



HÖGSKOLAN  
I GÄVLE  
Institutionen för ekonomi

# *Examensarbete*

*i ämnet företagsekonomi*

*Titel:* *Att aktivera eller kostnadsföra externa spelarförvärv i allsvenska klubbar?*

*– En beskrivning av två olika redovisningsmetoder.*

*Författare:* *Kristoffer Birckjaer Andersson  
Johan Delleskog*

*Kurspoäng:* *15 högskolepoäng*

*Kursnivå:* *Kandidatkurs (C-nivå)*

# ABSTRACT

**Titel:** Att aktivera eller kostnadsföra externa spelarförvärv i allsvenska fotbollsklubbar? – En beskrivning av två olika redovisningsmetoder

**Nivå:** C-uppsats i ämnet företagsekonomi

**Författare:** Birkkjaer Andersson Kristoffer, Delleskog Johan

**Handledare:** Mats Ryding

**Datum:** 2009 – 08

**Syfte:** Vi har som syfte med det här examensarbetet att belysa de skillnader som uppstår när de allsvenska fotbollsklubbar kan välja mellan två metoder för att redovisa externt förvärvade spelare. Med tanke på att spelaromsättningen har en stor betydelse för klubbarnas resultat så är det av intresse att se effekten av dessa redovisningsmetoder. För att inte arbetet skulle svälla ut för mycket så har vi valt att avgränsa oss till allsvenskan, den högsta ligan i Sverige.

**Metod:** Som metod för att samla in data till det här ämnet så ansåg vi att en kvalitativ metod skulle passa bäst. För att på så sätt kunna få en djupare inblick i hur det fungerar i verkligheten. Information kring de här två redovisningsmetoderna fick vi genom intervjuer, både via telefon och via mejlkontakt. Vi studerade också årsredovisningar från olika fotbollsklubbar i allsvenskan för att se hur de redovisade sina spelarförvärv, vilket är grunden för den empiriska delen i det här examensarbetet.

**Resultat & slutsats:** I diskussions- och analysdelen presenteras de slutsatser vi kommit fram till. Vi kan visa att det blir skillnader i balans- och resultaträkning beroende på vilken redovisningsmetod som används. I och med skillnaden i resultaträkningen så kommer det få en inverkan på skatten som klubben ska betala. Vi kommer även fram till att jämförbarheten mellan olika klubbar kommer att bli lidande, detta blir viktiga aspekter när investerare vill investera i föreningarna.

**Förslag till vidareforskning:** Vi tycker att problematiken med skillnaden på kraven på eget kapital i elitlicensen och i aktiebolagslagen är ett intressant ämne att forska vidare inom. Klubbar som drivs som aktiebolag kan få elitlicens men ändå kanske bli tvungna att likvideras.

**Uppsatsens bidrag:** Uppsatsen bidrar med att belysa de olika metoderna för att redovisa externa spelarförvärv i fotbollsklubbar och att påvisa effekten av de olika metoderna.

**Nyckelord:** Spelarförvärv, redovisningsmetod, allsvenskan, elitlicensen, balans- och resultaträkning.

# ABSTRACT

**Title:** To activate external player acquisitions in the balance sheet or to show the costs in the income statement for the clubs in the "Allsvenskan"? - A description of two different accounting methods

**Level:** Final assignment for Bachelor Degree in Business Administration

**Author:** Kristoffer Birkjaer Andersson, Johan Delleskog

**Supervisor:** Mats Ryding

**Date:** 2009 – 08

**Aim:** The purpose of this thesis is to highlight the differences that arise when the football clubs in the "Allsvenskan", the highest soccer league in Sweden, can choose between two different methods to account their externally acquired players. Given that the turnover is an important role for the clubs performance, it is of interest to see the effect of these accounting methods. We have limited ourselves to the "Allsvenskan".

**Method:** As a method for collecting data for this project we believed that a qualitative approach would fit the best because we wanted a deeper insight into how it works in reality. Information about these two accounting methods, we got through the interviews, both by phone and by e-mail contact. We also studied the annual reports from various football clubs in the allsvenskan to see how they presented their players acquisitions, which is the basis for the empirical part of this thesis.

**Result & Conclusions:** In the discussion and analysis section we show our conclusions that we have reached. We can show that there are differences in the balance sheet and income statement depending on which accounting method the clubs use. And with the differences in the income statement there will also have an effect on the tax that the club pays. We will also show that the comparability between the different clubs will be suffering; this becomes important when the investor wants to invest in clubs.

**Suggestions for future research:** We think that the problem with the difference in capital requirements of the "elitlicens" and the "Swedish Companies Act" is an interesting topic to research further within. Clubs that operates as companies may receive the "elitlicens" but may also have to be forced to liquidate.

**Contribution of the thesis:** The essay contributes to highlight the various methods to account for external acquisitions of players in football clubs and to demonstrate the effect of the different methods.

**Key words:** Players Acquisition, accounting methods, "allsvenskan", "elitlicens", balance sheet and income statement.

# Innehållsförteckning

1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemformulering .....	6
1.3 Syfte.....	6
1.4 Avgränsningar .....	7
2. METOD.....	8
2.1 Vetenskaplig utgångspunkt .....	8
2.2 Tillvägagångssätt.....	9
2.3 Kritik till metod och källor .....	10
2.3.1 Kritik till metodval .....	10
2.3.2 Källkritik.....	11
3. Referensram.....	13
3.1 Årsredovisningslagen .....	13
3.2 Bokföringslagen .....	15
3.3 Aktieföringslagen .....	16
3.4 Immateriella tillgångar enligt IAS 38 och RR 15.....	16
3.5 Materiella och icke-materiella resurser. ....	17
3.6 Tidigare forskning .....	18
3.6.1 Uppsatser vi använt .....	18
3.7 Elitlicensen .....	19
3.7.1 Redovisningsprinciper enligt elitlicensens ekonomikriterier .....	20
3.8 Associationsformer .....	21
3.9 Allsvenskan .....	22
3.9.1 Associationsformer i allsvenskan.....	22
3.9.2 Allsvenskans ekonomiska resultat.....	23
3.9.3 Transfers .....	24
4. Empiri.....	26
4.1 Intervjuer .....	26
4.2 Beskrivning av redovisningsmetoderna .....	30
5 Resultat och Analys.....	32
6 Slutsats.....	37
6.1 Förslag till vidare forskning .....	37
7 Källförteckning.....	38
7.1 Tryckta källor .....	38
7.2 Tidigare forskning .....	38
7.3 Internet.....	39
7.4 Intervjuer .....	39
Bilaga: Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier.....	40

## Figurförteckning

Figur 1: Allsvenskans resultat i miljoner kronor (2006-2008).....	23
Figur 2: Allsvenskans resultat per klubb (2008) .....	24
Figur 3: Förvärv och försäljning av spelare mellan 2000-2008 i miljoner kronor .....	24
Figur 4: Värdet på de balanserade spelarvärven.....	25
Figur 5: Djurgårdens IF:s balans och resultaträkning. ....	30
Figur 6: AIK:s balans och resultaträkning.....	31
Figur 7: AIK:s balans och resultaträkning (förenklad).....	32
Figur 8: AIK:s omräknade räkenskaper .....	33

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det är idag få människor förunnat att kunna tjäna pengar på sin favoritsysselsättning och samtidigt ha det som ett yrke. Men det var länge sedan en svensk fotbollsspelare på elitnivå hade fotbollen som en fritidssysselsättning. Idag har de flesta elitfotbollsspelare fotbollen som sitt yrke. År 2008 köpte de allsvenska klubbarna spelare för ca 99,3 miljoner kronor och sålde spelare för ca 180,3 miljoner kronor<sup>1</sup>. Det visar att förvärv och försäljning av fotbollsspelare omsätter ganska mycket pengar i en liten fotbollsnation som Sverige.

Vår grundtanke med detta examensarbete var att utreda hur fotbollsspelare värderas och redovisas i fotbollsklubbarna. Vi tyckte att redovisning av spelarförvärv verkade vara ett intressant område, då vi ser att förvärv av fotbollsspelare blir allt mer kostsamma samt att vi tyckte att det var oklart hur fotbollsklubbarna redovisade sina spelarförvärv.

Desto mer vi fördjupade oss i ämnet så såg vi att det redan fanns klara kriterier för hur redovisningen ska gå till i klubbarnas redovisning. Dessa kriterier är utformade av svenska fotbollsförbundet och visar på två olika metoder att redovisa förvärvade fotbollsspelare, ena metoden är att kostnadsföra förvärvet direkt och den andra går ut på att förvärvet ska redovisas som en tillgång i balansräkningen. Vi valde därmed att lämna vår grundtanke och rikta in oss på att jämföra och beskriva de olika metoderna med varandra.

## 1.2 Problemformulering

Det finns idag två olika metoder att redovisa fotbollsspelare i föreningar. Väljer klubben att kostnadsföra spelarförvärvet direkt så kommer inte balansräkningen att påverkas alls, om klubbarna väljer att aktivera spelarförvärvet som en tillgång så kommer både balansräkningen och resultaträkningen att påverkas.

När det finns två olika metoder att redovisa på så kommer det att medföra olika problem med jämförbarheten mellan de olika allsvenska fotbollsklubbarna.

## 1.3 Syfte

Vi vill i det här examensarbetet försöka beskriva skillnader mellan de olika metoderna för att ta upp externa spelarförvärv i redovisningen. Även att påvisa effekten av att redovisa spelarförvärv med olika metoder. Vi vill också påvisa de problem som uppstår när klubbarna redovisar på två olika sätt.

---

<sup>1</sup> Analys av allsvenska klubbars ekonomi 2008, Kjell Sahlsström, s. 16

## **1.4 Avgränsningar**

Vi har valt att avgränsa oss till Allsvenskan då andra ligor i Sverige inte förvärvar spelare i samma utsträckning som i Allsvenskan, samt att det blir för omfattande om vi skulle ta med andra ligor i Europa.

När vi valde intervjupersoner så har vi valt att avgränsa oss till revisorer och sakkunniga på svenska fotbollsförbundet (SvFF) och personer med ekonomiansvar inom berörda klubbar.

## 2. METOD

### 2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

När forskaren samlar data på ett kvantitativt vis så vill forskaren belysa hur något förhåller sig. Datainsamlandet går ofta ut på att forskaren vill få en sådan bred skara människor som möjligt. Vill forskaren visa hur något förhåller sig så kan inte han eller hon fråga bara ett fåtal människor utan hon eller han måste ha ett stort urval människor för att få ett statistiskt säkrare resultat. De data man samlar in kallas för hårddata. Anledningen till att det kallas för hårddata är det inte ger någon kunskap om detaljer som kan förklara varför eller hur människorna i urvalet tänker.<sup>2</sup>

I den här studien har vi som utgångspunkt den kvalitativa metoden. Datainsamlandet vid den kvalitativa metoden utgår vanligtvis från intervjuer men kan också vara observationer eller liknande. De intervjuer och observationer som används kallas för mjukdata, till skillnad från hårddata så visar mjukdata varför något är och inte hur många något är.<sup>3</sup>

En strukturerad intervju bygger på ett frågeformulär och de används när man vill intervjua ett större antal personer för att få reda på varför något är. Det positiva med detta är att forskarna kan jämföra svaren med varandra vilket gör det lättare att analysera svaren. En intervju som är ostrukturerad har forskaren inga färdiga frågeformulär att följa, vilket ger en känsla av att intervjun blir mer som ett samtal.<sup>4</sup>

Djupintervju är ett sätt att samla in information på när den kvalitativa metoden används som forskningsmetod. Djupintervjun går ut på att forskaren intervjuar ett fåtal personer kring givna teman eller punkter, men helt utan strukturerade formulär. Vid djupintervjuer är det viktigt att kunna spela in intervjun eftersom det kan vara svårt att hinna med att skriva ner det som sägs samtidigt som intervjun utförs. Samt att intervjupersonen vinklar frågorna på ett annat sätt, eller tar upp fakta som forskaren inte tänkt på. Om så sker får forskaren vara flexibel och ställa om frågorna eller föra in nya nyanser i intervjun.<sup>5</sup>

Tanken med kvalitativa undersökningar är att exemplifiera. Med hjälp av exempel kan man sedan dra mer eller mindre långtgående slutsatser, allt efter den metodologiska bas man refererar till.<sup>6</sup>

För att forskningen ska vara trovärdig måste den på ett eller annat vis visa att resultaten ifrån forskningen grundar sig på metoder och tillvägagångssätt som är etablerade. De vedertagna grunderna för att bedöma forskningskvaliteten har varit validitet, tillförlitlighet, generaliserbarhet och objektivitet.<sup>7</sup>

---

<sup>2</sup> Conny Svenning, 2000, s 67

<sup>3</sup> Ibid, s. 80

<sup>4</sup> ”Samhällsvetenskaplig metod”, Johannessen & Tufte, 2003, s 97

<sup>5</sup> Conny Svenning, 2000, s. 81

<sup>6</sup> Ibid, s. 80

<sup>7</sup> Forskningshandboken, Denscombe, 2009, s 378



I korthet så är validiteten relevansen i det data som forskaren samlar in, den grundläggande frågan är ”Är det rätt typ av data och har data uppmäts på riktigt sätt?” Tillförlitlighet visar hur trolig eller sannolika resultaten är. Tillförlitligheten uttrycks ofta med frågan: ”Skulle forskningsinstrumentet ge samma svar vid olika tillfällen (allt i övrigt lika)?” Generaliserbarheten hänvisar till huruvida resultaten kan tillämpas på andra exempel av företeelsen. Objektivitet syftar på frånvaron av snedvridning av information i forskningen, att forskaren är opartisk och neutral beträffande forskarens inverkan på resultatet.<sup>8</sup>

## **2.2 Tillvägagångssätt**

Vi började med att ta till oss tidigare forskning om ämnet, genom att kolla på gamla uppsatser som hade liknade frågeställningar som vår. Efter det så började vi läsa i litteratur om ämnet och därefter började vi med våra intervjuer.

