

Örebro Universitet

Institutionen för ekonomi, statistik och informatik

C-uppsats, Företagsekonomi, 10 poäng

Handledare: Olle Westin

Examinator: Agneta Gustafsson

2006-06-02

Hur redovisar fotbollsklubbar på elitnivå sina spelare?

Författare:
Daniel Acar
Visar Demaku

Förord

Vi skulle vilja tacka vår handledare **Olle Westin** för all hjälp vi fått. Diskussionen med dig kring vårt ämne har varit givande och inneburit väldigt mycket för denna uppsats.

Vi skulle även vilja rikta ett speciellt TACK till de fotbollsföreningar som medverkade i uppsatsen. Ett stort tack till **Carl Fhager**, BK Häcken, **Rose-Marie Frebran**, Örebro SK, **Ola Rydén**, Östers IF, **Hans Christopher Toll**, AIK. Därigenom har vi kunnat genomföra denna uppsats. Utan er alla hade det inte gått.

TACK!

.....

Daniel Acar

.....

Visar Demaku

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi C, Örebro Universitet, Redovisnings,
Kandidatuppsats, Vårterminen 2006

Författare: Daniel Acar och Visar Demaku

Handledare: Olle Westin

Titel: Hur redovisar fotbollsklubbar på elitnivå sina spelare?

Bakgrund och problemformulering: Humankapital har fått en allt större betydelse för inom näringslivet den senaste tiden. Detta har medfört att det har blivit alltmer komplicerat att redovisa en rättvisande bild av företagets tillgångar. Ett område där humankapital är aktuellt är inom fotbollsvärlden, för där är spelarna klubbarnas största tillgång. För att en fotbollsförening ska få vara verksam på högsta nivå krävs en elitlicens, den licensen ställer vissa krav på klubben. Eftersom redovisningen är ett sätt att kommunicera med omgivningen är det viktigt att förmedla en rättvisande bild av föreningen för dess omgivning. Eftersom klubbarna idag inte får redovisa egna produkter eller Bosmansfall så får intressenterna inte helt rättvisande bild utav klubben. Detta är ett problem eftersom det finns dolda tillgångar som alltså inte redovisas i årsredovisningen hos klubbarna. Med denna bakgrund och problemformulering har vi valt att studera följande problemfrågor: *Hur redovisas och värderas en spelare i fotbollsklubbarnas årsredovisning? Ger den redovisning som finns idag för svenska elitfotbollsklubbar en rättvisande bild av verkligheten? Finns det några skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning av spelare?*

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka hur olika föreningar värderar och redovisar sina spelare. Vi ska även förklara vilka kriterier som finns från redovisningsrådets och svenska fotbollsförbundets sida gällande redovisning av spelarna. Vidare skall vi även undersöka ifall det finns några skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning av spelare.

Metod: Undersökningen baseras på två olika typer av data: primär- och sekundärdata. Vi har använt oss av det antipositivistiska synsättet då vi har studerat och analyserat hur klubbarna på elitnivå värderar och redovisar fotbollsspelare utifrån det regelverk som finns. Vi har sedan tolkat all den informationen och dragit slutsatser kring den informationen.

Analys och slutsatser: Alla tillfrågade klubbar följer SvFF:s kriterier. De intervjuade klubbarna anser att de redovisningsmetoder som finns idag fungerar bra samt att de redovisningsmetoder som finns idag ger en rättvisande bild av verkligheten. SvFF klargjorde att redovisningen inte är ett försök att avspegla verkligheten utan istället ett sätt att fördela klubbarnas kostnad över en jämn period. Metoderna hade både för- och nackdelar, ingen av de befintliga metoderna är fulländade. Den vanligaste metoden bland svenska elitklubbar är anskaffningsmetoden. Med det menas att klubbarna tar upp den övergångssumma som har betalats för ett spelarköp. Den övergångssumman motsvarar tillgångens värde i balansräkningen. Den andra metoden att kostnadsföra direkt är mer vanlig bland mindre klubbar som inte gör stora spelarförvärv. Med denna metod kostnadsför klubbarna hela övergångssumman direkt i resultaträkningen som en kostnad. Vi kom fram till att det inte finns några skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning av spelare.

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Syfte	2
1.4 Avgränsning	3
2 Metod	4
2.1 Vetenskapligt förhållningssätt	4
2.2 Forskningsansats	4
2.3 Forskningssyfte	5
2.4 Databesamling	6
2.5 Analys av data	6
2.6 Intervjuformer	7
2.7 Urval	8
2.8 Validitet och Reliabilitet	8
2.8.1 Validitet	8
2.8.2 Reliabilitet	8
2.9 Källkritik	9
3 Teori	10
3.1 Värdering och redovisning av tillgångar	10
3.1.1 Definition av kriterierna	10
3.1.2 Immateriella tillgångar	11
3.1.3 Värdering av immateriella tillgångar	11
3.1.4 Avskrivningar av immateriella tillgångar	12
3.1.5 Nedskrivning/Uppskrivning av immateriella tillgångar	12
3.2 Redovisningsprinciper	13
3.2.1 God redovisningssed	14
3.2.2 Rättvisande bild	14
3.3 Intellektuellt kapital	14
3.4 Humankapital	15
3.5 Strukturkapital	15
4 SvFFs elitlicenskrav	16
4.1 Elitlicens	16
4.2 Exempel på redovisning av spelarförvärv	17
5 Empiri	19
5.1 ÖSKs Historia	19
5.1.2 Intervju med Rose-Marie Frebran, ordförande i ÖSK fotboll	19
5.2 BK Häckens Historia	21
5.2.1 Intervju med Carl Fhager, sportchef i BK Häcken	21
5.3 Östers IF Historia	22
5.3.1 Intervju med Ola Rydén, klubbchef i Öster	22

5.4 AIKs Historia	23
5.4.1 Intervju med Hans Christopher Toll, ekonomichef i AIK	24
5.5 Intervju med Kjell Sahlström, Ekonomichef Svenska Fotbollsförbundet	25
6 Analys	27
6.1 Analys av redovisningsmetod	27
6.2 Ger redovisningsmetoderna en rättvisande bild av verkligheten?	28
6.3 Bosman och egna produkter	28
6.4 Humankapital	28
6.5 Skillnader mellan aktieföretag och ideella föreningar när det gäller redovisning	29
7 Slutsats/Egna reflektioner	30
Källförteckning	32

BILAGOR

Bilaga 1 – Frågeformulär till SvFF

Bilaga 2 - Frågeformulär till fotbollsklubbar

Begrepps-/förkortningslista

Allsvenskan - Sveriges högsta seriesystem för fotbollsklubbar.

Bosmanfall - Innebär att en spelare utan kontrakt är fri att gå till en annan klubb utan att någon övergångssumma behövs betalas ut till spelarens tidigare klubb. Bosmandomen kom till 1995 och det var Jean Marc Bosman som drev igenom denna regel.

Egen produkt – Är en spelare som är tränad och uppfostrad i en klubb, vilken är spelarens moderförening. Det vill säga den förening som spelaren börjat sin karriär i.

Elitlicens – Är det regelverk som styr elitfotbollsklubbarna i Sverige, samt innefattar både sportsliga och ekonomiska regler.

Elitnivå – Är de två högsta serierna i Sverige för fotbollsklubbar, det vill säga Allsvenskan och Superettan.

FASB – Financial Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

Klausuler – Innebär tillägsbestämmelser eller förbehåll i spelarens kontrakt

RR – Redovisningsrådet

Signing-on fee – Det är den summa pengar som en spelare får utav klubben som han skriver på kontrakt för.

Superettan – Sveriges näst högsta seriesystem för fotbollsklubbar

SvFF - Svenska Fotbollsförbundet, som har till uppgift att administrera fotbollen i Sverige och företräda den utomlands.

Transfersumma – Övergångssumma – Är den ekonomiska transaktionen som en klubb får betala för att köpa en spelare från en annan klubb, som står under kontrakt hos denna.

UEFA – the Union of European Football Associations – Är den styrande organisationen för europeisk fotboll. Deras uppgift är att säkerställa utvecklingen av fotbollen i Europa.

ÅRL - Årsredovisninglagen

1 Inledning

Detta kapitel beskriver först den bakgrund som ligger till grund för uppsatsen. Vidare tas en mer riktad problemformulering på fotbollsvärlden upp. Problemformulering leder fram till vad vi har för syfte med uppsatsen. Då ämnet är stort har vissa avgränsningar gjorts, dessa är också förklarade i detta kapitel.

1.1 Bakgrund

Den senaste tiden har humankapital fått en allt större betydelse inom näringslivet. Detta har medfört en utveckling från en industribaserad till en kunskapsbaserad marknad.¹ Problemet för bland annat konsult och tjänsteföretag är att det inte finns några redovisningsprinciper eller lagar för hur dessa ska värdera sitt humankapital som en tillgång i balansräkningen.² Detta leder till svårigheter att kunna visa en rättvisande bild av ett företags humankapital för bland annat intressenterna. Den stora anledningen till att företagen och föreningar vill redovisa sitt humankapital är att ge intressenterna information om den kunskap och intelligens som finns inom företaget.³

Inom fotbollen är värdering av humankapitalet väldigt intressant, eftersom klubbarnas största tillgångar är spelarna. Det är bland annat spelarna som inbringar intäkter i form av sponsring och publikintäkter et cetera. Spelarna är de som ska underhålla publiken och även intressenterna med deras "kunskaper" och "kompetens". Ju mer de presterar genom att uppnå bra resultat i matcherna, desto mer ökar intresset och därmed inkomsterna för klubben.

I Sverige finns det särskilda krav på ekonomin som SvFF⁴ har infört, som gäller de två högsta serierna, det vill säga Allsvenskan⁵ och Superettan⁶. Dessa krav har tillkommit, eftersom dålig ekonomi medför att fotbollens trovärdighet sjunker. En dålig ekonomi leder till en sämre bild utåt mot intressenterna, och tävlingsspel skulle inte bedrivas på lika villkor. Kraven från SvFF är att klubbarna inte får redovisa ett negativt eget kapital i årsredovisningen, vilket har lett till att fotbollsklubbarna tagit mer initiativ att redovisa sina spelare som tillgångar. Dessutom ska klubbarna följa lagar, regler och rekommendationer från redovisningsrådet. Till exempel skulle en allsvensk klubb med dålig ekonomi kunna köpa dyra spelare och vinna matcher, vilket inte skulle vara rättvist mot de andra klubbarna, som sköter sin ekonomi. Om en klubb inte följer dessa krav ska det leda till bestraffning i form av nedflyttning en division.⁷ Vilket ÖSK fick uppleva då klubben flyttades ner en division på grund av dålig ekonomi.⁸ Vid en värdering av en spelare finns det alltså inte några lagar eller rekommendationer, utan normerna är satta av SvFF.⁹

¹ Eklund K, Jonnson T – *Hur redovisas humankapital i årsredovisningar 2003*, s1

² Falkman P – *Teori för redovisning 2000*, s9

³ Smith D – *Redovisningens språk 2000*, s 17

⁴ Se Begreppslista

⁵ Ibid

⁶ Ibid

⁷ Svenska Fotbollsförbundet - *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier s.3*

⁸ <http://www.orebro-sk.se/page0,136.htm>

⁹ Svenska Fotbollsförbundet - *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier s.3*

För att de svenska klubbarna skulle kunna konkurrera eller mäta sig ekonomiskt med de större klubbarna ute i Europa behövde de bolagisera föreningarna.¹⁰ I Sverige var det inte tillåtet att bedriva en verksamhet i aktiebolagsform fram till år 1999, då AIK kom att bli den första fotbollsklubben i Sverige som börsnoterades.¹¹ Bristen av regler och rekommendationer var också en anledning som ledde fram till att klubbar kom att tillåtas bolagisera sig i Sverige. Även den höga omsättningen i de stora klubbarna i Sverige ledde till att det inte gick att bedriva verksamheten utan reglering. För att en ideell förening ska få bedriva sin verksamhet i aktiebolagsform måste dem ha röstmajoritet.¹²

1.2 Problemformulering

Eftersom redovisning är ett sätt att kommunicera med omgivningen, är det viktigt att förmedla en rättvisande bild av företaget för dess omgivning. Då fotbollsklubbarna inte får redovisa egna produkter¹³ eller Bosmanspelare¹⁴, utan endast köpta spelare, får inte intressenterna en helt rättvisande bild av föreningen. Detta är ett problem för klubbarna då det medför att klubbarna har dolda tillgångar som inte redovisas i balansräkningen. Vad skulle det i så fall innebära om klubbarna kunde ta upp en egen produkt som en tillgång i balansräkningen?

