

Södertörns högskola | Institutionen för Samhällsvetenskaper
Kandidatuppsats 15 hp | Företagsekonomi | Vårterminen 2013

Intäktsredovisning

– i elitidrottsföreningar

Av: Angela Lötvall, Robinzon Högstedt
Handledare: Peter Jönsson

Tack till:

Vi vill börja med att tacka våra respondenter för att de tagit sig tid att ställa upp på intervju. De som intervjuats är Lars Ellbrant, ekonomichef på Linköping HC, Christer Hellsten, ekonomichef på Skellefteå AIK, Stina Molander, redovisningsansvarig på MODO Hockey, Nina Bremer, ekonomichef på Växjö Lakers, Lena Mattson, ekonomichef på IFK Göteborg, Robin Lundgren ekonomichef på Helsingborgs IF, Hanna Hägerdal, ekonom på Kalmar FF samt ekonomiavdelningen på Mjällby AIF. Utan deras medverkan hade denna uppsats inte varit möjlig att genomföra. Stort tack!

Vi vill även tacka vår handledare Peter Jönsson för hans råd under uppsatsens gång.

Stockholm, 27 maj

Angela Lötvall

Robinson Högstedt

Abstract

The study tries to get a grip of how the top teams in Swedish football and ice hockey deals with revenue recognition. The purpose of the study was to investigate what kind of problems that may arise in the recognition of revenue and try to explain them. If any problems are found the study wants to investigate whether development of the contracts could be a solution. The idea for this study is based from the case Borussia Dortmund and their problem recognizing the revenue from a sponsorship that extended over five years. They chose to recognize the full amount at the beginning of the contract period and that is incorrect. The correct way would be to accrual the revenue over the five years covered by the contract. The development of the sport business is more and more like a corporation than the classic “old” way that plays sport for fun. The auditing firm PwC has developed a document to facilitate the reporting of revenue for the entertainment industry when commercial agreements tend to be very complicated. To answer the purpose of the study, telephone interviews and email conversations have been used with the accountants and finance managers of the teams. It resulted in a total of eight interviews, four from the football league and four from the ice hockey league. To complement the interviews, the annual reports of all teams in the two leagues have been examined, focusing on the management report, the income statement and the notes that treat revenue. The study is narrowed down to the following elements of the team’s revenues, revenue from sponsorships and advertising, broadcasting, tickets and a small fraction merchandise. The result shows that the teams did not experience any problems with the recognition of revenue and did therefore not require any development of their contracts. However, they reported in different ways depending on the type of revenue. There is no consistency in the recognition; in some cases it is when the invoice is being sent, sometimes the payment and sometimes completing the performance is the critical happening. Sometimes accrual occurs but mostly not, except on the occasions when payment is received under the wrong year. Although since all revenues still fall under the correct fiscal year it plays minor role. The teams comply with the laws and regulations that exist.

Sammanfattning

Studien studerar intäktsredovisningen i idrottens elitverksamhet. Studien är inriktad mot ishockeyns Elitserie och fotbollens Allsvenska. Syftet med studien är att undersöka vilka problem som kan uppstå i intäktsredovisningen och förklara dem. Om problem uppkommer önskade undersökningen ta reda på om ett utvecklande av avtalen skulle kunna vara en lösning. Anledningen till detta val härstammar från Borussia Dortmund och deras problem med att intäktsredovisa ett sponsoravtal som sträckte sig över fem år. De valde att redovisa hela summan i början av kontraktstiden vilket är fel, det borde skett en periodisering över hela kontraktstiden. Idrotten har gått från att vara ett allmänt nöje till att mer och mer likna rent företagande, i alla fall på elitnivå. Revisionsbyrån PwC har utvecklat ett dokument för att underlätta redovisningen av intäkter för underhållningsbranschen då kommersiella avtalet tenderar att vara väldigt komplicerade. För att besvara studiens syfte har telefonintervjuer och mejlkonversationer förekommit med föreningarnas ekonomichefer samt redovisningsansvariga. Det resulterade i totalt åtta intervjuer, fyra från ishockeyns Elitserie och fyra från fotbollens Allsvenska. För att komplettera har årsredovisningar från föreningarna granskats med fokus på förvaltningsberättelse, resultaträkningen samt de noter som behandlar intäkter. De intäkter som valts att undersöka är sponsor- och reklamintäkter, tv-intäkter, biljetter och en liten del merchandise. Resultatet visar på att föreningarna inte anser sig ha några problem med intäktsredovisningen och skulle därför inte behöva någon utveckling av sina avtal. Däremot visade undersökningen att en förening kan hantera erkännandet av sina intäkter på olika sätt. Det finns ingen konsekvens i hur intäkterna tas upp. I vissa fall sker det vid fakturering, ibland vid betalning eller när prestationen är utförd. Ibland sker periodisering men oftast inte, förutom vid de tillfällen då betalningen erhålls under fel år. Detta är dock inget problem då föreningarna måste, både enligt elitlicensen och eftersom att de följer bokföringsmässiga grunder, följa sitt räkenskapsår.

Ordlista

BFL	Bokföringslagen Lagen som reglerar vilka fysiska samt juridiska personer som är bokföringsskyldiga i Sverige och hur deras bokföring ska skötas.
BFN	Bokföringsnämnden Står för utvecklingen av god redovisningssed.
ÅRL	Årsredovisningslagen Lagen som bestämmer hur årsredovisningen ska upprättas samt om den måste offentliggöras eller inte.
FASB	Financial Accounting Standards Board Privat organisation som utvecklar standarder inom USA.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles God redovisningssed på engelska.
IAS	International Accounting Standards Standarder utvecklade av IASC (IASBs föregångare). Ersätts med IFRS.
IASB	International Accounting Standards Board Oberoende standardsättande organ.
IFRS	International Financial Reporting Standards Standarder för redovisning, utvecklade av IASB.
RF	Riksidrottsförbundet Idrottsrörelsens medlemsorganisation. Företrädet svensk idrott både nationellt och internationellt.
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission Federalt organ var uppgift är att skydda investerare och upprätthålla ordning i den finansiella branschen.
ÅRL	Årsredovisningslagen Lagen innehåller information om hur upprättandet av årsredovisningar ska gå till, samt offentliggörandet av dem.
SvFF	Svenska Fotbollsförbundet Är ett specialidrottsförbund som ska administrera och utveckla svensk fotboll.
SIF	Svenska Ishockeyförbundet Är ett specialidrottsförbund som ska administrera och utveckla svensk ishockey.
UEFA	Union of European Football Associations Det europeiska fotbollsförbundet som ska utveckla fotbollen i Europa.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Frågeställningar	5
1.4 Syfte	5
1.5 Avgränsningar	5
2. Metod	7
2.1 Strategi.....	7
2.2 Population och urval.....	8
2.3 Primärdata	9
2.3.1 Intervjuer	9
2.3.2 Frågeformulär	10
2.3.3 Insamling av primärdata.....	10
2.4 Sekundärdata	11
2.4.1 Årsredovisningar.....	11
2.5 Dataanalys	11
2.6 Validitet och reliabilitet.....	12
2.7 Metodkritik	12
3. Referensram	14
3.1 Ideella föreningar	14
3.2 IdrottsAB.....	16
3.2.1 Föreningens intäkter	16
3.3 Elitlicensen	17
3.3.1 Fotbollens elitlicens	17
3.3.2 Ishockeyns elitlicens.....	18
3.4 Kassamässiga vs. bokföringsmässiga grunder.....	18
3.5 BFN och BFL.....	20
3.5.1 Definition av inkomster & intäkter.....	20
3.5.1.1 Värdering.....	21
3.5.1.2 Tidpunkten för intäktsredovisning.....	22
3.6 God redovisningssed.....	23
3.7 Årsredovisningslagen.....	24
3.8 Inkomstutjämning	25
3.9 IFRS	25
3.9.1 Försäljning av varor	26
3.9.2 Utförande av tjänster.....	26
3.10 Intäkt i 5 steg.....	26
4. Empiri	28
4.1 Sponsring	28
4.2 Tv-intäkter	30
4.3 Biljetter och merchandise	30
4.4 Avtal.....	31
5. Analys	32
5.1 Sponsring	32
5.2 Erkännande & fördelning av tv-intäkter	33
5.3 Erkännande av biljetter	34
5.4 Elitlicensen & god redovisningssed	35
5.5 Kortsiktigheten i avtal.....	36
5.6 Ideell förening.....	38

5.7 Förening eller företag	38
5.8 Framtid	40
6. Slutsats	42
6.1 Framtida forskning	43
7. Källor	44
Bilagor	49

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Företags verksamhet grundar sig i att skapa intäkter och därför måste intäkter anses vara en av de mest väsentliga posterna i redovisningen. Henriksen och van Breda menar att "Revenues are the lifeblood of an enterprise".¹ Företag kan inte skapa något resultat om de inte har några intäkter och utan intäkter skulle företaget inte kunna fortlöpa. Det är därför viktigt att redovisningen blir rätt, trots det så är det väldigt svårt att definiera intäkter och få redovisningen att stämma.²

SEC, U.S. Securities and Exchange Commission, menar att den största orsaken till problem med finansiella rapporter är felaktig intäktsredovisning.³ I december 1999 publicerade därför SEC bulletinen SAB 101 vars syfte är att klargöra hur US GAAPs regler om intäktsredovisning skall tolkas och på så sätt underlätta för företagen.⁴ De rekommendationer om intäktsredovisning som finns är bristfälliga⁵ och det försöker SEC förtydliga med SAB 101. Att felaktig intäktsredovisning kan få ödesdigra konsekvenser har visat sig bl.a. genom Prosovias och Enrons fall.

Prosolvia är en av de största redovisningsskandalerna i svensk historia. Åtalet handlade om huruvida Prosolvia intäktsredovisat på ett felaktigt sätt eller inte under 1997. Vid denna tidpunkt fanns inte redovisningsrådet rekommendation om intäktsredovisning utan Prosolvia fick istället tolka ÅRL samt BFL.⁶ Det viktigaste för Prosolvia var att visa höga tillväxtsiffror, inte driva långsiktiga affärer. Prosolvia tillämpade varken ÅRL, BFL eller god redovisningssed då de skickade ut fakturor och bokförde dessa som intäkter trots att det i vissa fall inte funnits påskrivna avtal och en del andra osäkerheter med affärerna. En av de viktigare delarna i detta mål behandlar när intäkter skall redovisas och när avtal klassas som fullständiga, just när intäkter skall redovisas är inte alltid självklart. Det fastslogs i domstol att Prosolvia redovisat på ett felaktigt sätt men det gick inte att bevisa vilka som bar ansvaret.⁷

¹ Hendriksen & van Breda, 1992, sid 353

² Hendriksen & van Breda, 1992, sid 353

³ Altamuro et al, 2005

⁴ van Tassel, 2000

⁵ Rundfelt, 2003

⁶ Jernsund et al, 2006

⁷ Agerman, 2005

Enron-skandalen är ett annat exempel på hur missvisande intäktsredovisningen kan vara. Enron hade mellan 1996 och 2000 en intäktsökning på 87,5 miljarder dollar, vilket motsvarade 858 % och borde vara ett varningstecken för revisorerna. Enron mer än fördubblade sin redovisade försäljning mellan 1999 och 2000 och de var även på väg att fördubbla intäkterna det året företaget gick i konkurs. Anledningen till att Enron kunde redovisa på detta sätt var ett kryphål i redovisningsreglerna.⁸ De revisorer som granskat Enron menade på att det inte gavs någon rättvisande bild av företaget men eftersom Enron inte bröt mot lagar och regler så kände de sig tvungna att skriva en ren revisionsberättelse. Därför anser finansinspektionen att allt för regelstyrda redovisningsprinciper gör det svårt för revisorer att t ex anmärka på felaktigheter i intäktsredovisningen.⁹

IASB och FASB är de organ som utvecklar standarderna för intäktsredovisning. På senare år har ett samarbete inletts och inget organ släpper ensamt nya standarder. Man arbetar tillsammans för att harmonisera redovisningen världen över. I juni 2010 publicerades ett utkast innehållande en grundläggande princip för intäktsredovisning. Den ska underlätta för vilken ersättning som förväntas mot varor och tjänster.¹⁰ Den arbetades om och det nya utkastet publicerades i november 2011.¹¹ För att kunna tillämpa den nya principen har fem steg för intäktsredovisning identifierats.¹² Omarbetningen av standarderna kommer träda i kraft tidigast i januari 2015.¹³ Målet med att utveckla intäktsredovisningen är att ge en heltäckande och principbaserad standard. Denna ska kunna tillämpas konsekvent på komplexa transaktioner i många olika branscher.¹⁴

Då idrotten har gått från att vara ett amatörmässigt nöje för överklassen¹⁵ till att allt mer likna vinstdrivande företag och omsätta mångmiljardbelopp ställs även högre krav på ledning och redovisning. Amatörregeln avskaffades 1967 och sedan dess har idrotten formats av professionalisering och kommersialisering. 1999 togs detta till en ny nivå när RF valde att tillåta elitidrottsverksamhet att starta aktiebolag.¹⁶ Det finns dock en begränsning med så

⁸ Ackman, 2002

⁹ Finansinspektionen, 2002

¹⁰ Törning, 2011

¹¹ Deloitte, IFRS i Fokus januari 2012

¹² Törning, 2011

¹³ Deloitte, IFRS i fokus, januari 2012

¹⁴ Deloitte, IFRS i fokus, januari 2012

¹⁵ Norberg, 2004 sid 65

¹⁶ Peterson, 2005

kallade IdrottsAB, den ideella föreningen måste äga minst 51 % av rösterna i bolaget. Alltså krävs att röstmajoritet finns hos den ideella föreningen.

Revisionsbyrå Deloitte har sedan 1996 årligen gett ut en rapport, *Deloitte Football Money League*, innehållande de 20 fotbollsklubbar med högst fotbollsrelaterade intäkter världen över. Intäkterna är framtagna ur tre kategorier; matchday revenues (biljettförsäljning och medlemskap), broadcast revenues (sändningsrättigheter, både nationellt och internationellt) och commercial revenues (sponsring och merchandise). I den mån information funnits tillgänglig har intäkter som uppenbart inte är fotbollsrelaterade tagits bort. T.ex. har ej spelarförsäljningar räknats med bland dessa intäkter. Med andra ord kan klubbarna ha betydligt större totala intäkter. Ur rapporten kan utläsas att Real Madrid är den klubb med högst intäkter, 2011/12 uppgick de till hela 512,6 miljoner Euro vilket motsvarar närmare 4,5 miljarder kronor.