När vi valde våra intervjuer så ville vi få med i intervjuerna människor som kan mycket om de olika redovisningsmetoderna för spelarförvärv. Vi ville ha intervjuer med fotbollsförbundet, FAR/SRS, ekonomiansvariga i föreningarna, revisorer och skatteverket.

Syftet med intervjuerna var att få en djupare förståelse för skillnaden mellan de olika metoderna för att redovisa fotbollsspelare och samtidigt ta reda på bakgrunden bakom utformningen av dessa metoder.

Det visade sig vara väldigt svårt att komma i kontakt med våra tilltänkta intervjupersoner. I början så mejlade vi till olika personer i branschen för att se om det fanns intresse för en intervju. Vi började med att ringa Kjell Sahlström, ekonomichef på SvFF, för att fråga om han var intresserad av en intervju, han ville ha frågorna i mejlform. Han i sin tur delegerade frågorna vidare till Jessica Palm, hon svarade snabbt och i mejlform. Jessica Palm jobbar på svenska fotbollsförbundet som ”financial expert”.

Revisionsbyråerna svarade inte alls till en början så vi valde att kontakta enskilda revisorer som vi vet har reviderat olika fotbollsklubbar för att kunna få snabbare svar. Vi blev då hänvisade till andra revisorer som i sin tur också hänvisade oss ännu en gång till andra revisorer, tillslut så fick vi tag på två revisorer som har god kunskap inom området och samtidigt var villiga att medverka i vår undersökning. Det var Ivar Verner och David Hedlund, båda auktoriserade revisorer, som ställde upp på telefonintervju. Ivar Verner är auktoriserad revisor på Grant Thornton och han sitter även med i svenska fotbollsförbundets licensnämnd. I licensnämnden så beslutar de om huruvida klubbarna ska få elitlicens eller inte. David Hedlund jobbar som auktoriserad revisor på PriceWaterhouse Coopers i Örebro.

Vi ville även ha med olika klubbars syn på redovisningsmetoderna och varför de har valt just den metod de använder. Vi mejlade en förfrågan om de ville ställa upp på en intervju till tio klubbar som spelade i allsvenskan år 2007. Av dessa tio så ställde endast två klubbar upp på en intervju, vilka var Helsingborgs IF och GAIS. Det var Per-Ola Lindahl ifrån Helsingborgs IF och Sebastian Arby ifrån GAIS.

---

<sup>8</sup> Forskningshandboken, Denscombe, 2009, s 378

Varken FAR/SRS eller skatteverket ville ställa upp på intervjuer av okända anledningar. Vi anser, trots att vi inte fick alla intervjuer vi hoppades på, att vi har fångat upp den information vi behöver för detta examensarbete.

När vi gjorde intervjuerna så ville respondenterna att vi antingen skulle mejla frågorna eller att ringa till dem eftersom att de hade begränsat med tid. Vi har således fått intervjuaren i både mejlform och i diskussionsform vis telefon. När vi intervjuade revisorerna så spelade vi in intervjuerna så att vi inte behövde föra så noga anteckningar under intervjun. Det hjälpte oss att sammanställa svaren ifrån intervjuerna, eftersom vi kunde gå tillbaka och lyssna på hela intervjun igen, samtidigt som vi verkligen kunde få de svar vi ville ha för vårt arbete.

Vi har även observerat olika årsredovisningar ifrån de allsvenska klubbarna för att få en bild av hur redovisningen av spelarförvärv ser ut i praktiken. Information om hur spelarförvärven skall redovisas i klubbarna hämtade vi på SvFF:s hemsida i form av ”elitlicensens ekonomikriterier”. Efter det så jämförde vi hur klubbarna redovisar i praktiken och hur de ska göra enligt de angivna kriterierna från SvFF.

## **2.3 Kritik till metod och källor**

### **2.3.1 Kritik till metodval**

Om vi förhåller oss på ett kritiskt sätt till vår undersökning så ser vi att det finns problem med de metoder vi har valt. När vi väljer att göra en kvalitativ undersökning så bygger forskarna ofta sina resultat på sina egna uppfattningar om vad som är viktigt och betydelsefullt. Detta är ett problem då det som observeras är till stor del beroende av forskarens intressen och värderingar, vilket också kommer att färga undersökningen. Även den nära kontakten med respondenten kan ses som ett problem då forskarens person kan präglade intervjun.<sup>9</sup>

När en forskare gör en kvalitativ undersökning så är det stor risk för att forskaren inte kan göra undersökningen på samma sätt en gång till. Om forskaren istället väljer att göra en kvantitativ undersökning så kan han skicka ut sina enkäter eller formulär en gång till och på så sätt göra om undersökningen på samma sätt som första gången. En kvalitativ undersökning med intervjuer och observationer kan aldrig göras om på samma sätt som gången före, eftersom att det inte är säkert att diskussionen eller observationen artar sig på samma sätt ursprungstillfället för undersökningen.<sup>10</sup>

Det kan vara oklart hur forskaren har valt människor för att ingå i en kvalitativ undersökning tillskillnad från en kvantitativ där man är ganska öppen med de människor forskaren har valt. Det innebär att den som läser undersökningen inte kan vara säker på hur relevant personen är för undersökningen, detta kommer man undan genom att öppet redovisa hur man har valt intervjupersonerna.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> ”Samhällsvetenskapliga metoder”, Bryman, 2002, s 269

<sup>10</sup> Ibid, s 270

<sup>11</sup> Ibid, s 270

Varje forskare är unik med sina egna uppfattningar och normer och kommer prägla sina kvalitativa undersökningar med dessa. Det gör att alla ovanstående påståenden blir ett problem när forskaren gör undersökningen. Även om olika forskare väljer samma respondenter så kommer de att närma sig intervjupersonen på olika sätt och på så sätt få olika svar. När det gäller urvalet av intervju personer så är det möjligt att beroende på vilken person forskaren är så kommer han eller hon också att välja olika intervju personer för samma undersökning.<sup>12</sup>

När vi valde att göra ostrukturerade djupintervjuer så fann vi att det var svårt att jämföra svaren från respondenterna med varandra i efterhand. Hade vi å andra sidan haft en mer strukturerad form av intervju så hade vi till exempel inte kunnat styra intervjun med Ivar Verner på samma sätt som vi gjorde, eftersom frågorna då skulle ha varit bundna till frågeformuläret.

Vi har full förståelse med dessa problem med den kvalitativa undersökningsmetoden då det är våra tankar och tolkningar av våra observationer och intervjuer som präglar vårt arbete. Men vi anser dock att en kvalitativ undersökning är det rätta sättet att angripa den här uppsatsens syfte.

### 2.3.2 Källkritik

När vi gjorde undersökningen inser vi att det hade varit önskvärt att haft fler intervjuer. För att få en djupare bild av området så hade vi gärna haft ekonomiansvariga i klubbarna och lagstiftare/rekommendationssättare för de olika redovisningsmetoderna med i vår undersökning. På grund av olika beskrivna anledningar och arbetets begränsade tid så fick vi inte möjlighet att ha med dem i undersökningen. Vi har försökt att intervjuat skatteverket och FAR/SRS men de valde att avstå intervjun av okända anledningar. Vi anser att vi missar ett myndighetsperspektiv på vår uppsats. Vi har även försökt att nå tio klubbars ekonomiansvariga för en intervju. Av dessa tio kontaktade klubbar så var det endast två stycken som svarade och ställde upp på en intervju, det var GAIS och Helsingborgs IF.

Jessica Palm på SvFF fick i uppgift ifrån Kjell Sahlström (ekonomichef på SvFF) att svara på de frågor som vi hade. Vi var ombedda att skicka våra frågor via mejl så skulle de också svara via mejl. Vi anser att de intervjusvar vi fick från Jessica Palm var bra och givande trots att intervjun skedde via mejl. Vi inser att det kanske hade kunnat vara mer fördelaktigt med en diskussionsintervju, eftersom att med en diskussionsintervju så kunde man ha anpassat intervjun med hjälp av följdfrågor. Men resultatet av intervjun var tillfredsställande på grund av de utförliga svaren Jessica Palm gav, vilket gjorde att vi inte behövde några följdfrågor.

Ivar Verner på Grant Thornton hade väldigt stor kunskap i området då han sitter i SvFF:s licensnämnd. Detta anser vi både vara positivt och negativt då han på grund av detta inte kunde svara utförligt på våra frågor, eftersom han just sitter i SvFF:s licensnämnd som sakkunnig och kan inte uttala sig huruvida metoder är bra eller dåliga. Trots detta så kunde vi styra intervjun i en annan riktning och få reda på andra saker än vad vi hade tänkt oss från början.

---

<sup>12</sup> ”Samhällsvetenskapliga metoder”, Bryman, 2002, s 269

David Hedlund på Pricewaterhouse Coopers blev vi tilldelade via deras hemsida. Det hade kanske varit önskvärt att få ha valt intervjuperson själv, därför att inte vi ska bli tilldelad en person som är för enögd och inte ser fördelar eller nackdelar med metoderna. Samtidigt så kan det vara positivt eftersom att vi blev lotsade till en person som kan mycket om ämnet och är intresserad av det.

När vi intervjuade Per-Ola Lindahl och Sebastian Arby så mejlade vi dem frågor som de kunde svara på, detta på grund av tidsbrist. Vi skickade tio mejl och bara två svarande, vi hade velat ha fler som svarade på mejlen men vi fick dock en liten inblick på klubbarnas syn av redovisningen av externt förvärvade spelare. De klubbar som vi fick svar av använde båda metoden där spelarna aktiveras i balansräkningen som en tillgång, vi hade även velat haft svar ifrån en klubb som använder den andra metoden.

## 3. Referensram

### 3.1 Årsredovisningslagen

Lagar och rekommendationer styr vad företagens redovisning ska innehålla samt hur den ska utformas och utföras. Ett av de viktigaste dokumenten inom extern redovisning är företagets årsredovisning.<sup>13</sup>

I årsredovisningslagen (1995:1554) finns det bestämmelser om hur en årsredovisning ska upprättas. De företag som ska följa årsredovisningslagen är givet i det andra kapitlet i bokföringslagen, däribland ingår aktiebolag och ekonomiska föreningar<sup>14</sup>.

God redovisningssed ska tillämpas när ett företag upprättar en årsredovisning. När företagen tillämpar god redovisningssed så följer de inte bara lagar utan även vedertagen praxis i branschen.<sup>15</sup> Årsredovisningen ska upprättas med på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed<sup>16</sup>.

Företagen värderar sina tillgångar med försiktighet, detta kallas för försiktighetsprincipen. Med det menas att företagen värderar sina skulder högt hellre än för lågt. ”Värdering av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet”<sup>17</sup>.

Den första paragrafen i det fjärde kapitlet i årsredovisningslagen definierar vad som är en anläggningstillgång eller vad som är en omsättningstillgång. En anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten<sup>18</sup>. En anläggningstillgång kan vara av immateriell, materiell eller finansiell karaktär.

En immateriell anläggningstillgång är en tillgång som kan identifieras, icke monetär och utan fysisk substans. Exempel på sådana tillgångar kan vara goodwill, patent, varumärken osv. Materiella anläggningstillgångar är tillgångar som har fysisk substans så som fastigheter, maskiner och inventarier. Finansiella anläggningstillgångar är värdepapper som är avsedda för stadigvarande bruk, tumregeln för ett stadigvarande innehav av värdepapper är mer än ett år.<sup>19</sup>

Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Det är den summa som företaget betalar för få innehavet av en tillgång. Det är också anskaffningsvärdet som ligger till grund för avskrivningarna.<sup>20</sup>

Avskrivningar av en anläggningstillgång med en begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematisk över denna begränsade nyttjandeperiod. Avskrivningsbeloppet bestäms utav storleken på anskaffningsvärdet, anskaffningsvärdet delas upp som kostnader över tillgångens

---

<sup>13</sup> Den nya ekonomistyrningen, Kullén m.fl. s 629

<sup>14</sup> BFL, 2 kap, 2 §

<sup>15</sup> ”Den nya affärsredovisningen”, Thomasson, s 103

<sup>16</sup> ÅRL, 2 kap, 2 §

<sup>17</sup> ÅRL, 2 kap, 4 §, punkt 3

<sup>18</sup> ÅRL, 4 kap, 1 §

<sup>19</sup> ”Den nya affärsredovisningen”, Thomasson, s 235

<sup>20</sup> ÅRL, 4 kap, 3 §

nyttjandeperiod. Avskrivningarna ska redovisas i resultaträkningen.<sup>21</sup> Om exempelvis olika inventarier kostar 100 000 kr att köpa men har en begränsad nyttjandeperiod på 10 år, så får företagen skriva av värdet av de inventarierna med 10 000 kr per år. De vill alltså fördela kostnaderna över den nämnda tio års period med hjälp av avskrivningar. Värdet på inventarierna kommer således att sjunka med 10 000 kr per år i tio års tid tills inventarierna är värda noll.

När en anläggningstillgång har minskat i värde och minskningen i värdet antas vara bestående så har företagen möjlighet att göra nedskrivning på tillgången. Om ett företag tidigare har gjort en nedskrivning som det nu inte längre finns skäl för, så ska den tidigare gjorda nedskrivningen återföras till sitt ursprungsvärde. Det kan vara en fastighet som har sjunkit drastiskt i värde p.g.a. olika anledningar, om värdeminskningen antas vara bestående så får företagen göra en nedskrivning på fastigheten. Företaget får mindre tillgångar och företaget får betala mindre i avskrivningskostnader. Kostnaden för själva nedskrivningen får företaget själv bekosta, men klubben betalar inga pengar utan det är en bokföringsmässigtransaktion och den syns som en kostnad i resultaträkningen.<sup>22</sup>

Om värdet på en anläggningstillgång ökar och värdeökningen är bestående och den väsentligt överstiger det ursprungliga värdet, så finns det möjlighet att skriva upp värdet på tillgången. Om till exempel en maskin får ett högre värde på grund av att priserna på marknaden för den här maskinen ökar väsentligt, och för att då få en rättvis bild av företaget så kan tillgången skrivas upp till det nya högre värdet<sup>23</sup>.

