

Kendelse af den 2. november 2017 (J.nr. 2016 - 6567)

Stadfæstet, at produktionsmetoden vedr. registrering af sponsorindtægter var i strid med årsregnskabslovens. Årsregnskabsloven §§ 49 og 11

Bogføringslovens §§ 4 og 9

(Kirsten Aaskov Mikkelsen, Arne Nabe Poulsen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved e-mail af 5. juli 2016 har K klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved afgørelse af 7. juni 2016, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 2, har påtalt, at K's anvendelse af produktionsmetoden til indregning af sponsorindtægter i årsrapporten 2013/2014 i flere tilfælde er i strid med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. Endvidere påbyder Erhvervsstyrelsen, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 3, K's ledelse fremadrettet at overholde bogføringslovens bestemmelser.

### **Sagens omstændigheder:**

I en i anledning af klagen af Erhvervsankenævnet over sagen fra Erhvervsstyrelsen indhentet redegørelse for sagens faktiske omstændigheder er det i skrivelse af 23. august 2017 anført blandt andet:

” ...

#### **Sagens faktiske omstændigheder**

Den 26. marts 2015 modtog styrelsen en redegørelse fra statsautoriseret revisor A og statsautoriseret revisor C fra D [revisionsfirma] i henhold til selskabslovens § 146, stk. 2, da de fratrådte som revisorer for K, før deres hvervs udløb.

Det fremgik bl.a. af redegørelsen, at virksomheden ønskede at ændre regnskabspraksis i forbindelse med aflæggelse af årsrapporten for 2013/2014, således at sponsorindtægter ikke blev periodiseret. Det ville medføre et forbedret regnskabsresultat på ca. kr. 1 mio. Det fremgik endvidere, at såfremt virksomheden fastholdt beslutning om ikke at foretage periodisering, ville det medføre forbehold i revisionspåtegningen. Der blev

således henvist til Fondsrådets afgørelse vedrørende E [boldklub]. Den 25. november 2014 blev der anmeldt revisorskifte til styrelsen, således at D udtrådte som revisor for K og i stedet indtrådte F [revisions anpartsselskab].

Til redegørelsen var vedlagt kopi af årsrapporten for 2013/2014, som blev modtaget i styrelsen 10. december 2014, samt D's regnskabsudkast.

På baggrund af ovenstående redegørelse besluttede styrelsen i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 2, at starte en kontrolsag vedrørende periodisering af indtægter i årsrapporten for 2013/2014.

Styrelsen rettede ved brev af 21. august 2015 henvendelse til virksomheden omkring anvendelse af indtægtskriterie for sponsorindtægter og anmodede i henhold til årsregnskabslovens § 160 bl.a. om at få tilsendt en specifikation af de sponsoraftaler, som var indregnet i årsrapporten for 2013/2014. Virksomheden blev endvidere anmodet om at oplyse, hvorvidt virksomheden anvendte et andet indtægtskriterie end det indtægtskriterie, som følger af årsregnskabslovens § 49, stk. 1, og såfremt der blev anvendt et andet kriterie, skulle virksomheden oplyse, hvilke konkrete bestemmelser i årsregnskabsloven, som blev anvendt.

I henhold til årsregnskabslovens § 49, stk. 1 er der to indtægtskriterier, som kan anvendes: Produktionsmetoden og salgsmetoden. Ved produktionsmetoden indregnes indtægterne i takt med, at de indtjenes på baggrund af en opgjort færdiggørelsesgrad. Ved salgsmetoden indregnes indtægterne som udgangspunkt på leveringstidspunktet.

Styrelsen modtog virksomhedens svar på henvendelsen den 7. september 2015. Af besvarelsen fremgik det, at virksomheden indregnede indtægterne i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, og at virksomheden var uforstående over for de kritikpunkter, som statsautoriseret revisor A og statsautoriseret revisor C fremførte i deres redegørelse af 26. marts 2015. På baggrund af den modtagne redegørelse er det styrelsens forståelse, at virksomheden hensigt er at anvende produktionsmetoden som indtægtskriterie. Til besvarelsen var bl.a. vedlagt en specifikation af sponsorindtægter indregnet i årsrapporten for 2013/2014.

På baggrund af den modtagne specifikation rettede styrelsen ved brev af 15. september 2015 på ny henvendelse til virksomheden. Virksomheden blev bl.a. anmodet om at indsende de sponsoraftaler, der var indgået med følgende virksomheder:

- G [kommune]
- H [aktieselskab]
- I [aktieselskab]

Styrelsen modtog virksomhedens svar på henvendelsen den 29. september 2015. Til virksomhedens svar var der vedlagt de anmodede sponsoraftaler.

Vedrørende aftalen med G oplyste virksomheden følgende:

*"Aftalen med G er f.eks. en tilskudsaf tale, hvor tilskuddet ydes uden at der, som ved sponsoraftalerne, sker en udnyttelse af sponsoratet. Driftstilskuddet har K modtaget gennem flere år, men i de senere år har der blandt kommunens borgere været fokus på kommunens udbetalinger af tilskud med hensyn til hvordan de anvendes, og for at imødekomme denne øgede fokus, blev det besluttet at indgå en egentlig samarbejdsaf tale fra og med 1. januar 2015. Vi har vedlagt denne af tale, hvoraf niveauet for udbetalinger fremgår."*

Vedrørende sponsoraftalen med H oplyste virksomheden følgende:

*"K indgik i 2014 et betydningsfuldt sponsorat med H som "Eksklusiv partner". Tegningen af dette sponsorat blev en realitet efter et meget stort stykke arbejde i sponsoraftelingen, hvor der blev anvendt mange timer på at få etableret aftalen samt gennemført flere forhandlinger. Som led i dette sponsorat blev der i foråret af holdt omkostninger til særlige kamparrangementer mv. og af holdt specifikke omkostninger til opstart af sponsoraftalen, så samlet set blev der således allerede up front taget noget af sponsoratet til disse formål."*

Styrelsen kunne konstatere, at der ikke var sammenhæng mellem de tal, der fremgik af specifikationen, og de oplysninger der fremgik af sponsoraftalerne med I og H. Det fremgik således af specifikationen, at der var indregnet kr. 235.500 fra I og kr. 298.750 fra H, mens der i kontrakten med I fremgik et årligt beløb på kr. 100.000 med startdato den 1. juli 2013, og i kontrakten med H fremgik et årligt beløb på kr. 350.000 med startdato 1. januar 2014. Endvidere omfattede den modtagne af tale med G perioden 1. januar 2015 til 30. juni 2018.

Styrelsen anmodede derfor den 12. oktober 2015 om en nærmere redegørelse for de konstaterede uoverensstemmelser. Endvidere blev virksomheden bedt om at indsende aftalen mellem K og G, der omfattede sæsonen 2013/2014. Styrelsen anmodede tillige om at få tilsendt sponsoraftaler, der bl.a. var indgået med følgende virksomheder:

- J [advokatfirma]
- F [fodnote: Styrelsen skal gøre opmærksom på, at F er K's revisor, og har revideret årsrapporten for 2013/2014 med blank påtegning.]
- K [kommanditselskab]
- L [forsikringsmægler]
- M [anpartselskab]
- N Kongres & Idrætscenter

Styrelsen modtog virksomhedens redegørelse den 27. oktober 2015. Til redegørelsen var vedlagt sponsorkontrakter for følgende virksomheder:

- J
- F

For så vidt angår de øvrige sponsorkontrakter blev det oplyst, at der for disse virksomheder ikke forelå en skriftlig aftale for sæsonen 2013/2014, hvorfor der i stedet blev fremsendt en faktura udstedt af K til hver af de pågældende virksomheder.

Om uoverensstemmelsen vedrørende sponsoraftalen med H oplyste virksomheden bl.a. følgende:

*"Sponsoraftalen med H er en vigtig aftale for klubben med et årligt sponsorat på kr. 350.000 excl. moms. Kontrakten blev tegnet med opstart 1. januar 2014, og der har været anvendt mange tidsressourcer på at få aftalen i stand og tillige en del direkte omkostninger til skilte, profilavis og særlige kamparrangementer. Henset til de væsentlige omkostninger der var forbundet med denne vigtige sponsoraftale, vurderede ledelsen, at det var retvisende, at der blev taget hensyn til disse direkte omkostninger i forbindelse med indtægtsførelsen:*

Til redegørelsen var der vedlagt en beregning på, hvorfor der var indtægtsført kr. 298.750 i årsrapporten for 2013/2014. Beregningen fremgår ligeledes af det modtagne klageskrift, hvorfor der henvises dertil.

Om uoverensstemmelsen vedrørende sponsoraftalen med I oplyste virksomheden følgende:

*"Årsagen til at der er forskel mellem sponsoraftalen og den modtagne indtægt er, at der blev givet et særligt sponsorat/bonus for sæsonen 2013/14, som var betinget af at klubben opnåede oprykning til 1. division. Sponsoratet udgjorde kr. 150.000, reguleret for kr. 14.500 jf. kontrakten, eller netto kr. 135.500, som udgør forskellen. ...".*

... medsendt, var en faktura udstedt den 26. juni 2014 til I på kr. 150.000. Styrelsen har ikke kunne få bekræftet ovenstående, da der hverken af den fremsendte sponsoraftale eller fakturaen fremgik, at der var aftalt en bonus på kr. 150.000, såfremt K opnåede oprykning til 1. division for sæsonen 2014/2015. Det fremgår således ikke af den modtagne dokumentation, hvilken ydelse K har leveret og hvornår. Styrelsen har således ikke fået forelagt fyldestgørende dokumentation på indregning af kr. 135.500.

I relation til styrelsens anmodning om aftalen med G for sæsonen 2013/2014 oplyste virksomheden følgende:

*"På regnskabsafslutningstidspunktet eksisterede der os bekendt ikke nogen aftale med G, og det var den væsentligste baggrund for at der blev udarbejdet en aftale for 2015. I mangel af*

*tidligere aftale valgte vi derfor at fremsende aftalen for 2015 den 29. september 2015, således at Erhvervsstyrelsen kan bruge denne til at vurdere, at det modtagne og indtægtsførte tilskud er på niveau med det beløb der nu fremgår af den nye aftale."*

Styrelsen rettede derefter ved mail af 16. december 2015 henvendelse til statsautoriseret revisor A med anmodning om en nærmere redegørelse omkring den mulige fejlperiodisering, herunder en specifikation af de kontrakter, hvor D vurderede, at hele eller en del af sponsoratet var fejlperiodiseret.