De faktorer som påverkar en spelares värde är skador, form, ålder, popularitet, kunskap, skicklighet et cetera. Om en spelare tas upp som en tillgång, skulle det innebära att man kan göra upp- eller nedskrivningar beroende på dessa faktorer som påverkar en spelares värde?

Problemfrågor

- Hur redovisas och värderas en spelare i fotbollsklubbarnas årsredovisning?
- Ger den redovisning som finns idag för svenska elitfotbollsklubbar en rättvisande bild av verkligheten?
- Finns det några skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning av spelare?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur olika föreningar värderar och redovisar sina spelare. Vi ska även förklara vilka kriterier som finns från redovisningsrådets och svenska fotbollsförbundets sida gällande redovisning av spelarna. Vidare skall vi även undersöka ifall det finns några skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning av spelare.

¹⁰ Gvardjancic J och Olsson P – *Börsintroduktion av idrottsaktiebolag 1999 s8*

¹¹ <http://www.aik.se/fotboll/index.html>

¹² Gvardjancic J och Olsson P – *Börsintroduktion av idrottsaktiebolag 1999 s8*

¹³ Se Begreppslista

¹⁴ Ibid

1.4 Avgränsning

Med hänsyn till vårt syfte har vi valt att avgränsa uppsatsen till att endast titta på redovisning av humankapital när det gäller herrar på elitnivå¹⁵ inom fotbollen i Sverige. Detta eftersom dessa fotbollsklubbar har krav på sig att uppfylla de ekonomiska kriterier som finns i och med elitlicensen¹⁶ som SvFF har tagit fram. En annan orsak till att vi avgränsat uppsatsen till elitnivå är att vi ville se hur en ideell förening till skillnad från ett aktiebolag redovisar och värderar sitt humankapital. Med humankapital menas i denna uppsats endast fotbollspelarna och inte ledningen eller tränarna.

¹⁵ Se begreppslista

¹⁶ Ibid

2 Metod

I detta kapitel beskriver vi vilka tillvägagångssätt som har använts i uppsatsen för att uppfylla vårt syfte. Centrala metodbegrepp förklaras och val av metod redogörs.

2.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Det finns två undersökningsfilosofier som dominerar litteraturvärldens syn på vetenskap, dessa är *positivism* och *antipositivism* enligt Saunders. Dessa två ståndpunkter skiljer sig åt då de ser olika på hur kunskap kan tillgodoses.¹⁷

Positivistiska synsättet har ett naturvetenskapligt förhållningssätt där undersökaren söker efter regulariteter och kausala samband. Forskaren är en observatör och strävar efter objektivitet, som vare sig påverkar eller påverkas av det som undersöks. Målet är att förklara, förutse och producera logiska och bevisade sanningar.¹⁸ Positivismen kännetecknas av att helheten i ett problem alltid kan studeras genom att reducera problemet till mindre delar, och sedan studera dessa delar var för sig. I detta synsätt ligger huvudvikten i att alltså använda kvantitativa metoder, som ger möjligheter till statistiska och matematiska analyser.¹⁹

Anti-positivistiska synsättet antar verkligheten som en social konstruktion, där forskaren skapar begrepp för att förstå verkligheten bättre. Forskaren är en deltagare och återgivare av undersökningen vilket leder till att objektivitet är svårt. Detta har inget specifikt mål, utan det går i stort sett ut på att man ska förstå, förklara och få mer förståelse. Med detta synsätt vill forskaren inte reducera komplexiteten, utan vill istället försöka hantera den. Anti-positivismen menar att forskaren måste upptäcka detaljerna för att kunna se helheten och därigenom kunna förstå. Därför används oftare kvalitativa metoder för att få en djupare förståelse.²⁰

I denna uppsats passar det anti-positivistiska synsättet bättre än det positivistiska, eftersom vi ska försöka förklara och förstå hur fotbollsklubbarna redovisar sitt humankapital. I utförandet av uppsatsen används kvalitativa data och inte siffror, diagram et cetera. Vi tolkar insamlad data med våra egna tankar och värderingar, just för att få en djupare förståelse och insyn i hur fotbollsklubbar värderar och redovisar sina spelare. Det vi kommer fram till är inte en absolut sanning, utan som anti-positivisterna hävdar kan det förekomma flera lösningar och slutsatser till frågeställningarna.

2.2 Forskningsansats²¹

I en undersökning är det första som görs, att behandla relationen mellan teori och empiri, utifrån ett definierat problem och därefter välja forskningsansats. Enligt Saunders finns det tre olika ansatser. Dessa är följande:

¹⁷ Saunders, M - *Research methods for business students 2003*, s. 83 f.

¹⁸ Ibid

¹⁹ Carlsson, B - *Kvalitativa forskningsmetoder för medicin och beteendevetenskap 1996*, s24.

²⁰ Saunders, M - *Research methods for business students 2003*, s. 83 ff.

²¹ Ibid 86ff

En induktiv ansats innebär att utifrån empiri skapa egen teori. Det vill säga att den information som samlats in vid till exempel intervjutillfället, används till att skapa egen ny teori.

Deduktiv ansats är mer av en motsats, där författaren utifrån teorin genererar hypoteser som vidare testas på empirin för att se om det finns några samband. Undersökaren bör vara oberoende av vad som observeras. Deduktiv ansats passar bäst för ett forskningsämne där det finns gott om litteratur, utifrån vilken ett teoretiskt ramverk och en hypotes kan erhållas.

Det *abduktiva angreppssättet* är ett mellanting utav den induktiva och deduktiva ansatsen. Det vill säga en teoretisk förståelse som ligger till grund för datainsamlingen och analysen. Detta kan dock förändras under arbetets gång.

Vi har valt att använda oss av ett deduktivt angreppssätt i vår studie, då vi i vårt syfte funnit teorier som lämpar sig som grund för vår studie. Utifrån teorierna har vi framställt intervjufrågorna. Utifrån analysen som framställs från teori och empiri besvarar vi våra problemfrågeställningar. Vårt mål med uppsatsen är att undersöka och förstå hur fotbollsklubbar redovisar sitt humankapital. Det finns även induktiva inslag i vår forskningsansats, då vi ska skapa ny teori genom att undersöka om det finns några skillnader mellan ideella föreningar och aktiebolag i redovisningen.

2.3 Forskningssyfte²²

Det finns tre olika forskningsmetoder som en forskare kan använda sig utav *explorativ*, *deskriptiv* eller *förklarande*, enligt Saunders. Under forskningen är det inte heller ovanligt att författare använder sig av fler än en metod eller skiftar emellan dessa.

En explorativ studie är utforskande. När denna studie används har författaren en begränsad kunskap inom ämnet och problemet är svårt att avgränsa. Enligt Saunders kan genomförandet av en explorativ studie ske på tre olika sätt: genom litteraturstudie, intervjuer och gruppintervjuer. Syftet är att nå kunskap och erhålla förståelse för ett problem som kan ligga till grund för vidare studier. Den största fördelen med denna metod är att den är flexibel.

Det deskriptiva syftet vill beskriva och avbilda en faktiskt rådande händelse eller situation. Denna metod bör användas när det finns information om ämnet man valt att undersöka, och när författaren själv är insatt i ämnet innan data insamlats.

Ett förklarande syfte är när forskaren försöker att etablera kausala samband mellan variabler. Denna studerar olika situationer eller problem för att kunna förklara nämnda samband med statistiska tester. Dessutom vill forskaren förklara varför något förhåller sig så som det gör.

I denna studie har vi ett deskriptivt syfte då vi söker förståelse för vårt problem. Vi vill beskriva en faktiskt rådande situation, närmare bestämt hur fotbollsklubbar värderar sina spelare i redovisningen. Det finns ett problem då det inte finns några exakta överenskommelser på hur klubbarna ska värdera spelarna. Regelverket ger sina instruktioner som klubbarna måste följa. Vidare har vi skapat oss en god bild av forskningsområdet innan

²² Saunders M - *Research methods for business students*, s.96 ff.

vi börjat samla in material, och därmed är studien deskriptiv. Detta innebär att man söker efter data om specificerade frågeställningar för att sedan komma fram till målet.

2.4 Datainsamling

Vid insamling av data finns det två typer av data som kan användas enligt Saunders: *primär-* och *sekundärdata*.

Primärdata är data som samlas in för ett specifikt syfte. Det är forskaren själv som samlar in data genom t ex intervjuer, observationer eller enkätundersökningar. Denna typ av data kan vara svårare att få tag på, då den kräver resurser i form av tid och pengar. Fördelar med denna typ av data är att det går att anpassa data efter sitt syfte, och få en ökad förståelse för problemet, samt att informationen som har samlats in är verklighetsanknuten och uppdaterad.²³

Sekundärdata är information som samlats in av andra personer, forskare eller institutioner för ett annat syfte. Det kan vara t ex böcker, tidningar eller material från Internet. Det positiva med användning av sekundärdata är att både pengar och tid sparas, eftersom data redan är insamlad. Nackdelen med att använda sekundärdata är att den kanske inte svarar på undersökningsfrågorna eftersom den är insamlad för ett annat syfte.²⁴

Vi har valt både primär- och sekundärdata i vår studie. Våra primärdata består av de intervjuer som vi har genomfört med fotbollsklubbar samt med svenska fotbollsförbundet. Sekundärdata består av information från Internet, och fungerar som ett komplement till primärdata. Informationen från Internet är främst från de olika fotbollsklubbarnas och svenska fotbollsförbundets hemsidor. Övrig information är litteratur som vi har lånat från biblioteket som har varit till stor nytta för teoridelen.

2.5 Analys av data

För att kunna analysera data används *kvalitativa* och/eller *kvantitativa* metoder. Vid kvalitativ metod är det ord som ligger till grund för analysen. Informationen som har samlats in försöker man sedan att skapa kategorier av och hitta samband mellan, för att kunna förstå hur de hör ihop.²⁵

När kvantitativ metod används ska materialet vara numeriskt eller kvantifierbart. Det kan handla om olika undersökningar, i form av till exempel enkäter. Insamlingen av data kan sedan analyseras med hjälp av olika tabeller, diagram och olika typer av statistiska samband. Forskaren eftersträvar att kunna visa forskningsresultat med hjälp av siffror.²⁶

I denna studie har vi använt oss av den kvalitativa metoden. Data som vi samlat in består av ord, och hänsyn har tagits till våra egna attityder, tolkningar och värderingar. Grunden ligger i att varje fenomen består av en alldeles särskild kombination av kvaliteter eller egenskaper,

²³ Saunders M., *Research methods for business students*, s.288ff.

²⁴ Ibid, s.188 f.

²⁵ Ibid s. 327 f.

²⁶ Ibid s. 327 f.

och på grund av detta är det svårt att mäta eller väga informationen och dra generella samband. Vi ska med ord försöka att beskriva hur fotbollsklubbar värderar sin spelare. Vårt material går inte att mäta med siffror, därför passar kvalitativ metod bättre. Med kvalitativ metod får vi en djupare kunskap inom ämnet.