Det finns tre kriterier som ska uppfyllas för att få göra en uppskrivning på en tillgång:

- Värderingen av det nya värdet ska vara *tillförlitligt*
- Det nya högre värdet ska vara *bestående*
- Värdet ska också vara *väsentligt* högre än det bokförda värdet.<sup>24</sup>

När ett företag har gjort en uppskrivning så ska företaget lämna upplysningar i en not om hur uppskrivningsbeloppet har behandlas skattemässigt. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> ÅRL, 4 kap, 4 §

<sup>22</sup> Ibid, 4 kap, 5 §

<sup>23</sup> ”Den nya affärsredovisningen”, Thomasson, s 240

<sup>24</sup> Ibid, s 241

<sup>25</sup> ÅRL, 4 kap 6§

## 3.2 Bokföringslagen

Bokföringslagen reglerar bara transaktioner med utomstående, ett exempel på en sådan transaktion är när ett företag säljer varor till en kund. Genom denna affärshändelse ändras sammansättningen av företagets tillgångar, kassan ökar och varulagret minskar. Andra exempel på affärshändelser som hör till extern redovisningen är inköp respektive ägarens insättningar och uttag.<sup>26</sup>

I bokföringslagen (1999:1078) så finns det bestämmelser om vilka som är bokföringsskyldiga. Alla juridiska personer är i bokföringsskyldiga om inte annat anges<sup>27</sup>. En juridisk person är exempelvis ett företag som kan förvärva egendom, sätta sig i skuld, samt ”söka, kära eller svara inför domstol”<sup>28</sup>. Det finns vissa juridiska personer som inte behöver följa bokföringslagen om de har tillgångar som understiger en och en halv miljon kronor, det är bara då tillgångarna överstiger detta värde som bokföringsskyldighet inträder. Bokföringsskyldigheten upphör då dessa juridiska personers tillgångars värde understiger det nyss nämnda gränslöppet. Exempel på sådana juridiska personer är ideella föreningar och registrerade trossamfund.<sup>29</sup>

Bokföringsskyldigheten innebär att företag ska föra löpande bokföring på alla affärshändelser, det ska även finnas verifikationer för alla bokföringsposter. Företagen ska även bevara all räkenskapsinformation i tio år, detsamma gäller teknisk utrustning och system som redovisningsinformation har sparats på. De bokföringsskyldiga ska avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning.<sup>30</sup>

De finns regler för hur bokföringen ska avslutas, i korthet så är det storleken på företagets nettoomsättning som styr hur företaget ska göra sitt bokslut. Om ett företag har en nettoomsättning som överstiger tre miljoner kronor så ska företaget upprätta ett s.k. årsbokslut. Ett företag vars nettoomsättning understiger tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut, vilket är som ett sammandrag av resultaträkningen och balansräkningen. Årsredovisning ska göras om företaget är ett aktiebolag, handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare, ekonomiska föreningar, vissa stiftelser. Skillnaden mellan dessa tre avslut på bokföringen är att de skiljer i omfattning och en årsredovisning blir en offentlig handling.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Redovisning.nu, Holmström, s. 33

<sup>27</sup> BFL, 2 kap, 1 §

<sup>28</sup> ”Associationsrättens grunder Bolag, föreningar och stiftelser”, Smiciklas, s 21

<sup>29</sup> BFL, 2 kap, 1-5 §§

<sup>30</sup> BFL, kap 4

<sup>31</sup> BFL, kap 6

### **3.3 Aktiebolagslagen**

Aktiebolagslagen (2005:551) är regler om hur aktiebolag bildas. Det är noga att dessa regler följs vid bildande av ett aktiebolag, eftersom att uppgifterna vid bildandet ska registreras hos bolagsverket och om företagen inte följer dessa regler så kan inte ett aktiebolag bildas. Ett aktiebolag kan vara ett privat aktiebolag eller ett publikt aktiebolag, skillnaden är att ett publikt aktiebolag finns på någon form av börs där investerare kan handla med företagets aktier.<sup>32</sup>

När ett aktiebolag bildas så är det en eller flera ägare som finansierar verksamheten med ett ihopsamlat kapital, detta kapital kallas för aktiekapitalet. Det är också en stor skillnad mellan publika och privata aktiebolags aktiekapital. Ett privat aktiebolag ska ha ett registrerat aktiekapital på 100 000 kronor och ett publikt aktiebolag ska minst ha ett aktiekapital på 500 000 kronor. De som äger aktier i bolaget är inte betalningsskyldiga för aktiebolagets skulder.<sup>33</sup>

Om ett aktiebolag misstänker att de har ett eget kapital som understiger halva det registrerade aktiekapitalet, så är de skyldiga att göra en kontrollbalansräkning. Visar den kontrollbalansräkningen att det egna kapitalet understiger halva aktiekapitalet då måste styrelsen kalla till en första kontrollstämma. Företaget har då åtta månader på sig att få aktiekapitalet till det ursprungliga registrerade kapitalet. Efter åtta månader så kallas styrelsen till en andra kontrollstämma och en ny kontrollbalansräkning upprättas, har då inte företaget lyckats få upp aktiekapitalet så kan företaget tvingas till likvidation.<sup>34</sup>

### **3.4 Immateriella tillgångar enligt IAS 38 och RR 15**

RR 15 är rekommendationer ifrån redovisningsrådet angående hur immateriella tillgångar ska behandlas i redovisningen. Rekommendationen överensstämmer i stort med International Accounting Standards Committee (IASC) rekommendation IAS 38.

En immateriell tillgång är en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans. Tillgången ska användas i produktionen eller för att tillhandahålla varor eller tjänster, för t.ex. uthyrning till andra. En tillgång är en resurs som företaget ska ha kontroll över genom legala rättigheter eller liknande och den ska förväntas ge ekonomiska fördelar i framtiden.<sup>35</sup>

En immateriell tillgång ska redovisas i balansräkningen om det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget, samt att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt<sup>36</sup>. Den ska även uppfylla definitionen av en immateriell tillgång för att få aktiveras i balansräkningen<sup>37</sup>.

---

<sup>32</sup> ABL, kap 1 och 2

<sup>33</sup> ABL, kap 1

<sup>34</sup> ABL, kap 25, 13-20 §§

<sup>35</sup> RR 15, punkt 2

<sup>36</sup> RR 15, punkt 19

<sup>37</sup> RR 15, punkt 18



Avskrivningar ska enligt RR 15 och IAS 38 i stort sett behandlas lika. Tillgången ska skrivas av på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod, enligt rekommendationerna. Tillgångens maximala avskrivningstid enligt RR 15 är 20 år. Tillgången ska börja skrivas av när den kan börja användas.<sup>38</sup>

Om den tillgången inte uppfyller definitionen av en immateriell tillgång och den inte uppfyller kriterierna för att få redovisas som en tillgång så ska tillgången kostnadsföras då de uppkommer.<sup>39</sup>

### **3.5 Materiella och icke-materiella resurser.**

Icke-materiella resurser som kompetens, företagskultur, interna rutiner etc är inget utmärkande för dagens företag. Utan dessa resurser har det aldrig gått att starta eller driva företag. Icke-materiella resurser är nödvändiga för att en verksamhet ska kunna utvecklas och drivas. Materiella resurser saknar värde om de inte kan sammankopplas med icke-materiella resurser, ett företag måste ha tillgång till icke materiella resurser för att kunna använda materiella resurser i företaget. Det vill säga att ett företag inte kan få sin verksamhet att fungera om inte dessa två resurser förenas. Icke-materiella resurser utgör en utav de grundläggande faktorerna för ett företags överlevnad, tillväxt och lönsamhet.<sup>40</sup>

De redovisningsmässiga motsvarigheterna till materiella och icke-materiella resurser är i det närmaste materiella och immateriella tillgångar. Icke-materiella resursers värde för företaget beror på hur dessa resurser används i företaget. Används resurserna på fel sätt kan det leda till resursslöseri. Utnyttjas resurserna på rätt sätt i företaget kan bestående tillgångsvärde skapas, det kan också röra sig om meningsfulla kostnader för företaget.<sup>41</sup>

Intellektuellt kapital är ett begrepp på icke-materiella värden i företag. Det finns några underindelningar på begreppet såsom humankapital, strukturkapital med flera. Intellektuellt kapital som begrepp har flitigt används i företagsekonomisk litteratur sedan mitten av 1990-talet. Begreppet förekommer inte bara i den teoretiskt inriktade litteraturen utan även i managementlitteraturen. Intellektuellt kapital finns också i litteratur inom redovisnings och ekonomistyrningsområdet. Försäkringsbolaget Skandia var ett av de företag som lanserade begreppet när de i ett omfattande utvecklingsarbete lyfte fram de icke-materiella resurserna inom bolaget, de ville synliggöra dessa resurser. Skandia vill med arbetet också skapa verktyg för att kunna styra dessa icke-materiella resurser. För att kunna synliggöra det olika delar som utgjorde det intellektuella kapitalet i Skandia så publicerade de supplement till årsredovisningen under ett antal år.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> RR 15, punkt 64 och IAS 38, punkt 97

<sup>39</sup> Ibid, punkt 56

<sup>40</sup> ”Den fullständiga balansräkningen”, Johansson, sid 109

<sup>41</sup> Ibid, s 110

<sup>42</sup> Ibid, s 110

En av de mest kända författarna om temat intellektuell kapital är Leif Edvisson, han var den som var ansvarig för Skandias utvecklingsprojekt om intellektuellt kapital på 1990-talet. Gemensamt för Leif och andra författare inom området intellektuellt kapital är att det finansiella kapitalet hålls åtskilt från det intellektuella kapitalet. Det intellektuella kapitalet bryts ned i olika huvudgrupper och samtliga grupper rubriksätts som olika former av kapital. Resursen medarbetare i företaget är den del som väger tyngst i intellektuellt kapital, rubriceras som humankapital i de flesta analyser.<sup>43</sup>

I företagets redovisade balansräkning är de icke-materiella resurserna ofta dolda. De blir inte synliggjorda förrän ett annat företag förvärvar företaget och därmed betalar för de dolda resurserna i det förvärvade företaget. De dolda resursernas värde ses då i det köpande företagets balansräkning som goodwill. De icke-materiella resurserna kan också bli synliga om det handlar om investeringar som uppfyller vissa stränga kriterier.<sup>44</sup>

Det finns två huvudsakliga ståndpunkter om hur redovisningen av investeringar av icke-materiella resurser ska utvecklas. En ståndpunkt är att investeringar som relaterar till personalutbildning etc tillåts att tas upp i balansräkningen eftersom redovisningen då återger företagets värde bättre. Detta till nytta för marknaden som på så sätt kan bedöma värdet av företaget på ett bättre sätt. Den andra ståndpunkten är att redovisningen tillsvidare har samma form och innehåll som nu. Annan information som behövs av marknaden för att värdera företaget redovisas som supplement eller tilläggsuppgifter i årsredovisningen.<sup>45</sup>

### **3.6 Tidigare forskning**

När vi gjorde det här arbetet så har vi tittat en del på tidigare forskning. Detta har vi gjort för att få idéer och tips på hur vi skulle kunna hitta en frågeställning som var intressant för oss. Dessa uppsatser har hjälpt oss att forma vårt syfte och våra frågeställningar. Vår grundtanke var, som sagt, att ta reda på hur fotbollsspelare redovisas i de allsvenska klubbarna, men ju mer vi kollade på tidigare forskning så såg vi att det redan fanns klara regler för detta. När vi fördjupade oss så såg vi alltså att vi var tvungna att lämna vår grundidé. Vi valde att rikta in oss på att beskriva dess metoder för att redovisa fotbollsspelare istället, dess skillnader och likheter.

#### **3.6.1 Uppsatser vi använt**

##### **Redovisning av fotbollsspelare – Hur gör man och hur bör man?**

I den här uppsatsen beskriver författarna hur fotbollsklubbar redovisar sina spelare och varför de gör så. Uppsatsen berör även hur fotbollsklubbarna bör redovisa för att få en så pass rättvis bild av verkligheten som möjligt. Författarna kommer fram till att de regler och metoder som redan existerar är de bästa och de kommer inte fram till någon egen lösning på problemet.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> ”Den fullständiga balansräkningen”, Johansson., s 111

<sup>44</sup> Ibid, s 112

<sup>45</sup> ”Den nya Ekonomistyrningen”, Ax, Johansson, Kullén, s 630

<sup>46</sup> Redovisning av fotbollsspelare – Hur gör man och hur bör man? Troberg och Forsberg, 2005.

