

# Var gömmer de allsvenska fotbollsklubbarna sina spelare?

*En studie av allsvenska fotbollsklubbarnas redovisning*

JOAKIM LINDSTRÖM  
SOFIA MERUM  
GREGER SUNDQVIST

**Samhällsvetenskapliga och ekonomiska utbildningar**

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap  
Avdelningen för Ekonomistyrning

**EKONOMPROGRAMMET C-NIVÅ**  
Vetenskaplig handledare: Lars Lassinanti



## SAMMANFATTNING

Det Svenska Fotbollsförbundet har de senaste åren ställt ökade ekonomiska krav på de allsvenska fotbollsklubbarna och som en konsekvens av detta har klubbarna blivit mer affärsmässiga. En klubbs tillgångar utgörs i huvudsak av dess spelare, men med dagens möjligheter till redovisning av humankapital kan klubbens ekonomiska ställning bli missvisande. Därför har syftet med denna studie varit att analysera huruvida redovisningen av humankapital i allsvenska fotbollsklubbar ger en rättvisande bild av klubbarnas ekonomiska ställning. Genom att göra telefonintervjuer med företrädare för de allsvenska klubbarna och representanter från Svenska Fotbollsförbundet har data samlats in och legat som grund för den analys som utförts. Undersökningen visar att klubbarna inte har någon möjlighet att tillgångsföra egna produkter, Bosmanfall eller spelare vars kontrakt löpt ut och en förlängning är aktuellt. Detta ställer ökade krav på den som skall analysera klubbarnas ekonomiska ställning. Som ett alternativ föreslås istället att klubbarna kan tillgångsföra den lön som klubben betalar spelaren. En annan valmöjlighet är att inrätta en nämnd som värderar spelare utan ekonomiskt värde i balansräkningen. Nackdelen med en sådan nämnd är att de kan ha svårt att upprätthålla objektivitet samt veta vilken marknad som spelaren skall prissättas efter.

## ABSTRACT

The Swedish Football Association has put increased economic pressure on the Swedish football clubs. As a consequence of this, all of the clubs have become more businesslike. A club's assets are represented by its players, but Swedish accounting rules and regulations regarding human capital mean small opportunities for the clubs to present their economic situation in a fair way. The purpose of this paper has been to analyze whether the presentation of the clubs' economic situation, regarding human capital reflect a correct position. Data was collected and analyzed through telephone interviews with representatives from Swedish football clubs and the Swedish Football Association. The investigation shows that the clubs have no possibility to account their own products, "Bosman cases" or players whose contracts have expired and an extension is considered. This means increased demands on investors who have an interest in the club. A suggestion is to let the clubs account the salary that they pay to the players as an asset or let a committee of people with special knowledge and insight into the football market affairs value players without economic value on the balance sheet. The disadvantage with such a committee is that it can be difficult for this committee to maintain its independence and to know what the relevant market for pricing is.

## FÖRORD

Under de tio veckor vi har arbetat med denna uppsats har vi fördjupat vår kunskap om redovisning av humankapital och speciellt inom de allsvenska fotbollsklubbarna.

Vi vill därför rikta ett speciellt tack till de personer vi har intervjuat och som därmed har givit oss möjligheten att genomföra denna studie. Vi vill också tacka vår handledare, Lars Lassinantti, som under arbetets gång bidragit med värdefulla råd och synpunkter. Slutligen hade inte detta arbete blivit till utan den goda stämning som vi haft i våran grupp. Tack!

Luleå den 24 maj 2004

Joakim Lindström

Sofia Merum

Greger Sundqvist

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>I</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>II</b>
<b>FÖRORD .....</b>	<b>III</b>
<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING .....</b>	<b>IV</b>
<b>TABELLFÖRTECKNING .....</b>	<b>VI</b>
<b>Kapitel 1 INLEDNING</b>	
<b>1.1 Bakgrund .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Syfte .....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Problemdiskussion .....</b>	<b>2</b>
<b>1.4 Avgränsningar och antaganden .....</b>	<b>3</b>
<b>1.5 Disposition .....</b>	<b>3</b>
<b>Kapitel 2 METOD .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1 Teoretiskt synsätt och forskningsansats .....</b>	<b>4</b>
2.1.1 <i>Metodsynsätt .....</i>	<i>4</i>
2.1.2 <i>Deduktiv metod .....</i>	<i>4</i>
2.1.3 <i>Kvalitativ metod .....</i>	<i>4</i>
2.1.4 <i>Vetenskapligt förhållningssätt .....</i>	<i>5</i>
<b>2.2 Val av studieobjekt .....</b>	<b>5</b>
2.2.1 <i>Litteratursökning .....</i>	<i>6</i>
2.2.2 <i>Intervjuer .....</i>	<i>6</i>
2.2.3 <i>Genomförandet av intervjuer .....</i>	<i>7</i>
<b>2.3 Studiens tillförlitlighet .....</b>	<b>8</b>
2.3.1 <i>Validitet och reliabilitet .....</i>	<i>8</i>
<b>Kapitel 3 TEORETISK REFERENSRAM .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1 Balansräkningen och dess poster .....</b>	<b>9</b>
3.1.1 <i>Eget kapital och skulder .....</i>	<i>10</i>
3.1.2 <i>Tillgångar .....</i>	<i>10</i>
<b>3.2 Redovisningsteori och den traditionella redovisningens grunder .....</b>	<b>12</b>
3.2.1 <i>Redovisningens postulat .....</i>	<i>13</i>
3.2.2 <i>Redovisningens principer .....</i>	<i>14</i>
<b>3.3 Normer inom redovisning .....</b>	<b>14</b>
3.3.1 <i>God redovisningssed .....</i>	<i>14</i>
3.3.2 <i>Rättvisande bild .....</i>	<i>15</i>
<b>3.4 Elitlicens .....</b>	<b>15</b>
<b>3.5 Gröjers modell .....</b>	<b>16</b>
3.5.1 <i>Anställda på balansräkningen .....</i>	<i>16</i>
3.5.2 <i>Periodisering av rekryteringsutgifter .....</i>	<i>16</i>
3.5.3 <i>Periodisering av utbildningsutgifter .....</i>	<i>16</i>

<b>Kapitel 4 EMPIRI</b> .....	<b>18</b>
<b>4.1 Klubbarnas situation</b> .....	<b>18</b>
<b>4.2 Intervjusammanställning av de allsvenska fotbollsklubbarna</b> .....	<b>19</b>
4.2.1 Redovisning av fotbollsspelare och till vilket värde? .....	19
4.2.2 Vilken avskrivningsmetod används? .....	19
4.2.3 Utförs upp- eller nedskrivningar?.....	20
4.2.4 Redovisning av Bosmanfall.....	20
4.2.5 Förlängning av kontrakt .....	20
4.2.6 Redovisning av egna produkter .....	20
<b>4.3 Intervjusammanställning Svenska Fotbollsförbundet</b> .....	<b>20</b>
4.3.1 Avskrivningsmetod .....	20
4.3.2 Redovisning av Bosman .....	21
4.3.3 Redovisning av egna produkter .....	21
4.3.4 Möjlighet till uppskrivning/nedskrivning.....	21
<b>Kapitel 5 ANALYS OCH SLUTSATSER</b> .....	<b>22</b>
<b>5.1 Analys av intervjuer</b> .....	<b>22</b>
<b>5.2 Värderings alternativ</b> .....	<b>24</b>
<b>5.3 Slutsatser</b> .....	<b>25</b>
<b>5.4 Förslag till vidare studier</b> .....	<b>25</b>

## KÄLLFÖRTECKNING

### BILAGOR

Bilaga 1 - Frågeformulär till allsvenska fotbollsklubbar

Bilaga 2 - Frågeformulär till Svenska Fotbollsförbundet

## TABELLFÖRTECKNING

### Tabellförteckning

Tabell 4.1 Ekonomisk situation år 2002.....	18
Tabell 4.2 Slutposition allsvenskan.....	19

# Kapitel 1

## INLEDNING

### 1.1 Bakgrund

*Kan människor prissättas?* Detta är en känslig fråga som ofta debatteras. Vi talar ofta om människors lika värde, men även om de sociala normerna antyder detta är ändå vissa personer mer betydelsefulla än andra för företag.

Humankapitalet <sup>1</sup> har under de senaste åren ökat i betydelse, särskilt för kunskapsföretag inom till exempel IT-branschen. Att värdera kunskap är inte enkelt men en betydelsefull del av bolagets redovisning för att kunna uppvisa en rättvisande bild<sup>2</sup> för dess intressenter. Lagstiftningen inom området är i stort sett obefintlig och det finns inget enhetligt sätt att värdera humankapitalet i redovisningen. Den traditionella redovisningen får ofta utstå kritik eftersom humankapitalet i form av människor och dess kunskap saknas i balansräkningen. Detta medför att balansräkningen kan anses vara ofullständig och inte uppvisa ett företags verkliga värde då humankapitalets finansiella värde inte framkommer. (Eklund, K & Jonnson, T, 2003). Ett flertal modeller, bland annat av Gröjer (1996), vilken presenteras i avsnitt 3.5, har försökt att på ett enkelt och okonstlat sätt värdera humankapital för att kunna redovisas i balansräkningen.

I Sverige tog bolagisering<sup>3</sup> av idrottsklubbarna fart i och med AIK: s framgång i de europeiska cuperna. Mer pengar behövdes för att konkurrera med de redan börsnoterade europeiska fotbollsklubbarna och den enda vägen var att bolagisera föreningarna. Detta medförde också att de regler och lagar som gäller ”vanliga” företag nu också skulle tillämpas av fotbollsföreningarna. Alla klubbar i allsvenskan är i nuläget skyldiga att följa de rekommendationer som elitlicensen<sup>4</sup> innefattar. Det är främst bristen på reglering av ideella föreningar som har lett till det ökade intresset för bolagisering. Det går inte längre att driva större klubbar med hög omsättning utan tydlig reglering<sup>5</sup>. (Gvardjancic, J & Olsson, P, 1999)

---

<sup>1</sup> Humankapital definieras enligt (Edvinson & Malone, 1997) som ”All förmåga, kunskapen, skickligheten och erfarenheten hos företagets personal och ledning omfattas av termen humankapital. Det mänskliga kapitalet måste också omfatta organisationens kreativitet och innovationsförmåga”.

