

# Redovisning av spelarförvärv i allsvenskan

– Vilka motiv ligger bakom valet av redovisningsmetod?

Av: Emil Olander och Michael Torres  
Handledare: Peter Jönsson

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka vår handledare Peter Jönsson för de råd och den stöttning han gett oss genom arbetet med uppsatsen. Vi vill även tacka Svenska Fotbollsförbundet samt de klubbar som ställt upp på intervju och därmed gjorde uppsatsen genomförbar. Slutligen så vill vi tacka vår opponentgrupp för den konstruktiva kritik som de bidragit med.

Stockholm, 2014-08-18

Emil Olander

Michael Torres

## **Sammanfattning**

**Författare:** Emil Olander och Michael Torres

**Handledare:** Peter Jönsson

**Titel:** Redovisning av spelarförvärv i allsvenskan – Vilka motiv ligger bakom valet av redovisningsmetod?

**Bakgrund och problemdiskussion:** De allsvenska klubbarna har i dagsläget möjlighet att redovisa sina externa spelarförvärv på två olika sätt. Antingen genom att kostnadsföra dem direkt i resultaträkningen eller genom att aktivera dem som en immateriell tillgång i balansräkningen. Valet av metod kan ge ekonomiska konsekvenser och jämförbarheten mellan klubbarnas årsredovisningar kan påverkas.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka motiv som spelar in när klubbarna väljer metod för redovisning av sina spelarförvärv.

**Metod:** Uppsatsen bygger på ett kvalitativt tillvägagångssätt. Vi har använt oss av primärdata i form av intervjuer med allsvenska klubbar samt Svenska Fotbollsförbundet och sekundärdata i form av klubbarnas årsredovisningar.

**Resultat:** Klubbarna har olika motiv till sina val. Flera av klubbarna som aktiverar framförde att de valt att aktivera för att det ger en mer rättvisande bild genom att kostnaden fördelas över nyttjandeperioden. Ett motiv som framfördes för att inte använda aktivering var att det är förenat med framtida osäkerhet. En annan faktor som angetts ha påverkat valet av metod var förhållandet mellan klubben och dess riskkapitalbolag. Klubbarna har inte angett att de har valt metod med hänsyn till att uppfylla elitlicensens krav på positivt eget kapital. Enligt SvFF finns det två metoder att redovisa spelarförvärv för att det vid elitlicensens införande fanns ett önskemål från klubbarna att behålla båda metoderna för att kunna redovisa spelarförvärven på det sätt som bäst passar dem för att ge en rättvisande bild av det ekonomiska läget.

**Nyckelord:** Spelarförvärv, Allsvenskan, Fotboll, Kostnadsföring, aktivering, immateriella tillgångar

## **Förkortningar**

### **IAS**

International Accounting Standards

### **IASB**

International Financial Reporting Standards

### **RF**

Riksidrottsförbundet

### **RR**

Redovisningsrådet rekommendation

### **SvFF**

Svenska Fotbollsförbundet

### **UEFA**

Union of European Football Associations, det styrande organet inom fotboll i Europa

### **ÅRL**

Årsredovisningslagen

## **Begreppsdefinitioner**

### **Allsvenskan**

Den högsta divisionen i svensk fotboll

### **Egna produkter**

Spelare som fostrats i den egna klubben

### **Sign-on bonus**

En bonus klubbar betalar spelare för att skriva på ett kontrakt

# Innehållsförteckning

1. Inledning .....	1
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Syfte .....	3
1.4 Avgränsningar .....	4
2. Metod.....	5
2.1 Tillvägagångssätt.....	5
2.2 Datainsamling .....	6
2.3 Intervjuer .....	6
2.4 Urval och bortfall .....	7
2.5 Reliabilitet och validitet .....	7
2.6 Metodkritik .....	7
2.7 Källkritik.....	8
3. Referensram.....	10
3.1 Humankapital.....	10
3.2 Tillgångar.....	11
3.2.1 Immateriella tillgångar.....	11
3.2.2 IAS 38 .....	12
3.3 Kostnadsföring och aktivering .....	13
3.4 Redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaper.....	14
3.4.1 Redovisningens syfte .....	14
3.4.2 Rättvisande bild .....	14
3.4.3 Jämförbarhet och kvalitativa egenskaper.....	14
3.4.4 Försiktighetsprincipen .....	15
3.4.5 Matchningsprincipen .....	16
3.5 Nuvarande regler .....	16
3.5.1 Elitlicensen .....	16
3.5.2 Redovisning av spelare .....	17
3.6 Associationsformer i Allsvenskan .....	18
3.6.1 Föreningar .....	18
3.6.2 Aktiebolag .....	19
3.6.3 Idrottsaktiebolag.....	20

3.6.4 Bolagisering.....	20
3.7 Tidigare forskning .....	21
3.7.1 “Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts” .....	21
3.7.2 “Discussion of Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts” ....	21
4. Empiri .....	23
4.1 Sammanställning av de allsvenska klubbarna .....	23
4.2 Intervjuer .....	25
4.2.1 Djurgårdens IF .....	25
4.2.2 Helsingborgs IF.....	26
4.2.3 Falkenbergs FF .....	27
4.2.4 Kalmar FF.....	28
4.2.5 BK Häcken .....	28
4.2.6 IFK Norrköping FK .....	29
4.2.7 Svenska Fotbollsförbundet .....	30
4.3 Exempel på de olika redovisningsmetoderna.....	33
5. Analys .....	36
5.1 Aktivering kontra kostnadsföring .....	36
5.2 Intervjuer och sammanställning av de allsvenska klubbarna.....	41
5.2.1 Associationsform .....	41
5.2.2 Motiv till val .....	41
5.3 Jämförbarhet.....	43
6. Resultat och resultatdiskussion .....	45
6.1 Resultat .....	45
6.2 Resultatdiskussion .....	46
6.3 Förslag till vidare forskning.....	47
7. Källförteckning .....	i
8. Bilagor .....	vi

## **Tabellförteckning**

Tabell 1: Sammanställning av information från klubbarnas årsredovisningar 2012 .....	23
Tabell 2: Översikt över klubbarnas val av metod 2012 .....	24
Tabell 3: Sammanfattning av skillnaderna mellan metoderna.....	40

## **Figurförteckning**

Figur 1: IF Brommapojkarnas balans- och resultaträkning .....	33
Figur 2: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning.....	34
Figur 3: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning (aktivering).....	36
Figur 4: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning (kostnadsföring) .....	37

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Fotboll är en av de populäraste sporterna i världen och utövas runt hela jorden.<sup>1</sup> Med denna popularitet har ekonomin i fotbollen utvecklats. Försäljning av biljetter, souvenirer, Tv-avtal, reklam och intäkter från sponsorer är exempel på intäktskällor för klubbarna och dessa kan uppgå till betydande belopp. De 20 största klubbarna i Europa hade ca 5,4 miljarder euro i intäkter säsongen 2012/2013 och det var en ökning med 8 % jämfört med säsongen innan.<sup>2</sup>

Trots att de Svenska klubbarna inte når upp i den nivån så hade de 16 allsvenska klubbarna säsongen 2012 drygt 1,2 miljarder kronor i intäkter tillsammans. Intäkterna har ökat kraftigt de senaste 10 åren. Mellan 2002 och 2012 ökade de sammanlagda intäkterna för klubbarna med cirka 118 %. När man tagit hänsyn till att allsvenskan 2008 utökades med två klubbar från 14 till 16 så innebär det en ökning av intäkterna med ungefär 91 % för varje klubb i snitt. År 2012 stod försäljning av spelare för 102 miljoner eller 8 % av klubbarnas intäkter.<sup>3</sup>

Tjänsteinriktade företag, som till exempel fotbollsklubbar har under 1900-talets andra hälft fått en större ekonomisk betydelse i förhållande till mer traditionell industri som tidigare var den dominerande sektorn.<sup>4</sup>

För många av tjänsteföretagen är den viktigaste tillgången ofta dess anställda. De anställdas kompetens är viktig för företagets verksamhet och dess förmåga att generera intäkter.<sup>5</sup> För

---

<sup>1</sup> Nationalencyklopedin. Fotboll. <http://www.ne.se/lang/fotboll> (Hämtad 3 Augusti, 2014)

<sup>2</sup> Deloitte. Football Money League 2014. <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/consumer-business/Deloitte%20Football%20Money%20League%202014.pdf>, (Hämtad 18 April, 2014)

<sup>3</sup> Fogis. Analys av allsvenska klubbarnas ekonomi 2012. [http://fogis.se/ImageVault/Images/id\\_92446/scope\\_0/ImageVaultHandler.aspx](http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx), (Hämtad 18 April, 2014)

<sup>4</sup> Nationalencyklopedin. Näringsliv och ekonomi. <http://www.ne.se/sverige/n%C3%A4ringsliv-och-ekonomi>, (Hämtad 18 April, 2014)

<sup>5</sup> Nationalencyklopedin. Kunskapsföretag. <http://www.ne.se/lang/kunskapsf%C3%B6retag>, (Hämtad 18 april, 2014)



fotbollsklubbar så är det spelarna som genererar en stor del av klubbarnas intäkter. De anställda och deras kompetenser och färdigheter benämns ofta som humankapital.<sup>6</sup>

Trots att de anställda i många fall är företagets viktigaste resurser så får de inte redovisas som en tillgång i företagets balansräkning på samma sätt som ett tillverkningsföretag får redovisa dess maskiner som tillgångar.<sup>7</sup> Till skillnad från detta har fotbollsklubbar möjlighet att redovisa de spelare som klubben förvärvat externt som en tillgång i balansräkningen då de anses uppfylla kriterierna för att klassificeras som en immateriell tillgång. Denna möjlighet finns dock inte för egna produkter eller spelare som är förvärvade utan en övergångssumma.<sup>8</sup>

## **1.2 Problemdiskussion**

I och med den ekonomiska utvecklingen inom fotbollen på senare år har kraven på ekonomisk kontroll av klubbarna skärpts. Svenska fotbollsförbundet (SvFF) har efter krav från det europeiska fotbollsförbundet UEFA infört fler regler som ska främja en god ekonomi bland klubbarna. Inför säsongen 2002 infördes den så kallade elitlicensen. I den finns olika ekonomiska krav och regler som klubbarna måste uppfylla för att få spela i de högsta divisionerna. Bland annat innehåller den riktlinjer för hur klubbarna ska redovisa sina spelare.

Det finns i nuläget två olika sätt för klubbarna i Allsvenskan att redovisa förvärvade spelare. Klubben kan välja mellan att aktivera spelaren som en immateriell tillgång i balansräkningen eller att kostnadsföra spelaren i resultaträkningen.<sup>9</sup> Valet av redovisningsregler kan ge ekonomiska konsekvenser. Det gör att företag kan ha olika motiv att välja mellan olika redovisningsregler eller standarder.<sup>10</sup> De olika metoderna ger olika förutsättningar för klubbarna att uppfylla elitlicensens krav på positivt eget kapital.

---

<sup>6</sup> Edvinsson, L. Malone, M. *Det intellektuella kapitalet*, 1998, s. 29

<sup>7</sup> Bokföringsnämnden. RR 15. 2000. <http://www.bfn.se/redovisning/radet/rr/rr15.pdf> (Hämtad 16 maj, 2014)

<sup>8</sup> Svenska fotbollsförbundet. Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. 2013.

<http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf> (Hämtad 16 April, 2014)

<sup>9</sup> Ibid

<sup>10</sup> Schroeder, R. Clark, M. Cathey, J. *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and cases*, 2014, s. 17

När klubbarna kan välja två olika metoder för redovisning av spelarförvärv så kan jämförbarheten mellan klubbarnas årsredovisningar påverkas.<sup>11</sup> Jämförbarheten kan också påverkas av att vissa klubbar kanske förvärvar spelare via ett riskkapitalbolag och då syns inte förvärven i klubbens redovisning överhuvudtaget. Andra klubbar kanske inte förvärvar några spelare alls utan väljer att hyra spelare från andra klubbar. En del klubbar äger sin egen arena vilket ger en högre balansomslutning gentemot klubbar som inte äger sin arena. I en del övergångar betalas det ut en sign-on bonus till spelaren för att skriva på kontraktet och denna summa får inte aktiveras som en tillgång likt övergångssumman.

Huruvida immateriella tillgångar som t.ex. humankapital ska aktiveras eller kostnadsföras är en aktuellt fråga som diskuterats flitigt i samband med att rekommendationer tagits fram för att reglera denna problematik. De som har varit kritiskt inställda till dessa rekommendationer menar att rekommendationerna är alltför återhållsamma när det kommer till aktivering av tillgångar.<sup>12</sup>

Mot bakgrund av detta resonemang har följande frågeställningar tagits fram:

- Vilka motiv ligger till grund för klubbarnas val av redovisningsmetod för spelarförvärv?
- Påverkar de skillnader som uppstår i resultat- och balansräkningen klubbarnas val av metod med hänsyn till elitlicensens krav på positivt eget kapital?
- Varför tillåts klubbarna redovisa samma typ av händelse, de externa spelarförvärven på två olika sätt?

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka motiv som spelar in när klubbarna väljer metod för redovisning av sina spelarförvärv.

---

<sup>11</sup> Drefeldt, C. Törning, E. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*, 2013, s. 43

<sup>12</sup> Artsberg, K. *Redovisningsteori: -policy och -praxis*, 2005, s. 365-375

## ***1.4 Avgränsningar***

Uppsatsen har begränsats till att beröra redovisning av spelarförvärv bland de klubbar som spelar i Allsvenskan 2014.

