

södertörns
högskola

MIT/Företagsekonomi C

C-uppsats

VT-05

Elitlicensen

*En studie i fallet med Örebro SK och problematiken kring
kontrollbalansräkningen*

AV

Daniel Jerresand 810407

Mats Johansson 810324

Handledare: Åke Bertilsson

Sammanfattning

För att skydda fotbollens rykte och anseende satte det europeiska fotbollsförbundet UEFA ekonomiska krav på de nationella fotbollsförbunden. Utfärdad av det Svenska Fotbollsförbundet infördes därför år 2001 den s.k. Elitlicensen i svensk fotboll, gällande Allsvenskan och Superettan för herrar samt Damallsvenskan.

Elitlicensen sätter ett antal krav på klubbarna, med största vikt på att det egna kapitalet i föreningen inte får vara negativt, och att påföljden om detta inte uppfylls blir att föreningen tvångsnedflyttas en division. Örebro SK blev den första allsvenska klubb som tvingades ned en division pga. negativt eget kapital. Beslutet var dock långt ifrån okomplicerat och Örebro SK överklagade fotbollsförbundets beslut i tre instanser men fick avslag av alla tre.

Syftet med den här uppsatsen är att studera hur Örebro SK, Licensnämnden, Riksidrottsnämnden och Appellationsnämnden gick tillväga när dom hanterade och gjorde sin bedömning i fallet med Örebro SK:s elitlicens. Vi vill med denna uppsats se vilka regler som finns tillgängliga och ifall dom i detta fall med Örebro SK i nämndernas beslut efterföljdes på ett korrekt sätt. Fanns det en grund i gällande regler för besluten eller handlade det om tolkningsfrågor där man lika gärna hade kunnat ge Örebro SK rätt? Resultatet av fallet kom att handla om tre huvudpunkter, sakkunnigheten i Appellationsnämnden, spelartruppens bokförda värde och en fjärrvärmeskuld till kommunen. Tolkningarna i dessa frågor skiljer sig mellan nämndernas beslut och det finns regelmässiga grunder som gör det möjligt att ta ställning för båda sidor i detta fall vilket bara bevisar exakt hur svårbedömt det här fallet var. Riksidrottsnämnden avslog Örebro SK:s överklagande och flyttade ner klubben till Superettan men den här rapporten visar att man lika gärna hade kunnat ge ÖSK rätt och därmed låtit dom fortsätta spela allsvensk fotboll. Det hade sannolikt lett till minst lika stora reaktioner och diskussioner som nu blev fallet, men en sak hade ändå varit säker.

Istället för ett allsvenskt lag med balanserad ekonomi i Superettan, hade vi idag haft ett allsvenskt lag med balanserad ekonomi i Allsvenskan. Är det inte det som det Svenska Fotbollsförbundet i slutändan strävar mot att ha?

Innehållsförteckning

1 Inledning	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Problemformulering	7
1.4 Syfte	7
1.5 Avgränsningar	8
2 Metod	9
2.1 Val av metod	9
2.2 Datainsamlingsmetod	9
2.3 Kvalitativa undersökningar	10
2.4 Primärdata	11
2.5 Sekundärdata	11
2.6 Metodproblem	11
2.6.1 Validitet	11
2.6.2 Reliabilitet	12
3 Teorier	13
3.1 Fotbollsförening kontra företag	13
3.2 Balansräkning	14
3.2.1 Försiktighetsprincipen	15
3.2.2 God redovisningssed	15
3.3 Svenska fotbollsförbundets anvisningar och regler enligt elitlicensen	15
3.3.1 Redovisning och värdering av spelare samt avskrivningar	15
3.3.2 Kontrollbalansräkning	16
3.3.3 Uppskrivning	16
3.3.4 Redovisning vid försäljning av spelare och redovisning när spelare med värde I balansräkningen slutar spela fotboll	16
3.3.5 Egen ungdomsverksamhet	16
3.4 Redovisningsprinciper vid upprättande av kontrollbalansräkning	17
3.5 Definitioner	17
4 Empiri	19
4.1 ÖSK fallet från början till slut	19
4.2 Licensnämndens beslut 2004	19
4.3 Spelarbolaget	20
4.4 ÖSK överklagar till Appellationsnämnden	21
4.5 Appellationsnämndens beslut	22
4.6 ÖSK Överklagar till RIN	24
4.7 Riksidrottsnämnden	26
4.8 Sammanfattning över Örebros ekonomiska situation	29
5 Resultat	31
5.1 Tre avgörande punkter	31
6 Analys	32
6.1 I frågan om okunskap i Appellationsnämnden	32
6.2 I frågan om bokföringen av spelartruppen	33
6.3 I frågan kring fjärrvärmeskulden	35

Daniel Jerresand

Mats Johansson

Handledare: Åke Bertilsson

7 Slutsats	36
8 Diskussion	37
8.1 Förslag till vidare studier.....	39
9 Källförteckning	40

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2001 införde Svenska Fotbollsförbundet strängare regler och anvisningar för ”elitklubbarnas” ekonomi, man samlade dessa anvisningar i den s.k. elitlicensen.

Elitlicensen sätter ett antal krav på klubbarna, med största vikt på att det egna kapitalet i föreningen inte får vara negativt, och att påföljden om detta inte uppfylls blir att föreningen tvångsnedflyttas en division. (Elitlicensregler 2003. s. 3-15)

AIK och Helsingborg hade relativt dåliga ekonomier när de kvalade in till Champions League för ett par år sedan. Med mångmiljonerintäkterna från tv-rättigheter och publik drog de snabbt på sig en alltför kostsam verksamhet i form av dyra spelare och överdimensionerad organisation. AIK räddades av sina aktieägare och Helsingborg med hjälp av ett generöst lån från kommunen. Lika generösa som politikerna i Helsingborgs Kommun var däremot inte kollegorna i Örebro när det stod klart att stadens fotbollslag inte skulle klara den allsvenska elitlicensen. Kanske var det Örebro SK:s egna kapital som ökade från –914.000 kronor till –15,3 miljoner kronor på fyra år som fick kommunen att neka till ett lån. Örebro SK hade alltså ända sedan elitlicensen infördes redovisat negativt eget kapital i varje årsbokslut. 31 december 2001 redovisade man –914.000 kronor i negativt eget kapital. Efter att man lagt upp en handlingsplan med Licensnämnden kunde man ändå beviljas licens för spel säsongen 2003.

31 december 2002 redovisade föreningen åter ett negativt eget kapital, som då trots handlingsplanen från föregående år hade ökat till –4,4 miljoner kronor. Föreningen ålades då att upprätta en kontrollbalansräkning per 30 juni 2003. Kontrollbalansräkningen visade på ett positivt eget kapital efter godkända periodiseringar och justeringsposter och föreningen beviljades därför licens för säsongen 2004. (Veckans Affärer nr 14, 2005, s. 35)

Följande bokslut per 31 december 2003 visade återigen på ett utökat negativt eget kapital, denna gång på –7,6 miljoner kronor. Ännu en gång ålades föreningen att upprätta en handlingsplan för hur det negativa kapitalet skulle återställas vid 2004 års utgång. (Licensbeslut 2004, sid. 2)

Handlingsplanen blev denna gång inte godkänd av licensnämnden som beslutade att en kontrollbalansräkning skulle inlämnas. Vid granskningen av den inkomna

kontrollbalansräkningen, visades att det periodiserade bokslutet per 30 juni 2004 på ett negativt eget kapital på -15,3 miljoner. (Licensbeslut 2004, sid. 2)

Styrelsen i Örebro SK inledde då en räddningsoperation för att försöka rädda kvar klubben i Allsvenskan. Örebro SK sålde vinstandelar till det separata bolaget Spelarinvest AB som investerade 5,55 miljoner kronor i Örebro SK:s spelartrupp mot andelsbevis i spelarna. Örebro SK:s spelare togs sedan upp som eget kapital både i klubben och i Spelarinvest AB. (Licensbeslut 2004, sid. 3)

Licensnämnden nekade dock Örebro licens, och menade att i alla fall 549.000 kronor fortfarande fattades samt att styrelsen i Örebro SK övervärderat spelartruppen i balansräkningen. (Veckans Affärer nr 14, 2005, s. 35) Örebro överklagade Licensnämndens beslut till appellationsnämnden men denna gick helt på Licensnämndens beslut. Örebro SK valde då att överklaga till sista instans, Riksidrottsnämnden. Så efter en lång process med diskussioner fram och tillbaka över huruvida Örebro hanterat sin kontrollbalansräkning korrekt, fick man till slut avslag även hos Riksidrottsnämnden. Därmed blev Örebro SK första klubb att bli tvångsnedflyttat en division pga. att man inte klarade av elitlicensens ekonomiska kriterier.

Dom tre nämnder som hanterade Örebros ärende var Licensnämnden, Appellationsnämnden och slutligen Riksidrottsnämnden. Nedan följer en kort bakgrund till dessa tre nämnder.

Licensnämnden

Svenska Fotbollförbundets Licensnämnd och Appellationsnämnd är direkt underställda Svenska Fotbollförbundets förbundsmöte. Licensnämnden utgörs av ordförande, vice ordförande och fem övriga ledamöter. Nämndens ledamöter, skall alla vara insatta i verksamheten inom elitfotbollen, två ska ha ekonomisk sakkunskap och två ska ha juridisk sakkunskap. Ordföranden ska även ha förenings- och näringslivserfarenhet. Licensnämndens beslut får, inom tre veckor från det beslut meddelats, överklagas hos Appellationsnämnden. (Elitlicensregler 2003, sid 5)

Appellationsnämnden

Appellationsnämnden utgörs av ordförande, vice ordföranden och tre övriga ledamöter. Appellationsnämnden prövar överklaganden av Licensnämndens beslut. Nämndens ledamöter ska vara insatta i verksamheten inom elitfotbollen.

Ordföranden skall besitta juridisk och övriga ledamöter ekonomisk sakkunskap.

(Elitlicensregler 2003, sid 5)

Riksidrottsnämnden

Svenska Fotbollsförbundets Tävlingskommitté ansvarar för seriesammansättningar, och skall fastställa vilka föreningar som skall spela i Allsvenskan herrar, Superettan samt Damallsvenskan. Det är denna kommitté som, utifrån Licensnämndens och Appellationsnämndens ställningstagande, i första instans fattar beslut om degradering i de fall det blir aktuellt med tillämpning av elitlicensens ekonomikriterier.

Detta beslut kan överklagas hos Förbundsstyrelsen. Förbundsstyrelsens beslut kan sedan prövas av Riksidrottsnämnden, dock endast efter prövningstillstånd enligt 6 kap. 3 § Riksidrottsförbundets stadgar. (Rfsstadgar 2004, s. 11)

Denna paragraf säger att prövningstillstånd får meddelas endast om:

- Det är vikt för rättstillämpningen att ärendet prövas av RIN, eller
- Det finns synnerliga skäl för en sådan prövning, såsom att det förekommit grovt formfel vid handläggningen av ärendet eller om rättstillämpningen som legat till grund för beslutet uppenbart strider mot dessa lagar. (Rfsstadgar 2004, s. 11)

Riksidrottsnämnden skall bestå av ordförande, vice ordförande och sex övriga ledamöter.

Antalet ledamöter skall vara lika fördelat mellan könen. (Rfsstadgar 2004, s. 11)

Prövningstillstånd krävs för att RIN ska pröva SF:s beslut

Prövningstillstånd får meddelas endast om:

- Det är vikt för rättstillämpningen att ärendet prövas av RIN, eller
- Det finns synnerliga skäl för en sådan prövning, såsom att det förekommit grovt formfel vid handläggningen av ärendet eller om rättstillämpningen som legat till grund för beslutet uppenbart strider mot dessa lagar. (Rfsstadgar 2004, s. 11)

1.2 Problemdiskussion

Bedömningen när det gäller att värdera och redovisa spelarkontrakt är inte helt enkel och ledde i det här fallet till att Licensnämnden ansåg att Örebro SK hade ett negativt eget kapital i sin balansräkning. Meningarna skiljdes åt om huruvida Örebro SK hade hanterat sin redovisning i balansräkningen på ett korrekt sätt eller inte. Bland annat ifrågasattes hur Örebro hade skött värderingen och redovisningen av spelarkontrakten.

Licensnämnden beslutade att Örebro SK inte uppfyllde kraven för elitlicensen och att dom därmed skulle tvångsdegraderas en division ner till superettan.

Vilka grunder fanns för att inte bevilja Örebro SK elitlicensen, och vad var det som gjorde att Örebro ansåg sig ha agerat på ett korrekt sätt? Vilka är tolkningsfrågorna i det här fallet och hur har dom behandlats av dom inblandade parterna? Blev Örebro SK degraderade till superettan på korrekta grunder, eller har Riksidrottsnämnden som sista instans tagit ett felaktigt beslut? Finns det regler som kan styrka att ena parten har rätt eller fel, eller handlar det helt enkelt om tolkningsfrågor? Och isåfall hur kan man veta att Örebro SK verkligen fick en rättvis bedömning?

1.3 Problemformulering

Det vi vill ta reda på i den här uppsatsen är följande.

Var beslutet att degradera Örebro SK baserat på tolkningsfrågor där regler och teorier inte fullt kan stödja beslutet som tagits, eller var Örebro SK:s avslag ett korrekt beslut med hänvisning till gällande regler?

1.4 Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att studera hur Örebro SK, Licensnämnden, Riksidrottsnämnden och Appellationsnämnden har gått tillväga när dom har hanterat och gjort sin bedömning i fallet med Örebro SK:s elitlicens. Vi vill med denna uppsats se vilka regler som finns tillgängliga och ifall dom i detta fall har efterföljts på ett korrekt sätt?

För att uppnå detta kommer vi noggrant gå igenom hela händelseförloppet för att hitta dom huvudfrågor som tillslut var avgörande för utgången. Dessa kommer vi sen att dels be båda inblandade sidor ge sin syn på genom intervjuer, men också försöka att titta på vilka teorier och lagar man använt för att styrka dom beslut man tagit, och om man använt dessa korrekt.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att göra en fallstudie kring Örebro SK och deras elitlicens. Vi tittar endast på fotbollsföreningen Örebro SK och dom problem man hade med kontrollbalansräkningen vilket ledde till att man inte klarade elitlicensen.

2 Metod

2.1 Val av metod

Vi valde att lägga upp den här uppsatsen som en fallstudie. Det som utmärker en fallstudie är dess inriktning på bara en enda undersökningsenhet. Skillnaden mot massundersökningar som t ex en surveyundersökning ligger i att man fokuserar mer på ett specifikt fall istället för på många. Målet är att se sådant som inte hade blivit synligt om man gjort t ex en surveyundersökning. En fallstudie ger mycket större möjligheter att gå på djupet och undersöka mer noggrant en vad massundersökningar klarar av. (Denscomb 2000, s.41) Eftersom vi i vår uppsats undersökte endast Örebro SK:s fall med sin Elitlicens passade fallstudien oss mycket bra. Det gav oss en möjlighet att gå in i detalj och se exakt vad som har gjorts i dom olika skedena av fallet. En masstudie skulle inte ha passat speciellt bra då vi till att börja med skulle behöva ha flera undersökningsområden och dessutom skulle vi inte kunna ha gått in i detalj på vad som har hänt i fallet med Örebro SK.

2.2 Datainsamlingsmetod

Vi valde att bygga upp denna uppsats utifrån olika typer av datakällor, i form av de rapporter som dokumenterats ifrån de olika nämnderna. Vi använde också aktuell ämneslitteratur inom området samt övrig information om ämnet tillgänglig på Internet, såsom tidningsartiklar och dokument från de inblandade parternas officiella hemsidor. Reglerna och de ekonomiska kriterierna för elitlicensen fann vi på Svenska Fotbollsförbundets hemsida. Från Fotbollsförbundets hemsida fann vi också besluten från nämnderna i fallet kring Örebro SK. Eftersom hela problematiken låg i bedömningen av olika frågor rörande Örebro SK:s elitlicens blev dom rapporter, beslut och överklaganden som gjorts vår huvudsakliga informationskälla. Från dessa källor fick vi all information vi behövde när det gäller hur dom olika parterna resonerade kring de viktigaste frågorna. Vi använde oss också av ämneslitteratur för att se vilka teorier som fanns tillgängliga, vilka som använts och hur man har använt dom i detta fall. Vi har också gjort kvalitativa intervjuer med en representant från Örebro SK och en representant från Svenska Fotbollsförbundet. Vi ville med dessa intervjuer få en bild av de inblandade parternas åsikter, synsätt och egna tankar kring de beslut som togs. Vi kontaktade de personer vi ville intervjua via e-post för att göra klart att personen kunde

ställa upp på en intervju och frågade samtidigt om dem ville genomföra intervjun per telefon eller via e-post. I e-postmeddelandet skickade vi med ett utdrag på de frågor vi ville ställa. Båda respondenterna föredrog att genomföra intervjun per telefon och vi gjorde bedömningen att intervjuerna skulle kräva ca 30minuter från respondenten. På en tidpunkt som passade våra respondenter bokades därefter intervjuerna in. Anledningen till att vi valde mellan e-post och telefon berodde helt enkelt på det geografiska avståndet mellan oss och de utvalda respondenterna. Tiden för varje intervju varierade mellan 20-30minuter och ljudupptagning genomfördes med hjälp av inspelning via IP-telefoni som registrerades på dator. Intervjuerna har sedan transkriberats från ljud till text. Med detta intervjusätt kunde vi i lugn och ro sammanställa de frågor vi vill ha svar på och sedan i förhand skicka ut dessa till intervjuobjektet med e-post. Respondenten vi intervjuade kunde själv bestämma när han/hon ville svara på frågorna vilket underlättade för dem. Detta gav dem möjligheten att läsa igenom frågorna och förbereda sig mer utförligt inför den inbokade telefonintervjun vilket gjorde att vi troligtvis fick mer utförliga svar. Fördelen med att intervju via telefon var att det blev mer personligt än via e-post, och att man fick möjlighet att komma med följdfrågor samt att det blev enklare att uttrycka sig. Det kan i vissa fall vara svårt att få ner det man vill ha sagt om man måste skriva det.