PwC har genom sin specialistgrupp MIAG, Media Industry Accounting Group, tagit fram ett dokument, ”*Making sense of a complex world, Accounting for royalty arrangements – issues for media companies*” där svårigheterna med att redovisa royalty inom medie- och underhållningsbranschen belyses. Det finns begränsat med vägledning om detta område genom IFRS samt att de kommersiella avtalen tenderar att vara väldigt komplicerade. I varje enskilt fall kan intäktsredovisningen variera då innehållet i arrangemangen ser olika ut. Ett exempel är avtal mellan idrottsförening och sportklädestillverkare som skall sälja föreningens kläder. I avtalet kan avgiften för att sköta detta se olika ut. Avgiften för att utfärda dessa licenserade rättigheterna kan vara ett fast belopp, ett belopp kopplat till försäljningen, ett belopp kopplat till utvecklingen av laget eller en kombination av samtliga. Om royaltyintäkter i idrottsföreningar är kopplade till lagets prestationer kan redovisningen vara väldigt komplex. Det innebär att det är svårt att veta när intäkten ska redovisas då prestationerna ska beräknas under hela royaltyavtalet vilket kan sträcka sig över flera år. Har prestationsmålen uppfyllts ett år innebär inte det någon garanti för att laget kommer prestera året efter. Andra problem med intäktsredovisningen inom idrott är sändningsrättigheter samt sponsor- och partneravtal.¹⁷

1.2 Problemdiskussion

Ett första problem är att fastställa intäktens storlek, det är inte alltid så enkelt som beloppet på fakturan. När man har fastställt intäktens storlek så återstår problemet att de ska hamna under

¹⁷ PwC, 2012

rätt redovisningsperiod.¹⁸ De stora svårigheterna med detta är att avgöra när en intäkt är intjänad samt vilken period den skall redovisas.

Eva Törning, redovisningsspecialist på Grant Thornton och ordförande i FARs Kvalitetsnämnd för redovisningsverksamhet tar upp problematiken med intäktsredovisningen i Sverige. Hon menar att den viktigaste ingrediensen för att intäktsredovisningen ska kunna skötas på ett korrekt sätt är avtalet, eftersom att varken försiktighetsprincipen eller periodiseringsprincipen tar upp när ett företag har presterat tillräckligt mycket för att kunna redovisa intäkten. Det är även av vikt att man skiljer på skattemässiga regler och redovisningsregler. Ett exempel är att när man ska avgöra om företaget har en intäkt eller inte. Det är vanligt att man då väljer att följa de skattemässiga reglerna, fast att det egentligen inte borde vara en intäkt vid det tillfället. En försäljning enligt redovisningen sker när varorna levereras eller tjänsten utförs medan det skattemässigt ska bokföras när fakturan skickas.¹⁹

För att kunna bedriva en professionell elitverksamhet i Sverige idag så krävs höga intäkter. Ishockey och fotboll är de idrotter i dagens samhälle som väcker störst intresse, engagerar stora delar av samhället och skapar arbetstillfällen. Detta innebär också ett visst intresse från samhället med utvecklad redovisning och ordning på ekonomin. Svensk ishockey har utvecklats till en miljardindustri och under säsongen 2010/11 omsatte elitföreningarna i Elitserien tillsammans 1,4 miljarder kronor.²⁰ Den sport som engagerar flest utövare i Sverige är fotboll och skapar på så sätt ett stort intresse i samhället.²¹ Fotbollens högsta division Allsvenskan ökar sina intäkter och slog nytt omsättningsrekord 2011 på 1,2 miljarder kronor.²²

Under början av 2000-talet infördes en elitlicens för både elitföreningarna i ishockey och fotboll. Detta gjordes för att föreningarna visade på negativa resultat samt en okvalificerad redovisning.²³ Elitlicensen finns till för att elitföreningarna ska visa en sund ekonomi, om så inte är fallet riskerar klubben att tvångsdegraderas till en lägre division.²⁴ Elitföreningarnas ekonomi måste dock förbättras. Många allsvenska klubbar har visat på negativa finansiella

¹⁸ Gröjer, 2002. sid 100

¹⁹ Törning, 2011

²⁰ Idrottens Affärer. 2010

²¹ SvFF, Nationalsporten

²² Andersson & Carlsson, 2011

²³ Carlsson, 2009

²⁴ SvFF. 2004

resultat²⁵ samt att det finns en oro för den ekonomiska utvecklingen i elitserien då flera lag under säsongen 2010/11 bokförde förluster²⁶ trots en ökning av intäkter som nämns tidigare.

Ett exempel från verkligheten där intäktsredovisningen skapat problem är i det tyska fotbollslaget Borussia Dortmund gmbH & Co. KGaA. Det är ett börsnoterat fotbollslag som även äger sin arena och säljer merchandise. De hade problem med redovisningen med ett av sina sponsoravtal som sträckte sig över fem år, från 2004/05 till 2008/09. I avtalet framgick att sponsorn skulle göra årliga avsättningar till klubben. Borussia Dortmund redovisade hela den summa som skulle erhållas under fem år som en intäkt redan när avtalets skrevs vid 2003. Då avtalet löpte över fem år med årliga inbetalningar skulle intäkterna fördelas och redovisats löpande. Detta uppdagades genom att Borussia Dortmund hamnade under en utredning av FREP, Financial Reposting Enforcement Panel, under 2007/08. Detta fick Borussia Dortmund ordna genom att ändra sin intäktsredovisning för dessa år, 2005-2008, till de korrekta beloppen och på så sätt bli tvungna att betala skatt på en miljon Euro.²⁷

1.3 Frågeställningar

Genom att ha tagit del av Borussia Dortmunds problem samt att det funnits tidigare fall där intäktsredovisningen varit svår att bedöma har vi valt att undersöka hur det fungerar i Sveriges elitverksamhet i ishockey och fotboll. Därför har vi valt att besvara följande frågor; Hur redovisar idrottsföreningar intäkter i praktiken? Vilka problem kan identifieras? Skulle det behövas ytterligare vägledning inom intäktsredovisning för elitidrottsföreningar?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur föreningar som bedriver elitidrott redovisar sina intäkter. Uppsatsen avser även söka svar på om de intäktsbringande avtal som föreningarna har behöver någon utveckling för att underlätta redovisningen.

1.5 Avgränsningar

För att kunna hantera och samla in data i rimlig omfattning har uppsatsen avgränsats till att endast innefatta föreningar från fotbollens och ishockeyns högsta divisioner. Detta motiveras med att fotboll och ishockey är de största och mest kommersialiserade idrotterna i Sverige. Inom både ishockey och fotboll finns det manliga och kvinnliga utövare. Vi har valt att

²⁵ Sahlström, 2011

²⁶ Idrottens Affärer, 2011

²⁷ Zulch & Detzen, 2011

endast inrikta oss mot herridrotten då det är större intresse och mer kommersialiserat än damidrott. Denna avgränsning leder också till att undersökningen blir mer generaliserbar då de båda idrotterna är relativt lika i omsättning och utveckling.

2. Metod

2.1 Strategi

För att skapa grundläggande kunskaper och ringa in problemområde har omfattande läsning av artiklar och litteratur som behandlar intäktsredovisning genomförts. Till en början har utsträckt användning av FAR komplett använts och då främst tidskriften Balans. Framtagandet av artiklar har dels genomförts med hjälp av SöderScholar som är Södertörns högskolebiblioteks söktjänst. Google är en annan söktjänst som använts flitigt, detta innefattar även Google Scholar som består av vetenskapliga artiklar. För att utöka sökningen har även källförteckningar från gamla uppsatser som behandlar intäktsredovisning använts. De sökord som använts flitigast är: revenue recognition, intäktsredovisning, prestation, IFRS, accrual accounting, accrual vs cash.

Efter att problemområdet ringats in har föreningar kontaktats för att samla in empiri. Empirin har därefter gått igenom för att ta reda på hur föreningarna intäktsredovisar i praktiken och om de anser att det uppkommer några problem. Slutsatser har sedan dragits utifrån de svar som erhållits. För att kunna besvara syftet har en kvalitativ metod använts. Intresset i en kvalitativ metod ligger i att få information om hur en viss undersökningsgrupp upplever ett visst problem. I och med att intervjuer gjorts med föreningar av varierande storlek, både stora och små, så har svar av stor bredd erhållits. Föreningarna har varit av både ideell karaktär samt aktiebolag, vissa har en god ekonomi, andra sämre vilket har gett en extra dimension till svaren.

Denscombe anser att kvalitativa intervjuer med fördel skall användas då privilegierad information eftersöks.²⁸ Detta har beaktats och anses helt logiskt då inte alla kan kunna och veta allt och således har kvalitativa intervjuer valts. De personer som intervjuats är någon form av ekonomiansvarig för respektive förening.

Intervjuerna genomfördes med semistrukturerad karaktär. Grundläggande frågeställningar var identiska för samtliga respondenter. Frågorna var öppna då det är respondenternas upplevelser och erfarenheter som efterfrågas, vilket både enligt Denscombe och Bryman & Bell anses vara det bästa tillvägagångssättet.^{29,30} Informationen blir oftast djupare genom en

²⁸ Denscombe, 2009, sid 233

²⁹ Denscombe, 2009. sid. 234-235

³⁰ Bryman & Bell, 2010. sid 362-363

kvalitativ studie då respondenter har möjlighet att svara fritt.³¹ Dencombe anser att det är lämpligt att använda sig av intervjuer vid undersökningar av åsikter och erfarenheter.³² Kvantitativ datainsamling har en tendens att ge utvecklade svar medan en kvalitativ insamling möjliggör att fånga in även kringliggande faktorer.³³ Möjlighet för följdfrågor är bra om något behöver förtydligas eller utvecklas i tidigare svar eller om respondenter missuppfattar frågor.^{34,35}

Det finns två typer av upplägg när det kommer till undersökningar, intensiva och extensiva och det finns för- och nackdelar med dem båda. Intensiv uppläggning innebär att undersökningen tar upp mycket på detaljnivå och man får en mer djupgående förståelse. Den data som skapas är relevant och den interna giltigheten är stor. Dock blir studien specifik och behandlar få respondenter, därför svår att generalisera. Extensiv uppläggning är till skillnad mot intensiv lättare att generalisera men svaren blir ytliga och relevansen kan därför ifrågasättas.³⁶ Intensiv uppläggning passar uppsatsens syfte bättre, djup förståelse för hur föreningarna redovisar och de problem som uppstår önskas. Då populationen är relativt liten, den består endast av 28 lag, så skickades förfrågan till samtliga föreningar. Så många deltagande föreningar som möjligt önskades men svarsfrekvensen förväntades vara ganska låg. Trots det intensiva upplägget, anser vi att svaren kan generaliseras. Det var åtta föreningar som svarade på undersökningen vilket motsvarar 29 % av den totala populationen vilket vi anser är relativt högt. De intervjuade föreningarna varierar mycket till omsättning och storlek. Vissa är endast ideella föreningar medan andra har startat aktiebolag. Det skiljer sig även i antalet anställda. Eftersom svaren inte skiljer sig väsentligt mellan dessa och det har inte heller visat sig vara någon större skillnad på svaren mellan sporterna anses att de svar som erhållits går att generalisera till hela populationen.

2.2 Population och urval

Förfrågan att ställa upp på intervju skickades per mejl till ekonomi- eller redovisningsansvarig i varje förening i hela populationen. Allsvenskan består av 16 lag och Elitserien av 12. Förhoppningen var att erhålla svar från fem föreningar från respektive serie, det skulle betyda en svarsfrekvens på 36 %. Ju högre svarsfrekvens desto större sannolikhet

³¹ Bryman & Bell, 2010, sid. 323

³² Dencombe, 2009, sid. 232

³³ Dencombe, 2009, sid. 321-323

³⁴ Dencombe, 2009, sid. 234-235

³⁵ Bryman & Bell, 2010, sid. 362-363

³⁶ Jacobsen, 2002.

att ringa in upplevda problemområden och desto mer generaliserbart blir resultatet. Nio föreningar svarade och kunde tänka sig att delta men i slutändan resulterade det hela i intervjuer med fyra lag från respektive sport, vilket är en svarsfrekvens på 29 % utifrån hela populationen. De personer som intervjuades från fotbollen var Hanna Hägerdal, ekonom på Kalmar FF, Robin Lundgren, ekonomichef på Helsingborg IF, Lena Mattsson, ekonomichef på IFK Göteborg och ekonomiavdelningen på Mjällby AIF. Från ishockeyn var det Lars Ellbrant, ekonomichef på Linköpings HC, Christer Hellsten, ekonomichef på Skellefteå AIK, Stina Molander, redovisningsansvarig på MoDo Hockey och Nina Bremer, ekonomichef på Växjö Lakers.

2.3 Primärdata

2.3.1 Intervjuer

Då föreningarna är utspridda över hela landet önskades telefonintervju men för att få så hög svarsfrekvens som möjligt godtog även en mejlkonversation om föreningen ansåg det lämpligast. Tre föreningar ställde upp på telefonintervju och fem svarade i en mejlkonversation. För att mejlkonversationerna skulle bli så givande som möjligt skedde en konversation, alltså inte endast ett svar utan det bollades fram och tillbaka. På så sätt har följdfrågor kunnat ställas och respondenterna har kunnat utveckla sina svar på samma sätt som i telefonintervjuerna och därför anses de vara näst intill lika uttömmande som telefonintervjuerna. Telefonintervjuerna pågick i ungefär 45 minuter per respondent och två till fyra mejl per respondent har mottagits.

Den grundläggande frågeställningen har varit densamma under samtliga intervjuer men sättet att ställa frågan, eller framför allt när det kom till att utveckla när respondenten inte förstod, kan ha skilt sig en aning mellan intervjuerna. Alla intervjuer har alltså utgått ifrån samma frågeformulär som går att hitta i Bilaga 1. Att kunna föra en intervju är inte helt enkelt. Det gäller att behålla objektiviteten samt ställa rätt frågor vid rätt tillfälle. Att lyssna är även en viktig del i att föra en intervju. Det kan anses svårt i början då intervjuaren kan vara fokuserad på vilka frågor som ska ställas närmast. För att minimera den risken var det en person som ställde frågorna medan den andra antecknade. Telefonintervjuerna spelades dessutom in. Anledningen till att både spela in och anteckna under intervjuerna var att full tillit till tekniken saknades då det inspelningsprogram som användes inte använts tidigare. Om någon av intervjuerna inte hade spelats in hade det varit svårt att komma ihåg allt i efterhand. Det valda ämnet kan anses känsligt, om föreningen gör något felaktigt inom

intäktsredovisningen kan det bli straffrättsligt utfall. Det är något som hafts i åtanke och därför har det varit en balansgång mellan att våga ställa fler följdfrågor för att få ut så mycket som möjligt samt ha en god relation med respondenten.

2.3.2 Frågeformulär

Intervjuerna var av semistrukturerad karaktär. Det innebär att genom specifika teman gjordes en lista på de ämnen som skulle beröras. Valda teman utformades efter problemformuleringen och syftet. Därefter utformades frågorna som var av öppen karaktär för att respondenterna skulle ha stor frihet att svara på sitt eget sätt.³⁷ Frågorna ställdes i samma ordning till samtliga respondenter för att det skulle finnas en struktur i intervjuerna. Utan struktur kan det vara svårt att analysera svaren.³⁸ Det är även viktigt att intervjupersonen förstår frågorna och vid de tillfällen det inte gjordes har frågorna ställt på ett annat sätt. Det har även funnits möjlighet till att ställa följdfrågor.