<sup>2</sup> Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. (Artsberg 2003)

<sup>3</sup> Med bolagisering förstås i denna uppsats den process när en ideell förening omvandlas till aktiebolag

<sup>4</sup> Elitlicensen behandlas i avsnittet 3.4

<sup>5</sup> Skillnaden mellan den lagstadgade regleringen av aktiebolag respektive ideell förening är oerhörd stor. Associationsformen aktiebolag är strängt reglerad genom aktiebolagslagen medan ideell förening inte är reglerad i lag över huvudtaget. Reglerna för ideella föreningar är formade genom praxis, vilken är mycket knäpphändig, men viss vägledning kan erhållas genom lagen om ekonomiska föreningar. (Larsson 2001)



Tidigare studier av Dalman & Nilsson (1999) och Bergquist & Fahlgren (2003) i ämnet visar att fotbollsklubbar i Sverige redovisar sina fotbollsspelare som immateriella tillgångar. Dessa studier lämnar emellertid ett antal obesvarade frågor gällande en fotbollsförenings möjlighet att visa upp en rättvisande bild. Bland annat besvaras inte frågor gällande Bosmanfall<sup>6</sup> och egna produkter vilka kan vara en betydande del av ett företags totala tillgångar.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna studie är att analysera huruvida redovisningen av humankapital i svenska fotbollsklubbar ger en rättvisande bild av klubbarnas ekonomiska situation.

## 1.3 Problemdiskussion

En rättvisande bild är ett centralt begrepp inom redovisningen. För att kunna uppvisa en rättvisande bild måste alla tillgångar ett företag äger redovisas. En fotbollsklubbs viktigaste tillgång är deras spelare varvid ett värde för dessa och ett korrekt sådant är betydelsefullt att klargöra.

I många av de allsvenska klubbarna med mindre god ekonomi är arbetet med egna produkter mer betydelsefullt än för andra allsvenska klubbar. Klubbarna lägger ned stora summor för att spelarna i framtiden skall prestera för klubben, men finns det någon möjlighet att ta upp de egna produkterna i balansräkningen?

I vågskvalpet av Europeiska Unionen (EU) och de olika regler EU medfört är det i dagsläget möjligt för en person att fritt röra sig mellan EU-länder för att arbeta. Detta gäller även fotbollsspelare utan kontrakt, så kallade Bosmanfall. Fotbollsspelare har en förhållandevis kort arbetskarriär i förhållande till andra arbetare varvid det blivit mer betydelsefullt för spelare att tjäna pengar under sina karriärer. Därför har det blivit vanligare att spelare låter sina kontrakt gå ut så att deras klubb går lottlösa vid en eventuell övergång medan spelaren själv får en rejäl hacka. Detta resulterar i att en klubb som kontrakterar ett Bosmanfall inte kan redovisa denne eftersom en övergångssumma saknas. Finns det trots detta någon möjlighet för en klubb att redovisa ett Bosmanfall och i så fall till vilket värde i balansräkningen?

Ett problem som liknar Bosmanfallet är när en spelare vars kontrakt gått ut och en förlängning av kontraktet blir aktuellt. Den spelaren saknar då ett ekonomiskt värde och blir därmed ingen tillgång i balansräkningen. Även om en spelares kontrakt gått ut och spelare och klubb är överens om en förlängning av kontraktet, kan då spelaren åter tas upp i balansräkningen och vilket värde redovisas?

Skador, utveckling eller sviktande form alla påverkar de en spelares värde. En skada kan ödelägga stora delar av en fotbollspelares säsong och karriär, men har då klubbarna möjlighet att anpassa värdet på spelaren, att göra en nedskrivning. Då motsatsen

---

<sup>6</sup> "När en professionell fotbollsspelares kontrakt med en klubb har löpt ut, och om spelaren är medborgare i en av medlemsstaterna i Europeiska unionen, kan inte moderföreningen hindra spelaren från att teckna ett nytt kontrakt med en annan förening i en annan medlemsstat, eller försvara övergången genom att be den nya föreningen att betala en övergångs, utbildnings eller utvecklingsersättning."(Internet 1, 2004-03-29)

föreligger, en spelare utvecklas enormt under en tid i klubben, har då klubben möjlighet att skriva upp värdet på spelaren till det som borde motsvara ett marknadsvärde?

#### **1.4 Avgränsningar och antaganden**

Denna studie kommer endast att behandla svenska fotbollsklubbar. Detta eftersom FAR kommer att användas som teoretisk referensram. Vidare kommer endast allsvenska fotbollsklubbar och inte klubbar i de lägre serierna såsom superettan att behandlas eftersom fotbollspelare i allsvenska klubbar i större utsträckning är professionella<sup>7</sup> och därmed mer betydelsefulla och väsentliga att redovisa i balansräkningen. Anledningen till att vi endast behandlar allsvenska fotbollsklubbar är att redovisning av humankapital inte är lika utbrett inom andra sporter som exempelvis basket och ishockey. (Dalman & Nilsson 1999), Fotbollen har till skillnad från andra idrotter, exempelvis ishockey en bättre fungerande marknad för spelarövergångar. Denna studie kommer endast att behandla herrfotboll, eftersom herridrott på elitnivå generellt sätt har helt andra ekonomiska förutsättningar än damfotboll. Vidare kommer inte ledares situation att diskuteras då de arbetar enligt andra premisser än spelare. Marknaden för ledare är inte lika utvecklad som för spelare och övergångssummor förekommer inte i lika stor utsträckning. Priset på en fotbollsspelare och i synnerhet massmedialt stora spelare kan antas ha ett övervärde, så kallad goodwill. I denna studie antar vi dock att något sådant övervärde på de svenska spelarna inte förekommer och någon sådan diskussion kommer därmed inte att föras.

#### **1.5 Disposition**

Fortsättningsvis, i kapitel två kommer metod och metodproblem behandlas. I kapitel tre kommer en genomgång av FAR: s<sup>8</sup> samlingsvolym att göras gällande tillgångar och avskrivningar på dessa samt möjligheten att ta upp en egen produkt i balansräkningen. Utgångspunkten kommer att vara teorin kring humankapital för att sedan applicera denna teori på fotbollsspelare I detta kapitel kommer även en genomgång av Gröjers modell för värdering av humankapital behandlas samt Svenska Fotbollsförbundets elitlicens stadgar. Sedermera, i kapitel fyra presenteras empirin, det vill säga resultatet från intervjuerna med de olika klubbarna och representanter från Svenska Fotbollsförbundet. I det nästkommande kapitlet, kapitel fem görs en analys av det empiriska materialet och slutsatser kring dessa dras. Slutligen framförs förslag till framtida studier i ämnet.

---

<sup>7</sup> Med professionell avses spelare med ersättning över 5000 kronor per år. (Internet 2, 2004-03-29).

<sup>8</sup> FAR:s samlingsvolym del 1 (2004). Stockholm: FAR FÖRLAG AB. Denna upplaga kommer att vara den som gäller när FAR diskuteras fortsättningsvis.

## Kapitel 2 METOD

*I detta kapitel redogörs för den vetenskapliga bakgrund som studien bygger på. Utöver detta kommer också en presentation göras av tillvägagångssättet som använts vid datainsamlingen samt en kritisk granskning av de val som gjorts och vad dessa val inneburit för studiens kvalitet.*

### **2.1 Teoretiskt synsätt och forskningsansats**

Metod kan sägas vara ett systematiskt sätt att undersöka verkligheten på, eller ett tillvägagångssätt för att komma fram till nya kunskaper, ett redskap för att lösa problem. (Halvorsen, 1992, s 13).

Samhälleliga förhållanden är både komplexa och skiftande. Det råder inte samma lagbundenhet som inom naturvetenskapen, där det finns klara lagar som med exakthet gör att många naturvetenskapliga fenomen går att förutse. Därför finns det ett behov att inom samhällsvetenskaplig forskning systematiskt kunna ta sig an ett samhällsförhållande på teoretiskt sätt. Vanligtvis brukar två angreppssätt diskuteras, deduktiv respektive induktiv forskningsansats. (Holme & Solvang, 1991, s 12).

#### *2.1.1 Metodsynsätt*

Det metodsynsätt som vi väljer att ha som utgångspunkt i vår studie formar till stor del vår problemformulering samt styr tillvägagångssättet vid vår datainsamling. Metoden är därigenom styrande i den kunskapsutvecklande processen. Avsikten med denna studie är att skapa en djup och helhetsinriktad bild av hur allsvenska fotbollsföreningar kan uppvisa en rättvisande bild.

#### *2.1.2 Deduktiv metod*

En undersökning som karaktäriseras av deduktion är en studie där en problemställning formuleras och sedan testas utifrån redan befintliga teorier. Det som vill påvisas är om teorin överensstämmer med faktiska förhållanden (Arbnor & Bjerke, 1994, s 45). Deduktiv tillämpning har i denna studie används till följd av att redan existerande teorier använts för att försöka utröna hur väl dessa överensstämmer med verkligheten. Deduktion utgår ifrån teorin och menar att den kan appliceras på ett enskilt fall, det vill säga från teorier formas hypoteser som testas på verkligheten. Det innebär att slutledningen inte behöver stöd av erfarenheten. Istället sätts slutsatserna och förklaringarna först som förutsättningar. Teorier rörande humankapital användes som en referensram och teorierna testades sedan empiriskt med hjälp av intervjuer.

#### *2.1.3 Kvalitativ metod*

Kvalitativa metoder är inriktade på hur och varför en företeelse inträffar. Kvalitativ data brukar också benämnas mjukdata. Dess utgångspunkt är att varje företeelse består av en

unik kombination av kvaliteter eller egenskaper och att den därför inte kan mätas. Dessa metoder kännetecknas av hög flexibilitet och följaktligen av en låg grad av standardisering. Det är data som behandlar de icke mätbara egenskaperna hos undersökningseenheterna (Halvorsen, 1992, s 82). Kvalitativa tekniker används ofta vid undersökning av problem som det finns begränsad kunskap om. En kvalitativ metod kännetecknas av att forskaren själv deltar i insamlandet av data samt att det förekommer ett jag-du förhållande mellan intervjuare och respondent (ibid). Då vi har genomfört löst strukturerade telefonintervjuer leder detta till att varje intervju är unik på sitt sätt vilket medför att intervjuerna inte kan utvärderas på ett kvantitativt sätt utan att vi behandlar varje intervju enskilt på ett kvalitativt sätt.