## **Spelarna – Fotbollsklubbarnas största tillgång**

Denna uppsats syfte är att hitta vilken metod som ger en rättvisande bild utav verkligheten när det gäller redovisning och värdering av fotbollsspelare. I slutsatsen kommer författarna fram till att klubbarna vill ha ett så enkelt redovisningssystem som möjligt. Författarna menar också att båda metoderna har sina för och nackdelar och ingen är fulländad. De kommer också fram till att upp- och nedskrivningar av spelarvärden ger en mer rättvisande bild av en klubs ekonomi.<sup>47</sup>

## **Värderingsproblematik kring fotbollsspelare**

Författarna vill med denna uppsats besvara tre frågor. Skulle en värdering till marknadsvärden kunna fungera som ett substitut till nu gällande regelverk för att ge en rättvisande bild av klubbarnas egna kapital? Hur bemöts detta i verkligheten av SvFF samt de allsvenska klubbarna? Är dagens gällande redovisningsmetoder de bästa möjliga lösningarna? Uppsatsens slutsats och resultat är att om fotbollsklubbarna använder värdering till marknadsvärdet så skulle det bli allt för osäkert och arbetsinsatsen skulle bli allt för hög. Även om det skulle ge en mer korrekt bild av föreningens egna kapital så är nackdelarna större än fördelarna med den metoden.<sup>48</sup>

## **3.7 Elitlicensen**

Det Europeiska fotbollsförbundet (UEFA) vill förhindra dålig klubbekonomi, eftersom att dålig klubbekonomi kan riskera fotbollens trovärdighet. UEFA gör detta genom att ställa krav på de nationella fotbollsförbunden ute i Europa. De nationella förbunden är förpliktiga att följa ”UEFA Club Licensing Regulations”<sup>49</sup>. I och med att dessa krav från UEFA har SvFF utformat elitlicensens ekonomikriterier, dessa kriterier fungerar som ett ramverk för fotbollsklubbar på elitnivå i Sverige.<sup>50</sup>

Elitlicensen kan liknas med ett intyg på att föreningarna följer de ekonomiska krav som SvFF har satt upp, elitlicensen ges för ett år i taget. För att få sin licens godkänd måste föreningen kunna visa upp ett positivt eget kapital eller minst noll i eget kapital. Föreningen får inte heller ha några förfallna skulder efter den 31/8 avseende skatter eller allmänna avgifter. Om en förening ändå uppvisar negativt eget kapital så ska de upprätta en handlingsplan som visar hur föreningen skall uppnå minst noll i eget kapital under året.<sup>51</sup>

Har en förening negativt eget kapital den 31 december skall den förening som visat negativt eget kapital senast den 31 mars nästföljande år ge in en handlingsplan till licensnämnden. Handlingsplanen beskriver hur föreningen under innevarande kalenderår skall eliminera det negativa egna kapitalet. Licensnämnden får in handlingsplanen och bedömer om den är realistisk, är handlingsplanen realistisk så antecknas föreningen på en bevakningslista som är upprättad av licensnämnden. Har en förening på bevakningslistan fortfarande negativt eget

---

<sup>47</sup> Spelarna – Fotbollsklubbarnas största tillgång, Borgeström och Neskovic, 2005

<sup>48</sup> Värderingsproblematik kring fotbollsspelare, Edh m.fl. 2006

<sup>49</sup> UEFA Club Licensing Regulations, edition 2008, s 1

<sup>50</sup> Anvisningar elitlicensens ekonomikriterier, 2009-02-03, s. 3

<sup>51</sup> Ibid

kapital den 31 december skall föreningen senast den 1 oktober påföljande år upprätta ett periodiserat bokslut per 31 augusti och ge in det till licensnämnden. Om däremot handlingsplanen anses som orealistisk eller att föreningen själv anser det omöjligt att återskapa det egna kapitalet, skall föreningen senast den 1 oktober ge ett periodiserat bokslut per den 31 augusti till licensnämnden.<sup>52</sup>

Kan inte en förening eliminera det negativa egna kapitalet så beviljar licensnämnden ej någon ny elitlicens åt föreningen. Föreningen kan då begära en prövning av beslutet hos Appellationsnämnden. Kommer appellationsnämnden inte fram till en annan slutsats så skall tävlingskommittén föreslå degradering av föreningen. Föreningen blir då tvångsnedflyttad ett steg i seriesystemet.<sup>53</sup>

### 3.7.1 Redovisningsprinciper enligt elitlicensens ekonomikriterier

I SvFF:s stadgar står det att ”Förening skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed”. Därmed är de också skyldiga att följa lagar och rekommendationer. Som till exempel god redovisningssed och försiktighetsprincipen.<sup>54</sup>

De föreningar som omfattas av elitlicensen ska, i praktiken, också omfattas av bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554). De föreningar som omfattas av elitlicensen kommer enligt dessa lagar att upprätta bokföring och årsredovisning som ett vanligt företag.<sup>55</sup>

I frågan om värdering och redovisning av fotbollsspelare så menar SvFF att det är en väldigt speciell situation som det inte finns uttalade lagar och regler för. Men enligt elitlicensens ekonomikriterier så kan spelare kostnadsföras direkt eller aktiveras som en tillgång i balansräkningen. Detta gäller bara externt förvärvade spelare, alltså inte ”egna produkter” som redan finns i klubben. Den metod man väljer för att redovisa spelaren ska användas under hela räkenskapsåret och även tillämpas mellan åren. Klubbarna får bara byta metod om synnerliga skäl finns för bytet.<sup>56</sup>

Om spelaren redovisas som en tillgång ska anskaffningsvärdet för den förvärvade spelaren skrivas av linjärt över spelarens kontraktstid. Anskaffningsvärdet består utav det transferbelopp som klubben betalar till den andra klubben för den förvärvade spelaren. När klubbarna aktiverar spelarna i balansräkningen så ska de redovisas som immateriella tillgångar. Som immateriell tillgång ska alltså anskaffningsvärdet för den förvärvade spelaren redovisas. I anskaffningsvärdet så ska bara beloppet som klubben betalar till den säljande klubben ingå, inga andra avgifter.

---

<sup>52</sup> Anvisningar elitlicensens ekonomikriterier, 2009-02-03, s. 10

<sup>53</sup> Ibid, s. 6

<sup>54</sup> Svenska fotbollsförbundets stadgar, § 11

<sup>55</sup> Anvisningar elitlicensens ekonomikriterier, 2009-02-03, s. 11

<sup>56</sup> Ibid

### 3.8 Associationsformer

En association bygger på ett avtal om samverkan mellan flera. Det finns tre former av associationer, man skiljer på bolag och föreningar. Från dessa så skiljer man stiftelser. Skillnaden mellan bolag och föreningar är att bolag är slutna och föreningar är öppna. Med det så menas det att antalet medlemmar i en förening kan växla, föreningen är öppen. Med slutna menas det att ett bolag inte kan ta in nya delägare (medlemmar) utan de andra delägarnas samtycke. En stiftelse bygger inte på samverkan eller avtal mellan olika individer. Stiftelsen är grundad för ett visst ändamål, för vilken är avsatt en förmögenhet. Det finns olika sorters bolag, såsom enkla bolag, kommanditbolag (KB), handelsbolag (HB) och aktiebolag (AB). Av föreningar så finns det två huvudtyper, ideella föreningar och ekonomiska föreningar.

En ekonomisk förening har som syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Inte genom vinstutdelning från föreningen, utan genom de ekonomiska fördelarna med att vara medlem i en ekonomisk förening. Regler rörande ekonomiska föreningar finns i lag om föreningar (1987:667)<sup>57</sup>

En ideell förening främjar andra intressen än medlemmarnas ekonomiska intressen. Det kan vara kulturella, religiösa eller idrottsliga intressen. De rättsliga reglerna om ideella föreningar står i handelsregisterlagen (1974:157). En ideell förenings organisation kan, om det är en större förening, vara uppbyggd som en ekonomisk förening med styrelse, föreningsstämma, fullmäktige och med revisorer. Det finns inte någon lag som reglerar hur en ideell förening ska vara organiserad utan det är upp till föreningen och dess medlemmar. Det är medlemmarna som är grunden till en ideell förening, har en ideell förening inga medlemmar så finns det heller ingen ideell förening.<sup>58</sup>

En idrottsförening kan finansiera sin förening genom olika ekonomiska verksamheter, såsom försäljning av idrottsartiklar eller bingoverksamhet. Idrottsföreningar kan vara uppdelade i olika sektioner, såsom herr, dam och ungdomssektioner. Sektionerna kan vara mer eller mindre bundna till huvudföreningen.<sup>59</sup>

Ett enkelt bolag är ett bolag som uppfyller de allmänna kraven för att vara ett bolag. Ett sådant bolag föreligger om det inte uppfyller några andra krav för att vara en annan association. Ett enkelt bolag är ingen juridisk person, dvs. att de inte kan förvärva egendom, sätta sig i skuld eller ”söka, kära eller svara inför domstol”.<sup>60</sup>

Ett handelsbolag bildas genom att två eller flera avtalar om att driva en näringsverksamhet gemensamt. En registrering i handelsregistret är också nödvändigt för att handelsbolag ska bildas. Bolagsmän i ett handelsbolag kan vara såväl fysiska som juridiska personer. Ett handelsbolag är i sig en juridisk person. Regler för handelsbolag finns i lag om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102).<sup>61</sup>

---

<sup>57</sup> ”Associationsrättens grunder Bolag, föreningar och stiftelser”, Smiciklas, s. 163

<sup>58</sup> ”Associationsrätt En introduktion”, 4:e upplagan, Flodhammar, s. 142

<sup>59</sup> ”Ideella föreningar”, Lundén, 5:e upplagan, sid. 11

<sup>60</sup> ”Associationsrättens grunder Bolag, föreningar och stiftelser”, Smiciklas, s. 21

<sup>61</sup> Ibid, s. 31

Ett kommanditbolag kan ses som en blandning mellan handelsbolag och aktiebolag. I denna form av bolag så ansvarar vissa delägare för skulderna medan vissa delägare inte alls har något personligt ansvar för företagets skulder. Om det inte finns några särskilda bestämmelser om kommanditbolag så ska reglerna för handelsbolag följas.<sup>62</sup>

Ett aktiebolag kan ägas av allt ifrån tusentals ägare till bara en ägare. En person som äger aktier i ett aktiebolag kan inte bära något personligt ansvar för bolagets affärer. Risken som en ägare tar är i princip bara att bli av med sitt eget insatta kapital. För det insatta kapitalet som ägaren satsat så får ägaren en andel i företaget dvs. aktier. Andelen ger aktieägaren rätt att delta på företagets bolagsstämma. På bolagsstämman utser ägarna bl.a. bolagets styrelse och revisorer, de tar även beslut om hur den redovisade vinsten eller förlusten ska disponeras. I ett aktiebolag så är det styrelsen som utser den verkställande direktören (VD)<sup>63</sup>. Det är en större offentlig insyn i ett aktiebolag än i ett annat bolag eftersom att aktiebolagets årsredovisning är en offentlig handling efter den har skickats in och registreras hos bolagsverket. Regler om aktiebolag finns att läsa i aktiebolagslagen (ABL).<sup>64</sup>

### **3.9 Allsvenskan**

Allsvenskan är den högsta ligan i det svenska ligasystemet för fotboll. Den består från och med 2008 utav 16 lag, tidigare så var det 14 lag som var med i allsvenskan. Dessa klubbar drivs i en rad olika former, såsom idrotts AB, ensektionsförening eller flersektionsförening. Alla klubbar måste följa SvFF:s regelverk och följa de anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier som förbundet har givit ut oavsett vilken form som klubben drivs i.

#### **3.9.1 Associationsformer i allsvenskan**

När en klubb har en sektion för hela klubben så kallas det för en ensektionsförening. Klubben bedriver med andra ord bara en idrott eller verksamhet. En flersektionsförening innebär att föreningen bedriver flera sporter inom samma förening, verksamheten är då ofta uppdelat i olika sektioner. Balansräkningen rapporteras inför hela föreningen. Balansräkningen rapporteras alltså inför alla sektioner i flersektionsföreningen, medans resultaträkningen är specifik för varje sektion. Detta är för att klubben ska kunna jämföra nyckeltal, intäkter och kostnader med andra klubbar.<sup>65</sup>

Om en klubb bedrivs som ett idrottsaktiebolag så är moderklubben majoritetsägare i aktiebolaget, moderklubben äger minst 51 % av rösterna i idrottsaktiebolaget. Lägg märke till att det är majoriteten av rösterna som moderbolaget äger och inte aktiekapitalet. Det kan då visa sig att ett investeringsbolag äger majoriteten utav kapitalet, samtidigt som de äger minoriteten utav rösterna. Koncernförhållande inom samma fotbollsverksamhet kan förekomma då föreningen med majoritet äger t.ex. ett serviceföretag som sköter marknadsföring åt föreningen.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> "Associationsrättens grunder Bolag, föreningar och stiftelser", sid 39

<sup>63</sup> "Den nya affärsredovisningen", Thomasson, s 316

<sup>64</sup> "Den nya affärsredovisningen", Thomasson, s 316

<sup>65</sup> SvFF:s ekonomikriterier, s 14

<sup>66</sup> Ibid, s 15

De allsvenska klubbarnas olika bolagsformer är som följer:

- Halmstads BK i sin helhet (ensektionsförening)
- Kalmar FF i sin helhet (ensektionsförening)
- Gefle IF:s fotbollsverksamhet (flersektionsförening)
- GAIS fotbollsverksamhet med koncernredovisning (flersektionsförening)
- Helsingborgs IF i sin helhet med koncernredovisning (ensektionsförening)
- Ljungskile SK i sin helhet (ensektionsförening)
- Malmö FF i sin helhet med koncernredovisning (ensektionsförening)
- Hammarby Fotboll AB i sin helhet med koncernredovisning
- IFK Norrköping FK i sin helhet (ensektionsförening)
- ÖSK Elitfotboll AB i sin helhet
- GIF Sundsvall i sin helhet med koncernredovisning
- IF Elfsborg i sin helhet (ensektionsförening)
- Trelleborgs FF i sin helhet (ensektionsförening)
- IFK Göteborgs fotbollsverksamhet med koncernredovisning
- Djurgårdens Elitfotboll AB i sin helhet med koncernredovisning
- AIK Fotboll AB i sin helhet med koncernredovisning

### 3.9.2 Allsvenskans ekonomiska resultat

**Figur 1: Allsvenskans resultat i miljoner kronor (2006-2008)**

	2008	2007	2006
Driftresultat	- 71,7	- 29,2	34,1
Spelaromsättning	84,4	138,7	64,1
Finansnetto	6,0	- 0,2	- 0,1
Resultat före extraord och bokslutsdisp.	18,7	109,3	98,1
Extraordinära poster och bokslutsdisp.	- 8,3	- 9,5	- 0,1
Inkomstskatt	- 2,2	- 0,1	- 2,8
Redovisat resultat	8,2	99,7	95,4