2.3.3 Insamling av primärdata

Som nämnts tidigare önskades i största möjlig mån telefonintervjuer med respondenterna. Elitföreningarna i fotbollen och ishockeyn är geografiskt väldigt utspridda och därför anses personliga möten inte genomförbart. Tillförlitligheten i respondenternas svar anses nära lika hög vid en telefonintervju som vid personligt möte.³⁹ Enda sättet att använda personliga möten hade varit att göra ett klusterurval och på så sätt endast kontakta de föreningar som ligger inom ett rimligt avstånd ifrån Stockholm, både tids- och kostnadsmässigt. Det finns fler fördelar med att använda sig av telefonintervjuer. Enligt Bryman & Bell så anses personliga intervjuer påverka respondentens svar av t ex kön och ålder hos intervjuaren. Distansen som finns i telefonintervjuerna minskar dessa effekter.⁴⁰

Innan utfrågningen inleddes samtalet med en kort presentation av uppsatsen och dess syfte för att ge respondenten en inblick i arbetet. Detta anser Bryman & Bell vara bra då respondenter vill ha en pålitlig anledning till varför de ska ställa upp och lägga ner tid på undersökningen.⁴¹ Vissa av respondenterna valde, som nämnts tidigare, att svara via en mejlkonversation. Dessa personer fick ett mejl med samma presentation av uppsatsen som respondenterna i telefonintervjuerna. Det framgick även att utförliga svar önskades på samtliga frågor. I mejlet fanns ett bifogat dokument med ett frågeformulär. Respondenterna

³⁷ Bryman & Bell, 2010. Sid 363

³⁸ Jacobsen, 2002

³⁹ Denscombe, 2009. sid 30

⁴⁰ Bryman & Bell. 2010. Sid 140

⁴¹ Bryman & Bell. 2010. Sid 142

svarade i dokumentet och skickade tillbaka det. Svaren gick igenom och därefter skickades följdfrågor och förtydligande till respondenterna för dem att svara på.

2.4 Sekundärdata

2.4.1 Årsredovisningar

I kombination med intervjuerna har även en granskning av föreningarnas årsredovisningar genomförts. De flesta årsredovisningarna gick att erhålla genom föreningarnas hemsidor. De föreningar som intervjuades skickade sina årsredovisningar via mejl. Totalt granskades nio årsredovisningar från respektive sport, med varierande kvalitet. Det som granskats i årsredovisningarna är förvaltningsberättelsen, resultaträkningen samt noterna som behandlar intäktsredovisning. Det har gjorts för att få en bild av föreningens intäkter samt vilka lagar och rekommendationer de följer. Innan intervjuerna lästes föreningens årsredovisning för att på så sätt få en förkunskap om företagens redovisning. Årsredovisningarna är ett bra komplement till att beskriva hur föreningarna gör i verkligheten⁴² och därför har de använts. Årsredovisningen är inte helt objektiv, möjlighet att vinkla för att ge en förfinad bild av föreningen finns. Ett annat problem med sekundärdata, som årsredovisningar är, enligt Jacobsen är att viss information kan vara bortplockad innan forskaren får del av den, det är även svårt att veta om man kan lita på en källa eller inte.⁴³ Dessutom kan den som författar årsredovisningen, sköter den löpande bokföringen samt förhandlar och skriver avtal vara tre olika personer.

Det skulle ge ytterligare en dimension att få ta del av övriga relevanta dokument, t.ex. sponsor- och tv-avtal. En bra bakgrundsinformation till intervjuerna skulle fås genom att ta del av dessa dokument men då dessa inte är offentliga anses svårigheten att lyckas hög. Ytterligare en anledning till att förbise avtalen är att de snarare är juridiska dokument som kan vara svåra att förstå.

2.5 Dataanalys

När all data var insamlad så renskrevs informationen. Därefter undersöktes vilka likheter och skillnader som fanns. Samband mellan större och mindre föreningar söktes, samt vilka skillnader och likheter som fanns mellan sporterna.

⁴² Jacobsen 2002

⁴³ Jacobsen, 2002

Analysen har utvecklats utifrån empirikapitlet och dess rubriker. Empirin har sedan jämförts med referensramen för att se hur föreningarna redovisar. Vilka svårigheter finns och hur löser föreningarna dem i förhållande till de lagar och regler de måste följa.

2.6 Validitet och reliabilitet

Validitet innebär hur väl man observerat, identifierat och mätt det som ska mätas. I kvalitativ forskning anses enligt Bryman & Bell att validiteten inte är av någon speciell betydelse för sådana undersökningar.⁴⁴ Det finns två typer av validitet, extern och intern. Intern validitet innefattar att ”det ska finnas en god överensstämmelse mellan forskarens observationer och de teoretiska idéer som denna utvecklar”.⁴⁵ Den interna validiteten är alltså låg i detta fall, då inga observationer i de miljöer som önska undersökas gjorts. Inga möjligheter att finnas på plats för att kontrollera de svar som erhållits i intervjuerna stämmer med verkligheten har funnits. Extern validitet innebär att resultaten man fått kan generaliseras till andra miljöer.⁴⁶ Den externa validiteten är relativt hög då svar erhållits av 29 % av den totala populationen. Kontentan av alla intervjuerna gav, oavsett form, mer eller mindre samma svar. Det var en variation av stora och små föreningar i intervjuerna vilket är en annan indikator på att generaliserbarheten på hela populationen anses hög.

Reliabilitet innebär i vilken utsträckning undersökningen kan upprepas på nytt. En kvalitativ studie ger lägre reliabilitet än validitet då respondenternas svar kan skilja sig på samma fråga.⁴⁷ Trots att vissa respondenter formulerade sig på olika sätt så var innebörden i svaren mer eller mindre detsamma. Därför anser vi att om undersökningen skulle göras om på andra föreningar i ishockeyns Elitserie och fotbollens Allsvenska skulle svaren bli desamma, förutsatt att inga lag- eller regeländringar ägt rum.

2.7 Metodkritik

För att skriva en uppsats behövs mycket data i form av artiklar och böcker. Dessa ska granskas så att uppsatsskivaren är källkritisk till allt material. Det är alltid bra att använda sig av primärdata istället för sekundärdata när det kommer till lagar och regler.⁴⁸ I de fall lagar har använts har i störta möjliga mån primärdata använts. Vid svensk lagstiftning har till exempel Bokföringsnämndens rekommendationer, Redovisningsrådet och Skatteverket använts och dessa anses vara pålitliga källor. Ejvegård menar även att doktorsavhandlingar

⁴⁴ Bryman & Bell. 2010. Sid 304

⁴⁵ Bryman & Bell. 2010. Sid 306

⁴⁶ Bryman & Bell. 2010. Sid 306

⁴⁷ Patel R, Davidson B. 2003.

⁴⁸ Ejvegård, 2009

uppfyller de vetenskapliga kraven. Vi har inte använt oss av några doktorsavhandlingar men däremot vetenskapliga artiklar hämtade från till exempel Söderscholar och anser att de borde vara lika pålitliga.

Av åtta intervjuer var tre per telefon, kanske borde mer kraft ha lagts vid att komma till med fler telefonintervjuer. Dessa gav, av förklarliga skäl, ”bättre” och mer utvecklade svar. Å andra sidan blev kontentan av alla intervjuer, oavsett form, mer eller mindre detsamma. Fler intervjuer hade kanske inte resulterat i någon revolutionerande upptäckt men det hade gett en ännu mer generaliserbar analys. Ett alternativ och mer ett komplement till undersökningen, hade varit att försöka kontakta den grupp på PwC som utvecklat det dokument som skall underlätta bland annat redovisningen av royalty. Det hade varit intressant att höra deras syn på hur föreningarna borde agera, kanske ännu hellre deras kommentarer på hur föreningarna gör idag. Detta hade kunnat ge ytterligare en dimension till analysen. Ett annat alternativ hade varit att få till intervjuer med de förbund som styr respektive idrott. Det är deras ansvar att se till att föreningarna uppfyller elitlicensen och de har därför insyn i föreningarnas redovisning. Att ta del av deras tankar och åsikter hade kunnat bidra och ge en djupare bild av intäktsredovisningen och dess svårigheter.

Ingen kraft har lagts vid att försöka ta del av de intäktsbringande avtal som finns hos föreningarna. Fokus har helt legat på att samla in åsikter och känslor från de personer som sköter redovisningen. Kanske blev det lite trångsynt men det var vad som troddes vara det bästa sättet, att efterfråga upplevda svårigheter och problem.

3. Referensram

I dagsläget är de regler och riktlinjer som behandlar redovisningen av intäkter väldigt vaga och ger inga tydliga direktiv för hur erkännandet av intäkter skall ske. Det ursprungliga kriteriet är att en intäkt skall erkännas när den är realiserad eller realiserbar och intjänad. Dessa termer är godtyckliga och ger stort utrymme för egen tolkning. Detta är bland det svårare när det kommer till intäktsredovisning, det finns inga klara direktiv när en aktivitet uppfyller kriterierna för att kunna erkännas. Ohlson et al har vissa förslag på vad som kan förenkla detta men anser att i dagsläget är detta alltför oklart.⁴⁹ Detta är utgångspunkten för att söka hur föreningarna hanterar sina intäkter mot de riktlinjer som finns.

3.1 Ideella föreningar

Idrottsföreningar är i grunden av ideell karaktär. Syftet med att driva ideell verksamhet är att uppnå ett ideellt ändamål.⁵⁰ Alltså skiljer sig grundtanken mycket mellan en ideell förening och bedrivandet av företag. Trots detta finns vissa kriterier som gör att ideella föreningar blir bokföringsskylda och behöver upprätta bokföring enligt bokföringslagen.⁵¹ Dessa kriterier är; a) ”om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor”, b) om näringsverksamhet bedrivs⁵² eller c) om föreningen är moderbolag i en koncern⁵³

Enligt skattereglerna ska bokföringsmässiga grunder tillämpas i ideella föreningar.⁵⁴ Bokföringsmässiga grunder innebär att intäkter ska redovisas under det beskattningsår de intjänats.⁵⁵ Det finns vissa skillnader i redovisningen vad gäller ideella föreningar och aktieföretag. Ett exempel är intäkter som inte går att definiera på samma sätt för föreningar som i aktieföretag. ”Med ’intäkt’ menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning”.⁵⁶ Detta kan vara till exempel medlemsavgifter samt gåvor och bidrag. Bokföringsnämnden menar att ideella föreningar kan erhålla intäkter på många olika sätt och det är därför svårt att ta med alla dessa situationer i en intäktsdefinition.⁵⁷ Problemet är alltså inte att veta vad en intäkt är, det är i

⁴⁹ Ohlson et al, 2011

⁵⁰ BFN, 2010

⁵¹ RF, 2012. Idrottens redovisning sid 4-5

⁵² RF, 2012. Idrottens redovisning sid 6

⁵³ BFN, 2011

⁵⁴ BFN, 2011

⁵⁵ BFN, 2011

⁵⁶ BFN, 2010. sid 7

⁵⁷ BFN, 2010

princip alla ekonomiska fördelar som föreningen erhåller. Det svåra är realisationen och upptagandet i räkenskaperna, vilket behandlas senare i referensramen.

Medlemsavgifter är en väsentlig post under intäkter trots att de kan vara ganska små belopp som avgiften ligger på. En förening består av sina medlemmar men de anses inte vara ägare som det annars är i aktiebolag. Medlemsavgiften innebär således inte att medlemmarna har rätt till att ta del av den vinst föreningen redovisar vilket ägarna i ett företag har.⁵⁸ Hela den vinst en förening gör skall gå tillbaka till att förädla föreningen, detta får anses vara att utveckla och förbättra det allmännyttiga som föreningen bidrar med. Carolyn Cordery och Rachel Baskerville menar att det är här som föreningar verkligen skiljer sig från företag, i en förening har medlemmarna inga möjligheter att erhålla någon del av det finansiella resultat som görs utan de förväntas ge fritt av sin tid och arbeta som volontärer.⁵⁹

Moms är en annan faktor som skiljer sig mellan aktiebolag och ideella föreningar. Allmännyttiga ideella föreningar behöver inte betala och deklarerar moms. Då ska föreningarna inte ta ut någon moms på sin försäljning och inte heller dra av moms på inköp till verksamheten. De föreningar som är skatteskyldiga att betala moms är de ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet.⁶⁰ Föreningar är skatteskyldiga i samma utsträckning som juridiska personer. Det finns dock vissa inkomster som inte är skattepliktiga. Detta är medlemsavgift, bidrag och gåvor. Det finns dock undantagsregler där vissa föreningar endast är inskränkt skatteskyldiga vilket innebär att de föreningar bara är skatteskyldiga för vissa inkomster och då måste de uppfylla följande fyra krav;⁶¹

1. ändamålskravet
2. verksamhetskravet
3. öppenhetskravet
4. fullföljdskravet⁶²

Bokföringsnämnden är det organ som reglerar vilka föreningar som måste upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen och vilka som endast behöver upprätta årsbokslut.

⁵⁸ BFN, 2010

⁵⁹ Cordery & Baskerville, 2010

⁶⁰ Skatteverket, Moms för ideella föreningar

⁶¹ Skatteverket, Inkomstskatt – ideella föreningar

⁶² Skatteverket, Allmännyttiga föreningar – ideella föreningar

Sedan 2011 kan mindre föreningar välja att upprätta förenklat årsbokslut enligt K1-reglerna.⁶³ Samtliga av de undersökta föreningarna är större än att de kan tillämpa K1-reglerna samt att de måste upprätta årsredovisning för att uppfylla elitlicensen, som förklaras nedan.

3.2 IdrottsAB

I de fall föreningar väljer att bedriva sin verksamhet i ett aktiebolag, så kallat IdrottsAB, finns vissa restriktioner från RF. Den ideella föreningen måste ha röstmajoritet i bolaget, dock är det möjligt att den externa parten äger majoriteten av kapitalet, samt att det endast är den ideella föreningen som får vara medlem i specialidrottsförbunden. Anledningen till dessa restriktioner är för att skydda idrottens kärnvärden. I dagsläget utreder RF att flytta över beslutet av regeln om föreningens röstmajoritet på respektive specialidrottsförbund.⁶⁴ Inom en snar framtid kan det alltså bli aktuellt med helt externt ägda IdrottsAB vilket redan är verklighet i stora delar av Europa. Detta skulle innebära att de regler som behandlar föreningar skulle behöva en översyn då det ideella idealet kanske inte längre existerar i dessa fall. Kanske att det tillkommer regler som behandlar IdrottsAB.

