



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Internt upparbetade elitfotbollsspelare

En tillgång eller kostnad?

Magisteruppsats i externredovisning

Datum: 2012-05-30 **Författare:** Arvid Andersson, Mattias Jonsson

Handledare: Kristina Jonäll

Förord

Vi vill passa på att tacka de som har hjälpt oss med att färdigställa denna uppsats.

Ett stort tack till vår handledare Kristina Jonäll och våra opponenter som via sina synpunkter och konstruktiva kritik väglett oss i rätt riktning.

Slutligen vill också tacka alla respondenter som varit med i studien.

Tack!

Arvid Andersson

Mattias Jonsson

Sammanfattning

Titel: Internt upparbetade elitfotbollsspelare – En tillgång eller kostnad?

Magisteruppsats i externredovisning

Datum: 2012-05-30 **Författare:** Arvid Andersson, Mattias Jonsson

Handledare: Kristina Jonäll

Bakgrund och problemdiskussion: De senaste decennierna har andelen kunskapsföretag ökat i samhället. Det är personalstyrkan som, via sina kunskaper och färdigheter, är en grundförutsättning för att företaget ska kunna generera intäkter, vilket också är fallet för fotbollsklubbar. SvFF införde 2001 en elitlicens med krav på svenska elitfotbollsklubbars ekonomi. I denna elitlicens tilläts klubbarna att aktivera externa spelarförvärv som immateriella tillgångar i balansräkningen. Vi anser att även de internt upparbetade tillgångarna borde aktiveras enligt rekommendationerna i RR 15.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka hur det vore möjligt för svenska elitfotbollsklubbar att aktivera internt upparbetade spelare i balansräkningen, och att åskådliggöra andra eventuella förändringsområden.

Metod: Studiens empiri bygger på primärdata som insamlats genom strategiskt utvalda intervjuobjekt. Vi har intervjuat ekonomichefer och revisorer på följande tre klubbar: IFK Göteborg, IF Elfsborg och Gais. Vi har även intervjuat representant på SFS.

Slutsatser: Studien visar att klubbarna och dess revisorer i allmänhet är nöjda med dagens regelverk då det är enkelt, ger struktur åt klubbarna och beaktar försiktighetsprincipen. Om fler klubbar i framtiden börsnoteras anses dock en förändring av regelverket vara nödvändig. Dagens hantering av sign-on fee anses idag påverka jämförbarheten mellan klubbarna negativt. En aktivering och periodisering av denna sign-on fee anses i framtiden vara rimlig och tillförlitlig. Kriterierna i RR 15 anses kunna uppfyllas i framtiden med hjälp av vissa justeringar.

Förkortningar

| | |
|------|---|
| FIFA | Fédération Internationale de Football Association |
| IAS | International Accounting Standard |
| IASB | International Accounting Standard Board |
| IFRS | International Financial Reporting Standard |
| RB | SvFF:s Representationsbestämmelser |
| RR | Redovisningsrådets rekommendation |
| SFS | Svenska Fotbolls Spelare (fackförening) |
| SvFF | Svenska Fotbollsförbundet |
| UEFA | The Union of European Football Association |
| ÅRL | Årsredovisningslagen |

| | |
|------------------------|--|
| Flersektionsförening – | Flertalet lag som alla lyder under en och samma förening. Tex Djurgårdens IF med lag och verksamhet inom fotboll, hockey, bandy och boxning etc. |
|------------------------|--|

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|---|---------------|
| FÖRORD | I |
| SAMMANFATTNING | II |
| FÖRKORTNINGAR | III |
| 1 INLEDNING | - 1 - |
| 1.1 BAKGRUND | - 1 - |
| 1.2 PROBLEMDISKUSSION | - 2 - |
| 1.3 FRÅGESTÄLLNING | - 3 - |
| 1.4 SYFTE | - 3 - |
| 2 METOD | - 4 - |
| 2.1 TILLÄMPADE REGELVERK | - 4 - |
| 2.2 TEORIUNDERLAG | - 4 - |
| 2.3 DATAINSAMLING | - 4 - |
| 2.3.1 INTERVJUER OCH INTERVJUMALL | - 5 - |
| 2.4 METOD FÖR ANALYS | - 6 - |
| 2.5 UPPSATSENS KVALITET | - 6 - |
| 2.5.1 Validitet | - 6 - |
| 2.5.2 Reliabilitet | - 6 - |
| 3 TEORETISK REFERENSRAM | - 7 - |
| 3.1 FOTBOLLENS ORGANISATION | - 7 - |
| 3.2 IMMATERIELLA TILLGÅNGAR | - 9 - |
| 3.2.1 FÖRETAGENS REDOVISNING AV HUMANKAPITAL | - 9 - |
| 3.2.2 FÖRETAGENS VÄRDERING AV HUMANKAPITAL | - 10 - |
| 3.2.3 RR 15 – REDOVISNINGSMÄSSIG VÄRDERING AV HUMANKAPITAL | - 11 - |
| 3.2.3.1 Framtida ekonomiska fördelar | - 12 - |
| 3.2.3.2 Anskaffningsvärde för internt upparbetade tillgångar | - 12 - |
| 3.2.3.3 Kontroll | - 13 - |
| 3.3 SVFF:S ANVISNINGAR TILL ELITLICENSENS EKONOMIKRITERIER | - 13 - |
| 3.3.1. EGEN UNGDOMSVERKSAMHET | - 14 - |
| 3.3.2 SIGN-ON FEE | - 15 - |
| 3.4 SVFF:S REPRESENTATIONSBESTÄMMELSER (RB) | - 15 - |
| 3.4.1 TRÄNINGS- OCH UTBILDNINGSSÄTTNING SAMT SOLIDARITETSERSÄTTNING | - 15 - |
| 3.4.1.1 Tränings- och utbildningsersättning | - 15 - |
| 3.4.1.2 Solidaritetsersättning | - 16 - |
| 3.5 BOSMANDOMEN | - 17 - |
| 4 EMPIRI | - 18 - |
| 4.1 LENA MATTSSON, EKONOMICHEF, IFK GÖTEBORG | - 18 - |
| 4.2 CAMILLA LARSSON, EKONOMICHEF, IF ELFSBORG | - 19 - |
| 4.3 PER-ÅKE SANDSTRÖM, EKONOMICHEF, GAIS | - 20 - |
| 4.4 BERTH HILMERSSON, REVISOR TILL IFK GÖTEBORG | - 21 - |
| 4.5 ANDERS WILLFORSS, REVISOR TILL IF ELFSBORG | - 22 - |

| | |
|--|---------------|
| 4.6 GUNNAR ANDERSSON, REVISOR TILL GAIS | - 22 - |
| 4.7 MAGNUS ERLINGMARK, REPRESENTANT FÖR SFS (SVENSKA FOTBOLLS SPELARE) | - 23 - |
| 5 ANALYS | - 25 - |
| 5.1 HUR VÄL FUNGERAR SVFF:S REGELVERK IDAG ENLIGT SAKKUNNIGA REVISORER OCH EKONOMER? | - 25 - |
| 5.1.1 DELANALYS | - 28 - |
| 5.2 HUR VÄRDERAR KLUBBARNAS SITT HUMANKAPITAL? | - 29 - |
| 5.2.1 DELANALYS | - 30 - |
| 5.3 VAD KRÄVS FÖR EN AKTIVERING AV DE INTERNT UPPBYGGDA SPELARNAS? | - 31 - |
| 5.3.1 KOMMER DE INTERNT UPPARBETADE SPELARNAS SANNOLIKT ATT GENERERA FRAMTIDA EKONOMISKA FÖRDELAR FÖR KLUBBEN? | - 32 - |
| 5.3.2 KAN EN INTERNT UPPARBETAD SPELARES ANSKAFFNINGSVÄRDE BERÄKNAS PÅ ETT TILLFÖRLITLIGT SÄTT? | - 32 - |
| 5.3.3 HAR KLUBBARNAS KONTROLL ÖVER DE INTERNT UPPARBETADE SPELARNAS? | - 34 - |
| 5.3.4 DELANALYS | - 35 - |
| 6 SLUTSATS | - 37 - |
| 7 SLUTDISKUSSION | - 38 - |
| 7.1 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING | - 39 - |
| REFERENSER | - 40 - |
| BILAGA 1 - TRÄNING- OCH UTBILDNINGERSÄTTNING | - 43 - |
| BILAGA 2 – SOLIDARITETSERSÄTTNING | - 43 - |
| BILAGA 3 - MAILKONTAKT | - 44 - |
| BILAGA 4 - FRÅGEFORMULÄR | - 47 - |

1 Inledning

I detta inledande kapitel kommer vi gå igenom uppsatsens bakgrund, problemdiskussion och problemformuleringar och slutligen dess syfte.

1.1 Bakgrund

De senaste decennierna har andelen kunskapsföretag i samhället ökat. Det som kännetecknar ett kunskapsföretag är den höga betydelsen av dess humankapital. Det är personalstyrkan som, via sina kunskaper och färdigheter, är en grundförutsättning för att företaget ska kunna generera intäkter. Detta är också fallet för fotbollsklubbar (Johansson, 2003).

Humankapitalet har aldrig redovisats som tillgång i balansräkningen då det ej uppfyller kravet på kontroll av företaget. Detta har varit standard i hela redovisningsverige. År 2001 införde dock Svenska Fotbollsförbundet, SvFF, en "Elitlicens" med ekonomikriterier som klubbarna var tvungna att uppfylla för att få vara med i Allsvenskan. Elitlicensen är idag också applicerat i Superettan och Damallsvenskan. Licensen innebär bland annat att klubbarna är tvungna att uppvisa ett positivt eget kapital i bokslutet och att klubben skall ha minst en godkänd revisor. Om kraven ej uppfylls väntas tvångsnedflyttning, vilket bl a aktualiserades för Örebro SK efter 2005:s års säsong då de ej uppfyllt kravet på ett positivt eget kapital.

Carlsson (2005) menar att orsaken till licensens uppkomst var att man ville främja en sund ekonomi i fotbollssverige. SvFF refererar också till att man ville stävja risken för dålig klubbekonomi och säkerställa fotbollsvärldens trovärdighet, på uppdrag av UEFA.

Elitlicensen stadgar att alla klubbar skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi, iaktta god redovisningssed och följa de lagar, regler och rekommendationer som finns inom redovisningsområdet. Klubbarna får ej redovisa enligt K2/K3-regelverken. Elitlicensens stadgar också att dess regler alltid har företräde framför andra redovisningsråd och -rekommendationer. Den innefattar också anvisningar om att värdering och aktivering av externt värvade spelare får inkluderas i balansräkningen, vilket är unikt ur svensk redovisningssynpunkt. Spelarna blir då kategoriserade som immateriella tillgångar och får anskaffningsvärdet beräknat via det enligt avtalet kända transferbeloppet samt tränings-, solidaritets- och eventuell tilläggsersättning. Angiven avskrivningsmetod är linjär med samma tidsram som kontraktstiden.

I och med angivna kriterier för aktivering kan därmed inte internt upparbetade spelare redovisas som immateriella tillgångar. I och med att redovisningen av spelare regleras centralt, av SvFF, och är branschpraxis ses det därmed som god redovisningssed för svenska elitfotbollsklubbar att redovisa på detta sätt.

Bland de redovisningsråd och -rekommendationer som finns för immateriella tillgångar i Sverige är RR 15 den väsentligaste. Enligt den skall företag redovisa immateriella tillgångar som är externt och internt förvärvade om de uppfyller rekvisiten för tillgångsklassificering och anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Den aktuella internationella regeln är IAS 38 och korrelerar med RR15 på det mesta förutom att IAS 38 tillåter *omvärderingsmetoden* efter det första redovisningstillfället.

1.2 Problemdiskussion

Vi menar att elitlicensen avviker från RR 15 då de stadgar att enbart externt förvärvade spelare, med anskaffningsvärde beräknat enligt deras modell, får redovisas som immateriella tillgångar i balansräkningen. I och med en sådan regel exkluderar man all värdering och redovisning av internt upparbetade fotbollsspelare.

Ekholm (1996) argumenterar för vikten av att redovisningens syfte uppnås, vilket stadgas i ÅRL § 2:3; att uppnå en "rättvisande bild av företagets ställning och resultat". I sitt försök att åstadkomma detta har både Redovisningsrådet och IASB kommit fram till att om ett tillförlitligt anskaffningsvärde för en immateriell tillgång kan beräknas skall den redovisas i balansräkningen. Frågan är då om SvFF, genom att stadga regler som kolliderar med de råd, regler och rekommendationer som finns, åstadkommit en redovisningssed som inte ger en rättvisande bild av klubbarnas ställning? Blir inte en balansomslutning snedvriden om t ex en elitklubb har två externt värvade mediokra spelare, klassade som immateriella tillgångar, och fem internt upparbetade toppforwards vilka är de som egentligen åstadkommer framgång för klubben? Vore det inte bättre att följa de råd som finns på området och, då tillförlitligheten finns, redovisa en balansräkning som på bättre sätt överensstämmer med den faktiska ställningen?

1.3 Frågeställning

Ovanstående bakgrund och diskussion utmynnar till följande frågeställning:

- Hur väl fungerar SvFF:s regelverk idag enligt sakkunniga revisorer och ekonomer?
- Hur värderar klubbarna sitt humankapital?
- Vad krävs för en aktivering av de internt uppbyggda spelarna?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur det vore möjligt för svenska elitfotbollsklubbar att aktivera internt upparbetade spelare i balansräkningen, och att åskådliggöra andra eventuella förändringsområden.

2 Metod

I detta kapitel kommer vi att presentera vårt arbetssätt för att uppfylla uppsatsens syfte samt utvärdera dess kvalitet.

2.1 Tillämpade regelverk

Elitlicensen stadgar att klubbarna skall följa de regler som finns inom redovisningsområdet, vilket ger dem möjlighet att redovisa antingen enligt de helsvenska regelverken eller den internationella motsvarigheten; IFRS-reglerna. I dagsläget är det bara AIK som har sina aktier noterade och därmed obligerade till IFRS-reglerna. Resten av Sveriges elitklubbar behöver inte och följer således inte IFRS-reglerna, vilket gör att vi i denna studie bara fokuserar på de svenska regelverken för immateriella tillgångar.

2.2 Teoriunderlag

Teorin inleder med en beskrivning av fotbollens organisation för att läsaren skall få en översiktlig bild av området. För att skapa en grundläggande förståelse för vad humankapital är och hur det behandlas i redovisningen har i referensramen inkluderats en kort sammanfattning av dess definition och hur det värderas. Syftet med denna del av teorin är således också att förklara och ge svar på hur klubbarna och regelverken säger att humankapitalet skall redovisas. För att öka pedagogiken har vi **fetmarkerat** viktiga nyckelord i referensramen.

