

Tyngdlösa fotbollsklubbar

En studie om Immateriella tillgångar i Fotbolls AB

Umeå universitet
Handelshögskolan vid Umeå universitet
Kandidatuppsats
Höstterminen 2007

Handledare: Per Nordström

Författare: Olle Alexandersson och Peter Sandén

Sammanfattning

Titel: *”Tyngdlösa fotbollsklubbar - En studie om Immateriella tillgångar i Fotbolls AB”*

Seminariedatum: Tisdagen 22 Januari 2008

Ämne/kurs: Företagsekonomi C-uppsats, 15 p

Författare: Olle Alexandersson, Peter Sandén

Handledare: Per Nordström

Nyckelord: Immateriella tillgångar, Fotboll, IAS 38, RR 15

Bakgrund: Den moderna fotbollens kommersiella utveckling innebär att fotbollsklubbar idag i allt större utsträckning drivs som företag. Det är i skrivande stund fyra allsvenska fotbollsklubbar som bedriver delar av verksamheten i AB. Utvecklingen i dagens företag är att de är alltmer kunskapsinriktade. Den finansiella styrkan sitter inte längre nödvändigtvis i fysiska tillgångar, såsom maskiner och inventarier, utan består allt oftare av icke-fysiska tillgångar som patent, kontrakt och andra legala rättigheter. I de svenska fotbollsaktiebolagens balansräkningar är dock förekomsten av Immateriell tillgångar låg. Är den rådande redovisningsnormens definition av Immateriella tillgångar därmed inte applicerbar i fotbollsklubbars verksamhet eller kan det finnas andra orsaker till att de svenska fotbolls aktiebolagen inte väljer att aktivera Immateriella tillgångar i större utsträckning?

Syfte: Syftet med denna uppsats är att få en djupare förståelse för hur Fotbolls AB resonerar kring Immateriella tillgångar. Vi vill skapa en diskussion kring ämnet och undersöka huruvida det skulle vara möjligt för Fotbolls AB att omvärdera sin syn på aktivering av Immateriella tillgångar.

Metod: Studien utgår ifrån ett kvalitativt angreppssätt med semistrukturerade intervjuer som datainsamlingsmetod. Med utgångspunkt i det tolkande synsättet har vi strävat efter sätta respondenten i fokus, för att därmed försöka se på problemet utifrån deras verklighetsbild.

Teoretisk referensram: Studiens teoretiska referensram utgörs främst av de redovisningsstandarder som styr redovisningen i Sverige. Som komplement till dessa har vi även använt relevant facklitteratur samt vetenskapliga artiklar.

Empiri: Respondenterna utgörs av revisorer och ekonomichefer som arbetar inom Fotbolls AB samt revisorer med begränsad erfarenhet av fotbollsvärlden. Vi har därmed använt oss av både respondent och informantintervjuer, vilket underlättat möjligheten att belysa problemet ur flera aspekter.

Slutsatser: Studiens resultat visar att det utifrån konventionella redovisningsregler skulle vara teoretiskt möjligt för Fotbolls AB att aktivera Immateriella tillgångar i större utsträckning än idag, men att Svenska Fotbollsförbundets elitkriterier i dagsläget starkt begränsar dessa möjligheter. Studien pekar på att en ökad aktivering av olika former av Immateriella tillgångar dessutom skulle leda till en mer rättvisande bild av klubbarnas ekonomiska ställning.

Författarnas förord

Vi vill till att börja med tacka vår handledare Per Nordström för all hjälp vi har fått på vägen under hela studien. Vi vill även rikta ett stort tack till alla de respondenter som har valt att delta i vår studie och utan dessa så skulle inte det här projektet vara möjligt att genomföra.

Vi vill slutligen tacka de lärare på Handelshögskolan vid Umeå universitet som kommit med goda råd och synpunkter.

Vi hoppas att vår studie ska bidra till ökad kunskap inom redovisning och att läsaren ska finna studien intressant.

Olle Alexandersson och Peter Sandén

1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Problemformulering.....	5
1.3 Syfte.....	7
1.4 Relevans.....	7
1.5 Förförståelse.....	7
1.6 Läsarens förkunskaper.....	8
1.7 Begränsningar.....	8
1.8 Avgränsingar.....	8
1.9 Förkortningar och begrepp.....	9
1.10 Uppsatsens fortsatta disposition.....	10
2. Metod.....	11
2.1 Deduktivt angreppssätt.....	11
2.2 Tolkande perspektiv.....	11
2.3 Kvalitativ metod.....	11
2.4 Datainsamlingsmetod.....	12
2.4.1 Urvalsmetod.....	12
2.4.2 Urvalsprocess.....	12
2.4.3 Intervjuform.....	13
2.4.4 Praktiskt genomförande.....	13
2.5 Etik.....	14
2.6 Studiens trovärdighet.....	14
2.6.1 Replikerbarhet.....	14
2.6.2 Studiens tillförlitlighet.....	14
2.6.3 Överförbarhet och generaliserbarhet.....	15
2.6.4 Primärdata, sekundärdata och kritik.....	15
2.7 relevanta sökord.....	16
3. Teoretisk referensram.....	17
3.1 Redovisningsprinciper.....	17
3.1.1 Rättvisande bild.....	17
3.1.2 Försiktighetsprincipen.....	17
3.1.3 Matchningsprincipen.....	18
3.1.4 Relevans.....	18
3.1.5 Tillförlitlighet.....	18
3.1.6 God redovisningssed.....	18
3.2 Normgivande organ i Sverige.....	19
3.2.1 Rådet för finansiell rapportering.....	19
3.2.2 Bokföringsnämnden (BFN).....	19
3.2.3 Svenska fotbollsförbundet och elitlicensens ekonomikriterier.....	19
3.3 Internationella normgivare.....	20
3.3.1 International Accounting Standards Committee (IASC) och International Accounting Standards Boards (IASB).....	20
3.3.2 International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS).....	20
3.4 Skillnader mellan RR och IFRS.....	20
3.5 Immateriella tillgångar.....	21
3.5.1 Definition av Immateriella tillgångar.....	21
3.5.2 Klassificering av Immateriella tillgångar.....	22
3.5.3 Kriterier för aktivering i balansräkningen.....	22
3.5.4 Immateriella tillgångar som har upparbetats i verksamheten förutom goodwill.....	23
3.5.5 Forskning och Utveckling (FoU).....	23

4. Empiri.....	25
4.1 Empirins disposition.....	25
4.2 Respondenter.....	25
4.3 Respondenternas bakgrund.....	25
4.4 Synen på Immateriella tillgångar.....	27
4.5 Diskutera möjligheter för fotbollsklubbar att aktivera Immateriella tillgångar.....	29
5. Analys.....	36
5.1 Analys av spelarkontrakt.....	36
5.1.1 Förvärvade spelarkontrakt.....	36
5.1.2 Värdering av spelarkontrakt.....	37
5.1.3 Sign on fee.....	38
5.2 Analys av scouting.....	39
5.3 Analys av ungdomssatsningar.....	40
5.4 Analys av rättvisande bild.....	41
6. Slutsatser.....	42
6.1 Hur hanterar svenska Fotbolls AB Immateriella tillgångar?.....	42
6.2 Skulle det vara möjligt för svenska Fotbolls AB att omvärdera sin syn på Immateriella tillgångar?.....	42
6.2.1 Spelarkontrakt.....	42
6.2.2 Scouting.....	43
6.2.3 Ungdomssatsningar.....	43
6.3 Skulle en omvärderad syn av Immateriella tillgångar leda till en mer rättvisande bild av fotbollsaktiebolagen.....	44
6.4 Förslag till fortsatt forskning.....	44
7. Källförteckning.....	45
8. Bilagor.....	47
Bilaga 1.....	47
Bilaga 2.....	48
Bilaga 3.....	49
Bilaga 4.....	50

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Utveckling mot företagande fotbollsindustri.