Ett företag har som syfte att generera vinst till ägarna, IdrottsAB är i grund och botten ett företag som bedriver idrottslig verksamhet. Det finns alltså en risk med att låta externa intressenter helt äga dessa IdrottsAB, syftet kan komma att bli helt vinstorienterat. De föreningar som väljer att bolagisera sin verksamhet kommer att bli behandlade som vilka andra bolag som helst, de kommer alltså inte bli förmånsbehandlade som allmännyttiga föreningar i dagsläget blir.⁶⁵

3.2.1 Föreningens intäkter

Föreningen redovisar sina inkomster löpande eller i månadsrapporter. Vid årsbokslutet periodiseras inkomsterna till intäkter i verksamheten.⁶⁶ Idrottsföreningar som är bokföringsskyldiga ska uppfylla god redovisningssed, vilket innefattar alla föreningar i populationen. Föreningar kan ha olika intäkter. De intäkter alla föreningar på elitnivå har är sponsring och reklamintäkter, tv-rättigheter, medlemsintäkter, säsongskort samt matchbiljetter och merchandise. De intäkter som kan förekomma i vissa föreningar är intäkter vid försäljning av spelare, vilket endast förekommer i fotbollen, samt cateringintäkter, vilket endast förekommer när klubben äger eller sköter driften av arenan. Cateringintäkter innefattar

⁶³ RF, 2012. Idrottens redovisning. sid 4-5

⁶⁴ RF, 2012. IdrottsAB-utredningen

⁶⁵ RF, 1998

⁶⁶ RF, 2012. Idrottens redovisning sid 59

mat, dryck och lotter. Vid spelarförsäljning så innefattas inte endast beloppet man säljer spelaren för, utan det finns även ofta en procentsats som föreningen erhåller när spelaren säljs vidare från den nya föreningen. Vad spelarna säljs för är inte offentligt utan föreningen får försöka ta reda på detta på egen hand eller helt enkelt lita på att den ersättning som erhålls är korrekt.

I nettoomsättning ingår alla intäkter som föreningar har. Vissa intäkter ska föreningarna särredovisa i sitt förenklade årsbokslut, bokslut eller årsredovisning. Posterna medlemsavgifter, gåvor, bidrag och nettoomsättning redovisas var för sig och resterande intäkter ryms under posten övriga intäkter.⁶⁷ Detta innebär att de intäkter vi är intresserade av hamnar under en och samma post men det är inte ovanligt att även övriga intäkter särredovisas.

3.3 Elitlicensen

För de föreningar som bedriver elitidrott räcker det inte att följa de lagar och föreskrifter gällande redovisning. De olika förbunden har dessutom arbetat fram olika kriterier, däribland också ett antal ekonomiska krav som måste uppfyllas.

3.3.1 Fotbollens elitlicens

SvFF har krav på sig från UEFA att se till att ta ansvar för klubbarnas ekonomiska utveckling. UEFA anser att fotbollens trovärdighet sätts på spel med dålig klubbekonomi. Klubbarna skall enligt SvFF bedriva sin verksamhet med ”... sund ekonomi och iaktta god redovisningssed.”⁶⁸ Med denna bakgrund har SvFF tagit fram olika kriterier som måste uppfyllas och delat in dem i två kategorier.

A-kriterier

Om en klubb inte uppfyller något av dessa kriterier tillåts klubben inte spela i den aktuella serien.

- Klubben måste ha en godkänd eller auktoriserad revisor.
- Räkenskaps- och verksamhetsår skall följa kalenderår.
- Årsredovisningen skall vara godkänd av, styrelse, revisor och årsstämma samt inskickad till SvFF senast 16 mars.

⁶⁷ RF, 2012. Idrottens redovisning sid 6

⁶⁸ SvFF, Anvisningar elitlicensens ekonomikriterier

- Klubben måste visa ett positivt eget kapital på balansdagen.
- Förfallna skulder som rör skatter och arbetsgivaravgifter till SvFF, specialdistriktsförbund eller annan förening, svensk eller utländsk, gällande spelarövergångar ska vara betalda senast den 31 augusti.
- Styrelsen skall ha lämnat in ett underskrivet uttalande om att klubben har de ekonomiska förutsättningarna att driva verksamheten under hela nästkommande år senast 1 oktober.

B-kriterier

Om en klubb inte uppfyller alla kriterier tillåts klubben fortsätta i den aktuella serien men en påföljd kan utdömas.

- Senast 15 mars skall årsmöte hållas.
- Ekonomirapporten som fastställts av SvFF för det gångna året skall finnas hos SvFF senast 16 mars.
- Rapporteringen av de verksamheter som bedrivs inom ramen för annan juridisk skall finnas hos SvFF senast 16 mars.
- Förbundsstyrelsen har en föreskriven kontoplan som skall följas.

3.3.2 Ishockeyns elitlicens

Liknande fotbollens har även SIF krav på sina medlemsföreningar. Om inte följande kriterier uppfylls kommer föreningen att degraderas i seriesystemet.

- Klubben måste kunna betala sina skulder.
- 30 april måste klubben uppvisa positivt eget kapital för ett av de senaste två åren.
- God organisation skall råda i klubben.
- Föreningen skall bedriva ungdomsverksamhet som bidrar till återväxten.
- Arenan skall uppfylla SIFs krav på publikkapacitet.⁶⁹

3.4 Kassamässiga vs. bokföringsmässiga grunder

Redovisning på kassamässiga grunder bygger på in- och utflödet av likvida medel. En inbetalning kan ske innan eller efter prestationen är utförd. Det kassamässiga synsättet tar alltså upp intäkten när betalningen erhålls och vilka perioder ersättningen avser spelar ingen roll.⁷⁰ Motsatsen till kassamässiga grunder är bokföringsmässiga grunder, det innebär att

⁶⁹ SIF, 2012

⁷⁰ van der Hoek, 2005

intäkter periodiseras över den tid de intjänats och redovisas det beskattningsår de avser.⁷¹ Enligt periodiseringsprincipen skall alla former av inkomster och utgifter periodiseras, vilket innebär att de ska tillgodoräknas under den period de tillhör och därefter bokföras under den perioden som en intäkt.⁷² Detta innebär att alla intäkter ska tillhöra det året som de har uppstått. Intäkterna ska även förhålla sig till realisationsprincipen som menar att en intäkt inte får redovisas och påverka resultatet förrän den är konstaterad. Detta innebär att hela processen kring intjänandet, prestationen, skall vara utförd och det skall ha skett en transaktion.⁷³

Redovisning med kassamässiga grunder kan alltså innebära att intäkter hamnar på fel år. Till exempel om en sponsor betalar i förskott avseende nästkommande år, kommer med kassamässiga grunder intäkten hamna i fel period, med bokföringsmässiga grunder spelar det ingen roll när inbetalningen sker utan periodisering gör att intäkten hamnar under rätt år. Föreningar skall redovisa enligt bokföringsmässiga grunder och därför krävs periodisering av intäkterna.

Att bedöma när en intäkt är realiserad eller realiserbar är inte alltid helt enkelt, prestationer som hör till intäkten kan vara komplicerade att utröna. I en artikel av Ronald L. Clark tas detta problem upp. Det exemplifieras (förenklat) genom en bilförsäljare som säljer en bil den 31 december men kunden önskar hämta bilen den 1 januari. Försäljningen äger rum i december men leveransen sker i januari, dilemmat är då när intäkten skall redovisas. Formellt kan kunden ses som ägare till bilen i december men har all väsentlighet och risk övergått till köparen?⁷⁴ Detta blir ett realisationsproblem som även påverkar periodiseringen, som uppsatsen avser undersökas hos föreningarna. Dessa uppkommer inte vid användningen av kassamässiga grunder, när betalningen är gjord är intäkten intjänad, punkt slut. Det är vid användningen av bokföringsmässiga grunder, som föreningarna skall använda, som problem uppstår. Realiseringen behandlar när intäkten skall tas upp i räkenskaperna och när är den tillräckligt konstaterad för att kunna erkännas. Vid varuförsäljning är en del av konstaterandet att väsentliga risker har överförts till köparen, i fallet med bilförsäljningen står köparen som ägare av bilen från och med den 31:a december men om bilen blir skadad eller stulen under det dygn den står kvar hos försäljaren är det otydligt vem som bär risken.

⁷¹ BFN, 2011

⁷² Sundgren et al, 2010 sid 56

⁷³ Schroeder et al, 2011, sid 141

⁷⁴ Clark et al, 2006.

3.5 BFN och BFL

Bokföringslagen, som trädde i kraft i början på 2001, har ökat kraven på föreningars redovisning. Det innebar även att vissa föreningar inte bara behöver följa bokföringslagen utan också årsredovisningslagen. Sedan 2010 har bokföringsnämnden samt riksdagen velat underlätta idrottsföreningars bokföring, både genom att förklara hur man ska upprätta förenklat årsbokslut samt enklare redovisning.⁷⁵

3.5.1 Definition av inkomster & intäkter

Bokföringsnämndens rekommendation som behandlar inkomster och intäkter baseras på IAS 18 och därför ser regelverket i princip likadant ut för juridiska personer, onoterade bolag samt noterade bolag.⁷⁶ Därför har artiklarna som behandlar IAS 18 och IFRS över lag kunnat appliceras på svensk lagstiftning.

Enligt Bokföringsnämndens rekommendation, BFNAR 2003:3, definieras inkomster enligt följande;

”Inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som, a) ökar företagets eget kapital och b) inte utgör tillskott från ägarna eller innehavare av instrument som är relaterade till aktierna i företaget.”⁷⁷

Denna punkt krockar med medlemsavgifter som får ses som ett tillskott från ägarna, en förening består av dess medlemmar som nämns ovan.

Inkomsterna skall därefter periodiseras och blir därmed intäkter, detta framgår av följande definition;

”Intäkt är den del av ett företags inkomst som kan hänföras till redovisningsperioden.”⁷⁸
Intäkten skall alltså redovisas under rätt period oavsett när inbetalning sker, detta skall ”föras över” till rätt period i föreningarnas redovisning och man använder på så sätt bokföringsmässiga grunder.

Det finns två svårigheter med dessa definitioner. Den ena är att avgöra värdet av de ekonomiska fördelarna som ska tillfalla företaget. Hur ska värderingen ske så att beloppet blir

⁷⁵ RF, 2012. Idrottens redovisning sid 4-5

⁷⁶ Sundgren et al, 2010 sid 62

⁷⁷ Bengtsson, 2003 sid 3

⁷⁸ Bengtsson, 2003 sid 3

så rättvisande som möjligt? Den andra är när i tiden intäkten ska redovisas i företagets resultaträkning. Det är viktigt att dessa problem hanteras på ett korrekt sätt för att företagen ska kunna uppvisa en korrekt bild av intäktsredovisningen.⁷⁹

Christopher Nobes skrev en artikel 2012 som behandlar problemen med inkomst- och intäktsdefinitionerna i IFRS och IAS 18. Han menar att definition för intäkter i IAS 18 är vilseledande och att trots förändring så finns fortfarande problem. Istället för att en inkomst eller intäkt skall vara ”ett inflöde av fördelar” borde det vara den ökning av eget kapital som resulterar i transaktionen. Det finns dock problem med det också. Om ett företag köper in en vara för 15 kronor och därefter säljer den för 10 kronor finns det två sätt att se på intäkten. Ser man till den totala transaktionen har det inte skett någon ökning av eget kapital utan en minskning. Ser man dock dessa transaktioner var för sig så har eget kapital ökat med 10 kronor vid försäljningen. Nobes anser dock att följande exempel inte ska anses vara en intäkt och därför är definitionen vag.⁸⁰ Således borde transaktionen innefatta både inköpen och försäljningen som går att koppla samman.

3.5.1.1 Värdering

Värderingen ska enligt både svensk lag och IAS 18 värderas till verkligt värde,⁸¹ antingen av vad som redan erhållits eller erhålls vid ett senare tillfälle.⁸² Intäkter mäts i termer av värdet på de produkter eller tjänster som utbyts i en direkt transaktion.⁸³ Det är något som företaget och motparten kommer överens om tillsammans,⁸⁴ till exempel genom ett kontrakt. Värdet representerar antingen de likvida medel i netto eller det diskonterade nuvärdet av pengar som tas emot eller kommer att erhållas i utbyte mot de produkter eller tjänster som företaget överför till sina kunder.⁸⁵ Värderingen skall ske på ett tillförlitligt sätt och när det inte är ett känt belopp måste det uppskattas. De värderingsgrunder som används skall vara likformiga mellan liknande transaktioner och det skall även gå att jämföra mellan företag.⁸⁶ En svårighet vid värdering av intäkter är vid kravet om matchning mellan intäkter och kostnader. Matchningsprincipen innebär att kostnader och intäkter som kan kopplas till samma transaktion ska redovisas tillsammans. Vissa av dessa kostnader är enkla att beräkna medan

⁷⁹ Marton et al, 2010

⁸⁰ Nobes, 2012

⁸¹ Sundgren et al, 2010

⁸² Redovisningsrådet, 1999

⁸³ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 171

⁸⁴ Redovisningsrådet, 1999

⁸⁵ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 171

⁸⁶ BFN, 2012

det finns andra som det uppkommer problem kring och som är svåra att koppla till en viss intäkt. Då detta inträffar kan intäkten inte redovisas.⁸⁷

I de fall föreningarna måste göra uppskattningar om de intäkter som kommer tillfalla föreningen skall detta göras på liknande sätt för samtliga föreningar. Vid osäkerhet skall försiktighetsprincipen användas vilket innebär att tillgångar skall värderas lågt och skulder högt för att inte ge en för god bild av föreningen.⁸⁸

3.5.1.2 Tidpunkten för intäktsredovisning

Revenue recognition, eller erkännande av en intäkt, bestämmer under vilka villkor inkomster blir realiserade som en intäkt. Transaktionsbaserad redovisning är relativt enkel och konkret, det krävs en extern transaktion för att en intäkt skall kunna erkännas, till exempel vid försäljningen av en vara.⁸⁹ Vad som gör det svårt är att veta är ”när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne”.⁹⁰ Alltså att de väsentliga riskerna som finns har tillfallit köparen och oftast infaller det vid leverans. Det finns tillfällen då det är svårare att veta när riskerna har övergått till köparen, till exempel när det finns ångerrätt.⁹¹ Inte förrän när det inträffar får inkomsten intäktsredovisas eftersom att osäkerhetsfaktorn då är undanröjd.⁹²

Inkomster och intäkter är något som intjänas under hela verksamhetscykeln, till exempel från det att en order mottagits till det att produkten är såld och pengarna inkasserade. Problemet blir att fördela inkomsterna och intäkterna under rätt moment av verksamhetscykeln. Realisationsprincipen kan användas för att minimera det problemet.⁹³ Realisationsprincipens mest väsentliga mening är att en förändring i tillgångar eller skulder måste vara tillräckligt konkret och objektivt för att motivera ett erkännande i räkenskaperna. Erkännandet kan göras på olika sätt, det kan skapas en bytesaffär mellan oberoende parter eller med etablerade affärsmetoder, eller om villkoren i ett kontrakt anser att prestationen är så gott som säker.⁹⁴ Man väljer därför en kritisk händelse under verksamhetscykeln där intäkten redovisas.⁹⁵

⁸⁷ Redovisningsrådet, 1999

⁸⁸ Sundgren et al, 2010 sid 57-58

⁸⁹ Schroeder et al, 2011 sid 141

⁹⁰ Redovisningsrådet, 1999 sid 7

⁹¹ Sundgren et al, 2010 sid 64

⁹² Redovisningsrådet, 1999

⁹³ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 172

⁹⁴ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 172

⁹⁵ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 172

Begreppen erkännande och realisering har skapat en del förvirring. Erkännande är den process att ta upp en transaktion i företagets rapporter medan realisering innebär att företaget omvandlar icke-monetära tillgångar till pengar eller fordringar. Transaktionsbaserad redovisning erkänner intäkter som är realiserade eller realiserbara. Problemet är att bedöma när intäkten är realiserbar. Kritiker till redovisningsprocessen föredrar termen "real income" som menar att intäkter intjänas kontinuerligt över tiden. Detta skapar dock problem för redovisningsekonomer, de måste välja något tillfälle för att registrera intäkten.⁹⁶ Ohlson et al tar upp problemet med realiserbar och intjänad och menar att dessa är vaga. De medför att man även måste identifiera prestationen där förpliktelsen är uppnådd. I dagens läge är det svårt att avgöra vad som är samt inte är acceptabel redovisning. Dessa begrepp är i dagens läge så breda att det är svårt för till exempel revisorer att göra sitt jobb. Alla branscher gör på sitt sätt och därför måste revisorer lita på branshexperterna och på så sätt göra subjektiva bedömningar. För att minska dessa problem borde intäktsredovisningen ske vid kundernas betalningar. Ohlson et al menar att kunderna endast betalar om det är någorlunda säkert att varan eller tjänsten kommer levereras.⁹⁷

Realisationsprincipen har även knutits till begreppet säker inkomstmätning. Det är alltså ett begrepp som mäter hur säker en intäkt är. Den ger ett uttryck för i vilken grad av säkerhet vinsten påverkas av att en händelse redovisas som en intäkt. American Accounting Association Committee on Concepts and Standards definierar realisation genom att intäkter måste existera innan frågan om realisation kan uppstå. Realisation är inte en faktor i begreppet intäkter, det är endast en guide för att bestämma när intäkter kan införas i räkenskaperna på objektiva termer, alltså att osäkerheten har minskat till en acceptabel nivå.⁹⁸

3.6 God redovisningssed

Utvecklingen av god redovisningssed står BFN för. Detta görs i form av allmänna råd som publiceras som Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR. Att BFN skall stå för utvecklingen av god redovisningssed framgår i BFL och dessa råd måste alltså följas för att inte bryta mot svensk lag.⁹⁹ God redovisningssed är något som omtalas i både BFL och ÅRL. Den innebär att företag ska följa BFN och dess allmänna råd och den etablerade företagspraxis som finns om den håller god kvalitet. God redovisningssed kan alltså skilja sig

⁹⁶ Schroeder et al, 2011, sid 144-145

⁹⁷ Ohlson et al, 2011

⁹⁸ Riahi-Belkaoui, 2000 sid. 172

⁹⁹ BFN, 2013, BFNs Normgivning

mellan branscher och även mellan mindre och större företag.¹⁰⁰ Detta innebär att så länge föreningarna redovisar likadant kan deras redovisning skilja sig en del mot företag. Dock får inte de lagar som reglerar redovisningen brytas men då riktlinjerna är vaga och lämnar utrymme för tolkningar öppnar det för att föreningarna skapat sin egen praxis. Det är förbunden som ser till att praxis upprätthålls. De tar del av årsredovisningarna för att se om någon förening måste tvångsdegraderas. På så sätt får de inblick i hur redovisningen styrs och kan därmed se till att praxis uppfylls.

3.7 Årsredovisningslagen

Enligt ÅRL skall en årsredovisning bestå av följande delar, förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning samt noter.¹⁰¹ Syftet med finansiella rapporter är att ge information om företags finansiella ställning samt hur denna ställning förändras.¹⁰² I och med att alla föreningar som bedriver idrott på elitnivå i fotboll och ishockey i Sverige måste följa elitlicensen så måste alla dessa föreningar upprätta en årsredovisning.

I ÅRL återfinns tre krav för att en intäkt ska få tas upp i räkenskaperna;

”... endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen ... Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen ... Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.”¹⁰³

Det finns problem med att använda ord som konstaterade och hänförliga. Det återgår mycket till vad som diskuterats tidigare under värdering och tidpunkten för intäktsredovisningen. Att en intäkt först ska redovisas när den är realiserad och intjänad och därmed konstaterad berättar inte vad acceptabel redovisning är. Ohlson et al menar att det är alldeles för brett att endast säga realiserad och intjänad istället borde definitionen begränsa den tillåtna redovisningen. Ohlson et al förklarar att det finns hundratals böcker som behandlar intäktsredovisning men dessa är oftast branschspecifika. De ger ingen praktisk nytta då det hänvisas till direkta händelser och faktiska transaktioner. Ramen som borde finnas för intäktsredovisningen borde istället vara observerbara ur verkligheten, baseras på övertygande

¹⁰⁰ BFN, 2013, Frågor och svar

¹⁰¹ Årsredovisningslag (1995:1554)

¹⁰² FAR, 2006, sid 10

¹⁰³ Årsredovisningslag (1995:1554)

begrepp och vara tillräckligt konkreta så att både revisorerna och de som sköter redovisningen kan använda dem i sitt arbete.¹⁰⁴

3.8 Inkomstutjämnning

Olika redovisningstekniker kan användas för att ”jämna ut” resultatet. Det anses av somliga att stabila och jämna resultat återspeglar ett hälsosamt företag. Det finns två metoder för utjämnning av resultatet, verklig utjämnning samt konstgjord utjämnning. Verklig utjämnning är genom den faktiska transaktionen som sker, den används om händelserna har inträffat eller erkänts. Konstgjord utjämnning innebär att man fördelar intäkter och kostnader över tiden, alltså att de flyttas från en period till en annan.¹⁰⁵

3.9 IFRS

Enligt IFRS föreställningsram definieras en intäkt som ”en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.”¹⁰⁶

Nobes tar upp problemet med att definiera intäkter som ”ökning av tillgångars värde”. Tillgångar ökar i debet medan eget kapital ökar i kredit och därför borde definitionen vara mer inriktad mot eget kapital än ökning av tillgångarna.¹⁰⁷

IAS 18 behandlar intäkter från försäljning av varor, utförande av tjänster samt ränta, royalty och utdelning. Intäkter får inte tas upp i resultaträkningen innan det är sannolikt att de kommande ekonomiska fördelarna kommer tillfalla företaget. Dessa fördelar skall dessutom kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Standarden urskiljer och ger vägledning hur kriterierna skall tolkas och hur intäkten skall redovisas.¹⁰⁸ Enligt IAS 18 ska ”intäkter värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.”¹⁰⁹

¹⁰⁴ Ohlson et al, 2011

¹⁰⁵ Riahi-Belkaoui, 2000, sid 51

¹⁰⁶ Malmheden & Sleth, 2006

¹⁰⁷ Nobes, 2012

¹⁰⁸ FAR, 2006, sid 302

¹⁰⁹ Sundgren et al, 2010 sid 62

Enligt standarden definieras intäkt som ”... det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningarna som beror på tillskott från aktieägare.”¹¹⁰

Normalfallet är att varje transaktion redovisas var för sig och kriterierna för att uppfylla en intäkt skall således appliceras på varje enskild transaktion. Ibland behövs varje identifierbar komponent i en transaktion bearbetas med kriterierna för att transaktionens ekonomiska innebörd skall visas i redovisningen.¹¹¹

3.9.1 Försäljning av varor

För att kunna redovisa en försäljning av varor som en intäkt måste vissa kriterier vara uppfyllda;

De väsentliga risker och förmåner som tillhör varan har överförts till köparen. Beräkningen av intäkten och de utgifter som hör till transaktionen kan utföras på ett tillförlitligt sätt och slutligen skall de ekonomiska fördelar som kommer av transaktionen sannolikt tillfalla företaget.¹¹²

3.9.2 Utförande av tjänster

Liknande kriterierna för att kunna redovisa varuförsäljning som intäkt finns motsvarande för att kunna redovisa intäkter från tjänster. Beräkningen av inkomsten kan ske på ett tillförlitligt sätt, de ekonomiska fördelar som hör till transaktionen kommer sannolikt att tillfalla företaget, på balansdagen skall färdigställandegraden av uppdraget kunna beräknas tillförlitligt samt de utgifter som krävs för att slutföra uppdraget kan beräknas tillförlitligt.¹¹³

3.10 Intäkt i 5 steg

IASB och FASB omarbetar som nämnt standarderna för intäktsredovisning i dagsläget. I november 2011 valde IASB att publicera ett omarbetat utkast för att erhålla kommentarer innan publiceringen av standarden. I utkastet anges fem steg för att underlätta redovisningen och dessa är:

1. Identifiera kontraktet med kunden
2. Identifiera de olika prestationsåtagandena i kontraktet
3. Fastställa transaktionspriset
4. Fördela transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena i kontraktet

¹¹⁰ FAR, 2006, sid 303

¹¹¹ FAR, 2006, sid 304

¹¹² FAR, 2006, sid 304-305

¹¹³ FAR, 2006 sid 306

5. Redovisa intäkt när företaget uppfyller varje prestationsåtagande¹¹⁴

¹¹⁴ FASB/IASB

4. Empiri

Då respondenterna önskade att deras svar inte skulle kopplas till dem personligen eller den förening de representerar redovisas svaren sammanfattat. I stort sett är samtliga svar väldigt lika och i de fall något svar avviker från övriga redovisas det självklart. De föreningar från fotbollens Allsvenska som deltagit i vår studie är Kalmar FF, Helsingborgs IF, IFK Göteborg och Mjällby AIF och de föreningarna från ishockeyns Elitserie är MoDo Hockey, Växjö Lakers, Linköpings HC och Skellefteå AIK.

Efter att ha granskat årsredovisningarna från föreningarna i både Allsvenskan och Elitserien framgår att samtliga anser att säkrandet av intäkter är väldigt viktigt. Detta i kombination med minskade kostnader, eller åtminstone att kostnaderna understiger intäkterna. Ett positivt resultat möjliggör sportslig framgång vilket i sin tur möjliggör ökade intäkter. Dessa två faktorer lever i någon form av symbios och är beroende av varandra.

Den generellt största intäkten kommer från sponsor- och reklamintäkter, detta gäller både fotbollen och ishockeyn. En av de intervjuade nämner intäkter från driften av arenan, det vill säga till exempel försäljning av mat och dryck, som största intäkt. I undantagsfall kan även spelarförsäljning vara den största intäkten, detta är i de allra flesta fall, för att inte säga samtliga fall, ingen regelbunden inkomst och den existerar dessutom inte i ishockeyns värld. Av denna anledning har vi valt att inte fördjupa oss allt för mycket i försäljning av spelare. Vårt fokus har istället legat på intäkter från sponsorer och reklam, tv, biljetter och i viss mån merchandise.

Samtliga av de föreningar som omfattas av de olika elitlicenserna måste upprätta en årsredovisning. Detta är inget tvingande av svensk lag, vissa föreningar hade egentligen klarat sig på årsbokslut men elitlicensen för både fotboll och ishockey har valt att kräva årsredovisning av elitföreningarna.

4.1 Sponsring

Bortsett från eventuella spelarförsäljningar är alltså sponsring den största posten på föreningarnas intäktssida. Några av de intervjuade föredrar benämningen samarbetspartners före sponsorer. På elitnivå handlar det i dag mer om affärer än rena ”bidrag” från företag som vill stödja en ideell förening, det är ett samarbete som skall löna sig för båda parter. Exponering är den primära prestationen när det kommer till vad föreningarna anser. Detta kan

ske i form av tryck på tröjor, skyltar på arenan eller reklam på spelarbussen. Helt enkelt att få sponsorerna att synas så mycket som möjligt. Både fotbollen och ishockeyn har liknande uppfattningar vad gäller hela tanken kring sponsring, det räcker inte med exponering. En sekundär men väldigt betydande del som företagen får ut av att ingå ett samarbete är nätverks- och affärsmöjligheten. Det nämns att företagen endast ser affärer och möjligheter till affärer, inget annat. Det krävs ett engagemang från föreningarna och löpande kontakt för att se till att företagen hela tiden är nöjda. En del i detta är att bygga ett starkt varumärke vilket underlättar att knyta till sig starka företag och även längre avtal. Nästan alla föreningar nämner detta, vare sig det gäller fotboll eller ishockey. Organisationsmässigt liknar föreningar som idag bedriver elitidrott snarare rena företag. Flera av de intervjuade kommer från näringslivet och menar att det inte är någon större skillnad i hur organisationen bedrivs jämfört med var de tidigare kommer ifrån. Detta tydliggörs även vid granskning av föreningarnas årsredovisningar, i både Allsvenskan och Elitserien, där det framgår att många föreningar omsätter lika mycket som många medelstora företag i Sverige.

Den sammantagna uppfattningen är att de flesta inkomstbringande avtal är relativt korta. Normallängden ligger på 1-2 år, viljan att skriva korta avtal ligger hos företagen. Vad som framgår av våra resultat är att de föreningar med höga intäkter, både i ishockeyn och fotbollen, är de föreningar som har flest flerårskontrakt. Det är dock viktigt att förtydliga att det är väldigt få avtal som löper över fler år. Det finns därför en rädsla för sportliga misslyckanden, då finns möjligheten att företagen vill minska ersättningarna eller rent av avsluta samarbetet. För att behålla starka band med samarbetspartners måste föreningarna, som de nämnt tidigare, utveckla sina varumärken samt se till att lyckas sportsligt. Normalfallet är att avtalen innehåller en fast ersättning som erhålls och faktureras på säsongsbasis, detta gäller både ishockeyn och fotbollen. I de fall ett längre avtal ingåtts framgår vad som skall erhållas per säsong och faktureras också så. Fotbollen och ishockeyns seriesystem ser lite annorlunda ut, fotbollen spelar en grundserie och när den är slut är det tabelläget som avgör hur väl säsongen gått. Ishockeyn går efter motsvarande del in i ett slutspel av utslagskaraktär. Avtalen kan även ha en rörlig del som är motsvarande i både fotbollen och ishockeyn, den baseras i de allra flesta fall på den sportsliga prestationen. Det vanligast förekommande är ett upptagande av intäkten då faktureringen sker. Värderingen av dessa intäkter skapar inte några problem. Det är tydligt i de avtal som finns vilka belopp som gäller och vad som hör till vilken säsong.

I de årsredovisningarna vi tagit del av framgår det i vissa fall att redovisningen av sponsoravtal sker på annat sätt än den information vi tagit del av i våra intervjuer. Där framgår det att sponsorintäkten intäktsförs i den period då tjänsten är utförd. Längre avtal periodiseras till respektive period även om betalningen erhållits tidigare. Det finns en risk att årsredovisningarna oftast består av mallar som kopieras från år till år och tillförlitligheten i dem kan vi därför inte uttala oss om.

4.2 Tv-intäkter

Intäkter från tv-sändningar behandlas i vissa drag väldigt lika i de båda sporterna. Utbetalningen av dessa pengar sker mot slutet av säsongen. Det är också när den betalas som föreningarna erkänner intäkten och tar upp den i redovisningen. Ingen förening nämner något om att någon prestation måste uppfyllas. Tv-pengar är något som styrs centralt av Föreningen Svensk Elitfotboll och Svenska Hockeyligan, båda dessa är intresseorganisationer för föreningarna. Det finns en skillnad i hur fördelningen av pengarna går till. I fotbollen delas de totala intäkterna upp i tre delar som sedan fördelas till föreningarna. Den absolut största delen fördelas jämnt mellan samtliga föreningar i serien. En andra del baseras på hur föreningarna presterat sportsligt under säsongen, ju högre tabellplacering desto större del av ersättningen erhåller föreningen. Den tredje delen baseras på exponering i tv, mer exponering ger mer pengar. Ishockeyns klubbar får dela broderligt på 1/12 av de totala intäkterna, alltså delas det jämnt mellan samtliga föreningar i Elitserien.

4.3 Biljetter och merchandise

Föreningarnas primära prestation när det kommer till intäkter från biljetter är tillträde och upplevelsen på arenan. Vissa framhåller även till viss del försäljningen och arbetet att behålla befintliga säsongskortsinnehavare. Andra sekundära delar, som alla föreningar anser är viktigt, är sportslig framgång, vilket leder till ökad försäljning. Upptagandet av intäkten skiljer sig en aning mellan föreningarna och inget tydligt mönster mellan de olika sporterna finns. Generellt tas säsongskort upp vid försäljning och lösa biljetter i samband med den match de avser. En av de tillfrågade föreningarna i fotbollen periodiserar säsongskorten över säsongen och tar då även hänsyn till spelprogram och även motståndarlag. Vissa lag lockar större publik än andra och detta tas i beaktande.

Merchandise hanteras som vanlig varuförsäljning och redovisas också vid själva försäljningen.

4.4 Avtal

Sammantaget anser föreningarna att avtalen är väl utvecklade och bidrar inte till några problem när det kommer till redovisningen. Flertalet nämner att avtalen ständigt utvecklas och säkerställs. Ishockeyn har, till skillnad från fotbollen, ett brutet räkenskapsår, från 1/5 till 30/4 vilket underlättar väldigt mycket då det följer ishockeyns säsong. Alla avtal följer således också säsongerna vilket gör att periodiseringen inte blir några större svårigheter. När det gäller säkerheten att erhålla betalning går meningarna mellan ishockey och fotboll isär en aning. En fotbollsförening menar att den största svårigheten med att bedöma en intäkts storlek och om den skall erkännas eller inte är att den är säker och kommer betalas. Det har blivit allt vanligare inom fotbollen att behöva dra ärenden till SvFF och FIFA. Detta kan bero på att andra föreningar har ekonomiska svårigheter och får problem att fullfölja ingångna avtal. Alltså handlar det här vanligtvis om avtal föreningar emellan. En god relation vill hållas med andra föreningar vilket innebär att det inte alltid går att dra ärendet hela vägen. Nedskrivningar av dessa fordringar kan även innebära att det slår hårt mot resultatet och likviditeten och kan leda till att även föreningar med god ekonomi kan hamna i problem. En av de intervjuade ishockeyföreningarna å andra sidan anser inte att osäkerheten med betalning är något problem. Vi fick ta del av de senaste årens kundförluster i en förening och de var i de närmaste helt obefintliga. Detta förklaras med att det är en förening med mycket lokala bolag som ingått samarbete vilket leder till att det finns en samhörighet.

Något alla föreningar var överens om var att det inte fanns någon intäkt som diskuterades mer än någon annan, däremot ansågs det vara lite diskussioner när det kom till fakturering från den ideella föreningen till ett dotterbolag då momsfrågan blir komplicerad. De ansåg inte heller att det fanns några svårigheter i att bedöma eller periodisera sina intäkter då allt sker årsvis. En förening nämner dock att det är viktigt att lokalisera eventuella osäkra poster som finns både på intäkt- och kostnadssidan. Ökad vägledning var inget de kände något behov av, all den information som behövs finns redan. Flera föreningar nämner att det kanske finns ett behov, men det är svårt att ”på rak arm”, som en uttryckte sig, komma på vad.

5. Analys

5.1 Sponsring

Då föreningarna anser att exponering är den huvudsakliga prestationen när det kommer till sponsoravtal är det en prestation som sker över hela säsongen. Reklam på matchtröjor, på arenan och dylikt syns varje match, hela säsongen. Även de sekundära delarna som möjligheten till nätverkande och nya affärer är något som sker över hela året. Det vanligaste är att föreningarna tar upp intäkten när fakturering sker, vilket är i början eller rent av innan säsongen. Detta tyder på att de flesta föreningar erkänner intäkten innan de ens påbörjat sin egen primära prestation. Ohlson et al (2011) tar upp att intäktsredovisningen borde ske vid betalningen istället för vid fakturering. I och med att kunden betalar innebär det att de anser att varan eller tjänsten kommer att utföras och risken för att det inte kommer utföras är därför liten. Å andra sidan kan detta kopplas till realisationsprincipens del där ett erkännande är möjligt om villkoren i avtalen anser att prestationen är i princip säker. Sett till vad föreningarna själva ser som sina prestationsåtaganden sker de över hela säsongen. Vissa delar kan självklart ske året om, en säsong sträcker sig inte över ett helt år. En av de tillfrågade nämner just detta, att faktureringen sker innan säsongen börjar men prestationen sker över hela året. Enligt realisationsprincipen får en intäkt inte redovisas förrän prestationen är utförd och det är säkert att betalning kommer att erhållas. Detta är alltså inte uppfyllt vid faktureringen. Som nämnts har inte ens föreningarna påbörjat sin prestation vid faktureringen och att intäkten då erkänns är felaktigt. Att en faktura skickats innebär heller inte att betalningen är säker. Skulle det vara så skulle kundförluster inte existera. Risken ska som sagt övergå till köparen för att en intäkt ska få redovisas.

Ser man till resonemangen i tidpunkten för när en intäkt skall realiseras borde intäkten redovisas löpande över säsongen, vilket stämmer överens med termen real income.

I nuläget används metoden kritisk händelse, faktureringen. Problematiken här återfinns i en artikel av Clark (2006) där diskussioner kring realiserbarhet förs. Att en faktura är skickad innebär inte att hela prestationen är utförd och ännu viktigare, det garanterar inte att någon betalning kommer att erhållas. Riktlinjerna för hur upptagandet av intäkter skall gå till är vaga och väldigt branschspecifika. Därför skulle resonemanget som Ohlson et al (2011) för, att den kritiska händelsen borde vara betalningen, vara ett bättre alternativ. Då kringgås problematiken kring hur vida någon prestation är uppnådd eller inte. Om detta har någon egentlig effekt är svårt att säga, räkenskapsåret sträcker sig över säsong och alltså kommer

intäkten att hamna på rätt år. Oavsett om den periodiseras över säsongen eller inte kommer årsredovisningen förbli oförändrad.

Vad som är viktigt för föreningarna är att uppvisa ett positivt eget kapital på balansdagen, detta för att få fortsätta i högsta divisionen enligt elitlicensen. Att faktureringen sker före prestationen sätter en hel del krav på föreningen, skulle kraven från sponsorn eller de åtaganden som framgår i avtalet inte uppfyllas av någon anledning, vad händer då? Har sponsorn då rätt att kräva tillbaka ersättning och hur hanterar i så fall föreningarna detta. För att ta ett exempel från verkligheten, matchen mellan Djurgårdens IF och Mjällby AIF som spelades på Stockholm Stadion tidigare i år. Matchen avbröts efter att supportrar kastat in föremål på planen. Detta skedde när mer än hälften av matchen återstod och alltså har inte sponsorerna fått den exponering i matchtid räknat som avsågs när avtalen tecknades. Dessutom kom enorm negativ publicitet i samband med detta vilket en sponsor troligtvis inte vill bli förknippad med.

5.2 Erkännande & fördelning av tv-intäkter

Utbetalningen av tv-intäkter sker efter att säsongen är spelad och föreningarna tar också upp intäkten när detta sker. Det är först efter att säsongen är spelad som intresseorganisationerna vet hur mycket pengar respektive föreningen ska erhålla. Eftersom ingen av föreningarna nämner att någon prestation måste vara utförd betyder det att föreningen egentligen inte behöver göra någonting för att erhålla pengarna. Föreningarnas syn på dessa intäkter följer det kassamässiga synsättet, vad som är viktigt är snarare pengar in/ut före prestationer och realiserbarhet. Enligt Pour Zarandi (2012) et al är den kassamässiga redovisningen till för små företag. Bokföringsmässig redovisning, å andra sidan, är främst utvecklad för kostnadssidan. Det ger en bättre bild av hur föreningen/företaget mår ekonomiskt. Det är lättare att förutspå framtiden¹¹⁵ vilket är viktigt för föreningarna då de ständigt måste förhålla sig till elitlicensen. En studie av Zoccali (2011) visar att nästan 50 % av Europas klubbar redovisar förluster.¹¹⁶

Fotbollen har helt klart en mer utvecklad fördelning av tv-intäkter än ishockeyn. Att en liten förening med få tittare skall erhålla lika mycket pengar som en stor förening med väldigt mycket följare, som det är i ishockeyn är frustrerande för storlagen. Denna solidariska

¹¹⁵ Pour Zarandi et al, 2012

¹¹⁶ Zoccali, 2011

uppdelning känns förlegad när man ser till hur utvecklad sporten i övrigt är. Idrott på elitnivå handlar inte längre om att bedriva friskvård i allmänt intresse, det är snarare ett företagande och allt handlar om sportslig framgång och säkrandet av intäkter. Även fotbollens uppdelning har diskuterats både bland storklubbarna och av experter i media. De menar att den solidariska delen skall vara mindre och sportslig prestation och exponering i tv skall få större plats. Så är fallet i övriga fotbollseuropa. Prestationen i tv-avtalen borde ses som att locka många tittare, även om det inte framgår så är det just det som tv tjänar pengar på. Ju fler tittare desto bättre avtal kan tv-bolagen knyta och tv-bolagen är de som betalar föreningarna. Alltså borde de föreningar som bidragit mest till att locka tittare också erhålla mest pengar. Tänk motsvarande scenario, alla företag som tillverkar skruv som säljs på ett byggvaruhus får lika stor del av de totala intäkterna från skruvförsäljningen trots att en tillverkare står för 70 % av försäljningen. Det skulle aldrig accepteras i näringslivet, visst idrotten skall vara av ideell karaktär men som sagt, elitidrotten är av ett helt annat slag. Det nämns även av respondenterna, det är mer som att driva ett företag och då många av föreningarna har dotterbolag så finns det även renodlad företagsverksamhet i föreningarna.

5.3 Erkännande av biljetter

Tillträde och upplevelsen på arenan, som föreningarna anser vara sin prestation när det kommer till biljetter och säsongskort, får anses endast vara en del i förhållande till Clarks (2006) resonemang huruvida förpliktelsen är uppnådd eller inte. Han exemplifierar svårigheten med att veta när risken är förflyttad från säljaren. Kunder kommer inte vara nöjda med tillträde till en arena där ingenting händer. Folk köper biljetter för att beskåda en match, visst är det underförstått att det är tillträde på matchdagen som menas. Än en gång kan matchen mellan Djurgårdens IF och Mjällby AIF användas som exempel. I de fall en match skulle avbrytas kan utvecklingen ta två vägar, antingen kommer matchen att tas upp igen vid ett senare tillfälle eller så förblir den helt enkelt avbruten. I de fall matchen återtas vid ett annat tillfälle är det vanligast att de som har biljett till den avbrutna matchen även har tillträde till den återupptagna matchen. Om tillträdet till den första avbrutna matchen anses vara prestationen, vad är då tillträdet till den återupptagna? Alltså borde färdigspelande av matchen vara en stor del i prestationen och intäkten tas upp efter matchen är spelad. Innan matchen är färdigspeland har inte risken övergått till köparen. Om matchen inte skulle återtas är det vanligt att någon form av kompensation, där priset av biljetten är det troliga, återbetalas till de som köpt biljett. Om då tillträdet till arenan ansetts som prestation och intäkten då redovisats skapar det problem, intäkten har ju faktiskt inte erhållits. Dessa fall innebär även

att resonemanget som Ohlson et al (2011) för med betalning som kritisk händelse faller och återigen kommer problematiken med intäktsredovisningen, det finns inget klockrent svar. Om pengarna måste återbetalas har en intäkt som inte erhållits redovisats. De flesta föreningarna väljer att ta upp intäkten i samband med match, vilket anses enligt några av föreningarna vara efter matchen är spelad och prestationen är då slutförd. Biljetterna blir alltså periodiserade då det finns möjlighet att betala biljetter i förskott.

Det vanligaste är att säsongskorten tas upp vid försäljning, som är i början av säsongen. Om försäljning anses vara den kritiska händelsen, menar föreningarna då att risken har gått över till köparen vid detta tillfälle precis som för en vara? Om säsongen av någon anledning skulle avbrytas, vad händer då? Ingen prestation är utförd. Å ena sidan borde föreningarna välja en kritisk händelse då den utförda prestationen är avklarad. Erkännandet borde inte påverka resultatet innan eftersom att det finns en chans, även om den är väldigt liten, att föreningen kanske måste betala tillbaka pengarna för säsongskorten. Å andra sidan är den generella regeln för att få redovisa intäkten är att intäkten ska vara mätbar och eftersom pengarna är inkasserade vet föreningarna det. Om föreningen väljer att den kritiska händelsen är försäljningen så uppfylls de tre kraven med att intäkten ska vara mätbar och verifierbar av en extern transaktion och den kritiska händelsen har inträffat. Måste föreningen betala tillbaka en del pengarna för säsongskorten så påverkar inte det resultatet då båda sporterna har verksamhetsår som följer säsongen. Det kan även antas att intäkten är så pass säker att detta inte kommer inträffa, osäkerheten i intäkten är på en acceptabel nivå.

5.4 Elitlicensen & god redovisningssed

Elitlicensen får anses som väldigt kortsiktig, föreningar kan alltså ha ett negativt eget kapital under hela året men på balansdagen se till att det är positivt. I ishockeyn räcker det med att inte ha ett negativt eget kapital två år i följd. En annan intressant del återfinns i ishockeyns elitlicens, föreningarna måste bedriva ungdomsverksamhet som bidrar till återväxten. Motsvarande kan inte hittas i fotbollens elitlicens. I ishockeyn finns inga övergångssummor, en förening kan alltså inte köpa en spelare från en annan förening, vilket är möjligt i fotbollen. Med andra ord blir ungdomsverksamheten för ishockeyklubbarna en belastning som inte genererar särskilt mycket intäkter, snarare kostnader. Däremot kan fotbollen tjäna enorma pengar på försäljning av spelare, ta Zlatan Ibrahimovic betydelse för Malmö FF. Malmö erhöll hela 82,5 miljoner vid försäljningen av Ibrahimovic, det är mer än vad många föreningar omsätter. Det kanske är just av denna anledning ishockeyföreningarna är tvingade

att ha ungdomsverksamhet. I fotbollen är det naturligt att skapa ungdomsverksamhet då möjligheter till framtida intäkter är stor.

Precis som för vilka andra företag som helst måste föreningarna följa god redovisningssed. Detta innebär inte endast att följa lagar och regler utan även företagspraxis, som i det här fallet får anses vara elitlicensen. Elitlicensens primära mål är att se till att elitföreningarna har en sund ekonomi. Förbundens syn på sund ekonomi har valts genom ett balansräkningsfokus med eget kapital som viktigaste post. För ishockeyn gäller det att kunna uppvisa positivt eget kapital ett av de senaste två åren medan för fotbollen gäller det att uppvisa positivt eget kapital senaste året. Skulle det visa sig att föreningen uppvisar ett negativt eget kapital måste en kontrollbalansräkning upprättas som ska godkännas av SvFF eller SIF. Som vi nämnt tidigare tar i princip alla föreningar upp att intäkter är en otroligt viktig del i deras fortsatta arbete för att utvecklas sportsligt. Sportslig framgång och höga intäkter går hand i hand och det är svårt att svara på vad som kommer först, de utvecklar varandra. Genom hög sportlig framgång har föreningen lättare att teckna längre och mer fördelaktigt avtal. Även med ett utvecklat och starkt varumärke ges möjligheter till bättre avtal, storklubbar syns ofta och mer frekvent i media vilket kan innebära större möjlighet till längre och bättre avtal även då sportslig framgång uteblir.

5.5 Kortsiktigheten i avtal

Vad som är anmärkningsvärt är den kortsiktighet som finns i de intäktsbringande avtalen. De allra flesta sträcker sig inte längre än ett år, egentligen är alla typer av intäkter endast säkrade per säsong. Flertalet av de kostnader föreningarna har är bundna över flera år. Många kontrakt med spelare, vars löner ofta är den överlägset största kostnadsposten i föreningarnas resultaträkning, löper över flera år, långfristiga skulder är en betydande post i föreningarnas balansräkningar.

Avtalen anses av föreningarna vara väl utvecklade. Trots det så utvecklas avtalen ständigt. Avtalen är alltså inte är fullt utvecklade och innehåller inte alltid den informationen som behövs för att redovisningen ska vara komplett. Ett förtydligande i avtalen behövs men den utvecklingen sker ständigt av föreningarna själva. Omständigheter förändras och avtalen följer denna utveckling.

Som vi nämnt tidigare redovisar många av klubbarna ett negativt resultat. Detta i kombination med korta intäktsbringande kontrakt kan få förödande konsekvenser. En respondent nämner att vissa föreningar har problem att fullfölja avtal mellan varandra. Det kan finnas stora fordringar på andra föreningar som inte kan betala vilket även kan äventyra föreningar med bättre ekonomi. Det nämns även att en god relation mellan föreningar vill hållas och att ibland blir man tvungen att skriva ned dessa fordringar i stället för att dra dem hela vägen till FIFA och domstol. Detta kan slå hårt på resultatet och likviditeten. Det är något som uppdagades i föreningarnas årsredovisningar, där flera fotbollsföreningar hade ärenden hos FIFA på fordringar som inte blivit betalade. Enligt en förening var det svåraste med bedömningen av intäkter är om de kommer erhållas eller inte. Detta är förknippat med revenue recognition. Osäkerhetsfaktorn måste vara undanröjd för att intäkten ska få redovisas och i dessa fall är osäkerhetsfaktorn förhållandevis hög, vilket gör det tveksamt om det ska tas upp i räkenskaperna. Denna tveksamhet tar Ohlson et al (2011) upp i sin artikel Accounting for revenues: A framework for standard settings. Han menar att det inte finns några tydliga regler för denna tveksamhet och att det därför blir svårt för föreningarna/företagen att veta vad hur de ska förhålla sig till dessa typer av intäkter. Det är svårt att veta vad som är acceptabel redovisning och inte och på så sätt veta om de ska tas upp i redovisningen eller inte. Ett annat dilemma för föreningarna som har ärenden hos FIFA och väljer att behålla dem som intäkter vid årets slut så påverkar det resultatet som påverkar eget kapital. Det finns alltså en risk att de föreningar som har stora belopp hos FIFA, vilket det oftast är när det gäller spelarförsäljning, kan ha uppfyllt elitlicensen utan att egentligen ha rätt till det.

Elitlicensen har ett tydligt balansräkningsorienterat perspektiv då dess syn på "sund ekonomi" är att uppvisa ett positivt eget kapital. Detta kanske borde utvecklas med tillägg anknutet till resultatet. Att en förening kan göra ett negativt resultat är ofrånkomligt men efter ett antal år i rad med negativa resultat kanske vissa åtgärder kunde krävas. Negativa resultat äter upp det egna kapitalet och förr eller senare kommer dessa föreningar hamna i problemområdet ändå. De föreningar som är etablerade topplag eller har ett starkt varumärke har mycket lättare att knyta längre intäktsbringande kontrakt. Därav är det väldigt viktigt, som även flertalet respondenter nämner, att satsa på och bygga ett starkt varumärke. Detta kan även säkra för de år där de sportsliga framgångarna sviker.

5.6 Ideell förening

En ideell förening, som alla idrottsföreningar i grund och botten är, består av sina medlemmar. Det borde därför kunna anses att medlemmarna äger föreningen. För att få bli medlem krävs i de allra flesta fall att en medlemsavgift betalas, denna medlemsavgift klassas som en intäkt. Om föreningen ägs av medlemmarna skulle medlemsavgiften kanske ses som ett tillskott från ägarna. Enligt BFNAR 2002:8 får ideella föreningar ta upp medlemsavgifter som intäkt. Detta allmänna råd är utformat för ideella föreningar utan vinstsyfte. Elitföreningarna har ett klart intresse att generera vinst, medlemmarna kan dessutom indirekt ses som ägare i alla de dotterbolag föreningarna äger. Dessa bedrivs näst intill alltid i aktiebolag, vars främsta intresse helt klart är att generera vinst. Kanske blir detta aktuellt om den så kallade 51 %-regeln avskaffas, det är nämligen under utredning i dagsläget.

För tillfället måste alltså den ideella föreningen äga 51 % av rösterna om föreningen bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag, det är dock inte ovanligt att den ideella föreningen äger just 51 % av rösterna men en väldigt liten del av tillgångarna då den externa ägaren/ägarna pumpat in mycket pengar. Ett annat scenario som förekommer i fotbollen är att riskkapitalbolag går in med investeringar av främst spelare. I gengäld kan riskkapitalbolaget få ta del av den eventuella vinst som erhålls vid försäljning av spelaren eller en del av den vinst föreningen gör. Det är bara föreningar som kan köpa spelare, så föreningen kommer alltid att "äga" spelaren men avtal med riskkapitalbolaget skrivs så rätten till ovan nämnd ersättning finns. Detta är ett visst typ av externt ägande, man köper sig rätten att erhålla ersättning. I alla andra företag skulle det kallas aktieägare.

5.7 Förening eller företag

Det finns vissa tendenser att föreningarna ligger kvar i det gamla kassamässiga tänket då flertalet av intäkterna erkänns i räkenskaperna vid försäljningen. Ideella föreningar skall redovisa enligt bokföringsmässiga grunder, vilket i sig är utvecklat för inkomstgenererande företag. I en artikel från 2005 skriven av Peter van der Hoek för han en diskussion om att inkomstgenererande företag inte ska använda det kassamässiga redovisningssättet. Detta för att företagen inte får ut tillräcklig information i sin periodisering av kostnaderna vilket det bokföringsmässiga redovisningssättet tar hänsyn till.¹¹⁷ Elitföreningar har höga kostnader som till exempel investering i en arena. Den kostnaden som investeringen innebär kommer föreningen att dra nytta av i flera år och behöver därför periodiseras. Denna periodisering

¹¹⁷ van der Hoek, 2005

hjälpel föreningarna att beräkna hur höga intäkter som krävs för att överleva. Därför är det bokföringsmässiga redovisningssättet det enda tänkbara alternativet för elitföreningar.

Däremot kan det diskuteras varför dessa regler ska följas av alla ideella föreningar då de är av allmännyttig karaktär och saknar vinstsyfte. Dessa är inga inkomstgenererade företag utan det handlar om ideellt arbete. För dessa föreningar skulle den kassamässiga redovisningen passa bättre, den är väldigt enkel och hanterar endast pengar in, pengar ut.

Om det nu blir så att 51 %-regeln avskaffas öppnas möjligheten för privata externa intressenter att helt äga bolagiserade föreningar och dessutom eventuellt noteringar på börsen. Till vissa delar är detta redan verklighet i och med riskkapitalbolagen men i och med att det är föreningen som ”äger” spelarna kommer man runt reglementet. Om eller kanske snarare när detta sker i Sverige kommer det ställas högre krav på föreningarnas redovisning. En respondent nämner dessutom att i dotterbolagen sköts redovisningen redan som i vilka bolag som helst, till exempel sker periodisering där men i föreningarna har förenkling föredragits. Detta innebär att kunskapen finns, man väljer bara att inte använda den. Om 51 %-regeln avskaffas kommer föreningarna likställas med aktiebolag och ägarna/investerarna kommer inte alltid vara eldsjälar som vill investera i sitt favoritlag. Detta är verklighet i stora delar av Europa med England i framkant. Där har börsnoterade klubbar funnits sedan 80-talet. Svensk idrott, framför allt fotboll som är världens största sport, kommer alltid påverkas av influenser från mer utvecklade länder. Dessa länder har även ett större inflytande på UEFA som svensk fotboll måste anpassa sig till. I de länder där aktiebolagen är verklighet syns många investerare som inte berörs av idrotten alls utan ser det helt som ett investeringssyfte. Detta gör även att avkastningskrav kommer som en följd vilket sätter nya och högre krav på föreningarnas ekonomi.

Elitföreningarna har en annorlunda syn på förädlingen än den ”vanliga” ideella föreningen. Överskottet från elitföreningarnas verksamhet går oftast till investeringar som skall leda till sportslig framgång för att säkra nya intäkter som leder till nya investeringar. Kanske skulle de föreningar som bedriver idrott på elitnivå inte längre klassas som ideella, de bedriver inte friskvård i allmännyttig mening längre. Utövarna består inte av gemene man som valt att bli medlem i föreningen, det är rekryterade på ett eller annat sätt och väl avlönade. Deras vardag går ut på att förbättra sig och genomföra vad föreningens tränare säger. Utövarna motsvarar anställda i vilket företag som helst och tränaren kan ses som chef eller projektledare. I stort sett hela den administrativa organisationen är avlönad. Var i detta finns det ideella? Det finns

dock en ungdomsverksamhet men verkligheten i många av elitföreningarna är att den inte är möjlig för alla som vill. Även på ungdomssidan finns en rekryteringsprocess och alla är inte välkomna, du måste vara tillräckligt bra. Hur allmännyttigt är detta? Kanske skulle en alternativ organisationsform finnas för de föreningar som bedriver elitidrott. I alla fall för A-lagsdelen av organisationen.

5.8 Framtid

I de fall de skulle bli aktuellt med externa finansiärer kan föreningarna bli intresserade av att använda sig av resultatutjämnning. Ett jämnt och stabilt resultat tyder på ett sunt företag med kontroll på verksamheten. Detta för att locka till sig nya investerare som är beredda att skjuta till pengar som kan hjälpa föreningen till sportsliga framgångar och säkring av nya intäkter. Vid tillfällen då föreningen har bättre sportslig framgång kan det finnas en möjlighet att teckna mer fördelaktiga intäktsbringande avtal. Med bakgrund av de korta intäktsbringande avtalen kontra de längre kostnadsförbindelser som föreningar ofta har kanske möjligheten att föreningen under dessa år väljer att endast redovisa en del av intäkterna då det finns en osäkerhet för att nästkommande års intäkter kommer täcka de kostnader som finns. Om de intäkter som eventuellt sparas redovisas nästkommande år kan det rädda ett negativt resultat. På så sätt även uppfylla elitlicensen som man kanske annars inte klarat. Till vissa delar var detta vad som hände i fallet Borussia Dortmund, som redovisade framtida intäkter under ett år för att rädda ett katastrofresultat.

Vid börsnotering skulle föreningarna bli tvingade att följa IFRS, dock skulle regelverket inte skilja sig alltför mycket då stora delar av svensk lag är utformat efter och liknar IFRS. IFRS är dock enligt Nobes (2012) otydliga och förvirrande i sina definitioner och innefattar även olika varianter av en intäkt. Skillnaden mellan definitionen i föreställningsramen och IAS 18 är att i den senare gäller endast om intäkten uppstår i företagets ordinarie verksamhet medan i föreställningsramen är intäkten definierad som ökning av det ekonomiska värdet. IAS 18 behandlar försäljning av varor och utförande av tjänster. Föreningarnas verksamhet angränsar till många olika områden, håller sig alla delar av verksamheten inom varor och tjänster. Vad klassas egentligen en match som? Skulle föreningens alla delar hålla sig till varor och tjänster så ska de endast erkännas när väsentliga risker har övergått till köparen och att transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, samt att utgifterna ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Med detta borde alltså intäkter tas upp efter matchen är spelad. Eftersom en ny standard är under utveckling är det svårt att säga vad som kommer ske med redovisningen i en framtid

med bolagisering. Utkast har publicerats men ännu ingen slutgiltig version. Det troliga är att det kommer bli lättare, det är därför en ny standard behövs. Förmodligen kommer även elitlicensen behöva omarbetas om detta sker. Föreningarna kommer bli mer publika och en djupare insikt kommer krävas. Ser man till ”vanliga” bolag kommer delårs- och kvartalsrapporter. Då håller definitivt inte den uteblivna periodiseringen som i dagsläget är vanlig. I de fall detta skulle bli aktuellt kommer inte endast periodiseringen utan med den följer även problematiken kring värdering som överhuvudtaget inte existerar idag. I dagsläget redovisas beloppet på fakturan eller vad som står skrivet i avtalet. Det skulle inte fungera med kvartalsrapportering. Värdet ska motsvara pengar som erhålls eller det diskonterade nuvärdet som kommer att erhållas. Vid tv-intäkter som i dagsläget erkänns och erhålls efter säsongen skulle behöva värderas under säsongen gång. Den uppskattningen skulle bli problematisk då föreningarna inte vet de totala tv-intäkterna. Fotbollsföreningar skulle dessutom behöva uppskatta sin sportsliga prestation samt sin exponering i tv, vilket kan tyckas nästintill omöjligt. Värderingen ska ske på samma grunder för föreningarna, så att de blir möjligt för jämförelse. De ska även följa försiktighetsprincipen. Men hur skulle detta gå till? Samtliga föreningar kan inte kalkylera med att komma sist och få minimal exponering i tv, vilket skulle vara fallet enligt försiktighetsprincipen. Å ena sidan skulle föreningarna kunna värdera efter förra årets sportsliga resultat men som nämnt tidigare säkrar ett års framgång inte nästa.

6. Slutsats

Studiens syfte var att undersöka och beskriva de problem som kan uppkomma i intäktsredovisningen för elitföreningar. Föreningarna upplever i dagsläget inte några problem med redovisningen men tendenser tyder på att det skulle kunna uppstå i framtiden. De undviker detta genom att redovisa på ett väldigt förenklat sätt som dock är i enlighet med de lagar och regler föreningarna måste följa. Alla intäkter redovisas under rätt verksamhetsår men någon periodisering sker knappt.

Sponsring och reklamintäkter är den största intäktsposten hos de flesta föreningar och att företagen får exponering är den största och viktigaste prestationen. Intäkten tas upp i räkenskaperna vid fakturering, alltså oftast innan en prestation är utförd eller betalningen är säker. Enligt Ohlson et al (2011) borde betalningen vara tillfället för intäktsredovisningen. Realisationsprincipen säger dock att föreningen borde ta upp intäkter efter prestationen är utförd, men samtidigt att det är okej att erkänna intäkten om prestationen i avtalet är säker.