Styrelsen modtog svar på henvendelsen den 17. december 2015. Af svaret fremgik følgende aftaler samt beløb, som efter D's opfattelse var periodiseret forkert:

|                   |             |
|-------------------|-------------|
| • G, 2. rate 2014 | kr. 391.304 |
| • H               | kr. 175.000 |
| • L               | kr. 60.000  |
| • J               | kr. 25.000  |
| • I               | kr. 137.500 |
| • F               | kr. 100.000 |
| • K               | kr. 39.000  |

Til ovenstående var der tilknyttet specifikke bilagsnumre.

Styrelsen anmodede efterfølgende den 4. februar 2016 K om at indsende de konkrete bilag, som fremgik af svaret fra D.

Styrelsen modtog den 4. februar 2016 de anmodede bilag. Virksomheden gjorde opmærksom på, at der ved faktura vedrørende J var konstateret en tekstfejl, da fakturaren vedrørte sæsonen 2013/2014 og ikke 2014/2015 som anført. Endvidere gjorde virksomheden styrelsen opmærksom på, at fakturaerne relaterende til L, K og I også var fremsendt sammen med redegørelsen af 27. oktober 2015.

Da beløbet relateret til G var det største, som ifølge D var fejlperiodiseret, og da styrelsen ikke havde modtaget fyldestgørende dokumentation fra virksomheden, besluttede styrelsen at rette henvendelse til G, hvilket skete ved mail den 12. februar 2016.

Styrelsen modtog svar på henvendelsen den 19. februar 2016. Af svaret fremgik det, at der var sket en samlet udbetaling i 2014 på kr. 782.608,70 af to omgange, og at der eksisterede en aftale, som omfattede sæsonen for 2013/2014.

Styrelsen anmodede derfor samme dag G om at sende den pågældende aftale. G blev endvidere bedt om at redegøre for, om K skulle levere modydelser, og hvilke ydelser der så var leveret.

Styrelsen modtog en aftale fra G den 23. februar 2016, der dækkede perioden 1. januar 2012 til 30. juni 2015. Styrelsen modtog endvidere en liste over de forpligtelser, som K havde opfyldt i 2014.

Af listen fremgik det, at K bl.a. havde leveret følgende ydelser:

- Tilstræbe at G eksponeres i TV og landsdækkende medier i forbindelse med K's kampe i danmarksturneringen i fremtidige superligakampe
- G eksponeres på alt spilletøj og træningstøj ved alle kampe. Logo placeres på bryst efter nærmere aftale sikre massiv eksponering af G via stationære bander og/eller rulle-bander, som placeres i den bedst mulige kameravinkel i forbindelse med alle hjemmekampe
- Der indarbejdes informationsside i alle officielle programmer, til brug for oplysning om aktiviteter i G m.m.
- G's logo & banner eksponeres på K's hjemmeside
- G omtales på K's hjemmeside
- G modtager 10 stk. billetter til alle hjemmekampe
- G mindst 2 gange årligt kan bruge minimum tre spillere fra K's hold i den bedst placerede række i sundheds- og forebyggelseskampagner rettet mod børn og unge med henblik på større gennemslagskraft hos målgruppen. Dette skal dog aftales mindst 6 måneder før af hensyn til planlagte aktiviteter
- Minimum tre spillere fra K's hold i den bedst placerede række og sportschefen mindst 1 gang årligt i aftaleperioden uden beregning vil besøge alle skoler og SFO'er i G, som ønsker det, og sætte fokus på det at bevæge sig og dyrke idræt
- Klubben udarbejder en overordnet plan for arbejdet, indeholdende forslag til hvorledes man vil opfylde forpligtelserne overfor skoler og SFO'er, samt hvilke events man kunne tænke sig at arrangere for kommunens børn og unge.

Inden styrelsen traf afgørelsen [den 7. juni 2016], var årsrapporten for 2014/2015 modtaget i styrelsen. Styrelsen kunne ikke på det foreliggende grundlag vurdere væsentligheden af den effekt, som afgørelsen ville have på årsrapporten for 2014/2015, når virksomheden anvendte produktionsmetoden i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. Styrelsen anmodede derfor virksomheden om at indsende en konsekvensberegning, som skulle vise effekten, såfremt produktionsmetoden blev anvendt korrekt.

Styrelsen har modtaget konsekvensberegningen den 3. juli 2016, hvoraf det fremgår, at indtægterne i årsrapporten for 2014/2015 vil blive reduceret med kr. 245.165, hvis produktionsmetoden bliver anvendt, som den skal efter styrelsens opfattelse. Styrelsen har endnu ikke haft lejlighed til at vurdere

den modtagne konsekvensberegning og evt. foretage en yderligere kontrol heraf.”

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 7. juni 2016 hedder det:

**”Kontrol af årsrapporten for 2013/14 for K, CVR-nr. ...**

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med en undersøgelse i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 2, gennemgået virksomhedens årsrapport for 2013/14. Årsrapporten blev modtaget den 10. december 2014.

**Afgørelse**

Afgørelsen er opdelt i to underafsnit:

1. Forkert anvendelse af produktionsmetoden
2. Overtrædelse af bogføringsloven

**Ad 1 Forkert anvendelse af produktionsmetoden**

Det er styrelsens vurdering, at virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden til indregning af sponsorindtægter i årsrapporten for 2013/14 i flere tilfælde er i strid med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. Begrundelse herfor, er anført under afsnittet *Begrundelse*.

Styrelsen påtaler derfor, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 2, at virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden til indregning af sponsorindtægter i årsrapporten for 2013/14 i flere tilfælde er i strid med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.

Styrelsens er opmærksom på, at virksomheden har indsendt årsrapporten for 2014/15 den 1. juni 2016, hvorfor styrelsen ikke vil foretage sig yderligere i forhold til årsrapporten for 2013/14.

Styrelsen kan ikke på det foreliggende grundlag vurdere væsentligheden af den effekt, som det vil have på årsrapporten for 2014/15, når virksomheden anvender produktionsmetoden i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. Det er dog styrelsens umiddelbare vurdering, at der er indregnet mindst kr. 515.054 for meget i sponsorindtægter i årsrapporten for 2013/14, hvilket vil påvirke årets tal i årsrapporten for 2014/15 samt sammenligningstallene. Styrelsen kan ikke på det foreliggende grundlag udtale sig om, hvorvidt der er indregnet sponsorindtægter i regnskabsperioden for 2014/15, der vedrører perioden efter 1. januar 2016, og som derved er i strid med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.

Styrelsen skal derfor anmode om, at virksomheden ... indsender en beregning der viser, hvilken effekt det vil have på årsrapporten for 2014/15, når produktionsmetoden bliver anvendt i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.



Styrelsen skal også gøre opmærksom på, at der skal foreligge behørig dokumentation i virksomheden vedrørende de indregnede sponsorindtægter for 2014/15 i overensstemmelse med bogføringslovens bestemmelser, jf. nedenfor.

Styrelsen kan på baggrund af den modtagne beregning vælge at starte en regnskabskontrol af årsrapporten for 2014/15.

#### Ad 2 Overtrædelse af bogføringsloven

Det er styrelsens vurdering, at virksomheden ikke overholder bogføringslovens bestemmelser, herunder sikrer at kontrolsporet er til stede (jf. bogføringslovens § 4, stk. 2), da det ikke er muligt at identificere, om visse sponsorindtægter er registreret i den rigtige periode og med det korrekte beløb.

Styrelsen påbyder, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 3, derfor virksomhedens ledelse fremadrettet at overholde bogføringslovens bestemmelser.

\*\*\*

#### **Begrundelse**

Begrundelsen er struktureret således:

1. ...
2. Retligt grundlag
3. Styrelsens vurdering

\*\*\*

#### Retligt grundlag

Afsnittet er delt op i følgende to underafsnit:

1. Indtægtskriteriet
2. Bogføring

#### *Ad 1 Indtægtskriteriet*

Ved indregning og måling af indtægter fra tjenestekontrakter, skal produktionsmetoden som udgangspunkt anvendes, når betingelserne herfor er opfyldt, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.

Virksomheder i klasse B er som udgangspunkt fritaget for kravet om at anvende produktionsmetoden, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 2. pkt., men virksomhederne kan vælge at bruge produktionsmetoden. Undladelse af at benytte produktionsmetoden fører virksomheder i klasse B over i salgsmetoden, hvilket medfører, at indtægtsindregningen går fra produktionstidspunktet til leveringstidspunktet.

På baggrund af afsnittet *anvendt regnskabspraksis* i årsrapporten for 2013/2014 samt det modtagne materiale er det styrelsens opfattelse, at K anvender produktionsmetoden for indregning af deres sponsorindtægter, hvorfor salgsmetoden ikke vil blive behandlet nærmere.



I forhold til indtægtskriterie fremgår følgende bl.a. af bemærkningerne til årsregnskabslovens § 49 i lovforslag L138 fra 2000/1:

*"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"*

Der skal her gøres opmærksom på, at årsregnskabsloven er en rammelov, som udfyldes af de internationale regnskabsstandarder som fortolkningsbidrag.

Da der ikke er tale om entreprisekontrakter men derimod tjenestekontrakter, er IAS 11 som udgangspunkt ikke relevant som fortolkningsbidrag. Indregning og måling af tjenestekontrakter efter produktionsmetoden er derimod reguleret i IAS 18, afsnit 20-28, og skal derfor anvendes som fortolkningsbidrag. Bemærk her, at IAS 18, afsnit 21, henviser til IAS 11 for vejledning til, hvordan produktionsmetoden kan anvendes på servicekontrakter.