#### *2.1.4 Vetenskapligt förhållningssätt*

Två viktiga förhållningssätt inom vetenskapsteorin är positivismen och hermeneutik. Positivismen kännetecknas av att helheten i ett problem alltid kan studeras genom att reducera problemet till delarna och studera dessa delar var för sig. Inom den positivistiska inriktade forskningen ligger huvudvikten på användandet av kvantitativa metoder som bland annat ger möjligheter till statistiska och matematiska analyser (Carlsson, 1996, s 24). Inom positivismen skall inte forskningsresultatet på något sätt kunna påverkas av forskarens personliga, politiska, religiösa och känslomässiga läggning. Forskaren skall kunna bytas ut och resultatet av arbetet skall ändå vara detsamma. Inom positivismen bygger analysen på kvantifiering och mätning (Internet 3, 2004-04-26). Till följd av detta ges möjlighet att generalisera. Vår avsikt med studien är inte att generalisera eller kvantifiera och använda data till matematiska analyser varvid det positivistiska förhållningssättet inte kan appliceras till denna studie.

Det andra förhållningssättet är hermeneutik, vilket betyder tolkningslära. Hermeneutik bygger på antagandet att människan per definition är subjektiv, vilket innebär att varje individ har en egen tolkning och uppfattning av fenomen. Forskning med utgångspunkt i ett hermeneutiskt synsätt innebär att forskaren inte bara konstaterar och registrerar ett visst beteende utan att denna också försöker förstå vad beteendet innebär för den eller de individer som studeras. Den forskare som söker sådan förståelse behöver ofta använda kvalitativa forskningsmetoder. Tonvikten ligger på tolkning och förståelse som utmynnar i ett större djup i analysen än vid kvantitativ ansats. Forskaren ställer helheten i relation till delarna och pendlar mellan del och helhet för att på så sätt få en så fullständig förståelse som möjligt. (Starrin & Svensson, 1994 s 73, ff). Eftersom vi avser att både tolka och få förståelse av det analyserade fenomenet samt att avslutningsvis göra en ingående analys, passar det hermeneutiska förhållningssättet bättre på denna studie.

## **2.2 Val av studieobjekt**

Vi har valt att koncentrera oss på fotboll vilken är den största och mest populära sporten i Sverige<sup>9</sup>. Valet av klubbar motiveras med att vi ville ha klubbar med olika ekonomiska förutsättningar men som ändå har krav om elitlicens från Svenska Fotbollsförbundet (SvFF). De klubbar som intervjuades var Djurgården, Elfsborg, IFK Göteborg,

---

<sup>9</sup> Fotboll är den populäraste tv-sporten med cirka 410 timmar per år följt av ishockey (225 timmar) och segling (105 timmar). Fotboll har även den högsta snittpubliken med ca 10000 åskådare följt av ishockey (ca 5700) och speedway (ca 2600). (Internet 4, 2004-04-02).

Hammarby, Helsingborg, Kalmar och Gif Sundsvall. Slutligen genomfördes en intervju med en representant från Svenska Fotbollsförbundet.

### *2.2.1 Litteratursökning*

Arbetet med denna studie inleddes med en litteratursökning. Detta gjordes genom databaserna Ebsco, Emerald och Libris samt Internets sökmotorer Altavista och Google. De sökord som använts har varit: humankapital, intellektuellt kapital, redovisning, fotbollsförening, idrottsförening, immateriella tillgångar. Genom att läsa och studera litteraturen och artiklarna skaffades den kunskap som behövdes för att sätta sig in i ämnet. Vidare har även faktauppgifter inhämtats från Internet gällande de utvalda fotbollsklubbarna.

### *2.2.2 Intervjuer*

Efter denna litteratursökning genomförde vi telefonintervjuer med de utvalda fotbollsföreningarna. Information om vilka personer som skulle intervjuas fann vi på respektive klubbs hemsida eller genom hänvisning från respektive klubbs kansli. Intervjuerna var semi-strukturerade<sup>10</sup> och utfördes med personer som är eller har varit ansvariga för ekonomin i respektive förening.

En intervju kan liknas vid en konversation som förs mellan individer. Det finns emellertid vissa skillnader dem emellan som kan urskiljas. Det finns till exempel en underförstådd överenskommelse vid en intervju att det är intervjuaren och inte respondenten som bestämmer tillvägagångssättet vilket också leder till att intervjuaren styr diskussionen (Denscombe, 2000, s 130). En intervju kan exempelvis vara användbar i de fall där det som skall studeras redan har inträffat. Olika former av intervjuer kan tillämpas men i denna studie har telefonintervjuer valts att genomföras (Arbnor & Bjerke, s 242 f). Intervjuerna i denna studie karakteriseras av så kallade djupintervjuer. Dessa kännetecknas av att intervjuaren uppmuntrar respondenten att med egna ord formulera sådana erfarenheter som är relevanta för att uppfylla studiens syfte. Intervjuer som dessa, kan med fördel spelas in med hjälp av bandspelare (Halvorsen, 1992, s 85).

Fördelar med intervjuer är att bortfallet till stor del tenderar att utebli, eftersom intervjuerna oftast är avtalade i förväg. Vidare kan den personliga kontakten underlätta för förståelsen i vissa frågor samt att eventuella missförstånd kan redas ut omgående. Även det faktum att svaren kan fördjupas med hjälp av följdfrågor gör att intervjuer är ett föredömligt sätt att samla in primärdata på (ibid). En väsentlig nackdel med intervjuer är att intervjuarens personlighet och arbetssätt kan komma att påverka respondentens svar. Detta leder till en så kallad intervjuareffekt och innebär att personen som blir intervjuad svarar på ett visst sätt för att inte verka okunnig och för att denne vill göra ett så gott intryck som möjligt. Det finns också en stor risk att respondenten svarar det som intervjuaren vill höra (ibid). Denna nämnda nackdel diskuteras även i avsnitt 2.3, studiens tillförlitlighet och metodproblem.

---

<sup>10</sup> Semi-strukturerade intervjuer innebär att respondentens faktakunskap kring en fråga samt deras åsikt kring denna undersöks. (Yin, 1994).

Vi valde att göra telefonintervjuer dels till följd av avståndet och dels till följd av den geografiska spridningen av respondenterna. Genom att göra personliga intervjuer gavs möjligheten att följa upp svaren om oklarheter förekom. Andra metoder som exempelvis en enkät hade inte gett denna möjlighet och svarsfrekvensen hade med stor sannolikhet blivit sämre. En enkät ger inte heller samma möjligheter till diskussioner och följdfrågor.

### 2.2.3 Genomförandet av intervjuerna

Intervjuerna genomfördes genom att mejl skickades ut till alla allsvenska klubbar och de som var beredda på att delta kontaktades för en telefonintervju. Urvalet blev slumpmässigt och reflekterar klubbar med geografisk spridning och ekonomiska förutsättningar. Frågorna som ställdes finns i bilaga 1 och ställdes på samma vis till alla klubbar. Vidare är frågorna utformade utifrån problem som inte blivit behandlade i de tidigare studierna. De personer som intervjuades är de i klubben som har störst insikt i det ekonomiska arbetet. Den person som intervjuades på Svenska Fotbollsförbundet är sakkunnig i utformningen av elitlicensen och har stor erfarenhet från ekonomiskt arbete i Europeiska Fotbollsförbundet (UEFA). Personerna fick inte i förväg läsa frågorna och ingen av de intervjuade ställde sådana krav. Vid genomförandet av intervjuerna använde vi oss utav högtalartelefon och diktafon för att underlätta sammanställningen av intervjuerna.

## 2.3 Studiens tillförlitlighet och metodproblem

Med operationalisering menas överföring av teoretiska begrepp och modeller till empiriska observationer. Det gäller att omvandla, operationalisera, det teoretiska för att empiriskt kunna test det. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1987 s 23).

### 2.3.1 Validitet och reliabilitet

Begreppet *validitet* kan översättas med ord som giltighet eller relevans (Halvorsen, 1992, s 42). Med validitet menas en undersöknings förmåga att mäta just det som avses att mätas. Om detta kopplas till denna studie så skall vår undersökning som ämnar studera hur de allsvenska fotbollsklubbarna redovisar sina fotbollsspelare i balansräkningen, också ge besked om detta. Vidare är validitet det viktigaste kravet som ställs på ett forskningsinstrument. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1987, s 23 ff). Vi försökte höja validiteten genom att informera de intervjuade om ämnesvalet innan intervjun så att de fick inblick i vårt syfte med intervjun och kunna förbereda sig inför denna.

Begreppet *reliabilitet* syftar till att den undersökningsmetod som används skall ge tillförlitliga och stabila resultat (ibid). I denna uppsats menas det att intervjuerna, som är studiens undersökningsmetod, skall ge tillförlitliga svar. En faktor som kan komma att påverka reliabiliteten är respondenternas sinnesstämning. Det kan exempelvis vara så att om det inte finns någon motivation hos respondenten en viss dag, kan det leda till att svaren blir missvisande, vilket också leder till att studien påverkas (ibid). Reliabiliteten kan också påverkas av intervjuareffekten. Respondenten kan bli påverkad av intervjuaren och detta kan leda till att respondenten vinklar svaren och på så sätt inte blir tillförlitliga (ibid). Dessa problem hoppades vi kunna kringgå, dels genom att vara neutrala under intervjun men också genom att låta de intervjuade själva ta sin tid och utveckla sina svar. Genom att använda diktafon underlättades sammanställningen av

intervjuerna och intervjuaren kunde fokusera på frågeställningarna istället för att koncentrera sig på att anteckna svaren. Avsikten med att använda bandspelare var att höja reliabiliteten. Vidare ville vi försäkra oss om att vi fick återkomma till respondenterna om något tycktes vara oklart vid sammanställandet av svaren.

Reliabiliteten och validiteten kunde möjligtvis ha förbättrats om personliga intervjuer på plats hade utförts. Intervjuerna hade då blivit mer ingående och längre och någon press på intervjuaren att komma med följdfrågor och genomtänkta motfrågor hade minskat. Kvaliteten på vår studie hade säkerligen förbättrats med ett sådant tillvägagångssätt, men förfarandet hade varit för kostsamt och tidskrävande.