*Figur 1*<sup>67</sup>

Det redovisade resultatet från samtliga klubbar i allsvenskan år 2008 uppgick till 8,2 miljoner i överskott. Föregående år så uppgick samma resultat till ett överskott på 99,7 miljoner kronor. I detta resultat så ingår det ett överskott från spelaromsättning på 84,4 miljoner kronor. I spelaromsättningen ingår det spelarförsäljning och spelaruthyrning minus det direkt kostnadsförda spelarförvärven och avskrivningar på balanserade spelarförvärv samt spelarinhyrning.<sup>68</sup>

<sup>67</sup> Egen omarbetning av figur, Sahlström

<sup>68</sup> Analys av allsvenskan 2008, Sahlström, s 3

**Figur 2: Allsvenskans resultat per klubb (2008)**

	Redovisat resultat	Driftresultat	Spelaromsättning	Finansnetto	Extraord. poster & bokslutsdisp & skatt
Halmstad BK	+ 17,1	- 9,0	+ 32,1	+ 0,7	- 6,7
Kalmar FF	+ 14,8	+7,4	+ 6,5	+ 0,9	-
Gefle IF	+ 4,5	- 3,8	+ 8,1	+ 0,2	-
GAIS	+ 2,4	- 5,0	+ 7,8	- 0,4	-
Helsingborgs IF	+ 2,2	- 2,1	+ 4,2	+ 0,7	- 0,6
Ljungskile SK	+ 1,8	+ 2,4	- 0,4	- 0,2	-
Malmö FF	+ 1,4	- 13,3	+ 11,0	+ 2,5	+ 1,2
Hammarby IF	+ 1,2	- 18,8	+ 20,8	+ 0,9	- 1,7
IFK Norrköping	+ 0,8	+ 1,9	- 0,2	- 0,1	- 0,8
Örebro SK	+ 0,3	+ 6,4	- 5,0	+ 0,3	- 1,4
GIF Sunds vall	+ 0,1	+ 8,5	- 8,3	0,0	- 0,1
IF Elfsborg	- 1,6	- 4,1	+ 2,5	+ 0,5	- 0,5
Trelleborgs FF	- 4,4	- 3,6	- 0,7	- 0,1	-
IFK Göteborg	- 4,7	- 1,3	- 3,8	- 0,3	+ 0,7
Djurgårdens IF	- 12,7	- 21,9	+ 9,1	+ 0,3	- 0,2
AIK	- 15,0	- 15,4	+ 0,7	+ 0,1	- 0,4
Allsvenskan Totalt	+ 8,2	- 71,7	+ 84,4	+ 6,0	- 10,5

Figur 2<sup>69</sup>

I figur 2 så ser vi hur allsvenskans resultat fördelar sig på varje klubb. Resultaten mellan klubbarna skiljer sig kraftigt mot varandra. Det är också stor variation mellan storleken på spelaromsättningen mellan klubbarna. Vi kan till exempel se hur Hammarby IF kompenserar sitt negativa driftresultat med hjälp utav sin höga spelaromsättning. Vi ser också att av de totalt sexton klubbarna så redovisade elva klubbar ett positivt resultat och fem redovisade ett negativt resultat.<sup>70</sup>

### 3.9.3 Transfers

**Figur 3: Förvärv och försäljning av spelare mellan 2000-2008 i miljoner kronor**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Försäljning</b>									
Spelarförsäljning	95,4	166,1	54,7	64,2	61,2	133,8	137,1	200,5	180,3
Varav till utländska klubbar	-	126,0	46,0	38,0	40,0	82,0	95,0	166,5	131,5
<b>Förvärv</b>									
Spelarförv. som kostnadsförv	17,1	21,7	7,6	15,2	17,0	31,0	31,5	15,3	45,8
Spelarförv. som aktiverad	93,3	38,4	40,4	29,1	51,9	51,9	66,6	86,9	53,3
Varav förv. utländska klubbar	-	18,0	24,0	15,0	41,0	55,0	76,0	55,2	70,4

Figur 3<sup>71</sup>

<sup>69</sup> Egen omarbetning av figur, Sahlström

<sup>70</sup> Analys av allsvenskan 2008, Sahlström, s 4

<sup>71</sup> Analys av allsvenskan 2008, Sahlström, s 16



I figur 3 ovan ser vi hur mycket de allsvenska klubbarna har förvärvat och sålt spelare under en nio årsperiod. Vi ser också hur stor andel av förvärven som kostnadsförs respektive aktiveras i balansräkningen. Tabellen visar även hur stor del av försäljningen och förvärven som har anknytning till utländska klubbar. År 2008 så uppgick de allsvenska klubbarnas försäljning av spelare till en summa av 180,3 miljoner kronor. Året före (2007) så uppgick försäljningen av spelare till 200,5 miljoner kronor, det är visserligen en minskning men det visar att det handlar om stora summor pengar.

Figur 3 visar också att under 2008 så har de klubbar som har valt att aktivera sina utgifter i balansräkningen ökat från elva (2007) till tolv klubbar. De klubbar som kostnadsför sina spelarförvärv har också ökat, år 2007 så valde tre klubbar att kostnadsföra tillskillnad från 2008 då fyra klubbar kostnadsför direkt. Ökning kan bero på att allsvenskan har utökat antalet lag från fjorton till sexton lag.

Spelarförvärven år 2008 uppgick brutto till 99,1 miljoner kronor, varav 45,8 miljoner kostnadsfördes direkt och 53,3 miljoner bokfördes i balansräkningen. Det visar en minskning av de totala spelarförvärven med 2,6 miljoner kronor från 2007, enligt figur 3.

#### Värdet på de balanserade spelarförvärven (2000-2008)

Tabellen nedan visar det totala balanserade värdet i de allsvenska klubbar som väljer att aktivera sina spelarförvärv. År 2008 uppgick det totala balanserade värdet för externa spelarförvärv till 107,2 mkr. Lägg märke till att allsvenskan utökades med två klubbar år 2008 och det bokförda spelarkapitalet var detsamma som året före. Antalet klubbar som har valt att aktivera sina spelarförvärv håller sig stabilt runt tolv klubbar.

Av de sexton allsvenska klubbarna år 2008 så var det fyra klubbar som inte aktiverade sina externa spelarförvärv i balansräkningen. De klubbar som inte balanserar spelarvärden är Djurgården, GIF Sundsvall, Ljungskile SK och IFK Norrköping FK.<sup>72</sup>

#### Figur 4: Värdet på de balanserade spelarvärven

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Bokfört spelarkapital</b>	82,5	65,5	65,6	45,8	47,6	54,5	80,7	107,2	107,2
<b>Antal föreningar som balanserar utgifterna</b>	12	12	12	13	12	10	12	11	12

Figur 4<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Analys av allsvenskan 2008, Sahlström, s 17

<sup>73</sup> Ibid, s 17

## 4. Empiri

### 4.1 Intervjuer

De personer som vi har intervjuat är:

- David Hedlund, auktoriserad revisor på PwC
- Ivar Verner, auktoriserad revisor på Grant Thornton och tillhör SvFF:s licensnämnd som en av två revisorer.
- Jessica Palm, Financial expert på svenska fotbollsförbundet.
- Per-Ola Lindahl, Helsingborgs IF, ekonomi som ansvarsområde.
- Sebastian Arby, klubbdirektör i GAIS.

*Vilka lagar, rekommendationer och/eller regler grundar sig redovisning och värdering av spelare samt avskrivningar på?*

Ekonomikriterierna från det svenska fotbollsförbundet kommer ifrån UEFA, De svenska fotbollsförbundet följde alltså UEFA:s regler när de utformade sina ekonomikriterier, menar Jessica Palm.

*Hur kom ni fram till utformningen av ”Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier”? Vilka var med vid utformningen? Anlitades det t.ex. Någon utomstående vid utformningen?*

Anvisningarna togs fram på klubbarnas initiativ och allt förankrades ute hos klubbarna. Tjänstemän vid SvFF, förtroendevalda (vilka betraktas som externa), med bla auktoriserade revisorer, jurister och ekonomer samt klubbrepresentanter var med vid utformningen, förklarar Jessica Palm.

*Varför finns det två metoder för att redovisa externa spelarförvärv?*

Anledningen till att det finns två metoder är att klubbarna själva ska få avgöra själva på vilket sätt de vill ta kostnaden, menar SvFF. Om de vill kostnadsföra förvärvet direkt eller aktivera den i balansräkningen ska vara klubbens beslut. Jessica Palm säger att genom att tillåta klubbarna att göra en aktivering av spelaren så tycker SvFF att det ger en mer rättvisande bild utav företagens egna kapital, än om man hade kostnadsfört hela beloppet på en gång.

Ivar Verner berättar att reglerna för att klubbarna ska kunna få aktivera sina spelare direkt i balansräkningen kom till för att man ville göra det lättare för klubbarna att få ett positivt eget kapital. När reglerna infördes så hade klubbarna en mycket sämre ekonomi än vad de har idag, vilket gjorde att man ville hjälpa klubbarna genom att ge dem möjligheten att aktivera förvärven som en tillgång.

Jessica Palm anser att balanseringen av spelarvärdet syftar till att fördela utgiften för spelarförvärvet i tiden, och inte att göra anspråk på att vara en aktuell marknadsvärdering av en spelare. Det är väldigt svårt att göra en marknadsvärdering på en spelare, alltså rätten att disponera en spelare (övergångssumman) är mycket svårt att göra. Jessica Palm menar också att det är dels svårt att veta vilken marknad man ska värdera utifrån då marknadsvärde inte uppstår förrän ett nytt avtal är underskrivet, dels då den svenska marknaden är relativt liten och innehåller få köpare.

*Enligt SvFF:s ekonomikriterier så får klubbarna välja metod för att redovisa sina spelarförvärv. Vad anser du om att det blir skillnad i balansräkning och resultaträkning beroende på vilken metod klubbarna använder?*

David Hedlund säger att det kan bli stora skillnader ifrån år till år beroende på vilken metod som används. Om en klubb exempelvis förvärvar två spelare år ett, för fem miljoner styck och en kontraktstid på tre år. När bokslutet kommer så har klubben kostnader på tio miljoner det året, även fast spelarna har en kontraktstid på längre tid än ett år. Klubben kommer alltså att ha en jätteutgift på 10 miljoner kronor ett år men inte ha några kostnader för spelarna år två och tre. Om klubben väljer att aktivera utgiften i balansräkningen så kommer klubben istället ha kostnader på 3,3 miljoner kronor under en tre års period.

*Ser du några problem med att klubbarna väljer att redovisa sina spelarförvärv olika?*

Jessica Palm konstaterar att det kan bli svårt med jämförbarheten om man har två metoder. Även Ivar Verner menar att jämförbarheten kan bli lidande när man har fler metoder att välja mellan, men han menar också att det är precis som i alla företag. När "vanliga" företag värderar sina inventarier eller tillgångar så finns det olika värderingsprinciper att välja på och det är därför omöjligt att jämföra två företag med varandra rakt av. Om det ska bli en bra jämförelse så måste man jämföra samma företag hela tiden, eftersom att det just finns så mycket osäkerheter och variabler att ta hänsyn till, menar Ivar Verner.

Klubbarna har alltså gått mer och mer mot att aktivera spelarna i balansräkningen istället för att kostnadsföra dem direkt. Enligt Ivar Verner så är anledningen till att klubbarna förr valde att redovisa spelarna i resultaträkning att klubbarna använder sig utav försiktighetsprincipen. Ivar Verner menar att det är ganska självklart att klubbarna ska kunna ta upp det som en kostnad, eftersom att försiktighetsprincipen talar för det. När man kostnadsför spelarförvärvet direkt så menar Ivar att det är samma sak som att ta upp utvecklingskostnader i vilket annat bolag som helst.

*Om en spelare kostar totalt 4 miljoner att förvärva, men spelaren får 2 miljoner för att skriva på kontraktet och de andra 2 miljonerna går till den säljande klubben (sk "sign on fee"). Hur ska så kallade "sign on fees" redovisas?*

Så kallade "sign on fees", är alltså en summa pengar som spelaren får om han väljer att skriva på kontraktet för en specifik klubb. Sådana summor får inte aktiveras som en tillgång i balansräkningen, menar David.

*Om en klubb vill förlänga kontraktet med en spelare hur går det till? Och vilka värden tas upp i redovisningen?*

Då händer ingenting, då blir det förlängda kontraktet inte aktiverat eftersom att det inte finns någon anskaffningskostnad för spelaren. Det spelaren får för att skriva under kontraktet är ju "sign on fee" och ska inte balanseras, de ska istället tas upp som en kostnad, menar David.

*Vilken metod skulle du rekommendera klubbarna att använda? Ser du några fördelar/nackdelar med de olika metoderna?*

David anser personligen att man ska aktivera tillgångarna i balansräkningen eftersom att det är så man gör i andra företag. Han anser att om man har en spelare med en kontraktstid på 3 år så har klubben nytta utav honom i tre år och borde därför kunna skriva av spelaren, men han är nog med att poängtera att det är endast hans personliga åsikt. Ivar vill inte, pga hans position på fotbollsförbundet, svara på frågan.

*Skulle klubbarna kunna redovisa spelarförvärven på något annat sätt ur ett redovisnings- och/eller revisionsperspektiv?*

Ivar tycker att man kanske skulle kunna lämna en not i årsredovisningen, liknande med redovisningen av fastigheter där man visar värdena . På liknande sätt skulle klubbarna kunna lämna uppgifter om vad en spelare är värd. Detta blir också allt viktigare när bolagen är börsnoterade, eftersom då kanske placerare har nytta utav den formen av information, menar Ivar. Medans David ser å andra sidan inte hur redovisningen skulle kunna utföras på något annat sätt.