Tv-intäkter styrs centralt av de olika intresseorganisationerna. Föreningen erhåller pengarna i slutet av säsongen och det är även då som intäkten erkänns. Någon prestation framgår inte av respondenterna men att genomföra serien måste anses vara prestationen. Redovisningen sker på det ”gamla” sättet först när pengarna erhålls, ett kassamässigt synsätt trots att föreningarna ska följa det bokföringsmässiga synsättet. Eftersom det ändå är inom verksamhetsåret spelar detta ingen större roll för föreningarna.

Föreningarnas sätt att redovisa biljettintäkter stämmer inte helt överens med vad de anser är deras prestation. Ansedd prestation är tillträde och upplevelse på arenan men redovisar som att fullföljandet av matchen är prestationen. Säsongskort periodiseras vanligtvis inte utan tas upp vid försäljningen som sker innan säsongen startat. Problematiken i detta diskuterar Clark (2006), huruvida prestationen kan garanteras eller inte och risken är eliminerad från föreningen. Samtidigt kan föreningen anse att prestationen är tillräckligt säker för att erkänna intäkten, vilket är det mest väsentliga i realisationsprincipen.

En intressant insikt som kommit fram genom de intervjuer som genomförts är att föreningarna behandlar olika intäkter på olika sätt. Generellt sett sker ingen periodisering mer än att intäkter hamnar på rätt verksamhetsår, vilket allt som oftast sker per automatik då de

intjänas under året. Vissa intäkter erkänns vid fakturering, andra vid erhållandet av betalningen och vissa då prestationen är utförd. Lösa biljetter och säsongskort, som är två varianter av samma sak, behandlas olika. Säsongskorten erkänns vid betalning medan lösa biljetter erkänns när motsvarande match är spelad. I ena fallet är prestationen inte påbörjad medan i det andra fallet är den helt utförd. Säsongskorten faller under kassamässiga grunder men lösa biljetter under bokföringsmässiga. Det finns alltså en viss inkonsekvens i redovisningen av intäkter. I det stora hela spelar dock inte detta någon större roll, samtliga intäkter hamnar under korrekt verksamhetsår.

6.1 Framtida forskning

Av vår undersökning har vi insett kortsiktigheten i föreningarnas tänk kring intäkter då många av deras intäktsbringande avtal endast löper över en säsong. Det vore därför intressant att undersöka kortsiktigheten i de intäktsbringande kontrakten i relation till de långsiktiga kostnadskontrakten. Då skulle det även vara av intresse att en kartläggning av kostnaderna görs och därmed jämföra om de tas upp på liknande sätt som intäkter.

Det vore annars intressant att undersöka hur föreningar på elitnivå egentligen förhåller sig till det ideella idealet. Finns det allmännyttan ändamålet kvar när egentligen hela organisationen i föreningen är avlönad? En ny organisationsform kanske skulle behöva arbetas fram för elitföreningar.

Vid det tillfället 51 %-regeln skulle avskaffas och en del klubbar valt att börsnoteras skulle det vara intressant att göra om vår undersökning. Föreningarna skulle då vara ännu mer lika företag och det vore spännande att få en inblick i hur de sköter redovisningen av intäkter då de behöver göra månads- och kvartalsrapporter. Hur skulle periodiseringen gå till? Det kanske skulle finnas svårigheter som de inte stöter på i dagens läge då periodisering i stort sätt inte behövs. Det skulle även sätta krav på föreningarnas värdering av de intäkter som kommer in i slutet på året som kopplas till lagets prestationer. De måste då värderas under årets gång.

7. Källor

Ackman, Dan. 2002. Enron the Incredible.

(<http://www.forbes.com/2002/01/15/0115enron.html>) Läst 2013-04-18

Agerman, Per. 2005. Lärdomar av Prosolviadomen. I: *Affärsvärlden* 2 april 2005.

Altamuro, Jennifer et al. 2005. The Effects of Accelerated Revenue Recognition on Earnings Management and Earnings Informativeness: Evidence from SEC Staff Accounting Bulletin No. 101. I: *The Accounting Review*. Vol. 80: No. 2. pp. 373-401

Andersson, Torbjörn & Carlsson, Bo. 2011. A diagnosis of the commercial immaturity of Swedish club football. I: *Soccer & Society*. Vol. 12. Issue 6. pp. 754-773.

Bengtsson, Anders. 2003. Bokföringsnämndens allmänna råd. BFNAR 2003:3 Redovisnings av intäkter. (<http://www.bfn.se/redovisning/RAD/allmanna-070101.aspx>) Läst 2013-04-18

Bokföringsnämnden. 2010. Bokföringsnämndens uttalande; Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund. (<http://www.bfn.se/kategori/ideellforening.aspx>) under ”uttalande om redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:8) Läst 2013-05-21

Bokföringsnämnden. 2011. Ideella föreningar m.fl. Bokföringsskyldighet och hur den löpande bokföringen ska avslutas. (www.bfn.se/KATEGORI/Ideella/Bokforingsskyldig-ideell.pdf) Läst 2013-05-21

Bokföringsnämnden, 2012, Bokföringsnämndens vägledning. Årsredovisning och koncernredovisning. (www.bfn.se/REDOVISNING/VAG/VL12-1-K3.pdf) Läst 2013-05-23

Bokföringsnämnden. 2013. BFNs normgivning. (<http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>) Läst 2013-04-18

Bokföringsnämnden. 2013. Frågor och svar – bokföring. Allmänna bokföringsfrågor. Vad är god redovisningssed? (<http://www.bfn.se/fragor/fragor-bokforing.aspx#bokf5>) Läst 2013-05-10

Bryman, Alan & Bell, Emma. 2010. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 1:2 uppl. Liber. Malmö.

Carlsson, Bo. 2009. Insolvency and the domestic juridification of football in Sweden. I: *Soccer & Society*. Vol. 10. Issue 3-4. pp. 477-494.

Clark, Ronald L. 2006. Revenue-recognition decisions: a slippery slope?(personal viewpoint)(Financial report). I: *The CPA Journal*. Vol. 76(10). p.6(3)

Cordery, Carolyn & Baskerville, Rachel. 2010. Assessing financial vulnerability in nonprofit sports organisations. (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1634473)

Deloitte. 2012. IFRS i fokus.

Denscombe, Martyn. 2009. *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 2:1 uppl. Studentlitteratur. Lund.

Ejvegård, Rolf. 2009. *Vetenskaplig metod*. Lund. Studentlitteratur.

FAR. 2006. *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006*. FAR förlag AB. Stockholm.

FASB/IASB. The FASB/IASB Revenue Recognition Accounting Project.
(http://www.ifrs.com/publications_rev.html) Läst 2013-04-18

Finansinspektionen. 2002. Enron – lärdomar för finansiell tillsyn?
(www.fi.se/upload/20_Publicerat/30.../analys_enron_020423.pdf) Läst 2013-05-26

Gröjer, Jan-Erik. 2002. *Grundläggande redovisningsteori*. Studentlitteratur. Lund.

Hendriksen, Eldon S. & van Breda, Michael F. 1992. *Accounting Theory*. 5th ed. Irwin. United States of America.

Idrottens Affärer. 2010. Elitserien svensk idrotts roulett.
(<http://www.idrottensaffarer.se/affarer/2010/09/elitserien-svensk-idrotts-roulett>) Läst 2013-04-09

Idrottens Affärer. 2011. Frölunda betalade 84 miljarder i löner.
(<http://www.idrottensaffarer.se/tv-nyheter/2011/06/frolunda-betalade-84-miljoner-i-loner>)
Läst 2013-04-09

Jacobsen, DI. 2002. *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund. Studentlitteratur.

Jernsund, Per et al. 2005. FASB:s och IASB:s projekt angående intäktsredovisning.
Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Malmheden, Ulrika & Sleth, Emelie. 2006. Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18
Intäkter – en studie av fem IT-företag. Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Marton, Jan et al. 2010. *IFRS – I teori och praktik*. Stockholm. Bonnier Utbildning AB

Nobes, Christopher. 2012. On the definition of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe*. 9:1 pp 85-94

Norberg, Johan. 2004. *Idrottens väg till folkhemmet*. SISU Idrottsböcker. Stockholm.

Ohlson, James A et al. 2011. Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting.
Accounting Horizons. Vol. 25, No 3. pp. 577-592

Intäktsredovisning Lötvall & Högstedt

- Patel, Runa & Davidson, Bo. 2011. *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Studentlitteratur. Lund
- Peterson, Tomas. 2005. Idrottens professionaliserings- och kommersialiseringsprocesser. I: *Sociologisk forskning*. Malmö University. Issue 1. p 3-10.
- Pour Zarandi, Hussein Mohammad et al. 2012. Accrual-based accounting system versus cash-based accounting: An empirical study in municipality organization. I: *Management Science Letters*. Volume 3, Issue 1. p 251-256
- PwC. 2012. Making sense of a complex world: Accounting for royalty arrangements – issues for media companies. Issue 4.
- Redovisningsrådet. 1999. Redovisningsrådets rekommendation, RR 11. (www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR11.pdf) läst 2013-06-08
- Riahi-Belkaoui, Ahmed. 2000. *Accounting theory*. Fourth edition. Thomson Learning, London
- Riksidrottsförbundet. 1998. Bolagiseringsutredning. Alternativ associationsform för idrottslig verksamhet. (<http://www.rf.se/RF-tycker/Bolagisering/>) Tryck på ”ladda hem bolagiseringsutredningen (pdf)” Läst 2013-05-20
- Riksidrottsförbundet. 2012. IdrottsAB-utredningen. Utredningen om ägandet i IdrottsAB. (www.rf.se/ImageVault/Images/id_29403/...0/ImageVaultHandler.aspx) Läst 2013-05-20
- Riksidrottsförbundet. 2012. Idrottens Redovisning med idrottens BAS-kontoplan med utförliga instruktioner. V 2.1 (www.rf.se/ImageVault/Images/id_26399/...0/ImageVaultHandler.aspx) Läst 2013-05-26
- Rundfelt, Rolf. 2003. Internationellt: SEC granskar årsredovisningar för S&P 500. I: *Balans*. Nr. 5.
- Sahlström, Kjell. 2011. Analys av allsvenska klubbarnas ekonomi 2011.
- Schroeder, Richard G. 2011. *Financial accounting theory and analysis: text and cases*. 10th ed. John Wiley & Sons, Inc. United States of America.
- SIF, 2012, Reglemente för elitseriens liganämnd (http://www.swehockey.se/ImageVault/Images/id_363/ImageVaultHandler.aspx) Läst 2013-05-14
- Skatteverket. Allmännyttiga föreningar – ideella föreningar (<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forforeningarstiftelser/ideellaforeningar/driva/allmannyttigaforeningar.4.70ac421612e2a997f85800029958.html>) Läst 2013-05-21
- Skatteverket. Inkomstskatt – ideella föreningar (<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forforeningarstiftelser/ideellaforeningar/driva/inkomstskatt.4.70ac421612e2a997f85800029536.html>) Läst 2013-05-21

Intäktsredovisning Lötvall & Högstedt

Skatteverket. Moms för ideella föreningar.

(<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/ideellaforeningar.4.18e1b10334e8bc80003909.html>) Läst 2013-05-21

Sundgren, Stefan et al. 2010. *Internationell redovisning*, Studentlitteratur AB, Lund

SvFF. Anvisningar elitlicensens ekonomikriterier.

(http://fogis.se/ImageVault/Images/id_9869/ImageVaultHandler.aspx) Läst 2013-04-18

SvFF. Nationalsporten. (<http://fogis.se/om-svff/nationalsporten/>) Läst 2013-04-18

SvFF. 2004. Frågor och svar om elitlicensen. (<http://fogis.se/arkiv/tidigare/2004/11/fragor-och-svar-om-elitlicensen/>) Läst 2013-04-09

Törning, Eva. 2011. Expertpanelen: Hemligheten bakom intäktsredovisning.

(<http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.389619/expertpanelen-hemligheten-bakom-intaktsredovisning/sida/1/sida-1>) Läst 2013-04-03

van der Hoek, Peter. 2005. From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. I: *Public Budgeting & Finance*. Volume 25. Issue 1. p. 32-45.

van Tassel, Tami R. 2000. Intäktsredovisning i årsredovisningen enligt SAB 101. I: *Balans*. Nr. 11.

Zoccali, Carmine. 2011. The role of financial indicators in the life of italian football clubs. *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*. Volume 7, Issue 3. p 83-101.

Zulch, Henning & Detzen, Dominic. 2011. Revenue Recognition, Accounting Enforcement and Error Correction: The Case of Borussia Dortmund GmbH & Co. KGaA.

Årsredovisningslag (1995:1554) (http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/rsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554/)
Läst 2013-04-15

Intervjuer

Mjällby AIF. Ekonomiavdelningen. Mailkonversation

IFK Göteborg Lena Mattsson, ekonomichef. Mailkonversation

Helsingborgs IF. Robin Lundgren, ekonomichef. Telefonintervju

Kalmar FF. Hanna Hägerdal, ekonom. Mailkonversation

MoDo Hockey. Stina Molander, redovisningsansvarig. Mailkonversation

Skellefteå AIK. Christer Hellsten, ekonomichef. Telefonintervju

Intäktsredovisning
Lötvall & Högstedt

Linköpings HC. Lars Ellbrant, ekonomichef. Telefonintervju

Växjö Lakers. Nina Bremer, ekonomichef. Mailkonversation

Bilagor

Bilaga 1. Intervjufrågor

1. Vad använder Ni er av för redovisningsprinciper/rekommendationer?
2. Vilken typ av intäkt utgör störst del av Era totala intäkter?
3. När det kommer till sponsor-/reklamintäkter vad är Er prestation i avtalen? Vad är det Ni måste uppfylla för att kunna erhålla dessa intäkter?
4. Hur länge löper i genomsnitt dessa avtal? Är det flest korta, säsongsbaserade eller är de längre? Hur ser dessa avtal ut, är de fasta eller rörliga och hur redovisas de (periodiseras det per match/säsong/avtalslängd etc.)?
5. Hur hanterar Ni tv-intäkter? Är det fortfarande fasta och rörliga delar? Periodiseras de (per match, månad eller säsong)?
6. Hur hanterar Ni säsongkort, lösbiljetter och merchandise? Periodiseras de (per match, månad eller säsong)?
7. Vad anser Ni är den största utmaningen med bedömningen av intäkters storlek samt om en intäkt skall tas upp eller inte? Vad finns det för osäkerheter?
8. Vad anser Ni är den största utmaningen med periodiseringen av intäkter?
9. Vilken typ av intäkt är det flest diskussioner kring avseende redovisningen?
10. Innehåller Era avtal tillräckligt med information för att värdera intäkter och bedöma när de ska redovisas? Framgår det vad som skall erhållas och under vilka perioder?
11. Anser Ni att avtalen borde förtydligas för att underlätta redovisningen? Varför/varför inte?
12. Anser Ni att det finns ett ökat behov av en bredare vägledning av intäktsredovisning gällande er bransch?