2.6 Intervjuformer

Det finns olika typer av intervjuformer, till exempel *besöksintervju*, *telefonintervju* eller *enkätintervju*. När en intervju utförs finns det tre olika typer av struktureringsgrad. Dessa är *strukturerad*-, *semistrukturerad*- och *ostrukturerad intervju*. Det som skiljer dessa från varandra är graden av standardisering och strukturering.²⁷

När en strukturerad intervjuform används finns det ett frågeformulär med fasta svarsalternativ som respondenten skall svara på. Fördelarna ligger i att det går att nå ut till stora urvalsgrupper med låga kostnader. Även intervjuareffekten undviks och därmed får respondenten god tid på sig att svara på intervjufrågorna.

Vid en semistrukturerad intervjuform finns det ett öppnare svarsutrymme eftersom det inte är några fasta svarsalternativ. Intervjuerna utgår från en mall med frågorna som är utformade lika för alla respondenter. Semistrukturerade intervjuer ger möjligheten att stanna upp under intervjun, för att ställa följdfrågor, till skillnad från strukturerad intervjuform. Denna intervjuform har dessutom en hög grad av standardisering genom frågemallen, och en hög grad av öppenhet genom att svarsalternativen inte är fasta.²⁸

En ostrukturerad intervjuform används för att skapa en djupare förståelse för en individs beteende, motiv och personlighet. Denna intervjuform ställer höga krav på intervjuaren som måste komma med frågor, samtidigt som han/hon både lyssnar och tolkar respondentens svar. En ostrukturerad intervjuform är helt öppen, och har en låg struktureringsgrad eftersom det inte finns någon ordningsform för frågorna, utan respondenten styr intervjun.²⁹

Vi har valt att ha en semistrukturerad intervjuform för att kunna ha kontroll över intervjusituationen, rikta in oss på relevanta områden och samtidigt lämna öppet för en fri diskussion för att kunna få mer detaljerade svar. Vi har i vår undersökning genomfört fyra telefonintervjuer och en besöksintervju. Dessa intervjuer har varierat tidsmässigt från 20 minuter upp till en timme. Vi dokumenterade intervjun med hjälp av en bandspelare och antecknade samtidigt för att få en så rik och fyllig information som möjligt. Innan vi började intervjuerna informerade vi respondenterna att samtalet skulle spelas in. Bandinspelningen var ett bra hjälpmedel då det medförde att vi kunde koncentrera oss på vad respondenterna svarade, men också för att ha möjligheten att ställa följdfrågor, samt att i efterhand kunna kontrollera att vi uppfattat vad respondenterna har sagt. Några dagar innan intervjun valde vi att skicka över frågorna till respondenterna, för att de skulle vara mer förberedda på våra frågor. På det sättet minskade vi risken för felaktiga svar och ökade möjligheten till att få mer utförliga svar.

²⁷ Saunders, M., *Research methods for business students*, s. 246 f.

²⁸ Ibid s. 246 f.

²⁹ Ibid s. 246 f.

2.7 Urval

Vi valde att intervjua fyra olika fotbollsklubbar från Sverige, nämligen Häcken, Örebro, Öster och AIK. Anledningen till att vi valde dessa klubbar är att de tillhör elitnivån inom svensk fotboll och berörs utav SvFFs elitlicenskrav. AIK och Örebro sköter sina verksamheter i aktiebolagsform, medan Häcken och Öster är ideella föreningar. Detta är något vi valt med avsikt för att kunna besvara en del av vårt syfte och våra problemfrågor. Dessutom har vi valt att intervjua SvFF, för att vi skulle kunna få deras syn på redovisningen och värderingen av fotbollsspelare, samt vilka regler och lagar som gäller.

Intervjupersonerna vi valde är fyra personer med god kunskap om hur redovisningen sker i deras klubbar. Vi valde att ställa samma frågor till alla fotbollsklubbar för att få så hög reliabilitet som möjligt.

2.8 Validitet och Reliabilitet

Begreppet *validitet* och *reliabilitet* syftar till undersökningens förmåga att mäta det som avsetts att mäta, det vill säga uppsatsens giltighet. Genom att ta hänsyn till dessa begrepp går det att minska risken för att få felaktiga svar.³⁰

2.8.1 Validitet

Validitet går att översätta med orden giltighet och relevans.³¹ Med validitet avses att man mäter det som man utger sig för att mäta, och resultaten verkligen visar det man tror att de visar. För att kunna uppnå en hög validitet på sin undersökning skall forskaren hålla sig till syftet och den information som han/hon tänkt leta efter.³²

Utifrån undersökningens syfte har vi formulerat de frågor som ligger till grund för vår uppsats. För att öka validiteten skickade vi över våra intervjufrågor och syftet i förväg. I och med detta kunde respondenten förbereda sig, och på så sätt kunde vi få ut mer av intervjuerna. Respondenterna har god kunskap om hur den egna klubben redovisar och värderar sina spelare. Med syftet och frågeställningarna i tankarna har vi valt en lämplig metod, samt använt data som är lämpad för vår uppsats.

2.8.2 Reliabilitet

Reliabiliteten står för pålitligheten i undersökningen. Med det menas att samma resultat skall kunna erhållas vid upprepade mätningar, oberoende av vem som gör dem. Reliabiliteten kan påverkas av frågorna i intervjun. Det som är avgörande är hur frågorna ställs, men även miljön och omgivningen runt intervjun kan påverka resultatet.³³ För att säkerställa reliabiliteten i uppsatsen var vi väl insatta i ämnet inför intervjun. Dessutom har vi använt oss

³⁰ Wallén, G., *Vetenskapsteori och forskningsmetodik 1996*, s. 65 f.

³¹ Halvorsen K – *Samhällsvetenskaplig metod 1992*, s.42.

³² Saunders, M., *Research methods for business students*, s. 101 f.

³³ Ibid s. 101 f.

av ljudinspelningar vid samtliga intervjuer. Detta bidrog till en ökad tillförlitlighet, och minskade risken för att respondenten skulle missförstås. Därefter har vi analyserat och lyssnat igenom intervjuerna noggrant. Vi har haft som avsikt att inte påverka respondenten vid intervjun med styrda frågor. Det som kan sänka pålitligheten i undersökningen är att respondenterna kan ha förfinat sina svar, som får klubben att framstå från sin goda sida. Men eftersom fotbollsklubbarna följer det regelverk som SvFF har tagit fram, och redovisar efter de metoder som finns, därmed finns det ingen anledning för respondenterna att förfina sina svar samt att låta klubben framstå från sina bättre sidor.

2.9 Källkritik

För att ge läsaren en chans att bedöma uppsatsens trovärdighet, anser vi det viktigt att öppet redogöra för vår syn på eventuella svagheter med vårt tillvägagångssätt.

Vid insamlingen av primärdata finns risken att respondenterna kan ha påverkats av situationen och vårt sätt att ställa frågorna. Det finns även en risk att respondenterna svarat på ett sådant sätt för att klubben ska framstå som bättre än vad de egentligen är. Vi har ändå försökt att undvika dessa negativa effekter på det sättet som vi har beskrivit ovan i avsnitt 2.8 som handlar om validitet och reliabilitet.

Den sekundärdata vi har använt oss utav kan vara partisk och insamlats för ett annat syfte. Ställning måste tas till vilket syfte upphovsmannen har med dokumentet, och under vilka omständigheter de har uppkommit. Vid utvärdering har vi dock ansett att materialet är tillförlitligt, eftersom vi har refererat till många olika författare med deras synsätt på humankapital. På detta vis har vi ökat objektiviteten i uppsatsen.

3 Teori

I detta avsnitt kommer vi att ta upp relevanta teorier som vi anser vara nödvändiga för att få en helhetsbild av ämnesområdet. De teorier som redogörs i avsnittet är allmänna redovisningsprinciper och värderingsmetoder som skall bidra till att ge en ökad förståelse för kommande avsnitt i uppsatsen.

3.1 Värdering och redovisning av tillgångar

Begreppet tillgång kan förklaras inom redovisningen som något som bedöms medföra framtida ekonomiska fördelar för företagen. Denna tillgång skall vara anskaffad vid en eller flera affärshändelser. En tillgång värderas i regel till anskaffningsvärdet, det vill säga det pris som betalats när tillgången har anskaffats.³⁴ Inom fotbollsvärlden har klubbarna rätt att ta upp det dem har betalat för en spelare, det vill säga övergångssumman, som en tillgång i balansräkningen. Dock finns det tillgångar som företagen inte har rätt att ta med i balansräkningen. Det kan till exempel handla om kunnig- och lojal personal, goda bankkontakter och ett gott rykte. Inom fotbollen kan det då handla om Bosmanspelare och egna produkter. Detta innebär att företaget och fotbollsklubbarna har dolda resurser som anses vara mycket värdefulla. Detta kan leda till att intressenterna inte får en rättvisande bild av företagen och klubbarna. Det finns tre kriterier som FASB³⁵ och IASC³⁶ har tagit fram på grund utav just detta problem. Dessa kriterier måste vara uppfyllda för att en resurs skall få tas upp som en tillgång.³⁷

3.1.1 Definition av kriterierna³⁸

1. Det förväntas att företaget ska dra ekonomiska fördelar av resursen i framtiden.
2. Företaget skall kontrollera resursen
3. Resursen skall ha uppkommit som följd av inträffade händelser.

Framtida ekonomiska fördelar

En resurs förväntas ge en framtida ekonomisk fördel i form av ett mer positivt kassaflöde av den anledningen att man använder den i företaget eller vid en försäljning. Hur en tillgång skall värderas påverkas inte utav detta kriterium, ställning ska tas till om det ger framtida ekonomiska fördelar. Dessa behöver inte vara säkra, utan de räcker om de förväntas generera inflöde av likvida medel till företaget.

Kontroll

Kontroll handlar om reglerna om den så kallade äganderätten. Ifall företaget äger en resurs har dem även kontroll över den och uppfyller därmed detta kriterium. Anställningskontrakt som de anställda får av företaget går däremot inte under detta kriterium, eftersom dem inte äger eller kontrollerar den anställda. Undantaget är så kallade ”slavkontrakt” som vissa idrottsklubbar använder sig av, som innebär att klubben kan hindra en spelare som står under

³⁴http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&t_word=Tillg%E5ng.

³⁵ Se Begreppslista

³⁶ Ibid

³⁷ Smith D – *Redovisningens språk 2000*, s 101 f.

³⁸ Ibid s. 102 ff.

kontrakt att gå till andra klubbar.

Inträffade händelser

Ifall begreppet ”händelse” ges en tillräcklig vid innebörd kommer alla resurser som uppfyller de två första kriterierna också att uppfylla det tredje kriteriet. Detta är ändå inte fallet, de händelser som i detta fall skall beaktas, är de som har med utbyten av resurser att göra. Med utbyte menas ett inflöde och utflöde av resurser. Sedan går det att kategorisera dessa inflöden eller utflöden till att vara nutida eller framtida. Det finns fyra möjliga utbytessituationer:

1. nutida inflöde och nutida utflöde av resurser
2. nutida inflöde och framtida utflöde av resurser
3. framtida inflöde och nutida utflöde av resurser
4. framtida inflöde och framtida utflöde av resurser

Det är endast de tre första typerna som innebär att en tillgång har uppkommit. Den fjärde och sista typen ligger i framtiden och anses inte vara tillräckligt förbindande för att definieras som ett resursutbyte som tillgång.

3.1.2 Immateriella tillgångar

En immateriell tillgång är enligt RR³⁹ 15 p.2 en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som innehas för att användas i produktionen, eller för att tillhandahålla varor eller tjänster till andra⁴⁰.

En fotbollsspelare som har ett anskaffningsvärde är ett bra exempel på en immateriell tillgång, då den tillhandahåller tjänster till klubben.