Tjenestekontrakter er defineret i IAS 18, afsnit 4, hvoraf det bl.a. fremgår at:

*"Levering af tjenesteydelser omfatter normalt virksomhedens udførelse af en kontraktlig aftalt opgave over en aftalt periode. Tjenesteydelserne kan leveres over et eller flere regnskabsår."*

Omkring indregning af indtægter fra tjenestekontrakter fremgår det af IAS 18, afsnit 20, bl.a.:

*"Når udfaldet af en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser, kan skønnes pålideligt, skal omsætningen forbundet med transaktionen indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen."*

Vedrørende opgørelse af færdiggørelsesgraden fremgår det af IAS 18, afsnit 24, bl.a.:

*"En transaktions færdiggørelsesgrad kan opgøres på mange måder. Virksomheden anvender den metode, som pålideligt måler den leverede tjenesteydelse. De mulige metoder kan afhængig af transaktionens art omfatte:*

- A. undersøgelse af stadiet af udførte arbejder,*
- B. tjenesteydelser leveret til dato, som en procentdel af samlede tjenesteydelser, der skal leveres, eller*
- C. forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser leveret til dato, medtages i de til dato afholdte omkostninger. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser, som er leveret eller skal leveres, medtages i de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen.*

*Ofte afspejler accontobetalingen og forskud fra kunder ikke de leverede tjenesteydelser."*

Det fremgår af IAS 18, afsnit 25:

*"Når tjenesteydelser leveres i form af et udefinerbart antal handlinger over en specificeret tidsperiode, indregnes omsætning af praktiske grunde på et lineært grundlag over den specificerede periode, medmindre der er en indikation af, at en anden metode bedre viser færdiggørelsesgraden. Når én specifik handling er mere væsentlig end andre, udskydes indregningen af omsætning, indtil den væsentlige handling udføres."*

I forhold til hvilke omkostninger, der kan medgå i beregningen af færdiggørelsesgraden, finder IAS 11 anvendelse som vejledning.

Af IAS 11, afsnit 21 fremgår det:

*"Entrepriseomkostninger omfatter omkostninger tilknyttet en entreprisekontrakt fra det tidspunkt, kontrakten er indgået, til kontraktarbejderne er afsluttet. Omkostninger, som direkte kan allokere til kontrakten og er afholdt for indgåelse af kontrakten indregnes imidlertid også i entrepriseomkostninger, hvis disse kan identificeres og måles pålideligt, og det er sandsynligt, at entreprisekontrakten vil blive indgået. Når omkostninger afholdt for indgåelse af en kontrakt indregnes i det regnskabsår, de er afholdt, indregnes de ikke i entrepriseomkostninger, når kontrakten indgås i et efterfølgende regnskabsår."*

#### **Ad 2 Bogføring**

En virksomhed omfattet af bogføringslovens § 1 skal sikre, at dens bogføring lever op til bogføringslovens bestemmelser, herunder sikre at man kan følge transaktionssporet, samt at kontrolsporet er fyldestgørende, jf. bogføringslovens § 4.

Ved kontrolsporet skal forstås de oplysninger, der dokumenterer registreringernes rigtighed, jf. bogføringslovens § 4, stk. 2. Som en del af kontrolsporet kan der indgå bilag.

Et bilag er ifølge bogføringslovens § 5 defineret som:

*"enhver nødvendig dokumentation for transaktioner, der registreres i bogføringen, uanset dokumentationen er på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie."*

Enhver registrering skal dokumenteres ved bilag, og bilagene skal oplyse, hvad der er nødvendigt for at identificere kontrolsporet, herunder tydeligt angive transaktionsdato og beløb, jf. bogføringslovens § 9, stk. 1

### Styrelsens vurdering

Afsnittet er delt op på følgende måde:

1. G
2. H
3. Øvrige sponsoraftaler

#### *Ad 1 G*

... [Det] fremgår ..., at der fra G er indregnet kr. 1.076.086,70. Kr. 391.304,35 er ifølge redegørelsen fra D periodiseret forkert, da det er forudbetaling, som vedrører sæsonen 2014/2015.

Det fremgår af redegørelsen af 29. september 2015, at aftalen mellem K og G var en tilskudsaf tale, hvor tilskuddet, i modsætning til sponsorkontrakterne, blev ydet, uden at der skulle leveres mod ydelser. Styrelsen modtog i den forbindelse en aftale, der omfattede perioden fra 1. januar 2015 til 30. juni 2018. Da styrelsen gjorde opmærksom på dette, blev der i redegørelsen af 27. oktober 2015 oplyst, at der efter ledelsens opfattelse ikke forelå en skriftlig aftale mellem K og G, der omfattede sæsonen 2013/2014, hvilket ifølge ledelsen var den væsentligste baggrund for at udarbejde en aftale for 2015 og frem.

Styrelsen har efterfølgende fra G modtaget en samarbejdsaf tale mellem K og G, der omfatter perioden 1. januar 2012 til 30. juni 2015. G har ligeledes sendt dokumentation på udbetalingen af tilskuddet. Af denne dokumentation fremgår det, at K har modtaget kr. 391.304,35 henholdsvis den 16. januar 2014 og den 13. maj 2014. Udbetalingen den 13. maj 2014 er i dokumentationen benævnt *Tilskud K 2. rate 2014*.

I afsnit 5.1 i samarbejdsaftalen fremgår det bl.a.:

*"G's bidrag i henhold til nærværende aftale udgør for perioden 1. januar 2012 til 30. juni 2015 et årligt beløb på DKK 782.609, der erlægges*

*med DKK 391.304,00 pr. 1. januar og DKK 391.304,00 pr. 1. juni i hvert af årene, aftalen løber."*

I afsnit 6 er det oplyst hvilke forpligtelser og ydelser, som K har. Der henvises til side 7 i denne afgørelse for en uddybelse af disse forpligtelser og ydelser, samt hvilket der er blevet leveret af K ifølge G.

På baggrund af den modtagne aftale er det styrelsens vurdering, at der bliver leveret modydelser fra K i form af reklame ydelser samt andre ydelser, og samarbejdsaftalen mellem K og G derfor skal anses for en kontrakt om levering af tjenesteydelser, jf. IAS 18, afsnit 4.

Det er derfor styrelsens vurdering, at tilskud modtaget fra G i henhold til samarbejdsaftalen skal indregnes i takt med, at ydelserne leveres, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. sammenholdt med IAS 18, afsnit 20. Det er styrelsens opfattelse, at størstedelen af ydelserne leveres løbende i året i takt med, at fodboldkampene spilles.

Da der umiddelbart er tale om et udefinerbart antal handlinger, skal indregningen af tilskuddet som udgangspunkt ske lineært over den specifikke periode, jf. IAS, afsnit 25, medmindre der er indikation af, at en anden metode bedre viser færdiggørelsesgraden, jf. IAS 18, afsnit 24.

På baggrund af ovenstående er det styrelsens vurdering, at det ikke er godtgjort, at tilskuddet, der blev udbetalt den 13. maj 2014, kunne indregnes i årsrapporten for 2013/2014. Det er derfor styrelsens vurdering, at tilskuddet derimod skulle have været indregnes i årsrapporten for 2014/2015.

#### **Ad 2 H**

Det fremgår af den modtagne sponsorkontrakt, at aftalen omfatter perioden 1. januar 2014 til 31. december 2015, og at det årlige sponsorat udgør kr. 350.000, og sponsoratet i alt udgør kr. 700.000. Det årlige beløb er forfalden ved kontraktens underskrift og derefter 1. januar 2015.

I henhold til aftalen skal K bl.a. levere følgende ydelser:

- 2 x 10 meter skilte på stadion efter nærmere aftale, samt logo på net hegn bag mål
- Logo på bukserne af K's 2. divisionshold – både hjemme og ude
- 3 Årlige H-dage ved en divisionskamp – laves som eventdage for hjemmepublikum
- Logo i div. Materiale, herunder kampprogram til hjemmekampe og kampannoncering i lokalavis
- VIP billetter til pre-match og loungen, i alt 4 stk.
- Indgangsbilletter til stadion. I alt 25. stk.
-

...[Det] fremgår ..., at der fra H er indregnet kr. 298.750. Kr. 175.000 er ifølge redegørelsen fra D periodiseret forkert, da det er en forudbetaling, som vedrører regnskabsperioden 2014/2015.

Ledelsen har redegjort for indregning af beløbet på kr. 298.750 – der henvises til ... denne afgørelse. På baggrund af redegørelsen er det styrelsens opfattelse, at ledelsens anvendelse af produktionsmetoden ikke er i overensstemmelse med, hvordan produktionsmetoden skal anvendes under årsregnskabsloven, herunder hvordan færdiggørelsesgraden opgøres og anvendes.

Det fremgår af redegørelsen, at der tages udgangspunkt i omkostninger ved periodisering af indtægterne fra kontrakten. Styrelsen antager på den baggrund, at det er IAS 18, afsnit 24, litra C, ledelsen har til hensigt at anvende ved opgørelsen af færdiggørelsesgraden. Det er dog styrelsens vurdering, at ledelsen ikke anvender denne metode korrekt.

Ledelsen oplyser således, at K har haft initialomkostninger på kr. 247.500, som derefter er trukket fra det årlige sponsorat for 2014 på kr. 350.000, hvilket resulterer i en nettoindtægt på kr. 102.500. Halvdelen af nettoindtægten periodiseres efterfølgende i perioden 1. juli til 31. december 2014, mens den resterende indtægt på 298.750 indregnes i perioden 1. januar til 30. juni 2014.

Det fremgår af IAS 18, afsnit 24, litra C, at det er forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen. Endvidere er det kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser leveret til dato, som kan medtages i de til dato afholdte omkostninger.

Det fremgår således ikke af ledelsens redegørelse, hvad de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen er, og derved hvilken færdiggørelsesgrad, som anvendes. Endvidere er der medregnet omkostninger, som efter styrelsens vurdering ikke alene afspejler tjenesteydelser leveret til dato, men også vedrører fremtidige ydelser, som endnu ikke er leveret, fx omkostninger til skilte på kr. 35.000. Det er styrelsens opfattelse, at skiltene udgør en reklameydelse, som leveres over hele kontraktens løbetid i forbindelse med K's hjemmekampe, og omkostningen derfor skal fordeles i forhold til antal hjemmekampen i kontraktens løbetid. Det samme gør sig gældende vedrørende omkostninger for profilavis, som efter styrelsens opfattelse skal fordeles ud på antallet af ydelser, som omkostningerne for profilavis relaterer sig til. Omkostningerne vedrørende kamparrangementer kan kun medtages i afholdte omkostninger til dato, såfremt de pågældende kamparrangementer ligeledes er afholdt til dato.

Vedrørende omkostningerne til forhandling/opstart, skal styrelsen gøre opmærksom på, at betingelserne i IAS 11, afsnit 21 skal være opfyldt, før disse omkostninger kan indgå i beregningen af færdiggørelsesgraden.

Det er således afgørende for at kunne medtage de nævnte omkostninger i beregningen:

- at omkostningerne direkte kan allokeres til sponsoraftalen,
- og er afholdt for indgåelse af sponsoraftalen,
- og omkostningerne kan identificeres og måles pålideligt,
- og at det er sandsynligt, at sponsoraftalen vil blive indgået.