Då fokus i uppsatsen ligger på vad de svenska regelverken fastslår om immateriella tillgångar är ett av de största teoretiska underlagen RR 15 och självfallet den elitlicens som SvFF givit ut. För att säkerställa att senaste upplaga används har källa varit respektive organisations hemsida.

2.3 Datainsamling

Studiens empiri bygger på primärdata som insamlats genom strategiskt utvalda intervjuobjekt, vilka vi utfört ostrukturerade eller semi-strukturerade intervjuer med. Intervjuernas ändamål har varit att besvara ställda forskningsfrågor och studiens syfte. För att få ett begrepp om vilka anställningsavtal och beräkningsunderlag som fanns tillgängligt började vi intervjua redovisningsansvariga i de valda fotbollsklubbarna: IFK Göteborg, IF Elfsborg och Gais. Valet av klubbar byggde på geografisk plats då vi hade begränsat med tid och resurser, således ligger alla klubbar i Västra Götalandsregionen. För att öka jämförbarheten mellan valda objekt spelar alla fotbollsklubbar således i en och samma liga; Allsvenskan. Ursprungstanken var även att inkludera BK Häcken som responderande klubb, då även de ligger inom angiven region, men slutfördes aldrig pga brist på samarbetsvilja från klubbens sida.

Valet att intervjua redovisningsansvariga ansågs relevant då de är den primära användaren av elitlicensen och upprättare av klubbens finansiella rapporter. Dessa är också de som skall tillämpa principerna och besitter allt eventuellt beräkningsunderlag, vilket ytterligare styrker deras åsikts relevans för studien. Vidare intervjuades revisorerna till de aktuella klubbarna för att diskutera beräkningsunderlaget och deras åsikter i frågan. Valda revisorer är alla påskrivande revisorer till fotbollsklubbar och således insatta i den problematik som vi granskar. Ytterligare intervjuades sakkunnig representant för SFS (Svenska Fotbollsspelare), vilken är de svenska fotbollsspelarnas fackförening. Detta för att få en ytterligare inblick i hur kontrollkriteriet för en immateriell tillgång anses vara uppfyllt och deras generella syn på saken.

2.3.1 Intervjuer och intervjumall

Olika intervjumallar har använts till olika grupper intervjuobjekt. Detta för att optimera utgiven information från varje intervju. Området som frågorna tar upp återfinns alla på något sätt i uppsatsens teoridel. Studien är av kvalitativ art och har således haft intervjuer där respondenterna fått prata mycket fritt och öppet. Författarna har vid intervju dock försökt hållit sig till en förbestämd mall som ej åskådliggjordes för respondenten. Ingripande har skett av författarna då de tyckt att förtydligande behövs, missförstånd kunnat uppstå eller då följdfråga blivit aktuell.

Innan intervju skett har kontakt och introduktion om studien tagits av författarna via telefon. Via e-mail har då också respondenterna fått övergripande frågor om vilka ämnen som kommer tas upp på intervjun. Det fördelaktiga med ett sådant handlande är att man ökar sannolikheten för att respondenten ger ett mer korrekt och genomtänkt svar. Risken med det är dock att respondenten hinner modifiera sina svar till vad som han tycker verkar vara ett mer korrekt svar att ge till offentligheten, än den riktiga verkligheten.

Alla intervjuer har skett via fysiskt möte på respondenternas kontor och tagit ca 60-100 min att genomföra. Intervjuerna har, med respondentens godkännande, blivit inspelade för vidare efterbearbetning. Det gynnsamma med inspelade intervjuer är att man får ett bättre utgångsläge för efterarbetningen, samtidigt som man riskerar att respondenten ger mer reserverade svar, i rädsla för att få felsägningar inspelade. För att öka trovärdigheten i studien har vi respondentvaliderat varje intervjusvar, det vill säga transkriberat intervjun och begärt bekräftelse på sammanfattningen via e-post av respondenten.

Intervjumallar och förberedande frågor till varje intervju finns inkluderade som bilagor till studien.

2.4 Metod för analys

Analysens struktur har sin grund i studiens frågeställningar. Varje frågeställning följs av en summerad version av den teori som är relevant för frågeställningarnas svar. För att uttyda detta är all text som är refererad till teorin *kursiverad*. Vidare följer relevanta åsikter och ställningstagande från varje respondent som i sin tur också har koppling till den summerade teorin. Detta för att på ett så pedagogiskt sätt som möjligt synliggöra kopplingen mellan syftet, referensramen och empirin. Följden av respondenternas svar är enhetligt genom hela analysen för att underlätta för läsaren. Som avslutning på varje delfråga har en delanalys gjorts där vi resonerar ytterligare kring empirins koppling till olika teorier.

2.5 Uppsatsens kvalitet

Bryman (2011) definierar "kvalitativ forskning" som forskning där tonvikt läggs på ord och inte på siffror vid insamling och analys av data, vilket också är fallet för denna studie. Vi kategoriserar studien som kvalitativ då vi vill få en helhetsbild från respondenterna på angivet området och inte kategorisera deras svar.

2.5.1 Validitet

Vid bedömningen av en kvalitativ studies standard, i fråga om dess validitet, kan olika ståndpunkter tas. Bryman (2011) menar att en studie kan ha olika typer av validitet, så som tolkningsvaliditet och intern/extern validitet. Med tolkningsvaliditet avses till vilken grad en studie mäter det den faktiskt avser att mäta. I det avseendet är vi i uppfattningen om att studien uppfyller en hög tolkningsvaliditet. Detta då vi gett ett klart och tydligt syfte som vi anser att vi besvarar. Vad gäller den interna validiteten, som inbegriper till vilken utsträckning resultatet i studien är tillförlitligt, kan dess standard ifrågasättas starkt. Studien får sin datainsamling via ett fåtal intervjuer och berör värderingsfrågor, vilka till sin art är subjektiva. Den externa validiteten, som berör till vilken utsträckning resultat kan generaliseras till andra områden, anser vi också vara bristfällig. Detta då urvalet är begränsat och redovisnings seder i sig är branschspecifika och därmed begränsat till, i detta fall, elitfotbollsklubbar.

2.5.2 Reliabilitet

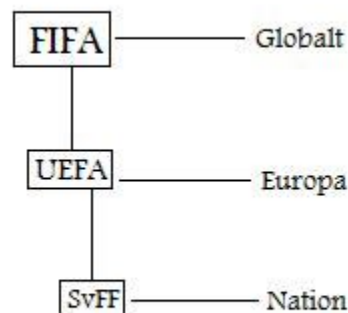
Vad avser reliabiliteten, vilket Bryman (2011) definierar som utsträckning i vilken ett tillvägagångssätt är stabilt eller pålitligt, anser vi också det kan vara bristfälligt. Granskning av reliabiliteten kan göras via upprepning av studien, och undersöka dess samstämmighet med föregående studies resultat. Då uppsatsens primärdata upphämtats via ett fåtal intervjuer, där intervjuobjektets position kan bytas ut, och då värderingsfrågan är av subjektiv art anses reliabiliteten vara begränsad.

3 Teoretisk referensram

I det här kapitlet kommer vi kortfattat att förklara de teorier och regelverk som har varit aktuella för att kunna besvara uppsatsens frågeställningar och syfte. Vi kommer först att beskriva fotbollens organisation. Sedan kommer vi att fokusera på allmän teori samt fotbollsspecifik reglering vad gäller immateriella tillgångar. Vi kommer även att behandla de övergångsregler, anställningsavtal samt ekonomiska krav som gäller inom fotbollen.

3.1 Fotbollens organisation

Varje land har ett nationsförbund som organiserar fotbollen i det egna landet. Det svenska nationsförbundet benämns SvFF (Svenska FotbollsFörbundet). Dessa kan i sin tur bli medlemmar i FIFA (Fédération Internationale de Football Association) om de är erkända av dem. Mellan FIFA och nationsförbunden finns i sin tur sex olika konfederationer som nationsförbunden tillhör beroende på geografisk kontinent. Den europeiska konfederationen benämns UEFA (Union of European Football Associations). Dessa sex konfederationerna är också erkända av FIFA. FIFA har genom konstruktion av stadgar och regelverk överlåtit en del av makten till nationsförbunden. Backman (2007) menar att ett av nationsförbundens främsta mål är att upprätta regelverk och försäkra dess efterlevnad genom nödvändiga åtgärder vid överträdelser. SvFF skall genom sitt medlemskap således försäkra att de följer FIFA:s och UEFA:s stadgar, regler och beslut.



Van den Bogaert (2005) menar att auktoriteter inom fotbollen ur ett historiskt perspektiv enbart har berört de events, tävlingar och sportliga regleringarna. Detta har gradvis förändrats i takt med att reklambyråer, tv-bolag och sponsorer har upptäckt den kommersiella potentialen i sporten. Dessa auktoriteter har således gradvis förändrat sitt handlingsområde till att även innefatta det kommersiella planet. Pengarnas inträde till sporten har även medfört att atleterna kan leva som professionella. Under denna kommersiella utveckling har både nationella och internationella organ börjat blanda sig i sporten och dess utveckling. Dessa sportliga organisationer (UEFA och SvFF i vårt fall) har hållit stadigt fast i deras eget utlysta uttryck; "för sportens bästa". Genom detta uttryck hävdar de att redan befintliga organisationer är utmärkt kapabel till att sköta sina egna affärer. Trots att dessa organisationer har försvarat sin egen lilla cirkel in i det sista har de till slut fått ge vika för internationella organ vilket har bevisat

att de sportsliga organisationerna inte är helt immuna mot den vanliga rättsordningen. I takt med den förändrade rättsordningen har en uppdelning skett i strikt sportslig reglering och allmän juridisk och ekonomisk reglering. Den sportsliga regleringen har den ordinarie rättsordningen inget att säga till om medan den ordinarie rättsordningens talan har växt allt mer vad avser den allmänna juridiska och ekonomiska regleringen. För att exemplifiera den sportsliga regleringen kan vi nämna Maradonas VM-mål mot England 1986 som han boxade in med handen. Även om det fångades på kamera och mycket stod på spel så var det i enlighet med FIFA:s reglering endast domaren som hade talan i frågan. Den ordinarie rättsordningen hade alltså inget att säga till om även om bevisningen var solklar. Det svåra med regleringen är vart gränsen skall dras mellan sportsliga regler och allmänna juridiska och ekonomiska regleringar.

Inom fotbollen har de sportsliga auktoriteterna fått ge vika vad gäller rörelsefrihet och arbetstagarens rättigheter efter Bosmandomen, som avgjordes i EU-domstolen. Genom efterkommande diskussioner med EU-kommissionen fick FIFA dock ansvaret att justera regelverket och komma med vissa ifrågasatta tillägg som indirekt gav arbetstagarna mindre frihet om de är yngre än 24 år (tränings- och utbildningsersättningen). EU-domstolen ansåg i Bosmandomen att alla spelare skulle ha större frihet men FIFA hävdade att klubbarna då inte skulle våga satsa helhjärtat på utvecklingen av unga spelare. FIFA argumenterade således för att de unga spelarna skulle få lida av ett sådant regelverk. FIFA argumenterade vidare med att spelarna måste vara låsta av kontrakt för att säkerställa en trygg laguppbyggnad, allmänhetens identifikation med laget och spelarnas avtalstrygghet och att detta inte hade varit möjligt med EU-domstolens utslag. En ytterligare argumentation var att **mindre klubbar överlever tack vare spelarförsäljningar** och att de inte skulle överleva utan tränings- och utbildningsersättningen (Moorhouse, 1999). EU-kommissionen godkände denna argumentation vilket resulterade i att unga spelare inte har samma grad av frihet som äldre spelare har. Dessa diskussioner genomfördes i samband med reglerna om ett fungerande transfersystem och visar enligt Van den Bogaert (2005) att EU-kommissionen fortfarande har en hög grad av respekt för den sportsliga regleringen och att de är försiktiga med att implementera stora förändringar.

Van den Bogaert (2005) poängterar att de sportsliga auktoriteterna är maktfulla enheter som kan generera stor politisk press för att få sin vilja fram. Speciellt EU-kommissionen kan vara svaga för detta maktspel. EU-domstolen har flera gånger varit försakad att ta itu med förhållandet mellan professionell idrott och EU:s regelverk, bl a genom kartellerna inom fotbollens transfersystem (Backman, 2007). Det som gör det hela svårare är att sportsliga organisationer ofta har sina egna strukturer för att bedöma enskilda fall (SvFF skiljenämnd mm). Organisationerna hänvisar då spelarna att använda det egna systemet och

undvika det allmänna rättsväsendet. Av denna anledning får inte heller det allmänna rättsväsendet tillfälle att påverka då det mesta löses internt inom organisationen.

3.2 Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar är enligt West & Jones (1999) i princip en av tre olika sorters tillgångar i ett företag. De andra två är materiella tillgångar och finansiella tillgångar. Materiella tillgångar är de som går att räkna och ta på och som är skapta av naturen eller fysiskt arbete. Exempel på materiella tillgångar är mark, byggnader, utrustning och maskiner. Finansiella tillgångar inkluderar kassa, placeringsobjekt och fordringar. Immateriella tillgångar är i princip allt som inte är materiella eller finansiella tillgångar. Immateriella tillgångar kan urskiljas och identifieras. De kan vidare omfattas av legala rättigheter och existensbevis så som kontrakt och licenser. Exempel på immateriella tillgångar är kundlistor, handelshemligheter, patent och humankapital.

3.2.1 Företagens redovisning av humankapital

Smith & Parr (2003) menar att redovisningen inte riktigt har hängt med den breda svängning som har skett från en industrialiserad ekonomi till en mer tjänstebaserad ekonomi som bygger på intellektuellt kapital. Ett av huvudproblemen är att vi länge har vetat hur materiella tillgångar skall redovisas. De immateriella tillgångarna är däremot relativt nya och svåra att kvantifiera. Dagens uteslutning av humankapitalet i redovisningen är omdiskuterat och kritiserat. Wallman (1996) är en av kritikerna och menar att personalen är den största och viktigaste tillgången i flera företag och i många fall den tillgång som skapar tillväxt och utveckling. Då redovisningens syfte är att förse externa intressenter med relevant information om företaget anser han att dagens system är ett misslyckat system. I den andemeningen förutser Wallman att dagens redovisningssystem kommer minska i brukbarhet och trovärdighet, just på grund av att det inte fångar upp humankapitalet som en tillgång.