Den moderna fotbollen har under senare år genomgått en alltmer kommersialiserad utveckling, där spelarna idag är heltidsproffs och där nya aktörer såsom TV-bolag och sponsorer integrerats i den enorma industri som fotbollen har blivit.¹ De stora fotbollsklubbarna ute i Europa drivs idag i allt större utsträckning som renodlade företag, där själva spelet endast är en del av en större verksamhet, i vilken faktorer som tröjförsäljning samt tv-sändningsrättigheter är minst lika viktiga komponenter² Den kommersiella utvecklingen av fotbollen är häpnadsväckande och enligt Europaparlamentet genererar europeisk fotboll omkring 10 000 miljarder euro årligen.³ Det blir också allt tydligare att ekonomiska intressen värderas minst lika högt som de rent sportsliga, om inte högre.

När Real Madrid år 2003 värvade Manchester Uniteds David Beckham, fick man dels tillgång till en mycket bra fotbollsspelare, men framförallt ett av fotbollsvärldens absolut största varumärken. Beckham var en megastjärna både på och utanför planen, vars kommersiella kraft skulle föra Real Madrid mot ekonomiska, snarare än sportsliga, triumfer. Beckham var enormt populär i Asien, en stegrande marknad där Real Madrid hade som målsättning att ta andelar. Laget åkte därför i samband med köpet av Beckham på en uppmärksammas Asienturné, vilket resulterade i en enorm ökning av tröjförsäljning samt lukrativa sponsoravtal. Under Beckhams tid i Real Madrid ökade klubbens omsättning med hela 43 %. Tröjförsäljningen gick från 155 miljoner till 822 miljoner kronor på ett år. Detta trots att Beckham under sin tre säsonger knappast tillhörde de mest framtonande spelarna på planen.⁴

I början av 2007 köptes Beckham av den amerikanska klubben LA Galaxy, som ägs av den amerikanska koncernen Anschutz Entertainment Group (AEG). Syftet var i första hand att genom att köpa in varumärket Beckham, öka intresset för fotbollen i USA, där den än så länge inte hade haft så stort genomslag. Ett ökat intresse skulle leda till större intäkter i samband med matcherna, lukrativa tv- och sponsoravtal mm. Även ADIDAS, som har reklamkontakt med Beckham, lär ha varit drivande i övergången till LA Galaxy. De ville genom lanseringen av varumärket Beckham i USA, utmana den i dagsläget stora jätten på den amerikanska marknaden, NIKE.⁵

Situationen i Sverige

Även om pionjärerna för denna utveckling finns utomlands, har även svenska klubbar på senare tid i allt större utsträckning börjat prioritera de ekonomiska aspekterna. För att vara konkurrenskraftiga krävs det att klubbarna har kapital, vilket tvingar fram olika typer av åtgärder. Vi kan bl.a. se en allt vanligare förekomst av olika typer av riskkapitalbolag som finns med och finansierar allsvenska klubbars spelarköp. De ekonomiska incitamenten har också bidragit till en utveckling mot en bolagisering av fotbollsklubbar.⁶ I dagsläget bedriver fyra allsvenska klubbar delar av verksamheten i aktiebolag. Dessa är Djurgården IF (Djurgården Elitfotboll AB), Hammarby IF (Hammarby Fotboll AB) Örebro SK (Örebro Elitfotboll AB) samt AIK (AIK Fotboll AB). AIK är dessutom som hittills enda svenska klubb börsnoterat.⁷ Då fotbollsklubbarna drivs mer och mer som renodlade företag kan man fråga sig om de trender som sker i företagsvärlden i övrigt även är applicerbara i fotbollssammanhang.

1 Sund, B. Fotbollsindustrin, Nomen förlag: Visby 2007, s. 52

2 Ibid, s. 57

3 www.europarl.europa.eu

4 www.ekonominyheterna.se

5 Ibid

6 www.aktiespararna.se

7 www.ngm.se

Tyngdlös ekonomi

Utvecklingen i dagens företag är att de blir alltmer kunskapsinriktade. Den finansiella styrkan sitter inte längre nödvändigtvis i fysiska tillgångar, såsom maskiner och inventarier, utan kan istället bestå av icke-fysiska tillgångar som patent, kontrakt och andra legala rättigheter.⁸ Tollington och Liu talar om en ”tyngdlös ekonomi” och exemplifierar med läkemedelsbolaget Glaxo Wellcome, vars finansiella styrka främst ligger i de patent som de utvecklat för försäljning av läkemedel. I artikeln framgår att de trots detta valt att inte redovisa patenten i balansräkningen. Det finns således legala patenträttigheter i bolaget som inte syns i räkenskaperna. Tollington och Liu belyser den problematik som uppstår då ett företags främsta tillgång lämnas utanför balansräkningen och att det kan leda till en missvisande bild av företaget.⁹

Det blir nu intressant att undersöka huruvida ovanstående idéer om tyngdlösa organisationer är applicerbara även inom fotbolls AB. Det är rimligt att anta att det inom en växande industri som fotbollen, bör finnas Immateriella tillgångar precis som inom andra branscher, såsom läkemedelsbranschen. Vid granskning av fotbollsaktiebolagens årsredovisningar blir det dock tydligt att svenska Fotbolls AB i likhet med Glaxo Wellcome inte väljer att aktivera Immateriella tillgångar i någon större utsträckning. I de fall där det överhuvudtaget förekommer handlar det framförallt om spelarkontrakten, d.v.s. rätten att utnyttja spelaren samt goodwill.(se bilagor) Är det då så att det i fotbollsklubbar inte existerar Immateriella tillgångar i samma utsträckning som i andra former av aktiebolag? Är den rådande redovisningsnormens definition av Immateriella tillgångar helt enkelt inte applicerbara i fotbollsklubbars verksamhet?

Vi ställde oss kritiska till ett sådant påstående då vi på förhand upplevde att det fanns tydliga likheter mellan den verksamhet som bedrivs i fotbollsklubbar och de verksamheter där aktivering av Immateriella tillgångar faktiskt förekommer. Vi tänkte då främst på fenomen som scouting och talangutveckling, som uppvisar likheter med olika former av Immateriella tillgångar som enligt gällande redovisningsstandard får aktivers, förutsatt att särskilda kriterier är uppfyllda. Huruvida just scoutingverksamhet och talangutveckling skulle vara mål för en aktivering blev särskilt intressant då det i skrivande stund inleds stora satsningar inom just dessa områden i Hammarby Fotboll AB och Djurgården Elitfotboll AB.¹⁰ Det är också intressant att undersöka om AIK Fotboll AB, som i och med sin börsnotering ska lyda under internationella redovisningsstandarder, har en annorlunda syn på Immateriella tillgångar än övriga svenska Fotbolls AB. Kan det finnas andra skäl till att förekomsten av Immateriella tillgångar i fotbollsaktiebolagens balansräkningar är så liten?