## Kapitel 3

### TEORETISK REFERENS RAM

*I detta kapitel görs en genomgång av vad lagar och rekommendationer säger angående tillgångar, eget kapital och skulder samt redovisning av humankapital på balansräkningen. En modell för värdering av humankapital kommer också att presenteras.*

#### **3.1 Balansräkningen och dess poster**

Årsredovisningslagen (ÅRL) 3 kap 1 § säger att balansräkningen skall redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.

Resultaträkningen försöker visa vad som hänt i företaget under året. Balansräkningen har ett annat syfte, nämligen att ge en bild av företagets ekonomiska ställning vid räkenskapsårets slut. Balansräkningen visar på ena sidan (aktivsidan) företagets tillgångar och på den andra (passivsidan) hur dessa är finansierade. Passivsidan skiljer mellan skulder och eget kapital. Vad som räknas som tillgång, och följaktligen får redovisas på aktivsidan i balansräkningen, och som skuld respektive eget kapital och redovisas på passivsidan är således av grundläggande betydelse för hur balansräkningen ser ut. Balansräkningen avser inte att visa vad företaget är värt. Värdet av balansräkningen ligger istället i att den tillsammans med annan information i årsredovisningen ger läsaren ett underlag för en bedömning av vad företaget kan vara värt. Företagets finansiella styrka visas i balansräkningen genom att denna visar vilka ekonomiska resurser (tillgångar) företaget disponerar, på vilket sätt företaget är finansierat, företagets likvida kapacitet och förmåga att anpassa sig till förändringar i omvärlden. (Thorell, 1996)

I enlighet med ÅRL gäller följande uppställningsform, i sammandrag för balansräkningen:

#### *Eget kapital och skulder*

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

#### *Tillgångar*

- Anläggningstillgångar
- Omsättningstillgångar



### 3.1.1 Eget kapital och skulder

Definitionsmässigt är eget kapital en restpost alltså skillnaden mellan tillgångarna och skulderna. Att den återfinns på passivsidan beror på att den för bolaget är en skuld till ägarna. (Thorell, 1996)

Enligt Artsberg (2003) ger IASB följande definition av skulder. Skulder är ett befintligt åtagande för företaget till följd av inträffade händelser vilket förväntas föranleda ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

En skuld karaktäriseras av att företaget för att fullgöra förpliktelsen måste ge upp resurser, som annars hade givit dem intäkter. (Thorell, 1996)

### 3.1.2 Tillgångar

Enligt Kam (1990) ger FASB följande definition av tillgångar. Tillgångar är en följd av en inträffad händelse och skall förväntas ge företaget framtida ekonomiska fördelar, dessutom skall tillgångarna innehas eller kontrolleras av företaget. Vidare anser författaren att en tillgång som inte går att handla med måste sakna ekonomiskt värde, då den är omöjlig att köpa eller sälja och då kan något marknadspris aldrig existera. Kam anser att detta bör ingå i tillgångsdefinitionen.

En tillgång anskaffas av företaget eftersom företaget förväntar sig att dra ekonomisk nytta av den i framtiden. Naturligtvis är all sådan förväntan osäker till sin natur, om framtiden kan vi inget veta med säkerhet. Normal osäkerhet är däremot inget skäl att ta upp något som en tillgång. Till exempel en fotbollsklubb som köper en spelare vet att det föreligger en risk att denne kan bli skadad. En sådan risk är därmed inte ett skäl nog, att inte ta upp spelaren som tillgång om klubben anser att han uppfyller de andra kriterierna. (Artsberg, 2003). Enligt Kam (1990) uttrycks tillgångar som ägodelar. Ägodelar är oavsett form, materiell eller icke materiell och ägda av ett specifikt företag och av värde för företaget.

Definitionen av en tillgång är endast det första steget för att identifiera och eventuellt redovisa den i balansräkningen. Flera tillgångar passar in i definitionen men de redovisas inte. Ett exempel på detta är humankapital. Anställda förväntas ge företaget framtida ekonomiska fördelar, de är under företagets kontroll och är ett resultat av redan inträffade händelser. Ändå redovisas vanligtvis inte dessa tillgångar. Orsaken till det är att det förutom definitionen även finns erkännandekriterier. De kriterier som Kam (1990) och Smith (2000) tar upp är lagstöd, försiktighetsprincipen, relevans och mätbarhet.

Ett företag skall redovisa en tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare anser bland annat Redovisningsrådet och Årsredovisningslagen att en tillgång som redovisas i balansräkningen skall värderas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar

### *Anläggnings- och omsättningstillgångar*

På tillgångssidan i balansräkningen finns rubrikerna anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Skillnaden mellan dessa två tillgångar är dels avsikten med tillgången, men också under hur lång tid som tillgången förväntas nyttjas. Enligt Årsredovisningslagen 4 kap 1 § förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande nyttjas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång avses annan tillgång. Föreningen Auktoriserade Revisorer menar att ettårsregeln skall tillämpas eftersom den utgör god redovisningssed (Artsberg, 2003).

Anläggningstillgångar delas in i:

- Immateriella anläggningstillgångar
- Materiella anläggningstillgångar
- Finansiella anläggningstillgångar

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

### *Immateriella, materiella- och finansiella anläggningstillgångar*

Redovisningsrådets rekommendationer 12 p.3 och Bokföringsnämndens (BFN) vägledning för redovisning av materiella anläggningstillgångar, definierar en materiell anläggningstillgång som en fysisk tillgång som är avsedd att stadigvarande nyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning. Enligt RR 15 p.2 är en immateriell tillgång en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans som innehas för att användas i produktionen eller för att tillhandahålla varor och tjänster, för uthyrning till andra eller i administrativt syfte. Vidare är tillgång en resurs som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden och som har uppkommit till följd av en inträffad händelse samt att företaget skall ha kontroll över den. Med finansiell tillgång avses enligt RR 27 p.5 en tillgång i form av kontanter, avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag, avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument och eget kapitalinstrument utgivna av företag.

### *Avskrivningar*

En tillgång med begränsad ekonomisk livslängd skall enligt ÅRL 4 kap 4 § och RR 12 p.17 skrivas av systematiskt över nyttjandeperioden. Vidare anser ÅRL 4 kap 4 § att den ekonomiska livslängden för en immateriell tillgång skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också skälen för den längre avskrivningstiden. Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Olika avskrivningsmetoder kan användas såsom linjära, degressiva samt produktionsberoende avskrivningar, för att systematiskt fördela avskrivningsbeloppet över nyttjandeperioden. Den metod väljs, som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde förbrukas. Samma avskrivningsmetod skall tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida inte det förväntade mönstret i förbrukningen av tillgångens värde förändras. Enligt RR 15 p.12 skall, om det inte går att

fastställa en avskrivningsmetod som avspeglar hur tillgången förbrukas, den linjära metoden användas. Någon längsta avskrivningsperiod anges inte, men det förutsätts att en längre avskrivningsperiod än tjugo år endast undantagsvis, kan förekomma. Avskrivningen påbörjas när tillgången är tillgänglig för användning.

#### *Nedskrivningar*

Enligt ÅRL 4 kap 5 § skall en anläggningstillgång som på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet, skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående. Enligt RR 17 p.5 skall, om det finns indikationer på att en tillgångs värde kan ha minskat, tillgångens återvinningsvärde fastställas. Om då det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet skall tillgången skrivas ner. Nedskrivningsbeloppet skall då belasta periodens resultat. De indikatorer, RR 17 p.7, som kan föranleda en nedskrivning är att tillgången är tekniskt föråldrad eller ha skadats eller att tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användningssätt. Marknadsförutsättningar eller andra väsentliga förändringar i den ekonomiska och legala miljön som har inträffat eller väntas inträffa inom en snar framtid med negativa effekter på den marknad som tillgången är avsedd för kan också föranlåta en nedskrivning. Enligt RR 4 kap 5 § får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

#### *Forsknings- och utvecklingsarbeten*

ÅRL 4 kap 2 § säger att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detta gäller även för utgifter för patent, licenser, varumärken, hyresrätter, koncessioner och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Utgifter för utveckling av immateriella tillgångar kan enligt RR 15 p.45 tas upp i balansräkningen om, och endast om företaget kan visa att det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas samt att företagets avsikt med den immateriella tillgången ska vara att färdigställa den och sälja eller använda den. Förutsättningen skall åtminstone vara att använda eller sälja den immateriella tillgången. Den immateriella tillgången medför att ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar. Företaget skall bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan. När tillgången avses att användas internt skall dess användbarhet kunna påvisas. Vidare skall det finnas erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången. Slutligen skall företaget på ett tillförlitligt sätt kunna beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

### **3.2 Redovisningsteori och den traditionella redovisningens grunder**

Enligt Artsberg (2003) är redovisningsteori en sammanhängande vetenskaplig lärobyggnad. Det dominerande synsättet bland expertis på området är att se redovisning

som ett språk, som ämnar beskriva verkligheten. Redovisningsreglerna skall på ett tillfredställande sätt återspegla verkligheten.

Redovisningsprofessionen och andra aktörer inom området har under lång tid arbetat med att utveckla ett antal postulat och principer för redovisning. Ändamålet med arbetet har varit att tydliggöra de tankegångar som de haft angående de elementära komponenterna i redovisningsteori.

### *3.2.1 Redovisningens postulat*

Enligt Falkman (2000) bygger den traditionella redovisningens postulat på följande: redovisningsenhet, redovisningsperiod, kontinuitet och monetär enhet.

#### *Redovisningsenhet*

Begreppet redovisningsenhet används för att definiera vilken redovisningsenhet som lämnas i redovisningsrapporterna avser. Det kan till exempel handla om koncernen, moderföretaget, dotterföretaget eller resultatenheten. Enheten kan definieras genom att granska vem som besitter kontrollen över förbrukade resurser, vem som bär ansvaret för ingångna avtal samt vem som utför den faktiska verksamheten. Ett annat sätt att definiera redovisningsenheten görs genom att identifiera dess ekonomiska gränser utifrån specifika individer, grupper eller institutioner. Det är viktigt att det klart framgår av redovisningen vilken enhet den lämnade informationen gäller för.