2.3 Kvalitativa undersökningar

Kvalitativa undersökningar karakteriseras av att man försöker förstå hur människor upplever sig själva och sin omgivning. Med en kvalitativ undersökning försöker man komma åt något subjektivt, alltså mjuka värden. Resultatet i kvalitativa undersökningar är inget man kan presentera i numeriska värden. Däremot använder man sig av denna undersökningsmetod för att kunna gå djupare på det man undersöker och sedan kunna tolka detta i ett sammanhang. Detta är en av anledningarna till att vi valde en kvalitativ undersökning. Eftersom vi gjorde en fallstudie där vi ville komma in så djupt som möjligt på ett enskilt fall, passade den kvalitativa undersökningsmetoden oss väldigt bra. Den kvalitativa undersökningsmetoden användes i vår undersökning i form av intervjuer med nyckelpersoner inom de företag vi intervjuade. Det rörde sig då om färre respondenter och det är inte praktiskt att begränsa svarsalternativen utan dessa bör då vara öppna. (Hartman Jan, 1998 s. 238-239)

2.4 Primärdata

Primärdata är den data som författaren själv samlar in för att använda. Det kan t ex röra sig om intervjuer, enkäter, iakttagelser etc. Primärdatan är mer tidskrävande och kostsammare att ta fram, men den är också mer trovärdig, aktuell, och ändamålsenlig. I denna uppsats har primärdata använts i form av intervjuer. (Lekvall, P. & Wahlbin, C. 1987 se Nilsson 2004, s. 8-9)

2.5 Sekundärdata

Sekundärdata är också data som författaren själv samlat in men den är sammanställd av någon annan för ett annat syfte än författarens uppsats eller rapport. Det kan t ex handla om intervjuer och enkäter som andra gjort tidigare, årsredovisningar, andra uppsatser eller rapporter, tryckt material inom ämnet osv. Sekundärdata är betydligt snabbare att ta fram och inte alls lika kostsamt som primärdata men man offerar då aktualitet och ändamålsenlighet. Det finns en stor risk för att material man inte använder är helt lämpat för att appliceras inom aktuellt område. Sekundärdata har använts i uppsatsen i form av befintliga teorier och tidigare tryckt material i form av rapporter från de tre nämnderna samt tidigare aktuella intervjuer och undersökningar inom ämnet. (Lotte & Stray Jorgensen 2000, s. 135-136)

2.6 Metodproblem

Oberoende av vilken metod som används vid insamling av information finns det alltid en risk för mätfel av olika slag. Två viktiga begrepp i sådana sammanhang är validitet och reliabilitet. (Thorén 2004, s. 22)

2.6.1 Validitet

Med validitet menas huruvida mätmetoden verkligen mäter de egenskaper som man har för avsikt att mäta. Ett validitetsproblem som kan uppstå är när forskaren inte får tag i de personer som bäst kan svara på uppställda frågor. (Thorén 2004, s. 22-23) Validiteten har vi försökt öka genom att studera teorier och regler som behandlar vårt ämnesområde. Vi har sedan valt att intervjua personer med stor inblick i fallet och som närvarat i besluten gällande Örebro SK. Vi har intervjuat personer från de båda parterna i fallet för att få båda sidornas bild av händelseförloppet och hur det har hanterats. Vi har även ökat validiteten på telefonintervjuerna genom att vi efter avslutad intervju skickade en skriftlig sammanfattning i ett e-

postmeddelande för att förhindra att svaren kring någon av frågorna tolkats på fel sätt, och respondenterna fick då en chans att kontrollera detta och rätta till och reda ut eventuella feltolkningar i intervjun.

2.6.2 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om tillförlitlighet, att mätningarna man gör är korrekt utförda.

Om man räknar rätt, om man lyckas eliminera slumpfaktorn, om flera undersökare som använder samma metod kommer till samma resultat då har undersökningen hög reliabilitet.

Låg reliabilitet vid intervjuer kan orsakas av flera faktorer, t ex kan det vara trötthet hos respondenten, stressig miljö, utformningen av frågorna etc.

Våra intervjuer gjordes när respondenten själv hade möjlighet att svara. Detta gjorde att personerna vi intervjuade var mindre stressade och då också mer motiverade att ge korrekta svar. (Thorén 2004, s. 22)

3 Teorier

I detta kapitel tittar vi närmare på vad lagar och rekommendationer säger angående tillgångar, eget kapital, skulder samt redovisning av spelare i balansräkningen. För att ge läsaren en ökad inblick kring en fotbollsförening kommer vi att titta på vad det finns för skillnader mellan en fotbollsförening och ett vanligt företag. Och som avslutning kommer vi även att skriva ut en definitionsordlista av begrepp som är betydande för att ha förståelse om ämnet.

3.1 Fotbollsförening kontra företag

Även om fotbollsföreningar idag mer och mer liknar vanliga företag finns det naturligtvis skillnader. För att lättare förstå sammanhanget kommer vi att kort ta upp dom viktigaste skillnaderna mellan en fotbollsförening och ett vanligt företag. För att få en så bra bild av detta frågade vi Bo Lundqvist, ordförande i Djurgårdens IF FF, vilka han tyckte dom största skillnaderna var mellan en fotbollsförening och ett mer vanligt företag. Bo Lundqvist har som ordförande i Djurgårdens IF FF mycket god insyn i hur en fotbollsförening fungerar. Det i kombination med hans stora erfarenhet från affärs och finansvärlden gör honom högst lämpad att svara på denna fråga. Enligt Lundqvist kan man närmast jämföra en fotbollsförening med ett företag inom tjänstesektorn.

”Skillnaden består i hur man kan anställa nyckelmedarbetare, för fotbollens del spelare och för ett tjänsteföretag till exempel konsulter. I företaget anställs ju medarbetarna genom anställningskontrakt, som är individuella och kan sägas upp av vardera parten på i förväg överenskommet sätt eller genom de arbetsrättsliga lagar som råder. I fotbollens värld däremot kontrakteras en spelare på en viss tid. Under den tiden kan spelaren inte byta klubb, men kan säljas genom överenskommelse mellan två klubbar (givetvis under förutsättning av att spelaren kommer överens med den nya klubben). När ett kontrakt gått ut har spelaren däremot rätt att gå fritt och gratis (enligt Bosmandomen). Spelaren är alltså klubbens egendom under kontraktstiden. Under kontraktstiden får en spelare inte förhandla med en ny klubb förrän det återstår 6 månader av kontraktstiden. Spelaren har i nästan alla fall en agent som företräder honom i alla förhandlingar. Närmast kan väl fotbollens värld jämföras med den som artister lever i.

En annan skillnad är att fotbollen lyder under vissa ekonomiska regler som bestäms av UEFA och som skiljer sig från företagsvärlden. Sålunda får en spelare tas upp som en tillgång i

balansräkningen till ett totalbelopp som är detsamma som förvärvsbeloppet och som avskrivs linjärt under kontraktstiden. En spelare får emellertid inte uppvärderas till något annat värde än det ovan nämnda, även om man kan bedöma att marknadsvärdet är högre. I företagsvärlden får man ju t ex göra det med fastigheter, vilket är ganska vanligt ex i de sammanhang då förvärvsbalanser skall upprättas. Detta var en orsak till missförstånden i ÖSK - fallet.” (Lindquist, E-post)

Se bilaga 3 för exempel på hur spelarförvärv kan gå till för en klubb som Örebro SK.

3.2 Balansräkning

Enligt årsredovisningslagen (ÅRL) 3 kap 1 § ska en balansräkning redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.

Balansräkningen ska alltså ge en bild av företagets ekonomiska ställning vid räkenskapsårets slut. En balansräkning visar på den ena sidan (aktivsidan) företagets tillgångar och på den andra hur dessa är finansierade (passivsidan). Passivsidan är uppdelad i skulder och eget kapital. Det är av stor betydelse för balansräkningens utseende att avgöra vad som räknas som tillgång och får redovisas på aktivsidan i balansräkningen och vad som räknas som skuld respektive eget kapital och får redovisas på passivsidan. En balansräkning är inte avsedd att visa vad företaget är värt. Den ska tillsammans med övrig information i årsredovisningen ge läsaren ett underlag för en bedömning av vad företaget kan vara värt. Företagets finansiella styrka visas i balansräkningen genom att denna visar vilka ekonomiska resurser (tillgångar) företaget disponerar, på vilket sätt företaget är finansierat, företagets likvida kapacitet och förmåga att anpassa sig till förändringar i omvärlden

(Thorell, 1996 se Lindström 2004, s. 9 och 11)

Följande uppställningsform gäller i enlighet med ÅRL för balansräkningen:

Tillgångar

- Anläggningstillgångar
- Omsättningstillgångar

Eget Kapital och Skulder

- Eget kapital
- Avsättningar
- Obeskattade reserver
- Långfristiga skulder
- Kortfristiga skulder

3.2.1 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen enligt FAR går ut på att värderingen skall göras med rimlig försiktighet. (FAR:s, vägledning om årsredovisning i aktiebolag, s. 1372) Detta innebär att det lägsta värdet av två tänkbara värden vid en värdering av tillgångar skall användas. Vid värdering av skulder ska omvänt det högsta värdet användas.

3.2.2 God redovisningssed

I årsredovisningslagen (ÅRL 2 kap 2 §) står att med god redovisningssed menas en rättslig standard som grundas på lagar, praxis och rekommendationer som är gemensam för hela den svenska redovisningslagstiftningen.

3.3 Svenska fotbollsförbundets anvisningar och regler enligt elitlicensen

3.3.1 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. Om externa spelarförvärv kostnadsförs direkt skall redovisning ske i not i årsredovisningen på samma sätt som om spelaren redovisas som en tillgång i balansräkningen. 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.

(Elitlicensregler 2003, s. 11-12)

3.3.2 Kontrollbalansräkning

Enligt FAR:s vägledning för kontrollbalansräkning sägs att syftet med kontrollbalansräkning är att klargöra företagets ställning och därmed förutsättningar för att bedriva verksamheten vidare. (FAR:s, s. 1417-1419) Lagstiftningen medger att man gör avsteg från de principer som tillämpas vid den ordinarie redovisningen. Detta leder enligt FAR:s vägledning till en mindre konsekvent tillämpning av försiktighetsprincipen till förmån för en redovisning av ställningen som i större utsträckning baseras på försäljningsvärden. Nämda värderingsprinciper upprepas även i Svenska Fotbollsförbundets ”Anvisningar till elitlicensens kriterier”

3.3.3 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. (Elitlicensregler 2003, s. 13)

3.3.4 Redovisning vid försäljning av spelare och redovisning när spelare med värde i balansräkningen slutar spela fotboll

När en spelare säljs eller slutar 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. (Elitlicensregler 2003, s. 13)

3.3.5 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. (Elitlicensregler 2003, s. 13)

3.4 Redovisningsprinciper vid upprättande av kontrollbalansräkning

3.4.1 Allmänt

Utgångspunkten för dessa regler är att samma redovisningsregler som vid bokslut skall tillämpas. De undantag som finns dels i Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s vägledning angående kontrollbalansräkning, dels nedan. Se vidare Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s vägledning angående kontrollbalansräkning, samt SvFF Tilläggsanvisning nr 1 angående upprättande av kontrollbalansräkning, bilaga 7. (Elitlicensregler 2003, s. 15)

3.5 Definitioner

Skuld (FAR 2005, RR16 s. 986)

En skuld utgör ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser.

Eget kapital

Eget kapital definieras enligt som en restpost, skillnaden mellan tillgångarna och skulderna. Att den återfinns på passivsidan i balansräkningen beror på att den för bolaget är en skuld till ägarna. (Thorell, 1996 se Lindström 2004, s. 9 och 11)

Tillgång

Enligt FAR:s (2005, RR15 s. 964) definieras en tillgång som en resurs som ett företag har kontroll över till följd av inträffande händelser och som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

Anläggningstillgång (ÅRL 4 kap 3 §)

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

En anläggningstillgång kan delas in i:

* Immateriella anläggningstillgångar

* Materiella anläggningstillgångar

* Finansiella anläggningstillgångar

Enligt ÅRL 4 kap 3-4 § skall anläggningstillgångar tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning, d.v.s. det historiska anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet skall utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

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 terminsäkrats skall terminvalutans kurs användas. Det är inte ovanligt med tilläggsköpeskillning (ett enligt avtalet icke känt belopp), t.ex. efter visst antal spelade matcher. Tilläggsköpeskillning skall läggas till anskaffningsvärdet då den blir känd. (Elitlicensregler 2003, s. 12)

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. (**Elitlicensregler 2003, s. 12**)

4 Empiri

Vi kommer i empirin att sammanfatta hela processen genom en sammanställning av dom rapporter som började med Licensnämndens beslut och avslutades med RIN:s sista avslag. Hänvisning görs i slutet på varje rubrik eftersom hela stycket under rubrikerna är sammanställda från en och samma rapport.

4.1 ÖSK fallet från början till slut

Inledning

ÖSK Sport Klubb (som herefter kommer att benämnas ÖSK) har sedan elitlicensen infördes 2001 visat upp en dålig ekonomi. Den 31 december 2001 visade man ett negativt eget kapital på -914.000kr. Licensnämnden begärde då under våren 2002 en handlingsplan från ÖSK där man skulle redogöra för hur man skulle eliminera det negativa egna kapitalet fram till 31december 2002. För att licensnämnden inte skall godkänna handlingsplanen, krävs att den är uppenbart orealistisk. Med detta avses att det vid en neutral bedömning av handlingsplanen framgår att den bygger på antaganden och åtgärder vilka bedöms som otillräckliga för att eliminera det negativa kapitalet under resterande del av året. (Anvisningar till elitlicensnämnden) Licensnämnden kunde inte finna planen orealistisk och beviljade därför ÖSK elitlicens för 2003.

Den 31 december 2002 hade ÖSK fortfarande ett negativt eget kapital, som trots handlingsplanen hade ökat till -4.437.000kr. Om en förening året efter handlingsplanen inlämnades åter visar upp ett negativt kapital skall föreningen lämna in en kontrollbalansräkning per den 30juni till licensnämnden. Kontrollbalansräkningen skall upprättas med hjälp av föreskrifterna utfärdade av Förbundsstyrelsen. I kontrollbalansräkningen visade man upp ett positivt eget kapital och fick efter godkännande av periodiseringar och justerings poster elitlicens för 2004.

(Licensbeslut 2004, hela rapporten)

4.2 Licensnämndens beslut 2004

I bokslutet per 31 december 2003 visade ÖSK återigen upp ett negativt eget kapital, som den här gången hade stigit till -7.644.000kr. ÖSK skulle nu återigen visa upp en handlingsplan för hur man skulle eliminera det negativa kapitalet. Den 25 maj beslutade Licensnämnden att

handlingsplanen inte innehöll tillräckligt realistiska åtgärder för att kunna godkännas. Därför beslutade Licensnämnden att ÖSK senast den 1 september 2004 skulle lämna in en kontrollbalansräkning per 2004-06-30 godkänd och granskad av klubbens revisorer, allt enligt förbundets regler.

Den 8 november 2004 beslutade Licensnämnden att kontrollbalansräkningen för 2004-06-30, före justeringsposter uppvisade ett negativt eget kapital på -15.310.000kr.

ÖSK uppfyller därmed inte kraven från elitlicensen och ska därför tvångsdegraderas till superettan.

Skälen till Licensnämndens beslut grundar sig på flera punkter. Till att börja med visar kontrollbalansräkningen ett negativt eget kapital före justeringsposter på -15.310.000kr, och efter justeringsposter på +16.000kr. Här anser dock Licensnämnden att ÖSK gjort ett fel vid ett spelarförvärv. Själva felet låg i att man felaktigt bokfört en agentkostnad på 30.100kr av vilka man gjort avdrag på 15.050kr. Det egna kapitalet skulle alltså i det här läget bara ha legat på lite drygt 1000kr. (Licensbeslut 2004, hela rapporten)

4.3 Spelarbolaget

ÖSK har ett samarbete med investmentbolaget ÖSK Spelarinvest AB (härefter kallat bolaget). Avtalet hade skrivits under den 25 augusti 2004 men gällde retroaktivt från den 30 juni 2004, med andra ord från och med kontroll tidpunkten. Avtalet går ut på att bolaget helt eller delvis ska investera i en eller flera spelare i ÖSK. Bolaget köper alltså andelar i ÖSK:s spelartrupp mot att man får del av eventuell vinst när spelaren sen säljs vidare. Avtalet säger att om en spelare säljs skall båda parter få tillbaka det belopp man investerade i spelaren och eventuell vinst skall fördelas 70% till bolaget och 30% till ÖSK.