3.1.3 Värdering av immateriella tillgångar

En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärdet första gången den tas upp i balansräkningen. Därefter finns det två olika metoder för att kunna värdera en immateriell tillgång. Anskaffningsmetoden, som är den ena metoden, säger att en immateriell tillgång skall efter första gången redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingsmetoden, som är den andra metoden, säger att en immateriell tillgång efter första redovisningstillfället skall redovisas till ett omvärderat belopp. Efter avdrag av tillkommande av- och nedskrivningar skall beloppet vid omvärderingstidpunkten spegla det verkliga värdet.⁴¹ Det är dock viktigt att skilja på sådana immateriella tillgångar som uppkommit genom en transaktion, och sådana som uppkommit genom fördelning av utgifter över tiden. Immateriella tillgångar av den första typen avser köp av olika typer av rättigheter till exempel goodwill, optioner och varumärken. Till den andra typen av immateriella tillgångar hör utgifter som aktiverats som tillgång i syfte att fördelas ut som en kostnad över tiden.⁴²

³⁹ Se Begreppslista

⁴⁰ FAR, *FARs samlingsvolym 2004 del 1*, s. 1025.

⁴¹ Ibid s. 1025 ff.

⁴² Gröjer J-E, - *Grundläggande redovisningsteori, 2000*, s 87f

När det gäller internt upparbetade immateriella tillgångar är det svårt att avgöra om kraven uppfylls för att kunna tas upp som en tillgång. De svårigheter som finns är bland annat att kunna identifiera om det finns en tillgång som generera framtida ekonomiska fördelar, och att kunna fastställa tillgångens anskaffningsvärde på ett trovärdigt sätt. För att kunna avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att kunna redovisas som en tillgång delas arbetet upp i två olika faser: *forskningsfas* och *utvecklingsfas*.⁴³

Forskningsfas:

De kostnader som uppstår under forskningsfasen får inte redovisas som en tillgång utan de skall kostnadsföras direkt. Detta eftersom ett företag inte kan påvisa att projektet under forskningsfasen kommer att ge framtida ekonomiska fördelar.⁴⁴

Utvecklingsfas:

Under utvecklingsfasen får man ta upp utgifterna som en immateriell tillgång om ett antal förhållanden finns. Dessa förhållanden är att det ska vara teknisk möjligt för företaget, samt med avsikt för att färdigställa tillgången, så att den kan säljas eller användas.

När tillgångskriterierna är uppfyllda skall summan av utgifterna vid den tidpunkten sedan bli anskaffningsvärdet för den internt upparbetade immateriella tillgången.⁴⁵

3.1.4 Avskrivningar av immateriella tillgångar⁴⁶

En tillgång avskrivs under tiden den används, samtidigt som den minskar i värde, för att sedan kostnadsföras i resultaträkningen. Det finns tre olika typer av avskrivningar som kan göras. Dessa är följande:

- Linjära avskrivningar innebär att tillgången minskar i värde med samma belopp varje år. Denna typ är den vanligaste sortens avskrivningar som tillämpas. Man skriver av med en procentsats som bestäms genom tillgångens livslängd.
- Progressiva avskrivningar innebär att tillgången skrivs av mindre under de första åren för att därefter öka avskrivningarna ju längre den används. Denna metod används eftersom man anser att effektiviteten minskar under årens gång.
- Degressiva avskrivningar innebär att tillgången skrivs av mycket under de första åren, för att sedan minska ju längre den används. Ett bra exempel på detta är bilar, som köps nya och minskar i värde mycket under första åren.

3.1.5 Nedskrivning/Uppskrivning av immateriella tillgångar⁴⁷

När det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet skall en tillgång skrivas ned enligt RR 17 p.5 och ÅRL 4 kap 5 §. Nedskrivningsbeloppet skall belasta årets resultat. Med

⁴³ FAR, *FARs samlingsvolym 2004 del 1*, s. 1032f.

⁴⁴ Ibid s. 1033.

⁴⁵ Ibid s. 1033.

⁴⁶ Ibid s. 582 f.

⁴⁷ Ibid s. 1071f.

återvinningsvärde menas det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Med nyttjandevärde avses nuvärde av uppskattade framtida betalningar som tillgången förväntas inbringa.

Vid varje bokslutstillfälle skall en bedömning göras om det finns några indikationer som tyder på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet, skall en beräkning göras av tillgången återvinningsvärde. Därefter skall man ta ställning till om det föreligger ett nedskrivningsbehov, genom att beakta följande indikationer:

Externa indikationer

- *”Under perioden har tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användningssätt.*
- *Väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar eller i den ekonomiska och legala miljön har inträffat under perioden, eller väntas inträffa inom en snar framtid, med negativa effekter på den marknad som tillgången är avsedd för.*
- *Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har ökat under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.*
- *Företagets redovisade egna kapital överstiger börsvärdet.”*

Interna indikationer

- *”Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.*
- *Betydande förändringar har ägt rum under perioden eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel kan vara att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller att avyttra tillgången i förtid.*
- *Den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är sämre, eller kommer att bli sämre, än vad som tidigare antagits.”*

Enligt ÅRL⁴⁸ får inte uppskrivningar för immateriella tillgångar göras.

3.2 Redovisningsprinciper

I detta stycke presenteras de principer som är betydelsefulla för studien.

Försiktighetsprincipen

Denna princip går ut på att undervärdera tillgångar och övervärdera skulder i balansräkningen. Det innebär att det lägsta värdet väljs utav två tänkbara värdena, vid värdering av tillgångar och tvärtom, när det gäller skulder. Enligt denna princip redovisas hellre orealiserade förluster än orealiserade vinster. Redovisningen skall göras på pessimistiska grunder och inte på optimistiska.⁴⁹

⁴⁸ Se begreppslista

⁴⁹ Smith D – Redovisningens språk 2000, s 89 ff.

Realisationsprincipen

För att kunna bestämma om en intäkt får tas upp i redovisningen är denna princip betydelsefull. Enligt Smith kan denna princip numera tolkas så att försäljningen är den kritiska händelsen, och intäkter, kostnader och resultat bör redovisas först vid försäljningen av varorna.⁵⁰

3.2.1 God redovisningssed

”God redovisningssed är en rättslig standard som grundas på lag praxis och rekommendationer. Det innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Särskild betydelse tillmäts också allmänna råd och rekommendationer av normgivande organ som BFN och redovisningsrådet på områden där normgivning från BFN saknas” enligt FARs: vägledning.⁵¹

3.2.2 Rättvisande bild

”Principen om rättvisande bild gäller balansräkning, resultaträkning och noter. I normalfallet förutsätts det att information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild”, enligt FARs: vägledning. I vissa fall kan det behövas tilläggsupplysningar för att ge en rättvisande bild. Om det görs en avvikelse från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ skall upplysning om detta och skälen för avvikelsen lämnas i not.⁵²

3.3 Intellectuellt kapital

Det är svårt att definiera exakt vad intellektuellt kapital är. Flera olika författare har gett sina definitioner på vad intellektuellt kapital innebär. En enkel förklaring är att det är summan av strukturkapital och humankapital. Det går även att definiera som något som genererar pengar men inte går att ta på.⁵³

Humankapital + strukturkapital = Intellectuellt kapital⁵⁴

Wallman i boken Edvinsson & Malone räknar inte bara med den mänskliga kunskapen, utan även faktorer som varumärke, märkesnamn och tillgångar som redan avskrivits helt, då de köpts sedan en längre tid tillbaka, men har ökat i värde. Andra faktorer som forskare räknar upp är teknisk ledarskap, pågående personalutbildning och förmågan att reagera snabbt på kundernas servicebehov. Ett företags marknadsvärde kan definieras som summan av företagets finansiella kapital och dess intellektuella kapital. Därmed anses det intellektuella kapitalet vara skillnaden mellan ett företags värde på marknaden och värdet i balansräkningen.⁵⁵

⁵⁰ Smith D – *Redovisningens språk 2000*, s 83 ff.

⁵¹ FAR, *FARs samlingsvolym 2004 del 1*, s. 1397.

⁵² Ibid s. 1398.

⁵³ Frederiksen JV, Westphalen SÅ – *Human Resource Accounting, Interests and Conflicts 1998*, s.165 ff.

⁵⁴ Egen Figur

⁵⁵ Edvinsson L, Malone MS – *Det intellektuella kapitalet 1998*, s. 3 f.

Edvinsson & Malone har beskrivit innebörden av intellektuellt kapital med hjälp av följande liknelse:

”Om vi föreställer oss ett företag som en levande organism, låt oss säga ett träd, är det som beskrivs i organisationsscheman, kvartalsrapporter, företagsbroschyrer och andra dokument, dess stam, grenar och blad. Den smarte investeraren granskar trädet för att finna mogna frukter som är färdiga att plockas. Men att utgå ifrån att detta är hela trädet bara därför att det utgör allt som är omedelbart synligt är ett tydligt misstag. Minst hälften av trädets massa finns under jordytan i rotsystemet. Och medan smaken på trädet frukter och färgen på bladen är ett bevis på hur frisk trädet är för tillfället, är förståelsen för vad som äger rum i rotsystemet ett mycket mer effektivt sätt att lära sig hur ett träd kommer vara de kommande åren. Den röta eller de parasiter som för tillfället finns tio meter under markytan kan mycket väl ta död på trädet som i dagsläget ser ut att vara i sin krafts dagar. Det är detta förhållande som gör det intellektuella kapitalet – studiet av rötterna till ett företags värde, mätningen av de dolda dynamiska faktorerna som ligger till grund för det synliga företagets byggnader och produkter – så värdefullt”.⁵⁶

3.4 Humankapital

Enligt författarna Edvinsson & Malone är humankapitalet den tillgång som skapar andra tillgångar och som är svårast att sätta ett värde på. Det kan även definieras som kunskap, skicklighet, innovativ förmåga samt de anställdas förmåga att sköta sina arbetsuppgifter.⁵⁷ Man ska även komma ihåg att ett företag dock inte kan äga huvuddelen av humankapitalet. Det tillhör medarbetarna, inte företaget.⁵⁸

Humanfaktorerna som intelligensen, skickligheten och expertisen som finns i humankapitalet, ger organisationen dess speciella karaktär. De humana elementen som kan försäkra företagets långsiktiga överlevnad är att lära, uppfinna och tillhandahålla den kreativa drivkraften.⁵⁹

3.5 Strukturkapital

En enkel definition på strukturkapital är allt som finns kvar på företaget när de anställda har gått hem. Det kan till exempel vara kundregister, varumärken, databaser, patent et cetera. Det är alltså saker som främjar de anställdas produktivitet i företaget. Till skillnad från humankapitalet kan strukturkapitalet ägas av företaget.⁶⁰

⁵⁶ Edvinsson L, Malone MS – *Det intellektuella kapitalet* 1998, s. 28.

⁵⁷ Ibid s. 32 ff.

⁵⁸ Bern L – *Humankapitalisten*, 2002 s. 99.

⁵⁹ Bontis N – *The strategic management of intellectual capital and organizational knowledge* 2002 s. 621-642.

⁶⁰ Edvinsson L, Malone MS – *Det intellektuella kapitalet* 1998, s. 29 f.

4 SvFFs elitlicenskrav

I detta avsnitt presenteras SvFFs elitlicens och ett exempel om hur spelarköp redovisas för att läsaren ska få en enklare bild.

