret de dele, som styrelsen umiddelbart havde vurderet var undtaget fra aktindsigt. Virksomhedens ledelse blev oplyst om, at såfremt der efter deres opfattelse var yderligere oplysninger, som var undtaget fra aktindsigt, skulle styrelsen senest den 13. maj 2016 kl. 12 have virksomhedens konkrete bemærkninger til, hvilke dele der efter virksomhedens vurdering ikke var omfattet af aktindsigt.

Styrelsen modtog efterfølgende en mail fra advokat A den 12. maj 2016 og en mail fra bestyrelsesformand D den 12. maj 2016. I begge mails blev der anmodet om, at der blev afholdt et møde mellem virksomheden og styrelsen.

Styrelsen valgte at imødekomme denne anmodning og meddelte den 12. maj 2016 bestyrelsesformand D, at det var muligt at afholde et møde den 13. maj 2016 kl. 9. Bestyrelsesformand D bekræftede efterfølgende mødeinvitationen på mail den 12. maj 2016.

Der blev den 13. maj 2016 kl. 9 afholdt et møde mellem virksomheden og styrelsen, hvor virksomheden fik mulighed for at fremlægge sine synspunkter. Virksomheden påpegede bl.a., at afgørelsen indeholdt

fortrolige oplysninger, og at det ville have væsentlig økonomisk betydning for virksomheden, hvis anmodningen om aktindsigt i disse oplysninger blev imødekommet. Virksomheden var derfor af den opfattelse, at afgørelsen ikke kunne offentliggøres – heller ikke delvist. Endvidere ønskede virksomheden, såfremt styrelsen stadig agtede at offentliggøre afgørelsen, at offentliggørelsen blev udskudt nogle dage, således at virksomheden havde mulighed for at forberede sig på mediernes henvendelser, herunder få en pressemeddelelse klar. Styrelsen gjorde igen virksomheden opmærksom på, at virksomheden skulle komme med bemærkninger på konkrete passager, og at det ikke er tilstrækkeligt blot at påpege at et dokument indeholder fortrolige oplysninger, hvorfor det skal undtages fra aktindsigt. Det blev således gjort klart over for virksomheden, at et dokument som udgangspunkt ikke undtages fra aktindsigt, fordi dokumentet indeholder fortrolige oplysninger, men at disse oplysninger derimod som udgangspunkt vil blive udstreget. Styrelsen gjorde endvidere opmærksom på at der i forhold til en eventuel offentliggørelse af afgørelsen, ikke kunne tages højde for, at virksomheden skulle have fornøden tid til at forbedre sig på henvendelser som følge af offentliggørelsen. Til sidst blev det oplyst, at styrelsen tog virksomhedens bemærkninger til efterretning, og at de ville indgå i styrelsens overvejelser om eventuel offentliggørelse.

Efter mødet besluttede styrelsen at fastholde beslutningen om at offentliggøre afgørelsen den 13. maj 2016, efter der var foretaget en udstregning af de oplysninger, som styrelsen vurderede som værende fortrolige. Offentliggørelsen skete kl. 13.57 på styrelsens hjemmeside.

Sagens retlige omstændigheder

Afsnittet er opdelt således:

- 1) Styrelsens behandling af anmodning om aktindsigt
- 2) Styrelsens beslutning om at offentliggøre afgørelsen af 12. maj 2016

Ad 1) Styrelsens behandling af anmodning om aktindsigt

Ifølge offentlighedslovens § 7 kan enhver forlange at blive gjort bekendt med dokumenter, der er indgået til eller oprettet af en myndighed som led i administrativ sagsbehandling.

I følge offentlighedslovens § 30, nr. 2, omfatter retten til aktindsigt ikke oplysninger om tekniske indretninger eller fremgangsmåder eller om drifts- eller forretningsforhold el. lign., for så vidt det er af væsentlig økonomisk betydning for den person eller virksomhed, oplysningerne angår, at anmodningen ikke imødekommes.