*Om t.ex. en spelare bryter benet under kontraktstiden och aldrig återfår sin fulla kapacitet, kan då klubben göra nedskrivningar på spelaren?*

David säger att om en spelare blir skadad under kontraktstiden så ska klubben göra en bedömning på det "kvarvarande" värdet på spelaren. Om då spelaren inte kan spela alls så ska värdet på spelaren också värderas till noll kronor. Samtidigt så ska föreningarna årligen göra en värdering av spelartruppen oavsett om dem har varit skadade eller ej. Jessica fortsätter med att alla balanserade spelarvärden ska bedömas varje år för eventuella nedskrivningar. Om återvinningsvärdet för en spelarrättighet bedöms vara lägre än det bokförda värdet i balansräkningen måste det bokförda värdet justeras ned till återvinningsvärdet, och det justerade beloppet belastar resultatet som nedskrivningskostnader. Jessica säger att den här nyss beskrivna principen planeras att införas i "Anvisningar till den svenska elitlicensen. Då kommer principen att bara omfatta spelarvärderingar och inte för andra tillgångsposter.

Om en tillgång istället värderas högre än vad det bokförda värdet säger så kan man på anläggningstillgångar få möjlighet till att göra en uppskrivning. Detta är inte möjligt på fotbollsspelare, eftersom att det som redovisas i balansräkningen är erlagda transferbelopp för externa spelarförvärv och dessa ska skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid. I linje med detta så är det inte möjligt med någon uppskrivning utöver det erlagda transferbeloppet, menar Jessica.

*Vilken redovisningsmetod (kostnadsföra eller balansera) använder ni för externa spelarförvärv? Varför valde er klubb just denna metod?*

Helsingborg har valt att aktivera sina externa spelarförvärv som en tillgång. De skrivs av under den avtalade kontraktstiden. Anledningen till att Helsingborgs IF har valt att göra på detta sätt grundar sig enligt Per-Ola Lindahl i att de vill undvika den resultatpåverkan en direkt kostnadsföring skulle innebära och de motsvarande innebära på eget kapital.

Gais har också valt att använda "avskrivningsmetoden", säger Sebastian Arby. Arby säger att han inte vet varför de valde den metoden utan att det har varit så sedan han blev tillsatt i klubben.

*Vad anser du är fördelen med den valda metoden?*

Per-Ola Lindahl säger att fördelen är att kostnaderna för spelarlicenser speglar de spelare som faktiskt finns i truppen. Genom att kostnadsföra sina spelarförvärv över kontraktstiden så får klubbarna en jämnare kostnadsnivå för spelarlicenser över tiden. Kostnader för spelarlicensen fördelas över den tid som tillgången används i verksamheten, inte helt olik materiella anläggningstillgångar.

Sebastian Arby menar att fördelen med avskrivningsmetoden är att resultatredovisningen kan bli bättre.

*Ser du några nackdelar med den valda metoden?*

Nackdelar med att använda denna metod är att det finns en viss risk i spelarnas dagsform och därmed marknadsvärde, säger Per-Ola Lindahl. Allt från tillfälliga svackor till långfristiga skador och ibland skador som avslutar fotbollskarriärer påverkar spelarens marknadsvärde och risken att behöva skriva ned den tillgångsförda licensen i förtid. Lindahl menar vidare att metoden får också till följd att likviditet och resultat kan skilja väldigt, eftersom investeringarna i spelarlicenser ofta kan uppgå till en betydande andel av den löpande omsättningen.

Sebastian Arby säger att nackdelen med den valda metoden är att man kan bli lurad att ha mer pengar i likviditet än vad man har.

*Vad anser du om att det finns två sätt att redovisa spelarförvärv på? Finns det några problem med det?*

Per-Ola Lindahl tycker att det är bra att det finns två olika sätt att redovisa de externt förvärvade spelarförvärv, eftersom att det kan variera väldigt mellan olika klubbar hur klubbarna finansierar sina spelarförvärv och de två metoderna ger då möjlighet till olika lösningar från klubb till klubb. Det enda negativa som Per-Ola Lindahl ser med att det finns olika metoder är att svårigheten med att jämföra klubbars ekonomi.

Sebastian Arby har ingen speciell åsikt om att det finns olika metoder men han menar att han personligen skulle vilja kostnadsföra sina spelarförvärv direkt istället för att balansera sina externa spelarförvärv.

## 4.2 Beskrivning av redovisningsmetoderna

Nedan visar vi hur de olika metoderna ser i praktiken. Vi ser hur Djurgårdens IF och AIK väljer att redovisa sina spelarförvärv i balans- och resultaträkningar. Årsredovisningarna är ifrån år 2007 och är i skrivandets stund de senaste som går att få tag i. Årsredovisningarna är något förenklade eftersom att alla poster inte är intressanta för åskådliggörandet av de olika metoderna i de två klubbarna, samt att vi har korrigerat för avrundningar i posterna. För att få skatten jämförbar så har vi bortsett ifrån klubbarnas korregeringar på sina skatter, alla siffror är i tusen kronor om inte anant anges.

Figur 5: Djurgårdens IF:s balans och resultaträkning.

Balansräkning	BR	Resultaträkning	RR
<b>Anläggningstillg.</b>		Nettoomsättning	81 018
<u>Immateriella</u>		<b>Kostnader</b>	
-Goodwill	2 126	-handelsvaror	-3 924
<u>Materiella</u>		-övriga externa kostnader	-27 593
-Inventarier	325	-personalkostnader	-40 996
<u>Finansiella</u>		Avskrivningar	- 834
-Kapitalandel i intressebolag	50	<b>Rörelseresultat</b>	<b>7 671</b>
<b>Omsättningstillg.</b>			
-Varulager	2 413	Ränteintäkter	214
-Summa kortfrist. fordringar	11 880	Räntekostnader	- 54
-Kassa bank	15 995		
<b>Totala tillgångar</b>	<b>32 789</b>	<b>Resultat efter fin. Poster</b>	<b>7 831</b>
<b>Eget kapital</b>	<b>13 683</b>		
		Skatt (28 %)	-2 193
<b>Avsättningar</b>			
-Uppskjuten skatteskuld	741	<b>Årets resultat</b>	<b>5 638</b>
Summa kortfristiga skulder	18 365		
<b>Eget kapital, avsättningar och skulder</b>	<b>32 789</b>		

Figur 5<sup>74</sup>

Ovan ser vi Djurgårdens IF balansräkning och resultaträkning för 2007. Djurgården har valt att redovisa sina spelarförvärv som kostnader direkt när de uppkommer. Om vi kollar i resultaträkningen ser vi att under posten ”övriga externa kostnader” visas alla externa spelarförvärv och de hamnar där det är då de förvärvas. Under posten ”nettoomsättning” ingår alla spelarförsäljningar under året.

<sup>74</sup> Djurgårdens IF årsredovisning, 2007

Om vi nu ser på balansräkningen och under rubriken immateriella anläggningstillgångar så ser vi att den enda posten som finns där är goodwill, vilket inte har något att göra med spelarförvärv. Men det är där de externt förvärvade spelarförvärven ska redovisas om Djurgården istället hade valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen. Nedan visas hur AIK fotboll väljer att redovisa sina spelarförvärv, de använder sig av balanseringsmetoden.

**Figur 6: AIK:s balans och resultaträkning**

Balansräkning	BR
<b>Anläggningstillg</b>	
Immateriella	
-Goodwill	1 378
-Licenserade spelare	13 704
Materiella	
-Summa	2 897
Finansiella	
-Summa	45 269
Skattefordran	5 801
Summa omsättningstillg.	37 700
<b>Totala tillgångar</b>	<b>106 750</b>
<b>Eget kapital</b>	<b>32 920</b>
<b>Skulder</b>	
Långfristiga skulder	43 324
Kortfristiga skulder	29 507
<b>Eget kapital, avsättningar och skulder</b>	<b>106 750</b>

Resultaträkning	RR
Intäkter	125 551
<b>Kostnader</b>	
-handelsvaror	-7 674
-personalkostnader	-52 600
-övriga kostnader	-41 864
Avskrivningar	-8 511
<b>Rörelseresultat</b>	<b>14 902</b>
Ränteintäkter	323
Räntekostnader	-935
<b>Resultat efter fin. Poster</b>	<b>14 290</b>
Skatt (28%)	-4 001
<b>Årets resultat</b>	<b>10 289</b>

Figur 6<sup>75</sup>

Här ser vi nu istället på AIK:s räkenskaper och vi ser, som sagt, att de att de redovisar sina spelareförvärv i balansräkningen. Under rubriken immateriella anläggningstillgångar så finns det två poster, goodwill och licenserade spelare. Det är under licenserade spelare som spelarförvärven redovisas. När AIK redovisar på det här sättet så påverkas resultaträkningen bara i form av kostnaden för avskrivningarna.

<sup>75</sup> AIK:s årsredovisning, 2007

## 5 Resultat och Analys

Vi ser att i klubbarnas resultaträkningar så är posten för spelartransfers i klubbarna stora poster. Det är ofta dem som kompenserar för dåligt resultat. Hela allsvenskan hade ett driftresultat på - 71,7 miljoner men har ett överskott på spelaromsättningen med 84,4 miljoner, vilket gör att allsvenskan går med plus resultat på grund av spelaromsättningen. Om vi går djupare och kollar på klubbnivå så ser vi att det blir ännu tydligare på grund av överskottet i spelaromsättningen. Vi ser att totalt tio klubbar av allsvenskans sexton lag har en större spelaromsättning än vad deras driftresultat visar och med hjälp av det överskottet så kompenserar de sitt redovisade resultat. Det här visar att spelaromsättningen är en stor och viktig del utav klubbarnas ekonomi och visar hur viktigt det är med spelarförvärens redovisning.

Här har vi gjort ett enklare exempel som påvisar hur det blir skillnad i redovisningen beroende på vilken metod som används vid redovisningen av externa spelarförvärv. Här nedan ser vi AIK:s balans- och resultaträkning. De redovisar alltså sina spelarförvärv genom aktivering i balansräkningen. Vi visar i exemplet hur deras balans- och resultaträkning förändras beroende på vilken redovisningsmetod de använder. Alla siffror är i tusen kronor om inte annat anges.

**Figur 7: AIK:s balans och resultaträkning (förenklad)**

Balansräkning	BR
<u>Immateriella anl.tillgångar</u>	
Goodwill	1 378
Licensierade spelare	13 704
Summa materiella anl.tillgångar	2897
Summa finansiella anl.tillgångar	45 269
Skattefordran	5 801
Summa omsättningstillgångar	37 700
<b>Totala tillgångar</b>	<b>106 750</b>
Eget kapital	32 920
<u>Skulder</u>	
Långfristiga skulder	43 324
Kortfristiga skulder	29 507
<b>Tot. eget kapital och skulder</b>	<b>106 750</b>

Resultaträkning	RR
Intäkter	125 551
Kostnader exkl. avskriv.	-102 238
Avskrivningar	-8 511
<b>Rörelseresultat</b>	<b>14 902</b>
Ränteintäkter	323
Räntekostnader	-935
<b>Resultat efter fin. Poster</b>	<b>14 290</b>
Skatt (28%)	-4 001
<b>Resultat</b>	<b>10 289</b>

Figur 7<sup>76</sup>

<sup>76</sup> AIK:s årsredovisning, 2007



Vi ser ovan att AIK har totala tillgångar på 106 750 tkr och de har immateriella tillgångar på 13 704 tkr i licensierade spelare och 1378 tkr i goodwill. De har intäkter på 125 551 tkr och kostnader på 102 308 tkr och avskrivningar på 8 511 tkr. I dessa avskrivningar så ingår det avskrivningar för de licensierade spelarna. De har också en skatt på 4001 tkr.

Vi ser nu istället på hur räkenskaperna skulle ha sett ut om AIK kostnadsförde sina spelarförvärv.

**Figur 8: AIK:s omräknade räkenskaper**

Balansräkning	BR
<u>Immateriella anl.tillgångar</u>	
Goodwill	1 378
Licensierade spelare	0
Summa materiella anl.tillgångar	2897
Summa fnansiella anl.tillgångar	45 269
Skattefordran	5 801
Summa omsättningstillgångar	37 700
<b>Totala tillgångar</b>	<b>93 046</b>
Eget kapital	32 920
<u>Skulder</u>	
Långfristiga skulder	29 620
Kortfristiga skulder	29 507
<b>Tot. eget kapital och skulder</b>	<b>93 046</b>

Resultaträkning	RR
Intäkter	125 551
Spelarförvärv	-11 008
Kostnader exkl. avskriv.	-102 238
Avskrivningar	-818
<b>Rörelseresultat</b>	<b>11 487</b>
Ränteintäkter	323
Räntekostnader	-935
<b>Resultat efter fin. Poster</b>	<b>10 875</b>
Skatt (28%)	-3 045
<b>Resultat</b>	<b>7 830</b>

Figur 8<sup>77</sup>

Om vi nu kollar i balansräkningen så ser vi att den förändras när AIK väljer att kostnadsföra sina spelarförvärv. De har nu inga licensierade spelare under immateriella tillgångar istället så har resultaträkningen påverkats. Vi antar i detta exempel att AIK har finansierat sina spelarförvärv med långfristiga lån och det är därför som långfristiga skulder har minskat med samma summa som licensierade spelare.

De förvärvade spelarna under åren lyfter vi bort ifrån balansräkningen och lägger till i resultaträkningen, vilket gör att kostnaderna ökar med 11 008 tkr. När vi lyfter bort de licensierade spelarna ifrån balansräkningen så ska vi således ta bort avskrivningskostnaderna ifrån resultaträkning. När vi gör detta så kommer vi få ett lägre resultat på grund av de totalt ökade kostnaderna och det i sin tur leder till att skatten blir lägre när AIK kostnadsför sina spelarförvärv.

<sup>77</sup> Egen uträkning

Skatten är viktig därför att klubbarna kan skatteplanera på olika sätt beroende på vilken metod de väljer. När AIK väljer att aktivera sina spelarförvärv så fördelar de sina kostnader över en tidsperiod med hjälp av avskrivningar, det leder till ett jämnare resultat och i sin tur till jämnare skatt. Skatten blir svårare att planera när man kostnadsför spelarförvärven eftersom att klubben inte vet från år till år hur mycket kostnader klubben kommer att bära. Det vi vill visa med detta exempel är att det faktiskt blir en skillnad beroende på vilket metod klubbarna väljer att använda och den skillnaden går inte att komma ifrån.