Bromsklossar

Även om vägen mot en mer kommersialiserad svensk fotbollsmarknad vid första anblick framstår som spikrak, är det tydligt att det dock finns bromsklossar som motarbetar denna utveckling. Svenska Fotbollsförbundet (SvFF) som är den högsta instansen inom svensk fotboll, införde 2002 en elitlicens som ställer krav på klubbarnas hantering av ekonomiska frågor, bl.a. utformningen av redovisningen. Kan det vara så att närvaron av elitlicensens kriterier påverka klubbarnas syn av Immateriella tillgångar?

Vi vill utifrån den bakomliggande problematik som beskrivits ovan undersöka förhållandet mellan Immateriella tillgångar och svenska fotbollsklubbar som drivs som aktiebolag. Hur ser de på Immateriella tillgångar? Hur har diskussionen kring ämnet förts och hur påverkas synen av SvFF:s elitkriterier? Ovanstående resonemang leder oss fram till uppsatsens två första frågeformuleringar.

8 Tollington & Liu, "When is an asset not an asset", Management Decision 36/5 [1998] s. 346-349

9 Ibid

10 www.hammarbyfotboll.se/www.idrottensaffarer.se

1.2 Problemformulering

- Hur hanterar svenska Fotbollsaktiebolag Immateriella tillgångar?
- Skulle det vara möjligt för svenska Fotbollsaktiebolag att omvärdera sin syn på Immateriella tillgångar?

En annan diskussion som uppstod var huruvida klubbarna inte bara kan, utan faktiskt bör aktivera Immateriella tillgångar i större utsträckning, för att därmed uppvisa en mer rättvisande bild av företaget. Kan det i likhet med Glaxon Welcome finnas finansiell styrka inom fotbollsklubbar som inte syns i balansräkningen och som därmed bidrar till missvisande bild av klubben?

Vår sista frågeformulering blir följaktligen:

- Skulle en omvärderad syn av Immateriella tillgångar leda till en mer rättvisande bild av fotbollsaktiebolagen?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att få en djupare förståelse för hur Fotbolls AB resonerar kring Immateriella tillgångar. Vi vill skapa en diskussion kring ämnet och undersöka huruvida det skulle vara möjligt för fotbollsklubbar att omvärdera sin syn på aktivering av Immateriella tillgångar. Vi tror att studiens främsta intressenter är praktiker inom redovisning och revision, representanter från fotbollsverksamheter samt redovisningsteoretiker inom den akademiska sfären.

1.4 Relevans

Den kommersiella fotbollens utveckling och att fotbollsklubbar i dag drivs som renodlade aktiebolag gör att det blir aktuellt att pröva de regelverk som styr redovisningen mot hur situationen i klubbarna ser ut i verkligheten.

1.5 Förförståelse

Den förförståelse som vi tog med oss in i det här arbetet grundar sig dels i företagsekonomiska studier och dels i de personliga erfarenheter vi har av fotbollsindustrin som sådan. Vi har båda studerat redovisning till och med C-nivå på Handelshögskolan vid Umeå universitet, vilket har givit oss grundläggande kunskaper om Immateriella tillgångar och redovisning i allmänhet. Vi är medvetna om att denna undervisning skett på en generell nivå och att våra förkunskaper, eller snarare bristen på förkunskaper, inneburit en viss begränsning. Hade vi vid arbetets början varit experter på immateriella tillgångar och de standarder som reglerar dess användning, hade det säkerligen varit enklare att sammankoppla den teoretiska referensramen med den insamlade empirin. Vår utbildningsbakgrund från Handelshögskolan vid Umeå universitet har med stor sannolikhet dessutom präglat vår syn på redovisning och vårt val av litteratur. Vi kommer båda från bakgrunder där fotbollen funnits som ett betydande, men inte dominerande inslag. Vi tycker dock att vi har haft en överskådlig inblick i den moderna fotbollsindustrins utveckling. Vissa facktermer och företeelser som Bosmanfallet och Sign on fee har ofta förekommit under intervjuerna och vår förförståelse har då medfört att vi har haft enklare att följa med i diskussionerna kring dessa, än om vi inte haft denna förförståelse.

1.6 Läsarens förkunskaper

I uppsatsen har vi utgått ifrån att läsaren besitter grundläggande kunskaper inom redovisning och det regelsystem som redovisningen styrs av. Vi upplever därför att någon utförligare förklaring av grundläggande redovisningsbegrepp inte är nödvändig.

1.7 Begränsningar

Under arbetet med denna uppsats har vi begränsats av att vår huvudsakliga vistelseort varit Umeå. Med tanke på att större delen av de respondenter som vi valt att intervjua befunnit sig i Stockholm har vårt geografiska läge begränsat möjligheten till att utföra fysiska intervjuer med dessa personer. Vi har istället valt att använda oss av telefonintervjuer med dessa respondenter. Det hade givetvis vara möjligt för oss att resa ner till Stockholm för att utföra intervjuerna på plats, vilket vi även övervägde att göra, men detta begränsades av vår ekonomiska situation då ett sådant projekt skulle ta en del resurser i anspråk. Vi upplever även att tidsramen för uppsatsen har bidragit till att en utförligare studie av problemet inte varit möjligt.

1.8 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa studien till att behandla spelarkontrakt, scouting samt ungdomssatsningar då dessa företeelser är specifika för idrottsvärlden. Vi har således valt att utesluta andra tänkbara Immateriella tillgångar inom Fotbolls AB, som patent, licenser och goodwill, då vi anser att dessa rimligtvis bör behandlas på samma sätt i fotbollsklubbar som i andra typer av företag.

Vi har avgränsat studien till att belysa förhållandena i Fotbolls AB i Allsvenskan. Vi är medvetna om att det kan finnas fotbollsklubbar som drivs som AB även längre ner i seriesystemet, men vi anser att de företeelser som vi valt att studera, antagligen är mer frekvent förekommande och dessutom mer utvecklade i de Allsvenska klubbarna.

Till följd av studiens tidsbrist som vi belyser i avsnittet begränsningar, har vi dessutom valt att lämna Örebro Elitfotboll AB utanför ramen för denna studie. Att vi valde att lämna just Örebro Fotboll AB utanför studien grundar sig i att vi upplevde att det av olika skäl var intressantare att komma i kontakt med de övriga fotbollsaktiebolagen. Som vi nämnt inledningsvis sker de stora satsningar på scouting och talangutveckling inom Djurgården och Hammarby, vilket gör att dessa blir särskilt intressanta för studien. När det gäller motivet till att ha med AIK, ansåg vi att deras syn på Immateriella tillgångar eventuellt skiljer sig från övriga Fotbolls AB till följd av att de följer IFRS, varför vi upplevde att det var särskilt intressant att ha med dem i studien. När det gäller Örebro fanns det inte lika starka skäl att nödvändigtvis ta med dem och när vi tog beslutet att utelämna en klubb var valet därför tämligen enkelt. Vi upplevde dessutom att vi fått ut tillräckligt med material från övriga intervjuer och att en ytterligare intervju därför inte var nödvändig. Studien är avgränsad till nuvarande förhållanden i fotbolls AB och vi reserverar oss därmed för att det i framtiden kan uppkomma nya regler för dessa klubbar som gör denna studies resultat inaktuellt.

1.9 Förkortningar och begrepp

Förkortningar

AEG	Anschutz Entertainment Group
BFL	Bokningsföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
DEF AB	Djurgården Elitfotboll Aktiebolag
IASB	International Accounting Standards Boards
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
FIFA	Federation Internationale de Football Association
FoU	Forskning och utveckling
FAR	Föreningen Aukturerade Revisorer
NGM	Nordic Growth Market
PWC	Price Waterhouse Coopers
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
SvFF	Svenska Fotbolls Förbundet
UEFA	Union Européenne de Football association

Vanligt förekommande begrepp

Bosmandomen: Bosmandomen/Bosmanfallet är ett uppmärksamt rättsfall som resulterade i att spelare vars kontrakt med en klubb gått ut har rätt att byta klubb utan att den första klubben har rätt till någon ersättning.