Det følger af bemærkningerne til bestemmelsen [L 144 2012/1], at myndigheden ved vurderingen af, om oplysninger skal undtages fra aktindsigt med henvisning til § 30, nr. 2, skal foretage en konkret vurdering, der falder i to led. Myndigheden skal først tage stilling til, hvorvidt der er tale om oplysninger vedrørende forretningsforhold m.v. Er det tilfældet, skal myndigheden dernæst foretage en vurdering af, om aktindsigt i disse oplysninger må antages at indebære en nærliggende risiko for, at der –

typisk af konkurrencemæssige grunde – påføres den pågældende person eller virksomhed navnlig økonomisk skade af nogen betydning.

Der gælder i forhold til oplysninger, der er omfattet af nr. 2, en klar formodning for, at udlevering af oplysningerne vil indebære en nærliggende risiko for, at virksomheden eller den person, oplysningerne angår, vil lide skade af betydning.

Forvaltningsmyndighederne bør dog indhente en udtalelse fra den, oplysningerne angår, for at få belyst risikoen for, at en udlevering af oplysninger om forretningsforhold m.v. vil medføre den nævnte risiko for økonomisk skade.

Det følger af offentlighedslovens § 34, at der som udgangspunkt skal gives aktindsigt i den del af dokumentets indhold, som ikke kan undtages efter § 30 (delvis aktindsigt). Det gælder dog ikke, hvis en sådan delvis aktindsigt vil medføre en prisgivelse af det eller de hensyn, der er nævnt i § 30, hvis meddelelse af aktindsigt vil indebære, at der gives en klart vildledende information, eller hvis det resterende indhold i dokumentet ikke har et forståeligt eller sammenhængende meningsindhold.

Det følger endvidere af offentlighedslovens § 36, stk. 2, at en anmodning om aktindsigt skal færdigbehandles inden 7 dage efter modtagelsen, medmindre det på grund af sagens omfang eller kompleksitet undtagelsesvist ikke kan lade sig gøre. Styrelsen er således også underlagt en lovbestemt tidsfrist for behandlingen af aktindsigtsager.

Ad 2 Styrelsens beslutning om at offentliggøre afgørelsen af 12. maj 2016 Ifølge forvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, har offentlige ansatte tavshedspligt, jf. straffelovens § 152 og §§ 152 c-152 f, med hensyn til oplysninger om tekniske indretninger eller fremgangsmåder eller om drifts- eller forretningsforhold el.lign., for så vidt det er af væsentlig økonomisk betydning for den person eller virksomhed, oplysningerne angår, at oplysningerne ikke videregives.

Det vil med andre ord sige, at tavshedspligten omfatter oplysninger, der er vurderet som omfattet af § 30, nr. 2, i offentlighedsloven.

Forvaltningsloven omhandler imidlertid ikke direkte myndighedernes adgang til af egen drift at offentliggøre dokumenter, herunder afgørelser. I Justitsministeriets betænkning nr. 1516 fra 2010 om offentlige myndigheders offentliggørelse af kontrolresultater, afgørelser mv. er der i afsnit 2.2 anført følgende:

”Oplysninger af rent objektiv karakter eller allerede offentligt tilgængelige oplysninger vil i almindelighed ikke være fortrolige og dermed ikke omfattet af tavshedspligten efter § 27. På samme måde vil heller ikke andre oplysninger, der kan henføres til fysiske eller juridiske personer, men som er af en sådan karakter, at de ville skulle udleveres efter reglerne om aktindsigt i offentlighedsloven, være af fortrolig karakter. Offentliggørelse af sådanne oplysninger vil derfor som altovervejende hovedregel heller ikke være i strid med tavshedspligten i forvaltningslovens § 27.

Folketingets Ombudsmand har således i en udtalelse gengivet i beretningen for 1996, side 51 ff., fremhævet, at en myndighed som udgangspunkt er berettiget til at offentliggøre sager, som ifølge offentlighedsloven ville være undergivet aktindsigt på begæring af pressen, idet det blev anført, at offentlige myndigheder ikke generelt er afskåret fra gennem pressen at søge at påvirke de retsundergivnes adfærd. Offentlige myndigheder må på denne baggrund have adgang til at offentliggøre oplysninger af egen drift i sådanne sager. Det må antages, at lignende betragtninger i et vist omfang også gør sig gældende, når offentliggørelse af kontrolresultater, afgørelser mv., der alene indeholder oplysninger, som der ville være adgang til aktindsigt i efter offentlighedsloven, sker på internettet. I forhold til oplysninger om fysiske personer gælder dog særligt, at en sådan offentliggørelse efter omstændighederne kan være i strid med persondataloven, jf. dette kapitels pkt. 4.