Bolaget investerade i 29 spelare i ÖSK till en total summa av 5.550.000kr. ÖSK har bokfört hela beloppet som en tillgång samtidigt som man inte ändrat spelartruppens bokförda värde som var 3.206.000kr. Detta anser Licensnämnden inte vara korrekt, eftersom ÖSK inte längre får behålla 100 % av det framtida realiserade värdet av balansposten. ÖSK borde här ha tagit hänsyn till de återbetalningsförpliktelser som man har gentemot bolaget. Licensnämnden anser här att ÖSK enligt försiktighetsprincipen (teori) borde ha justerat ner det bokförda värdet på spelar truppen eller alternativt ha gjort en skuldreservering. Licensnämnden menar

här att detta bevisar att ÖSK inte följt god redovisningssed, men väljer att inte ge några synpunkter på hur stor del av beloppet som borde ha nedjusterats eller reserverats som skuld. Detta för att beloppet ändå är mycket större en dom 1000kr som ÖSK hade i positivt eget kapital. Licensnämnden bedömer också bolaget som investerat till ÖSK som icke solvent. Detta grundar man på att bolaget hade en skuld till ÖSK på 3.280.000kr samtidigt som man på sitt checkräknings konto bara har 2.730.000kr. Detta visar enligt Licensnämnden att om ÖSK skulle vilja ha in pengarna kan inte bolaget betala ut hela beloppet utan 550.000kr kommer att saknas. Detta belopp borde ÖSK enligt Licensnämnden ha bokfört som en osäker fordran till det fulla beloppet på 5.550.000kr. Därför bör också det egna kapitalet justeras ner med samma belopp. (Licensbeslut 2004, hela rapporten)

4.4 ÖSK överklagar till Appellationsnämnden

Den 22 november 2004 lämnade ÖSK in ett överklagande till appellationsnämnden för att kunna ändra Licensnämndens beslut och därmed bevilja dom elitlicens för 2005.

ÖSK menar att Licensnämnden har grundlagt sitt beslut på tre felaktigt redovisade poster. Dessa tre är samarbete med externa intressenter, agentkostnad och spelarvärden. ÖSK anser till att börja med att beloppet för agentkostnaden på 15.050kr är en för liten post för att den ska vara relevant. Den totala summan för kontrollbalansräkningen ligger på 24 miljoner. ÖSK anser att om man ska lägga avvikelsetoleransen på en sådan nivå kommer i stort sett varje bokslut att ha innehålla en mängd avvikelser, både positiva som negativa. Man pekar även från ÖSK:s sida på att klubben även hade tillgångar som ökat det positiva egna kapitalet, men som man från klubbens sida inte valt att ta med i kontrollbalansräkningen. Detta eftersom man ansåg att man ju redan hade ett positivt eget kapital vilket gjorde det onödigt att ta med alla små poster man kunde hitta. Med andra ord anser ÖSK att man har en säkerhetsmarginal som överväger det av Licensnämnden underkända beloppet för agentkostnader.

När det gäller samarbetet med bolaget menar ÖSK att avtalet går ut på att hjälpa ÖSK att få ett positivt eget kapital. Därför är summan på 5.550.000kr som bolaget investerad anpassad efter storleken på skulderna. Man investerade helt enkelt så mycket som krävdes för att få ett positivt eget kapital. Hade skulderna vart högre hade man också investerat mera. ÖSK menar här att detta är anledningen till att man hade ett så litet positivt eget kapital i sin

kontrollbalansräkning. ÖSK pekar också på att avtalet säger att det är ÖSK som bestämmer när en spelare säljs. Om en spelare inte säljs har man ingen skyldighet att betala tillbaka något till bolaget. Om en spelare säljs skall ÖSK först få tillbaka sina anskaffningskostnader innan ett eventuellt övervärde fördelas 70/30 till bolagets fördel. Med andra ord kan man säga att ÖSK endast blir skyldig bolaget pengar vid eventuella vinster för spelarförsäljningar.

Licensnämnden hade anmärkningar på hur ÖSK redovisat beloppet på 5.550.000kr samtidigt som det bokförda värdet på spelartruppen på 3.206.000kr stod kvar. ÖSK menar här att Licensnämnden antingen feltolkat avtalet mellan ÖSK och bolaget eller att man gjort en felaktig tillämpning av redovisningsreglerna. Det bokförda värdet på 3.206.000kr är spelarnas anskaffningsvärde med avskrivningar på 10 av spelarna. Avtalet mellan ÖSK och bolaget är inte av sådan art att en skuldreservering eller nedskrivning av posten varit nödvändig.

När det gäller frågan om god redovisningssed pekar ÖSK på först och främst Redovisningsrådets rekommendation nr 16 angående avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. ÖSK anser också att man i Svenska Fotbollförbundets egna redovisningsanvisningar får stöd för det sätt man redovisat posten.

Licensnämnden pekade även på att försiktighetsprincipen borde ha använts vilket ÖSK inte håller med om. ÖSK hänvisar till 13 kapitlet, 13 paragrafen i aktiebolagslagen som säger att tillgångar får vid en kontrollbalansräkning tas upp till ett högre värde än redovisat om det överensstämmer med god redovisningssed. Man hänvisar vidare till FAR:s som säger att syftet med kontrollbalansräkningen är att klarlägga företagets ställning och därmed förutsättningar för att bedriva verksamheten. Detta står även i Svenska Fotbollförbundets ”Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier” punkt 7.

När det gäller frågan om bolagets solvens pekar ÖSK på ett kreditlöfte på 1.000.000kr som bolaget hade hos Förenings Sparbanken. Med andra ord skulle bolaget utan problem kunnat betala ut hela beloppet till ÖSK om så hade behövts. (ÖSK_överklagan 2004, hela rapporten)

4.5 Appellationsnämndens beslut

Den 3 december 2004 kom så appellationsnämnden med sin rapport. Till att börja med presenterade man två skrifter från två olika privatpersoner som appellationsnämnden fått in. I

den första som var daterade den 28 november 2004, uppges att ÖSK har en skuld på 1.000.000kr för inköp av fjärrvärme till Eyravallen där ÖSK spelar sina matcher. Inköpet gjordes före den 1 juli men fanns inte med på den kontrollbalansräkning som ÖSK uppvisat för Licensnämnden. Den andra skriften som var daterad den 15 november 2004, uppges att ÖSK via ett testamente erhållit en kvarlåtenskap på 500.000kr. Dessa pengar skulle användas till att varje år belöna den spelare som vinner ÖSK:s skytteliga med 10.000kr men hittills har ingenting hänt.

Till att börja med har appellationsnämnden tagit ställning till frågan om bolaget var solvent eller inte. ÖSK hade i sin överklagan visat upp ett kreditlöfte på 1.000.000kr vilket skulle täcka bolagets skulder till föreningen om behov av utbetalning krävdes. Appellationsnämnden ser det som märkligt att inte ÖSK har informerat Licensnämnden om detta tidigare men det hör inte till saken, därför går appellationsnämnden mot Licensnämnden och fastslår att bolaget haft möjlighet att betala skulderna.

Vidare tar appellationsnämnden ställning till om bolagets investering i spelare på 5.550.000kr skall upptas till hela summan eller till en lägre med anledning av återbetalningsförpliktelser vid försäljning av spelare. I det här fallet väljer appellationsnämnden att gå på Licensnämndens linje och anser att beloppet på 3.206.000kr som avser bokförda värdet på spelartruppen bör nedjusteras eller att en skuldreservering bör göras på bolagets investerade belopp på 5.550.000kr. Detta eftersom det enligt avtal normalt förekommer en återbetalningsskyldighet vid försäljning av spelare. Appellationsnämnden tycker här att det bästa är att göra en skuldreservering.

Appellationsnämnden väljer att inte vidare ta upp frågan om fjärrvärmen och testamentet eftersom punkterna ovan räcker för att konstatera att ÖSK har ett negativt eget kapital. Då man inte har alla uppgifter eller händelser kring posterna om fjärrvärme och testamentet är det därför inte aktuellt att kontrollera dessa. Alla andra eventuella poster som finns tas inte heller upp utan appellationsnämnden väljer där att gå på Licensnämndens linje. Beslutet blir alltså precis som Licensnämndens att ÖSK inte har ett positivt eget kapital i sin kontrollbalansräkning.

En klubb kan få vara kvar trots negativt eget kapital om det finns synnerliga skäl till detta. Appellationsnämnden anser dock att eftersom ÖSK sen elitlicensens start haft dålig ekonomi och vart föremål för granskningar finns inga sådana synnerliga skäl. (App_beslut 2004, hela rapporten)

4.6 ÖSK Överklagar till RIN

Den 21 december 2004 skickade ÖSK in en överklagan till riksidsrottsnämnden (RIN), där man yrkade att RIN skulle ändra appellationsnämndens beslut och bevilja ÖSK elitlicens för 2005. Grunden för varför RIN skall ändra appellationsnämndens beslut är att ÖSK anser sig ha visat att man för det angivna datumet hade ett positivt eget kapital i sin kontrollbalansräkning, vilken också upprättats enligt god redovisningssed.

Den fråga som det är mest problematik kring är på vilket sätt man skulle redovisa investeringen som bolaget gjort i ÖSK:s spelartrupp.

Avtalet mellan ÖSK och bolaget betyder att om en spelare säljs skall först omkostnaderna för transföringen betalas, därefter skall ÖSK och bolaget ha tillbaka sina investeringar. Om det därefter finns några pengar kvar fördelas dom så att bolaget får 70% medan ÖSK får 30%. För att det ska bli aktuellt med återbetalningsskyldighet måste ÖSK sälja en spelare och det är något som ÖSK väljer själva om dom vill göra eller inte. Väljer man att sälja en spelare bestämmer ÖSK vilka villkor som gäller för försäljningen. ÖSK pekar på att den försäljning som appellationsnämnden säger att man gjort faktiskt såldes med vinst och att det bokförda spelarvärdet därför inte påverkades. Därmed anser ÖSK att appellationsnämnden inte tagit upp det faktum att föreningen inte behöver belastas med förluster på det egna kapitalet om man själva inte tar beslut om det.

ÖSK pekar även på flera latent värden som man anser sig ha. För det första finns det 19 spelare i ÖSK:s spelartrupp som inte har något bokfört värde. Dessa är alla latent tillgångar som man skulle kunna ta fram värden på och ta med i kontrollbalansräkningen. Vidare har ÖSK rättigheter till Eyravallen vilka också skulle kunna kommersialiseras och ge intäkter som kan tas upp i kontrollbalansräkningen. ÖSK har inte valt att ta med någonting av detta men

anser att man skulle kunna göra det och att det därmed gör det egna kapitalet i kontrollbalansräkningen intakt.

ÖSK tar också upp det faktum att två av tre personer som vart med och tagit appellationsnämndens beslut inte har någon tillräcklig ekonomisk kunskap. Man menar därför att appellationsnämnden inte haft den kunskap som krävs för att kunna fatta ett beslut. Eftersom appellationsnämnden helt bortsett från redovisnings expertisens åsikter anser ÖSK att man gjort sig skyldig till formfel vid hanterandet av fallet. Man pekar också från ÖSK:s sida på det faktum att man gjort allt enligt vad man tror är rätt. ÖSK har fått godkänt från sina egna och utomstående revisorer. Om man ändå inte har en positiv balansräkning borde det va synnerliga skäl då två revisions byråer missar samma sak och alltså bör ÖSK beviljas att stanna kvar i allsvenskan allt enligt elitlicensens reglemente. Med bakgrund av ovanstående uppgifter menar ÖSK att saken skall prövas av RIN. (Oskklagan 2004, hela rapporten)

ÖSK kompletterade sitt överklagande med dels en inlaga av spelarbolaget och en inlaga av Lars Östman som är professor i företagsekonomi vid handelshögskolan i Stockholm, vilka man bett ge sin syn på frågan efter att ha gått igenom ärendet som det sett ut hittills. För att läsa dessa båda se bilaga 2 och 4. Lars Östman uttalar sig även en andra gång inför RIN:s beslut. Där står han kvar i sin bedömning han gör i bilaga 4. För att se Östmans andra uttalande se bilaga 5. (Oskbilaga2 och Oskbilaga3 2004, se bilaga 2 och 3)

Utöver det kompletterade ÖSK även med ett inlägg av Rolf Rundfelt som är ledamot i Redovisningsrådet och även professor i redovisning vid Linköpings Universitet. (Kompletterig 2004, hela rapporten)

Rolf Rundfelt pekar framförallt på två punkter. Den första är Redovisningsrådets rekommendation nr 28, om statligt stöd. Grundregeln är enligt Rundfelt att ett statligt stöd eller bidrag skall redovisas som intäkt när det villkor som är förknippade med utbetalningen är uppfyllda. Bidraget skall alltså redovisas som intäkt även om det senare kan återbetalas. Ett exempel som Rundfelt ger är det stöd som gavs till Saab för utveckling av flygplan. Rundfelt skriver följande. *”Detta stöd var förknippat med ett villkor om återbetalning i takt med försäljningen av ny tillverkade plan. Villkoren kan vara sådana att återbetalning görs med ett större belopp än stödet. Trots det skall hela stödet tas upp som tillgång och den återbetalning*

som sker redovisas som en kostnad i samband med att försäljning sker.” (Kompletterig 2004, hela rapporten)

Visserligen skall RR28 tillämpas av noterade företag men regeln får också tillämpas av andra företag.

Rundfelt nämner ytterligare rekommendationer i sitt uttalande vilka visar på att ÖSK kan redovisa hela summan på 5.550.000 kr som en tillgång, och att återbetalning inte kan göras förens en försäljning av spelare sker.

För att läsa hela Rolf Rundfelts uttalande se bilaga 5. (Kompletterig 2004, hela rapporten)

Den 12 januari 2005 beslutade RIN att bevilja ÖSK prövningstillstånd. Ärendet prövades sedan av RIN och förbundet hade i det här fallet rätt att själva ge sin åsikt. (Rin_uttalande 2005, se hela rapport)

Efter att RIN beslutat om att pröva ÖSK:s överklagan fick alltså Fotbollsförbundet möjlighet att komma med egna kommentarer, vilket man också gjorde. ÖSK kom i sin tur med ett svar till förbundets kommentar. Förbundet och ÖSK kommenterade sen varandras åsikter innan RIN slutligen kom med sin rapport. Men eftersom RIN i sin slutliga rapport återger det viktigaste åsikterna som ÖSK och förbundet har i dom avgörande frågorna, valde vi att inte ta med dessa i empirin. För att se fullständiga rapporter från förbundet och ÖSK se (Förbund_inlaga 2005, Öskinlaga 2005, Inlaga_kompl 2005, Osksvar 2005, förbundsvar 2005 och förbundbilagor 2005, hela rapporter)

4.7 Riksidrottsnämnden

Den 18 februari 2005 lämnar Riksidrottsnämnden det slutliga beskedet angående ÖSK:s överklagande från Appellationsnämnden. Man har tittat på de huvudpunkter ÖSK lade fram i sin överklagan och bedömt dessa i samband med Förbundsstyrelsens inkomna yttrande.

RIN gör följande bedömning i sitt beslut:

I frågan om appellationsnämndens ledamöter:

ÖSK hävdade i sin överklagan att två personer som deltog i Appellationsnämnden inte besatt ”dokumenterad ekonomisk sakkunskap” och att man därför inte uppfyllde reglementets

uttalade krav. RIN anser att dessa två ledamöter, den ene yrkesdomare och den andre organisationskonsult och f.d. personaldirektör, besitter den nödvändiga ekonomiska sakkunskapen och går alltså emot ÖSK i denna fråga.

I frågan om hur ÖSK Spelarinvest AB:s investering skulle ha bokförts:

ÖSK:s tolkning

En förutsättning för att klubben ska bli skyldig att betala tillbaka pengar till bolaget är att ÖSK överhuvudtaget bestämmer sig för att överlåta en spelare. ÖSK:s spelarförsäljningar har generellt sett varit vinstgivande. ÖSK menar att appellationsnämnden inte berört det faktum att ÖSK inte behöver belastas med förluster som påverkar det egna kapitalet om inte man själv beslutar om detta. Den lösning som Appellationsnämnden angivit är inte heller förenlig med den rekommendation som Redovisningsrådet har gett ut om avsättningar. (RR16) En avsättning får inte göras förrän den händelse har inträffat som utlöser skyldigheten.

Förbundsstyrelsens tolkning

Spelarna utgör en immateriell anläggningstillgång. Dessa får inte skrivas upp i den ordinarie redovisningen. Spelarna får inte heller omvärderas vid en partiell avyttring. En sådan omvärdering skulle innebära att uppskrivningsförbudet kringgås i strid mot både svensk och internationell praxis. En partiell avyttring medför att det bokförda restvärdet för varje spelare hade bort reduceras. ÖSK:s bank har också ansett att det bokförda värdet på spelartruppen minskat på grund av samarbetsavtalet med Bolaget, och att man i alla fall borde gjort en justering proportionellt mot bolagets investering och ÖSK:s anskaffningsvärde, vilket skulle ge en nedskrivning med 1,165.000kr.

Enligt avtalet mellan bolaget och föreningen har ÖSK rätt att i kontrollbalansräkningen ta upp värdet av spelarna till högre värde än i ordinarie bokslut. Med hänsyn till att spelarvärdet tas upp till det högsta av överlåtelsesumman (förvärvskostand, den summa man betalar för t ex en spelare) respektive oavskrivet anskaffningsvärde anser förbundsstyrelsen att spelarvärdet i kontrollbalansräkningen skall tas upp till 6.800.000 kr (se bilaga 1) istället för att göra som ÖSK gjort, d.v.s. att ta upp hela summan av det bokförda värdet,(3,206,000) och bolagets investering (5,550,000) vilket motsvarat ett belopp som är 1,955,000kr för högt. Man skulle också kunna tillämpa avsättningsmodellen (skuldreservering eller nedjustering) som

appellationsnämnden ansåg. Eftersom sannolikheten att en spelare som bolaget investerat i kommer att säljas ger detta ett utflöde av resurser från ÖSK. Åtminstone tio av de spelare bolaget investerat i skulle ge ett belopp motsvarande bokförda restvärdet, och av detta skulle en tredjedel tillfalla bolaget, vilket motsvara ca en miljon kronor.