Sign on fee: Sign on fee är den summa som en klubb betalar ut till en spelare för att skriva på ett kontrakt med klubben. Detta gäller både i de fall där spelaren värvas från en extern klubb och i de fall där spelaren förlänger kontraktet med sin nuvarande klubb.

Scouting: Scouting är den process där en klubb skickar ut representanter för att aktivt söka efter och studera spelare, som eventuellt kan tänkas kontrakteras av klubben i framtiden.

Ungdomssatsningar: Detta begrepp innebär den satsning av ekonomiska samt övriga resurser som en klubb lägger när för ta fram unga lovande spelare ur den egna organisationen.

1.10 Uppsatsens fortsatta disposition

Kapitel 2 Metod

I detta kapitel redogör vi för de val av metod och angreppssätt som vi använt i studien. Vi beskriver även genomförandet vid insamling av det empiriska materialet. En diskussion kring studiens trovärdighet och etiska aspekter förs även i detta kapitel.

Kapitel 3 Teoretisk referensram

Här redogör vi för den teoretiska referensram som legat till grund för vår studie. Vi redogör här för de kriterier som finns uppställda för vad som är att avse som Immateriella tillgångar. Vi förklarar även de skillnader som finns mellan RR 15 och IAS 38 samt jämför dessa med elitlicensens ekonomikriterier.

Kapitel 4 Empiri

I detta kapitel presenteras det empiriska material som vi samlat in genom våra intervjuer. Detta material presenteras utifrån en tematisk indelning för att underlätta läsarens möjlighet att orientera sig i texten och för att kunna jämföra respondenternas svar med varandra.

Kapitel 5 Analys

I det här kapitlet analyserar vi det insamlade empiriska materialet och kopplar det mot den teoretiska referensram vi presenterade i kapitel 3.

Kapitel 6 Slutsatser

I det sista kapitlet redogör vi för studiens slutsatser. I detta avsnitt ger vi även förslag på fortsatt forskning inom ämnet.

2. Metod

I detta kapitel redogör vi för de val av metod och angreppssätt som vi använt i studien. Vi beskriver även genomförandet vid insamling av det empiriska materialet. En diskussion kring studiens trovärdighet och etiska aspekter förs även i detta kapitel. Vi har valt att inte ge några ingående beskrivningar av de begrepp som förekommer, utan har istället haft som mål att fokusera på diskussionen om varför vi gjort de val som vi gjort och varför vi inte valt alternativa metoder och angreppssätt. Vi har försökt att koppla de metodval som vi valt till den specifika studien för att därmed på ett tydligt sätt visa varför dessa använts. Vi anser att detta också visar på att vi har förståelse för begreppen samt hur de bör användas inom forskning.

2.1 Deduktivt angreppssätt

En studie som utgår från ett deduktivt angreppssätt utgår från befintliga teorier som sedan provas i verkligheten för att sedan bekräftas eller förkastas. De befintliga teorierna som studien utgår ifrån kommer att utifrån resultatet revideras. Vi har använt oss av ett deduktivt angreppssätt, där vi undersökt förhållandena i fotbollsaktiebolag utifrån rådande redovisningsstandarder. Vi vill därmed undersöka huruvida de teorier som styr hanteringen av Immateriella tillgångar är applicerbara inom fotbollsklubbar. Vi är medvetna om att studier baserade på det deduktiva angreppssättet vanligtvis kännetecknas av kvantitativ datainsamling.¹¹ Vi såg dock ingen konflikt i att använda oss av en kvalitativ metod för att pröva de teorier som finns i den teoretiska referensramen.

2.2 Tolkande perspektiv

Vi har utgått från en tolkande perspektiv med utgångspunkten att det i studier av människors beteende som denna, är viktigt att ta hänsyn till det faktum att människor påverkas av den sociala verklighet som de befinner sig i. Bryman & Bell beskriver vikten av att få en *”förståelse för den sociala verkligheten på grundval av hur deltagarna i en viss miljö tolkar denna verklighet”*¹² Vi har med utgångspunkt i detta fäst stor vikt vid att försöka se på problemet ur respondenternas synvinkel. Studien som sådan har en relativt teoretisk utgångspunkt och vi är medvetna om att verkligheten ute i fotbollsklubbarna givetvis inte är lika teoretisk. För att kunna föra diskussionen på samma våglängd som våra respondenter och för att få en tydlig förståelse för deras resonemang, har det varit av stor vikt för oss att kunna sätta oss in i deras situation och att se världen ur deras ögon.¹³ Vi anser att det är rimligt att påstå att en revisor utan anknytning till fotboll har andra preferenser än ekonomichefen i ett Fotbolls AB och att det är först när vi lyckas att se på problemet utifrån respektive persons synvinkel som vi kan få en full förståelse för deras resonemang.

2.3 Kvalitativ metod

I valet av forskningsmetod upplevde vi att en kvalitativ metod var bäst passande utifrån uppsatsens problem och syfte. Då vi haft för avsikt att undersöka attityder och beteenden inom Fotbolls AB ansåg vi att en kvalitativ metod skulle ge studien ett större djup och därmed bidra till en bättre förståelse för de beteenden och attityder som påverkar synen på problemet, än vad en kvantitativ metod hade genererat.¹⁴ Hade vi enbart varit intresserade av att undersöka vilka Immateriella tillgångar som fotbollsaktiebolagen aktiverar, hade en överskådlig studie av deras årsredovisningar säkerligen varit tillräcklig. En enkät med fasta svarsalternativ hade också besvarat frågor om hur de gör. Då vi istället strävat efter att få en djupare förståelse för hur klubbarna resonerat ansåg vi dock

11 Bryman & Bell, s. 25

12 Ibid, s. 298

13 Solvang, s. 92

14 Johannessén & Tuffte, En introduktion till *samhällsvetenskaplig forskningsmetod*, Liber Förlag: Malmö 2003, s. 76

att en kvantitativ metod inte var möjlig. Den fokusering på siffror och hårda data som kännetecknar den kvantitativa forskningen är helt enkelt inte applicerbar i en studie som denna.¹⁵ Utifrån vår tolkande kunskapssyn och önskan om att sätta respondenten i fokus hade en enkätstudie med fasta svarsalternativ dessutom i för stor utsträckning präglats av vårt eget sätt att se på problemet. Studiens resultat skulle i för hög grad påverkas av de som vi tyckte skulle vara intressant att besvaras.¹⁶ Ett kvantitativt angreppssätt hade också inneburit en envägskommunikation där vi inte hade haft möjlighet att ställa följdfrågor. Vi skulle därmed riskera att missa intressanta aspekter som hade kunnat tillföra ytterligare djup till diskussionen.¹⁷ Våra begränsade förkunskaper i ämnet bidrog till att de frågor som vi hade ställt i ett frågeformulär inte heller nödvändigtvis hade givit oss tillfredställande och intressanta data, utifrån uppsatsens problem och syfte. Vi är medvetna om den kritik som ofta uppkommer mot kvalitativa studier som denna. Denna diskussion har vi dock valt att förlägga under rubrik 2.6 Studiens trovärdighet. Vårt val av kvalitativ metod har haft stor inverkan på valet av datainsamlingsmetod som beskrivs under nästa rubrik.