Det bemærkes i den forbindelse, at der – som anført i dette kapitels pkt. 3.1.2 – som følge af offentlighedslovens § 2, stk. 2, vil være oplysninger om disciplinære sanktioner, der ikke vil skulle udleveres efter reglerne om aktindsigt i offentlighedsloven, uanset at de pågældende oplysninger ikke er fortrolige.

Der må imidlertid gælde det grundlæggende krav, at forvaltningsmyndigheder ved offentliggørelsen af oplysninger – også for eksempel på internettet – skal overholde god forvaltningsskik. Dette gælder også, selv om oplysningerne ikke er fortrolige og på begæring vil skulle udleveres efter offentlighedslovens regler om aktindsigt. Det må desuden med udgangspunkt i de almindelige forvaltningsretlige grundsætninger herom i sådanne tilfælde kræves, dels at offentliggørelsen er sagligt begrundet og således sker til varetagelse af hensyn, som ikke efter de gældende regler på området er uvedkommende, dels at offentliggørelsen er proportional med formålet med offentliggørelsen, og således ikke er unødvendig eller uforholdsmæssigt indgribende for borgeren i forhold til de hensyn, der søges varetaget med offentliggørelsen. Endeligt skal forvaltningsmyndigheder have sig for øje, at der stilles krav om en vis grad af konsekvens i administrationen af et område, således at en myndighed – heller ikke i forbindelse med vurderingen af, om der skal ske offentliggørelse af oplysninger – kan behandle to forhold, der på væsentlige punkter ligner hinanden, forskelligt, med mindre der er særlige saglige grunde hertil. De nævnte forvaltningsretlige principper har i praksis navnlig betydning i forhold til offentliggørelse af oplysninger om juridiske personer, idet de pågældende principper i forhold til oplysninger om fysiske personer må antages i al væsentlighed at være indeholdt i persondatalovens § 5, stk. 1-3, jf. dette kapitels pkt. 4.2.1.”

Reglerne om tavshedspligt i forvaltningslovens § 27 begrænser således ikke myndighedens adgang til at offentliggøre oplysninger, herunder afgørelser, hvis oplysningerne er af en sådan karakter, at de ville skulle oplyses efter reglerne om aktindsigt i offentlighedsloven. Herudover skal grundlæggende forvaltningsretlige krav til saglighed, proportionalitet og ligebehandling overholdes i forbindelse med offentliggørelse.

Styrelsens udtalelse

Ad 1) Styrelsens behandling af anmodning om aktindsigt

Det er styrelsens vurdering, at styrelsens behandling af E og Fs anmodninger om aktindsigt i korrespondancen mellem styrelsen og virksomheden er foretaget i overensstemmelse med offentlighedslovens bestemmelser.

Da styrelsen modtager en anmodningen om aktindsigt fra E den 2. maj 2016, identificerer styrelsen samme dag de dokumenter, der som udgangspunkt er omfattet af aktindsigten. Det er dog styrelsens opfattelse, at flere af dokumenterne kan indeholde oplysninger, der muligvis er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i offentlighedslovens § 30 om fortrolige oplysninger.

For at få belyst risikoen for, om udlevering af de omhandlede oplysninger vil kunne have væsentlig økonomisk betydning for virksomheden, sender styrelsen den 2. maj 2016 et høringsbrev til virksomhedens digitale postkasse. Styrelsen sender sammen med høringsbrevet de dokumenter, som styrelsen har identificeret som værende omfattet af anmodningen om aktindsigt. Af høringsbrevet fremgår det, at såfremt virksomheden har bemærkninger til de fremsendte dokumenter, skal disse være modtaget i styrelsen senest den 9. maj 2016 kl. 9. Styrelsen vælger dog helt ekstraordinært at forlænge fristen ad flere omgange, således at den sidst givne frist er den 13. maj 2016 kl. 12.

Styrelsen skal som udgangspunkt færdigbehandle en anmodning om aktindsigt inden 7 dage efter modtagelsen, medmindre det på grund af sagens omfang eller kompleksitet undtagelsesvist ikke kan lade sig gøre. På baggrund af sagens omfang og kompleksitet er det styrelsens vurdering, at den oprindelige høringsfrist på 7 dage for virksomheden til at komme med bemærkninger var rimelig. Styrelsen er derfor ikke enig i, at styrelsen ikke har givet virksomheden rimelig frist til at komme med bemærkninger i forhold til aktindsigt, som det blev anført af advokat A i mail af 10. maj 2016 (benævnt ... i klageskriftet).

Af høringsbrevet fremgår det, at såfremt virksomheden mener, at der er oplysninger, som bør undtages aktindsigt, så skal virksomheden præcist angive, hvilke oplysninger/dele af materialet det drejer sig om. Virksomheden blev endvidere opfordret til at redegøre for, hvorfor en begrænsning af aktindsigten er af væsentlig økonomisk betydning, beskrive hvilke konkrete økonomiske eller andre former for skadesvirkning, virksomheden forventer, vil indtræde som følge af, at der gives aktindsigt i de oplysninger, samt beskrive hvordan skadevirkningerne vil eller kan indtræde som følgevirkning af, at der gives aktindsigt i oplysningerne.

Efter at styrelsen har forlænget fristen første gang, modtager styrelsen i første omgang bemærkninger fra virksomhedens bestyrelsesformand D i to mails af 9. maj 2016. Af de to mail fremgår det bl.a., at bestyrelsesformand D ikke har detaljeret kendskab til, hvad styrelsen agter at give aktindsigt i, til trods for at styrelsen den 2. maj 2016 har sendt alle de omfattede

dokumenter til virksomhedens digitale postkasse. Det fremgår endvidere af de to mails, at der ikke skal gives aktindsigt i fortrolig information, herunder interne arbejdsdokumenter. Styrelsen foretager herefter en vurdering af de omfattende dokumenter og vurderer, at en lang række dokumenter helt er undtaget fra aktindsigt, da de indeholder fortrolige oplysninger i sådan et omfang, at det resterende indhold i disse dokumenter efter udstregning af fortrolige oplysninger ikke har et forståeligt eller sammenhængende meningsindhold. I de resterende dokumenter er det styrelsens vurdering, at der også er oplysninger som vil være undtaget fra aktindsigt, men der er for så vidt angår disse dokumenter større usikkerhed om, hvilke konkrete oplysninger der vil være omfattet af undtagelsen.

Styrelsen sender derfor efterfølgende den 10. maj 2016 en mail til bestyrelsesformand D, hvori det præciseres, at formålet med den foretagne høring er, at virksomheden skal fremsende bemærkninger, der relaterer sig til konkrete oplysninger og passager i de omfattede dokumenter. Mailen er vedhæftet de dokumenter, som styrelsen på daværende tidspunkt agter at give aktindsigt i, og styrelsen har i de omfattede dokumenter udstreget de passager i agterskrivelsen af 21. april 2016, som styrelsen vurderer vil være undtaget fra aktindsigt. Da styrelsen er underlagt en lovbestemt tidsfrist for behandlingen af aktindsigtssager, og da der er væsentlig færre antal dokumenter for virksomheden at forholde sig til, er det styrelsens vurdering, at en frist til den 11. maj 2016 kl. 7 er en rimelig frist, særligt da der er tale om dokumenter, som virksomheden allerede i forbindelse med høringen fra den 2. maj til den 9. maj havde lejlighed til at forholde sig til.