Det finns regler om hur klubbarna inte får hoppa mellan metoderna, de får bara byta metod om särskilda anledningar finns. Vi tycker att det är bra att klubbarna inte kan skifta mellan metoderna. Därför att skillnaderna mellan metoderna skulle bli mycket tydligare om det var tillåtet att skifta metod mellan åren. Klubbarna skulle då kunna planera skatten på ett mer effektivt sätt om de kunde byta metod när det passar klubben.

Alla aktiebolag och ekonomiska föreningar är skyldiga att följa årsredovisningslagen, vilket inkluderar i stort sett nästan alla fotbollsklubbar på elitnivå. Dessutom i elitlicensens ekonomikriterier så läser vi att klubbarna ska bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed, detta innebär att bl.a. klubbarna ska följa gällande lagar, regler och rekommendationer inom redovisningsområdet. Det betyder att alla klubbar som omfattas av elitlicensen ska i praktiken också följa årsredovisningslagen och bokföringslagen. I och med att klubbarna följer årsredovisningslagen så är de också skyldiga att redovisa tillgångar enligt årsredovisningslagens bestämmelser.

När det gäller immateriella tillgångar så står det i årsredovisningslag vad som gäller för dessa. Redovisningsrådet och International Accounting Standards Committee har kommit med rekommendationer om hur lagen skall tillämpas. Dessa rekommendationer ska följas av de bolag som omfattas av årsredovisningslagen. Vilket i förlängningen betyder att alla fotbollsklubbar med elitlicens måste följa de här rekommendationerna.

När vi ser på olika årsredovisningar från olika klubbar så ser vi att de behandlar sina spelarförvärv antingen som immateriella tillgångar eller så kostnadsför de spelarförvärven direkt. Det svenska fotbollsforbundet skriver i sina anvisningar att det inte finns några rekommendationer eller lagar som reglerar hur fotbollsspelare ska värderas och redovisas i klubbarna. Det är därför en del klubbar kan välja att kostnadsföra spelarförvärven direkt. Om klubbarna följer ÅRL så ska de också följa IAS 38 eller RR 15, vilket är rekommendationer för hur företag ska behandla immateriella tillgångar.

Eftersom att de klubbar som har valt att aktivera sina spelarförvärv har valt att aktivera dem under posten immateriella tillgångar, vilket är genomgående i deras årsredovisningar. När klubbarna redovisar på detta sätt så använder de sig av de tillgängliga redovisningsstandarders, som är RR 15 och IAS 38 för immateriella tillgångar. De klubbar som istället har valt att kostnadsföra sina förvärv direkt behöver inte följa några rekommendationer alls.

Om tillgångarna uppfyller kriterierna för att vara en immateriell tillgång så har "vanliga" företag ingen möjlighet att ta upp de som en kostnad. De får istället aktivera de immateriella tillgångarna i balansräkningen. Eftersom att de är en del klubbar som har valt att kalla sina spelare för immateriella tillgångar så uppfyller de bevisligen kraven för en immateriell tillgång, vilket borde leda till att tillgången ska aktiveras även i fotbollsklubbarna.

Vi tycker således att klubbarna ska ta upp förvärven som en immateriell tillgång. Inte bara för att vi tycker att klubbarna ska konsekvent göra på samma sätt utan även ur ett jämförelseperspektiv. Vi tror att antalet idrotts AB:en kommer att öka i framtiden, kanske även fler börsnoterade klubbar. Då ökar behovet av att se vad klubben gör för spelarförvärv och till vilken kostnad de investerar för. Om en klubb kostnadsför sina spelarförvärv direkt så uppkommer det ett dolt värde i klubben. Kostnaderna för de förvärvade spelarna syns endast som en kostnad i resultaträkningen, i Djurgårdens fall under posten övriga externa kostnader. Det dolda värdet uppkommer när klubbarna redovisar spelarna under samma post som andra kostnader. Då kan inte en utomstående se värdena av de externt förvärvade spelarna. Det blir ett större problem om fler klubbar väljer att bli börsnoterade och fler investerare kanske vill köpa aktier i klubben. Om en person som enskild investerare väljer mellan två olika klubbar att investera pengar i så tror vi att den personen kommer att kolla på vad klubbarna har för tillgångar och investera utifrån det. Även när någon klubb behöver låna pengar så är det bättre att visa att klubben har tillgångar som en form av säkerhet, om klubbarna kostnadsför så syns inte de tillgångarna och vi tror att det blir svårare att låna pengar.

Sen är det självklart att vi inte kan jämföra företag rakt av mot varandra då det finns många olika sätt att värdera tillgångar på, precis som Ivar Verner säger. Vi förstår att det är svårt att göra värderingar på rätten att disponera spelare, som Jessica Palm säger, då det är en ganska liten marknad i Sverige med få köpare. Men jämförelser sker ändå och vi tror att det skulle underlätta om klubbarna använder ett sätt att redovisa sina förvärv. Om nu det ska finnas två sätt att redovisa sina spelarförvärv på så håller vi med Ivar Verner om att klubbarna som kostnadsför sina förvärv ska lämna upplysningar om förvärven, i till exempel i form av en not i årsredovisningen. Det skulle ta bort problematiken med dolt värde.

En annan anledning till att vi anser att aktivering av förvärvade spelare är den metod som ska användas är avskrivningar. När klubbarna gör avskrivningar så fördelar de kostnaderna över en viss period istället för att bära hela kostnaden direkt. Visserligen så blir skatten högre men det leder också till att klubbarna får ett jämnare resultat. För klubbar som är nystartade så förstår vi att de vill ha en lägre skatt eftersom att de vill ha så låg kostnad som möjligt. Men för redan etablerade klubbar så tror vi att de vill fördela sina kostnader över en period för att just få ett jämnare resultat.

Antalet klubbar som balanserar sina spelarförvärv har under de senaste nio åren varit relativt konstant. Merparten av de allsvenska klubbarna aktiverar sina externa spelarförvärv, år 2008 så var det bara fyra klubbar som kostnadsförde sina förvärv. Om nu ändå merparten aktiverar sina förvärv så tycker vi att SvFF lika gärna kan ta bort metoden där klubbarna kostnadsför sina spelarförvärv direkt och bara använda balanseringsmetoden. Anledningen till att klubbar får aktivera sina förvärv är enligt Ivar Verner att det ska underlätta för klubbarna att få ett positivt eget kapital och samtidigt så tycker Jessica Palm på SvFF att det ger en mer rättvisade bild av klubbarnas eget kapital då de aktiverar sina förvärv i balansräkningen. Men Jessica Palm menar också att klubbarna ska ha möjlighet att välja redovisningsmetod själva.

Att skriva upp värdet på en spelare som en klubb förvärvat är inte möjligt att göra då värdet är ett transferbelopp som klubben gör avskrivningar på, och det är därför inte möjligt att göra en uppskrivning av värdet. Det är elitlicensen som reglerar möjligheten till att göra uppskrivningar, då det är enligt lagar och rekommendationer möjligt att få göra en uppskrivning på "vanliga" anläggningstillgångar. Nedskrivningar däremot är tillåtet att göra om återvinningsvärdet på spelaren är väsentligt och bestående lägre än det bokförda värdet på en spelare. Det kan till exempel uppstå när en spelare råkar ut för en allvarligare skada som

gör att den inte kan prestera på samma nivå som innan, då kan klubbarna få göra en nedskrivning på spelaren. Inom en snar framtid så planerar SvFF att införa att alla klubbar ska nedskrivningstesta alla balanserade spelarvärden, kommer klubben då fram till att spelarvärdena är mindre så ska spelarvärdena nedskrivnas. Vi anser att de här principerna är bra för att det ger en rättvis bild av spelarvärdena och det egna kapitalet i klubbarna.

Ett aktiebolag är skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning om det egna kapitalet är mindre än hälften av det registrerade aktiekapitalet. Elitlicensen ställer bara krav på att föreningen har ett positivt eller minst noll i eget kapital för att få sin elitlicens. Det betyder att en fotbollsklubb som drivs som idrotts AB kan bli tvungna, enligt lag (ABL), att göra en kontrollbalansräkning och samtidigt få ut sin elitlicens. Vi finner detta problematiskt att dessa bolag som i ändå får sin elitlicens även om de utför en kontrollbalansräkning. Om antalet aktiebolag i allsvenskan ökar så anser vi att elitlicensen måste bli mer lik aktiebolagslagen angående eget kapital. Detta för att ställa högre krav på klubbarna för dem ska få en bättre ekonomi.

Lindahl anser att det är bra att det finns två olika metoder för att redovisa sin externt förvärvade spelarförvärv, eftersom att det finns väldigt många sätt för klubbarna att finansiera sina förvärv på och då kan klubbarna välja den metod som passar bäst för dem. Men Lindahl menar också att det uppkommer svårigheter i jämförbarheten mellan klubbarna när det finns två metoder. Arby hade en personlig åsikt om att hans klubb (GAIS) skulle ändra sin redovisningsmetod till att kostnadsföra förvärven direkt. Han anser att nackdelen med balansering av externa spelarförvärv är att man blir lurad till att tro att man har mer pengar i likviditet än vad man har. Vi kan förstå Lindahl när han säger detta, då det är en bra synpunkt och det är bra att klubbarna själva kan välja vilken metod som passar dem bäst. Men problemen med jämförbarheten och dolda värden klubbarna kvarstår om två metoder får användas.

Personal på ett företag har en viss kompetens som gör att de är anställda på det företaget. Personalen är icke-materiella resurser i det företaget. Företagen får inte idag ta upp icke-materiella resurserna i redovisningen som en tillgång, detta gör att det uppkommer dolda värden i företaget. Samma problematik uppkommer i fotbollsklubbar om de inte tar upp förvärven som immateriella tillgångar i balansräkningen. Klubbarna har alltså resurser som inte är värderade.

## 6 Slutsats

När vi sammanfattar skillnaderna mellan de olika metoderna för att redovisa spelarförvärv så ser vi att det uppkommer vissa skillnader. Såsom rena resultatskillnader i form av förändradsde kostnader beroende på vilken metod som klubben använder, skatteskillnader till följd av resultatskillnaden. I balansräkningen så blir det skillnad i form av en tillgångsminkning och att dolda värden uppkommer i de klubbar som kostnadsför spelarförvärven direkt. Vi tycker att om det nu ska vara två redovisningsmetoder så ska det i alla fall vara obligatoriskt för de klubbar som använder kostnadsföringsmetoden att lämna noter eller tilläggsupplysningar i årsredovisningen. I och med dessa noter eller tilläggsupplysningar så skulle de dolda värdena kunna reduceras, eftersom att klubbarna då blir tvungna att vara mer tydlig/öppen med vad spelartruppen är värd. Värdet på spelartruppen förändras genom åren beroende på olika orsaker såsom köp, sälj, skador m.m. Ju mer spelartruppen skiftar i värde desto viktigare blir det att redovisa det "rätta" värdet av truppen. Att värdera spelartruppen rätt blir ännu mer viktigt om klubbarna blir börsnoterade, då olika investerare måste kunna värdera klubben till sitt rätt värde.

Vår personliga åsikt om de uppkomna skillnaderna är att det borde för enkelhetens skull vara mer lämpligt att välja och konsekvent använda en av de nämnda metoderna. Vi tycker att metoden där man aktiverar spelarförvärven i balansräkning är mest lämplig dels för att nästan alla allsvenska klubbar redan använder metoden och dels för att jämförbarheten skulle bli bättre om de använde den metoden. Vi tycker också att en fotbollsspelare uppfyller kriterierna för att vara en immateriell tillgång, då det inte är själva spelaren klubbarna köper utan rätten att disponera spelaren. Givet detta så borde spelarförvärven, enligt oss, också behandlas som en immateriell tillgång.

### 6.1 Förslag till vidareforskning

Även om det inte ligger inom vårt arbetes syfte, så tycker vi att problematiken med skillnaden på kraven på eget kapital i elitlicensen och i aktiebolagslagen är ett intressant ämne. Vi nämner det ovan i vårt arbete eftersom att vi såg att det blir egendomligt om klubbar som drivs som aktiebolag kan få elitlicens men ändå kanske bli tvungna att likvideras. Detta vore ett intressant ämne att forska inom och kanske se vad det har för betydelse för klubbarna.

Ett ytterligare förslag till vidareforskning skulle vara att titta närmare på finansieringen av spelarförvärv i de allsvenska klubbarna. Då vi under arbetets gång har sett att utomstående finansörer skjuter till kapital för spelarförvärv.

Icke-materiella resurser gentemot fotbollsspelare. Vad är det för skillnad på en kontraktbunden fotbollsspelare och en projektanställd snickare? Vem ska värdera värdet på en icke-materiell resurs?

## 7 Källförteckning

### 7.1 Tryckta källor

- *AIK fotboll AB:s årsredovisning 2007.*
- *Aktiebolagslagen, (2005:551).*
- Alan Bryman, *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber ekonomi, Malmö, 2002.
- Asbjørn Johannessen & Per Arne Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, liber, Malmö, 2003.
- Björn Lundén och Jan Lindblad, *Ideella föreningar skatt, ekonomi och juridik*, 5:e upplagan, Björn Lundén information AB, 2002.
- *Bokföringslagen, (1999:1078).*
- Conny Svenning, *Metodboken*, Lorentz förlag, 2000.
- *Djurgårdens elitfotboll AB:s årsredovisning 2007.*
- Gunnar Flodhammar, *Associationsrätt – en introduktion*, 4:e upplagan, Nordteds, 1990.
- Håkan Kullvén m.fl. *Den nya ekonomistyrningen*, Liber, Malmö, 2007
- *Internationell redovisningsstandard i Sverige*, FAR/SRS förlag 2008.
- Jan Thomasson m.fl, *Den nya affärsredovisningen*, 17:e upplagan, liber 2006.
- Martin Smiciklas, *Associationsrättens grunder bolag, föreningar och stiftelser*, 3:e upplagan, studentlitteratur, 2006.
- Martyn Denscombe, *Forskningshandboken*, Studentlitteratur AB, Lund, 2009.
- Nancy Holmström, *Redovisning.nu*, Liber, Malmö, 2003.
- *Samlingsvolymen 2008 del 1*, FAR/SRS förlag 2008.
- Sven-Erik Johansson, *Den fullständiga balansräkningen*, Industrilitteratur AB, Lidingö, 2003.
- *Årsredovisningslagen, (1995:1554).*

### 7.2 Tidigare forskning

- Borgeström och Neskovic, *Spelarna – Fotbollsklubbarnas största tillgång*, Södertörns Högskola, 2005.
- Edh, Karlsson och Persson; *Värderingsproblematik kring fotbollsspelare*, Karlstads Universitet, 2006.
- Forsberg och Troberg, *Redovisning av fotbollsspelare – Hur gör man och hur bör man?* Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2005.