2.4 Datainsamlingsmetod

2.4.1 Urvalsmetod

Vi upplevde att det, mot bakgrund av vår relativt begränsade kunskap i ämnet, var viktigt att få kontakt med respondenter som kunde bidra med sådan information som utifrån studiens problemformulering var intressant. Vi har samtalat med respondenter med varierande grad av erfarenhet från fotbollsvärlden, men som har gemensamt att de på olika sätt kommer i kontakt med Immateriella tillgångar genom sitt yrke. Vi har således använt oss både respondentintervjuer och informantintervjuer.¹⁸ Respondentintervjuerna har utförts med ekonomichefer och revisorer som jobbar med fotbolls AB samt SvFF:s ekonomichef. Motivet till att ha med denna typ av respondenter kan te sig mer naturligt då de i egenskap av sina positioner givetvis är väldigt insatta i uppsatsens problem. De har dessutom givit oss en bra inblick i hur dessa organisationer ser ut samt hur de resonerat kring Immateriella tillgångar. Då vi strävat efter att få en djupare förståelse för hur klubbarna ser på Immateriella tillgångar anser vi att det varit nödvändigt att få utföra kvalitativa intervjuer med dessa personer, istället för att enbart studera årsredovisningarna.

I dagsläget finns det ett begränsat antal Fotbolls AB i Sverige och vi upplevde att datainsamlingen skulle bli relativt tunn och ensidig om vi endast intervjuade representanter från dessa klubbar. Genom att också utföra informantintervjuer med revisorer utan direkt erfarenhet av fotbollsverksamheten, ansåg vi att vi skulle få en mer nyanserad studie. Då studien strävar till att diskutera huruvida det skulle vara möjligt för fotbollsklubbar att omvärdera sin syn på Immateriella tillgångar, ansåg vi att det var viktigt att belysa problemet från en generell nivå, där olika fenomen inom fotbollsklubbar analyseras utifrån de grundläggande kriterierna för Immateriella tillgångar.

Detta för att se om en omvärderad syn över huvudtaget skulle vara möjligt utifrån allmänna redovisningsprinciper. Vi upplevde att revisorer som inte har daglig kontakt med Fotbolls AB och därmed inte är lika påverkade av rådande praxis inom fotbollsvärlden, skulle ha lättare att se på Immateriella tillgångar i fotbollsklubbar från en mer allmän synvinkel. Vi är medvetna om att valet av urvalsmetod begränsar möjligheten till att generalisera studiens resultat. Då vi varit inriktade på fördjupning snarare än representativitet, anser vi dock att detta inte försämrat studiens resultat.¹⁹

2.4.2 Urvalsprocess

För att komma i kontakt i personer med tillräcklig kunskap i ämnet har vi i flera fall använt oss av kontaktpersoner, som sedan valt ut personer som de ansett varit insatta i uppsatsens ämne. Detta såg

15 Bryman & Bell, s. 322

16 Johanessen & Tuffte, En introduktion till samhällsvetenskaplig metod. s. 71

17 Bryman & Bell, s. 369

18 Solvang, Holme s. 104

19 Bryman & Bell, s. 377

vi som en nödvändig åtgärd för att säkerställa att vi verkligen skulle få tag på personer med tillräcklig kunskap inom ämnesområdet. Då dessa kontaktpersoner i samtliga fall själva arbetat vid de olika revisionsbyråerna fanns det dock en risk i att dessa kan ha haft egna intressen i uppsatsens ämne, vilket därmed påverkat deras val av respondenter. Vi ansåg dock att ingen av de firmor som vi kontaktat befunnit sig i en sådan situation, varför vi heller inte haft anledning att misstro deras avsikter. Att de kan ha missuppfattat uppsatsens problem och syfte och att de av den anledning skulle ha valt ut fel personer, var något som vi inte heller fann särskilt troligt, då vi lade särskild vikt vid just denna bit. Vi skickade på förhand ut ett dokument där vi tydligt förklarade uppsatsens frågeformulering, syfte samt vilka diskussionsämnen som skulle ligga till grund vid intervjuerna. (se bilaga 1)

Det vi istället uppfattade som den största faran i samband med urvalet var snarare att de bäst lämpade respondenterna vid denna tidpunkt på året eventuellt skulle vara upptagna med sitt ordinarie arbete. Vi riskerade därmed att tilldelas personer vars tillgänglighet, snarare än deras kunskap i ämnet, gjort att de valts ut av kontaktpersonerna. Vi har inte så stor inblick i revisionsarbetet men vi anser att det är rimligt att anta att revisorer har som mest jobb under och i samband med bokslut. Särskilt de revisorer som arbetar med de större, börsnoterade bolagen, där tidsramen för den färdiga revisionen är mer strikt. Vi kan alltså tänka oss att dessa revisorer, som rimligtvis har störst erfarenhet av ämnet då immateriella tillgångar framförallt finns i större bolag, skulle vara alltför upptagna vid denna period på året för att ha tid att medverka i vår studie. Att vi delvis konkurrerar med andra studenter som för närvarande skriver uppsats inom redovisning och revision, kan också ha medfört en försämrad åtkomlighet av de för uppsatsen bäst lämpliga respondenterna. Medvetna om de begränsningar som uppkommit till följd av valet av att använda oss av kontaktpersoner, ansåg vi ändå att det var det bästa sättet att gå till väga. Vi upplevde att vi var allt för beroende av att hitta de för uppsatsen bäst lämpade respondenterna, för att lägga någon större vikt vid ovan nämnda risker, som vi i sammanhanget upplevde som relativt små.

2.4.3 Intervjuform

Mot bakgrund av vårt kvalitativa angreppssätt har vi använt oss av semistrukturerade intervjuer vid insamlandet av det empiriska materialet.²⁰ Vi ansåg att detta skulle underlätta möjligheten att sätta respondenten i fokus och att tolka svaren utifrån deras synvinkel, då diskussionen tilläts att röra sig i olika riktningar.²¹ Vi ville därmed begränsa vår egen påverkan på respondenterna för att i enlighet med vårt tolkande perspektiv sätta dennes tankar och verklighetsbild i fokus.²² Utifrån ett intervjuschema, bestående av ett antal för uppsatsen intressanta teman, lät vi respondenterna föra en relativt öppen diskussion kring ämnet. Dessa teman har legat som grund vid diskussionen men har varit av så öppen karaktär att de inte hindrat respondenternas möjlighet att diskutera dessa teman utifrån sin egen synvinkel. Vi upplevde att en mer strukturerat frågeenkät med fasta svarsalternativ däremot till stor del begränsat diskussionen utifrån vårt eget sätt att se på problemet. En sådan datainsamlingsmetod skulle vara allt för

2.4.4 Praktiskt genomförande

Då de respondenter som vi haft kontakt med i flera fall befunnit sig i Stockholm valde vi att utföra dessa intervjuer per telefon. Den uppenbara fördelen med detta var att det dels var billigare och dessutom mindre tidskrävande, än vid fallet vid fysiska intervjuer. Vi är medvetna om de nackdelar som kommer vid en telefonintervju jämfört med en intervju ansikte mot ansikte och att det kan ha bidragit till ett för uppsatsen mer svårtolkat empiriskt stöd. Utifrån vår kvalitativa metod hade fysiska intervjuer, som inneburit bättre möjlighet att med hjälp av variabler som ansiktsuttryck och kroppshållning, gett oss en ökad möjlighet att tolka deras svar.²³

20 Bryman & Bell, s. 362-363

21 Ibid, s. 361

22 Solvang, Holme Forskningsmetodik s.99

23 Bryman & Bell, s. 140

Vi upplevde även en begränsning i att det i vissa fall var svårt att avgöra när respondenterna talat klart i en fråga eller om de ville utveckla resonemanget ytterligare. Vår möjlighet att inte styra för mycket i intervjuerna försvårades av detta skäl då vi riskerade att avbryta en tankebanan med en ny fråga, i tron om att den tidigare diskussionen var klar. Eftersom att vi redan före kontakten med respondenterna som befann sig i Stockholm hade bestämt oss för att använda telefonintervjuer, behövde vi aldrig ta hänsyn till deras möjlighet att faktiskt ställa upp på fysiska intervjuer. Även om vi haft tid och resurser att åka till Stockholm, är det inte säkert att respondenterna, som vi i samtliga fall upplevde som väldigt upptagna, hade haft tid att ta emot oss. Under samtliga intervjuer var båda uppsatsskrivarna närvarande för att ge båda möjlighet att ställa följdfrågor och att därmed få ut så mycket som möjligt av intervjuerna.

Samtliga fysiska intervjuer genomfördes på respondenternas arbetsplatser i miljöer där vi tror att de har kunnat känna sig bekväma. Under telefonintervjuerna använde vi oss av högtalare så att båda skulle kunna vara delaktiga under intervjun. Intervjuerna, som spelades in på band, var ungefär 50 minuter långa. Så fort tillfälle gavs, transkriberades intervjuerna, för att underlätta vårt arbete att lokalisera intressanta data som vi sedan har använt oss av i studien. Som vi tidigare nämnt skickades intervjuschemat ut i god tid inför respektive intervju, för att respondenterna därmed skulle ges möjlighet att sätta sig in i problemet samt att ha möjlighet att ställa frågor om det var någonting som de uppfattade som oklart. I detta intervjuschema klargjorde vi dessutom tydligt studiens syfte samt problemformulering.

2.5 Etik

Vi upplever att det är viktigt att redovisa de etiska aspekter som präglat arbetet med denna uppsats. Vi har i rollen som forskare framförallt haft ett ansvar mot de respondenter som deltagit i studien och vi har därför försökt vara så tydliga som möjligt med att klargöra uppsatsens syfte samt av vilken anledning de har kontaktats. Vi ville därmed inte riskera att det material som vi fått ut av intervjuerna använts i ett syfte som inte är förenligt med respondenternas önskemål. För att säkerställa detta mailade vi i förväg ut ett frågeschema där vi tydligt beskrev uppsatsens problem, syfte samt det frågeschema som intervjuerna skulle utgå ifrån. Som vi tidigare nämnt skickade vi också ut en sammanfattning av vad som sagts under intervjuerna så att respondenterna hade möjlighet att bekräfta alternativt justera materialet.

Samtliga respondenter har givits möjligheten att vara anonyma, vilket också två av våra respondenter valt att vara. Överlag har respondenterna dock ställt sig positiva till att medverka med namn, vilket vi varit tacksamma för då vi upplever att det underlättat studien. Vi anser nämligen att det har varit viktigt att kunna ge läsaren en tydlig bild av vilka dessa personer är och vad de har för position för att därmed öka förståelsen för deras resonemang.

2.6 Studiens trovärdighet

2.6.1 Replikerbarhet

När vi valde att använda oss av en kvalitativ metod var vi medvetna om svårigheterna att replikera studien vid ett senare tillfälle med tanke på den relativt ostrukturerade intervjuformen vi använde oss av.²⁴ Den data som vi har valt att ta med i studien baseras på vår subjektiva bedömning av vilka företeelser som vi tyckte var intressanta att belysa utifrån intervjuerna. Detta betyder att vi valde att utesluta mycket information som vi inte upplevde relevant för studien. Det är i princip omöjligt för en annan forskare replikera intervjusituationerna med utgångspunkt i att både forskaren och respondenten kommer uppleva situationen på ett annat sätt än när vi genomförde studien. Forskarens subjektiva intresse kommer även påverka i vilken riktning intervjun kommer gå och detta kommer även påverka vilka följdfrågor som kan vara intressanta att ställa till respondenten.

24 Bryman & Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 319

2.6.2 Studiens tillförlitlighet

För att studiens resultat ska vara tillförlitligt och för att bekräfta att vi som forskare och respondenterna uppfattat verkligen på samma sätt, har vi skickat ut sammanfattningar av intervjuerna till respondenterna. Detta har vi gjort för att respondenterna skulle ha möjligheten att tillägga eller ändra något om det fanns felaktigheter i de tolkningar som gjorts av situationen, eller om vi helt enkelt missade någon intressant information.²⁵ Vi respekterade de synpunkter respondenterna hade och vi anpassade materialet utifrån de svar vi fick.

2.6.3 Överförbarhet och generaliserbarhet

Vi är medvetna om att valet av kvalitativ metod begränsar möjligheten till att generalisera studiens resultat. De revisorer som deltog i studien är inte representativa för yrkeskåren i allmänhet och deras deltagande i studien kan således inte generaliseras utöver studiens omfång. Då strävat efter att uppnå en fördjupning snarare än representativitet, anser vi dock att detta inte försämrat studiens resultat.²⁶

2.6.4 Primärdata, sekundärdata och källkritik

Primärdatan består av det material som vi fått in i samband med våra intervjuer. Vi har som nämnts tidigare i studien haft som målsättning att intervjua respondenter med kunskaper om Immateriella tillgångar men med varierande kunskaper om redovisningsproblem inom fotbollsvärlden. En risk är att respondenterna inte besatt de kunskaper angående Immateriella tillgångar som vi efterfrågade och kunde således inte föra ett tillfredställande resonemang. Vi uppfattade att respondenterna var väldigt kunniga i ämnet och vi anser att denna risk därmed var väldigt liten. Dock vet vi inget om ärligheten i respondenternas svar då dessa kan ha haft egna syften med vad som publiceras i studien. Vi uppfattade dock denna risk som väldigt liten med utgångspunkt i att studiens resultat inte kan ha något annat värde än att vara redovisningsteoretiskt intressant. Som vi tidigare nämnt utfördes flera av intervjuerna per telefon. Utöver de begränsningar som vi tagit upp under "praktiskt genomförande" kan man ställa sig kritisk till det faktum att vi inte haft möjlighet att kontrollera i vilken miljö som respondenterna befunnit sig i under intervjuerna. De kan exempelvis ha befunnit sig i allmänna utrymmen, där andra personer funnits närvarande och att de därför inte känt sig bekväma med att uttrycka vissa för studien intressanta åsikter. Vi anser dock att studiens problem inte är av en sådan kontroversiell karaktär att detta skulle bli ett problem.

Sekundärdatan utgörs främst av de vedertagna redovisningsregler som tillämpas inom den svenska redovisningen. Vi har haft som målsättning att vi i så stor utsträckning som möjligt basera studiens teoretiska referensram direkt utifrån redovisningsstandarderna då det är detta regelverk som styr redovisningen i Sverige. En risk med att arbeta direkt utifrån huvudkällan är att vi kan ha misstolkat syftet med vissa punkter med tanke på vår brist av praktiskt arbete med IAS 38, RR 15 och Immateriella tillgångar i övrigt. Språkbruket i dessa standarder är skrivet på fackspråk vilket leder till att texten i vissa fall kan uppfattas som svårbegriplig vilket ökar sannolikheten för misstolkning. I studien har vi även använt oss facklitteratur och vetenskapliga artiklar inom redovisningsområdet för att förstärka det teoretiska resonemanget i referensramen. Vi är dock medvetna om att detta material är skrivet för ett helt annat syfte än vad vår studie har, vilket innebär att vi har fått göra egna tolkningar av dessa källor för att försöka anpassa dessa utifrån vår studie. Det kan vara värt att nämna att det inte är säkert att de tolkningar vi har gjort av källorna helt överensstämmer med författarnas. Vi har försökt att använda oss av så uppdaterade texter som möjligt för att dessa texter i så stor utsträckning som möjligt ska vara aktuella för studien. Redovisningsstandarder kan ändras vilket snabbt kan minska relevansen av en text vilket är något som vi har haft för avsikt att undvika.

25 Bryman & Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 307

26 Ibid, s. 377

2.7 Relevanta sökord

Vid litteratursökningen har vi använt oss av Umeå universitets biblioteks databas ALBUM.

Vi har då använt följande sökord:

Immateriella tillgångar

Intangible Assets

Redovisningsprinciper

Fotbollsindustri

Vid artikelsökning har vi använt databasen Emerald som är en databas med företagsekonomiska artiklar i fulltext. Vi har använt följande sökord:

IAS 38

Intangible Assets

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel redogör vi för den teoretiska referensram som legat till grund för vår studie. Vi redogör här för de kriterier som finns uppställda för vad som är att avse som Immateriella tillgångar. Vi förklarar även de skillnader som finns mellan RR 15 och IAS 38 samt jämför dessa med elitlicensens ekonomikriterier. I vissa fall kommer olika författares tolkningar av begreppen att användas, men vi har valt att i så stor utsträckning som möjligt utgå från de normgivande redovisningsorganens standarder. Detta bygger på ovanstående diskussion om kritik mot sekundärkällor.

3.1 Redovisningsprinciper

Inom redovisningspraxis finns ett antal allmänt accepterade och vedertagna redovisningsprinciper. Principerna uppkom för att tillfredställa redovisningens intressenters informationsbehov.²⁷ Vi har nedan valt att lyfta fram de principer som vi ansett vara särskilt intressanta för uppsatsen. Den diskussion som kommer föras baseras i stor utsträckning på dessa principer. Genom att skapa en förståelse för dessa grundläggande principer, får läsaren en bättre inblick i de diskussioner som kommer att föras framöver.

3.1.1 Rättvisande bild

Ursprungligen kommer begreppet rättvisande bild från brittisk redovisningstradition och benämns ”*true and fair view*”. Genom Storbritanniens inträde i EU infördes begreppet som en övergripande redovisningsprincip i den europeiska redovisningen.²⁸ Begreppet rättvisande bild är enligt vissa teoretiker inte att se som en redovisningsprincip i sig, utan det kan mer ses som en målsättning med själva redovisningen att företaget ska uppvisa en rättvisande bild av sin ekonomiska situation.²⁹ I svensk redovisningstradition bör uppvisandet av rättvisande bild genomföras genom tilläggsupplysningar i årsredovisningen och inte genom att bryta mot den svenska lagstiftningen.³⁰ Synen på rättvisande bild kan skilja sig åt i olika länder. I Storbritannien accepteras avsteg från gällande normer och i vissa fall även mot lagen, medan uppfattningen i Tyskland är att rättvisande bild endast är uppnådd då företagen följer de lagar och praxis som finns inom redovisningen.³¹

3.1.2 Försiktighetsprincipen

Denna princip grundar sig i en rädsla för att företagets värde och ställning överskattas. I många situationer inom redovisning lämnas utrymme för subjektiva bedömningar vilka är förenade med en varierande grad av osäkerhet och risk. För att gardera sig mot denna osäkerhet uppmanar försiktighetsprincipen till vaksamhet i bedömningen av tillgångar och skulder och utgångspunkten är att *”tillgångar och intäkter inte överskattas och att skulder och kostnader inte underskattas”*³² Detta grundar sig i uppfattningen om att en överskattning av resultat och ställning innebär en större risk för företagen, än om de underskattas.³³ En för hög värdering av det fria kapitalet kan leda till utdelningar som inte har någon verklig koppling i resultatet, vilket innebär att företaget urholkas på kapital. Försiktighetsprincipens huvudsyfte är att skydda externa finansiärer och dess fodringar på företaget.³⁴ En effekt av tillämpningen av försiktighetsprincipen leder till att företag i de flesta fall redovisar ett lägre resultat än vad det verkligen gör.³⁵

27 Smith, D. *Redovisningens språk*, Studentlitteratur AB: Lund 2006, s.24

28 Ibid, s. 70

29 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur AB: Lund 2005, s.42-43

30 Ibid, s. 42

31 Den nya affärsredovisningen, s. 109-110

32 Föreställningsram för finansiella rapporter, p 37

33 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, s.35

34 Ibid, s. 34

35 Gröjer, J-E. *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur AB: Lund 2002, s. 62

3.1.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipens huvudsyfte är att koppla samman utgifter med de intäkter som dessa utgifter förväntas generera i framtiden. I praktiken innebär detta att utgifter för exempelvis en investering som förväntas ge ett företag intäkter under tio år, skall fördelas över samma period så att en tiondel av den totala utgiften belastar resultaträkningen varje år i form av kostnad.³⁶ Eftersom matchningsprincipen oftast bygger på subjektiva bedömningar hamnar den lätt i konflikt med försiktighetsprincipen som beskrivits ovan. Inom ett område som Forskning och utveckling (FoU) där de framtida intäkterna kan vara svårbedömda, kommer matchningsprincipen att propagera för en aktivering i balansräkningen medan man utifrån försiktighetsprincipen istället skulle förespråka en direkt kostnadsföring.³⁷

3.1.4 Relevans

Ett av kraven på redovisningen är att den ska vara relevant.³⁸ När man inom redovisning diskuterar begreppet relevans, åsyftas den information som påverkar betraktarens beslutstagande. Enligt International Accounting Standards Boards (IASB) föreställningsram är information relevant om den: *“påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser”*.³⁹ Det är följaktligen graden av inverkan på betraktarens beslut som avgör huruvida informationen är relevant eller ej. Informationens relevans står i många fall i direkt konflikt med dess tillförlitlighet som beskrivs nedan.⁴⁰

3.1.5 Tillförlitlighet

Det är viktigt att information som återges i redovisningen inte är felaktig eller vinklad. Beträktaren måste helt enkelt kunna förutsätta att informationen är tillförlitlig.⁴¹ Som vi nämnt ovan kan graden av tillförlitlighet leda till att graden av relevans blir lidande och vice versa. Information som är att anse som relevant kan vara så pass osäker och svårbedömd att tillförlitligheten hotas. Detta kan exempelvis gälla vid uppskattningen av framtida kassaflöden för en investering. Även om en uppskattning av det framtida kassaflödet i enlighet med principen om relevans skulle underlätta betraktarens bedömning av företaget, kan denna uppskattning vara så osäker och svårbedömd att tillförlitligheten hotas. På samma sätt kan kravet på tillförlitlighet leda till att relevant information utelämnas.⁴²

3.1.6 God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed regleras i Bokningsföringslagen (BFL) 4 kap § 2. I förarbetena till BFL definieras begreppet god redovisningssed som *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”*.⁴³ Lagstiftarna har inte haft som syfte att detaljstyra utvecklingen inom redovisning och begreppet god redovisningssed kan tolkas som den praxis utöver lagstiftningen som reglerar hur redovisningen skall utföras. I Sverige är vi starkt präglade av den kontinentala synen. Begreppet god redovisningssed kan således sammanfattas som gällande lag som reglerar redovisningen samt de normgivande organens rekommendationer om hur redovisningsfrågor som inte regleras i lag skall utföras.