Det växande intresset för redovisning av humankapitalet fastslår även Bukh (2005) i en studie gjord på dansklistade företag. Studien visar att humankapitalsredovisning av listade företag ökat konstant under det senaste decenniet, där frivilliga upplysningar är den störst växande redovisningsposten. Orsaken till förändringen tros delvis ligga i att en stor andel högteknologiska företag listats och att dessa har ett större behov, än övriga, av att förmedla sitt humankapital till sina ägare. I dessa företag anses personalen vara den primära motorn i företaget, där det är dem som skapar patent, nya produktlinjer etc och redovisas främst via frivilliga redovisningar. Vikten av denna information anses vara störst hos de interna och externa investerarna, dvs både av företaget självt och av dess aktieägare.

Gamerschlag (2011) argumenterar för en högre grad av redovisning av företagets humankapital och ser flera fördelar med det. Han ser bland annat att en drivande del till ett företags rykte och anseende hör ihop med hur de kommunicerar sitt humankapital och hur det behandlas. I övrigt korrelerar hans argument med Wallmans, och anser att det i dagens kunskapsekonomi krävs ytterligare redogörelse för hur företagets personalstyrka ser ut.

Aktivering av fotbollsspelare har tidigare varit uppe för diskussion i Australien och the Australien Football League (AFL). I samband med det gjorde Tower (2006) en undersökning bland intressenterna till AFL för att få deras syn på om en aktivering är befogad. 62 % av de tillfrågade var negativa till en aktivering. Orsaken till det negativa utfallet tros ligga i det lönetak som är instiftat för australiensiska fotbollsspelare samt avsaknaden av ett transfersystem.

3.2.2 Företagens värdering av humankapital

Det ekonomiska värdet av humankapital och andra former av intellektuellt kapital är numera uppmärksammat i högsta grad. Tillverkare och ägare av sådana tillgångar behandlar dem i princip på samma sätt som med materiella tillgångar som byggnader och mark. Internet har bidragit starkt till uppmärksamheten kring olika typer av intellektuellt kapital och frågan om hur de anställdas värde skall kommuniseras till marknaden har växt explosionsartat. Då företagen beslutar om att påbörja en satsning eller satsa vidare på utvecklandet av en immateriell tillgång kan olika modeller appliceras för att få fram beslutsunderlag om tillgångens framtida värde. Gates (2002) poängterar i sin artikel hur svårt det är att mäta humankapitalets värde men att det har hjälpt många organisationer att bli framgångsrika. Smith & Parr samt Matsuura förespråkar framför allt tre modeller vid värdering av olika sorters immateriella tillgångars framtida värde. Dessa är: Kostnadsbaserade, marknadsbaserade och intäktsbaserade värderingsmodeller.

Den **kostnadsbaserade värderingsmodellen** fokuserar på att ta fram alla kostnader hänförliga till utvecklandet av tillgången samt inkluderar även en del av vinsten. Denna modell fokuserar således på historiska data i värderingen. En av fördelarna med denna värderingsmodell är att siffrorna är lätta att ta på då kostnaderna hänförliga till utvecklandet av en tillgång ofta är väl dokumenterade. Den kostnadsbaserade modellen väljs ofta då den är enkel att tillämpa och få eller inga subjektiva prognoser behöver göras. Det negativa med modellen är således att tillgångens framtida värde kan underskattas. En annan variant av den kostnadsbaserade modellen är att även inkludera hur mycket man sparar på utvecklandet av tillgången.

Den **marknadsbaserade värderingsmodellen** baseras istället på ett uppskattat värde i förhållande till andra jämförbara tillgångar. I denna modell ligger fokus

således på nutid och att identifiera andra liknande kommersiellt tillgängliga tillgångar. Fördelen med denna modellen är att värderingen sker till ett värde som faktiskt finns tillgängligt och att värderingen därför kan anses stämma bäst med verkligheten. Nackdelen med denna modell är att den inte fungerar väl då det finns brist på liknande tillgångar i samma kategori. Denna modell fungerar även dåligt på marknader där stora prisfluktuationer sker under korta perioder.

Den **intäktsbaserade värderingsmodellen** används istället för att skapa ett värde baserat på uppskattningar av intäkter som kan hänföras till tillgången. Denna modell tar således sikte på framtiden och de framtida intäkter som tillgången ger upphov till. Denna modell baseras på antaganden och det är också den stora nackdelen med denna modell.

Gates (2002) anser att små bolag som inte har några utvecklade beräkningsmetoder gynnas av att börja med enkla nyckeltal såsom **ROI** (Return On Investment). Även O'Connell (1995) argumenterar för en användning av ROI för att skapa en bättre investeringsgrund. Då de har kommit in i rätt tankeverksamhet kan de senare inkludera statistik och utomstående experter i området för mer skräddarsydda beräkningsmetoder.

Majo (2008) poängterar att det finns tillräckligt med kunskap om de positiva effekterna med att värdera sitt humankapital och att de flesta organisationer är långt borta från en optimal värdering av sitt humankapital. Detta är konsekvensen av **brist på standardiserade värderingsmetoder**. Bristen på standardiserade värderingsmetoder beror på svårigheterna med en standardisering mellan olika typer av företag.

3.2.3 RR 15 – redovisningsmässig värdering av humankapital

De värderingsmodeller som beskrevs ovan gör företagen vanligtvis för sin egen och sina intressenters skull för att beräkna om en tillgång är värd att satsa på. Redovisningsmässigt är det istället Redovisningsrådets rekommendation RR 15 (baserad på IAS 38) som reglerar hur företagen skall redovisa och värdera immateriella tillgångar.

Fotbollsklubbarnas årsredovisning är upprättade i enlighet med Årsredovisningslagen, allmänna råd och rekommendationer från Bokföringsnämnden och Svenska Fotbollsforbundet. Enligt BFNAR 2000:2 (Fars samlingsvolym, 2011) skall RR 15 tillämpas för icke-noterade företag som ej valt att tillämpa internationella redovisningsstandarder (IAS 38). RR 15 skall tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. Enligt rekommendationen skall ett företag redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen när den går att **identifiera** samt när (punkt 7 och 19):

- De **framtida ekonomiska fördelar** som kan hänföras till tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget,
- dess **anskaffningsvärde** kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och
- företaget har **kontroll** över den till följd av inträffade händelser.

3.2.3.1 Framtida ekonomiska fördelar

Huruvida framtida ekonomiska fördelar av en immateriell tillgång kommer att tillfalla företaget kan inkludera både intäkter från **försäljning** av produkter och tjänster samt **kostnadsbesparingar** (punkt 17, RR15). En prövning sker i enlighet med principerna i RR 17, nedskrivningar, huruvida en immateriell tillgång kommer att generera framtida ekonomiska fördelar (punkt 48). Principerna i RR 17 utgår från det så kallade återvinningsvärdet, vilket avser det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det belopp till vilket en tillgång kan överlåtas mellan oberoende, välinformerade och intresserade parter. Nyttjandevärdet utgörs av de framtida betalningar som tillgången väntas ge upphov till (RR17).

3.2.3.2 Anskaffningsvärde för internt upparbetade tillgångar

Internt upparbetade värden får i de flesta fall inte redovisas som tillgång i balansräkningen. Utgifter som inte uppfyller kriterierna för att få redovisas som en tillgång skall redovisas som en kostnad då de uppkommer. Utgifter som kostnadsförts i en finansiell rapport kan inte tas upp som en immateriell tillgång i en efterföljande balansräkning (punkt 59).

Då det ibland kan vara svårt att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven har en uppdelning i en forskningsfas och en **utvecklingsfas** skett. Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen skall allt hänföras till forskningsfasen och således kostnadsföras (RR 15 – punkt 39-55).

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar **samtliga utgifter** som direkt kan hänföras till tillgången tillsammans med övriga kostnader som på ett konsekvent och rimligt sätt kan hänföras till tillgångens framtida ändamål. Exempel på sådana utgifter är (punkt 54):

- a) utgifter för material och tjänster,
- b) löner och andra anställningsrelaterade utgifter för personal som deltar i arbetet med att ta fram tillgången,
- c) andra utgifter som direkt kan hänföras till arbetet med att ta fram tillgången,
- d) indirekta utgifter som krävs för att ta fram tillgången och som kan hänföras till tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt. Exempel på sådana utgifter är avskrivningar på materiella anläggningstillgångar som i

så fall fördelas enligt grunder snarlika dem för fördelning av indirekta kostnader på lagertillgångar i RR 2.

Då det kan konstateras att en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att aktiveras skall anskaffningsvärdet fastställas. Efterföljande år skall återvinningsvärdet uppskattas för att bestämma om ytterligare kostnader hänförliga till utvecklingen av tillgången skall aktiveras eller kostnadsföras (punkt 53). Denna vidare aktivering av utvecklingskostnader upphör då kommersiell produktion eller **användning påbörjas** (RR 15 punkt 7). Då tillgången kan börja användas skall avskrivning påbörjas RR 15 punkt 64).

3.2.3.3 Kontroll

Kontrollkriterier i RR 15 består främst i legala rättigheter. Sådana legala rättigheter kan göras gällande i domstol. Legala rättigheter är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången. Det framgår även av RR 15 att utbildning av yrkesutbildad personal (**humankapital**) inte utgör en immateriell tillgång då ett företag **vanligtvis** inte har kontroll över hur länge de anställda stannar kvar i företaget (punkt 15).

3.3 SvFF:s Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier

Dålig klubbekonomi kan äventyra fotbollens trovärdighet. Därför ställer UEFA krav på medlemsförbunden (SvFF mm.) att ta ansvar för den ekonomiska utvecklingen i elitklubbar. Detta är bakgrunden till att SvFF infört särskilda ekonomikrav på klubbarna i de två högsta herrserierna (Allsvenskan och Superettan) samt på klubbarna i Damallsvenskan. Klubbar i Allsvenskan måste genomgå både elitlicensprövning och UEFA-licensprövning.

I enlighet med SvFFs stadgar skall klubbarna bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed. Detta innebär bl.a. att följa de lagar, regler och rekommendationer som finns inom redovisningsområdet. De speciellt angivna redovisningsregler som SvFF anvisar till har **alltid företräde** framför andra redovisningsregler då dessa står i konflikt. Dessa anvisningar fastställdes 1999 och har sedan 2001 ingått i den så kallade elitlicensen för elitklubbar i herrfotboll (2004 för damfotboll). Den senaste versionen gäller från och med 1 januari 2012. Dessa anvisningar gäller för både föreningar och idrottsAB som härnäst kallas klubbar.

Kriterierna har delats in i A- och B-kriterier. Om en klubb inte uppfyller ett A-kriterium nekas den deltagande i aktuell serie om inte särskilda skäl föreligger. I så fall bedöms dessa särskilda skäl av Licensnämnden. Ett exempel på ett särskilt skäl kan vara att en huvudsponsor drar sig ur. Om en klubb inte uppfyller ett B-kriterium kan en påföljd utdömas men klubben tillåts ändå delta i aktuell serie. A-kriterierna är således de viktigaste. Som exempel på A-kriterier får en

elitklubb inte ha ett negativt eget kapital per den 31 december eller förfallna skulder avseende skatter, arbetsgivaravgifter eller skulder till andra klubbar per den 31 augusti.

Det finns ingen fullständig reglering i dessa anvisningar utan det är god redovisningssed och således bedömningar som avgör vad som är otillbörligt. Dessa anvisningarna har dock alltid tolkningsföreträde. Det kan under inga omständigheter accepteras att en klubb försöker erhålla redovisningsfördelar genom vad som kan bedömas som otillbörliga åtgärder.

Elitlicensens ekonomikriterier omfattar hela den juridiska person som bedriver fotbollsverksamhet. För flersektionsföreningar gäller då att hela föreningens egna kapital omfattas. Dessa ekonomikriterier gäller oavsett vilken **associationsform** verksamheten bedrivs som. Det är således juridisk person eller koncernen där fotbollsverksamheten bedrivs som skall mätas.

Organisationen består av SvFFs Licensnämnd och Appellationsnämnd. Dessa nämnder är direkt underställda SvFF. Som första instans bedömer Licensnämnden klubbens möjligheter till elitlicens. Licensnämndens beslut rörande elitlicensen får prövas vidare hos Appellationsnämnden om en part är missnöjd. Det är senare SvFFs Tävlingskommitté som beslutar om degradering utifrån Licensnämndens och Appellationsnämndens ställningstagande. Av elitlicensen framgår att klubben vid ett negativt eget kapital kan ha som plan att avyttra spelare. Klubben skall i planen då upprätta en **marknadsvärdering** av egna aktuella spelare.

I 8.2 (anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier) anges hur unikt det är med värdering av spelare och att detta inte regleras i lag eller rekommendationer. För externt förvärvade spelare kan övergångssumman kostnadsföras direkt eller redovisas som en tillgång i balansräkningen. Om en spelare tas upp i balansräkningen skall en linjär avskrivning tillämpas över ursprunglig kontraktstid. Efter kontraktstiden anses inte klubbarna ha kontroll över spelaren pga. Bosmandomen. Anskaffningsvärdet består huvudsakligen av transferbeloppet, tränings- och utbildningsersättning samt solidaritetsersättning som klubben betalar vid övergången. Nedskrivningsbehovet skall prövas årligen av ledningen. Uppskrivning är ej tillåtet enligt internationell praxis och UEFA:s regler för dess UEFA-licens.

3.3.1. Egen ungdomsverksamhet

Motiveringen till att endast externa spelarförvärv får redovisas som tillgång i balansräkningen är att det inte handlar om någon form av aktivering av marknadsvärde utan snarare om periodisering av kostnader. Vid ungdomsverksamhet uppstår kostnader löpande och då erhåller man även rätt

matchning av intäkter och kostnader. Vid externa spelarförvärv uppkommer emellertid en merkostnad i form av transferbeloppet. Det är inte heller tillåtet, enligt internationell praxis och UEFA:s regler för dess UEFA-licens, att aktivera interna spelarförvärv. Denna princip tar alltså sikte på att periodisera transferbeloppet över ursprunglig kontraktstid för att uppnå en mer rättvisande redovisning och en bättre **matchning av intäkter och kostnader**. Ett eventuellt övervärde vid försäljning av en intern upparbetad spelare, får i enlighet med **försiktighetsprincipen**, redovisas först då det realiserats.