RIN:s bedömning

Bolagets tillskott bör ses som att man helt eller delvis köper in sig i spelartruppen. ÖSK har dock valt att tillgodoräkna sig hela det tillskjutna beloppet och samtidigt behålla spelarnas bokförda värde intakt ($5,500,000 + 3,206,000 = 8,756,000$) innebär då att ÖSK mot givna regler har tagit upp dolda värden hos spelartruppen i balansräkningen. Det är inte tillåtet att ta upp någon av den dolda reserv som kan finnas vid en bedömning av en spelares verkliga värde i jämförelse med bokföringsvärdet. ÖSK hade enligt reglerna kunnat byta ut det bokförda anskaffningsvärdet för en spelare mot motsvarande ersättning från bolaget i de fall där ersättningen var högre än det bokförda värdet, men en sådan metod kan inte leda till ett högre spelarvärde än sammanlagt 6,800,000kr. ÖSK har därmed tagit upp spelartruppen till ett värde som var 1,955,000kr för högt.

Frågan om oredovisad kostnad för fjärrvärme

RIN anser det ostridigt att ÖSK inte har tagit upp någon upplupen skuld för fjärrvärme i kontrollbalansräkningen. Sydkraft har levererat fjärrvärme under både hösten 2003 och vinter 2004 till ÖSK:s arena Eyravallen. ÖSK har pekat på oklarheter i hyresavtalet om vem som ska svara för denna kostnad. Någon faktura från kommunen för kostnaden har inte fått såväl före som efter dagen för kontrollbalansräkningen. I början av oktober accepterade dock ÖSK, i en förlikning med kommunen att betala en skuld för fjärrvärme på 1,148,000kr. Med bakgrund till denna uppgörelse anser RIN att ÖSK enligt god redovisningssed borde ha tagit upp motsvarande post på kontrollbalansräkningens skuldsida.

Beslut

I likhet med Appellationsnämnden anser alltså RIN att ÖSK vid tidpunkten för kontrollbalansräkningen hade ett negativt eget kapital. ÖSK uppfyllde därmed inte kriterierna för elitlicensen. Därmed skall man enligt 9 kap 3 § andra punkten i Fotbollsförbundets tävlingsbestämmelser flyttas ned en serie. Riksidrottsnämnden beslut får inte överklagas.

För ett enklare kunna förstå den ekonomiska situationen ÖSK hade redan innan elitlicensen infördes gjorde vi enkel sammanfattning som kan ses nedan. Det handlar inte om en komplett historik över ÖSK:s ekonomi dessa år utan det är bara tänkt att ge stöd i förståelsen över ÖSK:s mycket dåliga ekonomiska situation för att bättre förstå vilken grund som fanns när licensnämnden underkände ÖSK:s elitlicens 2005. (RIN_Beslut 2005, hela rapport)

Även om tidigare ekonomiska bekymmer inte ska spela in i dom beslut som tas rörande ÖSK:s balansräkning menar kritiker att just den usla ekonomi klubben haft dom senaste åren var en av anledningarna till att förbundet ville ha ut ÖSK.

4.8 Sammanfattning över Örebros ekonomiska situation

1998 Örebro SK sålde sina stjärnor Daniel Tjernström till AIK för närmare fem miljoner kronor och Dan Sahlin till Ålborg för en miljon kronor, pengar som för ÖSK är helt avgörande för ett plusresultat. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

1999 Under året ökade ÖSK:s personalkostnader kraftigt men inga stora spelarförsäljningar görs. Johan Wallinder säljs till Helsingborg för en miljon kronor. Trots det blev underskottet för året nära fem miljoner kronor. Här grundläggs krisen för Örebro SK. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

2000 Mats Rubarth säljs till AIK för 2,5 miljoner kronor. Den s.k. Öboaffären, där man i en mycket omdebatterad uppgörelse sålde träningsplanerna i närheten av arenan Eyravallen, ger en intäkt på 6,8 miljoner kronor trots att kommunen stod som ägare och flera andra klubbar tränade på planerna. En livräddande affär för ÖSK. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

2001 Anfallaren och stjärnan Niklas Skoog säljs till Malmö FF för 7 miljoner kronor, Sveriges då största inhemska spelaraffär någonsin. Trots detta redovisar man i bokslutet per 31/12-2001 -914 000 kronor i negativt eget kapital Föreningen tvingas av licensnämnden att genomföra en handlingsplan för hur det negativa kapitalet ska elimineras, som sedermera godkänns. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

2002 ÖSK gör ett resultat på - 3,4 miljoner kronor, och i bokslutet per 31/12-2002 redovisade föreningen åter ett negativt eget kapital, som då trots handlingsplanen från föregående år hade ökat till - 4,437 miljoner kronor. ÖSK tvingas genomföra en kontrollbalansräkning sommaren därefter som fotbollsförbundet godkänner. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

2003 Inga stora spelarförsäljningar görs. Årets resultat slutar med -7,6 miljoner kronor. Bokslutet per 31/12-2003 visade återigen på ett utökat negativt eget kapital, denna gång på -

7,644 miljoner kronor. Ny kontrollbalansräkning genomförs sommaren efter. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

2004 ÖSK anser sig ha klarat kontrollbalansräkningen, bland annat med hjälp av att bolaget Spelarinvest i augusti 2004 köper in sig i spelartruppen för 5,5 miljoner kronor. Licensnämnden tyckte annorlunda och godkände inte kontrollbalansräkningen. (Räddning 2004, kap1 sid 6)

5 Resultat

Diskussionerna i resultatet, analysen och slutsatsen baseras på dom telefonintervjuer som gjorts med Rose-Marie Frebran, styrelseordförande i Örebro SK, och Kenneth Thallinger, ordförande i Licensnämnden. (Frebran Telefonintervju, Thallinger Telefonintervju) Även dom teorier och sammanställd information som tagits upp tidigare i teori och empiri avsnitt används som underlag för diskussionerna.

Vi har i empirin beskrivit händelseförloppet i fallet och vilka punkter som har hanterats utav de olika nämnderna. I resultatet ska vi nu ta fram de punkter som var mest svårtolkade och i slutändan avgörande för Riksidrottsnämnden slutliga beslut. Dessa kommer vi sedan att i analysen gå in djupare på för att se dels vad ÖSK och nämnderna har för åsikt, men även för att se vilka tolkningar som finns och om dessa kan styrkas genom elitlicensens regler.

5.1 Tre avgörande punkter

Efter att ha gått igenom empirin och studerat framförallt RIN:s beslut så ser man att det som i slutändan blev avgörande i detta fall kom att handla om följande tre huvudpunkter.

- Hade de två ledamöterna i Appellationsnämnden ekonomisk sakkunskap?
- Hur skulle ÖSK ha bokfört de 5.550.000kr man fick efter att ha sålt andelar i spelartruppen till spelarbolaget?
- Skulle ÖSK ha tagit med en skuld för fjärrvärme till Eyravallen i sin kontrollbalansräkning?

6 Analys

I analysen kommer vi att diskutera kring det som vi tagit upp i empirin och resultatdelen. Vi kommer att grundligt gå igenom dom huvudpunkter och tolkningar som till slut föll avgörande för utgången, och föra en diskussion kring bedömningen och den regelmässiga tolkningen i dessa punkter.

6.1 I frågan om okunskap i Appellationsnämnden

Vad som menas med sakkunskap skiljer sig beroende på om du frågar nämnderna eller ÖSK, men det är just bedömningen av betydelsen av sakkunskap som är hela problemet i den här frågan. I appellationsnämnden ska det sitta med 1 ordförande, 1 vice ordförande och 3 ledamöter vilket vi har redogjort för i uppsatsens bakgrund. Två av dessa hoppade av på grund av jäv vilket gjorde att det bara var dom 2 kvarvarande ledamöterna som bedömde ÖSK:s överklagan tillsammans med ordföranden. Med jäv menas att två av ledamöterna hade anknytning till ÖSK och därför ansågs kunna ha anledning att vara partiska i sin bedömning. Två av dessa hade enligt ÖSK inte tillräcklig kunskap inom ekonomi för att kunna göra en korrekt bedömning av fallet. Den ena ledamoten var yrkesdomare och den andra var organisationskonsult. Kenneth Thallinger, ordförande i Licensnämnden säger att om en yrkesdomare får döma mål om ekonomisk brottslighet, är han också kvalificerad för att bedöma det här fallet och menade på att organisationskonsulten utan tvivel även han besatt tillräckliga kunskaper. Thallinger hänvisade också till det faktum att dessa personer blivit framröstade av Fotbollsförbundet för att just kunna sitta med i bedömning av sådana här frågor kring elitlicensen.

ÖSK menar att sakkunskap inom ekonomi innebär att man måste ha akademiska kunskaper inom ämnet och dessutom fem års arbetserfarenhet. I reglerna för elitlicensen står att i Appellationsnämnden ska ordföranden besitta juridisk och övriga ledamöter ekonomisk sakkunskap. Vad som ordagrant menas med sakkunskap verkar dock vara en bedömningsfråga. I empirin framgår det att RIN valde att gå på Appellationsnämndens linje kring denna fråga och ansåg att dessa två personer hade tillräcklig kunskap inom ekonomi.

En sökning i nationalencyklopedin ger följande förklaring: ”*stor faktisk kunskap på visst område*”. Klart är att det råder en oenighet mellan parterna i vad som exakt omfattas i uttrycket ”*ekonomisk sakkunskap*”.

6.2 I frågan om bokföringen av spelartruppen

Problemet i denna fråga är hur ÖSK skulle ha bokfört hela beloppet på 5.550.000 kr som man fick vid försäljning av andelar i spelartruppen till bolaget. Det här är den mest svårtolkade frågan och det finns möjligheter till olika bedömningar på hur detta skulle ha hanterats korrekt. Ett problem i frågan är hur avtalet mellan ÖSK och Bolaget ska tolkas, nämnderna menar på att man sålt spelarandelar och att ÖSK därmed inte längre äger spelarna till 100 %. ÖSK menar att avtalet är upplagt som optioner där man sålt vinstandelar till Bolaget som för dessa erlagt en premie.

Appellationsnämnden menade i denna fråga att ÖSK skulle ha gjort en skuldreservering alternativt en nedskrivning av spelartruppens bokförda värde. Reglerna för elitlicensen är klara på att man endast får bokföra anskaffningsvärdet som en tillgång och detta värde får inte skrivas upp eller bokföras dubbelt. Det står i reglerna för elitlicensen i stycket om uppskrivning att:

”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.”

Vidare kan man läsa i stycket om redovisning vid försäljning av spelare:

”När en spelare säljs eller slutar 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.”

Thallinger menar att det handlar om dubbel bokföring eftersom ÖSK en andra gång bokfört ett värde på spelartruppen. ÖSK hade ett ursprungligt bokfört värde på sin spelartrupp utifrån anskaffningskostnaderna för spelarna på 3.206.000 kr. Genom att lägga på det erhålla beloppet från Bolaget på 5.550.000 kr bokfördes tillgången en andra gång. Totalt i

balansräkningen tog ÖSK alltså upp ett belopp motsvarande 8.756.000kr, man ökar det bokförda värdet trots att man kan se det som att man inte längre äger 100 % av sin spelartrupp efter avtalet med Bolaget.

Appellationsnämnden och RIN anser att ÖSK skall göra en nedjustering eller en skuldreservering, vilket ÖSK menar att man enligt reglerna inte får göra. I Redovisningsrådets rekommendationer nr 16 (RR16) står att:

”en avsättning inte får göras förrän den händelse har inträffat som utlöser skyldigheten”.

Som behandlats tidigare hade ÖSK en avsättning gentemot bolaget och en avsättning får inte göras förens ÖSK säljer en spelare. Förbundet menar att ÖSK har brutit mot regeln om uppskrivning i elitlicensens regler, men ÖSK svarar med att hävda att den lösningen som Appellationsnämnden föreslår inte följer FAR:s rekommendationer (RR16). Förbundet svarar här med att tolka det som att ÖSK kommer att få en skuld eftersom man enligt statistik säljer 2-3 spelare per år. I denna fråga får ÖSK stöd från Rolf Rundfelt, som menar att man inte kan göra en skuldreservering bara för att ÖSK eventuellt kommer att sälja en spelare beräknat på statistik. Det kan mycket väl bli så att ÖSK väljer att inte sälja någon spelare alls.

Rundfelt menar vidare att en nedjustering av det bokförda spelarvärdet som föreslogs som alternativ till skuldreservering, inte heller kan bli aktuell. Detta eftersom det värde som spelartruppen bokförs till är anskaffningsvärdet, ett sådant värde påverkas inte av uppgörelsen med spelarbolaget, anskaffningsvärdet är fortfarande detsamma och därför kan en nedskrivning av det bokförda värdet på spelartruppen även det ses som en tvivelaktig lösning.

Örebro anser inte att man sålt ut några spelarandelar och därmed inte behöver göra en skuldreservation, utan att man utträttat vinstbevis enligt en optionsform och att tillskottet från Spelarinvest ska ses som en betald premie, där bolaget är väl medvetna om riskerna att inte få tillbaka dessa investerade pengar i spelartruppen. Vid optionsförsäljning skall inkomna kapitalet redovisas som en tillgång men man kan inte redovisa framtida betalningsskyldigheter som en skuld. Först när man blir skyldig att betala tillbaka eventuell vinstpremie skall det redovisas som en skuld. ÖSK ska då alltså enligt RR16 vänta tills en spelare säljs innan man bokför en skuld.

6.3 I frågan kring fjärrvärmeskulden

Den sista frågan som fallet behandlar är en eventuell skuld för fjärrvärme som inte fanns med i kontrollbalansräkningen. ÖSK hävdar att oklarheter funnits i avtalet och att det inte framgått att man ska betala fjärrvärmes utan att denna skulle ha ingått i hyran till kommunen. Den nuvarande styrelsen i ÖSK hävdar att man aldrig erhållit några fakturor från kommunen. Ingen förlikning nåddes med kommunen och ÖSK gav upp sina krav på en förlikning med motivering till att man ville gå vidare och jobba för en framtida ekonomisk rekonstruktion i klubben, och en del i denna rekonstruktion innebar att skulden till kommunen, inklusive hyran för fjärrvärme omvandlades till ett villkorat kapitaltillskott med efterställningsklausul.

(Kommunen omvandlade ÖSK:s skuld till ett lån med avbetalningskrav)

Varken ÖSK eller Örebro kommun har gett ut kontrakten eller andra uppgifter om det hyresavtal som gällde för tidpunkten. Den enda handling som gått att få fram är en faktura, som är daterad i augusti 2004, från Sydkraft till Örebro kommun. Den tar upp leverans av fjärrvärme till ÖSK:s arena Eyravallen fr.o.m. september 2003 t o m mars 2004 och beloppet är på drygt 1.190.000kr. Det tas också upp en påminnelseavgift för en tidigare faktura som inte betalats.

Som beskrevs i empirin anser RIN att det är ostridigt att ÖSK inte har tagit upp någon upplupen skuld för fjärrvärme i kontrollbalansräkningen. Sydkraft har levererat fjärrvärme till Eyravallen både under hösten 2003 och vintern 2004.

Eftersom RIN inte fått ta del av avtalet mellan ÖSK och kommunen finns inga möjligheter att bedöma om det fanns orsaker för ÖSK att inte reservera ett belopp som skuld. Därför är det enligt RIN klart att ÖSK enligt god redovisningssed borde ha upptagit en motsvarande post på kontrollbalansräkningens skuldsida.

7 Slutsats

I slutsatsen ska vi försöka summera den information vi fått fram utifrån vårt resultat och vår analys, och försöka se huruvida Riksidrottsnämnden tog ett korrekt beslut när man avslog ÖKS:s överklagande eller om man i själva verket borde ha godkänt ÖSK:s kontrollbalansräkning och givit dom elitlicens för spel 2005 i allsvenskan.

Vi ville i vår problemformulering ta reda på om beslutet att skicka ner ÖSK till superettan var baserat på tolkningsfrågor som lika gärna kunnat ge ÖSK rätt, eller om det fanns en klar grund för RIN: avslag. Det går inte att säga med 100% säkerhet om RIN:s beslut var rätt eller fel eftersom det går att styrka olika tolkningar av fallet med stöd i reglerna. Man skulle lika gärna ha kunnat motivera ett godkännande av ÖSK:s balansräkning som man nu motiverade sitt avslag.

Syftet var att se hur det här fallet har hanterats av dom inblandade parterna. Fallet hade kunnat hanteras på ett effektivare och smidigare sätt, men det beror mer på brister och olika tolkningsmöjligheter av elitlicensens reglemente än att någon av parterna skulle ha hanterat fallet på ett dåligt sätt.

Det finns kritiker som säger att förbundet velat ha ut ÖSK eftersom dom tröttnat på deras dåliga ekonomi dom senaste åren. Den kritiken kan mycket väl ha en viss sanning om man studerar besluten i fallet. Licensnämnden har i sitt beslut t ex en inledning som börjar med en historisk bakgrund kring Örebro SK:s tidigare problem med elitlicensen och sin soliditet. Detta kan tolkas som att tidigare års synder ändå haft påverkan i nämndens beslut. Nämnderna har gått emot varandra i ett par frågor och punkter där man först gett ÖSK fel men som man senare fått tagit tillbaka, ett exempel är frågan om Bolaget var solvent som först licensnämnden menade men som sedan Appellationsnämnden tog tillbaka. Man har i varje nämnd hittat nya punkter att fälla ÖSK på. Det kan se ut som att nämnderna verkligen ansträngde sig för att hitta fel som man kunde sparka ut ÖSK på. Man kan fråga sig om det hade skett samma bedömning och beslut i fallet, om Örebro SK tidigare år haft en balanserad ekonomi, utan tidigare inblandning i Licensnämnden?

8 Diskussion

Som vi redogjort i framförallt analysen är det här ett ytterst svårtolkat fall. Till och med dokumenterat kompetenta experter inom redovisning och ekonomi är oense om utfallet för Örebro SK var korrekt eller ej.

När det gäller sakkunskap i Appellationsnämnden är det en bedömningsfråga kring vad som menas med begreppet. Alltså är det upp till RIN att bedöma om yrkesdomaren och organisationskonsulten hade tillräcklig kunskap för att göra en bedömning. Däremot kan man ifrågasätta RIN:s bedömning, d.v.s. att ledamöterna har tillräcklig ekonomisk sakkunskap. Detta är ett svårtolkat fall inom redovisning och att då inte se till att dom som bedömer fallet utan några tvivel besitter expertkunskaper måste ses som slarvigt. Appellationsnämnden ger inte ÖSK dom bästa förutsättningarna att få sin överklagan bedömd på ett korrekt sätt som man i ett sådant här viktigt beslut borde kunna förvänta sig.

Att riskera att få en ofullständig bedömning på grund av att ledamöterna inte besitter tillräcklig kompetens är inte rättvist mot ÖSK.

I frågan om huruvida ÖSK skulle ha bokfört försäljningen av spelarandelar till bolaget finns två huvudtolkningar. Om ÖSK bör göra en skuldreservering eller en nedjustering enligt elitlicensens regler om uppskrivning alternativt om man ska följa Redovisningsrådets rekommendationer nr 16 som säger att ÖSK inte får göra en avsättning förens man säljer en spelare. Eftersom ÖSK inte har en skuld kan man alltså inte göra en skuldreservering eller nedjustering. Nämndernas teori om att ÖSK bör sälja 2-3 spelare per år enligt statistik kan inte ha någon påverkan. ÖSK får här stöd från en professor i redovisning Rolf Rundfelt, som otvivelaktigt bör besitta tillräcklig kunskap inom ämnet. ÖSK har alltså i denna fråga stöd från gällande redovisningsregler att man har gjort rätt när man inte gjorde en avsättning i balansräkningen.

Elitlicensen är utformad utifrån FAR:s redovisningsrekommendationer, bokföringslagen och aktiebolagslagen, men har sina egna kriterier och anvisningar för redovisning av spelarvärden. Detta komplicerar det ytterligare i detta fallet, då man kan ställa sig frågan om elitlicensens regler kan ställa sig över det man allmänt rekommenderat utifrån FAR:s rekommendationer. Experterna som uttalat sig i fallet menar också att reglerna kring elitlicensen måste tydliggöras för att förhindra att något liknande inte inträffar fler gånger.

Vi anser att det finns två valbara synsätt kring detta fall:

Det första är att ÖSK sen en lång tid tillbaka har haft en otroligt dåligt skött ekonomi och man har inte följt dom handlingsplaner man upprättat för att få elitlicens. Man har även om man enligt redovisningsreglerna gjort rätt, på ett sätt ”blåst upp” sitt resultat för att få det att se bättre ut och det kan inte anses visa en rättvisande bild av ÖSK:s resultat. Dessutom står det klart i elitlicensens regler att man inte får skriva upp det bokförda anskaffningsvärdet med ytterligare belopp, vilket ÖSK gör när man bokför beloppet på 5.550.000 kr som en tillgång. Man kan även ifrågasätta om ÖSK verkligen följt god redovisningssed när man upprättat sin kontrollbalansräkning. Därför är det ett korrekt beslut som nämnderna med RIN som sista instans har tagit. ÖSK klarade inte elitlicensen ekonomiska kriterier och skall då enligt förbundets regler flyttas ner till superettan oavsett om man nu i efterhand i stor utsträckning fått ordning på sin ekonomi.

Ett andra sätt att se på det är att sportsligt vill man ha dom klubbar i allsvenskan som förtjänar att spela där. Det gör ÖSK eftersom man klarade sig kvar i allsvenskan. Elitlicensen infördes för att man också ville ha klubbar som hade en stabil och balanserad ekonomi. Detta hade inte ÖSK och därför utsattes dom helt rätt för den här processen. Men eftersom det egentligen är första gången som elitlicensen prövas på riktigt blev det en lång, utdragen och mycket svårtolkad process. ÖSK har sålt vinstandelar i spelartruppen och fått en premie av bolaget. Denna skall redovisas som en tillgång och enligt RR16 ska inte ÖSK göra någon avsättning. Alltså har inte ÖSK gjort något fel i sin balansräkning. Med bakgrund av detta och det faktum att ÖSK sportsligt klarar kraven och dessutom har fått ordning på ekonomin tack vare en ny styrelse som jobbat hårt, borde man hellre fria än fälla. Det är fel att fälla en klubb som faktiskt fått ordning på ekonomin när det är så oklart kring hur man ska tolka reglerna. Istället för att statuera exempel och offra ÖSK så skulle man därför ha godkänd klubben och därefter sett över rutinerna för elitlicensen för att det vid nästa tillfälle inte skall behöva bli på samma sätt som för ÖSK. I slutändan har man ändå uppnått det som var meningen med elitlicensen och det måste ändå vara det primära målet. Dessutom bör ÖSK:s tidigare ekonomiska bakgrund inte påverka deras elitlicens idag. Visst kan den påverka men den bedömning som nämnderna ska göra är om ÖSK har positivt eget kapital och inget annat.

Om RIN gjorde rätt eller fel när man gav ÖSK avslag är svårt att ge ett 100% säkert svar på. Men den här rapporten visar att man lika gärna som man avlog överklagan, hade kunnat gett ÖSK rätt och därmed låtit dom fortsätta spela allsvensk fotboll. Det hade sannolikt lett till lika stora reaktioner som nu blev fallet, men en sak hade ändå varit säker.

Istället för ett allsvenskt lag med balanserad ekonomi i superettan, hade vi idag haft ett allsvenskt lag med balanserad ekonomi i allsvenskan. Är det inte det som det Svenska Fotbollsförbundet i slutändan strävar mot att ha ?

8.1 Förslag till vidare studier

Under slutet av arbetets gång med denna uppsats har vi funderat över vilka alternativa metoder vi skulle kunna ha använt oss av. Möjligheten att analysera bokslut från andra fotbollsföreningar i Allsvenskan skulle kunna vara ett förslag till vidare studier. Anledningen till det är att Örebro SK långt ifrån är ensamma om en lösning med ett externt bolag som delvis eller helt investerar summor i föreningars spelare. Det skulle därför vara intressant att se hur övriga klubbar har gått tillväga när man gjort sin redovisning av spelartruppen och vad som skiljer sig från ÖSK:s upplägg.

9 Källförteckning

Elektroniska artiklar

Licensbeslut (041108) *Licensnämndens beslut angående elitlicensens ekonomikriterier avseende Örebro SK FK.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig:<
http://www.na.se/_img/pdf/licensbeslut.pdf> (2004-11-08)

ÖSK_överklagan (041122) *Överklagande.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt:
<http://www.na.se/_img/pdf/app_klagan.PDF> (2004-11-22)

App_beslut (041203) *Beslut.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt:
<http://www.na.se/_img/pdf/app_beslut.pdf> (2004-12-03)

Oskklagan (041221) *Överklagande.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt:
<http://www.na.se/_img/pdf/oskklagan.pdf> (2004-12-21)

Komplettering (041227) *Örebro Sportklubb Fotbollsklubb ÖSK:s överklagande av Appellationsnämndens beslut av den 3 december 2004.* (Elektronisk) PDF format.
Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/overklagan_komplettering.pdf> (2004-12-27)

Oskbilaga1 (041221) *Kommentarer till redovisnings- och värderingsprinciper vid upprättande av ÖSK Fotbolls kontrollbalansräkning per 2004-06-30.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig: < http://www.na.se/_img/pdf/oskklaganbilagan1.PDF > (2004-11-21)

Oskbilaga2 (041221) *Uttalande.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig:
< http://www.na.se/_img/pdf/oskklaganbilagan2.pdf >

Oskbilaga3 (041217) *Är Svenska Fotbollförbundet en del av samhället eller kan man ta sig rätten att skapa egna lagar och regler?* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig:
< http://www.na.se/_img/pdf/oskklaganbilagan3.PDF > (2004-12-17)

Kandidatuppsats i redovisning och finansiering vid Södertörns Högskola VT-05
Daniel Jerresand
Mats Johansson
Handledare: Åke Bertilsson

RIN_uttalande (050112) *Riksidrottsnämndens uttalande den 12 januari 2005.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt <http://www.na.se/_img/pdf/rin_uttalande.PDF> (2005-01-12)

Förbund_inlaga (050121) *UTVECKLING AV TALAN.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt <http://www.na.se/_img/pdf/fotbollforbundinlaga.pdf> (2005-01-21)

Öskinlaga (050125) *Ärende RF 1132/04-15 gällande Örebro SK FK – överklagande av beslut av Svenska Fotbollförbundets Appellationsnämnd den 3 december 2004.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt <http://www.na.se/_img/pdf/Inlaga_RIN.PDF> (2005-01-25)

Inlaga_kompl. (050124) *Ärende RF 1132/04-15 gällande Örebro SK FK – Överklagande av beslut av Svenska Fotbollförbundets Appellationsnämnd den 3 december 2004.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/fotbollforbundinlaga_kompl.pdf> (2005-01-24)

Osksvar (050127) *Ärende RF 1132/04-15 gällande Örebro SK FK – överklagande av beslut av Svenska Fotbollförbundets Appellationsnämnd den 3 december 2004.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/osksvar_050127.pdf> (2005-01-27)

Förbundsvar (050127) *Ang. Ärende RF 3211/04-15 gällande Örebro SK FK – Överklagande av beslut av Svenska Fotbollförbundets Appellationsnämnd den 3 december 2004.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/fotbollforbundsvar_050127.pdf> (2005-01-27)

Förbundbilagor (050127) *AKTBILAGA.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/svff_bilagor.pdf> (2005-01-27)

Oskostman (050131) *Uttalande.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <http://www.na.se/_img/pdf/oskostman_050131.pdf>

RIN_Beslut (050218) *Beslut.* (Elektronisk) PDF format. Tillgängligt: <<http://www.rf.se/files/{BDC42FD3-5B1A-4951-A20C-65A137ACAB9B}.pdf>>

Kandidatuppsats i redovisning och finansiering vid Södertörns Högskola VT-05
Daniel Jerresand
Mats Johansson
Handledare: Åke Bertilsson

Räddning (041112) *Räddningar på mållinjen.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig:
< http://www.na.se/_img/pdf/murvel/5TA170041211.pdf > (2004-11-12)

Elitlicensregler (031231) *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig: < <http://www.svenskfotboll.se/files/{CFF25CB3-5F88-4471-B754-F88CF0989D37}.pdf> >

Rfsstadgar (040701) *RF:s Stadgar.* (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig:
< <http://www.rf.se/files/{F0A90FD7-C74B-4504-80F2-05E0F937C741}.pdf> >

Litteratur

Denscombe Martyn, *Forskningshandboken - för småskalig forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (2000), Studentlitteratur Lund

Hartman Jan, *Vetenskapligt tänkande – Från kunskapsteori till metodteori* (1998), Studentlitteratur Lund

Thurén Torsten, *Vetenskapsteori för nybörjare* (2004), Liber Förlag AB Stockholm

Reinecker Lotte & Jorgensen stray Peter. (2000), Liber Förlag AB Malmö. Samfundslitteratur

Artiklar

Malmberg Jonas, *Veckans affärer – Veckans special, Näringslivet bränner krut på fotbollsroutletten* Nr 14 2005 (2005). Sid 27-37

Rundfelt, Rolf (2005). *Att spela boll med miljoner – och en licensförlust som resultat. Balans* utgåva 3 sid 9-10

Uppsatser

Lindström, Joakim et al. (2004). Vad gömmer de allsvenska fotbollsklubbarna sina spelare – *en studie av allsvenska fotbollsklubbarnas redovisning*. Lund: Kandidatuppsats. Sid 9 till 11
Citerar Thorell, P. (1996). *Företagens Redovisning*. Uppsala: Iustus förlag AB

Nilsson, Agneta (2004) *Budgetering vid variationer - fallstudie av två företag*. Luleå: Kandidatuppsats. Sid 8 och 9
Citerar Lekvall & Wahlbin, (1987) *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Förlag AB

Personliga källor

Bo Lundqvist (2005-05-10) Bo.Lundquist@dif.se för hela innehåll se bilaga

Rose-Marie Frebran (2005-05-23) Telefonintervju, för hela innehållet se bilaga

Kenneth Thallinger (2005-05-05) Telefonintervju, för hela innehåll se bilaga

Bilageförteckning

Bilaga 1: Tabell över ÖSK:s spelartrupp.....	1
Bilaga 2: Uttalande från Örebro Spelarinvest AB.....	2
Bilaga 3: Exempel spelarförsäljningar.....	5
Bilaga 4: Uttalande från Lars Östman.....	8
Bilaga 5: Förtydligande från Lars Östman.....	12
Bilaga 6: Intervju Bo Lundqvist.....	15
Bilaga 7: Intervju Rose-Marie Frebran.....	16
Bilaga 8: Intervju Kenneth Thallinger.....	19
Bilaga 9: Uttalande från ÖSK:s Revisorer.....	22
Bilaga 10: Uttalande från Rolf Rundfelt.....	26

Daniel Jerresand

Mats Johansson

Handledare: Åke Bertilsson

Bilaga 1: Tabell över ÖSK:s spelartrupp

Namn	Belopp Spelarinvest	Förvärvskostnad	Bokfört värde 30/6	Högsta Värde
Peter Westman	200 000	312 000	0	200 000
Fredrik Samuelsson	200 000	683 000	341 000	341 000
Gustav Andersson	1000	0	0	1000
Thomas Andersson	1000	0	0	1000
Lars Larsen	200 000	600 000	300 000	300 000
Magnus Samuelsson	200 000	0	0	200 000
Petter Furuset-Olsen	1 300 000	325 000	271000	1 300 000
Fredrik Nordback	200 000	329 000	0	200 000
Per Gawelin	1 000	48 000	0	1 000
Mirza Jelecak	100 000	0	0	100 000
Herish Kuhi	200 000	265 000	0	200 000
Patrik Antonen	200 000	500 000	0	200 000
Mikael Danielsson	1 000	763 000	127 000	127 000
Christian Jonsen	200 000	300 000	250 000	250 000
Joel Riddez	200 000	675 000	563 000	563 000
John Alvbåge	400 000	850 000	425 000	425 000
Niklas Klingberg	400 000	0	0	400 000
Patrik Haginge	400 000	8 000	0	400 000
Jon Lundblad	1 000	356 000	0	1 000
Peter Olsson	200 000	100 000	83 000	200 000
Sinom Nurme	200 000	0	0	200 000
Ricardo Costa	400 000	1 101 000	825 000	825 000
Axel Kjäll	100 000	0	0	100 000
Robert Mambo-Mumba	4 000	0	0	4 000
Joakim Green	60 000	0	0	60 000
Marcus Lidén	60 000	0	0	60 000
Kristoffer Näfver	60 000	0	0	60 000
Emra Tahiri	60 000	0	0	60 000
Per Larsson	1 000	0	0	1 000
Stefan Ehn	0	30 000	20 000	20 000
	5 550 000	7 245 000	3 205 000	6 800 000

Not. Stefan Ehn omfattas ej av andelsbevisen, trots detta redovisas han här eftersom han har ett bokfört värde

Bilaga 2: Uttalande från Örebro Spelarinvest AB

Till Riksidrottsnämnden

Örebro 04.12.17

Är Svenska Fotbollsförbundet en del av samhället eller kan man ta sig rätten att skapa egna lagar och regler?

Örebro SK Fotboll (nedan ÖSK) har under en följd av år misskött sin ekonomi. Under året har man tagit tag i situationen och från medlemmar, allmänhet, näringsliv, kommun och banker fått stöd för ett omfattande arbete som har till mål att få klubbens ekonomi på rätt köl Första steget på vägen var att klara en kontrollbalansräkning med positivt eget kapital per 04.06.30.

I detta läge bildades Örebro Spelarinvest AB (nedan ÖSAB) av ett antal företrädare för näringslivet i Örebro. ÖSAB beslutade att skjuta till det kapital som krävdes, dock max 7.0 MSEK.

Det samarbetsavtal som skrevs med Örebro SK fick sin slutliga utformning efter det att hänsyn tagits till synpunkter lämnade av Kjell Sahlström, SvFF.

Efter det att halvårsbokslutet och kontrollbalansräkningen upprättats och ingående granskats av klubbens revisorer (som representerar välrenommerade Öhrlings PricematherhousCoopers) konstaterades att bristen var knappt 5,55 MESK. ÖSAB's insats bestämdes då till just 5,55 MESK. När det gällde revisionen av kontrollbalansräkningen gjordes också en andra granskning (av Lindebergs Grant Thornton). Denna utföll helt i linje med den första granskningen och ÖSK, ÖSAB, kommunen, bankerna och övriga intressenter andades ut. Den första delen av räddningsaktionen var avklarad – trodde man!

Chocken var stor när elitlicensnämnden valde att sätta sig över revisorernas bedömning och inte godkänna kontrollbalansräkningen. Man gjorde det genom att hänvisa insolvens hos ÖSAB. Denna insolvens ansåg man sig kunna bedöma bättre än de lokalt verksamma revisorerna utan att göra efterforskningar om eller med ÖSAB. Fakta är att:

- Enligt erfarna jurister är ett bolag insolvent först när alla möjligheter (t ex genom att ta upp lån eller realisera tillgångar) att i rätt tid betala sina skulder är uttömda.

- De dryga 20-talet intressenterna i ÖSAB är samtliga välrenommerade företag/företagare där samtliga, var och en enskilt, har resurser att låna ut belopp motsvarande den påstådda insolvensen (550.000kr).
- ÖSAB hade ett lånelöfte i bank på 1.0 MESK.
- Vid tillfället för elitlicensnämndens beslut var ÖSK:s fordran på ÖSAB reglerad.

Elitlicensnämnden väljer alltså att göra en tolkning av begreppet insolvens som inte överensstämmer med den tolkning som är allmänt accepterad av jurister och revisorer.

När chocken lagt sig beslöt ÖSK att överklaga till Appellationsnämnden. Juridisk expertis kopplades in och deras samstämmiga bedömning var att ÖSK utsatts för ett justitiemord. Elitlicensnämnden har helt enkelt fel när det gäller synen på ÖSAB:s insolvens.

Efter ett omfattande arbete med skriftlig dokumentation och muntlig förhandling kommer så Appellationsnämndens ”dom”: avslag för ÖSK – igen! Enligt Appellationsnämnden har Elitlicensnämnden visserligen haft fel i sin tolkning av insolvens, men istället underkänns den av två revisionsbyråer godkända kontrollbalansräkningen med hänvisning till att ÖSK borde i bokslutet göra en reservation för eventuella framtida förluster vid spelarförsäljningar. Detta trots att:

- Man bokfört spelarinköp på det sätt SvFF rekommenderat
- Oavskrivna inköpskostnader för spelarköp bara finns för 10 av truppens 29 spelare d.v.s. för 19 spelare finns bara möjlighet att tjäna pengar – inga risker att förlora.
- Inköpskostnader för dom 10 ”bokförda” spelarna var sammanlagt 5,1 MESK – det bokförda värdet 3,2 MESK.
- Avtalet med ÖSAB stipulerar att vid en spelarförsäljning både ÖSK och ÖSAB ska ha tillbaka sina resp. inköpskostnader och därefter dela eventuella överskott.

Appellationsnämnden (där ledamöterna besatt dokumenterad juridisk, men ingen ekonomisk, expert kunskap) anser sig alltså kunna göra en bedömning om utfallet om framtida spelarförsäljningar och att detta utfall kommer att ge förluster inte bara förhållandet till inköpsvärdena, utan också i förhållandet till aktuella bokförda värden.

Dessutom anser man sig också veta att dessa förluster är större än ÖSK:s vinster på den majoritet av spelare (19 av 29) som är bokförda till 0 kr.

Sammanfattningsvis måste man konstatera att först Elitlicensnämnden och sen Appellationsnämnden tolkar gällande regler ”som fan läser bibeln”. D.v.s. man har på förhand bestämt sig för att inte godkänna kontrollbalansräkningen. Sedan hittar man först ett skäl (i Elitlicensnämnden) till underkännande. När detta skäl visar sig uppenbart oriktigt gör man ett nytt försök (i Appellationsnämnden) genom en expert bedömning inom ett område där man saknar kompetens. Den bedömningen görs ur den allra mest negativa utgångsvinkeln och får långtgående sportsliga och ekonomiska konsekvenser. Konsekvenser inte bara för ÖSK utan för ÖSAB, kommun, banker, näringsliv och privatpersoner.

Är det verkligen rimligt att dessa två instanser inom SvFF, genom att sätta sig över revisorernas bedömningar, kan skapa sig egna lagar och regler med konsekvenser inte bara för fotbollssverige utan samhället i övrigt?

Med bästa hälsning

Örebro Spelarinvest AB

Curt Gruvaeus, ordf.

Bilaga 3: Exempel spelarförsäljningar

Kommentarer till redovisnings- och värderingsprinciper vid upprättande av ÖSK Fotbolls kontrollbalansräkning per 2004-06-30.

**Denna skrivelse användes som bilaga till Föreningens överklagande till
Riksidrottsnämnden och lämnades på begäran av ÖSK styrelse från revisionsbyrån
Öhrlings Pricewaterhousecoopers.**

I fyra exempel visas effekten på Föreningens (ÖSK) ställning vid en försäljning av spelare till annan förening.

Förutsättningar:

- En spelare som har kontrakt med Föreningen på tre år.
- Spelaren säljs till annan förening efter avslutad säsong år 1 i januari år 2.
- Föreningens anskaffningsvärde uppgår till 300 000 kronor.
- Bokfört värde efter 1 år 200 000 kronor.
- Spelarbolaget har åsatt ett värde på spelaren med 1 300 000 kronor.
- Totalt anskaffningsvärde för spelaren 1 600 000 kronor.
- Fördelning av överskott, 70% till Spelarbolaget och 30% till Föreningen.

Exempel 1 där både Spelarbolag och Föreningen får tillbaka mer än vad de satsat

Försäljningspris: 2 000 000 kr.

Spelarbolaget får då först 1 300 000 kr samt 70% av överskottet på 400 000 kr, dvs 280 000 kr, totalt får Spelarbolaget 1 580 000 kr och gör en vinst på 280 000 kr.

Föreningen får först behålla 300 000 kr samt 30 % av överskottet på 400 000 kr, d.v.s. 120 000 kr, totalt får Föreningen behålla 420 000 kr och gör en vinst med 220 000 kr, eftersom bokfört värde var 200 000kr efter avskrivning utifrån kontraktstid.

Exempel 2 där både Spelarbolag och Föreningen får tillbaka vad de satsat

Försäljningspris: 1 600 000 kr.

Spelarbolaget får tillbaka 1 300 000 kr, och gör varken vinst eller förlust på affären.

Föreningen får behålla 300 000 kr, och gör en vinst med 100 000 kr eftersom bokfört värde var 200 000 kr efter avskrivning utifrån ursprunglig kontraktstid.

Exempel 3 där både Spelarbolag och Föreningen får tillbaka mindre än vad de satsat

Försäljningspris: 1 000 000 kr

Det framgår inte av avtalet mellan Spelarbolaget och Föreningen hur fördelningen skall göras när underskott uppstår. I detta exempel har vi antagit att fördelningen av försäljningslikviden sker proportionellt utifrån satsat kapital.

Spelarbolaget får 812 500 kr ($1\,000 \cdot 1300 / 1\,600$) och gör en förlust med 487 500 kr.

Föreningen får behålla 187 500 kr och gör en förlust med 12 500kr, eftersom bokfört värde var 200 000 kr efter avskrivning utifrån ursprunglig kontraktstid.

För att Föreningen skulle få en förlust i ovanstående exempel krävs att försäljningspriset till en annan förening uppgår till 1 065 000 kr eller mindre vilket motsvarar 66,6 % av det totala anskaffningsvärdet för spelaren. Hade spelaren blivit såld efter år 2 då hade föreningen gjort en vinst. För att en förlust skulle inträffa år 2 krävs att försäljningspriset till en annan förening uppgått till 533 000 kr eller mindre vilket motsvarar 33,3% av det totala anskaffningsvärdet.

I ett annat exempel visas vad effekten blir på Föreningens ställning vid en försäljning av en spelare som är en tillgång med inte bokförd något värde.

Förutsättningar:

- Kontrakterad spelare i Föreningen.
- Föreningens anskaffningsvärde uppgår till 500 000 kr.
- Bokfört värde 0 kr.
- Åsatt värde i Spelarbolaget 200 000kr.

Försäljningspris: 500 000kr.

Spelarbolaget får 142 900 kr ($500 \cdot 200 / 700$) och gör en förlust med 57 100 kr.

Föreningen får behålla 357 100 kr ($500 \cdot 500 / 700$) och gör en vinst med 357 100kr, eftersom bokfört värde var 0kr, då spelaren redan var fullt avskriven.

Bilaga 4: Uttalande från Lars Östman

Av Örebro Sportklubb Fotbollsklubb har jag fått uppdraget att från redovisningssynpunkt uttala mig om Svenska Fotbollsförbundets prövning av föreningen, nedan benämnd ÖSK, i fråga om den s.k. Elitlicensen.

Jag har tagit del av följande handlingar: Samarbetsavtal mellan ÖSK och Örebro Spelar Invest AB, Licensnämndens beslut av 8 november, ÖSK:s överklagande av 22 november, Appellationsnämndens beslut av 3 december, Svenska Fotbollsförbundet ”Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier”, inklusive bilagor.

Om mig själv vill jag meddela följande. Sedan 1982 är jag professor i företagsekonomi vid Handelshögskolan i Stockholm med inriktning på redovisning och finansiering. Jag har sedan dess också verkat i den svenska redovisningens normgivande och uppföljande organ. Jag har varit vice ordförande i Bokföringsnämnden, ordförande i Redovisningsrådet och är nu vice ordförande i Panelen för finansiell bevakning.

Bakgrund

De goda ambitionerna med elitlicenssystemet är ur redovisningsmässig synvinkel inte lätta att förverkliga. Den kanske mest betydelsefulla resursen, spelartruppen, medför ett intrikat redovisningsproblem. Hur denna fråga löses blir ofta det mest avgörande för balansräkningen i en elitklubb, och således också för storleken på redovisat eget kapital. Särskilt blir denna fråga brännande när en kontrollbalansräkning skall upprättas, vilket ju är fallet i föreliggande ärende. Generellt utmärks kontrollbalansräkningar av att tillgångarna kan komma att värderas på basis av tänkbara försäljningsvärden, snarare än vilka utgifter företaget haft. Det är också en hållning Fotbollförbundet i stort intagit genom att ange Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s vägledning för kontrollbalansräkningar som riktmärke.

I sina tillägganvisningar för hur en kontrollbalansräkning skall upprättas inför emellertid Fotbollförbundet en otydlighet på en mycket avgörande punkt. Å ena sidan finns den övergripande hänvisningen till FAR:s vägledning. Där framhålls att nettoförsäljningsvärden

kan utgöra en värderingsgrund. Värdering av spelarrättigheter med utgångspunkt från vad det skulle ge på marknaden kan ses som exempel på detta. Å andra sidan innehåller tilläggsanvisningarna regler om redovisning av värdet på rättigheter för spelare, där hela utgiften har redovisats som kostnad vid förvärvet och således inte fördelats över tiden. Det sägs att det då ändå är tillåtet att fördela utgiften över tiden i kontrollbalansräkningen trots att det inte skett tidigare. Rubricering och text skapar osäkerhet. Innebär det att man för den dominerande posten spelarrättigheter helt och hållet avviker från den generella huvudregeln som preciserats inledningsvis? Eller har tilläggsanvisningen en mer inskränkt betydelse och utesluter inte alls att försäljningsvärden är en tänkbar värderingsgrund för vissa eller alla spelarrättigheter?

Ytterligare redovisningsproblem uppstår när fotbollsklubbar omger sig med bolag som investerar i spelare som föreningen utnyttjar. I Licensnämndens behandling av ÖSK:s fall var kreditvärdigheten för fordran på investerarbolaget den kanske mest uppmärksammade frågan. Sedan denna fråga får anses ha blivit avklarad kvarstår ett redovisningsmässigt huvudproblem: ÖSK har upptagit spelartruppen i kontrollbalansräkningen till ett värde av 3.206.000 kronor. Borde ÖSK ha reducerat detta värde på något sätt till följd av investerarbolagets inträde? D.v.s. : är eller är inte beloppet 3.206.000 kronor godtagbart i kontrollbalansräkningen sedan ÖSK och investerarbolaget träffat sitt avtal?

Är kontrollbalansräkningens belopp för spelarrättigheter godtagbart?

Om man i linje med FAR:s vägledning väljer utgångspunkten att möjliga nettoförsäljningsvärden skall vara värderingsgrund för spelartruppen kan överenskommelse med investerarbolaget sägas innebära att ÖSK överlåter vissa finansiella rättigheter till bolaget. Det kan emellertid mycket väl vara så att 3.206.000 kronorna i ÖSK:s balansräkning ändå är godtagbara med hänsyn till marknadsvärdet på det kvarvarande rättigheterna som ÖSK har för sina 29 spelare, i synnerhet som 19 av dessa 29 spelare inte är direkt berörda av avtalet. I så fall fordras inte någon reduktion av spelartruppens värde i balansräkningen.

Med hänsyn till innehållet i tilläggsanvisningarna kan man inte utesluta en värdering på huvudsaklig basis av anskaffningsvärden, d.v.s. havda utgifter. Behovet av eventuell får då

avgöras på två grunder. Det enda är värdet av att spelaren verkar i föreningen, det s.k. nyttjandevärdet. Genom att spela för ÖSK medverkar dom till att föreningen och dess lag hålls igång. Det kan vara svårt att fastställa ett praktiskt värde för en individuell fotbollsspelare utifrån detta men synsättet är ändå viktigt att markera för helhetens skull. Den andra grunden är återigen tänkbara nettoförsäljningsvärden: kan starka skäl anföras för att det har nedgått under bokfört värde talar mycket för en reduktion. Den skall i så fall ske omedelbart, inte i samband med en eventuell senare försäljning.

I ÖSK:s fall finns därvid till att börja med förhållandet av 19 spelares värden överhuvudtaget inte återspeglas i den aktuella kontrollbalansräkningen. Den omständigheten allena kan bara motivera ett högre värde än det nu redovisade. För det 10 spelare som omfattas av det nyligen träffade avtalet med investerare bolaget gäller följande. Så länge spelaren finns kvar i ÖSK påverkas egentligen inte hans nyttjande värden. Det skall noteras att avskrivningstiden är snabb, vilket motverkar denna risk. Det är mycket möjligt att eventuella identifierade individuella risker av detta slag uppvägs av möjligheten att ta upp värden för de 19 spelare som inte återspeglas i kontrollbalansräkningens redovisade tillgångar.

I sina diskussioner om eventuella behov av nedjustering av tillgångsbeloppet, reservering och skuldföring rör sig Fotbollförbundets båda i närheten av den problematik jag beskrivit ovan. Båda förefaller fästa stort avseende vid det blotta faktum att försäljningen kan komma att ske. Licensnämnden skriver: ”Värdet av denna balanspost (de 3.206.000 kronorna, min anmärkning) borde genom utfärdandet av andelsbevisen för vissa spelare berörda spelare komma att minska enär Föreningen inte längre får behålla 100% av det framtida realiserade värdet av balansposten. Alternativt borde hänsyn ha tagits till det återbetalningsförpliktelser som uppkommer vid spelar försäljningar... Rimligtvis bör i vart fall några av de spelare för vilka andelsbevis utfärdats komma att försäljas framöver”. Appellationsnämnden instämmer: ”...delar Licensnämndens bedömning att en nedjustering bör ske av den post om 3.206.000 kronor som avser balanserade utgifter för spelarförvärv eller att en skuldreservering bör göras av delar av det från bolaget erhållna beloppet 5.550.000 kronor, eftersom det enligt samarbetsavtalet normalt föreligger en återbetalningsskyldighet för Föreningen vid försäljning av spelare.” Därefter menar Appellationsnämnden att en skuldreservering bör ligga närmast

till hands och att en sådan reservering bör bygga på ett antagande att föreningen säljer två-tre spelare per säsong.

Det rättsliga kravet på korrigeringar som minskar en tillgångs redovisade nettovärde är inte knutet till vilka försäljningar som kan komma att ske och när det sker. Kravet uppstår framförallt när det kan prognostiseras relativt tillförlitligt att mindre pengar skulle inflyta än vad tillgången är bokförd till. Bedömningar med denna infallsvinkel har av besluten att döma inte gjorts i någon av nämnderna. Vidare har det inte heller övervägts om behovet av eventuella dylika nedjusteringar kompenseras av möjligheten till tillåtna uppvärderingar, t.ex. av värdet av spelare som inte är beaktade i det 3.206.000 kronorna eller för helt andra tillgångar. Ytterligare har inte det principiella grunderna för en värdering av spelarrättigheter klargjorts varken i Licensnämnden eller i Appellationsnämnden, trots att ÖSK:s inlägga till Appellationsnämnden innehåller synpunkter om dessa grunder.

Slutsatser

Nämnderna kan knappast sägas framföra någon välunderbyggd uppfattning om eget kapital i en kontrollbalansräkning utan en beredning som beaktar ovannämnda förhållanden om tillgångarnas värden. De skriftliga besluten upptar inte några väsentliga överväganden om principer för värdering och om värden i det individuella fallet. Några underlag med sådant innehåll åberopas inte heller. Att värderingsfrågorna behandlas på detta sätt må i och för sig vara förståeligt med hänsyn till det många svårigheterna men det minskar å andra sidan kraftigt möjligheterna att låta bedömningen få långtgående konsekvenser. Enligt min mening saknar dessutom tanken på obligatorisk skuldföring per balansdagen rättsligt stöd.

Svenska Fotbollförbundet har valt att söka bemästra finansiella problem för sporten genom ett regelverk där redovisningsmått som eget kapital är centrala instrument. Jag har funnit, att värderingsprinciperna i detta regelverk behöver förtydligas. I ÖSK:s speciella ärende har jag funnit brister i redovisningsmässig metodik vid nämndernas handläggning. Bristerna kan ha haft avgörande när syftet varit att bedöma om eget kapital i en godtagbar kontrollbalansräkning är positivt eller negativt.

Stockholm den 21 december 2004

Lars Östman

Professor i Företagsekonomi vid

Handelshögskolan i Stockholm

Bilaga 5: Förtydligande från Lars Östman

Örebro Sportklubb Fotbollsklubb, nedan benämnd ÖSK har frågat mig om hur jag önskar komplettera mitt tidigare utlåtande av 21 december 2004, sedan jag tagit del av Svenska Fotbollförbundets inlagor till Riksidrottsnämnden.

I allt väsentligt kvarstår slutsatserna. Jag finner dock skäl att något klargöra bakgrunden till mina ställningstaganden i ett par avseenden.

Jag menar fortfarande, att Fotbollförbundets regelverk behöver förtydligas. Förbundet har valt att uttryckligt ange Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s vägledning för kontrollbalansräkningar som sin övergripande riktlinje samtidigt som punktvisa bestämmelser för spelarrättigheter pekar åt annat håll. Några påtagliga överväganden om sambanden är inte återgivna. Det skapar två problem. Det ena är osäkerheten om det trots allt finns tillfällen där värderingar på FAR:s premisser är möjliga. Måhända finner jag nu den osäkerheten något mindre vid förnyade genomläsningar av Fotbollförbundets regelverk än när jag först tog del av det. Det andra problemet är bristen på avvägd systematik som skulle kunna vägleda beträffande komplicerade realiteter som inte är ovanliga i dagens elitfotboll. Jag tänker framför allt på konstruktionerna med spelarbolag av olika slag. Regelverket är med andra ord tämligen enkelt i förhållande till en svårredovisad verklighet. Det borde vara svårt att bestrida. Jag noterar mest som en illustration att bara Fotbollförbundets egna uppdrag i ÖSK – fallet har resulterat i fyra principiellt olikartade synsätt vad gäller huvudproblem och lösningsansatser.

Det finns här skäl att närmare klargöra grunderna för mitt resonemang om det eventuella behovet av nedskrivningar när utgångspunkten är havda utgifter. Jag behöver då uppehålla mig vid vad jag anser vara den ekonomiska innebörden av det avtal som träffats mellan ÖSK och investerarbolaget. Det är viktigt att skilja mellan den kontraktsmässiga rätten till en

spelare och de finansiella värdena av denna rätt. Det råder inte någon tvekan om att vissa finansiella rättigheter överförs till investerarbolaget nämligen att eventuella framtida intäkter vid en försäljning skall delas på visst sätt mellan ÖSK och investerarbolaget. Men det betyder inte att de kontraktsmässiga gentemot spelaren har förändrats i något avgörande hänseende ur ÖSK:s synvinkel. ÖSK behåller förfoganderätten över alla spelare på sina egna villkor. Fördelen av att det tränar och spelar tillfaller ÖSK, inte någon annan organisation. Villkoren för redovisningsmässig avyttring av rätten till en spelare är inte uppfyllda, när en fotbollsförening utan reservationer kan utnyttja spelaren för han dominant funktion: att träna och spela fotboll. Det vore en annan sak om ÖSK skulle förfoga över spelaren tillsammans med en annan förening. Redovisningen av en tillgång är dessutom inte nödvändigtvis kopplad till äganderätten. Rätten att disponera spelaren och fördelarna att ha honom i föreningen har således inte förändrats på ett sådant sätt att det motiverar uppfattningen att en mer begränsad tillgång redovisas. Avtalet med investerarbolaget bör inte uppfattas så att en partiell avyttring skall redovisas. Samma tillgångar finns kvar i balansräkningen.

Förutsättningarna för dessa tillgångars nettoförsäljningsvärde har dock förändrats. ÖSK har avhånt sig vissa möjligheter till intäkter i samband med att spelarrättigheter eventuellt säljs i framtiden. Intäkterna till föreningen blir mindre än vad det skulle ha varit utan avtal. Det finns därför anledning att pröva behovet av nedskrivning av tillgångarnas bokförda värde mot den nya bakgrunden. Däremot uppkommer inte det principiella problemet att en uppskrivning kan uppstå, om partiella avyttringar sker och hela värdet behålls för den kvarvarande delen.

En annan del av mitt synsätt är att avtalet mellan ÖSK och spelarbolaget i sin helhet inte motsvarar ett avtal om försäljning av spelare. Avsikten har varit att ge ÖSK ett finansiellt stöd, inte att utföra en affärstransaktion på marknadsmässiga grunder. Ett huvudskäl till min uppfattning är att de sammanlagda andelsvärdena förefaller ha bestämts utifrån ÖSK:s kapitalbehov, inte spelarnas marknadsvärde. Det synes mig därför inte motiverat att välja lösningsansatser som bygger på att avtalet har en affärsmässig karaktär. Det är inte heller befogat att uppskatta spelarnas värden med utgångspunkt från de åsatta beloppen vid denna överenskommelse.

Slutsatser

Slutsatserna från mitt första utlåtande kvarstår i allt väsentligt. Ärendet befinner sig nu på ett senare stadium, där det finns skäl att göra ett tillägg. Jag för i mina texter enbart ett principiellt resonemang. Principer av det slag jag nämnt behöver naturligtvis ta sig konkreta uttryck i belopp i det individuella fallet. Det fordrar kunskap om interna förhållanden i ÖSK och om fotbollsmarknaderna för att ha en uppfattning om sådana individuella värden.

Jag vill från dessa utgångspunkter göra ett påpekande om ärendets gång. Vid starten fanns två uttalanden av revisorer om den kontrollbalansräkning som ÖSK avgivit. Det ena uttalandet hade gjorts av ÖSK:s ordinarie revisorer, det andra av en revisor som engagerats speciellt i just denna fråga. För att frånga det på detta sätt professionellt granskade kontrollbalansräkningarna och deras värderingar baserade på intern och extern information borde fordras starka välgrundade argument. Enligt vad jag anfört i mina båda yttranden har det villkoret hittills inte uppfyllts vad det gäller redovisning av spelarrättigheter.

Stockholm den 31 januari 2005-05-25

Lars Östman

Professor i företagsekonomi vid

Handelshögskolan i Stockholm

Bilaga 6: Intervju Bo Lundqvist

Hej

Det är något svårt att svara konkret och korrekt på frågan om vilka de största skillnaderna är, men jag gör ett försök.

Vad som närmast kan jämföras med är väl då ett företag i tjänstesektorn.

Skillnaden består då i hur man kan anställa nyckelmedarbetare, för

fotbollens del spelare och för ett tjänsteföretag t ex konsulter.

I företaget anställs ju medarbetarna genom anställningskontrakt, som är individuella och kan sägas upp av vardera parten på i förväg överenskommet sätt eller genom de arbetsrättsliga lagar som råder.

I fotbollens värld däremot kontrakteras en spelare på en viss tid. Under den tiden kan spelaren inte byta klubb, men kan säljas genom överenskommelse mellan två klubbar (givetvis under förutsättning av att spelaren kommer överens med den nya klubben). När ett kontrakt gått ut har spelaren däremot rätt att gå fritt (enligt Bosmandomen). Spelaren är alltså klubbens egendom under kontraktstiden.

Under kontraktstiden får en spelare inte förhandla med en ny klubb förrän det återstår 6 månader av kontraktstiden. Spelaren har i nästan alla fall en agent som företräder honom i alla förhandlingar. Närmast kan väl fotbollens värld jämföras med den som artister lever i. En annan skillnad är ju att fotbollen lyder under vissa ekonomiska regler som bestäms av UEFA och som skiljer sig från företagsvärlden. Sålunda får en spelare tas upp som en tillgång i balansräkningen till ett totalbelopp som är detsamma som förvärvsbeloppet och som avskrivs linjärt under kontraktstiden. En spelare får emellertid inte uppvärderas till något annat värde än det ovan nämnda, även om man kan bedöma att marknadsvärdet är högre. I företagsvärlden får man ju t ex göra det med fastigheter, vilket är ganska vanligt t.ex. i de sammanhang då förvärvsbalanser skall upprättas. Detta var en orsak till missförstånden i ÖSK-fallet.

Bästa hälsningar

Bosse L

Bilaga 7: Intervju Rose-Marie Frebran

Intervju Rose-Marie, styrelseordförande Örebro SK.

Beslutet att flytta ner ÖSK fastslogs i alla 3 nämnderna, med stöd av detta, anser ni fortfarande att beslutet var felaktigt?

Vi anser beslutet felaktigt, viktigt att nämna är att nämnderna inte var entydiga i sina beslut. Varje nämnd hade olika beslut, framförallt licensnämnden fattade sitt beslut på felaktiga grunder, de fick sig senare en knäpp på näsan av Appellationsnämnden, så de fick lämna tillbaka pengar de tog från oss, 550 000 kr i frågan om spelarbolagets solvens.

Vi delar våra revisorers och experters uppfattning och åsikter, Lars Östman o Rolf Rundfelt o advokater.

Våra revisorer som är oerhört fasta i sina övertygelser kring god redovisningssed i denna fråga.

Våra revisorer hade t ex inte godkänt vårt bokslut om vi gått på RINS beslut.

ex kan du inte göra en skuldreservation om du inte har exakta datum och belopp för skulden i fråga.

Nämnden menar på att det gjorts en dubbel bokföring, det gamla värdet på truppen på 3,2 har byggts på med 5,5miljoner ytterligare?

de talar mycket om värdering och värdering av spelare, så ser inte vi det. För det första får man inte värdera spela, värderingen man får göra rör sig i boksluten om anskaffningsvärdena, en kostnad som man får periodisera för framtiden, det finns inget som säger att det är värdet på spelaren utan du får periodisera en kostnad så vi tycker själva uttrycket är vilseledande.

tankarna kring en försäljning av spelare, Spelarinvest ser det inte som de har investerat i spelare, utan de ser det som optioner som Kan ge en utdelning i framtiden men det är inte säkert. Det är hela tänket, där de betalar en premie. Det är en riksverksamhet, de kommer inte få tillbaks alla sina pengar, förmodligen på sikt. De försäljningar som gjorts har förvisso gett överskott, men de har även betalat i spelare som inte kommer att ge någon försäljningsintäkt

där ex. spelarkontrakt kommer löpa ut och då får de inte ett öre, så hela tänket är optioner.

Därmed har du feltänket i nämnden, som inte är på vår linje i detta fall.

Vi säljer inte spelarandelar enligt oss, utan vinstandelar i spelare som vi förfogar över. Vi väljer när en spelare ska säljas. Vi behöver alltså inte själva belastas med förluster som påverkar det egna kapitalet om vi inte själva beslutar om detta. Lösningen från Appellationsnämnden är inte förenligt med FARS rekommendationer gällande avsättningar, skuldreservation,

Egen anteckning: (RR 16) En avsättning får inte göras förrän den händelse har inträffat som utlöser skyldigheten.

Något märkligt hände vid den muntliga förhandlingen i RIN. Förbundets redovisningsexpert Jan Erikssons menade först att de 5,5 miljonerna från Spelarinvest inte fanns 30juni. VI hade inte det på papper men hade det muntligt den 30juni, Han menade att de pengarna inte överhuvudtaget skulle tas med i bedömningen. Han såg det som partiell försäljning och pengar som kom in senare efter detta datum.

Medan RIN senare bestämde att detta yrkande skulle avvisas, och inte ifrågasättas. Trots detta så av någon anledning hamnar de ändå återigen på Jan Erikssons linje och bygger sitt beslut på detta.

Av någon anledning kan inte nämnden se det som vi och Spelarinvest kommit överens om, d.v.s. optioner. De ser det som en uppskrivning på ngt sätt. De landar på att om man gör så som vi gjort så är det en partiell försäljning.

Fjärrvärmekostnaden, varför gjordes ingen avsättning?

Detta rör sig om en tvist mellan oss och kommunen, där ingen tycktes veta vad som var avtalat, frågan gällde om elen skulle ingå i hyran. Vi var av den uppfattningen att fjärrvärmen ingick i hyran för arenan och redovisade därför inte detta som en skuld i kontrollbalansräkningen. Avtalet var otydligt gällande detta och gick att tolka på olika vis. Kommunen sa sig inte heller ha några fordringar på ÖSK för detta. Dessutom hade vi inga fakturor från varken tidigare perioder eller den perioden för bokslutet att ta hänsyn till. I kontrollbalansräkningen anser vi därför inte att vi skulle ta med detta som en skuld för detta. Vi accepterade dock i oktober 2004 en förlikning med kommunen om detta och avbetalar nu

Kandidatuppsats i redovisning och finansiering vid Södertörns Högskola VT-05

Daniel Jerresand

Mats Johansson

Handledare: Åke Bertilsson

en skuld till kommunen för fjärrvärmens på 1 148 000kr.

ÖSK har haft dålig ekonomi flera år i rad, med ett ökat negativt kapital. Var nedflyttningen inte bara en tidsfråga som skulle ske förr eller senare?

Det är sant att ekonomin inte varit bra och inte heller bra skött tidigare, då försäljningar av spelare räddat klubbens existens. ÖSK har ny styrelse sedan förra året och det är något som vi har berömts för, att klubben nu styrs på ett bättre sätt ekonomiskt. Vi har dessutom fått elitlicens för 2006 vilket bevisar detta och att vi är helt inne på rätt spår.

Kan det faktum att Örebro haft problem tidigare med elitlicensen och misslyckats med handlingsplaner haft en betydelse i utgången?

Det är inte helt omöjligt att det kan ha haft det, det räcker med att kolla på licensnämndens beslut som inleds med en historik kring ÖSK tidigare år.

Era revisorer har godkänt och varit på er sida hela processen, är ni besvikna på deras arbete kring detta?

Nej, vi har delat våra revisorers uppfattning hela vägen, och kommer inte att agera mot dom på något sätt alls. Vi anser att de har haft rätt i sina bedömningar och att förbundet haft fel.

Bilaga 8: Intervju Kenneth Thallinger

FRÅGOR TILL FÖRBUNDET

KENNETH THALLINGER

LICENSNÄMNDEN

INTERVJU 050517

1) Örebro blev som första klubb nekad elitlicens och därmed nedflyttad, var det ett enkelt beslut att ta? Vad var det som gjorde beslutet komplext? ÖSK hade trots allt överklagat två instanser, fått hjälp och stöd från ansedda revisorer.

Inget svårt beslut, däremot var det ganska mycket att ta ställning till och blev utdraget på grund av Att Örebro valde att gå vidare och överklaga till sista instans.

Revisorerna ÖSK anställt kollade inte på Reglementet som finns kring elitlicensen utan på allmänna lagstiftningen inom redovisning. Man utgick inte från de kriterier som gäller för elitlicensen.

Elitlicensen är utformad enligt FAR:s ekonomiska rekommendationer och det går inte att misstolka dessa frågor, det har alla instanser slagit fast. Alla regler i elitlicensen följer FARS rekommendationer, bokföringslagen och aktiebolagslagen, Förutom värderingen av spelare, där elitlicensens kriterier är de som gäller, och där har inte revisorerna satt sig in i, ngt som förefaller ytterst tveksamt.

2) Vad var största felet ÖSK gjorde i sin balansräkning?

Frågan om spelartruppens värde. Spelartruppen, som man tog upp dubbelt i sin redovisning på tillgångssidan, det man gjorde var att man tog upp dels det bokförda värdena på 3,2 miljoner och lade till ytterligare 5,5 miljoner återigen som en tillgång i spelartruppen. Det var inte en uppskrivning eller övervärdering, det var dubbel bokföring.

Sedan fanns fler fel såsom fjärrvärmen och en agentkostnad som var felaktigt bokförda

3) Vad skulle man gjort annorlunda?

Man gjorde en dubbel bokföring av spelartruppen, man skulle inte ha behållit det gamla bokförda värdet 3,2 miljoner kronor utan eliminerat detta alternativt gjort en skuldreservering som andra alternativ.

4) Hur tycker du att ÖSK har skött sin ekonomi? Man har haft problem flera år i rad, kan detta till och med påverkat er i beslutet att skicka ner Örebro?

Den gamla styrelsen har uppenbarligen gjort mycket fel, det är bara att kolla på ekonomin i ÖSK sen elitlicensen infördes, då det negativa kapitalet har ökat drastiskt år för år (siffrorna med eget kapitalet som minskat år för år nämns). Nya styrelsen har också uttalat sig om detta och det kan de flesta dra slutsatsen att de inte haft bra kontroll, däremot har jag inget att säga om nya styrelsen men den förefaller betydligt bättre.

Däremot tas beslutet inte med hänsyn till tidigare år, det är det aktuella nuläget som gäller, det står tydligt i våra föreskrifter, och det är det vi har kollat på det, fall till fall helt enkelt.

Inte det minsta har vi påverkats av tidigare synderna.

Ang. Lars Åke Lagrell mailet där L-Å kan tyckas anse att ÖSK blir nedflyttade på gamla synder så säger han att L-Å inte haft någon påverkan alls på besluten och inte deltagit i dessa beslut som kan ses i likhet med en domstol. L-Å har inte deltagit alls, inte närvarande vid besluten överhuvudtaget.

5) Finns det andra möjliga tolkningar, andra sätt att se på det?

Spelarinvest AB köpte in sig i spelartruppen mot vinstbevis i spelarna, för 5,5 miljoner kronor. Samtidigt behåll man det bokförda spelartruppsvärdet, är detta enligt er en uppskrivning? Finns det andra möjliga tolkningar, andra sätt att se på det?

Det rör sig inte om en uppskrivning, utan en dubbel bokföring på tillgångsidan i balansräkningen, först har man bokfört de 3,2miljonerna som en tillgång och sedan kapitalet från Spelarinvest på 5,5 miljoner också som en tillgång, det ÖSK skulle ha gjort istället var att endast bokföra de 5,5 miljoner i balansräkningen och inte ha kvar det ursprungliga värdet på 3,2 miljoner kronor. ÖSK har rätt i att de beslutar om försäljning av spelare och att man troligen inte säljer en spelare med förlust utefter kriterierna, men man har bokfört detta felaktigt och det är där problematiken ligger.

6) Har Licens- och Appellationsnämnd gjort något fel i granskningen av Örebro SK?

EX. sakkunnigheten i nämnden

Sakkunnigheten i nämnden ansåg ÖSK inte finnas med tillräcklig ekonomisk kompetens, det ansåg Appellationsnämnden fanns och det fastslog även RIN.

Domaren hade stora erfarenheter inom ekonomisk brottslighet och har naturligtvis tillräckliga kunskaper för att bedöma fallet, och vi tog även in fotbollsförbundets revisor som föredragande i Appellationsnämnden.

7) Kommer ni att ändra något i reglementet med erfarenhet av detta ärende?

Det verkar finnas brister och tolkningsfrågor i reglementet kring elitlicensen?

Finns inga brister i reglementet och reglerna kommer inte ändras, däremot tog beslutet alltför lång tid och därför ändras det nu till nästa år att sista instansen blir i Appellationsnämnden.

Bilaga 9: Uttalande från ÖSK:s Revisorer

Kommentarer till redovisnings- och värderingsprinciper vid upprättande av ÖSK Fotbolls kontrollbalansräkning per 2004-06-30

På begäran av ÖSK styrelse lämnar vi våra kommentarer till redovisnings- och värderingsprinciper vid upprättande av ÖSK Fotbolls kontrollbalansräkning per 2004-06-30. Skrivelsen är endast avsedd att användas som bilaga till Föreningens överklagande till Riksidrottsnämnden.

Appellationsnämnden delar Licensnämndens bedömning att en nedjustering bör ske av den post om 3 206 kkr, som avser balanserade utgifter för spelarförvärv eller att en skuldreservering bör göras av delar av det från Bolaget erhållna beloppet om 5 550 kkr, eftersom det enligt samarbetsavtalet normalt föreligger en återbetalningsskyldighet för Föreningen vid försäljning av spelare. Appellationsnämnden anser att det ligger närmast till hands att göra en skuldreservering.

Reserveringen bygger på ett antagande att Föreningen säljer två-tre spelare per säsong. Något belopp anges inte. ”Reserveringen bör utgöras av ett belopp som motsvarar en med rimlig försiktighet uppskattad återbetalning till Bolaget.” Vi delar Föreningens bedömning att någon reservering inte skall göras i räkenskaperna varken som skuld eller avsättning. Vidare delar vi Föreningens bedömning att det inte är någon ansvarsförbindelse utan endast en upplysningsplikt i årsredovisningen att åtagande föreligger vid en framtida försäljning av spelare. Vägledning kan sökas i god redovisningssed, vilket vi bygger vårt ställningstagande på. God redovisningssed har sin utgångspunkt i årsredovisningslagen och redovisningsrådets rekommendationer RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Där definieras skuld, avsättning och ansvarsförbindelse.

- En skuld utgör ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser.
- En avsättning är en skuld som är oviss till förfallotidpunkt eller belopp.
- En ansvarsförbindelse är ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom föreningens kontroll, inträffar eller uteblir eller ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att

det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Vi delar Föreningens bedömning att åtagandet till Bolaget på grund av det erhållna beloppet (5 550 kkr) vare sig skall redovisas som skuld, avsättning eller ansvarsförbindelse. Motivet till detta är att någon förpliktigande händelse som lett till ett åtagande inte har inträffat.

Finansiella rapporter visar den finansiella ställningen vid utgången av rapportperioden och inte en möjlig framtida ställning (RR 16, p18).

Ovanstående innebär att endast de skulder som redovisas i balansräkningen är de som existerar på balansdagen. Endast de åtaganden som uppstått på grund av inträffade händelser, och som föreningen inte kan påverka, redovisas som avsättningar. Föreningen kan undvika en realisationsförlust (försäljningspris – bokfört värde) genom att bibehålla tillgångarna (t ex genom att inte sälja någon spelare). I ett sådant fall finns det inget åtagande för en framtida utgift varför ingen avsättning skall göras (RR 16, p19).

Både Licensnämnden och Appellationsnämnden tyckts ha fört ett annat resonemang.

Appellations- och licensnämnden synes ha bedömt att ett åtagande förelåg vid tidpunkten för kontrollbalansräkningens upprättande och att detta leder till ett framtida utflöde av resurser.

En intressant frågeställning är i vilken utsträckning man vid bedömningen har beaktat dels det inflöde av resurser som torde vara en förutsättning för att ett utflöde skall vara aktuellt dels det förhållandet att Föreningen kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande. Enligt avtal är Föreningen skyldig att återbetala medel till Bolaget vid en försäljning av spelare.

Bolaget och Föreningen erhåller först åsatt värde/ansaffningsvärde för spelaren. Därefter sker en fördelning 70/30. En väsentlig faktor är om Föreningen vid en försäljning av spelare gör en vinst eller förlust. Om en förlust uppstår vid en samlad bedömning av hela spelartruppen bör Föreningen göra en reservering/nedskrivning vid upprättandet av kontrollbalansräkningen. Vi delar Föreningens bedömning att något sådant reserverings-/nedskrivningsbehov inte förelåg vid kontrollbalansräkningens upprättande.

Även om en förpliktigande händelse, enligt Licens- och Appellationsnämndens bedömning, skulle anses ha inträffat vid tidpunkten för kontrollbalansräkningens upprättande kan någon skuld aldrig vara aktuell att bokföra då Föreningen inte har vetskap om varken förfallotidpunkt eller beloppets storlek. Inte heller någon avsättning kan vara aktuell då det

inte är troligt att ett utflöde av resurser (som försämrar föreningens ställning) krävs för att reglera ett åtagande eftersom

föreningen själv bestämmer om en spelare skall säljas. En samlad bedömning av spelartruppen (se nedan) ger inte stöd för uppfattningen att en avsättning/nedskrivning bör göras. Dessutom föreligger svårigheter att på ett tillförlitligt sätt uppskatta beloppets storlek. Appellationsnämnden hänvisar i sin bedömning till att två eller tre spelare säljs per säsong. Föreningen har under 2004 sålt en spelare. Det ekonomiska utfallet av denna försäljning blev att både Bolaget och Föreningen fick tillbaka satsade medel samt att både Bolaget och Föreningen gjorde en realisationsvinst vid denna försäljning. Appellationsnämnden menar att detta förhållande, d.v.s. att återbetalning skett till Bolaget, innebär att en skuldreservering borde ha gjorts i Föreningens kontrollbalansräkning per 2004-06-30. Noterbart är att Föreningen inte drabbades av någon negativ effekt på eget kapital efter det att återbetalning skett till Bolaget.

I fyra exempel visas effekten på Föreningens ställning vid försäljning av spelare (Bilaga 1). En annan intressant faktor är att Föreningen, vid en samlad bedömning av hela spelartruppen, inte anser att något nedskrivningsbehov föreligger. I balansräkningen finns tio spelare upptagna till ett sammanlagt bokfört värde om 3 206 kkr. Dessa spelare har som utgångsläge en kort avskrivningstid baserad på respektive spelares ursprungliga kontraktstid. I spelartruppen finns det ytterligare nitton (19) spelare som inte har något värde upptagit i balansräkningen. Givetvis har dessa spelare ett värde. Om någon av dessa spelare säljs till annan förening då kommer i vart fall detta inte att medföra någon förlust som skulle motivera en nedskrivning av spelartruppens balanserade värde, tvärtom det torde medföra en redovisningsmässig vinst. I bilaga 4 till Svenska Fotbollförbundets "Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier" som behandlar kraven på årsredovisningens utformning sägs: "Avtalade ersättningar till tredje part vid eventuella framtida spelarförsäljningar bör redovisas som ansvarsförbindelse eller not." Anvisningen beskriver hur framtida avtalade ersättningar till tredje part skall redovisas. Utbetalningar till Bolaget torde kunna innefattas i begreppet "tredje part". Enligt FAR:s vägledning för kontrollbalansräkning sägs att syftet med kontrollbalansräkning är att klarlägga företagets ställning och därmed förutsättningar för att bedriva verksamheten vidare.

Lagstiftningen medger att man gör avsteg från de principer som tillämpas vid den ordinarie redovisningen. Detta leder enligt FAR:s vägledning till en mindre konsekvent tillämpning av

Daniel Jerresand

Mats Johansson

Handledare: Åke Bertilsson

försiktighetsprincipen till förmån för en redovisning av ställningen som i större utsträckning baseras på försäljningsvärden. Nämnda värderingsprinciper upprepas även i Svenska Fotbollförbundets ”Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier”.

Örebro 2004-12-21

Irén Frändå

Gerry Ohlsson

Auktoriserad revisor Auktoriserad revisor

Bilaga 10: Uttalande från Rolf Rundfelt

2004-12-27

Till Riksidrottsförbundet

Angående Örebro Sport Klubb (Klubben)

Jag har av advokat Rolf Åbjörnsson blivit ombedd att kommentera en redovisningsfråga som uppkommit i samband med att Svenska Fotbollsförbundets Appellationsnämnd fastställt Licensnämndens beslut att inte bevilja Örebro Sport Klubb licens för spel i allsvenskan.

Min bakgrund är att jag sen 15 år är ledamot i Redovisningsrådet, det vill säga det organ som ger ut rekommendationer som reglerar de börsnoterade företagens redovisning. Jag har också vid ett antal tillfällen medverkat i utredningsarbete för Bokföringsnämndens räkning.

Bokföringsnämnden är den myndighet som utfärdar rekommendationer för företag som inte är börsnoterade.

Som underlag för min bedömning har jag haft tillgång till bland annat Samarbetsavtalet mellan Örebro Sport Klubb och Örebro Spelarinvest samt Appellationsnämndens beslut av den 3 december 2004.

Det frågan gäller är om det är förenligt med god redovisningssed att göra avdrag i en likvidationsbalansräkning för utbetalningar till Örebro Spelarinvest (Bolaget) efter försäljning av spelare. Det utbetalningar som kan aktualiseras är en följd av det avtal som träffats mellan klubben och bolaget. Enligt detta skall nettobehållningen från försäljningen, om inget annat angetts, fördelas med 70 procent på Bolaget och med 30 procent på Klubben. Med nettobehållning avses försäljningssumman efter avdrag för försäljningskostnader och anskaffningskostnader före avskrivningar.

Appellationsnämndens beslut utgår från att det föreligger en återbetalningsskyldighet för Klubben till Bolaget vid försäljning av spelare. Eftersom erfarenhetsmässigt två-tre spelare

säljs varje säsong anser nämnden att reservering bör göras med det belopp som efter försäljningen skall betalas. I likvidationsbalansräkningen skall sålunda redovisas ett belopp som avsättning baserad på förväntade utbetalningar.

Jag tycker man kan ha förståelse för nämndens uppfattning ur ett allmänt försiktighetsperspektiv. Ur redovisningssynvinkel är det emellertid ologiskt. Om det vore så att Bolagets bidrag till Klubben är jämställt med ett lån som skall återbetalas i samband med försäljning av spelare, vilket synes vara nämndens uppfattning, är det svårt att förstå varför en avsättning görs endast för de försäljningar som väntas under nästkommande år. Mer naturligt förefaller det vara att reservera hela beloppet. Det skulle i så fall leda till samma resultat som om det belopp som överförts till Klubben aldrig redovisats som intäkt. Enligt min är det denna fråga som är den primära, det vill säga om det är förenligt med god redovisningssed att redovisa de dryga 5 miljoner kronorna som intäkt i Klubben givet de villkor för återbetalning som Samarbetsavtalet stipulerar.

Det stöd som Bolaget ger Klubben kan ur redovisningssynvinkel jämföras med andra former av stöd, i första hand så kallade villkorlån, det vill säga lån som skall återbetalas om vissa förutsättningar uppfylls. Exempel på villkor är att företaget uppnår viss försäljning.

När det gäller redovisningen av villkorlån och andra stödformer återfinns den mest aktuella vägledningen i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 om Statlig stöd, en rekommendation som skall tillämpas från och med 2003. Grundregeln i RR 28 är att ett statligt stöd eller bidrag skall redovisas som intäkt när det villkor som är förknippade med utbetalningen är uppfyllda. Bidraget skall redovisas som intäkt även om det kan komma att återbetalas. Ett exempel är det statliga stöd som gavs till Saab för utveckling av flygplan. Detta stöd var förknippat med ett villkor om återbetalning i takt med försäljning av nytillverkade plan. Villkoren kan vara sådana att återbetalningen görs med ett större belopp än stödet. Trots det skall hela stödet tas upp som en tillgång och den återbetalning som sker redovisas som en kostnad i samband med att försäljningen sker.

RR28 skall tillämpas av noterade företag men får tillämpas också av andra företag. RR 28 är emellertid inte den enda rekommendation av intresse. 1989 gav Bokföringsnämnden ut en

rekommendation om statliga stöd som företer vissa likheter med RR 28. Året dessförinnan, det vill säga 1988 publicerade Bokföringsnämnden ett uttalande om Redovisning av så kallat utvecklingskapital- Royalty (se BFNU 88:13).

Uttalandet behandlar i första hand utvecklingskapital, det vill säga stöd som är avsett för utveckling och marknadsföring av nya produkter och som beviljas av utvecklingsfonder och vilka normalt är kopplade till krav på återbetalning om vissa villkor är uppfyllda. ”Uttalandet kan tillämpas även på tillskott från andra finansiärer (Industrifonden, STU m.fl.) som gör tillskott med liknande villkor om återbetalning. Uttalandet omfattar de fall då royaltybetalningar inte är begränsad till tillskjutet belopp”.

I sin motivering till uttalandet skriver BFN att den stödform som uttalandet behandlar inte omfattas av BFN:s rekommendation om statliga stöd (trots att uttalandet gavs ut året före rekommendationen förelåg rekommendationen i utkastform) trots likheten med så kallade villkorslån. En avgörande skillnad, enligt BFN, är att återbetalningen av utvecklingskapitalet uteslutande är kopplat till enskilda projekts kommersiella framgång.

När det gäller frågan om huruvida ett tillskott skall intäktsföras eller ej hos mottagaren finns två synsätt. Enligt det ena kan någon realiserad intäkt inte anses föreligga redan då medlen mottas eftersom tillskottet är tänkt att återbetalas. Enligt det andra synsättet föreligger ingen skyldighet att skuldföra gjorda åtaganden. BFN:s bedömning är att övervägande skäl talar för det sistnämnda synsättet, ett synsätt som nämnden menar också tillämpas i praxis.

Utvecklingskapital bör sålunda intäktsföras i sin helhet när det mottas. Återbetalningen skall belasta den period som skyldigheten att erlägga royalty uppstår. Ett undantag från denna regel är om tillskottet är förenat med ett åtagande om viss minsta återbetalning. Skulle så vara fallet skall detta minimibelopp skuldföras om det framstår som sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att utkrävas oberoende av projektets ekonomiska utfall.

Enligt min uppfattning finns det stora likheter mellan det bidrag som Bolaget lämnat Klubben och det utvecklingskapital som BFN:s uttalande behandlar. I båda fallen handlar det om ett bidrag som ges till ett visst projekt (investering i spelare respektive framtagande av en produkt). Bidraget skall återbetalas endast om spelaren säljs respektive projektet blir en kommersiell framgång. Återbetalningen kan komma att göras med ett större belopp än

bidraget. Min slutsats är följaktligen att det är korrekt av Klubben att intäksföra det bidrag som erhållits. Slutsatsen blir densamma om bedömningen istället utgår från den mer ”moderna” rekommendation som Redovisningsrådet publicerat, det vill säga RR 28.

Av såväl BFN:s uttalande som RR 28 framgår att någon avsättning för en framtida återbetalning inte skall ske förrän skyldigheten att betala uppkommer. I Klubbens fall innebär detta att ett avtal om försäljning av spelare skall ha träffats. Detta följer också att den rekommendation som Redovisningsrådet gett ut om avsättningar, RR 16, Avsättningar, Ansvarförbindelser och eventualtillgångar. Av det avsnitt som behandlar definitioner i RR 16 framgår att en avsättning är *ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget.*

Ett centralt begrepp i definitionen är ”inträffad händelse”. Det är alltså inte förenligt med RR 16 att redovisa en avsättning på grund av att företaget förväntar sig en utbetalning innan den händelse inträffat som utlöser skyldigheten. Det är enligt min uppfattning helt klart att en avsättning av det slag som Licensnämnden och Appellationsnämnden förordar inte är förenlig med en tillämpning av RR 16. RR 16 är visserligen i likhet med exempelvis RR 28 tillämplig på i första hand noterade företag. Eftersom BFN inte gett ut någon motsvarande rekommendation är det dock min uppfattning att RR 16 också är tillämplig på icke noterade företag. Ett starkt skäl är att den grundsyn som RR 16 har nära sammanfaller med skattemyndigheternas. Om Klubben skulle yrka ett avdrag för en avsättning knuten till en framtida, icke avtalad, försäljning av en spelare är jag övertygad om att den inte skulle godkännas.