4.1 Elitlicens⁶¹

Elitlicensen har införts av UEFA⁶² för att dålig ekonomi kan äventyra fotbollens trovärdighet. Med det menas till exempel att klubbar med dålig ekonomi skulle kunna ge en dålig bild utåt mot intressenterna och tävlingsspel skulle inte bedrivas på lika villkor. Detta skulle också kunna medföra minskade intäkter i form av utebliven sponsring och biljettförsäljning et cetera. UEFA ställer därmed krav på Svenska fotbollsförbundet att ta ansvar för att klubbarna i Sverige följer dessa krav på elitlicens. UEFA anser därmed att de nationella förbunden har ett ansvar för den ekonomiska utvecklingen, då en dålig ekonomi drabbar hela fotbollsrörelsen. Mot bakgrund till detta införde SvFF elitlicensen i Sverige 2002 för herrar på elitnivå. I stadgarna hos SvFF står det att klubbarna ska bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och god redovisningssed. Det betyder att lagar, regler och rekommendationer inom redovisningen skall följas. Klubbarna som påverkas av Elitlicenskraven omfattas också i praktiken av bokföringslagen och ÅRL.

I korthet innebär kraven följande:

- Räkenskapsår och verksamhetsår skall följa kalenderår.
- Årsmötet skall senast hållas den 15 mars.
- Räkenskaperna skall följa en av förbundsstyrelsen föreskriven kontoplan.
- Spelartrupp skall i årsredovisningen redovisas enligt en av Förbundsstyrelsen föreskriven ordning.
- Varje elitförening skall ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor.
- Senast den 16 mars skall varje elitförening till SvFF lämna in den av styrelsen och revisorerna godkända årsredovisningen, inklusive förvaltnings- och revisionsberättelse samt den av SvFF fastställda ekonomirapporten avseende det gångna verksamhets- och räkenskapsåret.
- Elitföreningarna får inte ha negativt eget kapital i årsbokslutet/årsredovisningen.

Om en förening inte uppnår detta mål skall i första hand upprättas en handlingsplan och i andra hand ett periodiserat bokslut per den 31 augusti. Representationslag i Allsvenskan och Superettan som i det periodiserade bokslutet har ett negativt eget kapital, skall, såvida inte särskilda skäl föreligger, nedflyttas i seriesystemet.

När det gäller värdering av en spelare som klubben har betalat en transfersumma⁶³ för, kan klubben själv välja att redovisa denna spelare som antingen en tillgång eller en kostnad. Den metod som väljs skall användas under det aktuella året. Samma metod bör även användas under olika år, om inte det finns synnerliga skäl.

⁶¹ <http://www.svenskfotboll.se/files/{B858CB75-E7C1-4BFB-86E9-B4960F3E7907}.pdf>

⁶² Se Begreppslista

⁶³ Ibid

När man valt att redovisa spelaren som en tillgång är det övergångssumman som ligger till grund för värderingen. Därmed ingår inte klausuler⁶⁴ eller ”signing-on fee”⁶⁵ när man värderar spelaren, utan det kostnadsförs direkt.

Om man väljer att kostnadsföra hela transfersumman måste det visas med en not i årsredovisningen, så att det går se att en transaktion har förekommit.

Spelarförvärv som tas upp som en tillgång i balansräkningen skall skrivas av linjärt och avskrivningstiden skall motsvara kontraktstiden för spelaren. Det är anskaffningsvärdet på spelaren som ligger till grund för avskrivningen. Avskrivningsmetod och avskrivningstid skall anges i not i årsredovisningen. Överavskrivningar som görs skall redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och inte som en kostnad. Uppskrivningar är inte tillåtna att göra i redovisningen. Nedskrivningar får göras om klubben till exempel säljer en del av spelaren till ett investmentbolag. Då ska nedskrivningen göras med endast det belopp som klubben sålde spelaren för. Nedskrivningar får även göras om en spelare till exempel blir skadad och slutar med fotbollen. Då kan klubben skriva ned resterande värde på spelaren.

Egna produkter får inte redovisas som tillgångar i balansräkningen. Endast utgifter för externa spelarförvärv får redovisas. Det är inte någon fråga om att aktivera någon form av marknadsvärde, utan det handlar om periodisering av kostnader. Dessa kostnader innebär inga redovisningsproblem eftersom de kommer löpande, och därigenom erhåller man ”rätt” matchning av intäkter och kostnader. Både den förening som förvärvar spelare och den som tar fram och förädlar egna spelare, tillgodogörs i redovisningen ett eventuellt upparbetat övervärde på spelarna först vid en extern försäljning. Detta följer försiktighetsprincipen då det innebär att ett övervärde får redovisas först då det realiserats.

4.2 Exempel på redovisning av spelarförvärv

För att ge läsaren en bättre förståelse av de olika redovisningsmetoderna som fotbollsklubbarna använder sig av, kommer vi härmed att ge exempel på hur det kan se ut i balans- och resultaträkningen.

En fotbollsklubb gör under året två spelarförvärv. Vi kallar dessa två spelare för Zlatan och Henke. Klubben köpte Zlatan för 20 000 000 kronor med ett kontrakt som gäller i 4 år. Henke köptes för 15 000 000 kronor och med ett kontrakt på 2 år.

Redovisning enligt anskaffningsmetod

<i>Resultaträkning</i>		<i>Balansräkning</i>	
Intäkter	50 000 000	Tillgångar	
Kostnader	-10 000 000	Immateriella tillgångar	35 000 000
Avskrivningar	-12 500 000	Ack avskrivningar	-12 500 000
Årets resultat	27 500 000		

⁶⁴ Se begreppslista

⁶⁵ Ibid

Spelarkontrakten för Zlatan och Henke uppfyller kraven för en immateriell tillgång då den kan identifieras, kontrolleras och kommer att ge ekonomiska fördelar. Posten immateriella tillgångar ökar med 35 000 000 kronor vilket motsvarar bägge spelarnas totala anskaffningsvärde. Avskrivningar görs linjärt över spelarnas kontraktstid. Detta innebär att Zlatan kommer att skrivas av med 5 000 000 kronor eftersom kontraktstiden är 4 år (20 000 000/4 år). Henke kommer att skrivas av med 7 500 000 då kontraktstiden är 2 år (15 000 000/2 år). Intäkter och kostnader är siffror vi tog med för att exemplet skall förstås enklare. Enkelt förklarar det så här det ser ut när redovisning av ett spelarförvärv sker i balans- och resultaträkningen.

Redovisning enligt metoden att kostnadsföra direkt

Enligt denna metod tas spelarna inte med i balansräkningen som en tillgång, utan kostnadsförs direkt i resultaträkningen. Det innebär att övergångssummorna på 35 000 000 kronor tas upp som en kostnad direkt, under posten spelarköp i resultaträkningen.

<i>Resultaträkning</i>		<i>Balansräkning</i>	
Intäkter	50 000 000	Tillgångar	
Kostnader	-10 000 000	Immateriella tillgångar	0
Spelarköp	- 35 000 000	Ack avskrivningar	0
Årets resultat	5 000 000		

När denna metod används blir klubbens immateriella tillgångar 0 kronor, eftersom spelarna inte tas upp i balansräkningen görs inga avskrivningar.

5 Empiri

I detta kapitel presenteras en sammanställning av intervjuerna som gjorts med fotbollsklubbarna och Svenska Fotbollsforbundet. Vidare görs en kort presentation av klubbarnas historia. Vi har presenterat intervjuerna exakt så som respondenterna har svarat för att svaren inte skall kunna missuppfattas på något vis.

5.1 ÖSKs Historia

År 1908 bildades Örebro sportklubb och ett beslut togs om att klubbdräkten skulle vara hel svart. Tre år senare deltog klubben för första gången i ett seriespel inom fotboll. Ungefär ett decennium senare deltog ÖSK i nationellt seriespel med en fotbollstränare, Hjalmar Bergman. Efter många års kämpande i de lägre divisionerna tog sig klubben till Allsvenskan år 1947, men vistelsen blev kortvarig då klubben åkte ur direkt samma år. ÖSK åkte upp och ner mellan de två högsta serierna i Sverige, ungefär som en jojo. År 1961 tilldelades klubben sin första medalj och i derbyt mot Degerfors slogs ett nytt publikrekord med hela 20 066 åskådare, vilket gäller än idag. Klubbens bästa placering i Allsvenskan någonsin uppnåddes 1994 då laget slutade tvåa. Säsongen 2004 var dramatisk både på och utanför planen. Laget lyckades till slut hålla sig kvar i Allsvenskan, men problemet blev istället ekonomin. Klubben låg minus med ett antal miljoner kronor och ÖSK startade en insamlingskampanj som generade miljonbelopp. Även ett spelarbolag, Örebro spelarinvest, uppstartades. Trots de tappra försöken underkände elitlicensnämnden ekonomin och ÖSK tvångsnedflyttades till Superettan, där klubben även idag befinner sig.⁶⁶

5.1.2 Intervju med Rose-Marie Frebran, ordförande i ÖSK fotboll⁶⁷

– Tycker ni att en spelare ska kunna tas upp som en tillgång i balansräkningen?

”Det beror på, endast om det finns ett verkligt värde. Inte så att man själv skall sätta sig ner och försöka lägga ett värde för en spelare. Spelaren skall komma från någon klubb, som en investering eller en övergångssumma, alltså finns ett verkligt värde. Annars tror jag att det blir problem, när det gäller värdering. Sedan ett år tillbaka är ÖSK i den situationen att man inte köper spelare som klubb utan det är ÖSK elitfotboll AB som sköter det. Vi som klubb kommer med en förfrågan om att köpa en spelare som vi är intresserade av till investmentbolaget. Sedan får dem avgöra om de vill satsa på spelarköpet. Om de inte vill så köper vi inte spelaren, fast vi egentligen vill ha den gärna.”

– Hur redovisar ni en spelare: som det finns en övergångssumma för?, Som kommer som Bosmanfall?, Som är en egen produkt?

”Om det finns en övergångssumma så har vi, som jag tror de flesta klubbarna gör, tagit upp spelaren som en immateriell tillgång under kontraktstiden. När det gäller Bosmanfall och egna produkter så tas de spelarna inte upp i balansräkningen. Detta eftersom det saknas ett

⁶⁶ <http://www.orebro-sk.se/page0,136.htm>

⁶⁷ Intervju med Rose-Marie Frebran, Ordförande i ÖSK, 2006-05-07

verkligt värde. Det finns ett regelverk från Svenska Fotbollsförbundet som vi måste följa, inom denna fråga. Men om investmentbolaget köper en spelare, som är en egen produkt eller Bosmanfall, av oss så kan vi använda det beloppet som en övergångssumma och därmed ta upp den spelaren som en immateriell tillgång i balansräkningen.”

– Varför har ni valt att redovisa spelare på detta sätt? Finns det andra sätt? Vilka då isåfall?

”Främst handlar det om att det finns ett regelverk som tillåter att klubbar ska kunna skriva av spelare över kontraktstiden. Därför har vi valt att utnyttja denna metod. Det man annars kan göra är, som en del klubbar gör, att man inte skriver av utan kostnadsför hela beloppet på en gång.”

– Vilken avskrivningsmetod använder ni? Progressiv, Linjär eller degressiv?

”Vi använder oss av linjär avskrivningsmetod. Då skriver vi av med samma belopp varje år under kontraktstiden.”

– Varför använder ni den metoden?

”När jag kom in i klubben användes redan denna metod och vi har inte sätt någon anledning till att byta. Jag tror att det är den vanligaste metoden.”

– Gör ni några nedskrivningar eller uppskrivningar? Om ja, varför?

”Nej det gör vi inte. Under de år jag har varit med så har vi aldrig råkat ut för något sådant. Men man skulle kunna tänka sig att en spelare man har betalat mycket pengar för inte lyckas så bra som man hade hoppats på, och väl då inte har särskilt högt värde på marknaden just då. Därmed kanske revisorn kanske säger till oss att skriva av hela värdet på en gång. Om det motsatta skulle inträffa, att en spelare utvecklas och blir bättre hela tiden. Då borde ju spelarens värde öka, vilket det dolda värdet gör i verkligheten. Men då finns det ingen möjlighet att göra någon uppskrivning eftersom det inte är tillåtet.”