Hvis ovenstående betingelser er opfyldt, skal styrelsen gøre opmærksom på, at disse omkostninger ligeledes skal fordeles over antallet af ydelser, som de relaterer sig til.

På baggrund af ovenstående er det derfor styrelsens vurdering, at den anvendte metode til periodisering af sponsoratet ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt., og styrelsen finder det derved ikke godtgjort, at det fulde beløb på kr. 298.750 skal indregnes i årsrapporten for 2013/2014.

På det foreliggende grundlag er det således styrelsens vurdering, at indregningen af indtægterne i henhold til IAS 18, afsnit 25, bør ske på et lineært grundlag over kontraktens løbetid, medmindre der er indikation af, at en anden metode bedre viser færdiggørelsesgraden, jf. IAS 18, afsnit 24. Hvis indregningen foretages lineært, betyder det, at kr. 123.750 af kr. 298.750 er fejlperiodiseret og i stedet skulle have været indregnes i årsrapporten for 2014/2015.

### *Ad 3 Øvrige sponsoraftaler*

Afsnittet vedrører dels de øvrige sponsoraftaler, hvor der efter D's opfattelse er sket fejlperiodisering, dels de andre sponsoraftaler, hvor styrelsen har modtaget faktura i stedet for egentlige sponsorkontrakter.

Styrelsen kan ikke på det foreliggende grundlag træffe afgørelse om, hvorvidt der er fejl i periodiseringen af de øvrige sponsoraftaler, jf. D's redegørelse af 18. december 2015. Det har således ikke været muligt for styrelsen på baggrund af det modtagne, og i visse tilfælde mangelfulde bilagsmateriale, at vurdere, hvorvidt der er sket fejlperiodisering.

Styrelsen finder det dog kritisabelt, at virksomheden ikke kan frembringe bedre dokumentation for indregning af indtægter fra flere forskellige sponsoraftaler end udstedte faktura, som er mangelfulde på oplysninger omkring de pågældende sponsoraftaler samt hvilken periode disse aftaler omfatter. Det er således styrelsens opfattelse, at flere af de indsendte fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser.

Bogføringsloven indeholder ikke detaljeret krav til indholdet i bilagene, men der er krav til, at bilagene indeholder den fornødne information, således at bilagene kan bogføres korrekt. Det indebærer, at transaktionsdatoen samt beløb som minimum skal fremgå af bilaget, men at der også er brug for en tekst eller tekstkode samt periodehenføringsdato til angivelse af den periode, registreringen vedrører. Skal en indbetaling dække et sponsorat for en

bestemt periode, skal fakturaen som minimum indeholde oplysninger om, hvilken periode opkrævningen/indbetalingen vedrører. Som yderligere fortolkning kan der også henvises til Bogføringsvejledningen (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 1999) side 32, hvoraf det fremgår, at bilag skal kunne bevise registreringernes rigtighed og gøre det muligt at konstatere, om transaktionerne registreres i den rigtige periode og med det rigtige beløb.

På flere af de modtagne fakturaer, som er blevet sendt til styrelsen, er informationen begrænset, hvilket ikke gør det muligt at identificere, hvorvidt transaktionen er registreret i den rigtige periode og med det korrekte beløb. På flere af fakturaerne fremgår der således ikke periodehenførselsdato, og tekstbeskrivelsen på bilagene er efter styrelsens opfattelse mangelfuld, idet den i flere tilfælde blot består af følgende:

*"Sponsorat i henhold til O Sponsorat"*

Det er derfor styrelsens opfattelse, at flere af de modtagne fakturaer ikke har den fornødne information, jf. bogføringslovens § 9, hvilket medfører at kontrolsporet i henhold til bogføringslovens § 4 ikke er fyldestgørende. Det har således ikke været muligt for styrelsen på baggrund af den modtagne dokumentation at vurdere registreringernes rigtighed. Det er derfor styrelsens opfattelse, at bogføringsloven ikke er overholdt.

Styrelsen skal til sidst gøre opmærksom på, at mens bogføringen ikke har specifikke krav til form og indhold af fakturaer, så findes der anden lovgivning, som har langt mere detaljerede form- og indholdskrav til fakturaer, herunder momsbekendtgørelsens § 58, stk. 1, hvoraf følgende fremgår:

*"Med forbehold for de øvrige bestemmelser i dette kapitel skal en faktura, herunder afregningsbilag, jf. § 68, indeholde:*

*1) Udstedelsesdato (fakturadato).*

*2) Fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier, og som identificerer fakturaen.*

*3) Den registrerede virksomheds (sælgerens) registreringsnummer.*

*4) Den registrerede virksomheds og køberens navn og adresse.*

*5) Mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser.*

*6) Den dato, hvor levering af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor et afdragsbeløb betales, forudsat en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato.*

*7) Afgiftsgrundlaget, pris pr. enhed uden afgift, eventuelle prisnedslag, bonus og rabatter, hvis disse ikke er indregnet i prisen pr. enhed.*

*8) Gældende afgiftssats.*

*9) Det afgiftsbeløb, der skal betales."*

*...*

I klageskrivelsen af 5. juli 2016 har K anført blandt andet:



"Forkert anvendelse af produktionsmetoden

Ledelsen bestrider ikke, at der er anvendt en anden beregning efter produktionsmetoden. Det er ledelsens opfattelse, at ledelsens anvendelse af den aktuelle metode ikke på afgørende vis ændrer ved det retvisende billede på regnskabet, set i forhold til anvendelse af den af Erhvervsstyrelsen anviste metode.

I afgørelsen henvises til 2 konkrete eksempler der omhandler sponsoraftaler med G og H.

Årsagen til at ledelsen valgte at indtægtsføre raten på kr. 391.304 fra G var, at sponsoratet blev udnyttet i foråret 2014 og dermed kan beløbet indtægtsføres iht. produktionsmetoden. Der har været en omfattende dialog med kommunen omkring udbetaling af beløbet på grund af de særlige aktiviteter, der fandt sted i foråret 2014, og der henvises til ... korrespondance, som er dokumentationen for, at ledelsen valgte at indtægtsføre beløbet i 2013/14. Det er således ledelsens opfattelse, at det netop viser at produktionsmetoden er anvendt på denne aftale. Vi mener derfor ikke, at sponsorindtægten skal fordeles lineært over kontraktperioden. Det antages, at Erhvervsstyrelsen tilsyneladende ikke har haft det omhandlende grundlag i forbindelse med sin vurdering. Vi er derfor uenige i, at indtægten på kr. 391.304 skal henføres til 2014/15.

Kontrakten med H er periodiseret på følgende måde i regnskabet for 2013/14:

|                                                             |         |                |
|-------------------------------------------------------------|---------|----------------|
| Sponsorat for perioden 1. januar – 31. december 2014        | 350.000 |                |
| <u>Initialomkostninger:</u>                                 |         |                |
| Skilte                                                      | 35.000  |                |
| Profilavis                                                  | 35.000  |                |
| Kamparrangementer, 3 stk.                                   | 75.000  |                |
| Ressource timer til forhandlinger/opstart mv.               | 102.500 | 247.500        |
| Nettoindtægt for perioden                                   |         | <u>102.500</u> |
| Heraf periodiseret for perioden 1. juli – 31. december 2014 |         | <u>51.250</u>  |
| Indtægt for perioden 1. januar – 30. juni 2014              |         | <u>298.750</u> |

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at der skulle have været periodiseret kr. 175.000 for perioden 1. juli – 31. december 2014, altså kr. 123.750 mere i indtægt til året 2014/15.

Vores revisor har opstillet et beregningseksempel på ovennævnte sponsoraftale, som er vedhæftet.

Der er vist 4 forskellige metoder, hvor Erhvervsstyrelsen ..., til vor revisor har oplyst, at metode 2 og 4 kan anvendes. Det skal dog anføres, at Erhvervsstyrelsen ikke har vurderet de konkrete tal i opgørelsen.

Som det fremgår af beregningseksemplet, så giver den konkret anvendte metode (nr. 3) samme resultat som nr. 2 og 4, altså de metoder som Erhvervsstyrelsen har oplyst kan bruges.

Ledelsen bestrider således ikke, at der er anvendt en anden form for beregning iht. produktionsmetoden, men det er ikke korrekt som antaget af Erhvervsstyrelsen, at regnskabet er resultatmæssigt forkert med kr. 391.304 og kr. 123.750, eller i alt kr. 515.054.

For god ordens skyld bemærkes, at Ledelsen på et meget tidligt tidspunkt, inden regnskabsindleveringen for 2014/2015, kontaktede Erhvervsstyrelsen for at få en afgørelse i sagen, således at der kunne have været en dialog inden indlevering af regnskabet for 2014/2015. Da Erhvervsstyrelsens afgørelse flere gange blev udsat, så Ledelsen sig til sidst nødsaget til at indlevere regnskabet for 2014/2015.

#### Overtrædelse af bogføringsloven

Ledelsen bestrider, at Erhvervsstyrelsens konklusion om, at selskabet overtræder bogføringsloven pga. manglende oplysninger på nogle ganske få fakturaer i form af oplysning om sponsorperiode.

Ledelsen er bekendt med krav til udformning af fakturaer, og de af selskabet udstedte fakturaer lever op til de krav der stilles. Hvis det modsatte havde været tilfældet, så går vi ud fra, at revisor formentlig havde afgivet en supplerende oplysning herom i revisionspåtegningen, og det har der ikke været. Ledelsen overholder naturligvis bogføringsloven, også fremadrettet.

Det bestrides derfor, at selskabet har overtrådt bogføringsloven. Det bemærkes, at Erhvervsstyrelsens afgørelse i relation hertil er sket på baggrund af en "vurdering" af disse ganske få eksempler, og det kan ikke udstrækkes til en generel vurdering i relation til virksomheden.

De oplysninger, der tilsyneladende efter Erhvervsstyrelsens opfattelse mangler kan genfindes i klubbens øvrige systemer, og dermed overholdes reglerne omkring transaktionsspor og kontrolspor i bogføringsloven. Der står ikke i bogføringsloven, at der skal skrives så detaljerede oplysninger på fakturaen, som Erhvervsstyrelsen ønsker. Der er tale om Erhvervsstyrelsens egen vurdering heraf.

Ledelsen afviser derfor at have overtrådt bogføringsloven.

...

I Erhvervsstyrelsens førnævnte redegørelse af 23. august 2016 er yderligere udtalt blandt andet:

”Styrelsen har under sagsforløbet anmodet virksomheden om at indsende dokumentation i form af sponsoraftaler, som kan understøtte indregningen af en række sponsorindtægter. Styrelsen har i nogle tilfælde modtaget de anmodede sponsoraftaler, mens styrelsen i andre tilfælde har modtaget en faktura udstedt af K, da der ifølge virksomheden ikke forelå en skriftlig aftale for det pågældende sponsorat.

Styrelsen har på baggrund af den modtagne dokumentation vurderet, at der ved to konkrete aftaler er foretaget fejlperiodisering, da virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden efter styrelsens opfattelse ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser. Det er endvidere styrelsens opfattelse, at der er usikkerhed om, hvorvidt en række af de øvrige indregnede sponsorindtægter i årsrapporten for 2013/2014 var periodiseret korrekt, men at det ikke har været muligt for styrelsen på det foreliggende grundlag at vurdere dette.

Da det ikke har været muligt for styrelsen på baggrund af den modtagne dokumentation at vurdere, hvorvidt de pågældende indtægter var periodiseret korrekt, har styrelsen dermed fundet, at bogføringen vedrørende disse indtægter ikke opfylder kravene i bogføringsloven, hvorfor den er overtrådt.

Det fremgår af den modtagne klage, at klager ikke anfægter, at der er anvendt en anden metode i henhold til produktionsmetoden end de, som styrelsen har henvist til i sin afgørelse. Styrelsen forstår det sådan, at virksomheden således anvender en variant af produktionsmetoden, som dog efter styrelsens vurdering ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav til indregning af indtægter efter produktionsmetoden, da der ved indregningen af indtægterne ikke tages udgangspunkt i en opgjort færdiggørelsesgrad på balancedagen. Indregningen af indtægterne vedrørende de to konkrete aftaler sker således ikke på baggrund af, hvilke ydelser der er leveret til dato, i forhold til samlet antal ydelser der skal leveres i henhold til de to aftaler, hvilket ifølge styrelsen er forkert.

Styrelsen skal gøre opmærksom på, at det helt centrale ved indregning af sponsorindtægter i en fodboldklub som udgangspunkt er de gennemførte fodboldkampe og de ydelser der er relateret hertil. Størstedelen af de modydelser, som sponsoreren skal modtage på baggrund af sponsoratet, leveres således når fodboldkampene spilles, da det er her, at sponsoreren får størst mulige eksponering.

...

I forhold til overtrædelse af bogføringsloven har styrelsen truffet afgørelse på baggrund af den dokumentation for indregning af indtægterne, som er forelagt styrelsen. Flere af de fakturaer, som styrelsen modtog i stedet for en aftale, mangler efter styrelsens vurdering konkrete oplysninger, der gør det muligt at afgøre, hvorvidt indtægterne er indregnet i den rigtige periode. Der bliver endvidere på de modtagne fakturaer ikke henvist til anden dokumentation, hvor de fornødne oplysninger så kan findes. Der er derfor

styrelsens vurdering, at bogføring vedrørende en række indregnede indtægter er så mangelfuld, at virksomheden har overtrådt bogføringsloven.

Styrelsens afgørelse vedrører således ikke en generel overtrædelse, men vedrører alene at virksomheden på nogle væsentlige transaktioner har en mangelfuld bogføring.

\*\*\*

### **Sagens retlige omstændigheder**

Afsnittet er delt op i følgende to underafsnit:

1. Indtægtskriteriet
2. Bogføring

#### *Ad 1 Indtægtskriteriet*

Ved indregning og måling af indtægter fra tjenestekontrakter, skal produktionsmetoden som udgangspunkt anvendes, når betingelserne herfor er opfyldt, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.

Virksomheder i klasse B er som udgangspunkt fritaget for kravet om at anvende produktionsmetoden, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 2. pkt., men virksomhederne kan vælge at bruge produktionsmetoden. Undladelse af at benytte produktionsmetoden fører virksomheder i klasse B over i salgsmetoden, hvilket medfører, at indtægtsindregningen går fra produktionstidspunktet til leveringstidspunktet.

I forhold til indtægtskriterie fremgår følgende bl.a. af bemærkningerne til årsregnskabslovens § 49 i lovforslag L138 fra 2000/1:

*"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"*

Der skal her gøres opmærksom på, at årsregnskabsloven er en rammelov, som udfyldes af de internationale regnskabsstandarder som fortolkningsbidrag.

Da der ikke er tale om entreprisekontrakter men derimod tjenestekontrakter, er IAS 11 som udgangspunkt ikke relevant som fortolkningsbidrag. Indregning og måling af tjenestekontrakter efter produktionsmetoden er derimod reguleret i IAS 18, afsnit 20-28, og skal derfor anvendes som fortolkningsbidrag. Det skal bemærkes, at IAS 18, afsnit 21, henviser til IAS 11 for vejledning til, hvordan produktionsmetoden kan anvendes på servicekontrakter.

Tjenestekontrakter er defineret i IAS 18, afsnit 4, hvoraf det bl.a. fremgår at:

*"Levering af tjenesteydelser omfatter normalt virksomhedens udførelse af en kontraktlig aftalt opgave over en aftalt periode. Tjenesteydelserne kan leveres over et eller flere regnskabsår."*

Omkring indregning af indtægter fra tjenestekontrakter fremgår det af IAS 18, afsnit 20, bl.a.:

*"Når udfaldet af en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser, kan skønnes pålideligt, skal omsætningen forbundet med transaktionen indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen."*

Vedrørende opgørelse af færdiggørelsesgraden fremgår det af IAS 18, afsnit 24, bl.a.:

*"En transaktions færdiggørelsesgrad kan opgøres på mange måder. Virksomheden anvender den metode, som pålideligt måler den leverede tjenesteydelse. De mulige metoder kan afhængig af transaktionens art omfatte:*

- A. undersøgelse af stadiet af udførte arbejder,*
- B. tjenesteydelser leveret til dato, som en procentdel af samlede tjenesteydelser, der skal leveres, eller*
- C. forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser leveret til dato, medtages i de til dato afholdte omkostninger. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser, som er leveret eller skal leveres, medtages i de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen.*

*Ofte afspejler acountobetalingen og forskud fra kunder ikke de leverede tjenesteydelser."*

Det fremgår af IAS 18, afsnit 25:

*"Når tjenesteydelser leveres i form af et udefinerbart antal handlinger over en specificeret tidsperiode, indregnes omsætning af praktiske grunde på et lineært grundlag over den specificerede periode, medmindre der er en indikation af, at en anden metode bedre viser færdiggørelsesgraden. Når én specifik handling er mere væsentlig end*

*andre, udskydes indregningen af omsætning, indtil den væsentlige handling udføres."*

I forhold til hvilke omkostninger, der kan medgå i beregningen af færdiggørelsesgraden, finder IAS 11 anvendelse som vejledning.

Af IAS 11, afsnit 20 fremgår det:

*"Omkostninger, som ikke er tilknyttet en entrepriseaktivitet eller ikke kan allokeres til en konkret entreprisekontrakt indgår ikke i entrepriseomkostninger. Sådanne omkostninger omfatter:*

- a) generelle administrationsomkostninger, der ikke i henhold til entreprisekontrakten godtgøres af kunden,*
- b) salgsomkostninger,*
- c) omkostninger til forskning og udvikling, der i henhold til entreprisekontrakten ikke godtgøres af kunden, og*
- d) afskrivninger på produktionsanlæg og driftsmidler, som ikke anvendes til en konkret entreprisekontrakt"*

Af IAS 11, afsnit 21 fremgår det:

*"Entrepriseomkostninger omfatter omkostninger tilknyttet en entreprisekontrakt fra det tidspunkt, kontrakten er indgået, til kontraktarbejderne er afsluttet. Omkostninger, som direkte kan allokeres til kontrakten og er afholdt før indgåelse af kontrakten indregnes imidlertid også i entrepriseomkostninger, hvis disse kan identificeres og måles pålideligt, og det er sandsynligt, at entreprisekontrakten vil blive indgået. Når omkostninger afholdt før indgåelse af en kontrakt indregnes i det regnskabsår, de er afholdt, indregnes de ikke i entrepriseomkostninger, når kontrakten indgås i et efterfølgende regnskabsår."*

Det betyder, at omkostninger, der relaterer sig til salg og forberedende aktiviteter før indgåelse af en aftale, som udgangspunkt ikke kan indregnes i entrepriseomkostningerne, og disse omkostninger kan derved heller ikke indgå i opgørelsen af færdiggørelsesgraden.

#### **Ad 2 Bogføring**

En virksomhed omfattet af bogføringslovens § 1 skal sikre, at dens bogføring lever op til bogføringslovens bestemmelser, herunder sikre at man kan følge transaktionssporet, samt at kontrolsporet er fyldestgørende, jf. bogføringslovens § 4.

Ved kontrolsporet skal forstås de oplysninger, der dokumenterer registreringernes rigtighed, jf. bogføringslovens § 4, stk. 2. Som en del af kontrolsporet kan der indgå bilag.

Et bilag er ifølge bogføringslovens § 5 defineret som:



*"enhver nødvendig dokumentation for transaktioner, der registreres i bogføringen, uanset dokumentationen er på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie."*

Enhver registrering skal dokumenteres ved bilag, og bilagene skal oplyse, hvad der er nødvendigt for at identificere kontrolsporet, herunder tydeligt angive transaktionsdato og beløb, jf. bogføringslovens § 9, stk. 1.

### **Styrelsens udtalelse**

Det er styrelsens vurdering, at virksomheden for så vidt angår aftalerne med H og G ikke har godtgjort, at årsregnskabslovens krav til indregning af indtægter efter produktionsmetoden i årsrapporten for 2013/2014 er overholdt. Det er derfor styrelsens vurdering, at dele af indtægterne fra disse to aftaler er fejlperiodiseret. Det er endvidere styrelsens vurdering, at bogføringen relateret til en række indregnede indtægter er så mangelfuld, at bogføringen ikke lever op til bogføringslovens bestemmelser, hvorfor der er sket en overtrædelse af bogføringsloven.

Klager er ved indbringelsen af klagen for Erhvervsankenævnet ikke fremkommet med yderligere dokumentation på, at de anvendte metoder til indregning af indtægterne fra G og H er i overensstemmelse med, hvordan produktionsmetoden efter styrelsens opfattelse skal anvendes, da der ikke ved indregning af indtægterne tages udgangspunkt i, hvilke ydelser der er leveret til dato, i forhold til det samlede antal ydelser der skal leveres. Klager er endvidere ikke fremkommet med yderligere dokumentation, som kan understøtte indregningen af en række væsentlige sponsorindtægter i årsrapporten for 2013/2014, selvom klager oplyser, at denne dokumentation er at finde i virksomhedens øvrige systemer.

Styrelsens udtalelse for hvert af de to forhold fremgår nedenfor.

#### *Indregning af indtægter i henhold til produktionsmetoden*

Styrelsen har undersøgt, hvorvidt virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden er i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for indregning af indtægter efter produktionsmetoden, da en forkert anvendelse således kan medføre, at der foretages fejlperiodisering af indtægter.

På baggrund af den modtagne dokumentation vurderer styrelsen, at virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden ved indregning af indtægter fra G og H ikke er i overensstemmelse med, hvordan produktionsmetoden efter styrelsens opfattelse skal anvendes. På det foreliggende grundlag er det derfor styrelsens umiddelbare vurdering, at der er indregnet kr. 515.054 for meget i årsrapporten for 2013/2014 fra G og H.



Vedrørende G er det centrale i sagen en udbetaling på kr. 391.304 benævnt 2. rate for 2014, som er indregnet som en indtægt i årsrapporten for 2013/2014. Efter styrelsens opfattelse vedrører denne udbetaling efteråret 2014, da K også skulle levere ydelser til G i efteråret 2014, og flere af disse ydelser var direkte forbundet til de fodboldkampe som blev spillet i efteråret 2014. Udbetalingen kan således som udgangspunkt efter styrelsens opfattelse ikke indregnes i årsrapporten for 2013/2014, men derimod skal indregnes i årsrapporten for 2014/2015.

Vedrørende H er det centrale i sagen, at næsten hele det årlige sponsorat for 2014 på kr. 350.000 er indregnet som en indtægt i årsrapporten for 2013/2014, mens at styrelsen finder det dokumenteret, at virksomheden skulle levere en række modydelser for sponsoratet gennem hele 2014, hvoraf flere af ydelserne var direkte forbundet til de fodboldkampe som blev spillet i kalenderåret 2014. Det er således styrelsens vurdering, at den periodisering som er foretaget ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav for indregning af indtægter efter produktionsmetoden, da periodiseringen ikke er sket på baggrund af, hvilke ydelser der er leveret til dato, i forhold til de samlet antal ydelser der skal leveres. Det er derfor styrelsens opfattelse, at en del af det indregnede beløb ikke kan indregnes i årsrapporten for 2013/2014, men derimod skal indregnes i årsrapporten for 2014/2015.

Klager anfægter i klageskriftet styrelsens afgørelse om, at der er foretaget fejlperiodisering, og dermed styrelsens vurdering af, at der umiddelbart er indregnet kr. 515.054 for meget i indtægter i årsrapporten for 2013/2014. Klager anfægter derimod ikke, at der er anvendt en anden metode i henhold til produktionsmetoden end de, som styrelsen har henvist til i sin afgørelse, men at den anvendte metode ikke på afgørende vis ændrer ved det retvisende billede. Klager henviser dog ikke til, hvilken metode i henhold til produktionsmetoden, som i så fald anvendes.

Styrelsen forstår klagers oplysning således, at virksomheden derved anvender en variant af produktionsmetoden, som dog efter styrelsens vurdering ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt. som fortolkes i lyset af IAS 18 afsnit 20-28.

#### I forhold til indregning af tilskud fra G

Det fremgår af aftalen mellem K og G omfattende perioden 1. januar 2012 til 30. juni 2015, at der årligt udbetales et beløb på kr. 782.609 af to rater, henholdsvis den 1. januar og den 1. juni det pågældende år.

Af den modtagne specifikation af indregnet sponsorindtægter fremgår det, at der i årsrapporten for 2013/2014 er indregnet kr. 1.076.086,70 fra G. Årsrapporten for 2013/2014 omfatter regnskabsperioden 1. juli 2013 til 30. juni 2014.

På baggrund af den modtagne dokumentation konstaterede styrelsen, at 2. rate for 2014 på kr. 391.304 som blev udbetalt i maj 2014, er indregnet i årsrapporten for 2013/2014. Det er styrelsens vurdering, at indregningen ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav til indregning af indtægter efter produktionsmetoden. Det er styrelsens umiddelbare vurdering, at raten på kr. 391.304 ikke kunne indregnes i årsrapporten for 2013/2014 og derved er fejlperiodiseret.

Klager anfægter i klageskriftet styrelsens vurdering af, at der er foretaget en fejlperiodisering på kr. 391.304. Klager oplyser således, at beløbet er indtægtsført i årsrapporten for 2013/2014, da sponsoratet er blevet udnyttet i foråret 2014, hvilket ifølge klager er i overensstemmelse med produktionsmetoden. Klager henviser i den forbindelse til en korrespondance mellem K og G som dokumentation. Korrespondancen er vedlagt klageskriftet.

Styrelsen kan konstatere, at den vedhæftede korrespondance vedrører en anmodning om at få udbetalt det pågældende beløb tidligere end normalt, da K havde brug for likviditet i forbindelse med en række aktiviteter, som de ønskede at sætte i gang.

Styrelsen er uforstående over for, hvad der menes med, at sponsoratet er udnyttet i foråret 2014, men styrelsen finder ikke, at det, at man har modtaget en forudbetaling i foråret 2014, og at denne forudbetaling er anvendt til opstart af en række aktiviteter, er et korrekt grundlag for, at beløbet så kan indregnes i årsrapporten for 2013/2014.

Virksomheden har i løbet af sagsforløbet oplyst, at aftalen mellem K og G er en tilskudsafale, hvor tilskuddet i modsætning til en sponsorkontrakt er ydet, uden at der skal leveres modydelser. Det fremgår dog af afsnit 6 i aftalen, at K havde en række ydelser, som skulle leveres til G. Uddrag af listen er ligeledes gengivet på side 7 i denne udtalelse. Det er derfor ikke korrekt, at tilskuddet i modsætning til en sponsorkontrakt, blev ydet, uden at der skulle leveres modydelser. Det betyder, at aftalen skal anses som en kontrakt om levering af tjenesteydelser i henhold til IAS 18, afsnit 4, hvilket medfører, at tilskuddet skal indregnes i takt med, at ydelserne leveres. Indregningen skal således foretages med udgangspunkt i færdiggørelsesgrad på balancedagen. Klager har ikke anfægtet denne vurdering i klageskriftet.

Der fremgår således ikke noget omkring de ydelser, som K skulle levere til for G af klageskriftet eller den vedhæftede korrespondance. Der er endvidere ikke fremlagt anden dokumentation, som skal understøtte, at alle ydelser for kalenderåret 2014 blev leveret i foråret 2014. Tværtimod er det på baggrund af den modtagne dokumentation styrelsens opfattelse, at de ydelser, som K skulle levere i 2014 i henhold til aftalen, var fordelt ud over hele året, og flere af ydelserne bl.a. direkte var forbundet på de fodboldkampe, der blev spillet i løbet af 2014. Det er samtidig styrelsens vurdering, at der ved denne aftale er tale om et udefinerbart antal handlinger, hvorfor tilskuddet som udgangspunkt skal

indregnes lineært over aftalens løbetid i henhold til IAS 18, afsnit 25. Hvis periodisering ikke foretages efter den lineære måde, skal der i stedet tages udgangspunkt i en pålidelig færdiggørelsesgrad.

Det er således styrelsens vurdering, at virksomheden ikke har godtgjort, at raten kunne indregnes i årsrapporten for 2013/2014.. Såfremt den lineære metode anvendes, betyder det, at tilskuddet på kr. 391.304 er fejlperiodiseret, og skulle være indregnet i årsrapporten for 2014/2015.

#### I forhold til indregning af sponsorindtægt fra H

Det fremgår af aftalen mellem K og H, at aftalen omfatter perioden 1. januar 2014 til 31. december 2015, og at det årlige sponsorat udgør kr. 350.000, som udbetales på én gang. Det samlede sponsorat udgør kr. 700.000. Kontrakten er indgået 13. marts 2014.

Det fremgår endvidere af aftalen, at K bl.a. skal levere følgende ydelser:

- 2 x 10 meter skilte på stadion efter nærmere aftale, samt logo på net hegn bag mål
- Logo på bukserne af K' 2. divisionshold – både hjemme og ude
- 3 Årlige H-dage ved en divisionskamp – laves som eventdage for hjemmepublikum
- Logo i div. Materiale, herunder kampprogram til hjemmekampe og
- kampannoncering i lokalavis
- VIP billetter til pre-match og loungen, i alt 4 stk.
- Indgangsbilletter til stadion. I alt 25. stk.
- 

Størstedelen af ovenstående ydelser bliver kun leveret i forbindelse med at K spiller hjemmekampe. Således bliver de fleste af ydelserne leveret løbende i bl.a. 2014 i takt med at fodboldkampene spilles.

Af den modtagne specifikation af indregnet sponsorindtægter fremgår det, at der i årsrapporten for 2013/2014 er indregnede kr. 298.750 H.

På baggrund af den modtagne dokumentation konstaterede styrelsen, at kr. 298.750 af det årlige sponsorat på kr. 350.000, er indregnet i årsrapporten for 2013/2014. Det er styrelsens vurdering, at indregningen ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav til indregning af indtægter efter produktionsmetoden. Det er styrelsens umiddelbare vurdering at kr. 123.750 ikke kunne indregnes i årsrapporten for 2013/2014, og derved er fejlperiodiseret.

Klager anfægter i klageskriftet styrelsens vurdering af, at der er foretaget en fejlperiodisering på kr. 123.750, og har i klageskriftet fremvist den beregning, der er anvendt til periodisering af sponsoratet. Styrelsen har ligeledes i sagsforløbet fået forelagt samme beregning sammen med en

redegørelse. ...

Styrelsen kan ikke genkende den anvendte beregningsmetode som værende i overensstemmelse med produktionsmetoden. Ved anvendelse af produktionsmetoden skal indtægter forbundet med transaktionen således indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen. Den anvendte beregning tager udgangspunkt i betalingerne, og der anvendes ikke en egentlig færdiggørelsesgrad.

Styrelsen tager endvidere forbehold for nogle af de omkostninger, som er medtaget i beregningen. Efter styrelsens vurdering vedrører nogle af omkostningerne fremtidige ydelser, mens andre relaterer sig til salg og forberedende aktiviteter, som vedrører perioden før kontraktindgåelsen.

Såfremt K ville opgøre færdiggørelsesgraden i henhold til omkostningerne, fremgår det af IAS 18, afsnit 24, litra C, at det er forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen. Endvidere er det kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser leveret til dato, som kan medtages i de til dato afholdte omkostninger.

Det er således styrelsens vurdering, at bl.a. omkostninger vedrørende skilte relaterer til en reklameydelse, som kun leveres i forbindelse med, når K spiller fodboldkampe på deres stadion. Kun en del af denne betaling kan derfor medgå i opgørelsen af færdiggørelsesgraden på balancedagen den 30. juni 2014, da en del af betalingen vedrører ydelser, som på det tidspunkt endnu ikke er leveret, og som først ville blive leveret, i forbindelse med at K spiller fodkampe i efteråret 2014.

I forhold til omkostningerne vedrørende timer til forhandling og opstart har styrelsen gjort virksomheden opmærksom på, at disse kun kan medtages i beregningen af færdiggørelsesgraden, såfremt betingelserne i IAS 11, afsnit 21 er opfyldt. Styrelsen har ikke modtaget dokumentation herfor. Såfremt betingelserne er opfyldt, er det styrelsens opfattelse, at det ligeledes kun er en del af disse omkostninger, som kan medgå i en opgørelse af færdiggørelsesgraden på balancedagen 30. juni 2014. Det fremgår ikke af klageskriftet, hvorvidt virksomheden har taget stilling til, om disse omkostninger kan indgå eller ej. Det er dog styrelsens opfattelse, at de pågældende omkostninger falder ind under IAS 11, afsnit 20, hvorfor de ikke kan tilknyttes til selve aftalen med H i forbindelse med opgørelse af en færdiggørelsesgrad.

Styrelsen har ikke modtaget dokumentation på, hvad de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen er, og der er ikke modtaget dokumentation på, hvad færdiggørelsesgraden var opgjort til på balancedagen den 30. juni 2014.

Det er styrelsens vurdering, at den anvendte måde til periodisering af sponsoratet ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt., og styrelsen finder det ikke godtgjort, at virksomheden kunne indregne hele beløbet på kr. 298.750 i årsrapporten for 2013/2014.

Såfremt der bliver anvendt den lineær måde i henhold til IAS 18, afsnit 25, vil det betyde, at kr. 123.750 af det indregnede beløb på kr. 298.750 er fejlperiodiseret, og i stedet skulle indregnes i årsrapporten for 2014/2015. Hvis periodisering ikke foretages efter den lineær måde, skal der i stedet tages udgangspunkt i en pålidelig færdiggørelsesgrad.

Efter modtagelsen af styrelsens afgørelse har virksomheden den 13. juni 2016 sendt fire eksempler til styrelsen på, hvordan indregningen af sponsorindtægterne kan foretages. De fire eksempler er vedlagt klageskriftet. Det er styrelsens vurdering, at metodikken i eksempel 2 og 4 er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav for indregning af indtægter efter produktionsmetoden, mens det ikke er tilfældet ved eksempel 1 og 3. Det er styrelsens opfattelse, at disse eksempler ikke har betydning for afgørelsen, hvorfor de ikke vil blive behandlet nærmere.

#### *Overtrædelse af bogføringsloven*

Styrelsen anmoder under sagsforløbet K om at få tilsendt aftaler med en række af de virksomheder, hvorfra K har indregnet sponsoratindtægter i årsrapporten for 2013/2014. I flere tilfælde modtager styrelsen i stedet for den anmodede aftale en faktura udstedt af K, da der ifølge virksomheden ikke foreligger skriftlige aftaler relaterende til de pågældende virksomheder.

Styrelsen skal her gøre opmærksom på, at styrelsen forudsætter, at når virksomheden ikke kan fremsende den dokumentation, som styrelsen anmoder om, så vil virksomheden dernæst fremsende den bedste dokumentation, som virksomheden besidder, og som på fyldestgørende vis dokumenterer, at indregningen af indtægterne er i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav efter produktionsmetoden.

På flere af de modtagne fakturaer, som er blevet sendt til styrelsen, er informationen dog meget begrænset, hvilket gør det umuligt for styrelsen at identificere, hvorvidt transaktionen er registreret i den rigtige periode og med det korrekte beløb. På flere af fakturaerne fremgår der således ikke en henførringsdato til den periode, som registreringen vedrører, og tekstbeskrivelsen på bilagene er efter styrelsens opfattelse mangelfuld, idet den i flere tilfælde blot består af følgende, uden henvisning til anden dokumentation, hvor de fornødne oplysninger kan findes:

#### *"Sponsorat i henhold til O Sponsorat"*

På to af de modtagne fakturaer var der endvidere anført sæsonen 2014/2015, selvom de var indtægtsført i årsrapporten for 2013/2014. Ledelsen har dog oplyst, at, der for den ene faktura var der tale om en tekstfejl.

For så vidt angår I var der ifølge den fremsendte specifikation indregnet kr. 235.500, mens det af kontrakten fremgår, at det årlige beløb er på kr. 100.000. Virksomheden oplyser i den forbindelse, at den ekstra indtægtsførelse på kr. 135.000 vedrører en særlig bonus, og som

dokumentation for den ekstra indtægtsførelse henviser virksomheden til kontrakten samt fremsender en faktura på kr. 150.000 med følgende ordlyd:

*"Sponsorat i henhold til aftale med O*

*Sponsorat  
Rate 4 af 4"*

Styrelsen kan ikke anse dette for dokumenteret, da der hverken af den fremsendte sponsoraftale eller fakturaen fremgår, at der var aftalt en bonus på kr. 150.000, såfremt K opnåede oprykning til 1. division for sæsonen 2014/2015. Det fremgår således ikke af den modtagne dokumentation, hvilken ydelse K har leveret og hvornår. Styrelsen har således ikke fået forelagt fyldestgørende dokumentation på indregning af kr. 135.500.

Under sagsforløbet har det således ikke været muligt for styrelsen at vurdere, hvorvidt flere af de indregnede sponsorindtægter er fejlperiodiserede, da den modtagne dokumentation efter styrelsens opfattelse ikke er fyldestgørende. Det er derfor styrelsens vurdering, at bogføring relateret til flere af de indregnede indtægter ikke opfylder bogføringslovens krav, hvorfor virksomheden overtræder bogføringsloven.

Klager anfægter i klageskriftet styrelsens vurdering af, at virksomheden overtræder bogføringsloven. Det oplyses i klageskriftet, at det er virksomhedens opfattelse, at de udstedte fakturaer lever op til de krav, der stilles, og at de oplysninger, som styrelsen har manglet under sagsforløbet, kan findes i virksomhedens øvrige systemer. Det undrer dog styrelsen, at denne dokumentation så ikke er fremsendt under sagsforløbet. Dokumentation er heller ikke fremsendt i forbindelse med indbringelse af klagen til Erhvervsankenævnet.

Styrelsen er bekendt med, at bogføringsloven ikke indeholder detaljeret krav til indholdet i bilag, men at der er krav til, at bilagene indeholder den fornødne information, således at det er muligt at vurdere om bogføring er sket korrekt. Som yderligere fortolkning kan der også henvises til Bogføringsvejledningen (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 1999) side 32, hvoraf det fremgår, at bilag skal kunne bevise registreringernes rigtighed og gøre det muligt at konstatere, om transaktionerne registreres i den rigtige periode og med det rigtige beløb. Det indebærer efter styrelsens opfattelse, at transaktionsdatoen samt beløb som minimum skal fremgå af bilaget, men at der også er brug for en tekst eller tekstkode samt henførselsdato til den periode, som registreringen vedrører. Skal en indbetaling dække et sponsorat for en bestemt periode, skal fakturaen således efter styrelsens opfattelse som minimum indeholde oplysninger om, hvilken periode opkrævningen/indbetalingen vedrører. Alternativt skal der på fakturaren være en henvisning til en aftale eller anden dokumentation, hvor de fornødne oplysninger fremgår. Styrelsen finder det således særlig relevant ved sponsoraftaler, at der fremgår den fornødne information i bogføringsmaterialet, således at det bl.a. er muligt at identificere, hvilke



modydelser der skal leveres, hvor stort det samlede sponsorat er samt hvad de årlige betalinger udgør.

Styrelsen er derfor ikke på baggrund af den forelagte dokumentation enig i klagers betragtning om, at bogføring med tilhørende bilag ved en række af de indregnede indtægter lever op til bogføringslovens krav, og styrelsen fastholder derfor sin vurdering, at bogføringen med tilhørende bilag ikke har den fornødne information i henhold til bogføringslovens § 9, hvilket medfører, at kontrolsporet i henhold til bogføringslovens § 4 ikke er fyldestgørende. Bogføringsloven er derfor efter styrelsens vurdering overtrådt.

Styrelsen skal dog gøre opmærksom på, at overtrædelsen alene går på den modtagne bogføring for nogle konkrete transaktioner og ikke på, at K's generelle bogføring er i strid med bogføringsloven, hvilket også fremgår af styrelsens afgørelse.

...”

Ved skrivelse af 20. september 2016 er K kommet med følgende yderligere bemærkninger:

...”

Det er ledelsens opfattelse, at det af Erhvervsstyrelsen fremkomne jf. skrivelse af 23. august 2016 ikke har nogen betydning for sagen, og ledelsen fastholder derfor i en hver henseende den indgivne klage af 5. juli 2016.

Ledelsen ønsker dog at knytte nogle få kommentarer til Erhvervsstyrelsens redegørelse, da redegørelsen på nogle punkter ikke svarer til ledelsens opfattelse af sagen:

#### **Indtægtskriterie**

Ledelsen er enig i at der er anvendt en variant af produktionsmetoden, men ønsker samtidigt at fastholde, at der er match mellem indtægter og omkostninger på de i sagen omhandlede sponsoraftaler. Der henvises til tidligere fremlagt konsekvensberegning i sagen, som bygger på ledelsens vurdering af hvorledes de faktiske aktiviteter er gennemført.

Ledelsen påpeger, at den omfattende administrationen af sponsoraftaler som Erhvervsstyrelsen beskriver, er en væsentlig byrde for fodboldklubben på grund af klubbens størrelse og at den anvendte metode er enklere at anvende i den daglige administration. Omvendt er ledelsen naturligvis enig i, at Erhvervsstyrelsens anvisninger skal følges, men som ”lille klub” føles det at ”skyde langt over målet” når Erhvervsstyrelsen lægger så mange kræfter og ressourcer i at behandle en, efter vores opfattelse, ubetydelig sag.