Styrelsen modtager efterfølgende en mail fra advokat A den 10. maj 2016 kl. 23.16. Af mailen fremgår det, at de dokumenter, som styrelsen den 10. maj 2016 fremsendte til bestyrelsesformand D, ikke er omfattet af retten til aktindsigt, da dokumenterne indeholder fortrolige oplysninger om virksomhedens forretningsforhold, og offentliggørelse af dokumenterne kan have væsentlig økonomisk betydning for virksomheden. Som eksempler på fortrolige oplysninger, fremhæver Advokat A brevene fra B af 15. marts 2016 og 5. april 2016 samt side 6-8 i styrelsens agterskrivelse af 21. april 2016, hvori der efter hans opfattelse fremgår fortrolige informationer om virksomhedens forretningsforhold som forretningsmodel, avance samt omkostninger. Styrelsen havde på daværende tidspunkt foretaget en del udstregninger af oplysninger på side 8 i styrelsens agterskrivelse. Det er endvidere advokat As opfattelse, at der fremgår fortrolige oplysninger i dokumenterne i form af forretningsforhold vedrørende sammensætning og karakteren af virksomhedens produkter, herunder i form af monterings andel af det samlede projekt beskrevet på side 6 i styrelsens agterskrivelse.

Advokat A gør endvidere opmærksom på, at styrelsen bør imødekomme bestyrelsesformand Ds anmodning om at afholde et møde til drøftelse af gennemgang af sagen om aktindsigt, samt at såfremt styrelsen vælger at give aktindsigt i de fremsendte dokumenter, skal virksomheden straks orienteres herom.

I forhold til anmodningen om at afholde et møde om styrelsens behandling af anmodningerne om aktindsigt, er det styrelsens vurdering, at der ikke var behov for at holde sådan et møde, idet virksomheden var indrømmet en lang frist til at afgive sine bemærkninger, og idet der ikke var nogen anledning til at tro, at virksomheden på et sådant møde kunne fremkomme med oplysninger, som ikke kunne anføres skriftligt over for styrelsen. Den oprindelige frist for virksomhedens bemærkninger blev forlænget ad flere omgange, og virksomheden fik i alt 11 dage til at afgive sine bemærkninger, hvilket under hensyntagen til sagens omfang må anses for en meget lang frist. Det er således styrelsens vurdering, at styrelsen var fuldt berettiget til at afvise klagers anmodning om et sådant møde.

I forhold til anmodningen om at styrelsen straks skulle orientere virksomheden, såfremt styrelsen vælger at give aktindsigt i dokumenterne, påhviler der ikke efter offentlighedslovens bestemmelser en sådan pligt at orientere den berørte virksomhed om, hvilke dele af dokumenterne styrelsen har vurderet til at være omfattet af aktindsigt. Henset til ovenstående er det styrelsens vurdering, at det var berettiget, at styrelsens ikke imødekom denne anmodning.

Styrelsen sender advokat A svar på mail den 11. maj 2016, hvoraf det fremgår, at virksomheden får en endelig frist til at komme med bemærkninger til den 13. maj 2016 kl. 12. Der bliver bl.a. igen præciseret, at bemærkningerne skal formuleres helt konkret i forhold til de enkelte passager i de fremsendte dokumenter.

Den 13. maj 2016 kl. 11.53 får styrelsen en mail fra advokat A, hvoraf det fremgår, at det stadig er virksomhedens opfattelse, at alle dokumenter er undtaget fra aktindsigt. Der er dog til mailen vedhæftet en fil, hvori virksomhedens udstregninger på konkrete passager fremgår. Der er kun foretaget konkrete overstregninger i brevene fra B af 15. marts 2016 og 5. april 2016 samt i styrelsens agterskrivelse af 21. april 2016.

Styrelsen foretager derefter en endelig vurdering, hvor virksomhedens bemærkninger bliver sammenholdt med de udstregninger, som styrelsen allerede havde foretaget.

I forhold til brevene fra B af 15. marts 2016 og 5. april 2016 imødekommer styrelsen stort set virksomhedens vurdering og undtager næsten alle de oplysninger fra aktindsigt, som virksomheden har markeret. Den eneste oplysning i de to breve, hvor styrelsen ikke giver virksomheden medhold, er oplysningen på side 1 i brevet af 15. marts 2016 og på side 2. i brevet af 5. april 2016 om, hvorfor produktionsmetoden anvendes. Det er således styrelsens vurdering, at der ikke er en klar formodning om, at udlevering af denne oplysning indebærer en nærliggende risiko for, at virksomheden vil lide skade af betydning.

I forhold til agterskrivelsen af 21. april 2016 imødekommer styrelsen ligeledes stort set virksomhedens vurdering og undtager næsten alle de oplysninger fra aktindsigt, som virksomheden har markeret. Der er enkelte

passager, som ikke bliver undtaget fra aktindsigt, da det er styrelsens vurdering, at der enten ikke er tale om fortrolige oplysninger, eller at det er oplysninger, hvor styrelsen vurderer, at der ikke er en nærliggende risiko for, at virksomheden vil lide skade af betydning.

I forhold til de resterende dokumenter, er det styrelsens vurdering, at de ikke indeholder oplysninger, som vil være undtaget fra aktindsigt.

Styrelsen færdigbehandler den 17. maj 2016 de to anmodninger om aktindsigt.

Samlet set er det således styrelsens vurdering, at behandlingen af anmodningerne om aktindsigt fra E og F, herunder den endelige vurdering af hvilke oplysninger, der skal undtages med henvisning til fortrolighed, er foretaget i overensstemmelse med offentlighedslovens bestemmelser.

Ad. 2) Styrelsens beslutning om at offentliggøre afgørelsen af 12. maj 2016

Det er styrelsens vurdering, at styrelsen var berettiget til at foretage offentliggørelse af afgørelsen af den 12. maj. Styrelsen har således ret til af egen drift at offentliggøre oplysninger, herunder afgørelser, jf. Folketingets Ombudsmand i en udtalelse gengivet i beretningen for 1996, side 51 ff. Forvaltningslovens § 27 om tavshedspligt indebærer, at der ikke må offentliggøres oplysninger der er undtaget fra aktindsigt i medfør af offentlighedslovens § 30, nr. 2 (fortrolige oplysninger). Afgørelsen blev offentliggjort i den form, hvori der kunne være meddelt aktindsigt heri, idet oplysninger, der er vurderet at være fortrolige i henhold til offentlighedslovens § 30, nr. 2, er udeladt.

Myndighedens adgang til af egen drift at offentliggøre oplysninger forudsætter, at beslutningen om at foretage offentliggørelse er sagligt begrundet, at offentliggørelse ikke er en uforholdsmæssigt indgribende foranstaltning set i forhold til formålet med offentliggørelse, og at lige forhold behandles ens.

Beslutningen om at offentliggøre afgørelsen var sagligt begrundet. Det var således vurderingen, at styrelsens afgørelse af 12. maj 2016, der indebærer påbud om berigtigelse af virksomhedens årsrapport for 2014 ville medføre, at virksomhedens korrigerede regnskab vil indeholde en væsentlig reduktion af årets resultat og egenkapital. På denne baggrund var det styrelsens vurdering, at virksomhedens kreditorer og andre regnskabsbrugere havde en legitim interesse i hurtig offentliggørelse, der således ikke burde afvente virksomhedens eventuelle bemærkninger. Virksomheden havde således udstedt erhvervsobligationer for knap kr. 600 mio. Virksomheden havde allerede haft 11 dage til at meddele styrelsen hvilke dele af agterskrivelsen, der efter virksomhedens vurdering skulle undtages fra aktindsigt i medfør af offentlighedslovens § 30, nr. 2. Den endelige afgørelse indeholder ikke væsentlig flere oplysninger, hvorfor det er styrelsens vurdering, at virksomheden inden for en kort frist ville kunne komme med bemærkninger vedrørende de nye oplysninger, som ikke fremgik af agterskrivelsen,

hvorfor styrelsen finder fristen den 13. maj 2016 kl. 12 for rimelig. Der blev endvidere afholdt møde med virksomheden den 13. maj, hvorfor det er styrelsens opfattelse, at virksomheden samlet set har haft rimelig tid og lejlighed til at fremføre sine synspunkter over for styrelsen, når der samtidig henses til det ovenfor anførte modstående hensyn, som var en hurtig offentliggørelse af hensyn til offentlighedens interesse i sagen. Hensynet til offentlighedens interesse i sagen, herunder særligt kreditorernes interesse, fandtes at veje så tungt, at offentliggørelse ikke burde udskydes. En sådan udskydelse kunne således potentielt have påført kreditorerne og andre interessenter unødvendige tab, hvis de handlede på baggrund af regnskabets udvisende, idet de var uvidende om de regnskabsmæssige fejl, som styrelsen pegede på i afgørelsen.