– Anser ni att er klubbs värdering och redovisning av spelare ger en rättvisande bild av verkligheten? Om nej, varför?

”Det beror på vad som menas med rättvisande bild. För vi har ett regelverk som måste följas. Jag tycker att intressenterna måste skapa sig en egen bild av verkligheten och göra en egen bedömning. Som klubb har vi ingen möjlighet att sätta ett värde på egna produkter och Bosmanfall.”

– Har ni själva några förslag på hur redovisningen av spelare kan förbättras?

”Nej vi har inte diskuterat det på så sätt att vi vill komma med förslag på någon förändring. Detta med marknadsvärde skulle möjligtvis kunna diskuteras, men det är väldigt svårt.”

5.2 BK Häckens Historia

BK Häcken bildades den 2 augusti 1940 av ett antal killar i 14-15 årsåldern. Förest ville dem kalla sig BK Kick, men namnet var upptaget och dem bestämde sig för att kallas BK Häcken på grund av häcken som fanns på sidan om fotbollsplanen. Efter att klubben tagit sig upp i seriesystemet som en komet, nådde klubben en stor framgång 1951 då klubben vann division tre och avancerade en division, och blev även ett "rubriklag" då media valde att skriva om dem istället för de andra Göteborgsklubbararna, som det inte gick så bra för. 1975 arrangerades Gothia Cup för första gången och blev en stor succé. Idag är det en av världens största turneringar. Under säsongen 1981 var häcken mycket nära att gå upp till allsvenska, men Häcken förlorade kvalmatchen mot Elfsborg. Däremot slog klubben publikrekord med 19 205 personer som såg den första kvalmatchen. Året efter tog sig BK Häcken upp till allsvenskan för första gången, men åkte ut omgående och 10 år senare var man tillbaka i allsvenskan. Den allsvenska sejouren slutade med en sjätte plats i tabellen, vilket är klubbens bästa placering hittills.⁶⁸

5.2.1 Intervju med Carl Fhager, sportchef i BK Häcken⁶⁹

– **Tycker ni att en spelare ska kunna tas upp som en tillgång i balansräkningen?**

"Ja, det tycker jag, om det finns ett verkligt värde för spelaren."

– **Hur redovisar ni en spelare: som det finns en övergångssumma för?, Som kommer som Bosmanfall?, Som är en egen produkt?**

"Om det finns en övergångssumma så kostnadsför vi spelaren direkt. Vi lägger upp hela övergångssumman som en kostnad. Det har vi gjort eftersom klubben har en bra ekonomi, samt att vi inte betalat några större övergångssummor för någon spelare. Skulle det hända att vi köper en spelare för 10 000 000 kronor så skulle vi nog ta upp den spelaren som en immateriell tillgång. När det gäller Bosmanfall och egna produkter så är det svårt att redovisa dem, eftersom det är svårt att lägga ett verkligt värde till dessa spelare. Det finns ju ingen övergångssumma i dessa fall och därmed inget verkligt värde."

– **Gör ni några nedskrivningar eller uppskrivningar? Om ja, varför?**

"Det går inte att göra på det viset, eftersom vi inte har några tillgångar att skriva ned eller upp."

– **Anser ni att er klubbs värdering och redovisning av spelare ger en rättvisande bild av verkligheten? Om nej, varför?**

"Ja, jag tycker att det ger en rättvisande bild av verkligheten. Detta eftersom att det går ihop med försiktighetsprincipen då det anses vara svårt att fastställa ett marknadsvärde till en spelare, som saknar ett verkligt värde. Det blir ju samma sak för alla klubbar i detta fall. Hade klubbarna själva fått sätta ett värde på dessa spelare som saknar ett marknadsvärde så

⁶⁸ <http://www.bkhacken.se/Club/ClubHistoryDefault.aspx>

⁶⁹ Intervju med Carl Fhager, Sportchef i BK Häcken 2006-05-10

hade det förmodligen blivit så att ingen klubb skulle redovisa ett negativt kapital, och därmed övervärdera sina tillgångar. Det finns två metoder när det gäller redovisning av en spelare antingen att kostnadsföra direkt eller ta upp spelaren som en immateriell tillgång. I detta fall är det viktigt att följa samma princip och inte så att man ändrar sitt sätt att redovisa.”

– Har ni själva några förslag på hur redovisningen av spelare kan förbättras?

”Nej. Jag tycker att det är en bra balans, tydliga linjer och redovisningsmetoderna som finns är bra. Jag helt enkelt nöjd med de principer som finns i Sverige just nu.”

5.3 Östers IF Historia

Föreningen Östers FF bildades år 1930 i Växjö. Två år senare bytte klubben namn till Östers IF och det tog inte lång tid innan den första serien vanns. År 1947 deltog laget i det nationella seriesystemet och slutade på en sjätteplats. Öster mötte brasilianska Flamengo i sin första internationella match, och året efter spelade klubben mot italienska storlaget Juventus, där Zlatan Ibrahimovic spelar idag. 37 år efter starten nådde klubben allsvenskan för första gången i klubbens historia, och vann den som nykomlingar. Det tog tio år innan laget vann sin andra allsvenska titel, inte långt därefter vann Öster sin tredje och fjärde titel också. År 1988 åkte klubben för första gången ur allsvenskan, men efter att ha gått igenom division 1 som obesegrade tog klubben sig tillbaka till allsvenska året efter. Öster har sedan dess gått upp och ner mellan allsvenskan och nuvarande Superettan (tidigare känt som division 1). Idag är Öster återigen i allsvenska där klubben hoppas hålla sig kvar.⁷⁰

5.3.1 Intervju med Ola Rydén, klubbchef i Öster⁷¹

– Tycker ni att en spelare ska kunna tas upp som en tillgång i balansräkningen?

”Vi tycker att den metod som finns, det vill säga den möjligheten som finns att man tar upp dom spelarna man har förvärvat och skriver av de på de antal år som de har kontrakt, är ett bra mätinstrument.”

– Hur redovisar ni en spelare: som det finns en övergångssumma för?, Som kommer som Bosmanfall?, Som är en egen produkt?

”Vi redovisar spelaren på det sättet om det till exempel finns en övergångssumma för säg 1 000 000 kr av ett spelarköp och spelaren har 3 års kontrakt då skriver vi av det beloppet på 3 år. Vi lägger alltså upp spelarens värde som en immateriell tillgång på balansräkningen och skriver av spelarens värde på de antal år spelaren har kontrakt med oss. När det gäller Bosmanfall och egna produkter då det inte finns någon övergångssumma så blir det väldigt otydligt om man skulle sätta ett värde på dom. Är en Bosmanspelare med sig och så mycket värde? Det kan han ju naturligtvis också vara. Det är likadant med en egen produkt. Men i bägge dessa fall blir de aldrig värda något förrän man har säljer dem. Det går ju inte att lägga ett värde själva på dessa spelare i redovisningen.”

⁷⁰ http://www.osterfotboll.com/index.php?option=com_content&task=view&id=24&Itemid=41

⁷¹ Intervju med Ola Rydén, klubbchef i Öster IF 2006-05-20

– Varför har ni valt att redovisa spelare på detta sätt? Finns det andra sätt? Vilka då isåfall?

”Jo, det är det vanligaste sättet att göra så bland de svenska elitklubbarna. Det är ju utav de 30 klubbar som lämnar in sin redovisning till svenska fotbollsförbundet så tror jag det är 26 stycken som gör så, och 4 stycken som valt att inte gör så.”

– Vilken avskrivningsmetod använder ni? Progressiv, Linjär eller degressiv?

”Vi använder linjär metod. Den har vi använt alltid.”

– Varför använder ni den metoden?

”Man måste använda samma metod hela tiden annars är det inte relevant. Sen diskussioner som vi har haft med våra revisorer så har vi tyckt att den metoden är den bästa.”

– Gör ni några nedskrivningar eller uppskrivningar? Om ja, varför?

”Nej.”

– Anser ni att er klubbs värdering och redovisning av spelare ger en rättvisande bild av verkligheten? Om nej, varför?

”Ja, eftersom vi använder oss utav det regelverk som SvFF har kommit med. Det är den mest rättvisande metoden för att det ska kunna se likadant ut för alla. Sen detta med dolda värden på spelare som Bosmanfall och egna produkter är ju ett litet problem. Intressenterna kanske inte får se hela den bilden? Men som gengäld är det ju som så att man isåfall skulle låta sätta ett värde till alla dessa spelare och det skulle kanske vara det enda man skulle kunna tänka sig. Men vad skulle det värdet vara isåfall. Det skulle väl bara vara ett värde på en papperslapp. Det underlättar varken för föreningen eller för SvFF.”

– Har ni själva några förslag på hur redovisningen av spelare kan förbättras?

”Alltså jag tycker att vi egentligen inte har någonting med det och göra i grund och botten, utan det viktigaste egentligen är ju balansvärdet och de tillgångar och skulder. Framförallt tycker jag att man ska ta mer hänsyn till den likvida situationen.”

5.4 AIKs Historia

År 1896 tog den Allmänna Idrottsklubben fotboll på sitt program, drygt fem år efter att klubben bildats. Tre år senare spelade klubben sin första SM-final som laget förlorade. Men året efter vann AIK SM-guld för första gången, året var 1900. AIK försvarade SM-guldet år 1901 då klubben vann utan att ens behöva spela, eftersom finalmotståndarna Örgryte ansåg sig vara chanslösa och lämnade ”Walk over”. Efter ett par misslyckade år tog AIK sin tredje SM titel år 1911 och befäste sin plats som ett av Sveriges bästa lag. Efter detta blev det ytterligare tre titlar innan Allsvenskan spelades för första gången år 1924-25. Det tog AIK sex år innan den första allsvenska titeln var vunnen, och den säsongen förlorade laget endast en enda match, och seriesegern var aldrig hotad. Den andra allsvenska segern kom år 1935. Efter det blev AIK ett mittenlag i allsvenskan och år 1950 åkte klubben ur, men tog sig snabbt

tillbaka efter en näst intill överlägsen serie seger i division 2. AIK blev återigen ett stabil mittenlag som hade sina upp- och nedgångar under åren, och det tog 46 år innan den tredje allsvenska titeln kom. Det tog sedan ytterligare 10 år innan klubben vann nästa allsvenska titel. Året 1998 vann laget sin hittills sista titel och den tionde i klubben historia. År 1999 blev AIK den första svenska fotbollsklubben som bolagiserade sig, detta år deltog laget också för första gången i Champions league, som är världens största klubbtagsturnering.⁷²

5.4.1 Intervju med Hans Christopher Toll, ekonomichef i AIK⁷³

– Tycker ni att en spelare ska kunna tas upp som en tillgång i balansräkningen?

”Ja, det tycker vi. Det fungerar ju så att man köper en spelare då man betalar till den klubben man köpt spelaren utav beroende på kontraktsförhållanden. Det medför ju en kostnad för den tid som man har nytta utav spelaren. Därför tycker jag att det är motiverat att ta upp spelaren som en tillgång och inte kostnadsför direkt det som man har betalat, som vissa klubbar gör.”

– Hur redovisar ni en spelare: som det finns en övergångssumma för?, Som kommer som Bosmanfall?, Som är en egen produkt?

”När det finns en övergångssumma för en spelare så tar vi upp den som en immateriell tillgång i balansräkningen. Sedan gör vi linjär avskrivning över kontraktstiden. När det gäller Bosmanspelare och egna produkter vet jag inte, eftersom jag inte har varit här så länge.”

– Varför har ni valt att redovisa spelare på detta sätt? Finns det andra sätt? Vilka då isåfall?

”Jo, som jag känner till, det lilla som jag har satt mig in i Svenska fotbollsförbundets regler, är att man tar upp spelaren till deras anskaffningsvärde och skriver sedan av över kontraktstiden. I teorin skulle man också kunna kostnadsföra hela beloppet direkt i början.”