## 2. Metod

Det finns två grundläggande metoder vid undersökningar, kvantitativ samt kvalitativ. Den centrala faktorn vid val av metodik blir insamlingen av data som kommer att ligga till grund för förståelsen av det problem vi studerar, samt kunna beskriva fenomenet.

Kvantitativ undersökningsmetod är en metod som är inriktad på prövning av teorier och lägger tonvikten på kvantifierbara data, fokus ligger på att ha en stor mängd av data som kan bearbetas, samt att det är av deskriptiv karaktär.<sup>13</sup> Kvalitativ undersökningsmetod är en metod som handlar om att få utförliga svar för att försöka få en fullständig bild av situationen.<sup>14</sup>

I vår studie var vi intresserade av att först och främst kunna få en inblick i de olika motiv som kan ligga bakom valet av redovisningsmetod vid spelarförvärv. Vi valde därmed att använda ett kvalitativt tillvägagångssätt genom att genomföra intervjuer med relevanta personer inom respektive klubb. Till följd av den kvalitativa metoden fick vi en inblick i klubbarnas val av redovisningsmetod för spelarförvärv, men även SvFF:s syn på de olika metoderna.

### 2.1 Tillvägagångssätt

Uppsatsprocessen inleddes med att utföra en litteratursökning av redovisning av immateriella tillgångar, utifrån detta väcktes ett intresse om redovisning av fotbollsspelare som immateriell tillgång och den skillnad som finns gentemot andra tjänsteföretag som inte redovisar sitt humankapital som en tillgång.

Nästa steg var att söka relevant material som berörde redovisning av fotbollsspelare som immateriell tillgång, exempelvis tidigare forskning för att få mer inblick i ämnet. När vi blev insatta i ämnet bestämde vi att syftet skulle avse de motiv som kan ligga bakom valet av redovisningsmetod, för att sedan övergå till insamling av empiri genom att intervjua klubbar och SvFF och avsluta uppsatsprocessen med att analysera motiven som kan ligga bakom redovisningsmetod och en diskussion kring uppsatsens ämne.

---

<sup>13</sup> Olsson, H. Sörensen, S. *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*, 2011, s. 109

<sup>14</sup> *Ibid*, s. 100

## **2.2 Datainsamling**

Vi valde att använda oss av både primär- och sekundärdata. Sekundärdata är data som har samlats in av andra<sup>15</sup>, som i vår undersökning består av årsredovisningar för 15 lag i Allsvenskan, som vi hämtade från klubbarnas hemsidor samt erhållit efter kontakt med de klubbar som inte publicerar sin årsredovisning på sin hemsida. Vi använde oss av årsredovisningar för 2012 då de var de senaste som fanns tillgängliga vid studiens början. Granskningen av årsredovisningar var det första steget i vår undersökning för att få en ökad förståelse i problemet som vi undersökte. Efter granskningen av årsredovisningarna övergick vi till att samla in primärdata. Primärdata är data som har samlats direkt från den ursprungliga källan. Primärdata i vår undersökning har samlats in med hjälp av telefon- och mejlintervjuer.

## **2.3 Intervjuer**

Vi valde att samla in data genom intervjuer för att få insikt i klubbarnas åsikter, uppfattningar och erfarenheter genom svar från ekonomichefer.<sup>16</sup>

Intervjuer har genomförts med SvFF och klubbar i allsvenskan. Intervjuerna med klubbarna hade en hög grad av standardisering och låg grad av strukturering<sup>17</sup>, eftersom vi valde att ställa samma frågor till alla klubbarna. Dessa frågor var öppna och de intervjuade kunde utifrån deras val av redovisningsmetod och erfarenhet besvara frågorna.

Vi valde från studiens början att inte göra personliga intervjuer, eftersom det skulle vara för tidskrävande, till följd av det valde vi att genomföra telefonintervjuer eller mejlintervjuer om respondenten inte hade möjlighet att svara vid tillfället vi ringde eller önskade det. Fördelen med både telefonintervjuer och mejlintervjuer gentemot personliga intervjuer är att utförandet av dessa går snabbt och är mer kostnadseffektiva till följd av att vi inte behövde resa till den ort klubben är verksam i.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Olsson, H. Sörensen, S. *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*, 2011, s. 46

<sup>16</sup> *Ibid*, s. 232

<sup>17</sup> *Ibid*, s. 133

<sup>18</sup> *Ibid*, s. 30

## **2.4 Urval och bortfall**

Intentionen var att undersökningen skulle omfatta alla 16 allsvenska klubbarna men då vissa klubbar varit svåra att komma i kontakt med eller inte velat svara på frågor så har vi endast kunnat genomföra 6 intervjuer med klubbar samt med SvFF. Vi har granskat årsredovisningar för 15 av de 16 klubbarna, detta då vi inte fick tag i Falkenbergs FF:s årsredovisning trots upprepade försök.

## **2.5 Reliabilitet och validitet**

Med reliabilitet menas att man ska få samma resultat om man utför samma undersökning igen.<sup>19</sup> Reliabiliteten för sammanställningen av data från årsredovisningarna anser vi blir hög angående de olika faktorer som vi granskar, eftersom den baseras på årsredovisningar, data som inte kommer att ändras över tid. Däremot kan telefonintervjuer och mejlintervjuer haft en inverkan på reliabiliteten, eftersom svaren som ges kan variera beroende på klubben och personen som intervjuas och kan dessutom förändras över tid då klubbarna kan byta ut personal. För att undvika en stor inverkan på reliabilitet ställdes samma frågor till alla samtliga klubbar. Med validitet menas att man ska mäta det man avser att mäta.<sup>20</sup> För kvalitativa studier finns validitet om tolkning av data stämmer överens med verkligheten.<sup>21</sup> Granskningen av årsredovisningar lämnar lite utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar, därmed anses validiteten vara hög i sammanställningen av de olika faktorer vi granskar från klubbarnas årsredovisningar. Telefon- och mejlintervjuens validitet påverkas av hur väl vi genom analysen kan beskriva fenomenet om de två olika redovisningsmetoder av spelarförvärv, vi anser att vi fick en hög validitet av dessa genom att telefonintervjuer spelades in för att transkribera intervjun samma dag som den gjordes, för att data som vi avser studera inte skulle gå förlorat.

## **2.6 Metodkritik**

Vi är medvetna att det kvalitativa tillvägagångssätt som vi har valt att använda oss av har både svaga och starka sidor. Med den valda metodiken, finns bl.a. starka sidor i intervjuerna, eftersom

---

<sup>19</sup> Olsson, H. Sörensen, S. *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*, 2011, s. 123

<sup>20</sup> Ibid, s. 124

<sup>21</sup> Ibid, s. 107

man på detta sätt kan förklara de olika motiven vid val redovisningsmetod. Det är dock inte bara starka sidor med intervjuer, de innehåller även svaga sidor, en av dessa är tolkning av data, för att undvika felaktigheter försökte vi under transkribering av intervjuer och sammanfattning i olika teman att behålla de originalsvar respondenten gav.

Ett annan svag sida med att använda intervjuer är att de riskerar att bli lite olika då det blir en diskussion som kanske inte tar samma väg vid varje intervju och till följd av det kan vara svårt att replikera studien. Dock är det inte bara negativt med att intervjuer blir olika, olikheter som uppstod vid intervjuer kunde vi använda till analysen.

Efter att ha genomfört undersökningen insåg vi även att det hade varit önskvärt med ytterligare svar från fler klubbar för att kunna generalisera resultatet och överföra denna till alla klubbar i Allsvenskan. Trots återkommande försök att komma i kontakt med samtliga klubbar via telefon eller mejl så kan vi konstatera att det inte har gått att komma i kontakt med vissa klubbar och i vissa fall har de inte velat svara på frågor.

Även efter att ha behandlat de svaga sidorna av studiens metodik, anser vi inte en kvantitativ metod som lämpligare för vår studie eftersom vi inriktade vår studie på att förklara en fenomen och vi anser att det skulle vara komplicerat att utföra med ett kvantitativt tillvägagångssätt.<sup>22</sup>

## **2.7 Källkritik**

Vi valde att utvärdera våra källor i relation till fyra grundläggande kriterier som Descombe behandlar. Autenticitet som utvärderar om dokumenten är äkta. Trovärdighet som utvärderar om innehållet är riktigt, med åtanke om att det kan finnas ett syfte med dokumentet som kan skapa felaktigheter. Representativitet utvärderar om dokumentet är fullständigt och typiskt för fenomenet som beskrivs och innebörd som utvärderar om dokumentet är tydlig.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Descombe, M. *Forskningshandboken - För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, 2009, s. 417-418

<sup>23</sup> *Ibid*, s. 301-302

För att få autenticitet valde vi att granska sekundärdata från offentligt utgivna dokument, utgångspunkten för insamlandet av årsredovisningar har varit att hämta de från klubbens hemsida, dock fanns inte alla årsredovisningar publicerade och vi har erhållit resterande årsredovisningar efter kontakt med klubbarna och vid primärdata valde vi att transkribera intervjuerna direkt efter för att behålla dess äkthet.

I början av uppsatsprocessen eftersträvade vi att göra alla dessa genom telefon, men ett flertal klubbar hade inte möjligheten att göra det, till följd av det valde vi att göra mejlintervjuer med dessa klubbar för att få fler respondenter. Även om vi förväntade oss att de flesta intervjuer skulle göras genom telefon, upplevde vi att några klubbar men även SvFF som svarade via mejl gav mer uttömmande svar, detta kan bero på att de hade möjlighet att läsa igenom frågorna, dock var det inte så för alla som svarade via mejl och några klubbar gav korta svar, som kan bero på att de inte är pålästa och därmed gav ett rakt svar.

Svaren som vi fick av respondenter anser vi som tillförlitliga eftersom intervjuerna har skett med ekonomichefer eller annan ansvarig hos klubbarna samt med financial expert hos SvFF, och det är de respondenter hos klubbarna som har bäst kunskap om de frågeställningar vi ville besvara. Vi har dock i åtanke att kunskapen hos ekonomichefer eller annan ansvarig kan brista angående området vi berör eller att svaret som ges kan bli kort pga. tidsbrist vid telefonintervjuer och därmed haft ett kritiskt förhållningssätt vid utvärderingen av trovärdigheten.

Vi anser med facit i hand att det hade varit bättre att skicka frågorna via mejl till respondenten innan intervjun för att denne hade kunnat förbereda sig och sedan genomföra intervjun för att få mer uttömmande svar och kunna ställa följdfrågor för att innebörden i svaren skulle bli tydligare.



## 3. Referensram

### 3.1 Humankapital

Individer i olika företag är mänskliga resurser som är viktiga för företagets framgångar. Dessa mänskliga resurser inom lagsport är bl.a. tränare och professionella idrottare och ingår i det så kallade humankapitalet.

Professionella idrottsmän i lagsport skiljer sig med andra mänskliga resurser. Inom fotboll förbinder sig spelare att medverka i föreningens verksamhet, exempelvis matcher genom ett spelaravtal mellan spelare och klubb. Efter avslutad avtalstid kan fotbollsspelare övergå till en annan idrottslig verksamhet<sup>24</sup>, men under avtalstid kan de olika föreningarna handla med fotbollsspelarna, detta synsätt blev allt vanligare när idrott blev professionaliserad.

Författaren Gröjer definierar humankapital som ”*den kunskap och förmåga som en människa besitter, vilken ger upphov till framtida produktion av nyttigheter i form av varor och tjänster*”.<sup>25</sup>

Tjänster inom fotboll blir den underhållningen som spelarna står för i form av matcher som bidrar med biljettintäkter mm, men även allt omkring som intervjuer som bidrar med tv-rättigheter.

Författarna Edvinsson och Malone är i samma spår som Gröjer och definierar humankapital som den förmåga, kunskap, skicklighet och erfarenhet hos individer vid utförande av sitt arbete.<sup>26</sup> Men utvecklar resonemanget med att redogöra att humankapital inte kan ägas av företaget, den kan endast hyras.<sup>27</sup>

Författarna Hai Ming och Ku Jun definierar humankapital som investeringen som ett företag gör för att utveckla det unika hos individer som t.ex. utbildning eller kompetensutveckling. Oavsett det unika hos individen, finns det en gemensam faktor i investeringen, att få konkurrensfördelar för att kunna nå företagets mål. Kompetensen hos individer blir därmed företaget tillgångar,

---

<sup>24</sup> Malmström, K. Pallin, C. *Idrottens föreningsrätt*, 2005, s. 135-139

<sup>25</sup> Gröjer, J-E. Johanson, U. *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*, 1996, s. 16

<sup>26</sup> Edvinsson, L. Malone, M. *Det intellektuella kapitalet*, 1998, s. 29

<sup>27</sup> *Ibid* s. 68

såsom materiella tillgångar.

Hai Ming och Ku Jun menar dock att investeringar hos individer hanteras som kostnad eftersom det är svårt att avgöra de ekonomiska samt konkurrensfördelar som företag får med investeringen hos individen och till följd av det blir finansiella rapporter vilseledande för företagets ledning.<sup>28</sup>

## 3.2 Tillgångar

Det finns två sätt att klassificera tillgångar, det kan göras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Omsättningstillgångar kännetecknas av att den har förfallotid på högst ett år och förväntas omsättas till andra tillgångar, som likvida medel. Anläggningstillgång kännetecknas av att den förväntas innehas över ett år och behållas som de är, de delas upp i tre kategorier, som materiella, immateriella och finansiella anläggningstillgångar.<sup>29</sup>

### 3.2.1 Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar är i många fall svåra att identifiera. Investeringen som är kopplad till den immateriella tillgången skall uppfylla tre kriterier för att kunna aktiveras som en tillgång i balansräkningen enligt IAS 38 och därmed även i redovisningsrådets rekommendation RR 15, den skall ”vara identifierbar, företaget ska ha kontroll över den och den ska förväntas skapa framtida ekonomiska fördelar”.<sup>30</sup>

En immateriell tillgång är **identifierbar** om den kan avskiljas från goodwill. Tillgången skall ha uppkommit av juridiska rättigheter samt att den förväntas medföra ekonomiska fördelar genom att företaget kan bl.a. sälja eller hyra ut tillgången. Företaget har **kontroll** över en immateriell tillgång om det baseras på en inträffad händelse eller en transaktion, det är viktigt att notera att det inte är nödvändigt att företaget har äganderätten för att få de ekonomiska fördelarna. Kriteriet

---

<sup>28</sup> Chen, H. Lin, K. “The role of human capital cost in accounting” *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 no. 1, 2004, s. 116

<sup>29</sup> Artsberg, K. *Redovisningsteori: -policy och -praxis*, 2005, s. 187

<sup>30</sup> Öhrlings. *Redovisning av immateriella tillgångar*, 2002, s. 13

**ekonomiska fördelar** är ett väsentligt krav, även kriterierna identifierbarhet och kontroll ska uppfyllas. Dessa fördelar skall vara tillförlitligt beräknade och sannolikheten att de leder till ekonomiska fördelar ska vara hög, de ekonomiska fördelarna uppkommer både när det leder till ökade framtida intäkter eller minskade framtida kostnader.<sup>31</sup>

### 3.2.2 IAS 38

IAS 38 är den centrala rekommendationen i de internationella redovisningsstandarderna som behandlar redovisningen av immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar definieras enligt IAS 38 som "identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form" samt uppfyller de tre tidigare nämnda kriterierna.

Immateriella tillgångar kan aktiveras i balansräkningen vid rörelseförvärv om den uppfyller de tre olika kriterier samt har ett anskaffningsvärde som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om den inte uppfyller alla tre kriterier skall företaget kostnadsföra utgifterna i resultaträkningen vid rörelseförvärv eller internt upparbetad immateriell tillgång vid tillfället de uppkommer.

Företaget kan välja att använda sig av anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden. Om företaget väljer att använda sig av anskaffningsmetoden skall den immateriella tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar. Om företaget väljer omvärderingsmetoden skall alla immateriella tillgångar redovisas med samma metod. Den immateriella tillgången redovisas första gången till anskaffningsvärde och därefter redovisas det till verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag såsom i anskaffningsmetoden om det finns en aktiv marknad för den immateriella tillgången.<sup>32</sup>

Det är just den sist nämnda, dvs. aktiv marknad som kan innebära problem vid tillämpning av omvärderingsmetod i allmänhet, eftersom det kan förekomma att en aktiv marknad slutar existera, detta framhävs även i ÅRL som inte tillåter värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde vid varje rapporteringstidpunkt om det finns en aktiv marknad och till följd av det

---

<sup>31</sup> Drefeldt, C. Törning, E. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*, 2013, s. 419

<sup>32</sup> FAR Online. IAS 38. <http://www.faronline.se/Dokument/I/IAS0038/> (Hämtad 21 april, 2014)

tillåts inte heller av RR 15 som är en rekommendation anpassat till svenska förhållanden utifrån IAS 38 och som skall följas av börsnoterade företag i Sverige.<sup>33</sup>

Vi använde oss av IAS 38 i vår uppsats eftersom det finns klubbar som redovisar sina fotbollsspelare som immateriella tillgångar i årsredovisningen med anskaffningsmetoden.

### ***3.3 Kostnadsföring och aktivering***

Artsberg menar att det har varit en aktuell fråga om hur immateriell tillgång i form av humankapital ska behandlas i redovisningen, om den ska kostnadsföras eller aktiveras, hon skriver även att “ÅRL tillåter i större utsträckning än RR 15 aktivering”<sup>34</sup>, men att olika företag väljer trots det att kostnadsföra utgifterna som är kopplade till immateriella tillgången, det kan vara pga. skatteskal. Eftersom beskattning följer redovisning skall utgifter kostnadsföras för att kunna vara avdragsgilla.<sup>35</sup>

Åsikter kring metod som ska användas skiljer sig och det finns för- och nackdelar. Artsberg redogör för nackdelar med aktivering som framläggs av kritikerna som är till exempel att beräkningar är subjektiva eftersom de bedöms av företagsledningen som påverkar jämförbarhet mellan företag. Att kostnadsföra beror mestadels på försiktighetsprincipen, eftersom det existerar oro om immateriella tillgångar kommer att generera framtida ekonomiska fördelar och hur det kan bedömas. Artsberg påpekar även att aktivering historiskt setts som en dålig signal, eftersom det använts av företag med dålig lönsamhet.<sup>36</sup>

Artsberg redogör även för argument som är för aktivering av investeringen i balansräkningen, att i någon form strävar det efter matchningsprincipen, som resulterar med att aktivering sker för att matcha kostnader mot framtida intäkter.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> Öhrlings. *Redovisning av immateriella tillgångar*, 2002, s. 9

<sup>34</sup> Artsberg, K. *Redovisningsteori: -policy och -praxis*, 2005, s. 374

<sup>35</sup> Ibid

<sup>36</sup> Ibid. s. 234-235

<sup>37</sup> Ibid. s. 239

### **3.4 Redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaper**

Bokföringsnämnden har i K3 skapat det huvudregelverk som gäller i Sverige vid upprättande av årsredovisningar och koncernredovisningar. I och med K3 så finns nu all den normgivning som gäller vid upprättandet av årsredovisningar och koncernredovisningar samlad i ett regelverk och det är framtaget i enlighet med de ramar som finns i årsredovisningslagen.

Det är ett principbaserat regelverk och i det andra kapitlet redogörs för begrepp och principer.<sup>38</sup>

#### **3.4.1 Redovisningens syfte**

Redovisningens syfte är att ge information om ett företags ekonomiska ställning. Denna information ska i sin tur kunna fungera som underlag till beslut som fattas av olika intressenter.<sup>39</sup>

#### **3.4.2 Rättvisande bild**

Begreppet rättvisande bild innebär att ett företags ekonomiska ställning genom redovisningen ska presenteras på ett sant och rättvist sätt som möjligt.<sup>40</sup>

#### **3.4.3 Jämförbarhet och kvalitativa egenskaper**

I K3:s andra kapitel tar man bland annat upp ”Konsekvent tillämpning och jämförbarhet”. Med det menas att begrepp och principer ska användas på samma sätt för likartade transaktioner. Detta ska gälla inom ett företag över tid men även av andra företag. Läsaren av finansiella rapporter ska alltså kunna jämföra ett företags finansiella rapport med andra företags.<sup>41</sup>

Man tar i kapitel två även upp fyra kvalitativa egenskaper som gäller för den information som finns i de finansiella rapporterna, dessa beskrivs nedan:

---

<sup>38</sup> Drefeldt, C. Törning, E. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*, 2013, s. 21

<sup>39</sup> *Ibid.* s. 41

<sup>40</sup> *Ibid.* s. 69

<sup>41</sup> *Ibid.* s. 43

- **Begriplig**

Informationen ska vara lättbegriplig för den som läser. Det förutsätts dock att läsaren har tillräckliga kunskaper inom ämnet för att ta till sig informationen eller alternativt är beredd att skaffa sig den. Det betyder att information som kan vara relevant inte får lämnas utanför bara för att den kan vara svår att begripa.

- **Tillförlitlig**

Informationen ska vara tillförlitlig och inte vara vinklad eller innehålla felaktigheter som är väsentliga. Företagen måste också göra en avvägning mellan att publicera aktuell information som kan vara användbar för användaren mot hur tillförlitlig den är.

- **Relevant**

Informationen ska vara relevant och anses vara det om den kan användas för att fatta beslut av användarna. Både historisk information och mera framåtblickande information är viktiga för att kunna göra bedömningar av företagen.

- **Väsentlig**

Informationen ska vara väsentlig och anses vara det om beslut som fattas påverkas av exkluderande av information eller felaktigheter i den.<sup>42</sup>

### 3.4.4 Försiktighetsprincipen

En historiskt viktig princip i Sverige är försiktighetsprincipen. Den har haft ett stort inflytande på svensk redovisning som har varit influerad av den tyska dito.

Försiktighetsprincipen har bland annat inneburit att företagen kunnat skaffa sig stora reserver under den tiden det gick bra för företaget som man sedan kunde använda vid mindre bra tider, för att på så sätt få ett jämnare resultat. Den har också inneburit att man hellre har valt att kostnadsföra poster istället för att aktivera även om posterna hade kunnat aktiveras.

På senare tid har dock försiktighetsprincipen fått ge mer plats åt matchningsprincipen och detta har lett till en konflikt mellan de två principerna.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Drefeldt, C. Törning, E. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*, 2013, s. 50-51

<sup>43</sup> *Ibid.* s. 44-45

### 3.4.5 Matchningsprincipen

Törning redogör för att innebörden av matchningsprincipen är att det ska finnas ett samband mellan kostnader och intäkter som ska redovisas under en given period. Kostnader skall uppstå när de kan relateras till intäkter som erhålls. Hon påpekar även att problemet med matchningsprincipen är att det är svårt att hitta en metod för att relatera kostnader till intäkter.<sup>44</sup>

## 3.5 Nuvarande regler

Utöver att följa huvudregelverket K3 för upprättande av årsredovisningar och koncernredovisningar så måste klubbarna även följa SvFF:s regler som är samlade i elitlicensen. För AIK:s del måste man även följa IFRS då klubben drivs som ett börsnoterat aktiebolag.<sup>45</sup>

### 3.5.1 Elitlicensen

För att få spela i Allsvenskan måste klubbarna uppfylla flera kriterier som SvFF bestämt, dessa kriterier och krav sammanfattas i det som kallas elitlicensen. Elitlicensen infördes inför säsongen 2002 och kom till som en följd till de krav UEFA, det europeiska fotbollsförbundet ställt på de nationella medlemsförbunden. UEFA ville att varje medlemsförbund skulle verka för en ansvarsfull ekonomi bland klubbarna då de ansåg att dålig ekonomi kunde underminera förtroendet för fotbollen i stort bland dess intressenter.

SvFF hade redan inskrivet i sina stadgar att "*föreningarna skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed*".<sup>46</sup> Klubbarna var alltså redan tvungna att följa de lagar, regler och rekommendationer som finns inom redovisningsområdet. Elitlicensen kom därför till som ett ytterligare krav på god ekonomi hos klubbarna. Klubbarna måste i praktiken även följa både bokföringslagen och årsredovisningslagen.

För att få elitlicensen godkänd av SvFF får klubbarna inte visa upp ett negativt eget kapital. Om

---

<sup>44</sup> Drefeldt, C. Törning, E. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*, 2013, s. 53

<sup>45</sup> AIK Fotboll AB: Årsredovisning 2012

<sup>46</sup> Svenska fotbollsförbundet. Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. 2013.

<http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf>, (Hämtad 14 April, 2014)

detta ändå skulle ske måste klubben först skapa en handlingsplan för att komma tillrätta med problemet och få denna godkänd och i andra hand ska man göra ett periodiserat bokslut.<sup>47</sup>

### 3.5.2 Redovisning av spelare

Vid redovisning av fotbollsspelare finns det inga lagar eller rekommendationer som beskriver hur detta ska ske, därför har SvFF i anvisningarna till elitlicensen specifikt angett hur det skall genomföras. Klubbarna har enligt de anvisningarna två alternativa metoder att redovisa spelare på, antingen kostnadsförs beloppet direkt i resultaträkningen eller redovisas den som en tillgång i balansräkningen. Vid båda dessa metoder rör det sig om spelare som skrivit på ett kontrakt med klubben.

För att ha möjlighet att redovisa spelare som en tillgång i balansräkningen måste det röra sig om ett externt spelarförvärv där en övergångssumma betalats till annan klubb. Det anskaffningsvärdet som är tillåtet att aktivera i balansräkningen är alltså densamma som den kända övergångssumman. I denna summa ingår inte delar som påverkas av villkor som kan röra antal spelade matcher eller liknande. Vid det tillfälle denna summa blir känd, så kallad tilläggsköpeskilling skall denna adderas till anskaffningsvärdet som redan är aktiverat i balansräkningen. Däremot ska inte sign-on bonusen, en bonus klubbarna kan ge spelare för att skriva på ett kontrakt ingå i anskaffningsvärdet utan den summan ska kostnadsföras separat i resultaträkningen.

Om klubben väljer att aktivera spelarförvärvet ska anskaffningsvärdet skrivas av linjärt över kontraktstiden. Det finns även möjlighet att göra avskrivningar utöver plan, dessa ska behandlas som en bokslutsdisposition. Uppskrivning är däremot inte tillåtet. Klubbarna är tvungna att använda samma metod för samtliga externa förvärv under året och bör använda sig av samma metod mellan åren om det inte finns "synnerliga skäl" för att få ändra.

Om klubbarna väljer att hyra spelare istället för att förvärva ska upplysningar om det ske i not.

---

<sup>47</sup> Svenska fotbollsförbundet. Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. 2013. <http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf>, (Hämtad 14 April, 2014)



Kostnader för egen ungdomsverksamhet får inte tas upp som en tillgång i balansräkningen utan dessa kostnader får endast kostnadsföras.<sup>48</sup>

### **3.6 Associationsformer i Allsvenskan**

Associationsrätt handlar om samverkan för ekonomiska eller ideella syften.<sup>49</sup> De allsvenska klubbarna bedriver sin verksamhet med varierande associationsformer. Det finns främst två associationsformer bland de allsvenska klubbarna. Den ena är ideell förening och det andra idrottsaktiebolag, som på senaste decennier har klubbar omvandlats till, bakgrunden till detta ligger i att SvFF och Riksidrottsförbundet (RF) godkände 1999 att idrottsverksamheter kunde bolagiserats.<sup>50</sup>

#### **3.6.1 Föreningar**

Föreningar kan delas upp i två typer: ideella och ekonomiska.<sup>51</sup>

En ideell förening kännetecknas av att de inte bedriver näringsverksamhet, i detta avseende är det viktigt att skilja affärsrörelse från ekonomiska ändamål, föreningar med ekonomiska ändamål kan trots allt kategoriseras som ideell förening, exempel på detta är fackföreningar.

Idrottsföreningar betraktas som ideell förening, som bygger på folkrörelsetraditionen<sup>52</sup>, även om den bedriver handel med exempelvis idrottsredskap.<sup>53</sup>

För ideella föreningar finns det inget stiftade lagar, föreningar följer istället ”oskrivna rättsprinciper”. Om en ideell förening väljer att utöva en näringsverksamhet skall den registreras i handelsregistret genom Bolagsverket.<sup>54</sup> En ideell förening är bokföringsskyldig om de bedriver näringsverksamhet.<sup>55</sup>

Skattesats som används av juridiska personer, är det samma som idrottsliga föreningar ska

---

<sup>48</sup> Svenska Fotbollsförbundet. Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. 2013.

<http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf>, (Hämtad 14 April, 2014)

<sup>49</sup> Ramberg, C. Malmström, Å. *Malmströms civilrätt*, 2014, s. 255

<sup>50</sup> Peterson, T. *Perspektiv på sport management*, 2004, s. 21

<sup>51</sup> Johansson, S. *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 2001, s.18

<sup>52</sup> Backman, J. *Idrottsjuridik: en introduktion*, 2008, s.26

<sup>53</sup> Johansson, S. *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 2001, s. 46

<sup>54</sup> Ramberg, C. Malmström, Å. *Malmströms civilrätt*, 2014, s. 273

<sup>55</sup> Bokföringsnämnden. Ideella föreningar. 2014. <http://www.bfn.se/kategori/ideellforening.aspx> (Hämtad 15 april, 2014)

använda sig av för inkomster, dock finns det undantag om att idrottsliga föreningar kan använda sig av förmån av att inte betala inkomstskatt som regleras i 7 kap inkomstskattelagen, detta om föreningen betraktas som allmänt nyttig förening, föreningen måste för detta uppfylla fem villkor under beskattningsåret, de olika kraven benämns ändamålskravet, verksamhetskravet, öppenhetskravet, fullföljdskravet och att inte främja medlemmars ekonomiska intressen. En av dessa krav, mer specifikt ändamålskravet nämner att föreningens huvudsakliga ändamål, mellan 70-80 procent skall vara att främja allmännyttiga ändamål, för idrottsföreningar gäller idrottsliga ändamål.<sup>56</sup>

En ekonomisk förening bedriver däremot inte en ideell verksamhet, utan snarare en ekonomisk verksamhet för att främja medlemmars ekonomiska intresse. I en ekonomisk förening skall medlemmar medverka, t.ex. som konsumenter. Det finns villkor som föreningen skall uppfylla, en av dessa villkor är att varje medlem skall ha rösträtt, om föreningen inte uppfyller dessa krav betraktas den inte vara ekonomisk förening enligt lagen.<sup>57</sup> Om föreningen uppfyller dessa krav, skall den registreras som juridisk person hos Bolagsverket enligt FörenL 1:2 och 15:1, föreningen ska i sådana fall inneha ”*minst tre medlemmar, antagande av stadgar samt val av styrelse och revisor*”.<sup>58</sup>

### 3.6.2 Aktiebolag

Aktiebolag kan i sin tur bedriva både en ideell eller ekonomisk verksamhet. Variant av verksamhet som kommer att bedrivas skall anges i bolagsordningen.<sup>59</sup> Däremot kan aktiebolag delas upp i två kategorier, publika och privata aktiebolag. ”*Publika aktiebolag kännetecknas av att allmänheten kan teckna eller förvärva samt att handels med aktierna kan ske på börs*”<sup>60</sup> Aktiekapitalet för publika aktiebolag skall vara minst 500 000 kr. Privata aktiebolag är motsatsen till publika aktiebolag, där aktiekapital som skall vara minst 50 000 kr och bolagen inte bjuder in allmänheten att teckna eller förvärva aktier. Båda typerna av aktiebolag ska registreras i

---

<sup>56</sup> Svensk idrott. Idrottens skatter och avgifter – fördjupad information.  
[http://www.svenskidrott.se/ImageVaultFiles/id\\_31774/cf\\_394/Idrottens skatter och avgifter - f-rdjupning.PDF](http://www.svenskidrott.se/ImageVaultFiles/id_31774/cf_394/Idrottens_skatter_och_avgifter_-_f_rdjupning.PDF)  
(Hämtad 15 maj, 2014)

<sup>57</sup> Johansson, S. *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 2001, s. 44-45

<sup>58</sup> Ramberg, C. Malmström, Å. *Malmströms civilrätt*, 2014, s. 271-272

<sup>59</sup> Johansson, S. *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 2001, s. 42

<sup>60</sup> Ramberg, C. Malmström, Å. *Malmströms civilrätt*, 2014, s. 261

aktiebolagsregistrets när Bolagsverket beslutar om det.<sup>61</sup>

Fördelen som finns med aktiebolag är att aktieägare inte är den juridiska personen, med detta menas att aktieägare inte svarar för bolagets skulder och endast förlorar kapital som investeras.<sup>62</sup>

### 3.6.3 Idrottsaktiebolag

Som tidigare nämnts godkände SvFF och RF 1999 att idrottslig verksamhet kan bolagiseras. Den verksamhet som kan bolagiseras, kallas för Idrottsaktiebolag. Även om den har ett speciellt namn, skiljer sig inte ett idrottsaktiebolag från aktiebolag i det avseende att även idrottsaktiebolag måste följa aktiebolagslagen, dock skall idrottsaktiebolag även följa andra regler, såsom RF:s stadgar, SvFF:s stadgar och SvFF tävlingsregler.

En skillnad som finns mellan aktiebolag och idrottsaktiebolag är att det finns en 51 % -regel för idrottsaktiebolag, som innebär att föreningen måste ha röstmajoritet på bolagsstämman<sup>63</sup>, syftet med regeln är att begränsa inflytandet från privata investerare.

### 3.6.4 Bolagisering

Med tanke på att det finns en 51 % -regel kan det verka märkligt att idrottsliga verksamheter väljer att byta från ideell förening till idrottsaktiebolag. Anledningarna kan dock vara flera, bl.a. för att få tillgång till kapital från externa investerare. Men det kan finnas andra anledningar, exempelvis riskkapitalbolag som kan hjälpa klubben ekonomiskt med värvningar av spelare. Det finns också klubbar som väljer att bolagisera delar av verksamheten, t.ex. att klubben har ett bolag som sköter försäljning av tröjor eller ett bolag som sköter driften för klubbens arena.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Ramberg, C. Malmström, Å. *Malmströms civilrätt*, 2014, s. 260

<sup>62</sup> Johansson, S. *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 2001, s. 42

<sup>63</sup> Riksidrottsförbundet. RF:s Stadgar. 2013.

[http://www.rf.se/ImageVaultFiles/id\\_35323/cf\\_394/RFs\\_stadgar\\_2013.PDF](http://www.rf.se/ImageVaultFiles/id_35323/cf_394/RFs_stadgar_2013.PDF) (Hämtad 18 April, 2014)

<sup>64</sup> Fogis. Analys av allsvenska klubbarnas ekonomi 2012.

[http://fogis.se/ImageVault/Images/id\\_92446/scope\\_0/ImageVaultHandler.aspx](http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx) (Hämtad 18 april, 2014)

## **3.7 Tidigare forskning**

### **3.7.1 “Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts”**

Forskarna Eli Amir och Gilad Livne undersöker redovisning av fotbollsspelare i börsnoterade klubbar i Storbritannien i både ”premier League” i England och ”skotska premier League” och de tre undre divisioner för varje liga. De undersöker bland annat vilken metod de olika klubbarna väljer vid spelarförvärv, som kan vara att aktivera som immateriell tillgång under avtalstiden och skriva av eller kostnadsföra. De tar även upp att vid försäljning av spelare behandlas vinster som kapitalvinster. Författarna till artikeln redogör även för hur de 58 klubbar de har studerat redovisar sina spelarförvärv under 1990-2003. I en tabell redogör författarna för vilken metod klubbarna använder, där kan man se en tendens i att de flesta lag byter från att kostnadsföra sina spelarförvärv till att aktivera. Det sker framförallt under 1995-1999.

De berör också i sin undersökning att förvärv av fotbollsspelare i England görs enligt FRS 10. Standarden reglerar att immateriella tillgångar skall aktiveras separat från goodwill och skrivas av under nyttjandeperioden, om den är bestämbar. Om nyttjandeperioden är obestämbar skall det årligen göras en nedskrivningsprövning.<sup>65</sup>

### **3.7.2 “Discussion of Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts”**

Forker undersöker redovisning av spelarförvärv. Han redogör även för de två metoder som finns för att redovisa spelarförvärv, han tar även upp att av de utvalda klubbar som undersöktes har endast fem av 58 under perioden 1991-1998 valt att aktivera samt att endast tre har valt att byta redovisningsmetod av spelarförvärv. Forker studerar om de befintliga normer i England FRS 10 och IAS 38 som behandlar att spelarförvärv kan aktiveras är en lämplig metod.

Forker ifrågasätter de tre kriterier som IAS 38 ställer för att identifiera en immateriell tillgång, han ifrågasätter det på två grunder, det ena är att även om tillgångens varaktighet är längre än ett

---

<sup>65</sup> Amir, E. Livne, G. “Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts” *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32 no. 3-4, 2005

år kan inte kostnader som är kopplade till värderingen av tillgångens av- och nedskrivningar motiveras, Forker menar att kostnadsföring är därmed är en mer lämplig metod <sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Forker, J. "Discussion of Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32 no. 3-4, 2005

## 4. Empiri

### 4.1 Sammanställning av de allsvenska klubbarna

För att få en bättre överblick över nuläget har en del av den information som finns tillgänglig i klubbarnas årsredovisningar sammanställts i tabeller.

**Tabell 1: Sammanställning av information från klubbarnas årsredovisningar 2012**

Klubb	Associationsform	Intäkter (Mkr)	Balansomslutning (Tkr)	Eget Kapital (Tkr)	Äger egen arena
Malmö FF	Förening	165,7	603 970	92 164	Ja
BK Häcken	Förening	135,5	85 696	58 013	Nej
AIK	Idrotts AB (börsnoterat)	132,7	78 714	25 108	Nej
IF Elfsborg	Förening	120,1	234 224	31 608	Ja
Helsingborgs IF	Förening	117,7	56 975	12 563	Nej
IFK Göteborg	Förening	109,8	76 107	27 322	Nej
Kalmar FF	Förening	81,8	318 308	62 937	Ja
Djurgårdens IF	Idrotts AB (onoterat)	81	48 881	22 103	Nej
IFK Norrköping FK	Förening	65,8	356 932	11 217	Ja
Örebro SK	Idrotts AB (onoterat)	56,4	36 440	2 078	Nej
IF Brommapojkarna**	Förening	42,2	5 059	982	Nej
Mjällby AIF	Förening	37,5	7 444	- 1 083	Nej
Åtvidabergs FF	Förening	34,8	8 369	2 724	Nej
Halmstads BK**	Förening	33,4	34 034	421	Nej
Gefle IF FF	Förening	26	6 782	1 987	Nej
Falkenbergs FF**	Förening	*	*	*	*

\* Har ej fått tillgång till årsredovisningen för Falkenbergs FF

\*\* Spelade i superettan 2012

Klubbarna är i tabell 1 sorterade efter intäkter. I tabell 1 framgår att den vanligaste associationsformen bland de allsvenska klubbarna är förening som 13 klubbar av 16 bedrivs som. Tre klubbar har valt att bedriva sin verksamhet som ett idrottsaktiebolag sedan det blev tillåtet 1999.<sup>67</sup> I tabell 1 kan man även se att klubbarnas ekonomiska förutsättningar skiljer sig väldigt mycket. Gefle IF FF hade 26 miljoner kronor i intäkter 2012 och detta kan jämföras med Malmö FF som hade 165,7 under samma år. Detta ger en fingervisning om de stora ekonomiska skillnaderna som råder mellan de större klubbarna och de lite mindre.

Nedan kan man se vilka klubbar som väljer att aktivera respektive kostnadsföra sina spelarförvärv samt vilken associationsform de har.

**Tabell 2: Översikt över klubbarnas val av metod 2012**

	<b>Aktiverar</b>	<b>Kostnadsför</b>
<b>Förening</b>	Malmö FF, IFK Göteborg, Helsingborgs IF, IF Elfsborg, Kalmar FF, Gefle IF FF, Halmstads BK, Åtvidabergs FF, Falkenbergs FF	Mjällby AIF, IF Brommapojkarna, BK Häcken
<b>Idrotts AB</b>	AIK, Örebro SK, Djurgårdens IF	
<b>Summa</b>	<b>12</b>	<b>3</b>

\* IFK Norrköping har alla sina spelarförvärv i ett intressebolag, Peking Soccer Invest AB och använder sig därför inte av någon av metoderna.

År 2012 var det endast tre stycken klubbar som valde att kostnadsföra sina spelarförvärv: Mjällby AIF, IF Brommapojkarna och BK Häcken och dessa tre klubbar drevs alla som föreningar. Man kan även se att samtliga klubbar som drivs som idrottsaktiebolag har valt att aktivera sina spelarförvärv.

<sup>67</sup> Peterson, T. *Perspektiv på sport management*, 2004, s. 21

## **4.2 Intervjuer**

Nedan kommer intervjuerna som genomförts med sex allsvenska klubbar samt SvFF presenteras. Först presenteras de fyra klubbar som aktiverar sina spelarförvärv, sedan presenteras BK Häcken som kostnadsför sina spelarförvärv och sedan IFK Norrköping som inte använder sig av någon av metoderna då de har samtliga spelarförvärv i ett separat bolag. Slutligen presenteras intervjun med SvFF.

### **4.2.1 Djurgårdens IF**

Intervju med Henrik Berggren, VD i Djurgårdens Elitfotboll AB som driver Djurgårdens IF elitlag i fotboll. Djurgårdens IF har valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen. Klubben anger i sin årsredovisning att de använder sig av redovisningsprinciper som ÅRL samt allmänna råd från BFN och rekommendationer från FAR.

#### **Motiv till val**

Berggren menar att klubben valt denna metod då han tror att det är fotbollsförbundets grundregel. Han tror även att förbundet vill att alla klubbar ska redovisa på samma sätt för att underlätta för dem att göra sina egna analyser av klubbarna.

Djurgårdens IF har inte alltid aktiverat spelarförvärven i balansräkningen, Berggren tror att bytet från att kostnadsföra till att aktivera skedde 2008-2009. Berggren säger att bytet skedde i samband med att klubben genomförde ett antal organisationsförändringar. En av dessa förändringar var att klubben ändrade sitt förhållande till det riskkapitalbolag klubben samarbetar med vid spelarförvärv.

Berggren säger att bytet av metod inte hade något samband med att klubben sedan 2006 driver A-laget i ett idrottsaktiebolag. Han säger även att bytet ej heller hade något samband med klubbens ekonomiska situation.

#### **Åsikt om nuvarande regler**

Berggren tycker att det skulle kunna vara enklare att kostnadsföra spelarförvärven direkt i resultaträkningen istället för att aktivera dem i balansräkningen för att på så sätt slippa ha koll på



framtida avskrivningar och nedskrivningar osv. Han tror också att valet av metod kan påverkas av vilken ekonomisk situation klubben befinner sig i, om det egna kapitalet är lågt kan man byta för att klara elitlicensen.

Berggren säger att han inte har några invändningar mot nuvarande regelverk utan tycker att det fungerar bra för klubben i nuläget. Han påpekar att det bara är transfersumman som får aktiveras i balansräkningen men att ett spelarförvärv innebär andra kostnader för klubben som t.ex. sign-on fee, scoutingkostnader med mera och att dessa kostnader inte får aktiveras. Det är dock inget de funderar så mycket på utan förhåller sig till det regelverk som finns. Berggren kan också tänka sig att vissa klubbar skulle vara intresserade av att kunna redovisa t.ex. egna produkter som en tillgång i balansräkningen.

#### **4.2.2 Helsingborgs IF**

Intervju med Robin Lundgren, ekonomichef i Helsingborgs IF. Helsingborgs IF har valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen. Klubben anger i sin årsredovisning att de använder sig av redovisningsprinciper som ÅRL, allmänna råd från BFN samt SvFF och UEFA:s riktlinjer. De specificerar även att klubben vänder sig till RR rekommendationer, samt FAR SRS om det saknas råd från BFN.

#### **Motiv till val**

Lundgren menar att klubben har valt att redovisa spelarförvärv i balansräkningen för att det är ett krav från SvFF för att uppfylla elitlicensen, Lundgren förklarar att ett av kraven är att spelarförvärv ska skrivas av under avtalstiden, han påpekar även att detta inte kan göras med sign-on fee, som måste skrivas av direkt. Han nämner även att associationsformen eller andra faktorer inte har haft påverkan vid val av metod.

Så vitt Lundgren vet har klubben använt sig historiskt av samma metod. Han nämner att klubben inte skulle vilja byta metod, han förklarar att aktivering av spelarförvärv visar ett mer positivt eget kapital eftersom klubben delar kostnader över avtalstid om man jämför med andra allsvenska klubbar som kostnadsför.

### **Åsikt om nuvarande regler**

Lundgren menar att fördelen med aktivering av spelartruppen speglar verkligheten på ett bättre sätt, för att ha jämna kostnader i resultaträkningen som ger en rättvis bild av kostnaderna, han menar även att direkt kostnadsföring av spelarförvärv leder till att klubben får ojämna kostnader mellan åren, som försvårar att jämföra mellan åren.

Angående ändring av regelverk uttalade sig Lundgren om att klubben inte vill ha någon ändring i regelverket angående redovisning av spelarförvärv. Dock skulle han tänka sig ändring i regelverket angående löner för fotbollstränare, att kunna aktivera dessa för att få lägre utvecklingskostnader.

### **4.2.3 Falkenbergs FF**

Intervju med Lars-Eric Nilsson, ordförande i Falkenbergs FF. Falkenberg FF har valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen. Då vi ej hade tillgång till Falkenbergs FF årsredovisning vet vi inte vilka redovisningsprinciper de har följt.

### **Motiv till val**

Nilsson menar att det som avgör om klubben aktiverar är kontrakten. Han förklarar att vid flerårskontrakt skriver man av under tiden kontrakten gäller, men om det gäller ett års kontrakt skriver man av direkt och därmed redovisas inte de spelarförvärven i balansräkningen. Nilsson menar att associationsformen inte har haft påverkan när de valde metod.

Nilsson menar att klubben alltid har aktiverat sina spelarförvärv. Nilsson ser inte de två olika sätt att redovisa spelarförvärv som olika metoder, han förklarar att om man ser det bokföringsmässigt så är det en avskrivningsprincip klubben följer.

### **Åsikt om nuvarande regler**

Angående ändring av regelverket uttalar sig Nilsson om att det fungerar bra för klubben med nuvarande regelverk, att de förhåller sig till nuvarande regelverk och inte vill ha någon ändring.

#### **4.2.4 Kalmar FF**

Intervju med Svante Samuelsson, Klubbchef för Kalmar FF. Kalmar FF har valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen. Klubben anger i sin årsredovisning att de använder sig av redovisningsprinciper som ÅRL, allmänna råd från BFN. De anger även att de använder sig av RR rekommendationer samt av FAR uttalanden om allmänna råd från BFN.

##### **Motiv till val**

Enligt Samuelsson har klubben valt att aktivera spelarförvärven för att det finns en rekommendation från SvFF att redovisa på det sättet. Han tycker också att det ger en rättvisande bild av verksamheten då man fördelar kostnaden över åren. Enligt Samuelsson har varken klubbens associationsform eller andra faktorer spelat in i valet av metod.

Samuelsson tror inte klubben bytt metod utan menar att man använt sig av denna metod i ett antal år.

##### **Åsikt om nuvarande regler**

Samuelsson har ingen åsikt om att det finns två olika metoder för att redovisa spelarförvärv och svarade inte heller på vilka för- och nackdelar de olika metoderna kan tänkas ha. Han har heller ingen åsikt om nuvarande regelverk utan menar att klubben är nöjd med hur det ser ut.

#### **4.2.5 BK Häcken**

Intervju med Tomas Olsson, Ekonomichef för BK Häcken. BK Häcken har valt att kostnadsföra sina spelarförvärv i resultaträkningen. Klubben anger i sin årsredovisning att de använder sig av redovisningsprinciper som ÅRL, allmänna råd från BFN. De anger att de använder sig av RR rekommendationer om allmänna råd från BFN där det saknas vägledning för den specifika fråga som kräver vägledning.

##### **Motiv till val**

Olsson tycker att det känns mer naturligt att direktavskriva spelare istället för att aktivera dem. Han menar att om man aktiverar förvärven över flera år så kan svårigheter uppstå då spelare kan råka ut för långvariga skador, olyckor eller till och med dödsfall. Olsson menar att ifall något

sådant skulle inträffa skulle redovisningen inte ge en helt rättvisande bild.

Han menar att klubben använt sig av denna metod länge men tror att man kan ha använt sig av aktivering av spelarförvärv någon gång på 70- och 80-talet för att på så sätt uppnå ett bokslut med ett positivt resultat.

### **Åsikt om nuvarande regler**

Olsson har ingen åsikt om att det finns två olika metoder att redovisa spelarförvärv. Han menar dock det kan uppstå problem med att jämföra resultat och kapital ifall klubbarna använder olika metoder.

Olsson förstår att klubbar väljer att aktivera spelarförvärv då det påverkar det egna kapitalet positivt. Han tycker också att det borde finnas ett sätt att redovisa egna produkter i A-truppen på ett tydligare sätt, t.ex. med hjälp av något slags nyckeltal för att kunna jämföra mellan klubbarna.

### **4.2.6 IFK Norrköping FK**

Intervju med Ann-Sofie Littås, Ekonomichef i IFK Norrköping FK. Klubben anger i sin årsredovisning att de använder sig av redovisningsprinciper som ÅRL samt allmänna råd från BFN, dock anger även klubben att det skiljer sig i koncernredovisningen som upprättats enligt SvFF anvisningar.

#### **Motiv till val**

Littås menar att klubben inte kostnadsför sina spelarförvärv, hon förklarar att det är utbildningsbidrag som är kopplade till spelare som redovisas som kostnad i resultaträkningen. Littås menar att klubben inte redovisar spelarförvärv i balansräkningen eller resultaträkningen, kostnader för spelarförvärv sköts istället av klubbens intressebolag Peking Soccer Invest, Littås påpekar att klubben valde att Peking Soccer Invest skulle sköta spelarförvärv för att bland annat få tillgång till extra kapital, men även för att sänka risken.

Littås visste inte om associationsformen hade spelat in i valet av metod, eftersom hon hade varit verksamhet i föreningen under en kort tidsperiod. Littås visste inte heller om föreningen hade bytt metod eftersom hon inte hade kännedom om föreningen hade redovisat spelarförvärv som

tillgång tidigare år. Hon nämner även att föreningen inte har någon anledning av att redovisa spelarförvärv på annat sätt, eftersom det är intressebolaget som tar hand om det.

### **Åsikt om nuvarande regler**

Littås uttalar sig om att hon inte har åsikt om att det finns två olika sätt att redovisa spelarförvärv eller för- och nackdelar som det kan ha att ta upp i balansräkningen eller resultaträkningen. Vad det gäller ändring av regelverk menade Littås att klubben inte har någon önskan av ändring för redovisning av spelarförvärv.

## **4.2.7 Svenska Fotbollsförbundet**

Intervju med Jessica Palm, Financial expert, SvFF

### **Redovisning av spelarförvärv**

Anledningen till att det finns två olika metoder att redovisa spelarförvärv är enligt Palm att det vid införandet av elitlicensen fanns klubbar som ville behålla möjligheten att kostnadsföra spelarförvärven direkt i resultaträkningen. Motiven för detta var bland annat att man skulle skapa en för medlemmar och supportrar mer lättförståelig bild av klubbens ekonomi såtillvida att resultat och likviditet hänger samman. En klubb kan annars visa ett stort egen kapital, vilket medlemmarna tycker ska investeras i att köpa spelare utan att det för den skulle finns någon likviditet att köpa för då motposten på tillgångssidan i balansräkningen kan vara balanserade värden för spelarförvärv.

Palm menar att eftersom det var viktigt att skapa ett regelverk som alla klubbarna kunde stå bakom så beslutades det att båda metoderna var tillåtna. Samma princip gäller för övrigt även i UEFA:s klubblicensregelverk. Det verkar således vara samma problematik i flera länder.

Enligt Palm så gör SvFF inga rekommendationer till klubbarna angående vilken metod de ska använda utan klubbarna får välja själva. Hon påpekar dock att en stor investering i en enskild spelare ett enskilt år kan bli missvisande om hela kostnaden tas inköpsåret, när kontraktet med spelare är på tre år. Då kan det vara mer fördelaktigt att sprida kostnaden över de tre åren kontraktet sträcker sig.

## Åsikt om nuvarande regler

Palm säger att jämförbarheten mellan klubbarnas årsredovisningar kan bli lidande när det finns två metoder men påpekar samtidigt att jämförbarheten över åren inte påverkas så mycket. Palm tror inte att marknadsvärderingar av spelare är möjlig i dagsläget. Dels då ÅRL 6.4 förbjuder uppskrivningar för ideella föreningar och dels att det inte finns tillräckligt stor omsättning i Sverige för att kunna tala om en marknadsprissättning. Det rör sig normalt om ett fåtal större affärer inom landet. Köparsidan har inte likviditet att göra så många fler inköp, så om man använde dessa övergångar som grund för en värdering skulle det bli fiktiva värden. En annan komplikation vid marknadsvärdering är att det finns flera delmarknader som t.ex. den svenska, den danska, den norska, den tyska osv. där prisnivåerna på samma spelare är olika.

Verksamhetsrisken att en klubb kan mista sin Allsvenska plats, vilket betyder mycket ekonomiskt, talar också för att tillämpa försiktighetsprincipen vid värderingar av tillgångar. SvFF följer den internationella utvecklingen, där nuvarande modell är praxis idag. Enligt Palm har de klubbar som inte aktiverar värdet av spelarna i balansräkningen en dold tillgång som inte syns. De som är externa intressenter i denna bransch är väl förtrogen med dessa förutsättningar. Det går också från en årsredovisning eller ännu bättre från flera års årsredovisningar att göra en ganska rimlig bedömning av justerat resultat med hänsyn till detta.

Palm menar att fördelen med att aktivera kostnaden för spelarförvärven är att man sprider ut kostnaden över kontraktstiden så att kostnaden bättre avspeglar den "nytta" man har av spelaren jämt fördelat över kontraktstiden. Nackdelen kan vara att det kan vara svårt att kommunicera ekonomin till medlemmar när resultat och likviditet inte hänger ihop.

Fördelen med att kostnadsföra spelarförvärvet menar Palm kan vara att man lättare kan kommunicerar klubbens ekonomi till medlemmar och intressenter då resultat och likviditet hänger samman på ett bättre sätt. Nackdelen kan vara att kostnaden slår hårt mot klubben ett enskilt år och inte fördelas jämt över kontraktstiden, när nyttan med spelare kommer under de matcher spelaren har spelat under åren.

### **Eventuell ändring av regelverket**

Enligt Palm har klubbarna inte uttryckt någon önskan om ändring av reglerna. För att en ändring ska kunna ske så måste önskemål från eniga klubbar eller ett krav från UEFA komma in. Det finns i nuläget inga planer på förändring och SvFF kan inte driva igenom något mot klubbarnas vilja då klubbarna är SvFF:s medlemmar och kan även sägas vara deras ägare.

Palm menar att det kanske inte spelar så stor roll ifall någon ändring skulle ske, de klubbar som vill redovisa lägre värden kommer antagligen om man skulle införa krav på aktivering göra allt för att motivera nedskrivningar av värden och då skulle problematiken med jämförbarhet kanske kvarstå.

### 4.3 Exempel på de olika redovisningsmetoderna

Vi kommer att redogöra för ett exempel om hur de två metoderna påverkar klubbarnas balans- och resultaträkning. Vi kommer att använda oss av årsredovisningar för 2012 för klubbarna Åtvidabergs FF som valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen samt IF Brommapojkarna som valt att kostnadsföra sina spelarförvärv i resultaträkningen. Årsredovisningarna är förenklade då alla poster inte är relevant för att visa skillnaderna mellan de två metoderna. Siffrorna är avrundade och är angivna i tusen kronor.

Balansräkning	BR	Resultaträkning	RR
<b>Anläggningstillgångar</b>		<b>Rörelsens intäkter</b>	
Materiella anläggningstillgångar	455	Erhållna bidrag	3 435
Finansiella anläggningstillgångar	10	Medlemsavgift	6 500
<b>S:a Anläggningstillgångar</b>	<b>465</b>	Nettoomsättning	32 263
<b>Omsättningstillgångar</b>		<b>Rörelsens kostnader</b>	
Kortfristiga fordringar	3 963	Övriga externa kostnader	- 18 473
Kassa och bank	631	(Varav spelarförvärv)	- 628
<b>S:a Omsättningstillgångar</b>	<b>4 594</b>	Personalkostnader	- 22 901
<b>S:a Tillgångar</b>	<b>5 059</b>	Övriga rörelsekostnader	-25
Eget kapital	982	Avskrivningar	-106
Summa skulder	4 077	<b>Rörelseresultat</b>	<b>694</b>
<b>S:a eget kapital och skulder</b>	<b>5 059</b>	Övriga ränteintäkter	12
		Räntekostnader	-21
		<b>Årets resultat</b>	<b>685</b>

Figur 1: IF Brommapojkarnas balans- och resultaträkning



Ovan kan vi se IF Brommapojkarnas balans- och resultaträkning för 2012. IF Brommapojkarna har valt att kostnadsföra sina spelarförvärv och alla deras spelarförvärv hamnar i posten "övriga externa kostnader" i resultaträkningen och summan för förvärvet behandlas då som en engångskostnad. Eventuella spelarförsäljningar finner man i posten "nettoomsättning". Ytterligare information finns att få om man läser noterna i årsredovisningen. Tittar man istället på balansräkningen så finns inte posten immateriella anläggningstillgångar vilket är den post man redovisar spelarförvärv om man väljer att aktivera istället.

<b>Åtvidaberg Balansräkning</b>	<b>KSEK</b>	<b>Åtvidaberg Resultaträkning</b>	<b>KSEK</b>
<b>Anläggningstillgångar</b>		<b>Rörelsens intäkter</b>	
Immateriella anläggningstillgångar		Nettoomsättning	34 740
Externa spelarförvärv	1 115	<b>Rörelsens kostnader</b>	
Materiella anläggningstillgångar	624	Kostnader matcher, material, arena	- 6 629
Finansiella anläggningstillgångar	2 104	Övriga externa kostnader	- 6 282
<b>S:a Anläggningstillgångar</b>	<b>3 843</b>	Personalkostnader	- 19 461
<b>Omsättningstillgångar</b>		Avskrivningar	- 609
Varulager mm	119	<b>Rörelseresultat</b>	<b>1 759</b>
Kortfristiga fordringar	3 186	Ränteintäkter	14
Kassa och Bank	1 222	Räntekostnader	- 86
<b>S:a Omsättningstillgångar</b>	<b>4 527</b>	<b>Årets resultat</b>	<b>1 687</b>
<b>S:a Tillgångar</b>	<b>8 370</b>		
Eget kapital	2 724		
Avsättningar	454		
Summa skulder	5191		
<b>S:a eget kapital och skulder</b>	<b>8 370</b>		

**Figur 2: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning**

I Åtvidabergs FF:s balansräkning finner vi spelarförvärven under posten “externa spelarförvärv” som ligger under immateriella anläggningstillgångar. Resultaträkningen blir i det här fallet bara påverkad av avskrivningarna som görs linjärt över kontraktstiden.

Beroende på årets inköp av spelare och kontraktstid så uppstår skillnader mellan klubbarnas avskrivningar. Dessa skillnader är dock temporära och handlar mer om periodisering.

Så ifall varken Åtvidabergs FF eller IF Brommapojkarna i exemplet ovan skulle genomföra några fler spelarförvärv så skulle skillnaderna försvinna efter att alla kontrakt för de externa spelarförvärven löpt ut och avskrivningarna är genomförda. Därför har vi valt att endast visa exempel på de olika metoderna över ett år, skillnaderna skulle som sagt försvinna efter att avskrivningarna är genomförda på de återstående kontrakten.

## 5. Analys

### 5.1 Aktivering kontra kostnadsföring

För att ytterligare belysa skillnaderna mellan de olika metoderna så ska vi med hjälp av Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning visa vad som händer om man byter från aktivering till kostnadsföring. Både balans- och resultaträkningen är enklare framställda för att det ska bli tydligare vilka poster som påverkas vid ett byte av metod.

Åtvidaberg Balansräkning	KSEK	Åtvidaberg Resultaträkning	KSEK
<b>Anläggningstillgångar</b>		<b>Rörelsens intäkter</b>	
Immateriella anläggningstillgångar		Nettoomsättning	34 740
Externa spelarförvärv	1 115	<b>Rörelsens kostnader</b>	
Materiella anläggningstillgångar	624	Kostnader exklusive avskrivningar	- 32 372
Finansiella anläggningstillgångar	2 104	Avskrivningar	- 609
		<b>Rörelseresultat</b>	<b>1 759</b>
<b>S:a Omsättningstillgångar</b>	<b>4 527</b>	Ränteintäkter	14
<b>S:a Tillgångar</b>	<b>8 370</b>	Räntekostnader	- 86
Eget kapital	2 724	<b>Årets resultat</b>	<b>1 687</b>
Avsättningar	454		
Summa skulder	5 192		
<b>S:a eget kapital och skulder</b>	<b>8 370</b>		

**Figur 3: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning (aktivering)**

Åtvidabergs FF har i balansräkningen under posten "externa spelarförvärv" tillgångar till ett värde av 1 115 tkr. Detta är alltså deras samlade värde på förvärvade spelare från i år och tidigare

år som ej är avskrivna. I resultaträkningen så har de avskrivningar på 609 tkr, en del av den summan, 415 tkr kommer från avskrivningar på spelarförvärv.

Om Åtvidabergs FF hade valt att kostnadsföra förvärven skulle deras balans- och resultaträkningen se ut som i figur 4 nedan.

<b>Åtvidaberg Balansräkning</b>	<b>KSEK</b>	<b>Åtvidaberg Resultaträkning</b>	<b>KSEK</b>
<b>Anläggningstillgångar</b>		<b>Rörelsens intäkter</b>	
Immateriella anläggningstillgångar		Nettoomsättning	34 740
Externa spelarförvärv	0	<b>Rörelsens kostnader</b>	
		Externa spelarförvärv	- 795
Materiella anläggningstillgångar	624	Kostnader exklusive avskrivningar	- 32 372
Finansiella anläggningstillgångar	2 104	Avskrivningar	- 194
		<b>Rörelseresultat</b>	<b>1 379</b>
<b>S:a Omsättningstillgångar</b>	<b>4 527</b>	Ränteintäkter	14
<b>S:a Tillgångar</b>	<b>7 255</b>	Räntekostnader	- 86
Eget kapital	2 724	<b>Årets resultat</b>	<b>1 307</b>
Avsättningar	454		
Summa skulder	4077		
<b>S:a eget kapital och skulder</b>	<b>7 255</b>		

**Figur 4: Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning (kostnadsföring)**

Nu kan vi se hur Åtvidabergs FF:s balans- och resultaträkning påverkas vid byte till kostnadsföring. Posten “externa spelarförvärv” i balansräkningen blir noll, då inga spelare aktiveras så minskar posten med 1 115 tkr. I exemplet så antas att Åtvidabergs FF finansierar förvärven med hjälp av lån och därför har även “summa skulder” minskat med 1 115 tkr. Detta

gör att balansomslutningen minskat från 8 370 tkr till 7 255 tkr.

I och med att spelarförvärven inte längre aktiveras i balansräkningen så ökar kostnaderna i resultaträkningen med 795 tkr under posten “externa spelarförvärv”. Även posten “avskrivningar” i resultaträkningen påverkas då en del av den summan kom från avskrivningar på spelarförvärv och minskar från 609 tkr till 194 tkr. Information om kostnader för spelarförvärv och avskrivningar finns i noterna till årsredovisningen. Dessa ändringar i resultaträkningen påverkar i sin tur “årets resultat” som minskar från 1 687 tkr till 1 307 tkr. Hade Åtvidabergs FF betalat skatt på resultatet hade även den summan påverkats och blivit mindre då skatten bestäms utifrån storleken på resultatet. Eftersom föreningar kan slippa betala skatt om de uppfyller vissa kriterier så påverkade detta inget i det här fallet. Detta kan bli problematiskt ur ett jämförbarhetsperspektiv då en del klubbar betalar skatt medan andra kan undvika detta genom att uppfylla dessa kriterier.

I exemplet ovan kan vi alltså se flera skillnader som uppstår beroende på om man väljer att aktivera eller kostnadsföra spelarförvärv. Väljer klubben att kostnadsföra spelarförvärven så kommer balansomslutningen att bli lägre än om man valt att aktivera då de inte tas upp som en tillgång. Vid kostnadsföring kommer resultatet att bli lägre och då kommer även det egna kapital att bli lägre då eget kapital påverkas av det resultat som klubben gör.

Aktivering och kostnadsföring inom humankapital är ett aktuellt ämne som diskuteras inom redovisningen.<sup>68</sup>

Gröjer samt Edvinsson och Malone har en sak gemensamt som är att de definierar humankapital som den kompetens eller förmåga en människa besitter.<sup>69</sup> Hai Ming och Ku Jun definierar istället humankapital som investeringen som görs för att få tillgång till kompetens för att få

---

<sup>68</sup> Artsberg, K. *Redovisningsteori: -policy och -praxis*, 2005, s. 374

<sup>69</sup> Gröjer, J-E. Johanson, U. *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*, 1996, s. 16  
Edvinsson, L. Malone, M. *Det intellektuella kapitalet*, 1998, s. 29

konkurrensfördelar.<sup>70</sup> Utifrån dessa definitioner anser vi att fotbollsspelare besitter förmågor som tillför konkurrensfördelar som resulterar i att spelarna kan benämnas som humankapital.

Förvärv av fotbollsspelare kan till skillnad från andra mänskliga resurser klassificeras som en immateriell tillgång och därmed även aktiveras i balansräkningen, eftersom förvärvade fotbollsspelare uppfyller alla kriterier som IAS 38 och RR15 ställer, tillgången ska vara identifierbar, företaget ska ha kontroll över tillgången samt att den ska medföra ekonomiska fördelar. Spelaren uppfyller dessa tre krav eftersom den är bundet under avtalstiden till klubben baserad på en transaktion, som medför att klubben har nyttjanderätt, spelaren är även identifierbar, eftersom den har uppkommit av juridiska rättigheter samt att den leder till ekonomiska fördelar. Detta är en skillnad mot traditionella företag där man inte har kontrakt med de anställda vilket gör att företagen inte har kontroll över den anställda och därför inte uppfyller kontrollkriteriet. I de fall personalen inte uppfyller dessa kriterier måste företagen alltså kostnadsföra kostnaden för sin personal.

Kostnadsföring är till stora delar inspirerad av försiktighetsprincipen där man av försiktighetsskäl väljer att kostnadsföra belopp istället för att aktivera. Ett skäl till att iakttä försiktighet kan vara en osäkerhet kring t.ex. belopp för det man väljer att kostnadsföra eller aktivera. BK Häcken nämnde t.ex. en oro för att spelare skulle kunna skada sig och därmed skulle en aktivering innebära att framtida problem då en spelare skulle kunna vara aktiverad som tillgång till ett högre värde än vad spelaren egentligen är värd efter exempelvis skada. SvFF menar att om man väljer att kostnadsföra kan man ha en "dold tillgång" i de spelarförvärv som kostnadsförs istället för att aktiveras, detta då spelarna kan säljas vidare.

Aktivering är däremot mer influerad av matchningsprincipen där fokus ligger på att matcha de intäkter och kostnader i en verksamhet. Att aktivera ger ett jämnare resultat då man sprider ut kostnaden över nyttjandeperioden och därmed undviker höga engångskostnader som påverkar resultatet i högre utsträckning. Flera av klubbarna uttryckte att de valt aktivering då det ger en mer "rättvisande bild" genom att sprida ut kostnaderna över kontraktstiden.

---

<sup>70</sup> Chen, H. Lin, K. "The role of human capital cost in accounting" *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 no. 1, 2004, s. 116

Klubbarna får i nuläget bara aktivera kostnaden för själva spelarförvärvet, övergångssumman. Det finns dock fler kostnader i samband med ett spelarförvärv som Djurgårdens IF påpekar att det kan tillkomma sign-on bonusar, scoutingkostnader mm. En annan kostnad som skulle kunna uppkomma är agentkostnader.

Genom att tillåta aktivering av en del av kostnaden som uppstår vid ett spelarförvärv så matchar man kostnaden med intäkterna, d.v.s. nyttjandet av spelaren, samtidigt som man är lite försiktiga i att tillåta aktivering av andra kostnader som uppkommer i samband med spelarförvärvet. Detta kan dock innebära att vissa skillnader uppstår, en del klubbar kanske väljer att lägga en större summa på sign-on bonus vid ett spelarförvärv jämfört med andra som kanske lägger mer på övergångssumman.

Vi tycker därför att det skulle kunna vara på sin plats att ytterligare utreda ifall klubbarna skulle kunna aktivera t.ex. sign-on bonusar på samma sätt som övergångssumman för att undvika skillnaderna som kan uppstå enligt diskussionen ovan.

**Tabell 3: Sammanfattning av skillnaderna mellan metoderna**

<b>Aktivering</b>	<b>Kostnadsföring</b>
Spelaren visas som en Immateriell tillgång i BR	Spelaren visas ej som en Immateriell tillgång i BR → Dold tillgång
Ökar balansomslutning	Minskar årets resultat och även skatten
Intäkterna och kostnaderna matchas	Minskar Eget kapital
	Försiktighet beaktas

De flesta av de här skillnaderna är temporära, långsiktigt blir det inga skillnader då det snarare handlar om periodisering. Dock så kan skatten påverkas även på längre sikt då den kan ändras varje år och bli högre eller lägre beroende på resultat.

## ***5.2 Intervjuer och sammanställning av de allsvenska klubbarna***

### **5.2.1 Associationsform**

Ingen av klubbarna angav i intervjuerna att deras associationsform direkt hade spelat in i valet av metod, man kan dock se att alla de tre klubbar som kostnadsför sina spelarförvärv är föreningar och att de tre klubbar som är ett idrottsaktiebolag har valt att aktivera sina spelarförvärv. Ett idrottsaktiebolag kan antas ha fler intressenter än en förening och man kan då tänka sig att valet av metod påverkats av hur man vill framställa redovisningen till sina intressenter. Väljer man att aktivera riskerar man inte på samma sätt som vid kostnadsföring att resultatet skiftar så mycket mellan åren. Skulle man redovisa ett resultat som skiftar mycket mellan åren skulle investerare kunna bli bortskrämda. Skattereglerna är dessutom olika beroende på associationsform, en förening kan slippa betala skatt ifall de uppfyller vissa kriterier som bland annat innebär att ca 80 procent av inkomster används i föreningen. Om man då har använt sig av riskkapital vid ett spelarförvärv så kommer man vid en vidareförsäljning med vinst behöva betala en del av vinsten till de som tillhandahållit riskkapitalet.

Två klubbar, Djurgårdens IF och IFK Norrköping FK påpekade att deras val metod påverkades av att de använde sig av riskkapital vid spelarförvärv. I Djurgårdens IF fall ändrade man från kostnadsföring till aktivering i samband med organisationsförändringar med sitt riskkapitalbolag vilket skulle kunna bero på att de vill redovisa spelarförvärven på samma sätt i klubben som i riskkapitalbolaget. För IFK Norrköping FK del berodde det på att man valt att ha alla sina spelarförvärv i sitt riskkapitalbolag och på så sätt sänka både kostnaden och risken för klubben. IFK Norrköping FK kan ha valt att ha alla externa spelarförvärv i sitt riskkapitalbolag för att undvika att betala skatt i föreningen.

### **5.2.2 Motiv till val**

Flera av klubbarna svarade i intervjuerna att de valt att aktivera i balansräkningen på grund av att SvFF rekommenderar att välja så medan SvFF menar att de inte ger någon rekommendation till klubbarna angående valet av metod. Detta kan tolkas som att det finns brister i kommunikationen mellan klubbarna och SvFF angående regelverket för redovisning av spelarförvärv.



Flera klubbar menade att de valt att aktivera sina spelarförvärv i balansräkningen och sedan skriva av dessa över kontraktstiden för att det ger en mer rättvisande bild då man fördelar kostnaden över det antal år kontraktet sträcker sig.

Däremot menade BK Häcken tvärtom att aktivering i balansräkningen riskerar att ge en felaktig bild ifall spelarna blir långtidsskadade eller liknande. Det finns visserligen regler för nedskrivning i årsredovisningslagen som säger att en anläggningstillgång inte får ha ett lägre värde än det redovisade, skulle tillgången ha ett lägre värde än det redovisade ska en nedskrivning av tillgången ske. Det finns även i elitlicensen ett stycke om möjligheten att göra avskrivningar utöver plan gällande de aktiverade spelarförvärven. Den svårighet som kan uppstå för klubbarna ifall de blir tvungna att skriva ned en spelare vid t.ex. skada kan vara att uppskatta hur mycket av värdet som ska skrivas ned då fotbollsspelare är en unik tillgång och det inte går att jämföra värdet med andra spelare då alla spelare är unika.

I och med att ett av kraven för att få elitlicensen godkänd är att uppvisa positivt eget kapital trodde vi att de flesta klubbarna skulle ta upp detta som en möjlig anledning till sitt val av metod, nu var det endast Helsingborgs IF och Djurgårdens IF som nämnde detta. Kostnadsföring kan slå hårt mot det egna kapitalet ett enskilt år då hela kostnaden för ett förvärv tas under ett år och påverkar således det egna kapitalet mer negativt än om man aktiverar då man fördelar denna kostnad över flera år. Det skulle främst påverka de klubbar som redan har ett lågt eget kapital. Att de övriga klubbarna (förutom Djurgårdens IF och Helsingborgs IF) inte nämnde detta som ett motiv till deras val skulle kunna bero på att de klubbarna inte befunnit sig i en situation där elitlicensen varit i fara men kan också bero på att klubbarna inte reflekterat över denna möjlighet.

### **Åsikt om nuvarande regler**

Genomgående var de ansvariga hos klubbarna inte så motiverade att utveckla eller ändra de regler som gäller i dagsläget. Det verkade som att klubbarna uppskattade att reglerna är relativt enkla att följa och därför inte ville ha några ändringar.

Dock nämnde Djurgårdens IF och BK Häcken att de eventuellt skulle kunna tänka sig ändring angående de regler som gäller för egna produkter. Dessa får i dagsläget inte aktiveras i

balansräkningen, utan kostnader för dessa får endast kostnadsföras men kan för många klubbar utgöra en “dold” tillgång då dessa spelare kan säljas för stora belopp.

SvFF menar att anledningen till att det finns två sätt att redovisa spelarförvärven är att klubbarna ville ha kvar möjligheten att kostnadsföra vid införandet av elitlicensen, detta för att hålla nere det egna kapitalet för att medlemmar och supportrar inte skulle kräva fler investeringar i spelare från klubbens sida på grund av att klubben har ett högt eget kapital vilket riskerar att misstolkas som att klubben har mycket pengar att investera för. Dock var det ingen av klubbarna som framhöll detta som en möjlig anledning för sitt val av metod.

SvFF menar att när klubbarna väljer aktivering kan vara svårt att kommunicera ekonomin till medlemmar då resultat och likviditet inte hänger ihop.

### **5.3 Jämförbarhet**

Eftersom det finns två olika metoder att redovisa spelarförvärv så kan jämförbarheten mellan klubbarnas årsredovisningar påverkas. Det kan bli svårt för intressenter att jämföra årsredovisningarna mellan klubbarna. I K3 kan man läsa att likartade transaktioner ska redovisas på liknande sätt både inom företag över tid men även av andra företag för att man ska kunna jämföra företag med varandra.

Det finns även andra faktorer som påverkar jämförbarheten. Vissa klubbar som t.ex. IFK Norrköping har sina externa spelarförvärv i ett separat riskkapitalbolag medan andra klubbar inte gör så. Den typen av upplägg gör att gränserna mellan klubben och riskkapitalbolagen blir otydliga och det kan bli svårt att jämföra klubbarnas ekonomiska ställning.

I och med att det blivit relativt vanligt att klubbarna använder sig av riskkapital vid spelarförvärv så kan jämförbarheten mellan klubbarna påverka riskkapitalisternas beslut vid investeringarna. I dagsläget är riskkapitalisterna ofta personer som hejar på klubben och vill hjälpa klubbens sportsliga framgångar och den ekonomiska vinsten vid dessa spelarförvärv kommer i andra hand. Det gäller dock inte alla riskkapitalister och om Svensk fotboll i framtiden skulle bli mer som i Europa och eventuellt avskaffa 51 % regeln eller om fler klubbar skulle välja att bli börsnoterade

aktiebolag som AIK är ensamt om i allsvenskan idag skulle riskkapitalisterna och investerare antagligen få ett större intresse för klubbarna och investera i hopp om att göra vinster på investeringarna.

## 6. Resultat och resultatdiskussion

### 6.1 Resultat

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka motiv som spelar in när klubbarna väljer metod för redovisning av sina spelarförvärv. Vi ville även se om de skillnader som uppstår i resultat- och balansräkningen påverkade klubbarnas val med hänsyn till elitlicensen samt undersöka varför klubbarna tillåts redovisa samma typ av händelse, de externa spelarförvärven på två olika sätt.

Det som vi kommit fram till är att klubbarna har olika motiv till sina val, flera klubbar ansåg att aktivering gav en mer rättvisande bild då man fördelade kostnaden över kontraktstiden medan BK Häcken ansåg att aktivering var förenat med osäkerhet då spelare kan bli långtidsskadade. Om klubbarna använde sig av riskkapitalbolag vid spelarförvärv var också en faktor som påverkar hur spelarförvärv redovisas, i Djurgårdens IF:s fall hade man bytt från kostnadsföring till aktivering efter ändrade organisationsförhållanden med sitt riskkapitalbolag och i IFK Norrköping hade man valt att ha alla spelarförvärv i separat riskkapitalbolag.

Klubbarna har inte angett att de har valt metod med hänsyn till att uppfylla elitlicensens krav, som bland annat innebär att visa positivt eget kapital. Väljer man att aktivera spelarförvärvet så ökar balansomslutningen och det egna kapitalet och man får ett jämnare resultat över åren då kostnaden fördelas över kontraktstiden. Väljer man att kostnadsföra så får man en lägre balansomslutning men spelarna kan istället vara som en "dold tillgång", resultatet blir lägre då man tar en högre engångskostnad vilket också påverkar hur hög skatten blir för de klubbar som betalar skatt. Då resultatet blir lägre blir även eget kapital lägre. Flera av dessa skillnader är dock temporära, på lång sikt blir det inga stora skillnader utan det är snarare en periodiseringsfråga. Skatten kan dock påverkas långsiktigt då den blir påverkad varje år och måste betalas in kontinuerligt, den effekten jämnas inte ut över åren.

Anledningen till att det finns två olika metoder att redovisa de externa spelarförvärven menade SvFF berodde på önskemål från klubbarna att behålla möjligheten att kostnadsföra vid införandet av elitlicensen. Klubbarna ville ha möjlighet att hålla nere det egna kapitalet för att kommunicera

sin ekonomi till medlemmar på ett mer lättförståeligt sätt.

## **6.2 Resultatdiskussion**

Tidigare forskning som vi har använt oss av visar att aktivering och kostnadsföring används i redovisningen av spelarförvärv i Storbritannien. I studien som vi genomfört bland de allsvenska klubbarna kan vi notera att dessa metoder används även i Sverige. Detta beror på att Sverige och Storbritannien följer IAS 38 och UEFA regelverk. Vi kan även märka att i Amir och Livne:s forskning har aktivering av spelarförvärv börjat dominera i Storbritannien, 42 av 58 år 2003.<sup>71</sup> Detta står i kontrast med Forkers studie, som redogör för att endast fem klubbar valde att aktivera i England under 1991-1998.<sup>72</sup> Amir och Livne studie löpte under en längre tid och är anledningen till att de kunde identifiera att trenden gick mot aktivering i Storbritannien. Även i allsvenskan är aktivering dominerande, 12 av 16 klubbar.

En anledning till aktivering är så dominerande kan vara att klubbarna lägger allt mer pengar på spelarförvärv samt att spelarförvärven blivit dyrare, klubbarna kan därför ha valt att aktivera för att undvika allt större engångskostnader som ger lägre resultat och därmed riskera att mista elitlicensen.

En möjlig anledning till att det finns två metoder att redovisa samma typ av händelse, de externa spelarförvärven kan vara att SvFF varit influerade av både försiktighetsprincipen och matchningsprincipen och att man därför som en kompromiss i valet mellan att kostnadsföra som står nära försiktighetsprincipen och aktivering som står nära matchningsprincipen valt att tillåta båda metoderna. Det kan också vara så att förbundet utgått ifrån tidigare praxis, d.v.s. hur klubbarna gjorde innan regelverket trädde ikraft och därmed gjorde ett mer flexibelt regelverk.

Bakom svaret rättvisande bild som motiv för att aktivera kan man tänka sig att det finns olika dolda motiv för klubbarna, det skulle t.ex. kunna vara att det blir enklare att uppfylla elitlicensens krav om man väljer aktivering men att klubbarna inte vill ge det som anledning till

---

<sup>71</sup> Amir, E. Livne, G. "Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32 no. 3-4, 2005

<sup>72</sup> Forker, J. "Discussion of Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32 no. 3-4, 2005

valet av metod. Man kan även tänka sig att användandet av riskkapital kan påverka, ifall riskkapitalbolagen som är knutna till klubbar och sedan hyr ut spelare till klubben använder sig av aktivering kan det vara ett motiv för klubben att använda sig av samma metod.

Vår egen åsikt är att det skulle vara bättre ifall samtliga klubbar ändå använde sig av aktivering då den ger ett jämnare resultat och de flesta klubbarna redan använder sig av den metoden. Vi tycker även att aktivering avspeglar verkligheten bäst då den matchar kostnaden med den period som "nyttan" uppstår, d.v.s. kostnaden fördelas över kontraktstiden och därmed skulle redovisningen ge en mer rättvisande bild. Redovisningen av kostnaden skulle då alltså ske på bokföringsmässiga grunder istället för kassamässiga grunder.

Detta skulle även göra klubbarnas årsredovisningar mer jämförbara med varandra. Även med tanke på elitlicensens krav om positivt eget kapital så vore det önskvärt att klubbarna redovisade spelarförvärven på samma sätt och därmed har samma förutsättningar att uppfylla kravet.

Vi tycker även att det borde utredas ifall klubbarna skulle kunna aktivera exempelvis sign-on bonusar då den kostnaden också uppkommer i samband med spelarförvärv.

### ***6.3 Förslag till vidare forskning***

Då riskkapital används i större och större utsträckning vid spelarförvärv av klubbarna i allsvenskan så vore det intressant att undersöka hur redovisningen och klubbarnas ekonomi påverkas av att de använder sig av riskkapital vid spelarförvärv. Klubbar som använder sig av riskkapital vid spelarförvärv undviker en del av risken som är förenad med investeringen i ett spelarförvärv då riskkapitalbolaget står för den istället och det blir nästan som att klubbarna bara hyr spelaren från riskkapitalbolaget.

## 7. Källförteckning

### Tryckta källor

Amir, Eli. Livne, Gilad (2005). "Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts". *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 32 no. 3-4

Artsberg, Kristina. (2005). *Redovisningsteori, policy- och praxis*. 2:a uppl. Malmö: Liber Ekonomi.

Backman, Jyri (2008). *Idrottsjuridik: en introduktion*. 2:a omarb. uppl. Malmö: Idrottsforum.org.

Descombe, Martyn. (2009). *Forskningshandboken - För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 2:a uppl. Lund: Studentlitteratur.

Drefeldt, Caisa. Törning, Eva. (2013). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. 2:a uppl. Lund: Studentlitteratur.

Edvinsson, Leif. Malone, Michael. (1998). *Det intellektuella kapitalet*. 1:a. uppl. Malmö: Liber ekonomi.

Forker, John. (2005). "Discussion of Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts". *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 32 no. 3-4

Gröjer, Jan-Erik. Johanson, Ulf. (1996). *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*. 2:a uppl. Stockholm: Arbetarskyddsnämnden.

Hai Ming, Chen. Ku Jun, Lin (2004). "The role of human capital cost in accounting". *Journal of Intellectual Capital*. Vol. 5 no. 1

Johansson, Svante. (2001). *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*. 8:e uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Malmström, Krister. Pallin, Christer. (2005). *Idrottens föreningsrätt*. 2:a uppl. Stockholm: Norstedts juridik

Olsson, Henny. Sörensen, Stefan. (2011). *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. 3:e uppl. Stockholm: Liber.

Peterson, Tomas (2004). *Idrotten och samhället. I: Broberg, Ingela. Perspektiv på sport management*. 1:a uppl. Stockholm: SISU idrottsböcker.

Ramberg, Christina. Malmström, Åke. (2014). *Malmströms civilrätt*. 23 uppl. Stockholm: Liber.

Schroeder, Richard G. Clark, Myrtle W. Cathey, Jack M. (2014). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. 11 uppl. Hoboken, N.J : John Wiley & Sons, INC

Öhrlings (2002). *Redovisning av immateriella tillgångar*, Stockholm, PricewaterhouseCoopers

## **Internetkällor**

### **Bokföringsnämnden**

Ideell förening. 2014.

<http://www.bfn.se/kategori/ideellforening.aspx> Hämtad 15 april 2014

RR 15. 2000.

<http://www.bfn.se/redovisning/radet/rr/rr15.pdf> Hämtad 16 maj 2014

### **Deloitte**

Football Money League 2014.

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/consumer-business/Deloitte%20Football%20Money%20League%202014.pdf> Hämtad 18 april 2014



## **Far Online**

IAS 38.

<http://www.faronline.se/Dokument/I/IAS0038/> Hämtad 21 april 2014

## **Fogis**

Analys av Allsvenskans ekonomi 2012.

[http://fogis.se/ImageVault/Images/id\\_92446/scope\\_0/ImageVaultHandler.aspx](http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx) Hämtad 18 april 2014

## **Nationalencyklopedin**

Näringsliv och ekonomi.

<http://www.ne.se/sverige/n%C3%A4ringsliv-och-ekonomi> Hämtad 18 april 2014

Kunskapsföretag.

<http://www.ne.se/lang/kunskapsf%C3%B6retag> Hämtad 18 april 2014

Fotboll.

<http://www.ne.se/lang/fotboll> Hämtad 3 augusti 2014

## **Riksidrottsförbundet**

RF:s Stadgar. 2013.

[http://www.rf.se/ImageVaultFiles/id\\_35323/cf\\_394/RFs\\_stadgar\\_2013.PDF](http://www.rf.se/ImageVaultFiles/id_35323/cf_394/RFs_stadgar_2013.PDF) Hämtad 18 april 2014

## **Svenska fotbollsförbundet**

Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. 2013.

<http://www.svenskfotboll.se/files/%7B7ABF2A71-760B-44BC-B8A8-11F9D62BF3FE%7D.pdf>  
Hämtad 16 april 2014

## **Svensk Idrott**

Svensk idrott. Idrottens skatter och avgifter – fördjupad information.

[http://www.svenskidrott.se/ImageVaultFiles/id\\_31774/cf\\_394/Idrottens\\_skatter\\_och\\_avgifter\\_-\\_f-rdjupning.PDF](http://www.svenskidrott.se/ImageVaultFiles/id_31774/cf_394/Idrottens_skatter_och_avgifter_-_f-rdjupning.PDF) Hämtad 15 maj 2014

## **Intervjuer**

Ann-Sofie Littås, IFK Norrköping FK, Telefonintervju den 8-9 maj 2014

Henrik Berggren, Djurgården Fotboll, Telefonintervju den 9 maj 2014

Jessica Palm, Svenska Fotbollsförbundet, Mejlintervju den 13 maj 2014

Lars-Eric Nilsson, Falkenbergs FF, Telefonintervju den 9 maj 2014

Robin Lundgren, Helsingborgs IF, Telefonintervju den 8 maj 2014

Svante Samuelsson, Kalmar FF, Mejlintervju den 13 maj 2014

Tomas Olsson, BK Häcken, Mejlintervju den 8 maj 2014

## Årsredovisningar 2012

**AIK:** <http://www.aikfotboll.se/attachments/6601/2012%20-%20verksamhetsber%C3%A4ttelse.pdf> Hämtad 1 april 2014

**BK Häcken:** Skickat med mejl 1 april 2014

**Djurgårdens IF:** <http://dif.se/wp-content/uploads/2013/03/Årsredovisning-2012-DIF-FF.pdf>  
Hämtad 1 april 2014

**Gefle IF FF:** Skickat med mejl 2 april 2014

**Halmstads BK:**

[http://www.hbk.se/dynamaster/file\\_archive/130220/2b5873ac53d89bdc9f895ef9bee52e15/DOC130207.pdf](http://www.hbk.se/dynamaster/file_archive/130220/2b5873ac53d89bdc9f895ef9bee52e15/DOC130207.pdf) Hämtad 1 april 2014

**Helsingborgs IF:** <http://www.hif.se/StandardPage.aspx?id=42dc1194-d544-4d8a-b4dc-70eb555efc8b> Hämtad 1 april 2014

**IF Brommapojkarna:** Skickat med mejl 12 april 2014

**IF Elfsborg:**

[http://www.elfsborg.se/images/Webbinnehall/verksamhetsberattelser/ifelfsborg\\_arsred2012.pdf](http://www.elfsborg.se/images/Webbinnehall/verksamhetsberattelser/ifelfsborg_arsred2012.pdf)  
Hämtad 1 april 2014

**IFK Göteborg:**

[http://www.ifkgoteborg.se/Documents/PDF/Verksamhetsberattelser/Verksamhetsber%C3%A4ttelse%202012%20\(2\).pdf](http://www.ifkgoteborg.se/Documents/PDF/Verksamhetsberattelser/Verksamhetsber%C3%A4ttelse%202012%20(2).pdf) Hämtad 1 april 2014

**IFK Norrköping FK:** Skickat med mejl 4 april 2014

**Kalmar FF:** Skickat med mejl 1 april 2014

**Malmö FF:**

[http://www.mff.se/Aktuellt/Nyheter/~media/MFF\\_2013/Medlem/Arsmote/rsredovisning\\_2012.ashx](http://www.mff.se/Aktuellt/Nyheter/~media/MFF_2013/Medlem/Arsmote/rsredovisning_2012.ashx) Hämtad 1 april 2014

**Mjällby AIF:** Skickat med mejl 1 april 2014

**Åtvidabergs FF:** Skickat med mejl 9 maj 2014

**Örebro SK:**

<http://oskfotboll.se/download/18.61a0158c13d202db949af5/1362140891617/%C3%85rsredovisning+och+Koncernredovisning+%C3%96SK+Fotboll+2012.pdf> Hämtad 1 april 2014

## 8. Bilagor

### Intervjufrågor

#### Frågor till klubbarna

1. Varför har ni valt denna metod att redovisa era spelarförvärv?
  - Har er associationsform spelat in i valet?
  - Andra faktorer? (T. ex för att uppfylla elitlicensens krav, värvningar tillsammans med riskkapitalbolag)
2. Har ni någon gång bytt metod och i så fall vad var anledningen?
  - Om nej, vad skulle kunna få er att byta metod?
3. Vad tycker ni om att det finns två olika sätt att redovisa spelarförvärv?
  - Vilka för- och nackdelar tycker ni respektive metod har?
4. Skulle ni vilja ha någon ändring i regelverket för redovisning av externt förvärvade spelare? (T.ex. att det är skillnad på förvärvade och Bosman/leasade spelare/egna produkter)

#### Frågor till Svenska Fotbollsförbundet

1. Hur kommer det sig att det finns två olika sätt att redovisa externa spelarförvärv?
2. Rekommenderar ni klubbarna att välja den ena framför den andra metoden och i så fall varför?
3. Hur tycker ni att det påverkar jämförbarheten mellan klubbarnas redovisning när det finns olika metoder?
  - Vilka blir skillnaderna i balans- och resultaträkningen beroende på val av metod?
4. Vilka för- och nackdelar tycker ni respektive metod har?
5. Har klubbarna uttryckt någon önskan om ändring i reglerna?