Styrelsen har den 10. juni 2016 modtaget virksomhedens berigtigede årsrapport, hvor styrelsens tidligere vurdering blev bekræftet, idet årets resultat er reduceret fra kr. 46 mio. til kr. 4 mio., mens egenkapitalen er reduceret fra kr. 64 mio. til kr. -24 mio.

Det er endvidere styrelsens vurdering, at offentliggørelsen var proportional set i forhold til det formål, der lå til grund for beslutningen om offentliggørelsen. Offentliggørelsen vurderes således ikke at have været uforholdsmæssig indgribende over for virksomheden set i forhold til formålet med offentliggørelsen, som var at varetage hensynet til offentligheden, herunder særligt til virksomhedens eksisterende og eventuelt kommende kreditorer. Styrelsen skal gøre opmærksom på, at virksomheden, inden styrelsens afgørelse blev truffet og efterfølgende offentliggjort, i forvejen var genstand for betydelige medieinteresse. Afgørelsen er offentliggjort i den form, hvori der ville kunne være meddelt aktindsigt heri, idet oplysninger, der er vurderet at være fortrolige i henhold til offentlighedslovens § 30, nr. 2, er udeladt. Det er således Erhvervsstyrelsens vurdering, at offentliggørelsen ikke har været unødigt indgribende over for virksomheden, idet der ikke med styrelsens offentliggørelse er offentliggjort oplysninger, som ikke kunne være offentliggjort af de medier, som efterfølgende vil have fået aktindsigt i afgørelsen.

Endelig er det styrelsens vurdering, at det forvaltningsretlige princip om, at lige forhold skal behandles lige, er overholdt i forbindelse med den foretagne offentliggørelse. Det er ikke styrelsens normale praksis at offentliggøre en afgørelse af egen drift, som styrelsen har truffet i en regnskabskontROLSAG vedrørende en ikke-børsnoteret virksomhed. Det er dog i den konkrete sag styrelsens vurdering, at den pågældende virksomhed har flere karakteristika som en børsnoteret virksomhed, da virksomheden har en spredt investorkreds relateret til, at virksomheden har udstedt værdipapirer i form af erhvervsobligationer. Styrelsen har samtidigt ikke inden for de senere år truffet afgørelse i en sag, hvor der i samme omfang har været et særligt hensyn at tage til, at offentligheden fik kendskab til sagen.

Samlet set er det således vurderingen, at styrelsen var berettiget til at offentliggøre den omhandlede afgørelse uden at afvente yderligere.

...

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet samt § 1, stk. 1 og 2, i bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i henhold til lov.

I henhold til årsregnskabslovens § 163, stk. 1, kan afgørelser truffet af Erhvervsstyrelsen i henhold til denne lov eller regler udstedt i medfør af loven indbringes for Erhvervsankenævnet. Det samme gælder Erhvervsstyrelsens afgørelser om aktindsigt, jf. nærmere offentlighedslovens § 37, stk. 1.

Klager har i forbindelse med sagens indbringelse for Erhvervsankenævnet nedlagt påstand om ophævelse af Erhvervsstyrelsens afgørelser om dels at offentliggøre en afgørelse om klagers årsrapport for 2014, dels at give aktindsigt i dokumenter vedrørende klager. Klager har endvidere nedlagt en subsidær påstand om, at Erhvervsstyrelsens afgørelser udsættes, indtil klager har haft rimelig mulighed for at blive hørt og tage stilling til sagen.

Det fremgår af sagen, at Erhvervsstyrelsen har offentliggjort den omhandlede afgørelse den 13. maj 2016 og har meddelt aktindsigt i de omhandlede dokumenter den 17. maj 2016.

På denne baggrund er genstanden for ankenævnets sagsbehandling som rekursinstans ikke længere er aktuel. Nævnet finder herefter ikke anledning til at realitetsbehandle klagen.

Klagen afvises således og klagegebyret tilbagebetales.