– Vilken avskrivningsmetod använder ni? Progressiv, Linjär eller degressiv?

”Vi använder linjär avskrivning.”

– Varför använder ni den metoden?

”Det är den vanligaste metoden. Vi har använt den metoden så länge jag kan minnas.”

– Gör ni några nedskrivningar eller uppskrivningar? Om ja, varför?

”Nej, vi gör inga uppskrivningar. Det får man inte enligt SvFF regler, så som vi har tolkat dom reglerna. Nedskrivningar gör vi nog inte heller vad jag vet.”

– Anser ni att er klubbs värdering och redovisning av spelare ger en rättvisande bild av verkligheten? Om nej, varför?

⁷² <http://www.aik.se/fotboll/index.html>

⁷³ Intervju med Hans Christopher Toll, ekonomichef i AIK 2006-05-20

”Den frågan kan jag egentligen inte svara på. Enligt redovisningens regler måste vi följa det regelverk som finns och det gäller alla fotbollsklubbar. Det är som att gilla läget. Om det sen är rättvisande eller inte beroende på för vem, kan inte jag eller vågar inte jag svara på.”

– Har ni själva några förslag på hur redovisningen av spelare kan förbättras?

”Nej, det tycker jag inte vi har i dagsläget. Vi är helt enkelt nöjda som så det ser ut idag.”

5.5 Intervju med Kjell Sahlström, Ekonomichef Svenska Fotbollsförbundet⁷⁴

– Vad har ni för rekommendationer, principer och lagar när det gäller redovisning av spelare?

”När det gäller värdering av spelare som man betalat en transfersumma för kan klubben själv välja att redovisa antingen som en tillgång eller en kostnad. Den metod som väljs skall användas under det aktuella året. Man bör även använda samma metod under olika år om inte det finns synnerliga skäl som kan anges.

När man valt att redovisa spelaren som en tillgång är det övergångssumman som ligger till grund för värderingen. Därmed ingår inte klausuler eller ”signing-on fee” när man värderar spelaren, utan det kostnadsförs direkt. Om man väljer att kostnadsföra hela transfersumman så måste det visas som en not i årsredovisningen så att man kan se att en transaktion har förekommit.”

– Varför får klubbarna inte ta upp Bosman-fall och egna produkter som tillgångar i balansräkningen? Bör en klubb inte kunna ta upp en sådan spelare ifall de kan ta fram ett säkert marknadsvärde?

”SvFFs rekommendationer bygger på principen att utgiften för spelarförvärv tillåts att balanseras och skrivs av linjärt över spelarens ursprungliga kontraktstid med den nya klubben. Det rör sig alltså inte om någon värdering av spelare, utan endast en periodisering av utgiften för spelarrättigheten som klubben förvärvar, d v s rättigheten att använda spelaren med så kallad kort karrens. Syftet med denna periodisering av utgiften är att ge möjlighet för en förening att redovisa enligt en mer rättvisande bild jämfört med om hela utgiften för förvärvet av denna rättighet hade kostnadsförts direkt, vilket får betydelse vid licensprövningen utifrån det egna kapitalets storlekt. Den princip som SvFF tillämpar är för övrigt Europeisk standard, UEFA kommer sin kommande nya Klubblicens för spel i UEFA:s klubb tävlingar inför säsongen 2008/2009 att tillämpa samma princip. Bakgrunden att inte göra som ni föreslår är bland annat att det är mycket svårt att verifiera ett värde som underlag för bokföringen vilket också skall vara reviderbart för revisorer. Om man skall göra en marknadsvärdering infinner sig direkt frågan på vilken marknad man skall värdera spelarrättigheten, den svenska, nordiska eller andra europeiska länders marknader. Den svenska marknaden är för övrigt så liten, på grund av att det finns så få klubbar som har råd att förvärva spelarrättigheter, till några större belopp, att den efter att ett fåtal storklubbar med kapital att förvärva gjort klart sina förstärkningar borde innebära att spelarrättigheternas värde utifrån ett marknadsmässigt resonemang blir ganska lågt.

⁷⁴ Intervju med Kjell Sahlström, ekonomichef i SvFF 2006-05-09

En ytterligare komplikation är ÅRL Kap 4 § 6, där uppskrivning av anläggningstillgångar ej tillåts för ideella föreningar, spelarrättigheterna är närmast att betrakta som immateriella anläggningstillgångar.”

– Tycker ni att linjära avskrivningar ger en rättvisande bild av spelarnas värde? Borde inte andra avskrivningsformer också vara tillåtna om de ger en bättre bild av verkligheten? Motivera gärna ditt svar.

”I praktiken är nog linjära avskrivningar bäst, det går att verifiera och revidera vilket ger en likabehandling mellan klubbarna och mindre risk för subjektivitet. Givetvis tillkommer bedömningen av eventuellt behov av nedskrivning av spelarerätthetsvärde om spelare blir långtidsskadad, eller rent av slutar spela fotboll innan kontraktet är avslutat.”

– Vilka kriterier skall vara uppfyllda för att nedskrivning skall vara möjlig? Vad baseras nedskrivningsvärdet på, det vill säga hur avgör klubbarna hur mycket spelarens värde skall skrivas ned till? Borde inte klubbarna få göra uppskrivningar i de fall då det är uppenbart att en spelares värde är betydligt högre än det bokförda värdet?

”Jämför svar ovan.

Vi följer för övrigt internationell praxis och UEFAs kommande regler. Reversering av tidigare gjord nedskrivning kan förstås göras, men det har jag hittills aldrig sett.”

– Finns det några planer på att ändra era regler inom redovisningen i framtiden? Om Ja, vad tänker ni ändra då?

”Nej det finns inga planer att ändra reglerna, vilket som ni förstår beror av såväl de överväganden som gjorts nationellt som den anpassning till internationell praxis som allmänt sett förestår genom kommande införandet av UEFA:s klubblicenssystem. Aktuellt att ändra i Sverige kan bli att få aktivera utgifter för agentkostnader, vilket man får göra enligt UEFA:s kommande klubblicenssystem och som man idag inte får göra enligt SvFFs elitlicensregler.”

6 Analys

I detta kapitel kommer vi koppla samman empirin med teorin för att på så sätt belysa de likheter och skillnader som finns dem emellan

6.1 Analys av redovisningsmetod

Det finns två olika redovisningsmetoder, vid redovisning av fotbollsspelare, som tillåts i Sverige. Den första är anskaffningsmetoden, som är väldigt enkel att tillämpa eftersom det finns ett fastställt värde på spelaren. Klubben använder den övergångssumma som de har fått betala för ett spelarförvärv, som ett anskaffningsvärde. Det är detta värde som klubben får redovisa som en immateriell tillgång i balansräkningen. Avskrivningar på den immateriella tillgången görs över kontraktstiden med spelaren. Dessa avskrivningar görs linjärt över kontraktstiden, vilket är den avskrivningsmetod som fungerar bäst i praktiken enligt Kjell Sahlström från SvFF. Detta märktes tydligt bland de klubbar vi intervjuade, då samtliga klubbar som använder anskaffningsmetoden valt att skriva av linjärt. Om en klubb har betalat mycket pengar för en spelare, och denna spelare sedan blir långtidsskadad eller lägger av med fotbollen helt, finns möjligheten att göra nedskrivning på hela beloppet. Om det finns indikationer på att en tillgångs värde kan ha minskat skall tillgångens värde skrivas ned till återvinningsvärdet, enligt RR 17 p.5 och ÅRL 4 kap 5 §. De indikationer som RR 17 p.7 nämner som giltiga för en nedskrivning är bland annat att tillgången har skadats eller att tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt. Detta är något som klubbarna som vi har intervjuat inte använt sig utav, trots att den möjligheten finns. Men skulle en klubb välja att göra en nedskrivning görs en bedömning från SvFFs sida. Om en spelare utvecklas och blir bättre finns det dock ingen möjlighet att göra någon uppskrivning, eftersom det inte är tillåtet enligt årsredovisningslagen och SvFFs regelverk. Anskaffningsmetoden är den vanligaste metoden som används bland svenska elitklubbar inom fotboll, enligt intervjun med Ola Rydén från Östers IF. Utav de 30 klubbar som lämnar sin redovisning till SvFF är det 26 klubbar som använder anskaffningsmetoden fortsätter Rydén.

Den andra metoden är att kostnadsföra spelaren direkt. Denna metod är extremt enkel, då inga värderingar eller avskrivningar behöver göras. Att kostnadsföra direkt är att föredra för ”mindre klubbar” som inte gör några större spelarförvärv. Detta är anledningen till att BK Häcken använder sig utav denna metod. De gör inga större spelarköp samt anser sig ha bra ekonomi, därför klarar de av att ta hela övergångssumman som en kostnad direkt. Men Carl Fhager instämmer i att om de hade gjort större spelarförvärv, hade de nog valt anskaffningsmetoden. Hans Christopher Toll däremot, menar att kostnadsföra direkt inte är bra, eftersom när klubbar köper en spelare medför det en kostnad för den tid som klubben har nytta utav spelaren. Därför anser Toll att det är motiverat att ta upp spelaren som en tillgång, och inte kostnadsföra det som man har betalat direkt.

Med denna metod görs inga avskrivningar eller nedskrivningar, då spelarna inte tas upp som en tillgång i balansräkningen.

Enligt Sahlström är syftet med periodisering av utgiften att ge möjlighet för en förening att redovisa enligt en mer rättvisande bild, jämfört med om hela utgiften för förvärvet av denna rättighet hade kostnadsförts direkt. Detta medför en betydelse vid licensprövningen utifrån det egna kapitalets storlekt.

6.2 Ger redovisningsmetoderna en rättvisande bild av verkligheten?

Enligt FAR är rättvisande bild information som lämnas och tillämpning av god redovisningssed. Samtliga klubbar som intervjuades ansåg att eftersom de följer det regelverk som finns för redovisningen idag, blir det därför lika för alla fotbollsklubbar. Därför anser klubbarna som vi intervjuade att det ger en rättvisande bild av verkligheten. Klubbarna medger dock att det finns egna produkter och Bosmanfall som inte får redovisas, trots att de har ett dolt värde, vilket kan ses som ett problem. Trots detta problem anser tre av fyra klubbar att de redovisningsmetoder som finns idag ger en rättvisande bild. Den fjärde klubben (AIK) svarade att de inte kunde svara på detta, utan att det bara är att gilla läget. AIK anser att svaret på frågan beror på för vem/vilka det skulle vara en rättvisande bild för. Alla fyra klubbarna är nöjda med det redovisningssystem som tillämpas idag och har inga förslag på förändringar.

6.3 Bosman och egna produkter

Enligt RR får inte klubbarna redovisa Bosmanfall i balansräkningen eftersom det saknas ett anskaffningsvärde. De utgifter som uppkommit vid ett externt spelarförvärv får redovisas. Det handlar inte om att försöka aktivera något marknadsvärde, utan endast en periodisering av kostnader. Klubbarna som vi har intervjuat har full förståelse för detta krav, eftersom det inte finns någon övergångssumma vid spelarförvärvet. Klubbarna är medvetna om att det skulle vara svårt att sätta ett värde på dessa spelare. Problemet är vem som ska sätta ett värde på alla dessa spelare och hur ska det gå till? Klubbarna vet att spelarna alltid har ett dolt marknadsvärde, men att klubben först vid en försäljning får ta del av detta värde.