Blot for god ordens skyld skal vi endnu engang præcisere, at revisorskiftet ikke skyldtes uenighed om valg af principper, men samarbejds-mæssige forhold. Der henvises til vores første skrivelse af 7. september 2015, hvori dette er nærmere beskrevet.

Vi er derfor uenige i hvorledes sagen er beskrevet ... i Erhvervsstyrelsens skrivelse af 23. august 2016.

#### **Sponsoraftaler - fakturaer**

...

Det kan oplyses, at der i alle tilfælde er fremvist en sponsoraftale. I de tilfælde der har været fremlagt fakturaer, har det primært vedrørt ekstraordinære sponsorater med eksisterende sponsorer, hvor disse aftaler i nogle tilfælde har været mundtlige. Ledelsen er uenig i Erhvervsstyrelsens vurdering af hvad der er nødvendig dokumentation i forhold til bogføringsloven.

...

Ledelsen er uenig i, at der har foreligget en mangelfuld bogføring. Det antages at Erhvervsstyrelsen mener, at der er en mangelfuld dokumentation. Ledelsen bestrider dog fortsat, at bogføringsloven skulle være overtrådt, da bogføringsgrundlaget overholder bogføringsloven fsva. krævede oplysninger til en faktura. Der indgår fakturaer i sagens bilag, så Erhvervsankenævnet kan vurdere dette. Det kan også oplyses, at selskabets tidligere revisor aldrig har påtalt, at bogføringsloven skulle være overtrådt.

Ledelsen i K er fortsat meget overrasket over hvorledes Erhvervsstyrelsen har håndteret sagsforløbet, herunder de mange ressourcer, der fra begge sider er anvendt på en, efter vores opfattelse, ubetydelig sag. Noget vi mener kunne være undgået fra start, hvis der havde været et afklarende møde herom.

Samtidigt kan vi ikke undgå at sidde tilbage med følelsen af at blive kvalt i længere og længere korrespondance i sagen, hvor styrelsen nærmest har uanede ressourcer, mens vores ressourcerne har en naturlig begrænsning.

”  
...

Ved skrivelse af 23. september 2016 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført blandt andet:

”Klager oplyser, at der i alle tilfælde er fremvist en sponsoraftale. Det er efter styrelsens opfattelse ikke faktuel korrekt. Styrelsen anmodede den 12. oktober 2015 ledelsen om at indsende sponsoraftaler med en række virksomheder. I ledelsens redegørelse af 26. oktober 2015 blev det oplyst ..., at der for nogle af de pågældende virksomheder ikke forelå en skriftlig aftale, hvorfor der i stedet blev sendt faktura som dokumentation for indregningen af disse sponsorindtægter. Styrelsen har således ikke modtaget skriftlige sponsoraftaler for alle de virksomheder, hvor styrelsen har anmodet om at få tilsendt sponsoraftaler.

Klager oplyser endvidere, at ledelsen er uenig i, at der foreligger mangelfuldt bogføringsmateriale. Styrelsen har, jf. ovenstående, netop i flere tilfælde kun modtaget fakturaer udstedt af K, uden at der er tilsendt andet bogføringsmateriale. Af de modtagne fakturaer bliver der endvidere ikke henvist til andet bogføringsmateriale, hvor de fornødne oplysninger kan findes. Det er efter styrelsens vurdering særligt vigtigt at sikre, at de fornødne oplysninger fremgår af fakturaerne, når der ikke foreligger en skriftlige sponsoraftale eller anden form for dokumentation. De fornødne oplysninger vedrørende sponsorindtægter vil således bl.a. være, hvilke modydelser der skal leveres, hvor stor det samlede sponsorat er, samt hvad de årlige betalinger udgør. Grundet mangel af disse oplysninger på de modtagne fakturaer har styrelsen således i flere tilfælde ikke kunne få bekræftet, hvorvidt de indregnede sponsorindtægter var periodiseret korrekt. På baggrund af de forelagte dokumenter vurderer styrelsen derfor, at bogføringsloven for så vidt angår disse transaktioner ikke er overholdt, idet bogføringen med tilhørende bilag ikke lever op til bogføringslovens krav.”

Ved skrivelse af 10. oktober 2016 er det afslutningsvist bemærket:

”  
\*\*\*

Det skal præciseres, at ledelsen har fremsendt alle eksisterende sponsoraftaler der er anmodet om, og faktura i de tilfælde hvor det ikke har været nødvendigt, efter ledelsens vurdering, at udarbejde særskilt sponsoraftale. Det er i den kontekst vor kommentar om at der i alle tilfælde er fremvist en sponsoraftale, skal forstås.

Udover de fakturaer som Erhvervstyrelsen har ønsket at se, er vi ikke blevet anmodet om at fremsende "andet bogføringsmateriale", som beskrevet i mailen fra Erhvervsstyrelsen. Det er korrekt, at der ikke er henvisning på fakturaerne til "andet regnskabsmateriale", men det er ledelsen også uenig i skal foretages, ligesom det, ledelsen bekendt, ikke fremgår nogen steder i bogføringsloven.

”  
\*\*\*

#### **Ankenævnet udtaler:**

Det følger af årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt., at virksomheden skal indregne indtægter i takt med, at de indtjenes. Dette skal enten ske i henhold til salgsmetoden eller produktionsmetoden. Ved salgsmetoden indregnes nettoomsætningen på tidspunktet for endelig levering, og ved produktionsmetoden indregnes nettoomsætningen i takt med færdiggørelsesgraden af ydelsen.

Erhvervsstyrelsen har i sagen påtalt den anvendte metode for indregning af sponsorindtægter i K's årsrapport for 2013/2014. Definitionen af tjenesteydelser følger af IAS 18, afsnit 4 hvorved forstås:

”Levering af tjenesteydelser omfatter normalt virksomhedens udførelse af en kontraktlig aftalt opgave over en aftalt periode. Tjenesteydelserne kan leveres over et eller flere regnskabsår.”

Ankenævnet lægger til grund, at de i sagen omtalte sponsorkontrakter er aftaler om levering af tjenesteydelser i overensstemmelse med definitionen i IAS 18, afsnit 4, da K som modydelse for vederlagene skal præstere nogle nærmere kontraktligt aftalte opgaver i løbet af kontraktperioderne, herunder blandt andet reklameplads på bandeskilte samt logo på spillertøj.

Betingelsen for anvendelse af produktionsmetoden for tjenestekontrakter er ifølge IAS 18, afsnit 20:

”Når udfaldet af en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser, kan skønnes pålideligt, skal omsætningen forbundet med transaktionen indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen.”

Hvis nettoresultatet af en tjenestekontrakt kan skønnes med rimelig sikkerhed, skal produktionsmetoden således som hovedregel anvendes med udgangspunkt i færdiggørelsesgraden af den pågældende tjenesteydelse.

Hvis der er tale om levering af et antal udefinerbare handlinger over en specificeret tidsperiode, indregnes indtægterne forbundet med tjenesteydelserne af praktiske årsager i stedet for på lineært grundlag i overensstemmelse med IAS 18, afsnit 25.

Erhvervsankenævnet finder af de grunde, der er anført i Erhvervsstyrelsens afgørelse af 7. juni 2016 og i redegørelsen af 23. august 2016, at K ikke har anvendt produktionsmetoden korrekt ved opgørelsen af indtægter fra visse sponsorkontrakter. Der foreligger ikke dokumentation for, at nettoomsætningen af ydelserne kan måles pålideligt i forhold til færdiggørelsesgraden af tjenesteydelsen efter betingelserne i IAS 18, afsnit 20, litra a-d, og det må konstateres, at

tjenestekontrakterne vedrører et antal undefinerbare handlinger, hvorfor sponsorindtægterne skal indregnes lineært.

På baggrund heraf findes det, at årsrapporten som følge af de fejlperiodiserede indtægter ikke giver et retvisende billede af virksomhedens resultat i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 11, stk. 1, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.,

Erhvervsankenævnet tiltræder herefter, at Erhvervsstyrelsen har pålagt K i årsrapporten 2013/2014 at indregne indtægter lineært vedrørende de omhandlende sponsorindtægter på henholdsvis kr. 391.304,35 og kr. 350.000 og i konsekvens heraf har påtalt, at virksomhedens anvendelse af produktionsmetoden til indregning af sponsorindtægter i årsrapporten 2013/2014 i flere tilfælde er i strid med årsregnskabslovens § 49, stk. 1, 1. pkt.

Ifølge bogføringslovens § 9 skal enhver indtægt dokumenteres med bilag, og dette bilag skal oplyse det nødvendige for at identificere kontrolsporet, som efter bogføringslovens § 4, stk. 2, dokumenterer indtægtens rigtighed.

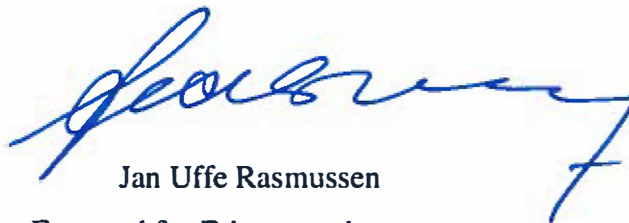
K har i visse tilfælde alene dokumenteret sponsorkontrakter med bilag i form af fakturaer uden nærmere angivelse af, om der er tale om en periode og i givet fald hvilken periode.

Erhvervsankenævnet finder af de af Erhvervsstyrelsen anførte grunde, at K's dokumentation af indtægter fra sponsorkontrakter i visse tilfælde ikke er fyldestgørende, jf. bogføringslovens § 9, stk. 1, da bilagene ikke oplyser, hvad der er nødvendigt for at identificere kontrolsporet.

Ankenævnet tiltræder, at Erhvervsstyrelsen har påbudt, at der fremadrettet sker behørig dokumentation af indtægter, jf. bogføringslovens § 9, stk. 1, jf. § 4, stk. 2.

Erhvervsankenævnet stadfæster herefter Erhvervsstyrelsens afgørelse af 7. juni 2016.

I Erhvervsankenævnets afgørelse har Kirsten Aaskov Mikkelsen, Arne Nabe Poulsen og Jan Uffe Rasmussen deltaget.



Jan Uffe Rasmussen  
Formand for Erhvervsankenævnet