3.3.2 Sign-on fee

Utöver transferbeloppet erhåller spelare ofta en så kallad sign-on fee. Denna typ av engångsersättning kan spelaren erhålla vid undertecknandet av ett spelarkontrakt. Denna sign-on fee skall inte ingå i anskaffningsvärdet utan skall **kostnadsföras direkt** som en lönekostnad (8.2). Skatteverkets syn på denna sign-on fee är att den skall **periodiseras över tid** som en lön enligt inkomstskattelagen eller A-SINK, beroende på var spelaren är bosatt vid tiden då denna kan disponera ersättningen. Skatteverket och SvFF har således olika syn på periodiseringsfrågan även om de båda är överens om att det är en lönekostnad (skatteverket.se).

3.4 SvFF:s Representationsbestämmelser (RB)

En spelare klassas som professionell då den uppbär en lön eller annan inkomstskattepliktig förmån till ett värde av minst 3000 kronor under ett kalenderår. Licensålder inträder det år då spelaren fyller 15 år. En professionell spelare skall ha upprättat ett spelaravtal med sin förening (2:14). Spelaravtalen hanteras hos SvFF under sekretess och får inte utlämnas till obehörig (1:1). Spelaravtalet skall alltid innehålla uppgifter om avtalets tidsomfattning samt de ekonomiska villkor spelaren och föreningen är överens om. Spelaravtalet får ha en löptid om **mest fem år** om spelaren är **över 18 år**. Är spelaren **under 18 år** får avtalets löptid vara **maximalt tre år** om inte något annat följer av kollektivavtal (2:15).

3.4.1 Tränings- och utbildningsersättning samt solidaritetsersättning

När en klubb betalar en övergångssumma för en spelare skall även tränings- och utbildningsersättning samt solidaritetsersättning ingå i anskaffningsvärdet som senare kan tas upp i balansräkningen. Regleringen i RB:s femte kapitel avser nationella spelarövergångar då internationella spelarövergångar står under FIFAs bestämmelser.

3.4.1.1 Tränings- och utbildningsersättning

Då en spelare blir professionell skall en ekonomisk ersättning betalas ut till tidigare klubbar som medverkat i utbildningen av spelaren. Utbildning av en spelare sker mellan dess att spelaren är 12 och 21 år. Denna ekonomiska ersättning betalas enbart ut till det kalenderår då spelaren **fyller 23**. Fordran på

denna ersättning uppstår då spelaren tecknar sitt första spelaravtal. Samtliga klubbar som har medverkat till utbildningen av spelaren erhåller då ersättning för den tid spelaren representerat respektive klubb. Om spelaren därefter ingår professionellt avtal med en ny förening skall ersättning enbart utgå till den förening där spelaren senast varit professionell. Utbetalning av denna ersättning har delats in i kategorier. Ersättningsnivåerna utgår från kategoriindelningen i bilaga 1. I bilaga 1 framgår att det maximala utbildningsvärdet för en spelare som tränats upp i en allsvensk klubb är 474 000 SEK. Ett exempel på tränings- och utbildningsersättning kan se ut så här:

Spelare X har spelat i klubben A, i division 5, då han var mellan 10 och 18 år och klubben B, division 2, mellan 19 och 20 år. Året han fyllde 21 skrev han på sitt första spelaravtal med klubb C, Allsvenskan, som då innebar att han blev professionell. Ersättningen enligt bilaga 1 uppgår då från klubb C:

- Till klubb A: $(2500 \times 4 \text{ år}) + (6000 \times 3 \text{ år}) = 28\,000 \text{ SEK}$
- Till klubb B: $10\,500 + 21\,000 = 31\,500$

Klubb C skall således betala ut 59 500 SEK i tränings- och utbildningskostnader till tidigare klubbar.

3.4.1.2 Solidaritetsersättning

Denna typ av ersättning utgår då en professionell spelare, oavsett ålder, utlånas eller övergår till en annan klubb under avtalstid. 5 % av den ersättning som utgår till den föregående föreningen skall då fördelas ut till de klubbar som varit involverade i träning och utbildning av spelaren mellan 12-23 år. Dessa 5 % skall sedan fördelas ut enligt den åldersbaserade indelningen som framgår i bilaga 2. Om vi utgår från exemplet med tränings- och utbildningskostnader ovan och tillägger att spelare X spelade kvar i klubb C tills han var **26 år** (alltså ingen tränings- och utbildningsersättning) och då såldes för 10 000 000 SEK till klubb D kommer solidaritetsersättningen se ut på följande vis:

- Till klubb A: $(10\,000\,000 \times 5\%) \times ((5\% \times 4 \text{ år}) + (10\% \times 3 \text{ år})) \rightarrow 500\,000 \times 50\% = 250\,000 \text{ SEK}$
- Till klubb B: $(10\,000\,000 \times 5\%) \times (10\% \times 2 \text{ år}) \rightarrow 500\,000 \times 20\% = 100\,000 \text{ SEK}$
- Till klubb C: $(10\,000\,000 \times 5\%) \times (10\% \times 3 \text{ år}) \rightarrow 500\,000 \times 30\% = 150\,000 \text{ SEK}$

Klubb D kommer således att betala ut 250 000 SEK till klubb A, 100 000 SEK till klubb B och 150 000 SEK till klubb C (250 000 + 100 000 + 150 000).

3.5 Bosmandomen

Det finns spelare som är under kontrakt och de som är under utbildning. Utöver dessa finns det så kallade Bosmanfall som har utgångna kontrakt och således är en osäkerhet för klubbarna. Bosmandomen handlar i stora drag om hur spelare förr i tiden kunde bli låsta i sina gamla klubbar även om deras kontrakt löpt ut. Efter Bosmandomen blev det klart att detta strider mot romfördraget och Europadomstolen dömde då till spelarnas fördel. Detta medför således att mottagande klubb inte behöver betala någon ersättning för spelare som har fullgjort sitt kontrakt i tidigare klubb (Van den Bogaert, 2005).

4 Empiri

Vi kommer i detta kapitel att redogöra för de intervjuer vi haft. Vi kommer börja med intervjuerna med tre Allsvenska klubbars ekonomichefer. Därefter kommer intervjuerna med dessa klubbars respektive revisorer. Avslutningsvis redogör vi för intervjun med en representant för Svenska spelarföreningen.

4.1 Lena Mattsson, Ekonomichef, IFK Göteborg

Matsson har varit IFK Göteborgs ekonomi- och redovisningsansvarige sedan 2001 och har tidigare jobbat som controller.

IFK har som mål att den interna ungdomssatsningen skall generera 50% av A-truppens nytillskott och att fortsatt anrikning av spelare skall fortgå under hela kontraktstiden. Vid försäljning av spelare är antalet år inom den egna organisationen en variabel som påverkar priset då spelarna är en relativt stor kostnad för klubben. En aktivering kan således verka befogad, men skulle enligt Mattsson ge stora värderingssvårigheter. Ett tidigare anskaffningsvärde har aldrig tagits fram och hon har svårt att se hur det skulle kunna göras utan en schablonlösning eller att subjektivitet är närvarande. Vad avser kontrakten till interna eller externa spelare är skillnaderna däremellan obefintliga. Mattson anser att dagens regelverk är ett väl fungerande regelverk, som hon inte tror någon elitfotbollsklubb vill ändra på. Dess höga grad av försiktighet är påtaglig i och med exkluderingen av värderingen av internt upparbetade spelare. Generellt är elitlicensen också bra för branschen då det ger en struktur åt branschen och ökar jämförbarheten klubbarna emellan. Nyttan av en aktivering av de egna spelarna tror hon inte heller är stor då deras användare är en så pass liten skara.

Mattson nämner att IFK årligen lägger ut c:a 10 MSEK på U-truppen och andra elitsatsningar. I dagsläget finns inga riktiga underlag för att värdera enskilda spelare, även om det har varit uppe för diskussion. Diskussionerna har alltid startat i samband med en tillfälligt dålig ekonomi, då de måste vända på varenda mynt, men har aldrig fullföljts.

Mattsson tycker dock att hanteringen av sign-on fee, i samband med externa spelarförvärv, skulle kunna justeras. Kostnadsföring som idag sker direkt som lön kan diskuteras, då det påverkar jämförbarheten mellan klubbarna negativt över hela branschen. Värdet på sign-on fee är i sig tillförlitligt då marknaden har gjort en värdering och Mattsson tror även att detta skulle mottages med på positiva sätt hos övriga klubbar.

4.2 Camilla Larsson, Ekonomichef, IF Elfsborg

Larsson har varit IF Elfsborgs ekonom sedan 1999 och har då lång erfarenhet av elitlicensen och redovisning av spelare.

Larsson menar att spelarna har en mycket stor dignitet för klubben då det är dem som är deras primära tillgångar. Med beaktelse på deras skade- och prestationsmöjligheter är de samtidigt en mycket riskfylld tillgång. Dagens regelverk anses vara bra, detta då försiktighetsprincipen är starkt tillämpad, och risken därmed minskar för upplåsta balansräkningar. Ytterligare argumentation för dagens regelverk är att det är enkelt och att den bara tar upp tillförlitliga belopp i beaktelse, dvs redan satta priser. Larsson anser inte att matchningsprincipen är ett tillräckligt starkt argument för dagens exkludering av internt upparbetade spelare i balansräkningen. Kostnaden tas i dagsläget upp direkt medans intäkterna nästan alltid uppkommer i framtiden på något sätt. En intern värdering anses svår att implementera tekniskt och skulle även medföra ökad risk för subjektivitet. Den teoretiska grund som finns för värdering av internt upparbetade spelare är rimlig, men implementering för svår. I dagsläget sker inga exakta uträkningar för att värdera de interna spelarna. Det hade dock varit möjligt att skapa ett internt värderingssystem där spelarens värde ändras baserat på prestationer t.ex. antalet spelade matcher. Nyttan av redovisning av internt upparbetade spelare skulle dock vara större om användarna av externredovisningen varit fler eller att klubbarna haft ansvar mot aktieägare. Trots riskerna med aktivering av interna spelare, tror Larsson, att de skulle mottagas varmt av dagens klubbar, då de hjälper dem att uppnå plus i sitt egna kapital.

Om värdering av egna upparbetade spelare ändå skulle bli aktuellt ser Larsson i dagsläget inga tillförlitliga värderingsmetoder, vilka skulle behövas arbetas fram enhetligt som standarder. Förutom lön och transfersumma är de spelarkontrakt som skrivs med externt köpta spelare och internt värvade spelare likartade innehållsmässigt.

Möjligheter för förändring av regelverket ser Larsson främst på kostnadsföringen av sign-on fee. En aktivering av den avgiften skulle jämna ut kostnaderna och öka jämförbarheten mellan klubbarna.

4.3 Per-Åke Sandström, Ekonomichef, GAIS

Sandström är i sin yrkeskarriär från grunden ekonom, med många års erfarenhet av redovisning och är i år inne på sitt fjärde år som styrelsemedlem och ekonomichef i GAIS.

Sandström tror att en värdering av alla typer av spelare är fullt möjligt. Detta bevisas genom att det görs regelbundet idag runt om i Sverige, både professionellt och amatörmässigt. Kan också anses befogad då svensk fotboll idag, rent ekonomiskt, livnär sig på spelarförsäljningar till utlandet. Dock ligger faran med en vidare implementering av aktivering av spelare i risken för värdefluktuation, och en missvisande värdering. Idag sker värdering av spelare på individnivå enligt elitlicensen, vilket Sandström anser kan bli missvisande då en spelares verkliga värde kan variera väsentligt under en hel säsong och faller kraftigt vid eventuell skada. Dagens läge med redovisning av anskaffningsvärde blir på så sätt inte rättvisande. För värdering och aktivering av spelare rekommenderar Sandström i stället en kollektiv värdering av hela det spelande A-laget. Via en sådan lösning stävjar man risken för fluktuerande missvisandevärden.

Vad avser kontrollen av spelare anser Sandström att GAIS har kontroll över sina spelare.

Sandström menar även att dagens upplägg, där sign-on feen kostnadsförs som lön också är missvisande och tycker att den skulle kunna inkluderas i det aktiverade beloppet. Han anser vidare att SvFF:s motivering till matchningsprincipen inte håller helt ut. Kostnaderna tas i dagsläget upp tidigt medan en eventuell intäkt kommer senare.

GAIS har vid ett tidigare skede använt sig av just kollektivvärdering. Detta i samband med att man i en handlingsplan till SvFF, då man ett år brustit i kriteriet positivt eget kapital, ville styrka sin ekonomi och påvisade då truppens verkliga värde. Värderingen skedde då i samråd mellan styrelsen och agenter, vilket resulterade i ett verkligt värde som översteg det bokförda värdet. De underlag man skulle kunna använda sig av för beräkning av ett anskaffningsvärde i samma syfte är flera. Med ett försiktig antagande skulle man kunna räkna på att en kvotsats av ungdomsrörelsen skulle kunna ligga till grund för värderingen av de interna spelarna. Med övertygelsen om att en av 150 ungdomar kommer nå A-laget, skulle man kunna aktivera 1/150:del av de utgifter som uppstått i samband med deras träning. En rimlig gräns skulle kunna vara vid 16 år, då elitsatsningen börjar. Annat eventuellt underlag skulle kunna vara att förlita sig på det poängsystem som finns tillgängligt via SvFF:s Fotbollsakademi. I det systemet finns dock inga faktiska utgifter upptagna, utan är bara ett system för betygsättning av spelare. Det fördelaktiga med en kollektiv

värdering är också att statistiken för utgifter som erlagts inte sker på individnivå, utan per lag.

En stor risk med en kollektivvärdering är att dess värde skulle kunna minska drastiskt om man åker ur allsvenskan, och eventuellt bli utsatt för dubbelnedflyttning. Överlag finns det dock för GAIS räkning en positiv inställning till idén om utökad implementering av aktivering av spelartillgångar. Viktigt är dock att tyngd läggs på försiktighetsprincipen vid den värdering.

4.4 Berth Hilmersson, Revisor till IFK Göteborg

Hilmersson har varit godkänd revisor sedan 1977, auktoriserad sedan 1987 och jobbat med IFK sedan 1995.

Generellt sett är spelartillgångar i klubbarna en riskfylld tillgång men också den väsentligaste för dess existens. Det kan vara svårt att hänföra en klubbs framgångar till en eller några spelare, då det är hela truppen och dess konstellation som ger vinster. Spelatillgångar är till sin art osäkra och medför inga garantier på speltid. Hilmerson menar att man i sin roll som revisor vill stävja luft i balansräkningen och ser då positivt på dagens regelverk där aktivering av internt upparbetade spelare inte är närvarande. Samma princip som för goodwill. Då de största intressenterna för årsredovisningen är bank och media anses inte en aktivering av internt upparbetade spelare vara aktuell. Den enda nyttan av en sådan justering av regelverket skulle således endast finnas för de lag som ej kan uppnå positivt eget kapital, enligt Hilmersson.

Hilmerson ser stora problem med aktivering av internt upparbetade spelare, och då främst vid värderingen. Den stora risken är att värdet skulle bli subjektivt, vilket å ena sidan skulle kunna stävjas om enhetliga standarder hade funnits. Standardiserade värderingsmodeller är tex framtagna för värdering av hästar; teoretiskt skulle det kunna eventuellt kunna funka på samma sätt. Generellt tror dock Hilmersson att dagens elitlicens ger ett enklare och tillförlitligare värde.

Hilmersson anser också att klubbarna har, i och med kontrakten, kontroll över spelarna, oavsett de är internt eller externt värvade.

Vad avser sign-on fee för externt värvade spelare är Hilmersson tveksam. Motiveringen för direkt kostnadsföring anges vara att den är ansedd som lön. Då sign-on fee är inkluderad i den totala betalningssumman för en spelare kan detta alltså ifrågasättas. En eventuell justering, där avgiften skulle få aktiveras, skulle leda till jämnare resultat mellan klubbarna i landet. Ändock anser Hilmerson att den borde förbli kostnadsförd, med försiktighetsprincipen i åtanke.

4.5 Anders Willforss, Revisor till IF Elfsborg

Willforss är auktoriserad revisor och jobbar med IF Elfsborg.

Willforss anser att nyttan med aktivering av interna spelarförvärv varierar beroende på användare. För ideella föreningar, där dess medlemmar anses vara den största intressenten, är nyttan mindre än om klubben är noterad på aktiehandel. Fördelen skulle vara att man visar upp de dolda värden som finns inom klubben, vilket ligger i aktieägarnas intressen. Detta talar då emot en förändring av elitlicensen då endast ett av alla elitfotbollslag i Sverige är marknadsnoterat. Vidare poängterar Willforss att svensk fotboll idag gör sina överskott på grund av de försäljningar man gör av spelare utomlands. Tekniskt anser han också det mycket svårt att kunna genomföra en värdering av internt upparbetade spelare på ett tillförlitligt sätt. En kollektiv värdering skulle medföra subjektivitet och inte uppbringa ett anskaffningsvärde, vilket är vad rekommendationerna säger. Vidare tror han att med det nuvarande beräkningsunderlag skulle en värdering av enskilda spelare bli svårt att genomföra, med syftet att skapa en rättvisande eller tillförlitlig bild av företaget.

Willforss konstaterar att matchningsprincipen inte är så viktig idag, detta bevisas av att sign-on fee kostnadsförs. Upplägget med att sign-on fee kostnadsförs, vid externa spelarförvärv, går enligt Willforss att diskutera. Med direkt kostnadsföring likställs den med lön, vilket han anser snedvridet då den är en del av det totala beloppet man betalar för en spelare. En sådan justering skulle också justera den ojämförbarhet som närvarar idag i klubbarnas resultaträkning. Willforss finner också att en kollektiv värdering till verkligt värde skulle kunna anses rimlig vid liknande tillfällen som man upprättar en kontrollbalansräkning enligt ABL 25kap.

4.6 Gunnar Andersson, Revisor till GAIS

Andersson har varit auktoriserad revisor sedan 1981 och jobbat med GAIS under 15 års tid.

Anderssons spontana reaktion till idén är att det finns flera svårigheter med en sådan aktivering. Två av de svåra aspekterna är värderingen av spelare och gränsdragningen för när aktiveringen skall börja. Risken för subjektiva bedömningar är vid sådana här tillfällen överhängande och inte önskvärda, speciellt inte av oss som revisorer. Vilka underlag som används för värderingen är i det här fallet den kritiska punkten. Teoretiskt skulle man kunna arbeta fram en beräkningsmodell för ändamålet, viktigt är då att den används som en enhetlig standard för hela branschen och att den är rättvis till måttet oavsett klubb som tar den i bruk. Likväl kan man argumentera för aktivering, då svensk fotboll går runt tack vare spelarförsäljningar till utlandet. Ett möjligt beräkningsunderlag skulle kunna vara antaganden om en viss kvot som tros nå A-

truppen, och vars utgifter då aktiveras från och med deras elitsatsningsålder. Det skulle även kunna gå att tillgå de underlag för ersättnings/solidaritetsystem som finns. För en vidare implementering krävs ytterligare att SvFF, och sedermera UEFA, godkänner och instiftar beräkningsmodellen.

Redovisningsmässigt är Andersson också osäker på vad en ytterligare aktivering skulle tillföra. Stärkandet av en rättvisande bild är svårt att argumentera för då tillförlitligheten i värdering kan brista. Andersson tror dock definitivt att viljan från klubbarna finns i detta sammanhang. Det skulle främst hjälpa klubbarna uppnå de ekonomiska krav som elitlicensen stadgar, men skapar i sig inte några likvida medel, vilket är det som klubbarna oftast saknar. En kollektiv värdering av laget är också ett alternativt, men då är risken för subjektiva bedömningars närvaro högre än om den sker på individnivå.

Kontroll av spelare anser dock Andersson klubbarna har av sina spelare, oavsett de är internt eller externt värvade.

Vad gäller sign-on-fee:n som idag tas upp som lön och kostnadsförs direkt tycker Andersson att den ligger närmare en aktivering än vad de internt upparbetade spelarna gör. Idag delas avgifterna för förvärv av en spelare upp antingen som lönekostnader (sign-on) eller investering (extern förvärvade). Andersson anser att det hade varit rimligt med en omklassificering så att även sign-on fee räknas som en investering.

4.7 Magnus Erlingmark, Representant för SFS (Svenska Fotbolls Spelare)

Erlingmark började jobba halvtid på spelarföreningen SFS år 2005 och blev sedan heltidsanställd.

Erlingmark arbetar mycket med kollektivavtal. Den 14 maj 2012 enades parterna om ett nytt kollektivavtal som bl.a. innebär bättre sjukersättningsregler för spelarna. Förhandlingarna tar tid och det är många intressenter involverade. En ny punkt i det nya kollektivavtalet var att klubbarna hade som krav att även spelare under 18 skall kunna bindas upp i fem år. De gamla reglerna sa att de enbart kunde skriva kontrakt på max tre år om spelarna var under 18. Klubbarna vill gärna binda upp långa kontrakt med unga spelare som är billiga. De vill gärna binda upp långa kontrakt med spelare som har varit dyra i inköp så att de kan periodisera denna kostnaden under flera år.

Erlingmark anser att spelarna är fria då de står utanför avtal, det blir aldrig mer än tränings- och utbildningsbidraget som skall betalas av den nya klubben för de som står utan kontrakt. Står de under kontrakt så har dock klubben fortfarande rättigheterna. En spelare kan bestämma vilken klubb han skall spela i även om hans nuvarande klubb blir erbjuden en stor summa. Det är därför viktigt att den

intresserade klubben ger spelaren ett bra erbjudande som t.ex. bra lön eller sign-on fee.

Erlingmark tycker att upplägget med sign-on är rimligt och att det är marknadsstyrt. Detta system uppkom i England då en spelare fick betalt för att skriva på ett avtal. Erlingmark anser att sign-on fee är en ersättning för att du kommer till klubben. Han säger att det i praktiken är en lön, det handlar bara om hur spelaren får ut den. Vid avtalsförläggningar kan en spelare ofta få en ny sign-on fee, speciellt om han är attraktiv eller någon annan klubb är intresserad.

Sign-on fee handlar för spelaren om att säkra sina pengar. När spelarföreningen diskuterar säkerheter är det dock månadslönen det handlar om. Har spelaren fått en miljon i sign-on fee och sedan en halv miljon om året i lön så är sign-on fee redan skyddad, den har spelaren redan fått. För sign-on fee behöver spelaren inte prestera även om den ibland kan vara prestationsjusterad i spelaravtalet. Spelarna kan även få en jämt fördelad sign-on fee över tid beroende på om de är kvar i klubben eller ej. Sign-on fee behålls annars av spelaren även om han byter klubb efter ett år då kontraktet löper på tre år. Det kan i vissa fall även handla om skatteskäl då spelaren kommer från ett skatteförmånligt land.

Klubbarna betalar hellre ut mer lön och mindre sign-on eftersom de då inte behöver betala ut lön om spelaren skadas (försäkringskassan) eller om spelaren byter klubb. Det har även uppstått något som heter sign-off: att spelarna blir belönade vid fullbordat avtal. Detta för att motivera spelarna att stanna. Erlingmark tror att det är jättesvårt att värdera spelare då så mycket kan ändras på kort tid. En dag kan en storklubb vara intresserad av en spelare och då skjuter värdet i höjden. Om intresset från samma klubb sedan svalnar så sjunker värdet väldigt fort. En spelare kan även bli svårt skadad och försvinna från fotbollen på en dag. Om en spelare kommer till Erlingmark och undrar vilken lön han är värd gör Erlingmark en bedömning beroende på ålder, hur många matcher han har spelat och hur länge han varit ordinarie i A-laget osv.. Man bygger ofta in reglering av lönen i avtalet beroende på antalet spelade matcher och så vidare. Det är även viktigt vilken position man spelar på. En forward kostar i allmänhet mycket mer än en back. Även en nummer 10 i en offensiv roll på mittfältet kan kosta mycket. Erlingmark tycker dock att marknadsvärdet på spelarna kan vara ologiskt emellanåt då det krävs att en klubb skall vilja ha just den spetskompetens som en viss spelare har vid en given tidpunkt.

5 Analys

I detta kapitel kommer vi analysera den data vi har i empirin med det teoretiska underlaget och besvara de ställda frågeställningarna:

- *Hur väl fungerar SvFF:s regelverk idag enligt sakkunniga revisorer och ekonomer?*
- *Hur värderar klubbarna sitt humankapital?*
- *Vad krävs för en aktivering av de internt uppbyggda spelarna?*

5.1 Hur väl fungerar SvFF:s regelverk idag enligt sakkunniga revisorer och ekonomer?

Det som gör värderingen av fotbollsspelare unikt är att deras värde får aktiveras i balansräkningen om de är externt förvärvade. SvFF tillåter dock inte att internt upparbetade spelare aktiveras. Motiveringen till att de internt upparbetade spelarna inte får aktiveras är att det inte handlar om någon aktivering av marknadsvärde utan om periodisering av kostnader. SvFF hävdar vidare att denna metod leder till en mer rättvisande redovisning och en bättre matchning av intäkter och kostnader. Ett eventuellt övervärde vid försäljning av en intern upparbetad spelare, får i enlighet med försiktighetsprincipen, redovisas först då det realiserats.

Mattson anser att dagens regelverk är ett väl fungerande regelverk, som hon inte tror någon elitfotbollsklubb vill ändra på. Dess höga grad av försiktighet är påtaglig i och med exkluderingen av värderingen av internt upparbetade spelare. Generellt är elitlicensen också bra för branschen då det ger en struktur åt branschen och ökar jämförbarheten klubbarna emellan. Nyttan av en aktivering av de egna spelarna tror hon inte heller är stor då deras användare är en så pass liten skara.

Larsson anser att dagens regelverk är bra, detta då försiktighetsprincipen är starkt tillämpad, och risken därmed minskar för upplåsta balansräkningar. Ytterligare argumentation för dagens regelverk är att det är enkelt och att den bara tar upp tillförlitliga belopp i beaktelse, dvs redan satta priser. Larsson anser inte att matchningsprincipen är ett tillräckligt starkt argument för dagens exkludering av internt upparbetade spelare i balansräkningen. Kostnaden tas i dagsläget upp direkt medans intäkterna nästan alltid uppkommer i framtiden på något sätt. Trots riskerna med aktivering av interna spelare, tror Larsson, att de skulle mottagas varmt av dagens klubbar, då de hjälper dem att uppnå plus i sitt egna kapital.

Sandström anser att dagens värdering av spelare på individnivå enligt elitlicensen, kan bli missvisande då en spelares verkliga värde kan variera väsentligt under en hel säsong och faller kraftigt vid eventuell skada. Dagens läge med redovisning av anskaffningsvärde blir på så sätt inte rättvisande. Han anser vidare att SvFF:s motivering till matchningsprincipen inte håller helt ut. Kostnaderna tas i dagsläget upp tidigt medan en eventuell intäkt kommer senare. Överlag finns det för GAIS räkning en positiv inställning till idén om utökad implementering av aktivering av spelartillgångar. Viktigt är dock att tyngd läggs på försiktighetsprincipen vid den värdering.

Hilmerson menar att man i sin roll som revisor vill stävja luft i balansräkningen och ser då positivt på dagens regelverk där aktivering av internt upparbetade spelare inte är närvarande. Samma princip som för goodwill. Han anser att dagens elitlicens ger ett enkelt och tillförlitligt värde. Då de största intressenterna för årsredovisningen är bank och media anses inte en aktivering av internt upparbetade spelare vara aktuell. Den enda nyttan av en sådan justering av regelverket skulle således endast finnas för de lag som ej kan uppnå positivt eget kapital, enligt Hilmersson.

Willforss anser att nyttan med aktivering av interna spelarförvärv varierar beroende på användare. För ideella föreningar, där dess medlemmar anses vara den största intressenten, är nyttan mindre än om klubben är noterad på aktiehandel. Fördelen skulle vara att man visar upp de dolda värden som finns inom klubben, vilket ligger i aktieägarnas intressen. Detta talar då emot en förändring av elitlicensen då endast ett av alla elitfotbollslag i Sverige är marknadsnoterat. Willforss konstaterar vidare att matchningsprincipen inte är så viktig idag, detta bevisas av att sign-on fee kostnadsförs.

Andersson är osäker på vad en ytterligare aktivering skulle tillföra redovisningsmässigt. Stärkandet av en rättvisande bild är svårt att argumentera för då tillförlitligheten i värdering kan brista. Andersson tror dock definitivt att viljan från klubbarna finns i detta sammanhang. Det skulle främst hjälpa klubbarna uppnå de ekonomiska krav som elitlicensen stadgar, men skapar i sig inte några likvida medel, vilket är det som klubbarna oftast saknar.

Utöver transferbeloppet erhåller spelare ofta en så kallad sign-on fee. Denna typ av engångsersättning kan spelaren erhålla vid undertecknandet av ett spelarkontrakt. Denna sign-on fee skall inte ingå i anskaffningsvärdet utan skall kostnadsföras direkt som en lönekostnad. Skatteverkets syn på denna sign-on fee är att den skall periodiseras över tid som en lön. Skatteverket och SvFF har således olika syn på periodiseringsfrågan även om de båda är överens om att det är en lönekostnad.

Mattsson tycker att hanteringen av sign-on fee, i samband med externa spelarförvärv, skulle kunna justeras. Kostnadsföring som idag sker direkt som lön kan diskuteras, då det påverkar jämförbarheten mellan klubbarna negativt över hela branschen. Värdet på sign-on fee är i sig tillförlitligt då marknaden har gjort en värdering och Mattsson tror även att detta skulle mottagas med på positiva sätt hos övriga klubbar.

Larsson anser att möjligheter för förändring av regelverket främst kan ske på kostnadsföringen av sign-on fee. En aktivering av den avgiften skulle jämna ut kostnaderna och öka jämförbarheten mellan klubbarna.

Sandström menar att dagens upplägg, där sign-on feen kostnadsförs som lön är missvisande och tycker att den skulle kunna inkluderas i det aktiverade beloppet.

Hilmersson anser att sign-on fee för externt värvade spelare är tveksam. Motiveringen för direkt kostnadsföring anges vara att den är ansedd som lön. Då sign-on fee är inkluderad i den totala betalningssumman för en spelare kan detta alltså ifrågasättas. En eventuell justering, där avgiften skulle få aktiveras, skulle leda till jämnare resultat mellan klubbarna i landet. Ändock anser Hilmerson att den borde förbli kostnadsförd, med försiktighetsprincipen i åtanke.

Willforss tycker att den idag kostnadsförda sign-on fee, vid externa spelarförvärv, går att diskutera. Med direkt kostnadsföring likställs den med lön, vilket han anser snedvidet då den är en del av det totala beloppet man betalar för en spelare. En sådan justering skulle också justera den ojämförbarhet som närvarar idag i klubbarnas resultaträkning.

Andersson hade sett positivt på en aktivering av sign-on fee och anser att den ligger närmare en aktivering än vad de internt upparbetade spelarna gör. Idag delas avgifterna för förvärv av en spelare upp antingen som lönekostnader (sign-on) eller investering (extern förvärvade). Andersson anser att det hade varit rimligt med en omklassificering så att även sign-on fee räknas som en investering.

Erlingmark tycker att upplägget med sign-on är rimligt och att det är marknadsstyrt. Detta system uppkom i England då en spelare fick betalt för att skriva på ett avtal. Erlingmark anser att sign-on fee är en ersättning för att du kommer till klubben. Han säger att det i praktiken är en lön, det handlar bara om hur spelaren får ut den. Vid avtalsförläggningar kan en spelare ofta få en ny sign-on fee, speciellt om han är attraktiv eller någon annan klubb är intresserad. Sign-on fee handlar för spelaren om att säkra sina pengar. När spelarföreningen diskuterar säkerheter är det dock månadslönen det handlar om. Har spelaren

fått en miljon i sign-on fee och sedan en halv miljon om året i lön så är sign-on fee redan skyddad, den har spelaren redan fått. För sign-on fee behöver spelaren inte prestera även om den ibland kan vara prestationsjusterad i spelaravtalet. Spelarna kan även få en jämt fördelad sign-on fee över tid beroende på om de är kvar i klubben eller ej. Sign-on fee behålls annars av spelaren även om han byter klubb efter ett år då kontraktet löper på tre år. Det kan i vissa fall även handla om skatteskal då spelaren kommer från ett skatteförmånligt land. Klubbarna betalar hellre ut mer lön och mindre sign-on fee eftersom de då inte behöver betala ut lön om spelaren skadas (försäkringskassan) eller om spelaren byter klubb. Det har även uppstått något som heter sign-off: att spelarna blir belönade vid fullbordat avtal. Detta för att motivera spelarna att stanna.

5.1.1 Delanalys

Alla respondenter förutom Sandström och Willforss är nöjda med dagens regelverk. Willforss ser skillnad på regelverkets innebörd beroende på bolagsform. Willforss anser att elitlicensen borde förändras om mer klubbar var börsnoterade, detta för att visa upp de dolda värden som finns för aktieägarna. Bukh (2005) visar i sin studie att det är en generell trend, att externa intressenter vill se allt mer information kring humankapitalet i de finansiella rapporterna. Även Mattsson och Hilmersson tror att läget skulle vara annorlunda om användarna var fler och av annan art. Elitlicensens ekonomikriterier gäller dock oavsett vilken associationsform verksamheten bedrivs som. Historiskt sett har fotbollsorganisationen varit självstyrd och ej haft externa intressenter att anpassa sig till. Då fotbollsrorelsen går igenom en kommersiell utveckling är frågan om dagens regelverk kommer stå emot dessa externa påtryckningar. Om fler klubbar börsnoteras kommer troligtvis fler användare efterfråga ett regelverk som visar upp samtliga spelarnas värde för att öka jämförbarheten mellan klubbarna.

Samtliga respondenter ställer sig tveksamma till dagens hantering av sign-on fee. Dagens kostnadsföring påverkar jämförbarheten mellan klubbarna negativt, vilket talar mot dagens hantering av sign-on fee. Värdet på sign-on fee är marknadsstyrt då klubbarna ej betalar mer än vad spelarna är värda. Diskussionen kring vad en sign-on fee är, en lön eller en betalning för påskriften av det nya kontraktet, får ses som ett avgörande ställningstagande till om utgiften skall aktiveras eller kostnadsföras. Erlingmark säger att sign-on fee är en lön men poängterar samtidigt att spelarna kan få ut sin sign-on fee utan att fullgöra kontraktet med klubben. SvFF anser att sign-on fee är att anse som lön, vilken skall kostnadsföras. Skatteverket håller med SvFF om att sign-on fee är lön, men hävdar däremot att den skall periodiseras. Det kan tyckas konstigt att alla revisorer, ekonomichefer samt Skatteverket anser att sign-on fee skall periodiseras och att det ändå inte görs. Då spelarna kan få ut sin sign-on fee trots att de inte fullgör sitt kontrakt torde den inte anses som lön utan som en

investering för att spelaren skriver på ett avtal. Den slutliga frågan blir då om sign-on fee därmed borde periodiseras, både redovisningsmässigt och skattemässigt (som i dagsläget)?

5.2 Hur värderar klubbarna sitt humankapital?

Det ekonomiska värdet av humankapital och andra former av intellektuellt kapital är numera uppmärksammat i högsta grad. Då företagen beslutar om att påbörja en satsning eller satsa vidare på utvecklandet av en immateriell tillgång kan olika modeller appliceras för att få fram beslutsunderlag om tillgångens framtida värde. De värderingsmodeller som har påträffats i teorin är den kostnadsbaserade-, marknadsbaserade- och intäktsbaserade modellen, där enbart den första modellen frambringar ett anskaffningsvärde. Resterande modeller genererar verkliga värden i form av nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Av elitlicensen framgår att klubben vid ett negativt eget kapital kan ha som plan att avyttra spelare. Klubben skall i planen då upprätta en marknadsvärdering av egna aktuella spelare.

Mattson nämner att IFK årligen lägger ut c:a 10 MSEK på U-truppen och andra elitsatsningar. I dagsläget finns inga riktiga underlag för att värdera enskilda spelare, även om det har varit uppe för diskussion. Diskussionerna har alltid startat i samband med en tillfälligt dålig ekonomi, då de måste vända på varenda mynt, men har aldrig fullföljts. Vid försäljning av spelare är antalet år inom den egna organisationen en variabel som påverkar priset då spelarna är en relativt stor kostnad för klubben.

Larsson säger att det i dagsläget sker inga exakta uträkningar för att värdera de interna spelarna. Det hade dock varit möjligt att skapa ett internt värderingssystem där spelarens värde ändras baserat på prestationer t.ex. antalet spelade matcher. Nyttan av redovisning av internt upparbetade spelare skulle vara större om användarna av externredovisningen varit fler eller att klubbarna haft ansvar mot aktieägare.

Sandström rekommenderar en kollektiv värdering av hela det spelande A-laget. Via en sådan lösning stävjar man risken för fluktuerande missvisande värden. Det fördelaktiga med en kollektiv värdering är också att statistiken för utgifter som erlagts inte sker på individnivå, utan per lag. En stor risk med en kollektivvärdering är dock att dess värde skulle kunna minska drastiskt om man åker ur allsvenskan, och eventuellt bli utsatt för dubbelnedflyttning. GAIS har vid ett tidigare skede använt sig av just kollektiv värdering. Detta i samband med att man i en handlingsplan till SvFF, då man ett år brustit i kriteriet positivt eget kapital, ville styrka sin ekonomi och påvisade då truppens verkliga värde. Värderingen skedde då i samråd mellan styrelsen och agenter, vilket resulterade i ett verkligt värde som översteg det bokförda värdet. Ett annat eventuellt

underlag skulle kunna vara att förlita sig på det poängsystem som finns tillgängligt via SvFF:s Fotbollsakademi. I det systemet finns dock inga faktiska utgifter upptagna, utan är bara ett system för betygsättning av spelare.

Willforss anser att en kollektiv värdering skulle medföra subjektivitet och inte uppbringa ett anskaffningsvärde, vilket är vad rekommendationerna säger. Willforss påpekar dock att en kollektiv värdering till verkligt värde skulle kunna anses rimlig vid liknande tillfällen som man upprättar en kontrollbalansräkning enligt ABL 25kap.

Andersson tycker att en kollektiv värdering av laget också är ett alternativt, men då är risken för subjektiva bedömningars närvaro högre än om den sker på individnivå.

Erlingmark tror att det är jättesvårt att värdera spelare då så mycket kan ändras på kort tid. En dag kan en storklubb vara intresserad av en spelare och då skjuter värdet i höjden. Om intresset från samma klubb sedan svalnar så sjunker värdet väldigt fort. En spelare kan även bli svårt skadad och försvinna från fotbollen på en dag. Om en spelare kommer till Erlingmark och undrar vilken lön han är värd gör Erlingmark en bedömning beroende på ålder, hur många matcher han har spelat och hur länge han varit ordinarie i A-laget osv.. Man bygger ofta in reglering av lönen i avtalet beroende på antalet spelade matcher och så vidare. Det är även viktigt vilken position man spelar på. En forward kostar i allmänhet mycket mer än en back. Även en nummer 10 i en offensiv roll på mittfältet kan kosta mycket. Erlingmark tycker dock att marknadsvärdet på spelarna kan vara ologiskt emellanåt då det krävs att en klubb skall vilja ha just den spetskompetens som en viss spelare har vid en given tidpunkt.

5.2.1 Delanalys

Ekonomicheferna medger att en värdering av spelarna är möjlig men ej tillräckligt prövad. Underlag för en värdering finns, men en given struktur för värdering saknas. Diskussionerna kring en värdering uppkommer oftast i samband med dålig klubbekonomi. Majo (2008) påvisade att värdering av humankapital har flera positiva effekter. Klubbarna hade högst troligt därmed gynnats av en konstant värdering av sina spelare. Majo kopplade vidare frånvaron av värdering till bristen på standardiserade värderingsmetoder. Larsson, Sandström och Erlingmark anser att en värdering bör bygga på konkret fakta hänförliga till spelaren. För att optimera värderingen av sitt humankapital kan det därför verka logiskt att diskussioner borde föras kring en standardiserad värderingsmetod. Denna standardisering skulle kunna byggas på variabler så som antal spelade matcher, position, ålder eller på det poängsystem som finns tillgängligt via SvFF:s Fotbollsakademi.

Matssons diskussioner kring en värdering baseras till största del kring de kostnader som kan hänföras till spelarna. Smith & Parr samt Matsuura påpekade att fördelarna med en kostnadsbaserad modell är dess enkelhet och att den baseras på faktiska utgifter. Nackdelen med denna modell är att spelarens framtida värde kan underskattas. Sandström och Larssons diskussioner kring en värdering baseras däremot på verkliga marknadsvärden. Fördelen med en marknadsbaserad värderingsmodell är, enligt Smith & Parr samt Matsuura, att dess värde kan anses stämma bäst med verkligheten. Nackdelen med en marknadsbaserad värderingsmodell är att den inte fungerar väl då det finns brist på liknande tillgångar i samma kategori. Erlingmark anser att spelarnas värde kan variera kraftigt, beroende på efterfrågan för dagen av en individs spetskompetens, och att en individuell marknadsvärdering därför kan bli svår. Diskussioner har även hållits kring en kollektiv marknadsvärdering för att utesluta enskilda spelares värdefluktuation. Klubbarnas revisorer anser dock att en kollektiv marknadsvärdering innebär en alltför hög grad av subjektivitet och rekommenderar därför att en värdering sker på individnivå utifrån faktiska siffror.

Gates (2002) och O'Connell (1995) påpekade att enkla nyckeltal som ROI kan utgöra en bra början för en intern värdering. ROI tillhör kategorin intäktsbaserade värderingsmodeller. Denna typ av modeller bygger på de faktiska kostnader som finns och tar samtidigt hänsyn till vad spelaren kan generera i framtiden. Nackdelen med en intäktsbaserad värderingsmodell är således att den baseras på antaganden till viss del. Då Allsvenska klubbars ekonomi bygger på spelarförsäljningar utomlands kan en intäktsbaserad värderingsmodell såsom ROI verka mest relevant, trots subjektiva inslag. Klubbarna hade då kunnat ta tillvara på deras egna kostnadsunderlag och kombinera detta med statistik kring det övervärde på spelarförsäljningar som råder i Sverige.

5.3 Vad krävs för en aktivering av de internt uppbyggda spelarna?

Enligt BFNAR 2000:2 skall RR 15 tillämpas för icke-noterade företag som ej valt att tillämpa internationella redovisningsstandarder (IAS 38). Enligt rekommendationen skall ett företag redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen när den går att identifiera samt när (punkt 7 och 19):

- De **framtida ekonomiska fördelar** som kan hänföras till tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget,
- dess **anskaffningsvärde** kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och
- företaget har **kontroll** över den till följd av inträffade händelser.

5.3.1 Kommer de internt upparbetade spelarna sannolikt att generera framtida ekonomiska fördelar för klubben?

Huruvida framtida ekonomiska fördelar av en immateriell tillgång kommer att tillfalla företaget kan inkludera både intäkter från försäljning av produkter och tjänster samt kostnadsbesparingar.

Mattson berättar att IFK har som mål att den interna ungdomssatsningen skall generera 50% av A-truppens nytillskott och att fortsatt anrikning av spelare skall fortgå under hela kontraktstiden.

Larsson menar att spelarna har en mycket stor dignitet för klubben då det är dem som är deras primära tillgångar. Med beaktelse på deras skade- och prestationsmöjligheter är de samtidigt en mycket riskfylld tillgång.

Sandström poängterar att svensk fotboll idag, rent ekonomiskt, livnär sig på spelarförsäljningar till utlandet.

Hilmersson tycker generellt sätt att spelartillgångar i klubbarna är en riskfylld tillgång, men också den väsentligaste för dess existens. Det kan vara svårt att hänföra en klubbs framgångar till en eller några spelare, då det är hela truppen och dess konstellation som ger vinster. Spelatillgångar är till sin art osäkra och medför inga garantier på speltid.

Willforss poängterar att svensk fotboll idag gör sina överskott på grund av de försäljningar man gör av spelare utomlands.

Andersson argumenterar för en aktivering då svensk fotboll går runt tack vare spelarförsäljningar till utlandet.

5.3.2 Kan en internt upparbetad spelares anskaffningsvärde beräknas på ett tillförlitligt sätt?

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till tillgången tillsammans med övriga kostnader som på ett konsekvent och rimligt sätt kan hänföras till tillgångens framtida ändamål. Då det ibland kan vara svårt att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven har en uppdelning i en forskningsfas och en utvecklingsfas skett. Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen skall allt hänföras till forskningsfasen och således kostnadsföras.

En koppling kan här även tydas till SvFF:s tränings- och utbildningsersättning vilken skall betalas ut till tidigare klubbar som medverkat i utbildningen av

spelaren då denna blir professionell. Utbildning av en spelare sker mellan dess att spelaren är 12 och 21 år.

Mattson anser att en aktivering skulle ge stora värderingssvårigheter och har svårt att se hur det skulle kunna göras utan en schablonlösning eller att subjektivitet är närvarande.

Larsson anser att en intern värdering kan vara svår att implementera tekniskt och skulle även medföra ökad risk för subjektivitet. Den teoretiska grund som finns för värdering av internt upparbetade spelare är rimlig, men implementering för svår. Om värdering av egna upparbetade spelare ändå skulle bli aktuellt ser Larsson i dagsläget inga tillförlitliga värderingsmetoder, vilka skulle behövas arbetas fram enhetligt som standarder.

Sandström tror att en värdering av alla typer av spelare är fullt möjligt. Detta bevisas genom att det görs regelbundet idag runt om i Sverige, både professionellt och amatörmässigt. De underlag man skulle kunna använda sig av för beräkning av ett anskaffningsvärde i samma syfte är flera. Med ett försiktig antagande skulle man kunna räkna på att en kvotsats av ungdomsrörelsen skulle kunna ligga till grund för värderingen av de interna spelarna. Med övertygelsen om att en av 150 ungdomar kommer nå A-laget, skulle man kunna aktivera 1/150:del av de utgifter som uppstått i samband med deras träning. En rimlig gräns skulle kunna vara vid 16 år, då elitsatsningen börjar.

Hilmerson ser stora problem med aktivering av internt upparbetade spelare, och då främst vid värderingen. Den stora risken är att värdet skulle bli subjektivt, vilket å ena sidan skulle kunna stävjas om enhetliga standarder hade funnits. Standardiserade värderingsmodeller är tex framtagna för värdering av travhästar; teoretiskt skulle det kunna eventuellt kunna funka på samma sätt.

Willforss anser att det tekniskt sätt skulle vara mycket svårt att kunna genomföra en värdering av internt upparbetade spelare på ett tillförlitligt sätt. Vidare tror han att med det nuvarande beräkningsunderlaget skulle en värdering av enskilda spelare bli svårt att genomföra, med syftet att skapa en rättvisande eller tillförlitlig bild av företaget.

Anderssons spontana reaktion till en aktivering av de internt upparbetade spelarna är att det finns flera svårigheter med en sådan aktivering. Två av de svåra aspekterna är värderingen av spelare och gränsdragningen för när aktiveringen skall börja. Risken för subjektiva bedömningar är vid sådana här tillfällen överhängande och inte önskvärda, speciellt inte av oss som revisorer. Vilka underlag som används för värderingen är i det här fallet den kritiska punkten. Teoretiskt skulle man kunna arbeta fram en beräkningsmodell för

ändamålet. Viktigt är då att den används som en enhetlig standard för hela branschen och att den är rättvis till måttet oavsett klubb som tar den i bruk. Andersson tror även att ett möjligt beräkningsunderlag skulle kunna vara antaganden om en viss kvot som tros nå A-truppen, och vars utgifter då aktiveras från och med deras elitsatsningsålder. Det skulle även kunna gå att tillgå de underlag för ersättnings/solidaritetsystem som finns. För en vidare implementering krävs ytterligare att SvFF, och sedermera UEFA, godkänner och instiftar beräkningsmodellen.

5.3.3 Har klubbarna kontroll över de internt upparbetade spelarna?

En spelare klassas som professionell då den uppbär en lön eller annan inkomstskattepliktig förmån till ett värde av minst 3000 kronor under ett kalenderår. Licensålder inträder det år då spelaren fyller 15 år. En professionell spelare skall ha upprättat ett spelaravtal med sin förening. Spelaravtalet skall alltid innehålla uppgifter om avtalets tidsomfattning samt de ekonomiska villkor spelaren och föreningen är överens om. Spelaravtalet får ha en löptid om mest fem år om spelaren är över 18 år. Är spelaren under 18 år får avtalets löptid vara maximalt tre år om inte något annat följer av kollektivavtal.

Det finns spelare som är under kontrakt och de som är under utbildning. Utöver dessa finns det så kallade Bosmanfall som har utgångna kontrakt och således är en osäkerhet för klubbarna. Europadomstolen dömde i Bosmandomen till spelarnas fördel. Detta medförde att mottagande klubb inte behöver betala någon ersättning för spelare som har fullgjort sitt kontrakt i tidigare klubb. Externt förvärvade spelare får tas upp i balansräkningen då klubbarna anses ha kontrollen under ursprunglig kontraktstid.

Mattson anser att skillnaden i kontrakten till interna eller externa spelare är obefintliga.

Larsson poängterar att spelarkontrakten som skrivs, förutom lön och transfersumma, med externt köpta spelare och internt värvade spelare är likartade innehållsmässigt.

Sandström anser att GAIS har kontroll över sina spelare.

Hilmersson anser att klubbarna i och med kontrakten har kontroll över spelarna, oavsett de är internt eller externt värvade.

Andersson anser att klubbarna har kontroll över sina spelare, oavsett om de är internt eller externt värvade.

Erlingmark tycker att spelarna är fria då de står utanför avtal, det blir aldrig mer än tränings- och utbildningsbidraget som skall betalas av den nya klubben för de som står utan kontrakt. Står de under kontrakt så har dock klubben fortfarande rättigheterna. En spelare kan bestämma vilken klubb han skall spela i även om hans nuvarande klubb blir erbjuden en stor summa. Det är därför viktigt att den intresserade klubben ger spelaren ett bra erbjudande som t.ex. bra lön eller sign-on fee. Erlingmark berättar att en ny punkt i det nya kollektivavtalet var att klubbarna hade som krav att även spelare under 18 skall kunna bindas upp i fem år. De gamla reglerna sa att de enbart kunde skriva kontrakt på max tre år om spelarna var under 18.

5.3.4 Delanalys

Wallman (2006) argumenterar för en ökad redovisning av humankapital då det i dagens personalbaserade företag är den primära tillgången som skapar tillväxt och utveckling. Samtliga respondenter anser att spelarna är klubbarnas primära tillgång och att de därmed uppfyller kriteriet framtida ekonomiska fördelar. Hilmersson avviker något i sin åsikt då han anser att spelartruppen i sin helhet, snarare än individerna, bidrar till framtida ekonomiska fördelar. UEFA har i samband med införandet av det nya transfersystemet hävdad att mindre klubbar överlever tack vare spelarförsäljningar (Moorhouse, 1999). Ur ett europeiskt perspektiv anses alltså Allsvenska klubbar vara mindre klubbar då samtliga respondenter, utom Hilmersson, bekräftar att Allsvenska klubbar överlever tack vare spelarförsäljningar utomlands. Enligt denna bekräftelse finns det således fog för att säga att ett nettoförsäljningsvärde kan beräknas om klubben inte planerar att nyttja spelaren i den egna verksamheten.

Samtliga respondenter ser svårigheter i en tillförlitlig värdering av spelarna. De ser framför allt en ökad risk för subjektivitet i en värdering av spelare. Respondenterna anser att en enhetlig värderingsstandard är ett måste för att anskaffningsvärdet skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Även Majo (2008) betonar vikten av standardiserade värderingsmetoder för en optimal värdering av humankapital. Som ett exempel på standardiserad värderingsmodell hänvisar Hilmersson till de modeller framtagna för värdering av travhästar. Han anser att värderingsmodellen för fotbollsspelare teoretiskt skulle kunna fungera på liknande sätt. Respondenterna menar även att en schablonmässig kvotsats, baserad på statistiska underlag, skulle kunna ligga till grund för värdering. Kvotsatsen motsvarar en förväntad andel ungdomar som kommer nå klubbens A-trupp. Detta kräver således att vetskap om ungdomsverksamhetens totala kostnader, vilket är bristfälligt idag. Enligt RR 15 skall en uppdelning ske till en forsknings- och utvecklingsfas. Rekommendationen säger att endast utgifter hänförliga till utvecklingsfasen får aktiveras. Enligt Sandström och Andersson skulle utvecklingsfasens början

kunna starta då elitsatsningen börjar, och sluta vid spelarens inträde i A-truppen.

Samtliga respondenter är överens om att klubbarna innehar kontroll över spelarna, oavsett extern eller intern anskaffning. Då klubbarna i dagsläget får aktivera externa spelarförvärv får därmed kontrollkriteriet anses vara uppfyllt för alla spelare under kontrakt. Tidigare var den maximala kontraktstiden tre år för spelare under 18 år. Erlingmark berättar att klubbarna hade som krav, vid 2012 års förhandlingar av det nya kollektivavtalet, att även spelare under 18 år skall kunna bindas upp i fem år. Detta i enlighet med SvFF:s Representationsbestämmelser, som anger att kollektivavtalet skall följas i första hand. Van den Bogaert menar att klubbarnas kontroll över de unga spelarna länge har varit uppe för diskussion, i samband med de nya transferreglerna. I och med det nya kollektivavtalet har de unga spelarnas frihet förhandlats bort ytterligare, vilket talar än mer för en aktivering av dem i balansräkningen.

6 Slutsats

Vi skall här besvara syftet med uppsatsen som är att undersöka hur det vore möjligt för svenska elitfotbollsklubbar att aktivera internt upparbetade spelare i balansräkningen, och att åskådliggöra andra eventuella förändringsområden.

Respondenterna är i allmänhet nöjda med dagens regelverk då det är enkelt, ger struktur åt klubbarna och beaktar försiktighetsprincipen. Om fler klubbar i framtiden börsnoteras anses dock en förändring av regelverket vara nödvändig.

Dagens hantering av sign-on fee anses idag påverka jämförbarheten mellan klubbarna negativt. En aktivering och periodisering av denna sign-on fee anses i framtiden vara rimlig och tillförlitlig.

Undersökta klubbar värderar i dagsläget inte sina spelare internt. En förutsättning för att aktivera de internt upparbetade spelarna är att klubbarna har beräkningsunderlag för en värdering till anskaffningsvärde. Klubbarna bör således utveckla de interna värderingsmodellerna innan en aktivering kan ske.

Samtliga respondenter anser att spelarna är klubbarnas primära tillgång och att de därmed uppfyller kriteriet framtida ekonomiska fördelar i RR 15. Allsvenska klubbars ekonomi bygger på spelarförsäljningar utomlands vilket också det bekräftar att spelarna sannolikt kommer inbringa framtida ekonomiska fördelar.

Samtliga respondenter ser svårigheter i en tillförlitlig värdering av spelarna. Respondenterna anser att en enhetlig värderingsstandard är ett måste för att anskaffningsvärdet skall kunna beräknas på ett tillförlitligt, och icke subjektivt, sätt. Respondenterna menar bl a att en schablonmässig kvotsats, baserad på statistiska underlag, skulle kunna ligga till grund för värdering. RR 15 säger att endast utgifter hänförliga till utvecklingsfasen får aktiveras. Utvecklingsfasens början skulle kunna starta då elitsatsningen börjar, och sluta vid spelarens inträde i A-truppen.

Samtliga respondenter är överens om att klubbarna innehar kontroll över spelarna, oavsett extern eller intern anskaffning. Då klubbarna i dagsläget får aktivera externa spelarförvärv får därmed kontrollkriteriet anses vara uppfyllt för alla spelare under kontrakt.

7 Slutdiskussion

Vid bearbetning av denna uppsats har ett antal intressanta aspekter påträffats som ej varit av betydande vikt för denna uppsatsens syfte. Vi kommer i detta avslutande kapitel att diskutera dessa aspekter.

Vi har under arbetets gång förundrats över fotbollens organisation och makt i samhället. Även stora organ såsom EU har fortfarande väldigt lite att säga till om och fotbollens organisation jämförs av många med maffian. Hur vi än vrider och vänder på det så är det svårt att förstå hur FIFA har lyckats få sånt inflytande. I ljuset av alla fotbollsskandaler som uppmärksammats de senaste 5-10 åren uppkommer då frågan om det även förekommer mutor och korrupktion mellan FIFA och politiska representanter. Det har hänt innan och frågan är vilken inblandning detta hade i de diskussioner som föregicks i förhandlingarna om det nya transfersystemet.

Dagens regelverk, som är utformat av UEFA, anser vi är anpassat till rika europaklubbar som inte överlever tack vare spelarförsäljning. Det bästa hade varit om vi hade ett anpassat regelverk för de svenska omständigheterna och sedan låta eventuella topplag som blir klara för europaspel, och som troligtvis också har det bättre ekonomiskt ställt, lösa den UEFA-anpassade rapporteringen separat. I dagsläget speglar inte redovisningen situationen i Allsvenska klubbar.

En annan aspekt som förvånar oss är att klubbarna inte verkar ha någon exakt inblick och beräkning på hur deras internt tränade spelare utvecklas. Traditionella företag har på senare tid börjat göra noggranna uträkningar enligt vissa värderingsmodeller för att se om det är värt att satsa på en tillgång. Varför klubbarna inte gör det är en gåta för oss. Är det för att SvFF kräver att de skall ha en ungdomssatsning eller är det för att utvecklingen är något av ett lotteri. Vi tror inte att det är ett rent lotteri utan tror att klubbarna vet hur man hittar och utvecklar talanger. Det är ju trots allt därför agenternas roll har trädit fram allt mer på senare år. SvFF kräver ungdomsverksamhet men hur mycket de kräver och om det verkligen är en godtagbar anledning till att inte beräkna värdet på sina satsningar är en fråga vi ställer oss. Vi tror att klubbarna hade gynnats av att beräkna dessa värden som traditionella företag gör.

Vi blev under intervjuernas gång förvånade över ekonomichefernas och revisorernas syn på sign-on fee. De flesta visade sig kritiska till dagens upplägg och frågan är då vad som ligger till grund för dagens upplägg. Hur tänkte UEFA när de utformade detta upplägg och varför har de inte motiverat detta öppet? Det visade sig även i studien att denna sign-on fee ligger närmare en aktivering än vad de internt upparbetade tillgångarna gör.

Vi ställer oss även frågande till varför BK Häcken, den enda klubben som har en vinstgående verksamhet, inte ville ställa upp på intervju. De är också den enda klubben som ej aktiverar sina externa spelarförvärv. Vi anser att dess medverkan i studien hade varit av stor betydelse.

Uppsatsprocessen har varit givande och lärorik på många områden. Genom gjorda intervjuer och datainsamling har vi fått en större förståelse för branschorganisationernas påverkan på redovisningen. Dess påverkan har i vårt fall varit påfallande. Klubbar och revisorer i fråga drar sig för att ifrågasätta beslut tagna av SvFF samtidigt som SvFF själv inte ifrågasätter beslut tagna på högre internationell nivå. Detta har gjort att branschpraxis samt många regler följs men att ingen riktigt kan svara på varför de följs. Det är givetvis inte bra att branschpraxis skapas på detta sätt genom stora internationella organisationer som FIFA och UEFA, speciellt då de blivit ifrågasatta för sin maffialiknande struktur.

7.1 Förslag till vidare forskning

Vi anser att en ytterligare fördjupning i dagens upplägg med kostnadsföring av sign-on fee hade varit intressant att fördjupa sig i. Vi anser också att det hade varit intressant att fördjupa sig i frågan om fotbollens organisation och hur de har lyckats skapa redovisningsnormer som ger ekonomilicensen företräde framför andra regler, råd och rekommendationer.

Referenser

Litteratur

Backman, Jyri (2007). *Idrottsjuridik: en introduktion*. Malmö: Idrottsforum.org

Bryman, Alan (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder. 2., [rev.] uppl.* Malmö: Liber

Fars samlingsvolym 2011. Redovisning. (2011). Stockholm: Far Akademi

Johansson, SE, (2003). *Den fullständiga balansräkningen*, Uppsala, Industrilitteratur AB

Matsuura, Jeffrey H. (2003). *Managing intellectual assets in the digital age*. Boston, MA: Artech House

Smith, Gordon V. & Parr, Russell L. (2003). *Valuation of intellectual property and intangible assets. 2003 cumulative supplement.* 3. ed. New York: Wiley

Van den Bogaert, Stefaan (2005). *Practical regulation of the mobility of sportsmen in the EU postBosman*. The Hague: Kluwer

West, Thomas L. & Jones, Jeffrey D. (red.) (1999). *Handbook of business valuation*. 2. ed. New York: Wiley

Forskningsrapporter och artiklar

Bates, S 2002, 'ACCOUNTING FOR PEOPLE (cover story)', *HR Magazine*, 47, 10, p. 30.

Bukh, P, Nielsen, C, Gormsen, P, & Mouritsen, J 2005, 'Disclosure of information on intellectual capital on Danish IPO prospectuses', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, 6, p. 713.

Carlsson, S 2005, Debatt: Idrott och ekonomi – Hur får man det att gå ihop?, *Tidsskriften Balans* nr. 5, 2005.

Ekholm, G.G. & Troberg, P. 1996. En rättvisande bild definierad, *Tidsskriften Balans* nr. 6- 7, s. 32-36.

Gamerschlag, R, & Moeller, K 2011, 'The Positive Effects of Human Capital Reporting', *Corporate Reputation Review*, 14, 2, p. 145.

Mayo, A 2008, 'Financial statements and human capital', *Management Extra*, June 2008, p. 24.

Moorhouse H.F 1999 'The Economic Effects of the Traditional Transfer System in European Professional Football', *Football Studies*, 2, 1, p. 90.

O'Connell, SE 1995, 'Calculate the return on your investment for better budgeting', *HR Magazine*, 40, 10, p. 39.

Tower, G 2006, 'More than a game?', *In The Black*, 76, 2, s. 56.

Wallman, S. (1996) The Future of Accounting and Financial Reporting - Part II: The Colorized Approach, *Accounting Horizons*, 10, 2, s. 138.

Elektroniska källor

Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier:

http://svenskfotboll.se/ImageVault/Images/id_9869/ImageVaultHandler.aspx, 2012-05-30

Redovisningsrådets rekommendation RR 2

<http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR2-02.pdf>, 2012-05-30

Redovisningsrådets rekommendation RR 15

<http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR15.pdf>, 2012-05-30

Redovisningsrådets rekommendation RR 17

<http://www.bfn.se/redovisning/radet/rr/rr17.pdf>, 2012-05-30

Reglemente för Svenska Fotbollsförbundets Appellationsnämnd

http://fogis.se/ImageVault/Images/height_16/width_16/id_11534/ImageVaultHandler.aspx, 2012-05-30

Reglemente för Svenska Fotbollsförbundets Licensnämnd

http://fogis.se/ImageVault/Images/height_16/width_16/id_11534/ImageVaultHandler.aspx, 2012-05-30

Reglemente för Svenska Fotbollsförbundets Skiljenämnd

http://fogis.se/ImageVault/Images/height_16/width_16/id_11535/ImageVaultHandler.aspx, 2012-05-30

Svenska Fotbollsförbundets stadgar:

http://fogis.se/ImageVault/Images/id_58775/scope_0/ImageVaultHandler.aspx
2012-05-30

Svenska Fotbollsförbundets Representationsbestämmelser

http://fogis.se/ImageVault/Images/id_38711/scope_0/ImageVaultHandler.aspx
2012-05-30

Skatteverket

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forforeningarstiftelser/idrottsforeningar/signonbonusspelarovergangar.4.70ac421612e2a997f85800054722.html>, 2012-05-30

Intervjuer

GAIS, Per-Åke Sandström Ekonomichef, 2012-05-03, 14.00

GAIS, Gunnar Andersson Revisor, 2012-05-08, 09.00

IF Elfsborg, Camilla Larsson Ekonomichef, 2012-05-09, 10.00

IF Elfsborg, Anders Willforss Revisor, 2012-05-09, 13.30

IFK Göteborg, Berth Hilmersson Revisor, 2012-05-10, 10.00

IFK Göteborg, Lena Mattsson Ekonomichef, 2012-05-14, 11.00

SFS, Magnus Erlingmark, 2012-05-15, 15.00

Bilaga 1 - Tränings- och utbildningsersättning

| Kategori I Allsvenskan | | Kategori II Superettan | | Kategori III Div. 1-2, herrar | |
|--------------------------------------|-----------------|------------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|
| Ålder | Utb. ersättning | Ålder | Utb. ersättning | Ålder | Utb. ersättning |
| 12 | 10500 | 12 | 7500 | 12 | 5500 |
| 13 | 10500 | 13 | 7500 | 13 | 5500 |
| 14 | 16000 | 14 | 8500 | 14 | 5500 |
| 15 | 16000 | 15 | 8500 | 15 | 5500 |
| 16 | 26500 | 16 | 10500 | 16 | 10500 |
| 17 | 26500 | 17 | 10500 | 17 | 10500 |
| 18 | 52500 | 18 | 26500 | 18 | 10500 |
| 19 | 63000 | 19 | 26500 | 19 | 10500 |
| 20 | 121000 | 20 | 73500 | 20 | 21000 |
| 21 | 131500 | 21 | 73500 | 21 | 21000 |
| Totalt | 474000 | Totalt | 253000 | Totalt | 106000 |
| Kategori IV Övriga serier, herrar | | Kategori V Damallsvenskan | | Kategori VI Övriga serier, damer | |
| Ålder | Utb. ersättning | Ålder | Utb. ersättning | Ålder | Utb. ersättning |
| 12 | 2500 | 12 | 1000 | 12 | 500 |
| 13 | 2500 | 13 | 1000 | 13 | 500 |
| 14 | 2500 | 14 | 1000 | 14 | 500 |
| 15 | 2500 | 15 | 1000 | 15 | 500 |
| 16 | 6000 | 16 | 2000 | 16 | 1000 |
| 17 | 6000 | 17 | 2000 | 17 | 1000 |
| 18 | 6000 | 18 | 2000 | 18 | 1000 |
| 19 | 6000 | 19 | 2000 | 19 | 1000 |
| 20 | 10500 | 20 | 4000 | 20 | 2000 |
| 21 | 10500 | 21 | 4000 | 21 | 2000 |
| Totalt | 55000 | Totalt | 20000 | Totalt | 10000 |

Bild från: kapitel 5 RB, 1 §, punkt 1.10

Bilaga 2 – Solidaritetsersättning

- 12 år: 5%
- 13 år: 5%
- 14 år: 5%
- 15 år: 5%
- 16 år: 10%
- 17 år: 10%
- 18 år: 10%
- 19 år: 10%
- 20 år: 10%
- 21 år: 10%
- 22 år: 10%
- 23 år: 10%

Bild från: kapitel 5 RB, 2 §

Bilaga 3 - Mailkontakt

Inför varje intervju har vi kontaktat respondenterna via mail med en kort introduktion av ämnet och några förberedande frågor. Frågorna skilde sig beroende på respondentgrupp; revisor, ekonom eller fackföreningsrepresentant. Nedan följer de mail som skickades ut innan intervjutillfälle.

Mail till revisorer:

Hej *Revisorns namn*

Här kommer tre förberedande frågor inför våran bokade intervju den *datum*.

Intervjun är en del av vår magisteruppsats, inom ämnet externredovisning, och har till syfte att undersöka möjligheten att redovisa de internt upparbetade spelarna, i de svenska elitfotbollslagen, på samma sätt som man redovisar de externt värvade spelarna, det vill säga som en immateriell tillgång i balansräkningen.

Kommande frågor kommer tas upp:

- Anser ni det rimligt att aktivera de internt upparbetade spelarna i balansräkningen?
- Vilka belopp skulle kunna ligga till grund för den värderingen?
- Hur tillförlitligt skulle ni tro detta beräkningsunderlag är?

Om ingen annat sägs så antar vi att vi anmäler oss vid erat kontor vid angiven tid.

Tack på förhand

Med vänliga hälsningar

Arvid Andersson
Mattias Jonsson

Mail till Ekonomer:

Hej *Ekonomens namn*

Här kommer fem förberedande frågor inför våran bokade intervju den *datum*.

Intervjun är en del av vår magisteruppsats, inom ämnet externredovisning, och har till syfte att undersöka möjligheten att redovisa de internt upparbetade spelarna, i de svenska elitfotbollslagen, på samma sätt som man redovisar de externt värvade spelarna, det vill säga som en immateriell tillgång i balansräkningen.

Kommande frågor kommer tas upp:

- Hur redovisar ni era spelartillgångar? Varför?
 - Anser ni det rimligt att aktivera de internt upparbetade spelarna i balansräkningen?
- Vilka belopp skulle kunna ligga till grund för den värderingen?
- Hur tillförlitligt skulle ni tro detta beräkningsunderlag är?
- Hur ser era spelarkontrakt ut? Skiljer kontrakten sig mellan de internt upparbetade- och externt värvade spelarna?

Om ingen annat sägs så antar vi att vi anmäler oss vid erat kontor vid angiven tid.

Tack på förhand

Med vänliga hälsningar

Arvid Andersson

Mattias Jonsson

Mail till representant på SFS:

Hej *representantens namn*

Här kommer tre förberedande frågor inför våran bokade intervju den *datum*.

Intervjun är en del av vår magisteruppsats, inom ämnet externredovisning, och har till syfte att undersöka möjligheten att redovisa de internt upparbetade spelarna, i de svenska elitfotbollslagen, på samma sätt som man redovisar de externt värvade spelarna, det vill säga som en immateriell tillgång i balansräkningen.

Kommande frågor kommer tas upp:

- Vad tycker ni om dagens regelverkssystem?
- Hur ser spelarkontrakten ut? Skiljer kontrakten sig mellan de internt upparbetade- och externt värvade spelarna?
- Anser ni att de att klubbarna idag har kontroll över spelarna?

Om ingen annat sägs så antar vi att vi anmäler oss vid erat kontor vid angiven tid.

Tack på förhand

Med vänliga hälsningar

Arvid Andersson

Mattias Jonsson

Bilaga 4 - Frågeformulär

Vid intervjutillfälle har vi haft en öppen struktur och försökt låta respondenten tala så fritt som möjligt. För att säkerställa att vi får svara på utvalda områden och frågor har vi följt en mall med frågor, och bokat frågornas svar allt eftersom de kommit. Följande intervjufrågor har använts till de olika respondentgrupperna:

Frågeformulär till revisorerna

- ✓ Anser ni det rimligt att aktivera de internt upparbetade spelarna i balansräkningen?
- ✓ - Vilka belopp skulle kunna ligga till grund för den värderingen?
- ✓ - Hur tillförlitligt skulle ni tro detta beräkningsunderlag är?
- ✓ Hur viktiga är spelarna som humankapital för klubbarna?
- ✓ Syn på dagens regelverk?
- ✓ För- och nackdelar med aktivering av internt upparbetade spelare?
- ✓ Är kontrollkriterier uppfyllt?
- ✓ Andra aspekter? Syn på sign-on fee?

Frågeformulär till ekonomerna

- ✓ Hur redovisar ni era spelartillgångar? Varför?
- ✓ Anser ni det rimligt att aktivera de internt upparbetade spelarna i balansräkningen?
 - Vilka belopp skulle kunna ligga till grund för den värderingen?
 - Hur tillförlitligt skulle ni tro detta beräkningsunderlag är?
- ✓ Hur ser era spelarkontrakt ut? Skiljer kontrakten sig mellan de internt upparbetade- och externt värvade spelarna?
- ✓ Hur viktiga är spelarna som humankapital för klubbarna?
- ✓ Syn på dagens regelverk?
- ✓ För- och nackdelar med aktivering av internt upparbetade spelare?
- ✓ Är kontrollkriterier uppfyllt?
- ✓ Andra aspekter? Syn på sign-on fee?

Frågeformulär till representant på SFS

- ✓ Vad tycker ni om dagens regelverkssystem?
- ✓ Hur ser spelarkontrakten ut? Skiljer kontrakten sig mellan de internt upparbetade- och externtvärvade spelarna?
- ✓ Anser ni att de att klubbarna idag har kontroll över spelarna?
- ✓ Är kontrollkriterier uppfyllt?
- ✓ Andra aspekter? Syn på sign-on fee?