Klubbarna får inte redovisa egna produkter i balansräkningen enligt RR, eftersom dessa också saknar en övergångssumma. Men en egen produkt skulle kunna ses som en internt upparbetad immateriell tillgång, eftersom spelaren kan antas uppfylla samt genomgå både forskningsfasen och utvecklingsfasen som vi diskuterade i 3.1.3. I forskningsfasen är spelaren i början av sin fotbollskarriär. Det är för tidigt för att kunna avgöra om spelaren kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. I utvecklingsfasen kan klubben välja att färdigställa spelaren så att den kan säljas eller användas inom föreningen. När spelaren nu har gått igenom dessa två faser kan klubben välja att ta upp summan av utgifterna vid den tidpunkten till anskaffningsvärde för den intern upparbetade immateriella tillgången. Problemet som finns är att kunna identifiera om en egen produkt kan generera framtida ekonomiska fördelar samt att fastställa ett anskaffningsvärde på ett trovärdigt sätt. Örebro SK kan däremot kringgå detta problem genom att sälja rättigheterna för en egen produkt till investmentbolaget som är en del av klubben och därmed tillgångsföra den spelaren. Då klubben redovisar sina spelare som immateriella tillgångar borde det finnas möjlighet att redovisa egna produkter som upparbetade immateriella tillgångar. Detta är något som klubbarna som vi intervjuat inte valt att göra, trots att den möjligheten finns.

6.4 Humankapital

Personalen förväntas skapa ekonomiska fördelar för företaget de är anställda hos, precis som fotbollsspelarna förväntas göra för sina klubbar. För att personalen skall kunna ses som en

tillgång måste företaget ha kontroll över resursen samt att resursen måste vara ett resultat av en redan inträffad händelse. Problemet är att personalen inte ägs av företaget, och därför inte kan ses som en tillgång. Personalen kan välja att sluta jobba när de vill. Personalen uppfyller inte heller kontrollkriteriet som måste uppfyllas för att kunna redovisas som en tillgång. Fotbollsklubbar kan kringgå detta problem, eftersom spelarna skriver på kontrakt och därmed kan det sägas att klubben har äganderätt över spelaren. Även kriterierna uppfylls, som vi har förklarat under rubriken 3.1.3, för att redovisas som en tillgång.

6.5 Skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det gäller redovisning

Det finns inga skillnader mellan aktiebolag och ideella föreningar när det handlar om redovisning av spelare för fotbollsklubbarna. Både aktiebolag och ideella föreningar använder samma redovisnings metoder, antingen kostnadsföra direkt eller anskaffningsmetoden. När det gäller redovisning av spelare gäller dessutom samma regler och lagar. Båda måste uppfylla elitlicenskraven från SvFF.

7 Slutsats/Egna reflektioner

I detta kapitel redogörs de slutsatser som vi har kommit fram till efter vår undersökning.

De flesta elitklubbar redovisar sina spelare som en immateriell tillgång i balansräkningen. Utav de fyra klubbar som vi intervjuade så var det endast en klubb som valde att inte redovisa med denna metod. Den klubben var BK Häcken, som istället väljer att kostnadsföra direkt hela summan utav sina spelarförvärv, som en kostnad i resultaträkningen. Ola Rydén talade om i intervjun att hela 26 stycken utav 30 klubbar väljer att redovisa sina spelare som immateriella tillgångar i balansräkningen.

De klubbar som väljer att ta upp sina spelare som en immateriell tillgång värderar dem enligt anskaffningsmetoden. Med det menas att klubbarna tar upp den övergångssumma som har betalats för ett spelarköp. Den övergångssumman motsvarar tillgångens värde i balansräkningen. Klubbarna skriver även av tillgången linjärt över kontraktstiden. Syftet med denna metod är enligt SvFF att klubbarna ska ha möjlighet att periodisera utgiften. Detta ger en mer rättvisande bild, och även en betydelse vid elitlicensprövningen utifrån det egna kapitalets storlek, jämfört med om man hade kostnadsfört direkt. Enligt den andra värderingsmetoden, som alltså är att kostnadsföra direkt hela övergångssumman, innebär att det inte görs några avskrivningar. Anledningen är att spelaren inte tas upp som en tillgång i balansräkningen.

Vi tycker att linjär avskrivningsmetod inte ger en helt rättvisande bild av en spelares värde. Detta eftersom spelarna utvecklas olika med tiden. Vissa spelare utvecklas på ett positivt sätt och blir bättre med åren, och får ett högre spelarvärde, medan vissa tvärtom detta blir sämre ju äldre de blir och då sjunker spelarens värde. Utifrån detta perspektiv borde fotbollsklubbarna kunna skriva av genom de andra avskrivningsmetoderna som finns, progressiv- och degressiv avskrivningsmetod vilka ger en mer rättvisande bild. Med dessa metoder går det att skriva av antingen mycket i början och mindre på slutet eller tvärtom. På så sätt går det att matcha en spelares utveckling på ett bättre sätt.

Enligt de intervjuer som genomförts så har inte någon klubb valt att göra några nedskrivningar. Uppskrivningar är enligt SvFF och RR inte tillåtet att använda sig utav. Vilket även stöds av försiktighetsprincipen, eftersom det skulle kunna innebära subjektiva värderingar. En klubb skulle kunna sätta vilket värde som helst på spelarna, och då skulle ingen redovisa ett negativt eget kapital. Nedskrivningar däremot är tillåtna att göra endast om det finns särskilda skäl för det. Till exempel att en spelare blir tvungen att lägga av med fotbollen på grund utav någon allvarlig skada. Då skulle klubben kunna skriva ned hela värdet på spelaren.

I våra intervjuer har vi ställt frågan till fotbollsklubbarna om de anser att redovisningen som tillämpas idag ger en rättvisande bild av verkligheten. Lite förvånande svarade hela tre utav de fyra klubbarna att redovisningen ger en rättvisande bild. Detta trots att egna produkter och Bosmanfall inte får redovisas. Klubbarna är väl medvetna om att det finns dolda resurser inom föreningarna, men problemet är hur det skulle kunna gå till ifall det ska sättas ett värde på dessa spelare. Därför hävdar klubbarna att det ser likadant ut för alla då de följer samma regler och lagar, och att de samtidigt är nöjda som det ser ut i dagens läge.

Vi blev helt förvånade när klubbarna svarade att de anser att de redovisningsmetoder som finns idag ger en rättvisande bild. Vi trodde att de skulle vara missnöjda över att inte få

redovisa egna produkter och Bosmanspelar, eftersom dessa har ett dolt värde som inte intressenterna får se. Detta borde ge en missvisande bild av klubbarnas tillgångar. Men detta problem går dock att kringgå, ifall klubbarna har ett investment bolag som kan köpa dessa spelare, för då kan klubben redovisa övergångssumman som en tillgång. Detta var något som vi fick veta när vi intervjuade ÖSKs ordförande Rose-Marie Frebran.

När vi började skriva denna uppsats tyckte vi att det vore intressant att undersöka ifall det finns några skillnader när det gäller redovisning av spelare mellan ideella föreningar och aktiebolag. Dock så kom vi fram till att det inte finns några skillnader. Detta kom vi fram till genom att vi avsiktligt valde att intervjua två ideella föreningar och två aktiebolag. Genom respondenternas svar gick det att se att det inte finns några skillnader, eftersom klubbarna följer samma regler och lagar.

Källförteckning

Tryckt Litteratur

Bern, L, (2002) *Humankapitalisten*, Scandbook, Falun

Bontis, N (2002) Managing Organizational Knowledge by Diagnosing Intellectual Capital: Framing and Advancing the State of the Field, *The strategic management of intellectual capital and organizational knowledge*, Oxford University Press, New York

Carlsson, B (1996) *Kvalitativa Forskningsområden för medicin och beteendevetenskap*,

Edvinsson, L och Malone, MS (1998), *Det intellektuella kapitalet*, Liber Ekonomi, Malmö

Eklund, K & Jonnson, T (2003) *Hur redovisas humankapital i årsredovisningar – en fallstudie av fyra konsultföretag under fem år*, Göteborg, Företagsekonomiska Institutionen

Falkman, P (2000), *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund

FARs Samlingsvolym 2004 Del 1, FAR förlag, Stockholm

Frederiksen, JV & Westphalen, SÅ (1998) *Cedefop – Human Resource Accounting, Interests and Conflicts. A Discussion paper, CEDEFOP, Thessaloniki*

Gröjer J-E, (2002) *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund

Gvardjancic, J & Olsson, P (1999) *Börsintroduktion av idrottsaktiebolag*, Göteborg, Juridiska Institutionen, Handelshögskolan, Göteborgs Universitet

Halvorsen, K (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

Saunders, M, Lewis, P & Thornhill, A (2003) *Research Methods for Business Students*, Prentice Hall, Harlow

Smith, D (2000) *Redovisningens Språk*, Studentlitteratur, Lund

Wallén, G (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Internet

<http://www.aik.se/fotboll/index.html> (2006-05-18)

<http://www.bkhacken.se/Club/ClubHistoryDefault.aspx> (2006-05-20)

<http://www.orebro-sk.se/page0,136.htm> (2006-05-12)

http://www.osterfotboll.com/index.php?option=com_content&task=view&id=24&Itemid=41 (2006-05-18)

Svenska Fotbollsförbundet, *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier Adress:*
<http://www.svenskfotboll.se/files/{B858CB75-E7C1-4BFB-86E9-B4960F3E7907}.pdf>
(2006-04-22)

http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&_word=Tillg%E5ng (2006-04-26)

Intervjuer

Besöksintervju hos Rose-Marie Frebran, Ordförande i ÖSK, 2006-05-07, ca 40 minuter

Telefonintervju med Kjell Sahlström, Ekonomichef i SvFF, 2006-05-09, ca 20 minuter

Telefonintervju med Carl Fhager, Sportchef i BK Häcken, 2006-05-10, ca 25 minuter

Telefonintervju med Ola Rydén, Klubbchef i Öster IF, 2006-05-20, ca 20 minuter

Telefonintervju med Hans Christopher Toll, Ekonomichef i AIK, 2006-05-20, ca 25 minuter

Bilaga 1

Frågeformulär till Svenska Fotbollsförbundet

1. Vad har ni för rekommendationer, principer och lagar när det gäller redovisning av spelare?
2. Varför får klubbarna inte ta upp Bosman-fall och egna produkter som tillgångar i balansräkningen? Bör en klubb inte kunna ta upp en sådan spelare ifall de kan ta fram ett säkert marknadsvärde?
3. Tycker ni att linjära avskrivningar ger en rättvisande bild av spelarnas värde? Borde inte andra avskrivningsformer också vara tillåtna om de ger en bättre bild av verkligheten? Motivera gärna ditt svar.
4. Vilka kriterier skall vara uppfyllda för att nedskrivning skall vara möjlig? Vad baseras nedskrivningsvärdet på, det vill säga hur avgör klubbarna hur mycket spelarens värde skall skrivas ned till? Borde inte klubbarna få göra uppskrivningar i de fall då det är uppenbart att en spelares värde är betydligt högre än det bokförda värdet?
5. Finns det några planer på att ändra era regler inom redovisningen i framtiden? Om Ja, vad tänker ni ändra då?

Bilaga 2

Frågeformulär till fotbollsklubbarna

1. Tycker ni att en spelare ska kunna tas upp som en tillgång i balansräkningen?
2. Hur redovisar ni en spelare:
 - som de finns en övergångssumma för?
 - som kommer som Bosmanfall?
 - som är en egen produkt?
3. Varför har ni valt att redovisa spelarna på det sättet? (en följdfråga till fråga 2)
 - finns det andra sätt? -Vilka då isåfall?
4. Vilken avskrivningsmetod använder ni er av?
 - Progressiv?, - Linjär?
5. Varför använder ni den metoden? (Följdfråga till fråga 4)
6. Gör ni några nedskrivningar eller uppskrivningar? Om Ja Varför? Kommentera gärna ditt svar?
7. Anser ni att er klubbs värdering och redovisning av spelare ger en rättvisande bild av verkligheten? Om Nej, Varför?
8. Har ni själva några förslag på hur redovisningen av spelarna kan förbättras?