#### *Redovisningsperiod*

Ett återkommande problem för redovisningen utgörs av användarens krav på information med återkommande intervaller. Beroende på tidsproblematiken skapas periodiseringsproblem. Inkomster och utgifter som redovisas löpande måste periodiseras till intäkter och kostnader för att resultaträkningen skall kunna upprättas. Utgångspunkt för postulatet om redovisningens period är att företags livslängd är möjlig att fördela på delperioder, bland annat redovisas nettoresultatet periodvis. Då informationen presenteras periodvis uppkommer problem vid beräkandet av resultatet eftersom periodiseringar måste göras. En följd av detta är att det uppkommer poster såsom avskrivningar på anläggningstillgångar, förutbetalda intäkter och kostnader samt upplupna kostnader och intäkter. Redovisningsperioden är konstant inom redovisningen. Om redovisningsperioderna skulle tillåtas att variera skulle redovisningsinformationen inte alltid vara jämförbar, och nya problem skulle uppstå.

#### *Kontinuitet*

För redovisningen har antagandet om evigt liv en betydande påverkan bland annat när det gäller värdering av skulder och tillgångar i balansräkningen samt intäkter och kostnader i resultaträkningen. Redovisningsteorin förutsätter att en verksamhet har ett obegränsat liv, detta gör att likvidationsvärden aldrig används. Nettoresultatet uttrycks därför i termer av intäkter och kostnader. Antagandet om kontinuitet är ett argument för att värdera tillgångar efter den nytta de förväntas ge företaget i framtiden antingen när de används eller säljs.

### *Monetär enhet*

Inom redovisningsteorin antas att alla ekonomiska objekt och händelser kan beräknas i termer av pengar. Genom att använda pengar som måtenhet skapas jämförbarhet, men detta resulterar också i att många transaktioner av icke monetär karaktär exkluderas. Detta då det inte finns någon möjlighet att mäta alla ekonomiska händelser i termer av pengar. Exempelvis finns det ingen etablerad metod för att värdera tillgångar som personal, miljöförbättrande åtgärder och välfärd.

### *3.2.2 Redovisningens principer*

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

#### *Försiktighetsprincipen*

Principen om försiktighet kan ses som ett allmänt förhållningssätt, vilket innebär att det lägsta värdet av två tänkbara värden vid en värdering av tillgångar, skall användas. Vidare skall också det högsta värdet av de tänkbara vid en värdering av skulder användas. Principen om försiktighet innebär att utgifter hellre kostnadsförs än aktiveras, i alla fall under osäkerhet. Kostnader tas upp så fort de är sannolika medan intäkter tas upp när de är realiserade. Lagret värderas enligt lägsta värdets princip, det vill säga det lägsta av återanskaffningsvärdet och anskaffningsvärdet minus de planliga avskrivningarna.

#### *Realisationsprincipen*

Realisationsprincipen är betydelsefull för att bestämma när en intäkt får tas upp i redovisningen. Enligt ÅRL innebär detta att endast konstaterade intäkter får tas upp i resultaträkningen. En ökning av nettotillgångarna redovisas inte förrän vid försäljningen och är liktydigt med att tillgångarna värderas till historisk kostnad fram till och med försäljningen.

#### *Väsentlighetsprincipen*

Väsentlighetsprincipen är framförallt aktuell i samband med att bokslut skall upprättas. Den innebär att endast utgifter som uppgår till ett större, väsentligt belopp, behöver periodiseras samt att det som är väsentliga händelser även efter årsskiftet skall kommenteras i företagets redovisning. Det finns företag som hävdar väsentlighetsprincipen som grund för att inte behöva en investering på flera år utan kostnadsföra investeringar av mindre värde direkt under investerings året.

## **3.3 Normer inom redovisning**

Vad gäller dessa normer bör påpekas att god redovisningssed är en samnordisk standard medan rättvisande bild är en europeisk standard.

### *3.3.1 God redovisningssed*

Kravet på god redovisningssed är en rättslig standard som grundas på lagar, praxis och rekommendationer och är gemensam för hela den svenska redovisningslagstiftningen. ÅRL 2 kap 2 § definierar god redovisningssed som att "årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed". Det innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen.

### 3.3.2 Rättvisande bild

Principen om rättvisande bild gäller balansräkningen, resultaträkningen och noterna. I normalfallet förutsätts att den information som lämnas i enlighet med god redovisningssed också ger en rättvisande bild. I vissa fall kan det behövas tilläggsupplysningar för att en rättvisande bild skall ges. Enligt ÅRL 2 kap 3 § skall balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om en avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och skälen för avvikelsen lämnas i not.

### 3.4 Elitlicens

Det europeiska fotbollsförbundet, UEFA, ställer krav på medlemsförbunden att ta ansvar för den ekonomiska utvecklingen i klubbarna, eftersom dålig klubbekonomi kan äventyra fotbollens trovärdighet. Som en följd härav har Svenska Fotbollsförbundet infört särskilda ekonomikrav på klubbarna i de två högsta herrserierna, allsvenskan och superettan, samt från och med år 2005, med utgångspunkt från 2004 års bokslut, även på klubbarna i damallsvenskan. (Internet 5, 2004-03-30)

I Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) stadgar föreskrivs att föreningarna skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed. Detta innebär bland annat att gällande lagar, regler och rekommendationer inom redovisningsområdet skall följas. Föreningar som omfattas av elitlicensen i praktiken också omfattas av bokföringslagen och årsredovisningslagen. De betydelsefullaste kraven i korthet är att varje elitförening skall ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor, elitföreningarna får inte ha ett negativt eget kapital och redovisning av spelartrupp i årsredovisningen skall ske. (Ibid).

Det som är unikt för fotbollen och som inte regleras i lag eller någon rekommendation är hur fotbollsspelarna skall redovisas och värderas. För externa spelarförvärv kan en övergångssumma kostnadsföras direkt eller redovisas som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för spelare skall motsvara den vid förvärvstillfället kända övergångssumman. Anskaffningsvärdet skall, om det redovisas som tillgång i balansräkningen, skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid. Om externa spelarförvärv kostnadsförs direkt skall redovisning ske i not i årsredovisningen på samma sätt som om spelaren redovisas som en tillgång i balansräkningen. Aktiverade utgifter för spelarförvärv skall redovisas som anläggningstillgång. I linje härmed ligger att någon uppskrivning utöver erlagda övergångssummor inte är möjlig. (Ibid).

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

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

### **3.5 Gröjers modell**

Många teoretiska försök har gjorts att aktivera de anställda på balansräkningen. De flesta idéer eller modeller har misslyckats, antingen beroende på att de komplicerade beräkningarna är svåra att förklara eller av etiska skäl. För att en redovisning av anställda på balansräkningen skall kunna ske måste två problem lösas. Det ena är hur anställda rent teoretiskt skall integreras i balansräkningen. Det andra är, hur personalen skall mätas och värderas. (Gröjer & Johansson, 1996, s 75).

#### *3.5.1 Anställda på balansräkningen*

I denna modell utvecklas en balansräkning där det senaste årets lönesumma inklusive sociala kostnader, också definieras som en kortfristig löneskuld. Det bygger på antagandet om att arbetsgivaren har en ekonomisk skyldighet för sina medarbetare. Denna löneskuld balanseras beloppsmässigt med en motsvarande arbetsfordran. Det innebär således en ren expansion av balansslutningen, men olika mycket för skiljda bolag beroende på hur kunskapsintensivt företaget är. Detta påverkar de finansiella nyckeltalen, soliditet, likviditet och räntabilitet på totalt kapital negativt. (Gröjer & Johansson, 1996, s 80).

#### *3.5.2 Periodisering av rekryteringsutgifter*

Rekryteringsutgifter kan liknas vid hemtagnings, installations- och provdriftutgifter. De rekryteringar som beräknas ha en varaktighet längre än tre år skulle, i jämförelse med materiella utgifter, aktiveras och tas upp som tillgångar. För att undvika komplicerad bokföring, skulle rekryteringsutgifter helt eller delvis kunna bokföras till en eller flera standardkostnader. Därefter skulle de aktiverade rekryteringsavgifterna kunna avskrivas under den anställdes förväntade anställningstid, baserad på rådande personalomsättning. Problemet med denna metod är att personalomsättningen kan svänga kraftigt mellan olika år och följaktligen blir avskrivningarna väldigt varierande och i vissa extremfall noll. Om sådana rekryteringstillgångar introduceras, uppstår vid första bokföringsåret en obeskattad reserv av samma storlek som den tillgång som fanns i den första kalkyleringsperioden. Av denna post tas trettio procent upp som latent skatteskuld och sjuttio procent som bundet eget kapital. (Gröjer & Johansson, 1996, s 81).

#### *3.5.3 Periodisering av utbildningsutgifter*

Det är inte utan bekymmer att definiera vad som är och inte är utbildning och därmed sammanhängande utgifter. Periodiseringen av utbildningsutgifter bör i princip kunna redovisas på samma sätt som rekryteringsutgifter. En viktig skillnad torde dock vara utbildningseffektens varaktighet eller ekonomiska livslängd. Det enklaste tillvägagångssättet är att anta att all utbildning antingen har en kortare ekonomisk

livslängd än tre år, eller längre än tre år. I det förra fallet kostnadsförs all utbildning, i det senare fallet aktiveras alla utbildningsutgifter. Avskrivningstiden bör inte överstiga fem år och därmed skulle de skattemässiga avskrivningsreglerna kunna användas på samma sätt som för rekryteringsutgifterna. Vid personalminskning bör de aktiverade utbildningsutgifterna skrivas ned på samma sätt som rekryteringsutgifterna, det vill säga i proportion till personalminskningen. (Gröjer & Johansson, 1996, s 83).



## Kapitel 4 EMPIRI

I detta kapitel presenteras de valda allsvenska fotbollsklubbarnas ekonomiska situation och de senaste årens slutplacering. Vidare görs en sammanställning av intervjuerna med de olika fotbollsklubbarna och Svenska Fotbollsförbundet.

### 4.1 Klubbarnas situation

De klubbar som använts i denna studie har olika förutsättningar, både ekonomiskt och gällande konkurrenssituation. Med konkurrenssituation förstås konkurrens gällande upptagningsområde och antal elitklubbar i den direkta närheten. Detta är väldigt svårt att uttala sig om och ligger utanför syftet med denna uppsats varvid det inte diskuteras. Ägarbilden påverkar också klubbens förutsättningar. I kulissen till Djurgården och Helsingborg finns riskkapitalbolag som är villiga att satsa pengar som inte alltid kan anses rationellt investerade då klubbkänslan kan påverka valet. Vad gäller klubbarnas ambitioner får antas att klubbarna har som mål att sträva så högt upp i tabellen som möjligt. Nedan i *tabell 4.1* följer en sammanställning av den ekonomiska situation klubbarna hade år 2002 gällande omsättning, soliditet och resultat. Alla dessa faktorer kan antas påverka klubbarnas sätt att redovisa.

Tabell 4.1 Ekonomisk ställning år 2002

Klubb	Intäkter exkl spelarförsäljningar	Redovisat Resultat	Eget kapital	Soliditet i procent
Djurgården	42,2	+3,4	+3,6	35
Elfsborg	32,0	-0,6	+12,6	42
Göteborg	45,1	-12,9	+13,8	38
Hammarby	56,6	-1,4	-1,3	Negativ
Helsingborg	49,7	-17,7	-14,1	Negativ
Kalmar	23,5	+4,1	+7,5	81
Sundsvall	29,0	+2,5	+1,9	26

Källa: Internet 6 (2004-05-04)

Tabell 4.1 visar de undersökta klubbarnas ekonomiska ställning i miljoner kronor om inte annat anges. Kolumnen med intäkter indikerar något som skulle kunna beskrivas som storleken på klubben. Det går här att utläsa att Hammarby, Helsingborg, Göteborg och Djurgården har betydligt mer intäkter än Elfsborg, Sundsvall och Kalmar. Nästa kolumn visar klubbarnas ekonomiska resultat år 2002 och åskådliggör klubbarnas ekonomiska utveckling. Det går att utläsa att Göteborg och Helsingborg gjorde stora förluster under år 2002. Kolumnen med eget kapital och soliditet visar klubbarnas ekonomiska ställning och möjlighet till egen finansiering av sina tillgångar. Göteborg, Elfsborg och Kalmar uppvisar ett relativt stort eget kapital och god soliditet. I dessa klubbar har därmed det egna kapitalet finansierat spelarköp och inte externa lån i större utsträckning

Nedan i *tabell 4.2* följer en sammanställning av de undersökta klubbarnas tabellposition de senaste sju säsongerna.

**Tabell 4.2 Slutposition allsvenskan**

Klubb	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Djurgården	*	*	14	*	2	1	1
Elfsborg	7	10	9	5	10	10	10
Göteborg	2	8	6	4	4	12	7
Hammarby	*	3	10	8	1	9	12
Helsingborg	6	2	1	2	5	4	6
Kalmar	*	*	11	*	*	14	*
Sundsvall	*	*	*	11	11	8	12

Källa: Internet 7 (2004-05-07) \*Spelade i superettan tidigare division 1

*Tabell 4.2* visar klubbarnas sportsliga resultat de senaste sju åren och kan tabellen tolkas som klubbarnas ambitionsnivå. Det går att se stora skillnader mellan klubbarna. Medan Djurgården och Helsingborg har varit i toppskiktet av serien de senaste åren har klubbar som Sundsvall, Elfsborg och Kalmar slutat på den nedre halvan av allsvenskan eller spelat i superettan. Ambitionsnivån kan påverka klubbarnas sätt att redovisa och sätt att söka finansiering till klubben.

## 4.2 Intervjusammanställning av de allsvenska fotbollsklubbarna

### 4.2.1 Redovisning av fotbollsspelare och till vilket värde?

Merparten av klubbarna tar upp ett köp av en spelare som en immateriell anläggnings tillgång i balansräkningen till anskaffningsvärdet. Kalmar och Djurgården särskiljer sig med att kostnadsföra sina spelarköp omedelbart. I Djurgården finns även möjlighet till en ”intern försäljning” av spelarförvärvet där föreningen Djurgården gör upp med två bolag, Djurgården fotboll AB och Quesada<sup>11</sup>, om en övergångssumma. Dessa bolag tar därmed spelarna upp som en finansiell tillgång. I vissa klubbar finns klausuler i kontrakten som medför att den klubb som sålt en spelare till någon av de allsvenska klubbarna erhåller en extra betalning ifall spelaren presterar över ett visst fastslaget kriterium. Denna utbetalning kan då tas upp som en tillgång och skrivs av enligt de metoder som beskrivs i nästkommande stycke, 4.2.2, vilken avskrivningsmetod används?

### 4.2.2 Vilken avskrivningsmetod används?

Vad gäller avskrivningar använder de flesta klubbar linjär avskrivning över kontraktstiden i enlighet med Svenska Fotbollsforbundet. Om en spelare köps för exempelvis 90 000 kronor och skriver ett treårskontrakt sker en årlig avskrivning med 30 000 kronor. I Djurgården skriver bolagen av spelarna linjärt över föreningens kontraktstid med spelaren medan föreningen skriver av beloppet år ett och en överavskrivning på det resterande beloppet utförs. Valet av metod, direkt kostnadsföring eller linjär avskrivning, beror i månt och mycket av föreningens ekonomi. Gif Sundsvall nämner att de hellre skulle vilja direktkostnadsföra sina spelare än skriva av spelaren över flera år. Direkt

<sup>11</sup> Dessa riskkapitalbolag äger mer än 75 % av spelartruppen.

kostnadsföring är dock betydligt smärtsammare för föreningens ekonomi än linjär avskrivning varvid det senare används.

#### *4.2.3 Utförs upp- eller nedskrivningar?*

Vad gäller upp eller nedskrivningar är det ingen av klubbarna som använder sig av detta. Helsingborg har emellertid använt sig av en nedskrivning vid ett tillfälle. Detta inträffade när spelaren Jozo Matovac blev långtidsskadad och denne hade ett och ett halvt år kvar på kontraktet. Vid detta tillfälle skrevs spelaren ned till ett belopp som motsvarade försäkringsbeloppet. Hammarby utför inga nedskrivningar men däremot utförs utrangeringar. Detta kan inträffa då en spelare har kontraktstid kvar men ådrar sig en skada som medför att fotbollskarriären är till ända. Uppskrivningar utförs inte av någon av klubbarna och motiveras med försiktighetsprincipen.

#### *4.2.4 Redovisning av Bosmanfall*

Ingen av klubbarna har möjlighet att ta upp spelare som kommer som ett Bosmanfall till en klubb eftersom det saknas en försäljningssumma. Djurgården nämner dock att om de skulle sälja rättigheterna till en spelare till bolaget Djurgården AB skulle de kunna balansföra spelaren. Spelaren värderas till det värde som bolaget betalar föreningen för rättigheterna till spelaren, något som skulle kunna betecknas som framtida förväntade försäljningsvärde. Ett annat alternativ för klubbarna är att spelaren skulle kunna värderas till den eventuella ”signingfee”<sup>12</sup> som klubben betalat spelaren. Detta belopp brukar dock inte vara av betydande storlek, men det är en möjlighet.

#### *4.2.5 Förlängning av kontrakt*

Klubbarna har ingen möjlighet att på nytt ta upp en spelare på balansräkningen om denne vill förlänga sitt kontrakt om detta gått ut. Om spelaren förlänger kontraktet då dennes nuvarande kontrakt inte gått ut slås den resterande avskrivningssumman ut över resterande kontraktstid. Om spelarens kontrakt går mot sitt slut är han avskriven som tillgång och kan inte tas upp igen.

#### *4.2.6 Redovisning av egna produkter*

Ingen av klubbarna har möjlighet att ta upp egna produkter i balansräkningen eftersom det saknas en övergångssumma. Djurgården har dock utfört detta vid något tillfälle eftersom deras konstruktion med föreningen och de olika bolagen möjliggör detta. Om bolaget anser att spelaren har potential och utvecklingsmöjlighet kan de köpa den egna produkten från föreningen, men föreningen i sig har ingen möjlighet att ta upp en egen produkt i balansräkningen.

### **4.3 Intervjusammanställning Svenska Fotbollsförbundet**

#### *4.3.1 Avskrivningsmetod*

I nuläget föreskriver Svenska Fotbollsförbundet linjär avskrivning vilket är det normala avskrivningssättet i en låginflationsekonomi. Internationell Financial Reporting Standards (IFRS) ligger till grund för detta och är det avskrivningsförfarande som används av de europeiska klubbarna. Det finns ingen annan avskrivningsmetod som används vilket

---

<sup>12</sup> Med signingfee avses ett engångsbelopp som spelaren själv erhåller vid kontraktsskrivandet.

beror på att de ger upphov till alltför subjektiva bedömningar. Förbundet vill eftersträva objektivitet enligt internationell redovisningspraxis.

#### *4.3.2 Redovisning av Bosman*

Klubbarna kan i nuläget inte redovisa Bosmanfall i balansräkningen och detta beror på att det inte finns någon övergångssumma. Bosmanfall har på senare år blivit alltmer sällsynt och detta beror på att klubbarna försökt skydda sig genom att skriva så långa kontrakt som möjligt och i god tid innan kontraktets utgång förlänga det. I de fall där spelaren har för avsikt att lämna klubben som ett Bosmanfall har det börja förekomma att klubben stänger av spelaren under resterande kontraktstid.

#### *4.3.3 Redovisning av egna produkter*

Egna produkter får i nuläget inte tas upp som en tillgång i balansräkningen. Reglerna som ligger till grund för hanteringen av egna produkter skapades efter klubbarnas önskemål. Klubbarna ville ha rättvisa mellan kostnader av att utveckla egna produkter och inköp av spelare. Kostnader för egna produkter slås ju automatiskt ut över alla år medan inköpta spelare tidigare endast påverkade det första årets resultat. I och med att det inte är frågan om någon värdering av spelare utan att det istället ger en möjlighet att kunna periodisera spelarköp över tiden så uppstår inga problem.

#### *4.3.4 Möjlighet till uppskrivning/nedskrivning*

Värdet på en spelare som bryter kontraktet med en klubb måste skrivas ned eftersom denne då inte är någon tillgång. Spelare som blir långtidsskadade kan skrivas ned, men det är sällan som spelare är skadade under en sådan lång tidsperiod att detta är behövligt. Dessutom kan det vara svårt att hitta ett tillförlitligt värde till vilken tillgången skall skrivas ned till. Svensk redovisningsstandard gör att uppskrivningar av spelarnas värde inte är möjligt. Fotbollsförbundet kan inte ha ett regelverk som skiljer sig ifrån övriga samhället och gällande redovisnings standard vilket kan leda till trovärdighets problem. För klubbarna gäller det att anpassa sig till årsredovisningslagen och för att få spela i de europeiska cuperna måste klubbarna anpassa sig till de regler som det europeiska fotbollsförbundet (UEFA) satt upp vilka är i linje med internationell redovisningsstandard.

## Kapitel 5 ANALYS OCH SLUTSATSER

*I detta kapitel kommer en analys att utföras av det empiriska materialet. Vidare kommer egna förslag till förbättringar av redovisningen av fotbollspelare att diskuteras. Slutligen dras slutsatser och förslag till vidare studier i ämnet*

### 5.1 Analys av intervjuer

Personal förväntas skapa ekonomiska fördelar för bolag. Vidare måste företag ha kontroll över resursen samt att resursen måste vara ett resultat av en redan inträffad händelse för att personal skall kunna ses som en tillgång. (Kam, 1990). Problemet med personal är att de inte kan anses ligga under företagets kontroll eftersom företaget inte vet hur länge som personalen stannar inom företaget. Detta problem kan dock de allsvenska fotbollsklubbarna kringgå, eftersom spelarna skriver kontrakt med sin klubb och kan därmed redovisas som en tillgång för klubben. Även i mer sällsynta fall då fotbollspelaren bryter kontraktet eller på något annat sätt inte fullföljer kontraktet står inte klubben utan ersättning och någon förlust brukar vanligen inte uppstå. Klubbarna och Svenska Fotbollsförbundet (SvFF) anser att tillgångskriterierna är uppfyllda och även om osäkerhet råder om ekonomisk fördel skulle inte investeringen, det vill säga spelarköpet genomförts om detta inte vore troligt.

Skall en fotbollsspelare klassas som en anläggnings- eller omsättningstillgång? Enligt ÅRL 4 kap 1 § bör en fotbollsspelare klassas som en immateriell anläggningstillgång, eftersom en stadigvarande användning av denne kan antas. Det primära syftet med ett spelarköp är trots allt att nyttja spelaren som idrottsman och sekundärt, efter användandet, att sälja spelaren vidare. Detta stämmer även överens med hur de allsvenska klubbarna klassificerar sina tillgångar.

I nuläget redovisar de undersökta allsvenska fotbollsklubbarna sina spelare som immateriella anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet förutom i de fall där en annan föreningsform omöjliggör detta. Detta överensstämmer med de tidigare studierna i ämnet samt Redovisningsrådets och Bokföringsnämndens rekommendationer. Vidare anser dessa källor att en immateriell anläggningstillgång är en identifierbar icke monetär tillgång utan fysisk substans. Visserligen är spelaren en fysisk enhet men dennes kompetens är inte konkret. Speluppfattning, teknik och vinnarinstinkt är egenskaper som inte går att ta på. De riskkapitalbolag som står bakom Djurgårdens IF, Djurgården fotboll AB och Quesada, redovisar sina spelare som finansiella tillgångar. Detta eftersom de besitter den avtalsenliga rätten till spelaren.

Enligt Svenska Fotbollsförbundets elitlicens skall fotbollsspelarna skrivas av linjärt över kontraktstiden. Vid intervjun med Gert Söderberg, kassör hos Gif Sundsvall var inte avskrivning något som klubben föredrog utan en konsekvens av klubbens ekonomiska situation. De ansåg att direktkostnadsföringar var att föredra eftersom kontraktsbrott kan

inträffa, men även att en spelare kan skada sig så illa att dess karriär kan vara över i förtid. Om försäkringsbelopp och andra ersättningar inte täcker restvärdet på spelaren drabbas föreningen av en ekonomisk smäll det aktuella året. Enligt ÅRL 4 kap 4 § och RR 12 p.17 allokeras vid linjär avskrivning fotbollsspelarens värde med lika stor del varje år över kontraktstiden. Inga andra avskrivningsformer förekommer och detta enligt internationell redovisningspraxis. Detta skulle enligt Svenska Fotbollsfrbundet leda till för stor subjektivitet och osäkerhet. Enligt ÅRL 4 kap 4 § har klubbarna möjlighet att välja den avskrivningsmetod som bäst passar föreningen. För en ung och orutinerad spelare som kommer till en klubb skulle en produktionsbaserad avskrivning bättre avspeglare spelarens värde. Detta eftersom kostnaden då bättre allokeras till hur han förbrukas. Spelaren förväntas initialt spela färre matcher än i slutet av kontraktstiden och därför skulle en produktionsbaserad avskrivningsmetod lämpa sig bättre. Nackdelen med metoden är att den ger upphov till subjektivitet och stor osäkerhet gällande spelarens utveckling. I de fall där det kan vara svårt att fastställa en avskrivningsmetod som avspeglar hur tillgången förbrukas skall den linjära metoden användas (RR 15 p.12).

Kalmar och Djurgården är de klubbar som valt att kostnadsföra sina spelare direkt och därmed belasta resultatet med hela övergångssumman första året. I Djurgårdens fall beror detta på deras upplägg med en förening och ett bolag. Föreningen kostnadsför spelarna direkt och gör sedan upp med bolaget om en övergångssumma som de då erhåller. Föreningen undviker därmed eventuella likviditetsproblem. I Kalmars fall kan det finnas ett samband mellan kräftgång i serien, relativt bra ekonomi och möjlighet till direkt kostnadsföring. Tabellplaceringen och pendlandet mellan allsvenskan och superettan kan bero på föreningens ambitionsnivå och spelarköp. Om spelarköpen varit få och relativt facila, vilket det egna kapitalet indikerar kan detta påverka deras möjlighet att kunna direktkostnadsföra.

Som redovisats i kapitel fyra är det väldigt ovanligt med nedskrivningar. Om det finns indikationer på att en tillgångs värde kan ha minskat skall tillgångens värde skrivas ned till återvinningsvärdet i enlighet med RR 17 p.5 och ÅRL 4 kap 5 §. De indikatorer som RR 17 p.7 nämner som giltiga för en nedskrivning är bland annat, att tillgången skadats eller att tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt. I fallet med Helsingborg där en nedskrivning utfördes fanns ett fastställt belopp som spelarvärdet kunde skrivas ned till. En annan form av nedskrivningar är utrangeringar vilket utfördes av Hammarby eftersom en spelare skadade sig och karriären var till ända, under gällande kontraktstid. Enligt elitlicensen och gällande redovisningsregler är det inte tillåtet för klubbarna att använda sig av uppskrivningar. Detta motiveras främst med att det leder till subjektiva värderingar och stöds även med försiktighetsprincipen. I och med elitlicensen får ändå klubben tillgodogöra sig värdet av spelaren vid försäljning och det blir istället upp till en investerare att söka information om huruvida det finns undervärderade eller övervärderade spelare i klubben och anpassa sin värdering av klubben.

I enlighet med elitlicensen får klubbarna inte redovisa Bosmanfall i balansräkningen eftersom en övergångssumma saknas. Klubbarna har dock möjlighet att tillgångsföra den summa som spelaren själv erhåller när denna skriver på kontraktet. Teoretiskt sätt finns även möjligheten för klubbarna att definiera en spelares lönesumma som en kortfristig

löneskuld (Gröjer & Johansson, 1996). Löneskulden skulle balanseras i enlighet med Gröjer & Johanssons (1996) förslag mot en arbetsfordran och leda till att balansomslutningen expanderar. Visserligen sker en expanderings av balansomslutningen som saknar substans men det ger ändå en bättre bild av tillgångarna och underlättar analysen för investeraren som slipper lusläsa noterna i jakt på fullständig information. Detta resonemang skulle också kunna gälla för spelare vars kontrakt gått ut och en förlängning är aktuell. Även om spelaren saknar ett ekonomiskt värde har klubben fortsättningsvis ett brukarvärde av spelaren om denna vill förlänga sitt kontrakt.

Som redovisats i kapitel fyra har klubbarna ingen möjlighet att ta upp egna produkter i balansräkningen och det beror på att det saknas en övergångssumma. Djurgårdens konstruktion med en förening och ett bolag möjliggör emellertid att föreningen kan sälja rättigheterna till bolaget och därmed tillgångsföra spelaren. Eftersom klubbarna redovisar sina spelare som immateriella tillgångar borde möjligheten finnas att redovisa de egna produkterna som upparbetade immateriella tillgångar. Utifrån det resonemang som fördes i kapitel tre, närmare bestämt RR 15 p.45, kring upparbetade immateriella tillgångar är det huruvida en tillgång är färdig som vållar problem samt huruvida alla kostnader som hänför en tillgång ska beräknas. Detta är två osäkerhetsfaktorer som gör det tvivelaktigt huruvida egna produkter får tas upp i balansräkningen. Om utbildningen av egna produkter är längre än tre år finns enligt Gröjer & Johansson (1996) också möjligheten att utbildningsutgifterna skall kunna aktiveras. I fallet med egen ungdomsverksamhet är det dock inte fråga om att aktivera någon form av marknadsvärde utan det handlar om periodisering av kostnader (Internet 5, 2004-03-30). Även väsentlighetsprincipen kan åberopas för att inte redovisa egna produkter i balansräkningen eftersom värdet i regel är förhållandevis litet i jämförelse med klubbens omsättning.

## **5.2 Värderings alternativ**

Det kan vara svårt att uppskatta hur mycket av de allsvenska klubbarnas tillgångar som osynliggörs. Egna produkter, Bosmanfall och spelare med förlängda kontrakt är alla exempel på osynliga tillgångar. I diskussion med Hammarbys VD, Henrik Appelqvist framkom ett förslag att låta en oberoende nämnd göra en värdering av tillgångar utan ekonomiskt värde. En försiktigare värdering skulle införas genom att radera den högsta och den lägsta värderingen inom gruppen och värdet blir således medeltalet av resterande förslag. Nämnden skulle bestå utav bransch-kunniga människor med god insikt i spelarmarknaden. Den negativa aspekten med ett sådant förslag är att den inte överensstämmer med gällande redovisningspraxis samt svårigheter för nämnden att värdera spelarna helt objektivt. Värderingen försvåras även av problemet med att definiera en korrekt marknad.

Gällande egna produkter skulle en tabell med olika sorters kriterier kunna införas så att värderingen av egna produkter inte blir problematisk. Kriterier såsom landskamper på olika nivå, allsvenska matcher etcetera skulle kunna användas. I fallet med egna produkter har föreningen löpande kostnader av denna verksamhet. Kostnaden innebär normalt sett inga redovisningsproblem eftersom de kommer löpande och därigenom erhålls ”rätt” matchning av intäkter och kostnader med automatik. Även om det inte leder till redovisningsproblem kan det ändå försvåra möjligheten för investerare att få rätt

information. Problemet med ett sådant system berör även det, problematiken med att definiera en korrekt marknad.

### **5.3 Slutsatser**

Till skillnad mot ”vanliga företag” har de allsvenska fotbollsklubbarna kontroll över tillgången i och med att de skriver kontrakt med spelaren och uppfyller därmed den post i tillgångskriterierna som kan vara svår att uppfylla. Trots att de allsvenska fotbollsklubbarna kan tillgångsföra sina spelare är likväl en stor del av dem frånvarande från balansräkningen. I nuläget har inte klubbarna möjlighet att tillgångsföra Bosmanfall, egna produkter eller spelare vars kontrakt gått ut och en förlängning är aktuell. Dessutom har inte klubbarna någon möjlighet att justera värdet på spelarna genom upp och nedskrivningar, vilket stöds av försiktighetsprincipen och att det kan leda till subjektiva värderingar. En oberoende värderingsnämnd för bedömning av värdet på Bosmanfall och spelare utan kontrakt eller ett fastställt system för värdering av egna produkter möjliggör en rättvisare bild av klubbarnas tillgångar. Problemet med sådana bedömningar är att fastställa vilken marknad som är den relevanta och därmed vilket pris som skall sättas. Nämnden kan även ha svårt att upprätthålla sin neutralitet vilket kan leda till oförsiktighet i värderingen. En alternativ metod är att i likhet med Gröjers modell låta de allsvenska klubbarna tolka den lön som en spelare erhåller som en arbetsfordran och därmed tillgångsföra den. Risken med en sådan metod är att lönen inte återspeglar spelarens marknadsvärde.

*Kan människor prissättas?* Trots att fotbollsspelare kan prissättas och betingar ett marknadsvärde vore det att föredra, vilket denna studie visar, att fotbollsspelare i större utsträckning skulle kunna prissättas. Detta för att erhålla en mer rättvisande bild av de allsvenska fotbollsklubbarnas tillgångar.

### **5.4 Förslag till vidare studier**

Ett förslag till vidare studier anser vi vara att bredda studien till att inkludera nordiska klubbar eller europeiska klubbar. Detta vore intressant eftersom de europeiska klubbarna har större omsättning och där flertalet av klubbarna är börsnoterade. För en börsnoterad klubb är det därför väsentligare att kunna uppvisa en rättvis bild av sin ekonomiska situation. Den nuvarande redovisningen ger som vi beskrivit upphov till dolda reserver. En studie där sådana tillgångar kartläggs och värderas vore också tänkbart. Vidare vore det intressant att utföra en studie för att kartlägga de allsvenska spelarnas övervärde. Övervärden på spelare är vanligt i Europa och till följd av den ökade medieexponeringen av allsvenska spelare kan det tänkas att sådana värden också kan finnas på inhemska spelare.



## KÄLLFÖRTECKNING

### Litteratur:

- Arbnor, I & Bjerke, B (1994), *Företagsekonomisk metodlära*, Lund, Studentlitteratur
- Artsberg, K (2003), *Redovisningsteori - policy och praxis*, Malmö, Liber ekonomi.
- Bergquist J & Fahlgren J (2003), "Värdering och redovisning av humankapital- en kvalitativ studie i svenska elitidrottsföreningar", företagsekonomiska institutionen Luleå Tekniska Universitet.
- Carlsson, B (1996), *Kvalitativa forskningsmetoder för medicin och beteendevetenskap*, Stockholm, Liber/Almqvist & Wiksell medicin
- Dalman, M & Nilsson F (1999), "Redovisning av humankapital i idrottsföreningar- hellre ungefär än exakt fel", företagsekonomiska institutionen Luleå Tekniska Universitet.
- Denscombe, M, (2000), *Forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskapen*, Lund: Studentlitteratur.
- Edvinson, L & Malone, M, (1997), *"Det intellektuella kapitalet"*, Malmö, Liber ekonomi.
- Eklund, K & Jonnson, T (2003), "Hur redovisas humankapital i årsredovisningar – en fallstudie av fyra konsultföretag under fem år", Göteborg, Företagsekonomiska Institutionen.
- Eriksson, L T& Wiedersheim-Paul, F (1987), *Att utreda och rapportera*, Stockholm, Liber
- Falkman, P (2000), *Teori för redovisning*, Lund, Studentlitteratur.
- FARs samlingsvolym 2004 del 1, (2004), Stockholm, FARs förlag
- Gvardjancic, J & Olsson, P (1999), "Börsintroduktion av idrottsaktiebolag", Göteborg, Juridiska Institutionen", Handelshögskolan, Göteborgs Universitet.
- Gröjer, J & Johansson, U (1996), *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*, Stockholm: Arbetarskyddsnämnden.
- Halvorsen, K (1992), *Samhällsvetenskaplig metod*, Lund: Studentlitteratur.

Holme, I M & Solvang, B K (1991), *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur.

Kam, V (1990), *Accounting theory*, New York, Wiley

Larsson, K (2001), Styrelseansvar i aktiebolag och ideell förening, rättsvetenskapliga institutionen, Luleå Tekniska Universitet.

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

Starrin, B & Svensson, P G (1994), *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*, Lund, Studentlitteratur

Thorell, P (1996), *Företagens redovisning*, Uppsala, Iustus förlag AB

Yin, R.K (1994), *Case Study Research-Design and Methods*, Sage Publications Incorporated

### **Muntliga Källor:**

Holm Per- Anders, fd Kassör, Kalmar FF	2004-03-30, 10 minuter
Söderberg Gert, Kassör, GIF Sundsvall	2004-03-30, 15 minuter
Lindahl Per-Ola, Ekonomiansvarig, Helsingborgs IF	2004-03-30, 15 minuter
Berggren Henrik, Ekonomiansvarig, Djurgårdens IF	2004-03-31, 15 minuter
Lundgren Camilla, Ekonomiansvarig, IF Elfsborg	2004-03-31, 10 minuter
Matsson Wall Lena, Administrativ chef, IFK Göteborg	2004-04-01, 15 minuter
Appelqvist Henrik, Vice direktör, Hammarby IF	2004-04-15, 15 minuter
Sahlström Kjell, Ekonomichef, Svenska Fotbollsförbundet	2004-04-23, 15 minuter

### **Internet**

Internet 1: Sveriges Ishockeyspelares Centralorganisation, 2004-03-29  
<http://www.algonet.se/~sico/Bosmaninfo.pdf>

Internet 2: Svenska Fotbollsförbundet, 2004-03-29  
<http://www.svenskfotboll.se/files/%7B8E41309C-397D-47CC-AE39-197D7CE1A50D%7D.pdf>

Internet 3: Göteborgs Universitet, 2004-04-26  
<http://www.infovoice.se/fou/bok/10000025.htm>

Internet 4: Riksidrotts Förbundet, 2004-04-02  
<http://www.rf.se/files/{0CCC26A1-ABDE-4F9E-8266-4BAABF62A7DE}.pdf>

Internet 5 : Svenska Fotbollsförbundet, 2004-03-30  
<http://www.svenskfotboll.se/files/{CFF25CB3-5F88-4471-B754-F88CF0989D37}.pdf>

Internet 6 : Svenska Fotbollsförbundet, 2004-05-04  
<http://www.svenskfotboll.se/files/{F48DF7C-53B8-489D-A5C1-EE23B7A93F3A}.pdf>

Internet 7 : Sveriges Fotbollshistoriker och Statistiker, 2004-05-07  
<http://www.bolletinen.se/sfs/java/allsvenskan.htm>

## **Bilaga 1**

### **Frågeformulär till allsvenska fotbollsklubbar**

1. Anser ni att en fotbollsspelare kan tas upp som en tillgång i balansräkningen?
2. Hur redovisar ni fotbollsspelare i er balansräkning? Och till vilket värde?
3. Vilken avskrivningsmetod använder ni er av? Progressiv?linjär?osv....
4. Gör ni nedskrivningar eller uppskrivningar? Om ni gör sådana, vad grundar ni dem på?
5. Om en fotbollsspelare kommer till er utan övergångssumma hur värderar ni då, denne?
6. Om ni har en fotbollsspelare som utvecklats och blivit bättre men kontraktet med denne har upphört och inga nya bud på spelaren har kommit in, hur hanterar ni detta?
7. Hur behandlar ni egna produkter i balansräkningen? Finns det möjlighet att ta upp dem som upparbetad immateriell tillgång?

## **Bilaga 2.**

### **Frågeformulär till Svenska Fotbollsförbundet.**

1. Varför är bara linjärvskrivning tillåtet? Borde inte andra avskrivningsformer också vara tillåtna om de ger en bättre bild av verkligheten?
2. Varför får inte klubbarna ta upp Bosmanfall i balansräkningen till tillgångsvärdet? Hur stor del, uppskattningsvis har kommit som Bosmanfall? Är det vanligare med Bosmanfall nu än tidigare? Har det förts några diskussioner kring olika metoder för att möjliggöra att klubbarna kan ta upp Bosmanfall eller spelare som förlängt ett kontrakt som utgått i balansräkningen?
3. Finns det möjlighet för klubbarna att ta upp egna produkter som en tillgång i balansräkningen? Om nej, blir det inte en orättvis bild av verkligheten om klubbar som fostrar/utbildar många egna produkter inte får tillgångsföra dessa medan klubbar som köper dem får göra det? De ekonomiska incitamenten att satsa på egna produkter uteblir och klubbar får en stor del dolda reserver? Hur har klubbar med gedigen ungdomsverksamhet reagerat på detta?
4. Vilka kriterier skall vara uppfyllda för att nedskrivning skall vara möjlig? Vad baseras nedskrivningsvärdet på, det vill säga hur avgör klubbarna hur mycket spelarens värde skall skrivas ned till? Borde inte klubbarna få göra uppskrivningar i de fall då det är uppenbart att en spelares värde är betydligt högre än det bokförda värdet?