### **7.3 Internet**

- <http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf> , 2009-05-26, (elitlicensens ekonomikriterier)
- <http://www.svenskfotboll.se/files/%7BFFD9D8D4-909F-4F30-9DBB-0CA781A4A761%7D.pdf> , 2009-05-26, (analys av allsvenskan 2008)
- <http://www.svenskfotboll.se/files/%7B179F1752-6C9C-4446-9356-E43CD79E954A%7D.pdf> , 2009-05-26, (SvFF:s stadgar)
- [http://www.uefa.com/multimediafiles/download/regulations/uefa/others/77/40/04/774004\\_download.pdf](http://www.uefa.com/multimediafiles/download/regulations/uefa/others/77/40/04/774004_download.pdf) , 2009-05-26, (UEFA Club Licensing Regulations 2008)

### **7.4 Intervjuer**

- Ivar Verner, Grant Thornton, telefonintervju.
- Jessica Palm, SvFF, mejlintervju.
- David Hedlund, PriceWaterhouse Coopers, telefonintervju.
- Per-Ola Lindahl, Helsingborgs IF, mejlintervju.
- Sebastian Arby, GAIS, mejlintervju.

## **Bilaga: Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier.**

Redovisningsprinciper vid upprättande av årsbokslut/årsredovisning

### *8.1 Allmänna principer;*

I SvFF:s stadgar sägs att föreningarna skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed. Detta innebär bl.a. att gällande lagar, regler och rekommendationer inom redovisningsområdet skall följas. Detta gäller t.ex. krav på bokföringsmässig redovisning, att periodiserings/matchningsprincipen tillämpas, att försiktighetsprincipen tillämpas etc.

Observera att föreningar som omfattas av elitlicensen i praktiken också omfattas av bokföringslagen (1999:1078). Enligt 2 kapitlet § 2 bokföringslagen är föreningar som har tillgångar överstigande trettio prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring bokföringsskyldiga. Dessa föreningar definieras i 1 kapitlet 2 § som företag. Som bokslutsföretag definieras senare i samma paragraf företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring. Se vidare bokföringslagen (1999:1078) 1 kapitlet § 2 och 2 kapitlet § 2 samt ikraftträdande och övergångsbestämmelser i anslutning till denna lag, för vidare information om omfattande av bokföringslagen.

Observera vidare att föreningar som omfattas av elitlicensen i praktiken också omfattas av årsredovisningslagen (1995:1554) från och med att de omfattas av bokföringslagen enligt ovan.

Enligt årsredovisningslagens 1 kapitel § 1 är den tillämplig på sådana företag som anges i 6 kapitlet 1 § bokföringslagen. I 6 kapitlet 1 § anges att bokslutsföretag (definierat enligt ovan) i vilka antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, skall avsluta räkenskapsår med en årsredovisning enligt 6 kapitlet § 2, d v s enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Detta innebär att förening i tillämpliga delar har att iaktta årsredovisningslagen, bokföringslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden, samt god redovisningssed.

### *8.2 Redovisning och värdering av spelare samt avskrivningar.*

Det som är unikt för fotbollen och som inte regleras i lag eller någon rekommendation är hur fotbollsspelarna skall redovisas och värderas.

För externa spelarförvärv (inte egna produkter) kan en övergångssumma kostnadsföras direkt eller redovisas som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för spelare skall motsvara den vid förvärvstillfället kända övergångssumman (inte villkorade delar som tillägg efter visst antal spelade matcher etc). Anskaffningsvärdet skall, om det redovisas som tillgång i balansräkningen, skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid.

Det är viktigt att notera att den metod som väljs under räkenskapsåret skall användas avseende samtliga externa spelarförvärv. Och såvida inte synnerliga skäl föreligger skall samma princip tillämpas mellan åren. Nedan beskrivs hur externa spelarförvärv skall redovisas om man väljer att redovisa externa spelarförvärv som en tillgång i balansräkningen.

Se vidare även bilaga 4; Krav på årsredovisningens utförande.



### *Gränsdragning omsättningstillgång -anläggningstillgång*

I förarbetena till bokföringslagen framgår att det avgörande för tillgångens klassificering är avsikten med innehavet. FAR tolkar detta så att med anläggningstillgång förstås sådan tillgång som inte omsätts i den normala affärsprocessen. Aktiverade utgifter för spelarförvärv skall redovisas som immateriell anläggningstillgång.

För konto vid bokföring av dessa utgifter se vidare bilaga 1, Kontoplan.

### *Anskaffningsvärde*

Anskaffningsvärdet består av det enligt avtalet kända transferbeloppet som den förvärvande föreningen betalar för spelaren till annan förening.

Om transfersumman är i utländsk valuta bör denna omräknas till den vid varje betalningstillfälle gällande valutakursen. Vid betalning under kommande räkenskapsår skall balansdagskurs 31 december användas. Om transfersumman termin säkrats skall terminvalutans kurs användas.

Det är inte ovanligt med tilläggs köpeskilling (alltså ett enligt avtalet icke känt belopp), t.ex. efter visst antal spelade matcher. Tilläggs köpeskilling skall läggas till anskaffningsvärdet då den blir känd. Tilläggs köpeskilling hanteras på samma sätt som ursprunglig transfersumma vad gäller eventuell omräkning av valuta.

I anskaffningsvärdet kan också moms komma att ingå. Vid förvärv av utländska spelare kan t.ex. förvärvsmoms aktualiseras. Detsamma blir fallet då en förening förvärvar en spelare från ett Idrotts AB:n som är skyldigt att ta ut moms på försäljningen.

Signing-on fee skall inte ingå i anskaffningsvärdet utan skall kostnadsföras direkt.

### *Avskrivningar*

På i balansräkningen upptagna externa spelarförvärv skall avskrivning göras. Till grund för avskrivningen ligger anskaffningsvärdet på de externa spelarförvärven som beskrivits ovan. Avskrivningen skall vara konstant (linjär) och avskrivningstiden skall motsvara ursprunglig kontraktstid för aktuell spelare.

Tilläggs köpeskilling skall skrivas av på återstående ursprunglig kontraktstid.

För konto vid bokföring av dessa avskrivningar se vidare bilaga 1, Kontoplan.

Observera att avskrivningsmetod och avskrivningstid skall anges i not i årsredovisningen.

### *Avskrivning utöver plan*

I de fall avskrivningar utöver den fastställda planen (se under avskrivningar) görs bör dessa redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och inte som en verksamhetskostnad. I balansräkningen redovisas ackumulerade avskrivningar utöver plan bland fonder/eget kapital. För konto vid bokföring se vidare bilaga 1, Kontoplan.

### *Uppskrivning*

Som nämnts ovan under anskaffningsvärde finns möjlighet att som tillgång i balansräkningen redovisa erlagda transferbelopp för externa spelarförvärv. Dessa skall skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid. I linje härmed ligger att någon uppskrivning utöver erlagda transferbelopp inte är möjlig.

### *Redovisning vid försäljning av spelare*

När en spelare säljs skall såväl anskaffningsvärdet som ackumulerade avskrivningar föras bort från balansräkningen. Vinst eller förlust redovisas under egen rubrik i resultaträkningen. För konto vid bokföring se vidare bilaga 1, Kontoplan. Om förening säljer andel av spelarvärde inklusive kommande eventuella övergångsersättningar, t.ex. till riskkapitalbolag skall nedskrivning ske med motsvarande andel av anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar.

### *Redovisning av när spelare med värde i balansräkningen slutar spela fotboll*

När en spelare slutar spela fotboll skall såväl anskaffningsvärdet som ackumulerade avskrivningar föras bort från balansräkningen. Förlust redovisas under egen rubrik i resultaträkningen. För konto vid bokföring se vidare bilaga 1, Kontoplan.

### *Hyra av spelare*

Ett alternativ till att förvärva spelare är att hyra spelaren. För att öka jämförbarheten ska föreningen som hyr spelare lämna uppgift om detta i not i årsredovisningen. Uppgift som ska lämnas är hur stor hyreskostnaden varit under det gångna året, hyrestid och hur stora de framtida hyreskostnaderna är fördelat per år. Se vidare bilaga 4, Krav på årsredovisningens utformning.

### *Egen ungdomsverksamhet*

Endast utgifter för externa spelarförvärv får redovisas som tillgång i balansräkningen. Motiveringen för detta är att både i fallet externa spelarförvärv och i fallet egen ungdomsverksamhet är det inte fråga om att aktivera någon form av marknadsvärde utan det handlar om periodisering av kostnader. I båda fallen har föreningen löpande kostnader för respektive verksamhet. Dessa kostnader innebär normalt sett inga redovisningsproblem eftersom de kommer löpande och man därigenom erhåller "rätt" matchning av intäkter och kostnader med automatik. Vid externa spelarförvärv uppkommer emellertid en merkostnad i form av transferbeloppet.

Principen ovan tar sikte på att periodisera transferbeloppet över ursprunglig kontraktstid, för att uppnå en mer rättvisande redovisning och en bättre matchning av intäkter och kostnader. Såväl den förening som förvärvar externt som den som tar fram och förädlar egna spelare tillgodogörs i redovisningen, ett eventuellt (upparbetat) övervärde på spelarna först i samband med en extern försäljning. Allt detta följer av försiktighetsprincipen som i det här fallet innebär att ett övervärde får redovisas först då det realiserats – här i form av en extern försäljning.

### *8.3 Flersektionsföreningar*

Vissa föreningar bedriver flera sporter inom samma förening och verksamheter är ofta uppdelat i sektioner. För flersektionsföreningar gäller att dessa behandlas lika med övriga föreningar vad beträffar elitlicensens ekonomiska kriterier.

Vid den årliga rapporteringen av ekonomin är dock tillämpningen följande.

Balansräkningen rapporteras in för hela föreningen, d v s avseende samtliga sektioner.

Resultaträkningen rapporteras in avseende fotbollsverksamheten. Det senare därför att man skall kunna göras jämförelser mellan olika föreningars intäkter, kostnader och nyckeltal avseende resultaträkningen. Se vidare bilaga 3, Anvisningar blanketter för rapportering till SvFF, inklusive blanketter.

### *8.4 Servicebolag, anläggningsbolag m.m.*

Redovisningen i servicebolag och anläggningsbolag styrs av i första hand aktiebolagslagen och därtill anknyttande allmänna författningar och i tillämpliga delar bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden samt god redovisningssed. Dessa bolags verksamhet kräver inga speciella regler anpassade för fotbollsverksamhet.

I de fall servicebolag och anläggningsbolag förekommer, och det också föreligger ett koncernförhållande, är det ett krav att koncernredovisning upprättas.

Den ekonomiska rapporteringen skall i de fall koncernförhållande föreligger krävas in från både servicebolag, anläggningsbolag och förening (och Idrotts AB när så är aktuellt) samt för koncernen. Se vidare bilaga 3, Anvisningar blanketter för rapportering till SvFF, inklusive blanketter samt kapitel 8.6, Koncernredovisning.

### *8.5 Idrotts AB*

#### *Aktiebolagslagen*

Idrotts AB:n skall följa vad som föreskrivs i aktiebolagslagen och därtill anknyttande allmänna författningar.

#### *Redovisning, årsbokslut och årsredovisning*

Idrotts AB:n skall i tillämpliga delar följa bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden samt god redovisningssed.

#### *Tillämpning av elitlicensens ekonomikriterier*

Samma regler gäller för Idrotts AB som för förening vad beträffar tillämpning av elitlicensens ekonomikriterier. Detta innebär samma krav på kontoplan i Idrotts AB:n som i förening. Kontoplanen i bilaga 1, är konstruerad så att den även klarar av redovisning för ett Idrotts AB.

Transaktioner mellan AB och förening skall kunna särredovisas. I kontoplanen skall särredovisning på separat konton ske avseende fordringar och skulder mellan Idrotts AB och förening.

Utgifter för spelarförvärv inom koncern, d v s mellan förening och Idrotts AB får inte tas upp i som tillgångspost i balansräkningen hos den förvärvande parten.

Den ekonomiska rapporteringen skall i de fall Idrotts AB:n förekommer krävas in från både förening och Idrotts AB samt för koncernen.

Se vidare bilaga 3, Anvisningar blanketter för rapportering till SvFF, inklusive blanketter.

### *8.6 Koncernredovisningsprinciper*

Koncernredovisning skall upprättas i de fall som koncernförhållande föreligger mellan olika juridiska personer inom samma fotbollsverksamhet. Detta kan t.ex. uppstå när ett av förening majoritets ägda servicebolag sköter viss fotbollsverksamhet såsom t.ex. marknadsföring åt föreningen.

Koncernförhållande kan också uppstå om anläggning som förening bedriver verksamhet i finns inom en egen juridisk person, som är majoritets ägda av föreningen.

Idrotts AB skall enligt gällande regler vara majoritets ägda av förening. Koncernredovisning skall då upprättas mellan Idrotts AB:n och förening.

Koncernredovisning skall upprättas enligt förvärvsmetoden.

Se vidare Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning.