



School of Economics  
and Commercial Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

Integrerad civilekonomutbildning  
Bachelor Thesis, ICU2005:42

# Spelarkontrakt i balansräkningen



– en granskning av ekonomikriterierna i elitlicensen gällande värdering  
och redovisning av spelartillgångar

*Kandidatuppsats / Bachelor Thesis*

Johan Nord Levin, 82

Jonas Skommevik, 82

*Handledare:*

Jan Marton

Anna-Karin Pettersson

**Företagsekonomi/ Redovisning**

VT2005

## Förord

Vi skulle vilja börja med att rikta ett stort tack till våra handledare **Jan Marton** och **Anna-Karin Pettersson**. Diskussionerna med Er kring vårt ämne och uppsatsskrivande har varit givande och inneburit mycket för denna uppsats.

Vidare vill vi rikta ett tack till de föreningar som medverkade i uppsatsen. Ett stort tack till **Jan-Ove Kindvall**, Malmö FF, **Jukka Ikäläinen**, Örgryte IS och **Rose-Marie Frebran**, Örebro SK. Utan Er medverkan hade denna uppsats inte gått att genomföra.

Vi vill även tacka alla som på något sätt hjälpt oss att slutföra denna uppsats.

Tack!

.....

Johan Nord Levin

.....

Jonas Skommevik

## Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning, Kandidatuppsats, VT 2005

**Författare:** Johan Nord Levin och Jonas Skommevik

**Handledare:** Jan Marton och Anna-Karin Pettersson

**Titel:** *Spelarkontrakt i balansräkningen – en granskning av ekonomikriterierna i elitlicensen gällande värdering och redovisning av spelartillgångar*

**Bakgrund och problem:** I och med införandet av elitlicensen 2002 har svenska elitfotbollsföreningar fått ökade krav på sin ekonomi. Om en förening uppvisar ett negativt eget kapital vid årsbokslutet kan detta innebära tvångsdegradering en division. Då det egna kapitalet till stor del är beroende av hur föreningens tillgångar och skulder värderas är det viktigt att visa dessa på ett så riktigt sätt som möjligt. Då fotbollsföreningarnas viktigaste tillgång är dess spelartrupp uppkommer frågan hur och till vilket värde dessa spelartrupper ska redovisas i balansräkningen. Denna fråga är mycket prekär då en felaktig värdering och redovisning påverkar det egna kapitalet som i sin tur ligger till grund för huruvida en förening beviljas elitlicens.

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att utröna hur väl elitlicensens ekonomikriterier rörande värdering och redovisning av spelartillgångar fungerar. Vidare ska en diskussion kring eventuella förbättringar av elitlicensens värderingsregler föras.

**Metod:** Undersökningsmetoden som valts för uppsatsen är av kvalitativ karaktär där intervjuer, dels personliga dels via telefon, använts som undersökningsinstrument. Det empiriska materialet har analyserats utifrån den teoretiska referensramen.

**Analys och slutsatser:** De regler som finns i elitlicensens ekonomikriterier gällande värdering och redovisning har i sig inte gett upphov till några större problem för föreningarna. Det som gett upphov till problem är det som inte anges i elitlicensen. Det saknas tydliga regler för hur transaktioner med externa spelarbolag ska redovisas. Hade ett tydligare regelverk funnits är det möjligt att Örebro SK kunnat undvika tvångsdegradering. Vidare anser vi att reglerna kring upprättande av kontrollbalansräkningar bör förbättras. Det är i dagsläget inte tillåtet att värdera spelarna på annat sätt i kontrollbalansräkningen än vad som gjorts i den ordinarie balansräkningen. Detta är något vi anser skulle behöva förändras. Ett tänkbart sätt att göra detta är att använda sig av den modell för värdering av humankapital som återfinns i uppsatsen.

**Förslag till fortsatta studier:** Vi anser efter genomförandet av denna uppsats att det skulle vara av intresse att göra en mer djuplodande studie kring vilka redovisningsregler som bör gälla vid affärer med externa spelarbolag. En jämförelse med övriga "Fotbolls-Europa" samt vilka värderings- och redovisningsprinciper som gäller där skulle också vara intressant att studera.

# Innehållsförteckning

<b>1. Introduktion .....</b>	<b>1</b>
1.1 Inledning .....	1
1.2 Bakgrund.....	1
1.3 Tidigare forskning.....	3
1.4 Studiens disposition .....	4
<b>2. Problemanalys .....</b>	<b>5</b>
2.1 Problemdiskussion .....	5
2.1.1 Problemformulering.....	6
2.2 Syfte .....	7
<b>3. Metod .....</b>	<b>8</b>
3.1 Metod .....	8
3.1.1 Deskription.....	8
3.1.2 Angreppssätt .....	8
3.2 Tillvägagångssätt - datainsamling.....	9
3.2.1 Primärdata.....	9
3.2.2 Sekundärdata .....	10
3.2.3 Kvalitativ metod.....	10
3.2.4 Metod för analys .....	11
3.2.5 Reliabilitet och validitet.....	11
3.2.5.1 Reliabilitet.....	11
3.2.5.2 Validitet.....	12
3.2.6 Generaliserbarhet.....	13
3.3 Uppsatsens metod .....	14
<b>4. Teoretisk referensram .....</b>	<b>15</b>
4.1 Elitlicensen.....	15
4.4.1 Redovisning av spelartrupp i balansräkningen .....	16
4.4.2 Åtgärdande av negativt eget kapital .....	16
4.4.2.1 Kontrollbalansräkning.....	18
4.2 Definitioner .....	18
4.2.1 Tillgångar .....	18
4.2.2 Anläggningstillgångar .....	19
4.2.3 Redovisning av humankapital.....	19
4.3 Gröjer & Johanssons modell.....	20
4.3.1 Arbetsfordran.....	21
4.3.2 Rekryteringskapital.....	21
4.3.4 Utbildningskapital.....	22

<b>5. Empiri .....</b>	<b>24</b>
5.1 Malmö FF.....	25
5.1.1 Intervju med Malmö FF .....	25
5.2 Örgryte IS.....	28
5.2.1 Intervju med Örgryte IS .....	28
5.3 Örebro SK.....	31
5.3.1 Bakgrund.....	31
5.3.2 Licensnämnden .....	31
5.3.3 Appellationsnämnden.....	33
5.3.4 Riksidrottsnämnden.....	34
5.3.5 Intervju med Örebro SK.....	35
<b>6. Analys.....</b>	<b>38</b>
6.1 Varför olika svar från föreningarna?.....	38
6.2 Elitlicensens ekonomikriterier .....	38
6.2.1 Vilken effekt får en felaktig värdering av spelartillgångar?.....	39
6.3 Vad kan förbättras i elitlicensens ekonomikriterier? .....	41
6.3.1 Externt spelarbolag.....	41
6.3.2 Kontrollbalansräkning.....	42
6.3.2.1 Gröjer och Johanssons modell.....	42
6.4 Sammanfattning analys.....	45
<b>7. Slutsats .....</b>	<b>46</b>
7.1 Hur väl fungerar elitlicensens ekonomikriterier gällande värdering och redovisning av spelartillgångar? .....	46
7.2 Finns det möjligheter att förbättra ekonomikriterierna i elitlicensen gällande värdering och redovisningen av spelartillgångar? .....	47
7.3 Sammanfattning av slutsats.....	48
7.4 Förslag till vidare studier .....	49
<b>Källförteckning .....</b>	<b>50</b>

## Bilaga 1 - Ordlista



# 1. Introduktion

*Detta kapitel syftar till att ge läsaren bakgrund och en allmän introduktion till ämnet samt att belysa varför detta ämne är av intresse att studera. Vidare presenteras studiens disposition för att ge läsaren en strukturerad bild av uppsatsens utformande.*

## 1.1 Inledning

Idrottsrörelsen och dess föreningar har under sin livstid genomgått enorma förändringar. Att dagens elitföreningar en gång i tiden grundades av ”kompisgäng” är idag svårt att förstå. Detta då idrottsrörelsen på allvar tagit steget in i företagsvärlden. Allt fler idrottsföreningar bedrivs som aktiebolag och pengar är numera en av de mest styrande faktorerna. Med detta ökas kraven på att visa den ekonomiskt riktiga ställningen gentemot omvärlden och intressenter, som till exempel Licensnämnden. Här uppstår svårigheter för fotbollsföreningar då en stor del av deras tillgångar består av människor, nämligen spelare. Det är en fotbollsförenings spelartrupp som ligger till grund för föreningens samtliga intäkter. Utan spelare skulle en förening inte kunna existera och därmed blir redovisning av spelare av största intresse.

Ett av de problem som härmed uppstår är att människor och deras kunnande, ofta kallat humankapital, är svårt att värdera. Detta leder till komplikationer som i vissa fall får långtgående effekter. Hur värderingen av en förenings spelartrupp görs och hur detta redovisas får stort utslag i balansräkningen då spelarna är en betydande del av flertalet förenings tillgångar.

## 1.2 Bakgrund

Svenska Fotbollsförbundet (SvFF), i samråd med de allsvenska fotbollsföreningarna, beslutade 1999 att den så kallade elitlicensen skulle införas 2002. I och med detta skärptes kraven på fotbollsföreningarnas ekonomi avsevärt. Att elitlicensen kom till berodde på att Svenska Fotbollsförbundet ansåg att den var ett måste för att svenska fotbollsföreningar även i framtiden skulle kunna fungera rent ekonomiskt. Man bedömde också att elitlicensen var nödvändig för att svensk fotboll även i framtiden ska anses trovärdig mot sina egna utövare och intressenter.<sup>1</sup>

*”Om en eller flera föreningar, trots avsaknad av en sund ekonomi, fortsätter och driva sin verksamhet undergrävs trovärdigheten över tid och då bedrivs inte tävlingsspel på lika villkor.”<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=139098>

<sup>2</sup> ibid.



Det finns flera aktuella fall där ekonomin, snarare än det rent spelmässiga, visat sig vara anledningen till en fotbollsförenings nedgång. Det tydligaste exemplet är Örebro SK, som blev tvångsnedflyttade från Allsvenskan till Superettan inför säsongen 2005. Anledningen till detta var att föreningen i sin kontrollbalansräkning uppvisade ett negativt eget kapital.

Fallet Örebro SK tog många turer innan det slutligen avgjordes. Beslutet föranleddes av att Örebro SK uppvisade ett negativt eget kapital vid årsbokslutet 2003. På grund av detta fick man i uppgift av Licensnämnden att upprätta en handlingsplan för att styrka att man på något sätt kunde förbättra sin ekonomi och uppnå ett positivt eget kapital. Denna handlingsplan ansågs inte uppfylla de krav som ställts och föreningen blev då tvungen att upprätta en så kallad kontrollbalansräkning.<sup>3</sup> Då inte heller denna ansågs motsvara ställda krav beslutades om degradering för Örebro SK.

Örebro SK valde att överklaga detta beslut till Appellationsnämnden men överklagan resulterade inte i att kontrollbalansräkningen blev godkänd. Anledningen till detta var att man på ett felaktigt sätt redovisat affärer med ett externt spelarbolag, Örebro Spelarinvest AB, för att på så sätt nå ett högre eget kapital.<sup>4</sup> Örebro SK överklagade då återigen, denna gång till Riksidrottsnämnden, men beslutet om att ej godkänna kontrollbalansräkningen och därmed degradera föreningen kvarstod.<sup>5</sup> Örebro SK var den första fotbollsföreningen i svensk historia som tvångsnedflyttades på grund av ekonomiska skäl.

Efter fallet med Örebro SK har debatten om elitlicensen och dess regler hårdnat och haft två huvudinriktningar: dels om elitlicensens krav är för höga och dels hur värdering av spelare får och ska göras. Detta då även andra föreningar är nära att tvångsnedflyttas på grund av ekonomiska skäl. Bland dem är Örgryte IS ett tydligt exempel, då även de efter säsongen 2003 visade ett negativt eget kapital som skulle innebära nedflyttning en serie. Örgryte IS lyckades dock uppfylla de krav som ställs på handlingsplan för framtiden och beviljades därmed sin plats i Allsvenskan.<sup>6</sup> Även andra föreningar är nära att tvångsdegraderas eller försättas i konkurs till följd av undermåliga ekonomiska förhållanden, bland annat AIK.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=139098>

<sup>4</sup> SvFF:s appellationsnämnd, Beslut meddelat i Uppsala den 3/12 2004

<sup>5</sup> Riksidrottsnämnden, Ärende nr. 1132/04-15, meddelat den 18/2 2005

<sup>6</sup> <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=647&a=390669&previousRenderType=1>

<sup>7</sup> <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=159361>



### **1.3 Tidigare forskning**

Den forskning som tidigare gjorts inom detta ämnesområde har främst syftat till att utröna hur elitfotbollsföreningar i Sverige redovisar sina spelarkontrakt. I Lindström et al. - *Var gömmer de allsvenska klubbarna sina spelare? – en studie av allsvenska fotbollsklubbarnas redovisning*, Företagsekonomiska institutionen, Luleå, 2004 visar författarna på hur redovisningen ska gå till samt på hur den görs i praktiken.

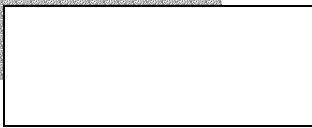
Samma ämne behandlas i Bergquist et al. - *Värdering och redovisning av humankapital – En kvalitativ studie av svenska elitidrottsföreningar*, Företagsekonomiska institutionen, Luleå, 2003. I denna uppsats görs också en jämförelse mellan elitishockeyföreningarna och elitfotbollsföreningarna i Sverige.

De två ovanstående uppsatserna behandlar således hur redovisning ska gå till i enlighet med befintliga regelverk samt vad som görs i föreningarna i praktiken. I grund och botten behandlar vår uppsats samma ämne dock med skillnaden att det empiriska materialet har förändrats. Detta då det vid tillfället för de andra uppsatsernas skrivande inte hade förekommit något fall av tvångsdegradering till följd av undermålig ekonomi. Vår uppsats kan anses bygga vidare på dessa två tidigare uppsatser. Fokus i vår uppsats ligger dock snarare på att utröna hur väl elitlicensens ekonomikriterier gällande värdering och redovisning av spelartillgångar fungerar än att endast kartlägga hur elitföreningar i Sverige gör i praktiken.

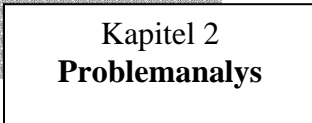




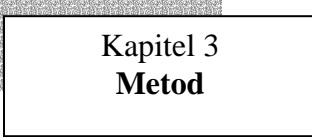
## **1.4 Studiens disposition**



I **kapitel 1** gavs en introduktion samt bakgrund till ämnet och varför det är av intresse att studera.



I **kapitel 2** förs en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens huvudfrågeställning. Vidare presenteras syftet med uppsatsen.



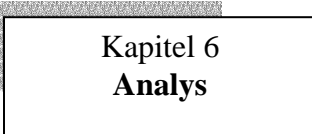
I **kapitel 3** diskuteras de olika metodval som gjorts för uppsatsen. Här presenteras vald undersökningsansats, metod för datainsamling, urval samt undersökningsmetod. I detta kapitel återfinns också diskussion rörande uppsatsens validitet och reliabilitet.



I **kapitel 4** redogörs för den teoretiska referensram som uppsatsen bygger på. Här presenteras allmänna definitioner, värderingsmetoder för humankapital samt hur elitlicensen är utformad.



I **kapitel 5** redogörs för det empiriska resultat som kommit från intervjuer samt andra studier. Här görs en studie av tre fotbollsföreningar och deras olika ekonomiska situationer samt redovisningsförfaranden.



**Kapitel 6** består av analys av det empiriska materialet genom att koppla det till teorin i kapitel 4. Analysen präglas av våra egna reflektioner och bedömningar.



I **kapitel 7** besvaras frågeställningen samt presenteras de slutsatser som uppsatsen mynnat ut i. Här diskuteras vad som skulle kunna förbättras i elitlicensen. Även förslag till fortsatta studier ges i detta kapitel.

## 2. Problemanalys

*Problemanalysen börjar med en allmän diskussion som tar upp de faktorer som uppkomna problem inom ämnesområdet bygger på. Problemdiskussionen mynnar ut i den problemformulering som studien syftar att besvara. Vidare i detta kapitel presenteras även studiens syfte.*

### 2.1 Problemdiskussion

Enligt den anglosaxiska redovisningstraditionen anser man att en riktig redovisning är en redovisning som är "true and fair".<sup>8</sup> Detta innebär att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets verklighet. För att uppnå denna ekonomiskt riktiga bild krävs att allt väsentligt som sker eller återfinns i företaget redovisas. Problem uppstår i företag vars mest betydelsefulla tillgång är dess personal, dess humankapital. För att ett sådant företag ska kunna ge en rättvisande bild måste även dessa tillgångar tas upp i balansräkningen. Enligt anglosaxisk tradition innebär detta att företag bör få avvika från lagar och regler för att kunna uppvisa det mest rättvisande värdet.<sup>9</sup> I praktiken är det dock ovanligt att företag tillåts göra på detta vis. För att möjliggöra en värdering av humankapitalet och för att kunna ta upp de anställda i balansräkningen har modeller utvecklats, bland annat av Gröjer och Johansson. Denna modell behandlas i avsnittet Teori.

Att redovisa humankapital i balansräkningen är i praktiken svårt och i många fall omöjligt. Det som gör fotbollsföreningars redovisning speciell är att man tillåts ta upp spelartrupperna som tillgångar i balansräkningen och hur detta ska göras anges i elitlicensen som trädde i kraft år 2002 och gäller för föreningar i den högsta serien (Allsvenskan) och den näst högsta serien (Superettan). Från och med 2005 omfattas även Damallsvenskan av dessa kriterier.<sup>10</sup> Det kan tyckas att detta inte borde leda till några större bekymmer då tillvägagångssätt för värdering och redovisning av sådana tillgångar är specificerade men i praktiken har problem uppstått, exempelvis i tidigare nämnda fall med Örebro SK.

Vidare uppstår problem för föreningar med många egna produkter, det vill säga spelare som kommer från ungdomslag direkt till A-truppen. Då dessa spelare inte ger upphov till några utgifter i samband med förvärv kan heller inte dessa aktiveras och tillgångsföras. Föreningar med många egna produkter har således en än större andel tillgångar som inte kan tas upp i balansräkningen jämfört med föreningar som i högre utsträckning köper spelare. Detta leder i sin tur till att föreningar med en hög andel egna produkter får ett eget kapital som är ytterligare lägre jämfört med föreningar som köper spelare.

<sup>8</sup> Smith, Redovisningen språk, 2000, Studentlitteratur, s74

<sup>9</sup> Ibid. s76

<sup>10</sup> Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

Detsamma gäller då så kallade Bosman-fall uppstår. Bosman-domen innebar att spelare, efter att kontrakt med en förening gått ut, kan gå till en annan förening utan utgift för den nya föreningen. Detta innebär att spelarens gamla förening inte får någon ersättning för spelaren, den nya föreningen kan inte aktivera någon utgift och tillgångsföra spelaren och att spelaren själv kan tjäna stora summor pengar.<sup>11</sup> Till följd av Bosman-domen har föreningar fått incitament att förlänga kontrakt eller sälja spelare innan kontrakten går ut för att undvika ovan nämnda problem.

### 2.1.1 Problemformulering

När och hur man får värdera och redovisa spelartrupper som tillgångar, enligt reglerna i elitlicensen, kan i teorin te sig relativt enkelt men har visat sig vara betydligt svårare i praktiken. Detta leder fram till vår huvudfrågeställning:

Hur väl fungerar elitlicensens ekonomikriterier gällande värdering och redovisning av spelartillgångar?

Detta leder till följande delproblem:

- Hur **ska** spelartrupper värderas och redovisas enligt gällande regler?
- Hur **gör** föreningar i praktiken?
- Vilka effekter får en felaktig\* värdering och redovisning av en förenings spelartrupp?
- Finns det möjligheter att förbättra ekonomikriterierna i elitlicensen gällande värdering och redovisningen av spelartillgångar?

\* Med felaktig menas här i huvudsak två saker. För det första om en förening gjort något felaktigt i den mening att de brutit mot gällande regler och för det andra om reglerna i sig leder till en felaktig värdering och redovisning. Vi anser en värdering och redovisning vara felaktig då det värde som står i balansräkningen inte stämmer överens med det värde en spelare har för föreningen. Mer om detta återfinns i analysen.

---

<sup>11</sup> [http://europa.eu.int/comm/sport/sport-and/markt/bosman/b\\_bosman\\_sv.html](http://europa.eu.int/comm/sport/sport-and/markt/bosman/b_bosman_sv.html)

## **2.2 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att utröna hur väl elitlicensens ekonomikriterier rörande värdering och redovisning av spelartillgångar fungerar. Uppsatsen ska kartlägga hur värdering och redovisning av spelartrupper i svenska elitfotbollsforeningar görs. Vidare ska uppsatsen ge klarhet i hur värdering och redovisning ska gå till samt visa på och förklara de eventuella problem och tveksamheter som kan uppkomma i samband med ovan nämnda värdering och redovisning. En diskussion kring eventuella förbättringar i elitlicensens ekonomikriterier som skulle kunna göras kommer också att föras.

## 3. Metod

*Detta kapitel avser att tydliggöra för läsaren vilken metod som använts vid genomförandet av studien. Här redogörs för val av undersökningsansats, metod för datainsamling samt undersökningsmetod. Vidare diskuteras uppsatsen reliabilitet, validitet samt generaliserbarhet. Slutligen återfinns **figur 3-1** som åskådliggör studiens metod/metodval på ett överskådligt och strukturerat sätt.*

### 3.1 Metod

*”Med metod avses ett vetenskapligt sätt att närma sig det ämne man skall skriva om och hur man ämnar behandla ämnet. Metoden påverkar och genomsyrar hela uppsatsen.”<sup>12</sup>*

Metodbeskrivning är viktigt ur två aspekter:<sup>13</sup>

- Att ge en strukturerad och vetenskapligt korrekt utredning
- Att ge läsaren möjlighet att utvärdera studiens tillförlitlighet

#### 3.1.1 Deskription

Att använda sig av en deskriptiv metod innebär att man redogör för hur något ligger till<sup>14</sup>. Vid arbete enligt deskriptiv metod måste fakta som samlas in kategoriseras och sorteras och sedan användas för att visa någonting. Det är det viktiga som ska framhävas och man måste hela tiden göra ett urval. Deskription används ofta vid frågeställningar av allmän art.<sup>15</sup>

Då vår uppsats syftar till att undersöka hur väl elitlicensen fungerar samt hur spelartrupper i allsvenska fotbollsföreningar värderas och redovisas och vilka problem som kan uppstå i samband med detta lämpar sig denna metod.

#### 3.1.2 Angreppssätt

Då den deskriptiva delen av vår uppsats på ett allmänt plan beskriver hur någonting är, nämligen hur värdering och redovisning av spelartrupper sker i allsvenska fotbollsföreningar, har vi valt att utöka uppsatsen med studier om hur tre olika föreningar

<sup>12</sup> Ejvegård, Vetenskaplig metod, 1996, Studentlitteratur, s29

<sup>13</sup> Lundahl, U & Skärvad, P H, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, 1992, Studentlitteratur, s16

<sup>14</sup> Ejvegård, Vetenskaplig metod, 1996, Studentlitteratur, s30

<sup>15</sup> Ibid.

hanterar värderings- och redovisningsfrågan. Detta val har gjorts för att tränga djupare in i den problematik som omgärdar ämnet och se om förbättringar i elitlicensens ekonomikriterier kan göras. Vidare krävs en mer djupgående undersökning av några specifika fall för att se vilka problem som uppkommer i praktiken vid spelarvärdering och redovisning.

Att tre föreningar valts att undersökas i uppsatsen har fördelar såväl som nackdelar. Fördelarna utgörs främst av att vi kan utforska problemen på ett djupare plan då vi begränsar vårt urval. Vidare har vi haft personlig kontakt med dessa tre föreningar vilket inneburit ytterligare möjlighet att komplettera materialet om problem skulle uppstå. Detta hade varit betydligt svårare om urvalet varit större.

Av de tre valda föreningarna presenteras mest material angående Örebro SK. Detta beroende på det är den förening där det finns mest material. Det har helt enkelt hänt mest i Örebro SK. Föreningen är bland annat den förening som tvingats upprätta en kontrollbalansräkning och fått denna underkänd. I och med detta finns det mer publicerat material rörande Örebro SK:s spelarvärdering än vad det finns för någon annan förening. Bland annat de olika besluten i frågan huruvida föreningen skulle beviljas elitlicens eller inte.

Den största nackdelen med att endast behandla tre föreningar är att svaren vi får kan vara färgade av just dessa föreningar och inte med säkerhet kan sägas representera samtliga föreningar på elitnivå. Detta problem har till stor grad undvikits då de föreningar vi har haft kontakt med har diversifierade ekonomiska situationer, från sämst i Allsvenskan 2003 (Örebro SK) till bäst (Malmö FF). Man bör dock vara försiktig med de slutsatser som dras. Slutsatserna får kanske värde först när information som inhämtats genom andra forskningsmetoder pekar åt samma håll.<sup>16</sup>

## **3.2 Tillvägagångssätt - datainsamling**

Nedan redogörs för hur informationsinsamlingen, som är grunden i arbetet, gått till.

### **3.2.1 Primärdata**

Primärdata är den typ av data som insamlas för en specifik studie och som inte kan tillgås utan empiriskt arbete. Denna typ av data är fördelaktig ur den aspekt att informationen som fås kan anses vara av största relevans för det valda forskningsområdet. Nackdelen med primärdata är att den av naturen är tidskrävande att samla in och sammanställa.<sup>17</sup>

Primärdatan i vår studie består av intervjuer med representanter från de tre fotbollsföreningar som ingår i vår jämförelse.

---

<sup>16</sup>Ejvegård, Vetenskaplig metod, 1996, Studentlitteratur, s31

<sup>17</sup> Lekwall, P & Wahlbin, C, Information för marknadsföringsbeslut, 1993, IHM Läromedel AB, s141ff

En intervju gjordes i form av ett personligt möte på plats hos föreningen. Fördelen med denna form av intervju är att respondenten själv kan utveckla frågorna om så önskas och ge mer detaljrika och utförliga svar.<sup>18</sup> Då den aktuella föreningens hemvist var Göteborg ansågs inte intervjun göra anspråk på orimligt mycket tid eller pengar. Något som annars kan tala emot personliga intervjuer.

De två andra intervjuerna skedde via telefon, då föreningarnas hemorter låg långt från Göteborg. Telefonintervjuer är fördelaktiga ur resursbesparande perspektiv. Man sparar såväl tid som pengar. Nackdelen med telefonintervjuer är främst att man inte får lika detaljerade och utförliga svar som vid en personlig intervju.<sup>19</sup>

Efter genomförda intervjuer konstaterade vi att intervjun som gjordes på plats inte på ett bättre sätt uppfyllde syftet med intervjun än de som gjordes över telefon. På grund av detta anser vi telefonintervjuerna vara fullt adekvata.

Då vi efterfrågat en förståelse för ämnet och de problem som kan uppstå har vi valt att ställa öppna frågor, det vill säga möjliggjort för respondenten att på utförligt sätt förklara sin syn på problematiken. Vidare har samma frågor ställts till samtliga respondenter för att på så sätt inte missgynna jämförbarheten mellan de olika föreningarnas svar.

### 3.2.2 Sekundärdata

Sekundärdata består av information som redan insamlats och sammanställts av någon annan i ett annat syfte än den aktuella undersökningen.<sup>20</sup> Fördelen med att använda sekundärdata är att det tidskrävande arbetet med att samla in data redan är gjort och denna metod är således både tids- och kostnadsbesparande. Nackdelen är att datan är insamlad i ett annat syfte än den aktuella undersökningen varför den bör kompletteras med nödvändig information.<sup>21</sup> Den sekundärdata som använts i vår uppsats är främst den som presenteras i avsnittet Empiri. Exempel på detta är överklaganden och beslut gällande Örebro SK:s ekonomiska situation. Denna information har inhämtats från de instanser som meddelat beslut i frågan.

Anledningen till att ovan beskrivna material är intressant att studera är att det enbart genom att göra detta som man kan få fram information angående vad de dömande instanserna i frågan anser vara riktigt. I de beslut som studerats och redovisas i empiriavsnittet visas vilka effekter en felaktig värdering och redovisning av en förenings spelartrupp kan få.

### 3.2.3 Kvalitativ metod

Med kvalitativ metod menas att man tolkar kvalitativ, icke-kvantifierbar data för att nå mer ingående förståelse för det valda undersökningsämnet. De kvalitativa metoderna

---

<sup>18</sup> Lekwall, P & Wahlbin, C, Information för marknadsföringsbeslut, 1993, IHM Läromedel AB, s141ff

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Ibid. s181

<sup>21</sup> Ibid.

bygger främst på att ge en bättre bild av totalsituationen för att på så sätt öka förståelsen för ett sammanhang.<sup>22</sup>

Primärdatan i denna uppsats bör beaktas att vara av kvalitativ art. Intervjuerna gjordes i syfte för att få en mer djupgående förståelse för ämnet och dess problematik. Valet av öppna frågor ökade respondentens möjligheter att fritt formulera svar vilket ledde till mer djupgående svar än om slutna svarsalternativ använts. Innan intervjuerna genomfördes hade uppsatsens disposition samt struktur och teori genomförts vilket innebar att informationsbehovet redan var identifierat.

### 3.2.4 Metod för analys

Vid analysen har vi utgått ifrån vår empiri och teori. Det är främst empirin som varit intressant att analysera. Genom våra intervjuer har vi fått fram det material som varit mest intressant. Det är i huvudsak detta material som ligger till grund för analysen. Det hade dock inte varit möjligt att göra analysen utan kunskap om den teoretiska referensram vi använt oss av. Analysen är således en sammankoppling av empirin och teorin.

I analysen redogörs även för de tankar och slutsatser vi har dragit genom ovan nämnda sammankoppling. De åsikter och slutsatser som redogörs för har alla sin grund i empirin och/eller teorin. Analysen är uppdelad i olika rubriker för att den genom detta blir mer lättläst och strukturerad.

### 3.2.5 Reliabilitet och validitet

*”Mått, parametrar, mätinstrument, test och undersökningsmetoder måste vara reliabla och valida för att vara användbara och lämpliga. Uppfylls inte dessa krav har inte forskningsresultaten vetenskapligt värde.”<sup>23</sup>*

#### 3.2.5.1 Reliabilitet

*”Reliabiliteten är tillförlitligheten och användbarheten av ett mätinstrument och av måttenheten.”<sup>24</sup>*

Reliabiliteten anger om saker mäts ”på rätt sätt”. Detta kan förklaras som att reliabiliteten är ett mått på att ett valt tillvägagångssätt ger samma resultat vid olika tillfällen och omständigheter. God reliabilitet tyder på att studien kan antagas vara tillförlitlig och vice versa.<sup>25</sup>

Vid intervjutillfällena har samma frågor ställts till samtliga respondenter för att på intet sätt missgynna jämförbarheten och analysen av respondenternas svar. Anteckningar har

---

<sup>22</sup> Lekwall, P & Wahlbin, C, Information för marknadsföringsbeslut, 1993, IHM Läromedel AB, s151

<sup>23</sup> Ejvegård, Vetenskaplig metod, 1996, Studentlitteratur, s67

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Lekwall, P & Wahlbin, C, Information för marknadsföringsbeslut, 1993, IHM Läromedel AB, s211ff



förts kontinuerligt av oss båda under dessa intervjuer och sammanställningar av intervjuerna har skickats till respektive respondent. Det senare för att ge respondenterna en möjlighet att se så vi inte missuppfattat eller feltolkat något svar. Vi bedömer att vi genom detta förfarande på ett tillförlitligt sätt återgett respondenternas svar.

Vi bedömer att vår uppsats har en hög reliabilitet. Hade en liknande undersökning gjorts av någon eller några andra just nu bedömer vi det som högst troligt att de nått samma resultat. Detta grundas på att de frågor som ställts till respondenterna noggrant tagits fram för att ge svar på det som uppsatsen ämnar besvara och att respondenterna fått läsa igenom och ändra på våra sammanställningar av intervjuerna med dem. Genom att ha öppna frågor och vara mycket noggranna med att vi på ett korrekt sätt återgivit de svar vi fått bedömer vi det som högst troligt att uppsatsen har en hög reliabilitet. Det är inte en slump att vi når de slutsatser vi gör.

Det är dock viktigt att påpeka att om en liknande uppsats skulle skrivas om ett år är det inte säkert att de får samma svar eller resultat som vi har fått. Detta beroende på att det är möjligt att reglerna på detta område då förändrats. Till exempel skulle tydligare regler för redovisning av affärer med externa spelarbolag leda till helt andra svar och resultat jämfört med de vi har fått.

### 3.2.5.2 Validitet

*”Med validitet avses att man som forskare verkligen mäter det man avser att mäta.”<sup>26</sup>*

Validiteten mäter huruvida en viss fråga beskriver det man vill att det ska beskriva. Vid en undersökning är det av största vikt att respondenterna är av den karaktär att de besitter kunskap om intervjuämnet så att de på ett tillförlitligt sätt kan besvara frågan och att de inte tolkar frågan fel. Om dessa kriterier uppfylls anses man uppnå hög validitet.<sup>27</sup>

Ett problem med validitet som kan uppstå vid intervjuer är att respondenten missuppfattat frågan och svarar på ”fel” fråga. Vi anser oss, i stor utsträckning, ha undvikit denna problematik då båda författarna under intervjuerna varit aktiva och ställt frågor om något svar varit oklart.

En annan risk vid intervjuer är att det uppstår en så kallad intervjuareffekt. Detta innebär att trots att respondenten inte besitter tillräckliga kunskaper för att svara ändå svarar för att vara intervjuaren till lags.<sup>28</sup> För att undvika denna effekt har frågorna varit av generell karaktär och inte ledande. Detta för att möjliggöra för respondenten att fritt uttrycka sig om frågan. Vidare har samtliga respondenter varit högt uppsatta inom respektive förening och involverade i de frågor som uppsatsen handlar om.

Då vi intervjuat representanter för tre fotbollsföreningar finns det risk att dessa svarar utifrån ”sin förenings intresse”, således inte helt objektivt och svaren präglas av den

<sup>26</sup> Ejvegård, Vetenskaplig metod, 1996, Studentlitteratur, s69

<sup>27</sup> Lekwall, P & Wahlbin, C, Information för marknadsföringsbeslut, 1993, IHM Läromedel AB, s213ff

<sup>28</sup> Ibid. s215ff

givna föreningens situation. Att intervjua representanter har dock varit en nödvändighet men ovan nämnda problematik med subjektiva svar har beaktats. Vi bedömer inte detta vara något problem då svaren kan jämföras med föreningarnas redovisning och på så sätt ”verifieras”. Vidare så återfanns frågor som rörde just föreningens subjektiva bild av införandet av elitlicensen. Då undersökningen till viss del syftade till att utröna föreningarnas egna åsikter och idéer är subjektiva svar på frågor rörande detta inget problem.

### 3.2.6 Generaliserbarhet

För att kunna bedöma den externa validiteten på en uppsats bör man undersöka möjligheterna till generaliserbarhet. Det gäller här att utröna huruvida resultaten i uppsatsen kan antas gälla för en hel population. Att sträva efter generaliserbarhet är vanligen mer förekommande vid undersökningar av mer kvantitativ metod än vid kvalitativ metod. I såväl kvalitativa som kvantitativa studier måste den tilltänkta populationen identifieras innan man kan avgöra huruvida det är möjligt att generalisera resultaten för en hel population.<sup>29</sup>

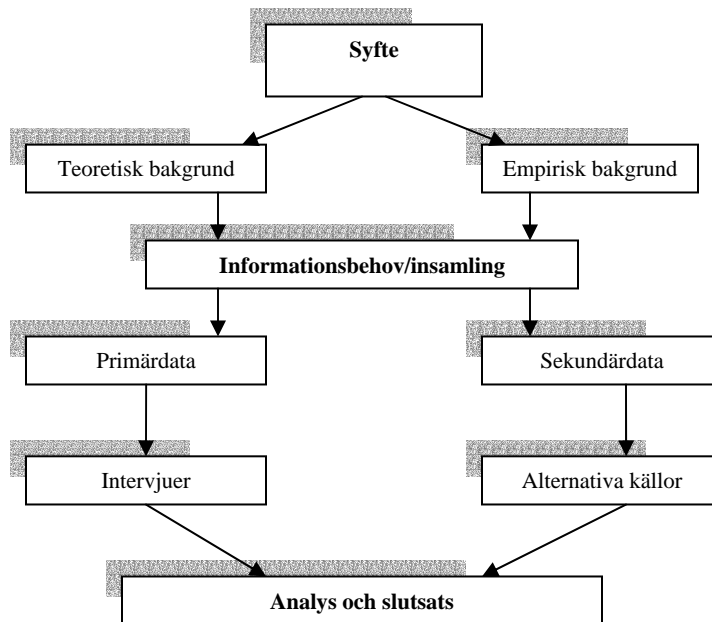
I denna uppsats är det svårt att uttala sig om huruvida resultaten som framkommit är att beakta som generaliserbara för samtliga elitfotbollsföreningar i Sverige. Detta beror på att föreningar med olika ekonomiska förutsättningar svarat olika och haft olika åsikter om de frågor som ställts. Detta kan vara ett tecken på att föreningarnas inställning till elitlicensens kriterier gällande spelarvärdering förändras i samband med diversifierade ekonomiska situationer. Då vi valt tre föreningar med helt olika ekonomiska förutsättningar tycker vi att vi på detta sätt fångat in representanter från hela populationen, elitfotbollsföreningarna i Sverige.

---

<sup>29</sup> Thiétart, Raymond-Alain et al., *Doing Management Research*, 2001, Sage Publications, s213ff

### 3.3 Uppsatsens metod

För att tydliggöra den metod som använts i denna studie presenteras **figur 3-1** nedan:



**Figur 3-1:** I bilden ovan visas vilket tillvägagångssätt som använts vid framtagandet av denna uppsats. Vidare presenteras på vilket sätt informationsbehov fastställts samt vilka informationskällor som använts.

**Källa:** Egenkonstruerad

## 4. Teoretisk referensram

*I detta kapitel återfinns den teoretiska referensram som vår uppsats bygger på. Vi gör här en genomgång av de olika teoretiska delar som vi anser av vikt för uppsatsen. Kapitlet börjar med en genomgång av elitlicensens ekonomikriterier. Vidare presenteras generella definitioner inom ämnet redovisning och då främst rörande tillgångar. Slutligen beskrivs vad begreppet humankapital innebär samt en värderingsmodell som tagits fram för värdering av humankapital.*

### 4.1 Elitlicensen

Enligt Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) stadgar ska föreningarna bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed.<sup>30</sup>

*”Detta innebär bland annat att gällande lagar, regler och rekommendationer inom redovisningsområdet skall följas.”<sup>31</sup>*

SvFF beslutade 1999 att dessa krav skulle skärpas. De anvisningar man då beslutade om omfattar de ekonomikriterier som från och med år 2001 ingår i den så kallade elitlicensen.<sup>32</sup>

Elitlicensen har införts för att fotbollen ska vara trovärdig mot sin omgivning, sina utövare och intressenter. Om föreningar skulle bedrivas utan en sund ekonomi skulle fotbollens trovärdighet undermineras och tävlingsspel skulle inte bedrivas på lika villkor. SvFF har vidare krav på sig från UEFA som anser att de nationella förbunden har ett övergripande ansvar för den ekonomiska utvecklingen då en dålig ekonomi drabbar hela fotbollsrörelsen. Mot bakgrund av detta införde SvFF den 1 januari 2002 särskilda ekonomiska krav för föreningarna i Allsvenskan samt Superettan, den så kallade elitlicensen.<sup>33</sup>

Enligt SvFF låg elitföreningarna i Sverige bakom elitlicensen, bland annat för att de skulle tävla på lika villkor och kunna agera i tid för att förekomma ekonomisk obalans.<sup>34</sup>

<sup>30</sup> Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

<sup>31</sup> Ibid.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=139098>

<sup>34</sup> <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=143781>

Ekonomikriterierna i elitlicensen ställer kortfattat följande krav:<sup>35</sup>

- *Auktoriserad eller godkänd revisor.*
- *Räkenskapsår och verksamhetsår 1 januari – 31 december.*
- *Årsmöte senast den 31 mars.*
- *Uppgifter senast den 5 april om styrelse, firmatecknare, revisorer samt kansliadress.*
- *Rapportering senast den 5 mars av verksamheter som bedrivs inom ramen för annan juridisk person.*
- *Räkenskaperna ska följa föreskriven kontoplan.*
- *Redovisning av spelartrupp i årsredovisningen. (mer om detta återfinns nedan)*
- *Ekonomisk rapportering enligt fastställda blanketter samt insändande av årsredovisningen inklusive förvaltningsberättelse och revisionsberättelse senast den 5 mars.*
- *Åtgärdande av negativt eget kapital. (mer om detta återfinns nedan)*
- *Betalning av skatter och allmänna avgifter samt betalningar till SvFF, SDF och annan medlemsförening.*

Vidare gäller att föreningar som omfattas av elitlicensen i praktiken också omfattas av bokföringslagen och årsredovisningslagen. Detta får till följd att förening i tillämpliga delar har att iakttä årsredovisningslagen, bokföringslagen, bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden samt god redovisningssed.<sup>36</sup>

#### **4.4.1 Redovisning av spelartrupp i balansräkningen**

För externa spelarförvärv, det vill säga spelare som köps in till föreningen, kan en övergångssumma kostnadsföras direkt eller aktiveras. Vid aktivering ska anskaffningsvärdet motsvara den vid förvärvstillfället kända övergångssumman. Anskaffningsvärdet ska skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid. Om externa spelarförvärv kostnadsförs direkt ska i not i årsredovisningen redovisas som om spelaren redovisats som en tillgång i balansräkningen. Den metod som väljs gällande externa spelarförvärv ska användas avseende alla externa spelarförvärv under räkenskapsåret. Endast om synnerliga skäl föreligger är det tillåtet att byta princip mellan åren.<sup>37</sup>

#### **4.4.2 Åtgärdande av negativt eget kapital**

Har en förening negativt eget kapital på balansdagen ska en handlingsplan som beskriver hur föreningen under det innevarande år ska eliminera det negativa kapitalet lämnas in till Licensnämnden (LicN) senast den 5 april.<sup>38</sup>

<sup>35</sup> Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

<sup>36</sup> Ibid.

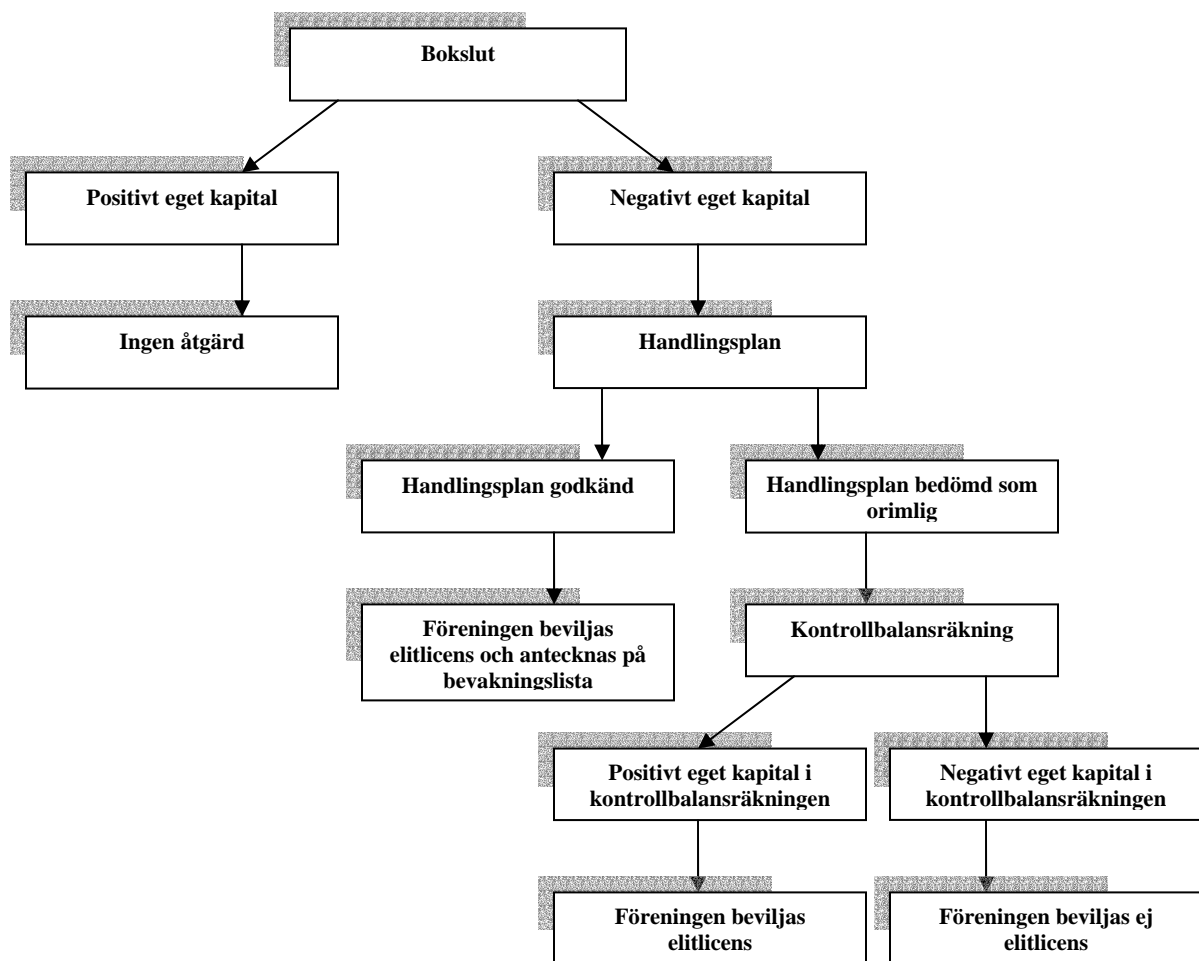
<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> Ibid.

Bedömer LicN att handlingsplanen är orimlig eller om föreningen själv anser det vara orimligt att eliminera det negativa kapitalet ska en kontrollbalansräkning per den 30 juni lämnas in senast den 1 september. Visar även kontrollbalansräkningen på ett negativt eget kapital beviljas föreningen ej elitlicens.

Bedöms handlingsplanen däremot vara realistisk antecknas föreningen på en bevakningslista upprättad av LicN. Skulle en förening som står på bevakningslistan uppvisa ett negativt eget kapital den 31 december ska en kontrollbalansräkning per den 30 juni lämnas in senast den 1 september.<sup>39</sup>

**Figur 4-1** nedan visar ekonomiuppföljning och åtgärder vid negativt eget kapital



**Källa:** Utökning av modell i Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

<sup>39</sup> Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

### 4.4.2.1 Kontrollbalansräkning

Syftet med en kontrollbalansräkning är att utröna en förenings ekonomiska ställning. Här medges en mindre konsekvent tillämpning av försiktighetsprincipen. Utgångspunkten för en kontrollbalansräkning är den ordinarie balansräkningen som justeras för att i större utsträckning baseras på försäljningsvärden. Ordinarie tillgångar och skulder genomgås för att se om där finns tillgångar som kan åsättas ett högre värde eller skulder som kan åsättas ett lägre. Således kan eventuella justeringar som görs förbättra förenings ställning i förhållande till den ordinarie balansräkningen.<sup>40</sup>

Externa spelarförvärv är ett undantag från detta och får inte uppvärderas. Externa spelarförvärv som kostnadsförts direkt får tas upp till det värde som spelaren haft om man valt att aktivera kostnaden och gjort erforderliga avskrivningar. De justeringar som görs ska redogöras för i not.<sup>41</sup>

## 4.2 Definitioner

### 4.2.1 Tillgångar

*”Assets are the fundamental building blocks of any balance sheet. On their appearance or non-appearance and on their valuation everything else depends.”<sup>42</sup>*

En tillgång definieras vanligen som något som:<sup>43</sup>

- Ska ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden
- Företaget har kontroll över
- Har uppkommit i och med redan inträffad händelse

Vidare ska två kriterier uppfyllas för att tillgången ska vara redovisningsbar:<sup>44</sup>

- Tillgången ska sannolikt generera ekonomiska fördelar
- Tillgången ska kunna mätas i monetära mått

Tillgångar delas vidare upp i klasserna anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Anläggningstillgångar är tillgångar som bedöms vara avsedda att brukas eller ägas stadigvarande i företaget. Alla andra tillgångar, förutom ”tecknat men ej inbetalt kapital”, definieras som omsättningstillgångar.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> Brockington, Accounting for Intangible Assets, 1995, Addison-Wesley Publishing Company, s11

<sup>43</sup> Smith, Redovisningens språk, 2000, Studentlitteratur, s102

<sup>44</sup> Ibid. s108

<sup>45</sup> Dahlin et al., Bokslut och Årsredovisning, 2001, Media Print, s69

## 4.2.2 Anläggningstillgångar

Med anläggningstillgångar menas som tidigare beskrivits tillgångar som bedöms vara avsedda för att brukas eller ägas stadigvarande av företaget. Det är alltså avsikten med tillgången som klassificerar den. Det kan till och med ibland bli aktuellt att klassificera om en tillgång om avsikten med innehavet förändras<sup>46</sup>.

*”Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång”<sup>47</sup>*

Vidare delas anläggningstillgångar in i tre underklasser:<sup>48</sup>

- Immateriella anläggningstillgångar
- Materiella anläggningstillgångar
- Finansiella anläggningstillgångar

Det finns i lagen ingen exakt gränsdragning mellan dessa tre typer av anläggningstillgångar.<sup>49</sup>

## 4.2.3 Redovisning av humankapital

Det har under en längre tid pågått en debatt huruvida man ska få ta upp värdet av ett företags personal, det så kallade kunskapskapitalet eller humankapitalet, i redovisningen. Uttalanden som ”vår viktigaste resurs syns inte i balansräkningen” belyser problematiken tydligt.<sup>50</sup> I Gröjer och Johansson (1998) återfinns ett uttalande från resebyråföretaget Nyman & Schultz årsredovisning för 1991 som tydliggör problematiken ytterligare:

*”En resebyråverksamhet kännetecknas av låg kapitalintensitet. Anläggningstillgångarna uppgår typiskt till ca 1-2 % av omsättningen. De ”egentliga tillgångarna” – som inte syns i balansräkningen – utgörs av kundbasen, kunskapsbasen och systembasen. Dessa immateriella värden motsvarar den goodwill som uppstår vid köp av ett resebyråföretag och detta värde, i procent av omsättning, varierar ganska kraftigt. Det verkliga värdet av våra tillgångar syns långtifrån på tillgångssidan. Därför blir också det egna kapitalet kraftigt undervärderat. Det blir således inte meningsfullt att använda normala avkastningsmåt. Som mål blir de alldeles för lätta att uppfylla!”<sup>51</sup>*

Det ovan givna citatet speglar den allt större efterfråga som finns på att kunna ta upp personalen i balansräkningen.

---

<sup>46</sup> Dahlin et al., Bokslut och Årsredovisning, 2001, Media Print, s73

<sup>47</sup> ÅRL 4 kap 1 § - Värderingsregler

<sup>48</sup> Dahlin et al., Bokslut och Årsredovisning, 2001, Media Print, s73

<sup>49</sup> Ibid.

<sup>50</sup> Smith, Redovisningens språk, 2000, Studentlitteratur, s106

<sup>51</sup> Gröjer, Johansson, Personalekonomisk redovisning och kalkylering, 1998, Arbetskyddsmyndigheten, s77ff



Det vanligaste svaret på frågan om varför man inte får ta upp anställda i balansräkningen är att personal de facto inte uppfyller kontrollkravet som ställs för att något ska få tas upp som tillgång. Detta krav är endast uppfyllt vid så kallade slavkontrakt.<sup>52</sup> Om man i diskussionen dock utgår från en mer liberal tolkning av ordet kontroll skulle det kunna gå att ta upp personalen som tillgång men då måste man också identifiera de skulder som uppstår i och med denna tillgång för att balansräkningen ska balansera.<sup>53</sup>

*”Om kunskapskapital är en tillgång som saknas i balansräkningen, saknas det således också en skuld.”<sup>54</sup>*

Många teoretiska försök att aktivera anställda som en tillgång har gjorts men de flesta har misslyckats, antingen beroende på att de komplicerade beräkningarna är svåra att förklara eller av etiska skäl som uppstår då man ska sätta ett värde på människor.<sup>55</sup> För att en redovisning av anställda ska kunna ske måste man lösa två problem:<sup>56</sup>

- Hur ska man teoretiskt integrera anställda i balansräkningen?
- Hur ska man mäta och värdera personalen?

Att redovisa de anställda på balansräkningen är som sagt inte någon ny idé. Det gjordes i praktiken förr med slavar och idag gör man det i professionella idrottsföreningar, det vill säga att man tar upp spelartrupper som tillgångar.<sup>57</sup>

### **4.3 Gröjer & Johanssons modell**

Gröjer och Johansson har utvecklat en modell för att kunna ta med anställda i balansräkningen. Viktigt att påpeka är att modellen är en utökning av den redan befintliga balansräkningen.<sup>58</sup>

Anledningen till att vi valt att utgå från Gröjer och Johanssons modell är att den förekommit i debatten kring spelarkontrakt och dess värden vid ett flertal tidigare forskningsstudier. Vidare bedöms denna modell vara av intresse att studera då de poster som tas upp bedöms som rimliga att kunna tillgodogöra sig vid redovisning av spelarkontrakt i teorin.

Vi har valt att bortse från andra modeller, såsom Edvinsson och Malone, då deras modell utgår från att det finns ett marknadsvärde på ”företaget” att jämföra med värdet på det bokförda egna kapitalet. De förespråkar att i de fall där marknadsvärdet är högre än det

---

<sup>52</sup> Smith, Redovisningens språk, 2000, Studentlitteratur, s106

<sup>53</sup> Ibid. s107

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Gröjer, Johansson, Personalekonomisk redovisning och kalkylering, 1998, Arbetarskyddsnämnden, s75

<sup>56</sup> Ibid.

<sup>57</sup> Ibid.

<sup>58</sup> Ibid. s86

bokförda värdet på eget kapital utgörs skillnaden av det intellektuella kapitalet som består av företagets immateriella tillgångar.<sup>59</sup>

Vi har inte studerat denna modell ingående men tror oss ändå kunna säga att Gröjer & Johanssons ligger närmre till hands att använda för fotbollsföreningar. Detta beror på att det fotbollsföreningar vill ha är värden på enskilda spelare. Detta tror vi är lättare att få fram med hjälp av Gröjer & Johanssons modell. Denna modell är också den som använts i andra uppsatser i ämnet.

Gröjer och Johanssons modell bygger på att man utökar den befintliga balansräkningen på tillgångssidan med tre nya poster:<sup>60</sup>

- Arbetsfordran
- Rekryteringskapital
- Utbildningskapital

Dessa poster kommer delvis att balanseras mot tre nya poster på skuldsidan:<sup>61</sup>

- Löneskuld
- Rekryteringsskatteskuld
- Utbildningsskatteskuld

Vidare kommer två poster att påverka det egna kapitalet:<sup>62</sup>

- Bundna reserver - rekrytering
- Bundna reserver - utbildning

#### 4.3.1 Arbetsfordran

Tillgångssidan i balansräkningen utökas med posten arbetsfordran som utgörs av ett helårs lönesumma inklusive de sociala avgifterna. Detta balanseras genom att man på skuldsidan tar upp detta som en kortfristig skuld. Anledningen till detta är att man antar att arbetsgivaren har ett finansiellt åtagande gentemot arbetstagaren.<sup>63</sup>

#### 4.3.2 Rekryteringskapital

Vidare tas posten rekryteringskapital, som kan innefatta ett stort antal utgiftsposter, upp. Dessa utgifter kan liknas vid hemtagnings-, installations- och provdriftutgifter för en maskin. Endast då rekryteringar beräknas ha en varaktighet längre än tre år ska dessa aktiveras. Således ska utgifter för korttidsanställda kostnadsföras direkt. De rekryteringsutgifter som aktiveras kan skrivas av under den anställdas förväntade

<sup>59</sup> Edvinsson, Malone, Det intellektuella kapitalet, 1998, Liber ekonomi

<sup>60</sup> Gröjer, Johansson, Personalekonomisk redovisning och kalkylering, 1998, Arbetarskyddsnämnden, s86

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Ibid. s81

anställningstid som kan baseras på rådande personalomsättning. Detta innebär dock att problem kan uppstå då personalomsättningen kan variera från år till år, vilket skulle innebära att om man har för avsikt att följa den faktiska personalomsättningen kommer avskrivningarna variera kraftigt och ibland vara lika med noll. För att råda bot på detta föreslås att företag ska få möjlighet att välja mellan konstant avskrivningsmetod eller varierande avskrivningar. Den senare kräver betydligt mer komplicerad bokföring.<sup>64</sup>

Då rekryteringstillgångar införs kommer det vid första bokföringsåret att uppstå en obeskattad reserv. Denna ska behandlas på samma sätt som obeskattade reserver görs i normalfallet och delas således upp på 28 % som uppskjuten skatteskuld och 72 % som bundet eget kapital.<sup>65</sup>

#### 4.3.4 Utbildningskapital

Ett stort problemområde inom redovisning av personalen är att särskilja vad som är utbildning och vad som är ordinarie verksamhet. Periodiseringen av utbildningsutgifter bör behandlas på samma sätt som rekryteringsutgifter. En viktig skillnad är dock varaktigheten, det vill säga utgiftens ekonomiska livslängd. För att undvika de komplikationer som kan uppstå i och med bedömningen av varaktigheten förespråkas att man antar att all utbildning som ges antingen har en livslängd som understiger tre år, alternativt överstiger tre år. Detta innebär för det förre att all utbildning kostnadsförs direkt och i det senare att samtliga utbildningsutgifter aktiveras.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Gröjer, Johansson, Personalekonomisk redovisning och kalkylering, 1998, Arbetskyddsnämnden, s81ff

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Ibid. s83

Nedan visas **figur 4-2**: Ett exempel på hur en balansräkning, enligt Gröjer och Johansson, skulle se ut i praktiken om ovanstående faktorer beaktas. (30 % skattesats)

Omsättningstillgångar	40
<b>Arbetsfordran</b>	<b>30</b>
<b>Rekryteringskapital</b>	<b>20</b>
<b>Utbildningskapital</b>	<b>10</b>
Anläggningstillgångar	60
S:a tillgångar	160
-----	
Kortfristiga skulder	30
<b>Löneskuld</b>	<b>30</b>
Långfristiga skulder	40
<b>Rekryteringsskatteskuld</b>	<b>6</b>
<b>Utbildningsskatteskuld</b>	<b>3</b>
Eget kapital	30
<b>Bundna reserver – rekrytering</b>	<b>14</b>
<b>Bundna reserver – utbildning</b>	<b>7</b>
S:a skulder och eget kapital	160

**Källa:** Gröjer, Johansson, Personalekonomisk redovisning och kalkylering, 1998, Arbetarskyddsämnden, s86

## 5. Empiri

*I detta kapitel presenteras bakgrunden till de tre valda föreningarnas olika ekonomiska situationer och vad detta beror på. Vidare sammanställs intervjuerna som gjorts med de aktuella föreningarna.*

Föreningarna i denna uppsats har valts för att på ett bra sätt återspegla allsvenska föreningar med diversifierade ekonomiska situationer. Därför har föreningar med olika ekonomiska situationer valts för att på så sätt representera spannet mellan föreningar med bra ekonomi och föreningar med klart undermålig sådan. **Figur 5-1** nedan visar på de allsvenska föreningarnas ekonomi i sin helhet för **säsongen 2003**, den säsong som beslut som behandlas i vår uppsats grundas på. De för denna uppsats valda föreningarna är fetmarkerade.

Förening	Eget kapital Mkr	Totalt kapital Mkr	Soliditet %	Elitlicenskonsekvens
<b>Malmö FF</b>	<b>17,8</b>	<b>55,4</b>	<b>32</b>	<b>Licens för 2005</b>
Halmstad BK	15,7	32,2	49	Licens för 2005
Landskrona BOIS	9,4	14,7	64	Licens för 2005
IFK Göteborg	8,9	28,8	31	Licens för 2005
AIK Fotboll AB	6,4	61,6	10	Licens för 2005
IF Elfsborg	5,7	29,8	19	Licens för 2005
Hammarby Fotboll AB	5,3	23,4	23	Licens för 2005
Djurgårdens IF FF	4,9	10,5	47	Licens för 2005
GIF Sundsvall	1,6	7,5	21	Licens för 2005
Östers IF	0	11,0	0	Licens för 2005
Helsingborgs IF	0	39,0	0	Licens för 2005
Enköpings SK FK	-3,6	2,3	Negativt	Kontrollbalansräkning per 30/6
<b>Örgryte IS</b>	<b>-4,1</b>	<b>26,3</b>	<b>Negativt</b>	<b>Handlingsplan gav licens för 2005</b>
<b>Örebro SK FK</b>	<b>-7,6</b>	<b>16,0</b>	<b>Negativt</b>	<b>Kontrollbalansräkning per 30/6</b>
Totalt	60,4	358,5	17	

**Figur 5-1:** Sammanställning av de Allsvenska föreningarnas ekonomi, säsongen 2003

Källa: <http://www.svenskfotboll.se/files/{01E3C5C1-07B3-4256-9BBA-7B154FC4117F}.pdf>



## 5.1 Malmö FF

Malmö FF har under de senaste åren varit en av Allsvenskans mest framgångsrika föreningar, såväl spelmässigt som ekonomiskt. Framförallt är det försäljningen av Zlatan Ibrahimovic, 2001, som genererat stora intäkter till föreningen. I **figur 5-2** nedan visas på Malmö FF:s stabila ekonomi under de senaste åren.

Kkr.	2004	2003	2002	2001
Nettoomsättning	89 857	69 267	48 554	119 238****
Nettoomsättning exkl. spelartransfers*	75047	66551	46000	42448
Res. eft. fin. post.	4581	-17724	-19187	54070
Res. av löpande verksamhet**	11 744	864	-13 789	-6 972
Bal. omslutning	76 802	58 510	51 519	71 946
Eget kapital	31 443	18 874	37 132	56 321
Soliditet***	40,9 %	32,3 %	72,1 %	78,3 %
Likvida medel (kassa)	22 214	10 607	8 804	40 023

\* Nettoomsättning minskat med vinster från spelarförsäljning

\*\* Resultat rensat från spelartransaktioner

\*\*\* Eget kapital/Balansomslutning

\*\*\*\* Inklusiv vinst vid försäljning av Zlatan Ibrahimovic

**Figur 5-2:** Översikt över Malmö FF:s ekonomiska situation de senaste fyra åren.

**Källa:** Malmö FF:s årsredovisning 2004

Då Malmö FF visat på en stabil ekonomi de senare åren ansåg vi det av intresse för uppsatsen att genomföra en intervju med en representant från föreningen. Detta för att utröna även en ekonomiskt framgångsrik förenings tankar om spelarvärdering och redovisning samt problem som kan uppstå vid sådan värdering och redovisning.

### 5.1.1 Intervju med Malmö FF

En intervju gjordes 2005-05-02 med Jan-Ove Kindvall som är administrativt ansvarig i Malmö FF. Sammanställningen av denna intervju presenteras nedan.

**1. Hur värderar ni er spelartrupp i Balansräkningen? Gör ni på något annat sätt än det som anges i elitlicensens ekonomikriterier? (externt spelarbolag?)**

Malmö FF värderar sin spelartrupp i enlighet med elitlicensen till inköpsvärdet vid ett spelarköp. Detta förfarande användes redan innan elitlicensen infördes varför föreningen inte har sett att några komplikationer på detta område uppkommit i samband med elitlicensens införande.

**2. Hur stor del av era redovisade tillgångar utgörs av spelartruppen? (i procent och SEK)**

Av de totala tillgångarna, 2004-12-31, på 76 miljoner utgörs 23 miljoner eller 31 % av spelartruppen.

**3. Återspeglar det bokförda värdet på ett bra sätt det verkliga värdet på er spelartrupp?**

Enligt Malmö FF så avspeglar förmodligen inte det bokförda värdet det verkliga värdet på spelartruppen. Detta beror till exempel på att stjärnskottet Markus Rosenberg, som av många spås som den ”nya” Zlatan Ibrahimovic, är en egen produkt och får således inte tas upp som tillgång. Föreningen anser dock att det skulle vara mycket svårt att ta fram ett verkligt värde då detta till stor del skulle bygga på subjektiva bedömningar och att marknadsvärdet inte är detsamma som det verkliga värdet.

Om Malmö FF skulle ta upp samtliga spelarkontrakt till verkligt värde skulle det bokförda värdet bli högre men vara bedömningsbaserat. Man är således tillfreds med modellen som är aktuell i dagsläget i enlighet med elitlicensen.

**4. Hade föreningens ekonomiska situation förbättras om ett ”bättre” sätt att redovisa värdet på spelarna fått användas? (givet att det finns ett bättre sätt, till exempel verkligt värde)**

Se fråga 3. Värdena hade blivit högre men till alltför stor utsträckning baserade på subjektiva bedömningar. Man är nöjd med sättet att beräkna värdet i dagsläget.

**5. Vilka problem har uppkommit i er förening på grund av elitlicensens regler gällande spelarvärdering?**

Malmö FF har inte upplevt att det uppkommit några problem i och med införandet av elitlicensen. Detta beror dels på att man sedan tidigare använt sig av samma värderingsmodell som förespråkas av elitlicensen, dels att föreningen de senaste åren haft en mycket bra ekonomi. Malmö FF:s stabila ekonomi är i stor utsträckning hänförlig till försäljningen av Zlatan Ibrahimovic till Ajax och sedan vidare till Juventus som genererade stora intäkter för föreningen.

**6. Anser ni att en annan värderingsmodell för spelartrupper varit bättre?  
I så fall hur hade en sådan modell fungerat?**

Malmö FF anser att det säkert finns en bättre modell rent teoretiskt. Att implementera en sådan byggd på exempelvis marknadsvärden skulle dock vara mycket komplicerat. Enligt föreningen är den befintliga modellen, där man antingen kan aktivera spelartillgången ifråga eller kostnadsföra hela beloppet direkt, den som fungerar bäst i dagsläget.

**7. Bör de ekonomiska kriterierna i elitlicensen gällande spelarvärdering förändras?  
Om ja. Hur?**

Malmö FF är nöjda med elitlicensens utformning och anser det inte nödvändigt med några förändringar. Diskussionen om att få tillgångsföra egna produkter är något som tagits upp i föreningen. Man är dock av åsikten att det både finns för- och nackdelar med att få redovisa egna produkter på balansräkningen. Fördelen skulle vara att man visar ett mer riktigt värde på truppen, men nackdelen skulle vara att redovisningen, rent tekniskt, skulle skilja sig mellan egna produkter och inköpta spelare.

I Malmö FF är man av uppfattningen att ett värde uppstår när en spelare säljs och inte innan, varför man är tillfreds med elitlicensen och dess kriterier gällande spelarvärdering. Man anser att elitlicensen generellt sett är bra då den ställer högre krav på elitföreningarnas ekonomi. Vidare anser man att det finns betydligt fler fördelar än nackdelar med elitlicensen.





## 5.2 Örgryte IS

Efter säsongen 2003 uppvisade Örgryte IS ett negativt eget kapital vilket innebar att de under 2004 var tvungna att upprätta en handlingsplan till Licensnämnden. Denna handlingsplan godtogs av Licensnämnden som ansåg att det var realistiskt att tro att föreningens ekonomi skulle kunna förbättras i sådan grad att licens för spel i Allsvenskan 2005 skulle beviljas.<sup>67</sup>

Då Örgryte IS fått upprätta en handlingsplan innebär detta att föreningen finns på Licensnämndens bevakningslista. Vid bokslutet 2004 kunde föreningen uppvisa positivt driftsresultat samt ett positivt eget kapital men eftersom man finns på bevakningslistan måste man besvara några kompletterande frågor från Licensnämnden gällande redovisningen. Således är det vid intervjutillfället (2005-05-09) osäkert huruvida Örgryte IS kommer att erhålla elitlicens för att berättigas spel i Allsvenskan 2006. Föreningens turbulenta ekonomi, trots en viss förbättring från förra året, håller således i sig.<sup>68</sup>

Då Örgryte IS flera år i följd legat på gränsen till att beviljas licens för fortsatt allsvenskt spel ansåg vi det av största intresse för uppsatsen att genomföra en intervju med en representant från föreningen. Detta för att få ta del av de redovisningsprinciper som används vid spelarvärdering samt föreningens åsikter och tankar kring elitlicensens allt hårdare krav på föreningarnas ekonomi.

### 5.2.1 Intervju med Örgryte IS

En intervju gjordes 2005-05-09, med Jukka Ikäläinen, administrativt ansvarig i Örgryte IS Fotboll. Sammanställningen av denna intervju presenteras nedan.

#### ***1. Hur värderar ni er spelartrupp i Balansräkningen? Gör ni på något annat sätt än det som anges i elitlicensens ekonomikriterier? (externt spelarbolag?)***

Örgryte IS uppger att de värderar sin spelartrupp i enlighet med elitlicensens ekonomikriterier. Vad gäller externt bolag så har föreningen startat ett samarbete med Örgryte Fotboll AB. Detta samarbete är dock mycket nytt varför det inte står helt klart hur finansiering av spelarköp ska gå till. Örgryte IS lägger stor vikt vid vilka som finns i Örgryte Fotboll AB och ser helst att det består av gamla fotbollsspelare med ett genuint intresse för föreningen och inte av finansiärer med huvudsyfte att tjäna ”snabba pengar”.

---

<sup>67</sup> <http://www.ois.se/fotboll/>

<sup>68</sup> Ibid.

Villkoren som ska gälla mellan bolaget och föreningen är som sagt inte helt fastställda men klart står att om bolaget köper en spelare till föreningen återfår de ingen ekonomisk ersättning förrän denna spelare säljs vidare. Detta innebär att bolaget inte har några anställda utan hjälper endast till med finansieringen. Örgryte IS tar upp spelare som finansierats på detta sätt som tillgångar till 100 % av inköpsvärdet. Ingen skuld till bolaget skall tas upp i balansräkningen i enlighet med avtalen mellan föreningen och bolaget.

I föreningen är man av uppfattningen att externa spelarbolag kommer att bli av allt större vikt i framtiden då fotbollsrorelsen i allt större utsträckning är beroende av pengar.

**2. Hur stor del av era redovisade tillgångar utgörs av spelartruppen? (i procent och SEK)**

Av de totala tillgångarna, 2004-12-31, på 30 765 097 SEK utgörs 382 114 SEK, eller 1,2 %, av spelartruppen.

(Detta mycket låga värde beror på att andelen är beräknad på Örgryte IS koncerns totala tillgångar. Vi fick ej ta del av information rörande totala tillgångar direkt hänförlig till Örgryte IS Fotboll.)

**3. Återspeglar det bokförda värdet på ett bra sätt det verkliga värdet på er spelartrupp?**

Örgryte IS anser att det bokförda värdet på ett tillfredsställande sätt återspeglar värdet på spelartruppen. Det finns tillfällen där man anser att spelare värderas för högt. Detta gäller exempelvis vid värdering för försäkringsfrågor. Vid sådana fall är det föreningen själv som sätter ett värde på spelarna som ersättningen till spelare och förening, vid fall av fotbollsinvaliditet, ska baseras på. Således finns där incitament för föreningarna att värdera spelarna högt.

**4. Hade föreningens ekonomiska situation förbättras om ett "bättre" sätt att redovisa värdet på spelarna fått användas? (givet att det finns ett bättre sätt, till exempel verkligt värde)**

I Örgryte IS hävdar man att det förmodligen inte finns ett bättre sätt att värdera spelare än som görs idag. Detta beror på att en annan värderingsmodell i allt för stor utsträckning skulle vara baserat på subjektiva bedömningar och knappast ge en riktig bild av verkligheten. Av denna anledning tror man att dagens redovisning är mest rättvisande och anser att det inte finns ett "bättre" sätt att redovisa på. Om en modell som fungerar i praktiken och inte endast i teorin skulle vara möjlig att ta fram och använda skulle Örgryte dock förespråka en sådan.

**5. Vilka problem har uppkommit i er förening på grund av elitlicensens regler gällande spelarvärdering?**

Föreningen framhåller hellre de positiva aspekterna med elitlicensen snarare än de problem som uppstått. Man anser att det inte uppkommit några direkta problem för föreningen i och med införandet av de nya reglerna. Enligt Örgryte IS är den viktigaste aspekten med elitlicensen att samtliga elitföreningar numera konkurrerar på lika villkor vilket ger föreningarna samma förutsättningar rent redovisningsmässigt.

Då elitföreningarna i Sverige får stora bidrag från staten anser man i Örgryte IS att det är ett måste att det ställs samma krav på samtliga föreningar så att statliga medel behandlas på korrekt sätt.

**6. Anser ni att en annan värderingsmodell för spelartrupper varit bättre? I så fall hur hade en sådan modell fungerat?**

Se fråga 4. Man anser att den befintliga värderingsmodellen är den som fungerar bäst i praktiken. Om en annan modell, som på ett bättre sätt visar värdet på spelartruppen, skulle fungera i praktiken skulle man i Örgryte IS förespråka en sådan.

**7. Bör de ekonomiska kriterierna i elitlicensen gällande spelarvärdering förändras? Om ja. Hur?**

I Örgryte IS anser man att elitlicensens utformande är bra som det är och vill inte ändra den på något sätt. Man anser att fördelarna med elitlicensen långt överväger de nackdelar som finns. Generellt sett är man i föreningen mycket nöjd med elitlicensen.



## 5.3 Örebro SK

Att Örebro SK är en av de föreningar som påverkats mest i och med införandet av elitlicensen råder inga tvivel om. Som det går att läsa i inledningen till denna uppsats; Örebro SK var den första fotbollsföreningen i svensk historia som tvångsnedflyttades på grund av ekonomiska skäl. Turerna kring beslutet om föreningens tvångsnedflyttning var många och för att beskriva denna komplicerade process presenteras nedan besluten, från samtliga inblandade instanser, vad dessa grundades på samt vad Örebro SK hade att säga om besluten.

### 5.3.1 Bakgrund

**Källa:** – *Licensnämndens beslut angående elitlicensens ekonomikriterier avseende Örebro SK FK meddelat 2004-11-08.*

Örebro SK har sedan elitlicensen infördes redovisat negativt eget kapital vid varje årsbokslut och det negativa kapitalet har hela tiden ökat.

Vid det första årsbokslut (2001-12-31) som granskades i enlighet med ekonomikriterierna i elitlicensen uppvisade Örebro SK ett negativt kapital på 914 000 kr. Man upprättade under 2002 en handlingsplan för att åtgärda detta och fick denna plan godkänd. En närmare kontroll i efterhand av handlingsplanen visar att föreningen inte genomförde de aktiviteter, bland annat bildandet av ett riskkapitalbolag, som ingick i handlingsplanen.

Vid nästa årsbokslut (2002-12-31) redovisade Örebro SK återigen ett negativt eget kapital och inte heller handlingsplanen gav fog för att bevilja föreningen elitlicens. I enlighet med ekonomikriterierna i elitlicensen upprättades då en kontrollbalansräkning och denna visade på ett positivt eget kapital vilket innebar att föreningen beviljades elitlicens för 2004.

Vid nästa årsbokslut (2003-12-31) redovisades återigen ett negativt eget kapital av Örebro SK. Den handlingsplan föreningen upprättade ansågs heller inte tillräcklig och man fick återigen lämna in en kontrollbalansräkning.

### 5.3.2 Licensnämnden

**Källa:** – *Licensnämndens beslut angående elitlicensens ekonomikriterier avseende Örebro SK FK meddelat 2004-11-08.*

Vid Elitlicensnämndens granskning av Örebro SK:s kontrollbalansräkning konstateras att det negativa kapitalet före justeringsposter i kontrollbalansräkningen uppgår till 15 310 000 kr. Efter gjorda justeringar uppvisas ett positivt eget kapital på 16 000 kr.

Elitlicensnämnden konstaterar att föreningen felaktigt balansfört en spelaragentkostnad på 30 100 kr och gjort avskrivningar på detta belopp med 15 050 kr. På så sätt har det egna kapitalet felaktigt påförts 15 050 kr. Hela beloppet skulle ha kostnadsförts direkt. Det egna kapitalet i kontrollbalansräkningen borde således uppgå till knappt 1 000 kr efter justeringsposter.

I kontrollbalansräkningen återfinns tre huvudtyper av justeringar:

1. Periodiseringar av diverse poster (9 169 000 kr)
2. Tillägg för sponsorintäkter och arenareklam (607 000 kr)
3. Tillägg för utfärdade andelsbevis (5 550 000 kr)

Licensnämnden godkänner punkt 1 då justeringarna är i linje med tidigare tillämpad praxis och punkt 2 efter kompletterande uppgifter från föreningen.

Angående punkt 3 finner Licensnämnden följande; Mellan Örebro SK och ett enbart för detta ändamål bildat bolag, Örebro Spelarinvest AB, finns ett samarbetsavtal. Avtalet är undertecknat 2004-08-25 men har en retroaktiv verkan och gäller från och med 2004-06-30, det vill säga från kontrolltidpunkten. Syftet med bolaget är att det helt eller delvis ska finansiera föreningens spelarförvärv.

Av avtalet framgår att Örebro Spelarinvest AB ska investera i såväl den befintliga A-lagstruppen, där vissa spelare återfinns i balansräkningen till ett totalt värde på 3 206 000 kr, som i kommande spelarförvärv. För kontrollbalansräkningen är den första typen av investering intressant då en fordran på Örebro Spelarinvest AB på 5 550 000 kr återfinns avseende investering i befintlig A-lagstrupp och samma summa i sin helhet påförts eget kapital.

I samband med avtalet har 29 andelsbevis utfärdats, ett för varje spelare som bolaget investerat i. Av andelsbevisen framgår vilken spelare det gäller samt vilket belopp som investerats. Ur samarbetsavtalet framgår att vid en eventuell försäljning ska bolaget erhålla 70 % av ett eventuellt överskott och föreningen 30 %. Avslutningsvis sägs i samarbetsavtalet att det är endast då ingen ersättning utgår (spelaren blir inte föremål för transfer till annan förening) som föreningen inte har återbetalningsskyldighet till bolaget.

Örebro SK har för utfärdandet av andelsbevisen intäktsfört hela beloppet (5 550 000) utan att samtidigt beakta de åtaganden som följer med bevisens utfärdande. Detta skulle ha kunnat ske genom att för aktuella spelare på motsvarande sätt nedjustera kvarvarande andel i tillgångsposten ”balanserade utgifter för spelarförvärv” om 3 206 000 kr. Värdet på denna balanspost borde minska när föreningen inte längre får behålla 100 % av det framtida realiserade värdet av balansposten. Alternativt borde hänsyn ha tagits till de återbetalningsskyldigheter som uppkommer i samband med spelarförsäljningar. Rimligtvis bör i alla fall några av de spelare som avses komma att säljas i framtiden.

I enlighet med försiktighetsprincipen borde därför en nedjustering av posten 3 206 000 kr eller en skuldjustering göras. Föreningens förfarande stämmer därmed inte överens med

god redovisningssed. Licensnämnden avstår från att ha någon synpunkt på hur stor del av beloppet som borde ha nedjusterats eller redovisats som skuld, men konstaterar att det i vart fall är mer än Örebro SK:s egna kapital i kontrollbalansräkningen (knappt 1000 kr).

Även om den gjorda intäktföringen i sin helhet skulle godkännas gör Licensnämnden följande bedömning när det gäller värdet på den upptagna fordran:

Enligt samarbetsavtalet mellan föreningen och bolaget ska bolaget investera 5 500 000 kr i föreningens befintliga spelartrupp. I avtalet framgår inte när beloppet förfaller till betalning. Licensnämnden har erhållit kompletterande uppgifter som visar att bolaget till och med 2004-08-31 betalat ut 2 270 000 kr. Samtidigt framgår det av bolagets balansrapport per 2004-08-31 att bolaget redovisar en övrig kortfristig skuld om 3 280 000 kr. Vidare konstaterar licensnämnden att bolaget enligt balansrapporten på checkräkningskonto redovisar en behållning om 2 730 000 kr och inte har några andra tillgångar än utfärdade andelsbevis. Det konstateras således att bolaget saknar medel att reglera skulden till föreningen i sin helhet. Enligt licensnämndens mening skulle därför föreningen ha bokat 550 000 (skillnaden mellan 3 280 000 och 2 730 000) som en osäker fordran. Detta medför att det redovisade egna kapitalet i föreningens kontrollbalansräkning ska justeras ned med motsvarande belopp.

I enlighet med ovanstående finner Licensnämnden det ställt utom allt rimligt tvivel att Örebro SK vid kontrollbalansstidpunkten hade ett negativt eget kapital och att det uppgick till i vart fall -549 000 kr.

Licensnämnden fattar därmed beslutet att Örebro SK inte beviljas licens för spel i allsvenskan för säsongen 2005.

### 5.3.3 Appellationsnämnden

*Källa: – Beslut meddelat av Svenska Fotbollsförbundets Appellationsnämnd 2004-12-03*

När det gäller huruvida Örebro Spelarinvest AB var solvent per 2004-08-31 gör Appellationsnämnden en annan bedömning jämfört med licensnämnden.

Örebro SK uppger i sitt överklagande att Örebro Spelarinvest AB redan 2004-06-24 erhöll ett kreditlöfte från Föreningssparbanken som innebar att bolaget vid behov skulle få lyfta en kredit om 1 000 000 kr. I den överklagan föreningen lämnat in till Appellationsnämnden har handlingar bifogats där Föreningssparbanken bekräftar ovan beskrivna kreditgaranti.

Appellationsnämnden finner det märkligt att föreningen inte nämnt något om kreditlöftet för Licensnämnden, men finner att påståendet om löftet får godtas. Det finns därför ingen anledning att ifrågasätta huruvida bolaget hade möjlighet att fullgöra sin betalningsskyldighet gentemot Örebro SK.

Denna bedömning gör att det egna kapitalet i Örebro SK:s kontrollbalansräkning ska justeras upp med 550 000 kr i förhållande till Licensnämndens bedömning.

När det gäller justeringsposten utfärdade andelsbevis i kontrollbalansräkningen delar Appellationsnämnden licensnämndens bedömning. En nedjustering av posten balanserade utgifter för spelarförvärv eller en skuldreservering bör göras av delar av det från bolaget erhållna beloppet 5 550 000 kr.

Appellationsnämnden anser att en skuldreservering ligger närmast till hands.

Man anser att reserveringen bör bygga på att föreningen säljer två – tre spelare per år, då detta är något som allsvenska fotbollsföreningar erfarenhetsmässigt gör. Örebro SK har bekräftat att man under 2002 sålt spelare för 785 000 kr och under 2003 för 2 535 000 kr. Appellationsnämnden anser att storleken på reserveringen bör utgöras av ett belopp som motsvarar en med rimlig försiktighet uppskattad återbetalning till bolaget.

Med hänsyn till ovan beskrivna ställningstaganden finner Appellationsnämnden att föreningen vid tidpunkten för upprättandet av kontrollbalansräkningen hade ett negativt eget kapital av icke obetydlig storlek och att inga synnerliga skäl finns för att bevilja Örebro SK elitlicens.

Appellationsnämnden fastställer Licensnämndens beslut.

### 5.3.4 Riksidrottsnämnden

*Källa: – Beslut meddelat av Riksidrottsnämnden 2005-02-18 i ärende nr 1132/04-15*

Appellationsnämndens beslut överklagades av Örebro SK och togs upp i Riksidrottsnämnden (RIN). När det gäller huruvida föreningen uppfyllde elitlicensens ekonomikriterier granskar man hur Örebro Spelarinvest AB:s investering skulle ha bokförts och om föreningen hade en oredovisad kostnad för fjärrvärme. Fallet med den oredovisade kostnaden för fjärrvärme var något som endast behandlades av RIN.

Riksidrottsnämnden gör bedömningen att de anvisningar som gäller för hur spelare ska redovisas och värderas innebär att det inte är tillåtet att i en kontrollbalansräkning ta upp någon del av den dolda reserv som kan finnas i och med att ett verkligt värde på en spelare kan vara högre än det bokförda. Nämnden anser att bolagets tillskott är att betrakta som om att bolaget köper in sig i spelartruppen. Att som Örebro SK tillgodoräkna sig hela det tillskjutna beloppet och samtidigt behålla spelarnas bokförda värde intakt, innebär att man tagit upp dolda värden hos spelartruppen i balansräkningen och därmed brutit mot givna regler.

Riksidrottsnämnden finner att föreningen har tagit upp spelartruppen till ett värde som var 1 955 000 kr för högt. Detta beroende på att man i RIN valt att värdera Örebro SK:s spelartrupp till det högsta av det bokförda värdet på en spelare och värdet på investeringen i denna spelare som gjorts av Örebro Spelarinvest AB. Dessa värden summeras sedan för att få värdet på hela spelartruppen som då blir 6 800 000 kr. Örebro SK hade tagit upp hela det bokförda värdet på spelartruppen (3 205 000) tillika hela investeringen som gjorts av bolaget (5 550 000) och får således ett värde på spelartruppen motsvarande 8 755 000 kr. Enligt RIN är detta värde 1 955 000 kr för högt.

Ytterligare en faktor som RIN påpekade var att föreningen inte har tagit upp någon upplupen skuld för fjärrvärme i kontrollbalansräkningen. En utredning visar att Sydkraft levererat fjärrvärme till Eyravallen (Örebro SK:s hemmaplan) under hösten 2003 och vintern 2004. Örebro SK har gjort gällande att det rått en oklarhet gällande huruvida föreningen eller kommunen skulle stå för kostnaderna för fjärrvärmen. Riksidrottsnämnden har inte fått möjlighet att genom en granskning av hyresavtalet mellan föreningen och kommunen eller av underlaget för betalningsuppgörelsen pröva, om föreningens underlåtenhet att reservera ett belopp som skuld för fjärrvärme i kontrollbalansräkningen var berättigad. Mot bakgrund av främst den träffade uppgörelsen mellan kommunen och Örebro SK anser dock Riksidrottsnämnden övervägande sannolikt att föreningen med iakttagande av god redovisningssed borde ha tagit upp en motsvarande post på kontrollbalansräkningens skuldsida.

Med hänsyn till ovanstående finner Riksidrottsnämnden att föreningen hade ett negativt eget kapital. Örebro SK uppfyllde således inte de ekonomiska kriterierna för elitlicens.

### 5.3.5 Intervju med Örebro SK

En intervju gjordes 2005-05-10, med Rose-Marie Frebran, ordförande i Örebro SK:s styrelse. Sammanställningen av denna intervju presenteras nedan.

#### *1. Hur värderar ni er spelartrupp i Balansräkningen? Gör ni på något annat sätt än det som anges i elitlicensens ekonomikriterier? (externt spelarbolag?)*

Örebro SK:s revisorer är av uppfattningen att man värderar spelartruppen i enlighet med elitlicensens ekonomikriterier. Revisorerna hade inte godkänt föreningens årsredovisning om man gjort på annat sätt, exempelvis på det sätt som Riksidrottsnämnden (RIN) förordar. Detta beror på att man i Örebro SK anser att det sätt som RIN förordar strider mot god redovisningssed, exempelvis gällande nedskrivningar. För att göra en nedskrivning måste man kunna påvisa att värdet har minskat, eftersom det inte är tillåtet att bygga upp dolda reserver.

Eftersom ingen av de i frågan dömande instanserna är att beakta som normbildande vad gäller god redovisningssed anser Örebro SK att man bör vända sig till Redovisningsrådet för att utröna begreppet god redovisningssed i det här specifika fallet.

Gällande externt spelarbolag har Örebro SK ett nära samarbete med Örebro Spelarinvest AB. Enligt föreningen har detta bolag inte köpt några spelare från Örebro SK utan har investerat i vad som är att beakta som framtida optioner. Örebro har alltså inte sålt några spelare eller delar av spelare till bolaget utan sålt en rätt till en andel (70 %) av en eventuell framtida vinst.



**2. Hur stor del av era redovisade tillgångar utgörs av spelartruppen? (i procent och SEK)**

Spelartruppen utgör cirka 10 % av Örebro SK:s totala tillgångar. I Örebro är man av uppfattningen att det är missvisande att prata om värde på spelartuppen. Detta beror på att det som visas i balansräkningen inte är ett riktigt värde på en spelare utan endast en möjlighet att periodisera kostnaden. Möjligheten att periodisera spelarkostnader kanske bara finns för 10 av 25 spelare och således visas inte ett rättvisande värde på hela spelartruppen.

**3. Återspeglar det bokförda värdet på ett bra sätt det verkliga värdet på er spelartrupp?**

Örebro SK anser att det bokförda värdet på intet sätt visar det verkliga värdet på spelartruppen. Se fråga 2. Värdet som syns i balansräkningen är alltför missvisande.

**4. Hade föreningens ekonomiska situation förbättrats om ett "bättre" sätt att redovisa värdet på spelarna fått användas? (givet att det finns ett bättre sätt, till exempel verkligt värde)**

Enligt Örebro SK hade föreningens ekonomiska situation förbättrats om ett "bättre" sätt att redovisa spelartruppens värde funnits. Dock anser man det vara svårt att få fram ett sådant värde då det i dagsläget inte finns någon tillfredsställande värderingsmodell för spelartruppen. Det är heller inte troligt att en sådan värderingsmodell kan tas fram.

Huruvida en alternativ värderingsmodell inneburit att Örebro SK klarat elitlicensens krav inför säsongen 2005 är omöjligt att bedöma. Klart är att utan de 5 500 000 kr från Örebro Spelarinvest AB hade föreningen inte haft någon möjlighet att klara dessa krav.

**5. Vilka problem har uppkommit i er förening på grund av elitlicensens regler gällande spelarvärdering?**

Problemet ligger inte i de kriterier som anges i elitlicensen utan snarare i det som inte anges i densamma, exempelvis frågor rörande hur externa spelarbolag skall hanteras. Om det varit praxis att göra på det vis som RIN förespråkar hade det inte uppstått problem. Örebro SK anser dock att det som RIN förespråkar strider mot god redovisningssed.

Den modell RIN använde vid värderingen av Örebro SK:s spelartrupp är utformad på så sätt att man för varje enskild spelare tar det högsta av det bokförda värdet eller det Spelarinvest AB investerat. Det högsta av dessa två värden för varje spelare summeras sedan för att på så sätt få fram värdet på hela spelartruppen. Örebro SK är övertygade att om man gjort på detta sätt från början hade man inte fått godkänt av Licensnämnden. Det vill säga att om man hade fördelat Örebro Spelarinvest AB:s investering enbart på de spelare som inte hade något bokfört värde, så hade nämnden troligen haft invändningar i alla fall.

Man anser att Svenska Fotbollsförbundet bör rådfråga Redovisningsrådet för att på så sätt utröna vad som är god redovisningssed i detta specifika fall och hur redovisning av spelarbolag ska genomföras.

**6. Anser ni att en annan värderingsmodell för spelartrupper varit bättre?  
I så fall hur hade en sådan modell fungerat?**

I Örebro SK anser man att det i dagsläget inte finns någon värderingsmodell för spelartrupper. Man har ej rätt att värdera spelare. Föreningen anser att det skulle vara mycket svårt att ha en i praktiken fungerande värderingsmodell för spelartrupper.

Det som Örebro anser av största vikt att se över är inte värdering av spelare då detta är svårt att genomföra utan hur externa spelarbolag samt transaktioner med dessa ska redovisas. Vidare anser man att det är av största vikt att gemensamma regler för samtliga elitföreningar rörande denna problematik tas fram.

Örebro är av uppfattningen att Svenska Fotbollsförbundet finns till för sina medlemmar (föreningarna) och bör därför fokusera på att ta fram ett tydligt regelverk för dessa.

**7. Bör de ekonomiska kriterierna i elitlicensen gällande spelarvärdering förändras?  
Om ja. Hur?**

Se tidigare frågor och svar.

Örebro anser att det bör göras en översyn av ekonomikriterierna i elitlicensen och vid behov göra en starkare koppling av dessa till befintliga redovisningsregler och normer. Man ska alltid vara tvungen att följa god redovisningssed och hur detta ska göras bör specificeras.

## 6. Analys

*Detta kapitel syftar till att analysera det empiriska material som insamlats för studien samt koppla samman detta till den teoretiska referensramen. En jämförelse kommer även att göras mellan svaren från de tre föreningarna. Analysen präglas av våra egna reflektioner samt bedömningar.*

### 6.1 Varför olika svar från föreningarna?

Då intervjuerna med respondenter från de tre valda föreningarna gjordes fick vi inte helt oväntat olika svar från föreningarna. Dessa svar kan med stor säkerhet sägas bero på den ekonomiska situationen som föreningen befinner sig i. Detta förklarar varför Malmö FF, med sin sunda och stabila ekonomi, inte hade så mycket att invända mot elitlicensen och varför en ekonomiskt ansträngd förening som Örebro SK hade flertalet invändningar. Detta samband bör dock inte vara att betrakta som fullständigt tillförlitligt då Örgryte IS, med en relativt ansträngd ekonomisk situation, på det stora hela var mycket nöjd med elitlicensen.

Det är här viktigt att påpeka att det som Örebro SK anser vara dåligt är inte de befintliga reglerna i sig, utan att det saknas regler. Man är överlag nöjda med de regler som finns men anser att dessa måste utökas. Att ingen av de andra föreningarna påpekade detta kan bero på att de inte hamnat i en situation där de behövt använda sig av de regler Örebro SK anser saknas. Malmö FF har, till följd av sin stabila ekonomi, inget behov att genomföra de åtgärder som Örebro SK gjort. Örgryte IS undersöker nu möjligheten att inleda ett samarbete med ett externt spelarbolag men är än så länge i begynnelsefasen av denna process.

Vi är av uppfattningen att om fler föreningar försätts i samma ekonomiska situation som Örebro SK, och har möjlighet att få in pengar från externa spelarbolag, kommer diskussionen kring värdering och redovisning av en förenings spelartrupp att blossa upp.

### 6.2 Elitlicensens ekonomikriterier

Vår uppsats syftar till att utröna hur väl ekonomikriterierna, gällande värdering och redovisning av spelartillgångar, i elitlicensen fungerar. För att kunna göra detta har vi valt att dels undersöka hur värderingen och redovisningen ska göras enligt reglerna i elitlicensen och dels hur det görs i praktiken, samt vad olika förfaranden får för konsekvenser. Vidare kommenterar vi huruvida de nu gällande reglerna är tillfredsställande och vilka eventuella förbättringar som skulle kunna göras.

### 6.2.1 Vilken effekt får en felaktig värdering av spelartillgångar?

Med felaktig menas här i huvudsak två saker. För det första om en förening gjort något felaktigt i den mening att de brutit mot gällande regler och för det andra om reglerna i sig leder till en felaktig värdering och redovisning. I kapitlet Teoretisk referensram redogörs för de regler som gäller angående redovisning av spelartillgångar i en förenings balansräkning.

Den första frågan, det vill säga vilken effekt ett fel som gjorts av föreningen får, kan vid en första anblick tros vara förenad med ett enkelt svar. Detta enkla svar hade så fall varit att om man inte gör som man ska så godkänns inte det man gjort och därmed beviljas föreningen inte elitlicens.

Vår empiristudie gällande Örebro SK har dock visat att detta enkla svar inte kan ges. Detta främst beroende på att ekonomikriterierna i elitlicensen inte är helt uttömmande. I fallet med Örebro SK var det hur ett externt spelarbolags investeringar skulle redovisas som var det största problemet. Det saknas i elitlicensen tydliga regler för hur detta ska göras och de olika dömande instanserna har alla kommit fram till olika svar på hur det ska göras. Vårt att påpeka här är att den lösning som Riksidrottsnämnden (RIN), som var högsta instans vid det tillfälle som avhandlas i uppsatsen, enligt Örebro SK troligen inte hade godkänts av Licensnämnden som var och är den första instansen. Vidare anser Örebro SK att RIN:s lösning inte är förenlig med god redovisningssed. Huruvida vi håller med om detta är en diskussion som återfinns senare i analysen.

Hur affärer med det externa spelarbolaget ska redovisas hänger i högsta grad ihop med Örebro SK:s värdering och redovisning av spelartruppen. Det är i spelartruppen bolaget investerat och det spelarvärde RIN förespråkar är baserat på både investeringen från bolaget och det bokförda värdet på spelarna.

I elitlicensens ekonomikriterier som redogörs för i kapitlet Teoretisk referensram saknas regler för hur affärer med externa spelarbolag ska redovisas. Det faktum att det saknas tydliga regler är troligen anledningen till att de olika instanserna som dömt i frågan alla nått olika slutsatser gällande hur redovisningen borde ha gjorts.

I och med ovan beskrivna problematik blir det svårt att se vilken effekt ett fel som begåtts hos en förening får. Frågan blir snarare om ett fel får någon reell effekt.

Utgår man från att det RIN beslutat är det rätta och att Örebro SK gjorde fel blir svaret på frågan att en rättande instans helt enkelt ändrar på felet, i det här fallet värdet på spelartruppen i balansräkningen. Sålunda får ett fel som gjorts hos föreningen inga direkta effekter. Det var inte på grund av att man i Örebro SK gjort fel som man inte lyckades uppfylla ekonomikriterierna i elitlicensen utan det var helt enkelt så att man inte uppfyllde de ställda kriterierna.

Med detta resonemang blir det inte några konsekvenser om en förening skulle göra fel utan det enda som påverkar huruvida elitlicens beviljas eller ej är föreningens

ekonomiska ställning. Ser man till det som hänt i Örebro SK:s fall har de fel som föreningen gjort rättats till av den dömande instansen som sedan gjort sin granskning. Man har alltså granskat siffrorna efter det att man rättat till dem.

Den andra frågan angående felaktig värdering och redovisning, det vill säga om reglerna i sig leder till felaktigheter blir också svår att besvara (i kapitlet Teoretisk referensram redogörs för hur reglerna är utformade). De föreningar vi pratat med har alla varit överens om att det värde på spelartruppen som återfinns i balansräkningen inte fullt ut återspeglar det riktiga värdet på spelartruppen. Men man är också överens om att ett annat sätt att värdera troligen inte hade fungerat i praktiken.

Det finns inga marknadspris att hitta gällande fotbollsspelare och en modell för att ta fram ett sådant värde hade enligt de föreningar vi pratat med inte gått att ta fram. Det är allt för många faktorer som påverkar ett försäljningspris. Verkligheten är helt enkelt i detta fall alltför komplex. Det säljs till exempel inte tillräckligt många "likadana" fotbollsspelare och det är fullt tänkbart att en förening inte begär samma pris för en spelare vid förhandlingar angående försäljning med olika föreningar. Ser man en möjlighet att sälja dyrt till en rik förening vill man givetvis ta till vara på denna möjlighet medan man om man är i behov av pengar och har möjlighet att sälja till en förening med mindre pengar att spendera kan tänkas ta ut ett lägre pris.

Vidare skulle man kunna hävda att det vore felaktigt att värdera spelare efter vad de i dagsläget skulle kunna säljas för i den ordinarie balansräkningen. Att i en fotbollsförening ha en balansräkning med spelare som värderas efter vad de i dagsläget kan tänkas säljas för motsägs av det faktum att föreningen antas fortleva och inte har för avsikt att sälja sina spelare. Den absoluta majoriteten av spelarna i de allsvenska föreningarna är där för att spela och inte för att säljas.

Att ta upp spelare till försäljningspris i balansräkningen stämmer heller inte överens med försiktighetsprincipen. Försäljningspriset på en spelare är som beskrivits ovan svårt att ta fram och försiktighetsprincipen talar emot användandet av värden som är osäkra. Enligt principen bör man alltid värdera lågt för att inte riskera att visa för höga värden. Att använda försäljningsvärdet vid den ordinarie balansräkningen går stick i stäv med försiktighetsprincipen och blir därmed inte att rekommendera.

Att försöka sig på att värdera spelare efter vilka inkomster de drar in till föreningen är enligt vår mening nästintill omöjligt och blir därför irrelevant att föra en vidare diskussion kring.

Med anledning av de resonemang som förts ovan anser vi att de regler som nu finns är tillfredställande gällande värdering och redovisning av en förenings spelartillgångar i den ordinarie balansräkningen.

### 6.3 Vad kan förbättras i elitlicensens ekonomikriterier?

De regler som nu finns i elitlicensens ekonomikriterier gällande redovisning av spelartillgångar i den ordinarie balansräkningen anser vi vara bra. Vi ser dock i huvudsak två andra områden i elitlicensens ekonomikriterier där förbättringar kan och bör göras. Dessa två områden är redovisning av transaktioner med externa spelarbolag samt upprättande av kontrollbalansräkningar.

#### 6.3.1 Externt spelarbolag

Det första område där vi ser problem är det när det tillkommer ett externt bolag som investerat i en förenings spelartrupp. I Örebro SK:s fall gjorde RIN bedömningen att föreningen inte fick ta upp det sammanlagda värdet på investeringen från Örebro Spelarinvest AB och värdet på spelare i balansräkningen som de var innan investeringen. Däremot fick man för varje spelare ta upp det högsta av antingen det som investerats i spelare eller det bokförda värdet på spelaren. Hade Örebro SK varit medvetet om att detta förfarande varit möjligt hade man inte haft problem med att klara sin elitlicens. Man hade då kunnat styra vilka spelare spelarbolaget skulle investera i. Spelarbolaget hade kunnat investera enbart i spelare som inte tidigare varit upptagna i balansräkningen och på så sätt hade föreningen enligt RIN haft ett positivt eget kapital. Detta förfarande är dock, enligt Örebro SK och deras revisorer, inte förenligt med god redovisningssed. På grund av detta valde Örebro SK att inte göra på detta vis. Vidare är man av uppfattningen att om man gjort som RIN förespråkar från början hade Licensnämnden haft synpunkter och troligen inte godkänt kontrollbalansräkningen. Detta är något som vi anser vara rimligt då ett förfarande likt det RIN förespråkar inte tar sin grund i elitlicensens ekonomikriterier, som redogjorts för i teoriavsnittet, utan enligt oss är att se som något nytt.

I och med detta synliggörs ett stort problem i elitlicensens ekonomikriterier. De är inte uttömmande. Det saknades tydliga regler för hur affärer med ett externt spelarbolag ska redovisas och detta leder, som redogjorts för ovan, till problem. Det är också intressant att konstatera att de tre olika instanser som dömt i den här frågan alla har kommit fram till olika lösningar. Den lösning som RIN förespråkar, att en förening får ta upp det högsta av det bokförda värdet eller det ett utomstående bolag investerat i en spelare, är enligt oss klart tveksamt. Detta förfarande borde rimligtvis leda till att föreningar i framtiden kan styra spelarbolags investeringar till spelare som återfinns till ett lågt värde i balansräkningen eller som inte återfinns alls i den. Att detta skulle vara mer korrekt ur redovisningssynpunkt är svårt att se. Att ge de spelare med lägst värde ett högre värde som ”grundregel” kan knappast anses leda till att man generellt sett närmar sig verkligheten. RIN:s lösning skulle som sagt leda till att spelare med låga bokförda värden får högre värden främst beroende på att de från början har låga värden och detta är självklart ingen bra bedömningsgrund. Enligt vår mening stämmer detta förfarande inte överens med god redovisningssed.

### 6.3.2 Kontrollbalansräkning

När det gäller en kontrollbalansräkning kan en värdering efter försäljningspris kunna sägas vara mer relevant än vad som är fallet vid en ordinarie balansräkning. I kontrollbalansräkningar tillåts i vanliga fall att försiktighetsprincipen till viss del frångås och att man använder sig mer av försäljningsvärden. Enligt elitlicensens ekonomikriterier är det dock inte tillåtet att göra så. Det anges i tilläggsupplysningarna till ekonomikriterierna att spelarvärdet i en kontrollbalansräkning inte får tas upp till annat än vad det får i en ordinarie balansräkning. Rimligheten i detta är något som diskuterats mycket, främst av experter som uttalat sig i Örebro SK:s sak vid deras överklaganden.

Vi anser det vara klart tveksamt att föreningar i en kontrollbalansräkning inte får skriva upp värdet på spelare. Men återigen kommer här problemet med att det är svårt att värdera hur mycket en försäljning skulle inbringa. Det verkar dock orealistiskt att en förenings ekonomi ska anses undermålig om föreningen har spelare som inte är upptagna i balansräkning men med högsta sannolikhet kan säljas om föreningen så önskar. Till exempel så finns Markus Rosenberg inte med i Malmö FF:s balansräkning men hade med stor säkerhet kunnat säljas nu om Malmö FF hade varit i behov av pengar.

Vi inser att en värdering av försäljningsvärdet på en spelare är mycket svårt att göra. Det är enligt oss troligt att reglerna gällande spelarvärdering i en kontrollbalansräkning är utformade på det sätt de är för att man ska slippa göra just dessa bedömningar.

Det finns dock som vi redogjort för tidigare i uppsatsen sätt att visa på värdet av en förenings humankapital utan att behöva värdera vad en spelare eventuellt hade kunnat säljas för. Enligt oss är det till viss del möjligt att implementera en modell likt den Gröjer och Johansson tagit fram för att i en fotbollsförenings kontrollbalansräkning bättre kunna visa på en spelartrupps verkliga värde.

#### 6.3.2.1 Gröjer och Johanssons modell

Samtliga föreningar som vi intervjuade delade uppfattningen att om det i praktiken skulle vara möjligt att genomföra en värdering av spelare på ett mer rättvisande sätt skulle detta vara att föredra. Föreningarna var dock även överens om att en sådan modell förmodligen inte skulle vara möjlig att tillämpa i praktiken, då det saknas förutsättningar för detta. Exempelvis saknas det marknadsvärde på fotbollspelare. Det finns dock andra tänkbara sätt att värdera spelartillgångar än efter försäljningspris.

I uppsatsen har Gröjer och Johanssons modell använts för att visa på att det tagits fram modeller för att på ett riktgare sätt värdera det för företagen så viktiga humankapitalet. Gröjer och Johansson hävdar att man med en utökning av tillgångssidan med tre poster, skuldsidan med tre poster samt påverkan på eget kapital med två poster skulle kunna visa ett mer riktigt värde på företagets totala tillgångar. Huruvida denna modell är tillämplig i praktiken är dock oklart.

Vad gäller fotbollsföreningarnas situation anser vi att denna modell till viss del skulle vara möjlig och önskvärd att använda. Det bör påpekas att denna modell måste vara strikt situationsanpassad för att fungera i praktiken. Man måste således anpassa Gröjer och Johanssons modell för att den ska passa in på fotbollens specifika situation. En sådan modell skulle då kunna vara möjlig att använda vid specialfall, exempelvis vid upprättanden av kontrollbalansräkningar. Att använda denna modell vid upprättandet av en kontrollbalansräkning skulle ytterligare möjliggöra för föreningar att försöka lokalisera dolda tillgångar.

I Örebro SK:s fall hade en sådan modell varit högst önskvärd då den hade hjälpt föreningen att sätta ett riktigare värde på sin spelartrupp. Huruvida detta värde varit tillräckligt högt för att Örebro SK skulle beviljas elitlicens är inget vi kan uttala oss om. Det står dock klart att Örebro SK hade fått en rimligare chans att tillgodogöra sig samtliga dolda tillgångar i föreningen.

Främst gäller det spelare som kommer från de egna leden, således spelare som är egna produkter. Dessa spelare får i dagsläget inte tas upp som tillgångar varför en förenings totala tillgångar i balansräkningen bör vara att beakta som undervärderade, främst i de fall som en förenings spelartrupp till större del består av egna produkter.

Gällande egna produkter anser vi att man skulle kunna använda sig av den post som Gröjer och Johansson benämner ”*Arbetsfordran*”, där man tar upp ett helt års lönesumma för en spelare som en tillgång och balanserar detta genom att ta upp samma belopp på skuldsidan som en kortfristig skuld. Detta skulle således innebära att de egna produkterna får ett värde, motsvarande den aktuella spelarens årslön, inför varje bokslut och detta torde leda till att man når närmare ett riktigt värde på den totala spelartruppen. Till följd av detta blir balansomslutningen större. Det egna kapitalet skulle dock inte påverkas då tillgången balanseras med samma belopp på skuldsidan. Att använda sig av denna post är således att beakta som en strävan efter att få ett mer rättvisande värde på en förenings totala tillgångar och inte för att på något sätt öka det egna kapitalet.

Vidare finns det en möjlighet att man i redovisningen av spelartruppen i en kontrollbalansräkning skulle kunna använda sig av det Gröjer och Johansson benämner som ”*Rekryteringskapital*”. Här är det dock av störst vikt att man först specificerar vad som menas med rekrytering. Vem som rekryteras, varifrån denne rekryteras samt när rekryteringen sker är faktorer som måste definieras.

En tänkbar lösning skulle kunna vara att en spelare anses vara rekryterad när denne får en plats i A-truppen, även om spelaren kommer från de egna leden. På detta sätt skulle man likna en spelare från de egna leden som kommer in i A-truppen vid externa spelarinköp och bruka samma redovisningsmetoder som vid en sådan affär. Vidare skulle man i enlighet med Gröjer och Johansson endast tillgångsföra spelare som förväntas vara i föreningen tre år eller längre. I fotbollsföreningarnas situation anser vi dock att denna tidsrymd bör diskuteras då kontrakt som löper på mindre än tre år är vanliga.



Då denna post kommer att påverka det egna kapitalet anser vi det av största intresse för fotbollsföreningarna i Sverige att på något sätt införa sådana möjligheter. Detta då det egna kapitalet är helt avgörande för huruvida en förening beviljas elitlicens eller inte. En sådan åtgärd skulle således kunna få som effekt att ett negativt eget kapital, vilket innebär tvångsnedflyttning, skulle kunna vändas till ett positivt eget kapital med fortsatt elitlicens som följd.

Ett problem med denna post blir att definiera ordet rekryteringskostnad, vilken ska ligga till grund för framtida avskrivningar. En tänkbar lösning skulle vara att A-laget betalar en viss summa pengar till ungdomsverksamheten och räknar detta som en rekryteringskostnad för att på så sätt ”sätta ett värde” på spelaren och transaktionen. Den summa som skulle betalas skulle troligen vara av begränsad karaktär men ändå vara ett steg i riktningen att på något sätt sätta ett värde på samtliga spelare i truppen. I realiteten kommer dock pengarna att vara kvar inom föreningen. Här uppstår också problematiken att definiera vad som ska vara att beakta som de egna leden. Huruvida det endast innebär ungdomslag eller även ska innefatta ”farmorlag” (föreningar med nära samarbete med en förening i en högre division) etcetera är något som måste definieras. Spelaren som anskaffats från de egna leden ska skrivas av under den förväntade tid som spelaren uppskattas finnas i föreningen, exempelvis baserat på kontraktstid.

I teorin fungerar modellen med rekryteringskapital bra. I praktiken skulle det dock vara svårare och det främsta problemet skulle som ovan nämnts vara att definiera en rekryteringskostnad samt att specificera denna då pengarna de facto aldrig lämnar föreningen.

Ytterligare ett problem som uppstår blir att matcha redovisningen av externa spelarinköp med redovisningen av egna produkter. Det skulle här krävas ett utförligt regelverk om vad som är tillåtet och hur sådana affärer ska behandlas. Vi anser det dock vara önskvärt att utforma ett sådant regelverk för att möjliggöra för föreningarna att visa ett värde på de totala tillgångarna som stämmer mer överens med den verkliga situationen.

Att som Gröjer och Johansson specificera posten ”*Utbildningskapital*” inom fotbollsföreningarnas ekonomi anser vi vara en omöjlighet. Gröjer och Johansson säger att det uppstår problem då man ska särskilja utbildning från den ordinarie verksamheten. I fotbollsföreningarnas fall bör träning vara att beakta som den utbildning som finns och denna torde på intet sätt vara möjlig att särskilja från den ordinarie verksamheten då den utgör en mycket integrerad del i densamma. Gällande fotbollsföreningar bör den ordinarie verksamheten i princip vara att beakta som utbildning och vice versa.

## **6.4 Sammanfattning analys**

Trots att de föreningar vi pratat med är överens om att värdet på deras spelartrupp inte visas på ett perfekt sätt i balansräkningen anser vi, liksom dem, att det inte finns något bättre sätt att värdera och redovisa spelartillgångar i den ordinarie balansräkningen.

När det gäller kontrollbalansräkningar anser vi dock att det skulle vara möjligt att till viss del implementera en modell för att på ett bättre sätt visa en föreningens spelartillgångar. Anledningen till att vi inte ser samma möjlighet vid den ordinarie balansräkningen är främst att kraven på försiktighet är större i en sådan. Vidare är behovet av att visa tillgångarnas riktiga värde högre vid upprättandet av en kontrollbalansräkning.

Vidare anser vi att ekonomikriterierna i elitlicensen bör utökas med tydliga regler för hur affärer med externa spelarbolag ska genomföras.

## 7. Slutsats

*Det avslutande kapitlet syftar till att överskådligt presentera de slutsatser som vi dragit av studien samt att besvara frågeställningen. Slutsatserna präglas av våra egna tankar och reflektioner. Diskussionen kretsar främst kring det vi anser behöver förbättras i elitlicensen och dess kriterier. Vidare presenteras förslag till fortsatta studier inom ämnesområdet.*

### **7.1 Hur väl fungerar elitlicensens ekonomikriterier gällande värdering och redovisning av spelartillgångar?**

Vår uppsats har visat att de svenska elitfotbollsföreningarna, i och med införandet av elitlicensen 2002, numera har hårdare krav på sin ekonomi. Detta är något som visat sig innebära problem för vissa föreningar, med Örebro SK som tydligast exempel. Örebro SK tvångsdegraderades från Allsvenskan till Superettan på grund av undermålig ekonomi. Det bör påpekas att samtliga föreningar som vi har varit i kontakt med anser att elitlicensen är bra för svensk fotboll och att den bör finnas kvar. Detta ansåg även Örebro SK trots degraderingen. Vi kan därmed dra slutsatsen att elitlicensen i sig är bra och har kommit för att stanna.

De regler som återfinns i elitlicensen rörande hur värdering och redovisning av spelartillgångar ska gå till har i sig inte visat sig vara problematiska. Det som visat sig vara mest problematiskt är att elitlicensens kriterier inte är tillräckligt omfattande, och detta har lett till komplikationer. Främst är det hur transaktioner med externa spelarbolag skall genomföras och redovisas som har gett upphov till problem. Således är det inom de områden som tydliga regler saknas det uppstår problem.

De beslut som fattats av de olika instanserna visar även de på att det hade behövts tydligare regler i elitlicensens ekonomikriterier. Alla de dömande instanserna kom fram till olika svar på frågan angående hur Örebro SK:s affärer med det externa spelarbolaget skulle ha redovisats. Hade det funnits tydliga regler hade det som hände Örebro SK troligen kunnat undvikas. Vi anser det vara troligt att det i framtiden kommer att bli än vanligare med externa spelarbolag och att det därför är nödvändigt att utöka ekonomikriterierna i elitlicensen med tydliga regler angående detta.

Vidare anser vi att det beslut som Riksidrottsnämnden (RIN) fattade i frågan angående Örebro SK:s spelartruppsvärdering är klart tveksamt. Som vi påpekat i analysen är det oklart huruvida RIN:s lösning är förenlig med god redovisningssed. Vårt att påpeka är också att denna lösning eventuellt inte hade godkänts av licensnämnden om Örebro SK föreslagit den. Vi anser det inte vara troligt att man i framtiden kan använda sig av RIN:s beslut som praxis då den lösning de presenterar har för många brister. Dessa brister

redogörs för i vår analys. Således blir det än tydligare att reglerna i elitlicensen bör utökas och på ett tydligt sätt även omfatta affärer med externa spelarbolag.

## **7.2 Finns det möjligheter att förbättra ekonomikriterierna i elitlicensen gällande värdering och redovisningen av spelartillgångar?**

Som beskrivits tidigare i uppsatsen är det problematiken rörande redovisning av transaktioner med externa spelarbolag som är den mest akuta frågan att lösa. Då sådana bolag får en allt större betydelse för föreningarna måste elitlicensens ekonomikriterier utökas med tydliga regler rörande sådana transaktioner.

Som det är nu hänvisar elitlicensen till god redovisningssed där information i ekonomikriterierna saknas, men beslut från dömande instanser kan enligt oss, tillika flera revisorer, inte vara att beakta som enhetliga med god redovisningssed. Ett sätt att utvärdera hur nya regler bäst utformas kan vara att Svenska Fotbollförbundet rådfrågar Bokföringsnämnden om hur man bäst uppnår god redovisningssed i frågan. Örebro SK föreslog att man skulle rådfråga Redovisningsrådet men i anvisningarna till ekonomikriterierna i elitlicens punkt 8.2 står att läsa att föreningarna har att följa Bokföringsnämndens råd och rekommendationer. Därför tror vi att det är bättre att rådfråga Bokföringsnämnden snarare än Redovisningsrådet.

Vidare anser vi det vara önskvärt att ge föreningar möjligheten att i en kontrollbalansräkning visa ett värde på spelartruppen som bättre avspeglar spelarnas värde för föreningen. Att tillåta föreningar att använda en alternativ värderingsmodell, likt Gröjer och Johansson, vid upprättandet av kontrollbalansräkningar anser vi rimligt då man i övrigt tillåts släppa något på försiktighetsprincipen vid upprättande av kontrollbalansräkningar.

I en kontrollbalansräkning är det i dagsläget tillåtet att om möjligt värdera upp samtliga tillgångar, förutom spelartrupperna. Vi anser detta vara ytterst tveksamt då spelartrupperna utgör en viktig grund för en förenings existens. Fallet Malmö FF och Markus Rosenberg i analysen av elitlicensen beskriver denna problematik på ett tydligt sätt.

Det bör påpekas att för att en värderingsmodell av denna typ ska få genomslagskraft i praktiken måste den vara tydligt reglerad och utformad så att samtliga föreningar utgår från samma premisser. Vidare måste modellen vara strikt situationsanpassad efter fotbollens specifika situation. Det är enligt oss inte möjligt att implementera Gröjer och Johansson modell utan att anpassa den efter givna förutsättningar.

Utan strikt reglering finns det stora risker att föreningarna gör enskilda bedömningar om vad som är att beakta som rätt och detta i sin tur skulle leda till en allt för bedömningsbaserad redovisning. En alternativ värderingsmodell är förknippad med stor problematik och bör, för att fungera i praktiken, vara begränsad samt tydligt reglerad. Vi

anser att en sådan modell dock bör få användas vid specialfall, som vid upprättandet av en kontrollbalansräkning. Detta för att om möjligt hjälpa en förening, som har de ekonomiska resurser som krävs för att kunna fortleva, att undvika en tvångsdegradering.

Man kan också ha synpunkter på det faktum att då fall, likt Örebro SK:s, ska avgöras saknas en tydlig uppdelning mellan de som agerar åklagare och de som dömer. Det är den beslutsfattande instansen som kritiserar de val som en förening gjort och som sedan också dömer i frågan. I det material som finns att tillgå kring Örebro SK:s ärende kan man i många fall utläsa att den instans som ska döma även på ett tydligt sätt agerar åklagare. Den dömande instansen både påpekar fel och dömer i frågan. Detta kan ses som något tveksamt och hade inte varit acceptabelt i till exempel brottsmål.

Vi anser här att det hade varit fördelaktigt att införa ett system som tydligare delar upp rollerna i en förhandling angående en förenings ekonomiska ställning. Vi hade gärna sett att man hade utsedda åklagare och försvarare som arbetade gentemot en beslutsfattande nämnd i form av neutrala experter. Detta istället för att som nu i princip tillåta att domaren och åklagaren inte går att särskilja.

### **7.3 Sammanfattning av slutsats**

Att elitlicensen infördes anser vi, likt de föreningar vi samtalat med, var bra för svensk fotboll. Vår uppsats visar dock att det i ekonomikriterierna i elitlicensen, som de är utformade i dagsläget, finns brister.

Efter uppsatsens genomförande står det klart att elitlicensens ekonomikriterier angående värdering och redovisning av spelartillgångar måste utökas. Tydliga regler gällande transaktioner med externa spelarbolag är av stor vikt att utforma då denna typ av bolag blir av allt större vikt för de allsvenska föreningarna. Om inte ett sådant regelverk utformas finns det en stor risk att fler fall av Örebro SK:s karaktär uppstår, vilket i sig underminerar svensk fotbolls anseende och rykte.

Vad gäller införandet av en alternativ värderingsmodell för spelartillgångar, likt Gröjer och Johanssons, anser vi att en sådan bör utformas för användning vid upprättandet av kontrollbalansräkningar. Vi anser inte att det finns någon särskild anledning som styrker att spelartillgångar ska vara den enda tillgång som inte får uppvärderas i ett sådant specialfall.

Att använda sig av just Gröjer & Johanssons modell för att uppnå detta är enligt oss inget måste men en möjlighet. Att använda alternativa modeller eller skapa en helt ny modell är fullt tänkbart. Slutsatsen vi drar är att någon modell bör kunna användas och detta har vi visat genom att exemplifiera med Gröjer & Johansson.

### **7.4 Förslag till vidare studier**

Vi anser efter genomförandet av denna uppsats att det skulle vara av intresse att göra en mer djuplodande studie kring vilka redovisningsregler som bör gälla vid affärer med externa spelarbolag. En jämförelse med övriga "Fotbolls-Europa" samt vilka värderings- samt redovisningsprinciper som gäller där skulle också vara intressant att studera. Vidare skulle en studie kring hur en värderingsmodell anpassad för kontrollbalansräkningar skulle kunna vara utformad vara av intresse.

## Källförteckning

### Litteratur:

- Brockington, R, (1996), *Accounting for Intangible Assets – A New Perspective on the True and Fair View*, Addison-Wesley Publishing Company, Wokingham, England
- Dahlin, L, Jönsson, T & Lundén, B, (2001), *Bokslut och årsredovisning*, Media Print, Uddevalla
- Edvinsson, L & Malone, M, (1997), *Det intellektuella kapitalet*, Liber, Malmö
- Ejvegård, R, (1996), *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund
- Falkman, P, (2001), *Externredovisningen grunder*, Studentlitteratur, Lund
- FARs Samlingsvolym 2005 del 1, (2005), FARs förlag, Stockholm
- Gröjer, J-E & Johansson, U, (1998), *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*, Arbetskyddarnämnden, Stockholm
- Gröjer, J-E, (1997), *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund
- Lundahl, U & Skärvad, P H, (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund
- Lönnqvist, R, (2005), *Årsredovisning i koncerner*, Studentlitteratur, Lund
- Smith, D, (2000), *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund
- Svenska Fotbollsförbundet, (2003), *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier*
- Thiétart Raymond-Alain et al., 2001, *Doing Management Research*, SAGE Publications, London

## Uppsatser:

- Bergquist, J & Fahlgren, J, (2003), *Värdering och redovisning av humankapital – En kvalitativ studie av svenska elitidrottsföreningar*, Företagsekonomiska institutionen, Luleå
- Lindström, J, Merum, S & Sundqvist, G, (2004), *Var gömmer de allsvenska klubbarna sina spelare? – en studie av allsvenska fotbollsklubbarnas redovisning*, Företagsekonomiska institutionen, Luleå

## Internet:

- <http://www.corren.se//archive/2005/3/2/i2kp038lhfvpp13.xml?category1=1096984640-16&> (2005-04-12)
- [http://europa.eu.int/comm/sport/sport-and/markt/bosman/b\\_bosman\\_sv.html](http://europa.eu.int/comm/sport/sport-and/markt/bosman/b_bosman_sv.html) (2005-04-21)
- <http://www.mff.se> (2005-04-01)
- <http://na.se/artikel.asp?intId=863882> (2005-05-13)
- <http://www.ois.se> (2005-04-02)
- <http://www.orebro-sk.se> (2005-04-02)
- <http://www.svenskfotboll.se/files/{CFF25CB3-5F88-4471-B754-F88CF0989D37}.pdf> (2005-04-05)
- <http://www.rf.se/t2.aspx?p=13288&x=1&a=154320> (2005-04-05)
- <http://www.svenskelitfotboll.se/elitlicens.htm> (2005-04-01)
- <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=139098> (2005-04-12)
- <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=154581> (2005-04-09)
- <http://www.svenskfotboll.se/t2.asp?p=76785&x=1&a=139096> (2005-04-08)
- <http://www.svenskfotboll.se/files/%7B773377CF-4F4C-47ED-87C1-5E34F624A075%7D.pdf> (2005-04-12)



- <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=154346> (2005-04-09)
- <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=143781> (2005-04-13)
- <http://www.svenskfotboll.se/t1.aspx?p=7141&x=1&a=159361> (2005-04-09)
- <http://svt.se/svt/jsp/Crosslink.jsp?d=21425&a=371926> (2005-04-20)

### **Intervjuer:**

- Jan-Ove Kindvall, **Malmö FF**, administrativt ansvarig, 2005-05-02, 15 min (telefon)
- Jukka Ikäläinen, **Örgryte IS**, administrativt ansvarig, 2005-05-09, 40 min (personlig)
- Rose-Marie Frebran, **Örebro SK**, styrelseordförande, 2005-05-10, 30 min (telefon)

## Bilaga 1.

### Ordlista

#### Appellationsnämnden

Appellationsnämnden är den instans som behandlar överklaganden som görs mot *Elitlicensnämndens* (se nedan) beslut gällande om elitlicens ska beviljas en förening.

#### Bosman

Bosman-domen grundar sig i att fotbollsspelaren Jean-Marc Bosman 1990 stoppades av sin dåvarande förening från att gå till en annan förening trots att hans kontrakt gått ut. Bosman stämde sin förening i enlighet med EU:s bestämmelser om att arbetskraft ska få röra sig fritt inom Europa. 1995 dömde Europadomstolen till Bosmans fördel. Domen innebär att EU inte godtar övergångssummor för spelare utan kontrakt. Den reella effekten blir att föreningar inte kan tjäna pengar på spelare vars kontrakt gått ut. Istället är det spelarna själva som tjänar stora pengar i och med att de erbjuds "signing-fees" (en bonus om de tecknar kontrakt med en aktuell förening). Bosman-domen har också lett till att spelare med kort tid kvar på sina kontrakt säljs till låga priser då detta är den enda möjligheten för föreningarna att tjäna några pengar överhuvudtaget. Ett "Bosman-fall" kan inte tillgångsföras av en förening då utgift till annan förening för spelaren saknas.

#### Bevakningslistan (se sida 17 för figur)

Om en förening fått sin *handlingsplan* (se nedan) godkänd sätts man på bevakningslistan. Bevakningslistan innebär att den aktuella föreningen bevakas extra noga av *Elitlicensnämnden* (se nedan). Om en förening sätts på bevakningslistan år 1 innebär detta att man år 2 måste upprätta en *kontrollbalansräkning* (se nedan) direkt och får ej möjlighet att upprätta en ny handlingsplan.

#### Egna produkter

Egna produkter benämns spelare som kommer till ett lags A-trupp direkt från de egna leden, exempelvis från föreningens ungdomsverksamhet. Sådana spelare blir inte möjliga att tillgångsföra då utgift saknas. Dessa spelare anses komma "gratis" till föreningen.

#### Elitlicensnämnden (LicN)

Elitlicensnämnden är den instans som har till uppgift att granska att föreningar följer de kriterier som presenteras i elitlicensen. Elitlicensnämnden tar beslut om föreningar, i fall av negativt eget kapital, måste upprätta en *handlingsplan* (se nedan) och en eventuell *kontrollbalansräkning* (se nedan).

## Externa spelarbolag

Ett extern spelarbolag är ett företag kopplat till en förening med huvudsyfte att bidra ekonomiskt vid externa spelarförvärv. Externa spelarbolag består oftast av människor med nära anknytning till en förening och inte av människor som vill tjäna snabba pengar. Detta då spelare köps till föreningar för att spela fotboll snarare än att säljas och ge avkastning.

## Handlingsplan (se sida 17 för figur)

Om en förening vid bokslutet visar ett negativt eget kapital är den första åtgärden att upprätta en handlingsplan för *Elitlicensnämnden* (se ovan) att bedöma. Denna handlingsplan ska visa på hur en förening på ett realistiskt sätt ska vända sitt negativa egna kapital till positivt. Om Elitlicensnämnden godkänner handlingsplanen sätts föreningen på den så kallade *bevakningslistan* (se ovan). Om handlingsplanen underkänns ska föreningen upprätta en *kontrollbalansräkning* (se nedan).

## Kontrollbalansräkning (se sida 17 för figur)

Syftet med en kontrollbalansräkning är att utröna en förenings ekonomiska ställning. Här medges en mindre konsekvent tillämpning av försiktighetsprincipen. Utgångspunkten för en kontrollbalansräkning är den ordinarie balansräkningen som justeras för att i större utsträckning baseras på försäljningsvärden. Ordinarie tillgångar och skulder genomgås för att se om där finns tillgångar som kan åsättas ett högre värde eller skulder som kan åsättas ett lägre. Således kan eventuella justeringar som görs förbättra föreningens ställning i förhållande till den ordinarie balansräkningen. Externa spelarförvärv är ett undantag från detta och får inte uppvärderas.

Om kontrollbalansräkningen godkänns beviljas föreningen elitlicens och placeras på *bevakningslistan* (se ovan). Om kontrollbalansräkningen underkänns innebär det tvångsdegradering en division för föreningen.

## Riksidrottsförbundet (RIN)

Riksidrottsförbundet är den instans som fattar slutgiltigt beslut om *Appellationsnämndens* (se ovan) beslut skulle överklagas. Riksidrottsnämndens beslut kan ej överklagas.