36 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, Thomson: South-western: Norwalk, 2004, s.136

37 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, s. 33

38 Smith, D. *Redovisningens språk*, s.24

39 IASB:s föreställningsram för finansiella rapporter, p 26

40 Ibid, s. 43

41 IASB:s föreställningsram för finansiella rapporter, p 31

42 IASB:s föreställningsram för finansiella rapporter, p 32

43 Thomasson, J. m.fl. *Den nya årsredovisningen*, Liber AB: Malmö 2005 s. 104

3.2 Normgivande organ i Sverige

3.2.1 Rådet för finansiell rapportering

Rådet för finansiell rapportering bildades den första april 2007, av Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden. Rådet är ett normgivande organ som ska upprätta och uppdatera Redovisningsrådets rekommendationer (RR). Rådet för finansiell rapportering har ersatt det tidigare Redovisningsrådet, som bedrev normgivande verksamhet inom redovisningsområdet. Detta råd grundades 1989 av Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Sveriges industriförbund och den svenska staten.⁴⁴ Redovisningsrådets rekommendationer har dock fått begränsat inflytande sedan International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) inträde som normgivare då standarderna i RR nu har sin utgångspunkt i IFRS.⁴⁵ Rådet för finansiell rapportering ger ut standarder för bolag som inte är börsnoterade. För börsnoterade bolag gäller däremot numera IAS/IFRS. Vi har således i Sverige två parallella regelsystem, RR och IAS/IFRS. En utförligare beskrivning av IFRS ges nedan under rubriken 3.3 Internationella normgivare.

3.2.2 Bokföringsnämnden (BFN)

Bokföringsnämnden är en statlig organisation som arbetar för utvecklandet av god redovisningssed i Sverige. Nämnden bildades 1976 till följd av att staten såg en fara i att enbart låta privata intressenter styra hur begreppet god redovisningssed skulle tolkas, då de ansåg att det fanns ett intresse för samhället att vara med i den processen. Bokföringsnämndens uppdrag regleras i Bokföringslagen 1999:1078 8 kap § 7. Bokföringsnämnden ger ut allmänna råd hur tillämpningen av hur god redovisning ska praktiseras i skriften BFNAR. Bokföringsnämnden har även som uppgift att stödja domstolar vid tolkning av vad som är god redovisningssed genom att avge yttranden.⁴⁶

3.2.3 Svenska fotbollsförbundet och elitlicensens ekonomikriterier

Svenska Fotbollsförbundet grundades 1904 och ansvarar för utvecklingen av den organiserade fotbollen i Sverige. Förbundet är medlem i Sveriges Riksidrottsförbund, FIFA och UEFA.⁴⁷ Från och med 2002 har speciella ekonomikriterier införts gällande hur klubbekonomin i herrfotbollens två högsta divisioner ska skötas. För damfotbollen infördes reglerna 2005 och gäller för de klubbar som spelar i damallsvenskan.⁴⁸ Dessa ekonomikriterier uppkom som en effekt av att UEFA ställde krav på att medlemsförbunden ansvarar för den ekonomiska situationen i fotbollsklubbarna. Tanken bakom ekonomikriterierna var att osund ekonomi i fotbollsklubbarna skulle kunna försämra fotbollens anseende som idrott. Ekonomikriteriernas syfte var således att förhindra att fotbollen drabbades av dålig klubbekonomi med nedläggning av klubbar som resultat.⁴⁹ Ekonomikriterierna ställer bl.a. krav på att klubbarna kan uppvisa ett positivt eget kapital, hur klubbarna ska upprätta sin redovisning, vilken värderingsmetod på spelare som får användas osv.⁵⁰

I ekonomikriterierna har SvFF egna rekommendationer om hur värderingen av fotbollsspelare ska gå till. Denna rekommendation regleras inte i någon standard eller i någon lag utan anses vara unik för fotbollen. Enligt rekommendationen får enbart externa spelarförvärv aktiveras i balansräkningen

44 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, s. 69

45 Ibid

45 Thomasson, J. m.fl. *Den nya årsredovisningen*, s.105

46 www.bfn.se

47 www.svenskfotboll.se

48 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22 p 3

49 Ibid p 1

50 Ibid p 6

och det är alltså inte tillåtet för en fotbollsklubb att aktivera spelare som fostrats inom fotbollsklubben. Kriterierna tolererar dessutom endast en aktivering av spelare som har förvärvats av en tredje part och således kan inte en spelare som förlänger kontraktet med sin nuvarande klubb aktiveras i balansräkningen. Den summa som då betalas direkt till spelaren, en sk. ”sign on fee”, ska därmed inte periodiseras utan istället redovisas som lönekostnad. Värdet på spelaren ska upptas till anskaffningsvärdet och värdeminskningen av spelare ska ske utifrån spelarkontraktets löptid. Det är således inte tillåtet enligt ekonomikriterierna att använda sig av omvärderingsmetoden. Anskaffningsvärdet ska enbart bestå av transfersumman som en förvärvande klubb erlägger för att förvärva en spelare.⁵¹

3.3 Internationella normgivare

3.3.1 International Accounting Standards Committee(IASC) och International

Accounting Standards Boards (IASB)

År 1973 grundades International Accounting Standards Committee(IASC), som senare var föregångare till dagens IASB, för att harmonisera de olika redovisningsreglerna i världens länder och skapa en bättre jämförbarhet i den finansiella rapporteringen världen över.⁵² IASC gav ut under dess existens inte mindre än 41 stycken IAS:standarder varav 34 av dessa tillämpas idag i de länder som är anslutna till IASB.⁵³ IASC fick sitt stora genombrott i Europa genom att Europa Kommissionen valde förkasta en enhetlig europeisk redovisningsstandard och istället ansluta EU till IAS/IFRS.⁵⁴ År 2005 blev IFRS ett obligatoriskt regelverk för samtliga medlemsländer i EU.⁵⁵ Det nuvarande IASB bildades 1:a april 2001 och ersatte den tidigare IASC som normgivare inom redovisningen. Organisationen har sitt säte i London och ansvarar för utvecklandet av IFRS:standarderna. IFRS är en fortsättning på IASC:s normgivning och standarderna som getts ut av organisationen sedan april 2001 bär det nya namnet istället för IAS.⁵⁶

3.3.2 International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS)

IAS är de redovisningsstandarder som utvecklades och tolkades av IASC mellan 1973 och 2001 och fick stryka på foten vid bildandet av det normgivande organet IASB som ger ut standarderna IFRS som kan ses som en direkt fortsatt utveckling av IAS. IAS/IFRS skall tillämpas av de bolag som är noterade på någon aktiebörs.

3.4 Skillnader mellan RR och IAS/IFRS

I Sverige är det ett av fotbollsaktiebolagen som omfattas av IAS/IFRS och det är den börsnoterade klubben AIK Fotboll AB, varför det är det relevant för vår studie att diskutera bägge regelsystemen.

Det finns vissa skillnader när det gäller värderingen av tillgångar. IAS 38 tillåter utöver en värdering enligt anskaffningsvärdemetoden även en värdering enligt omvärderingsmetoden och har således en vidare syn på värdering av tillgångar än vad tidigare svenska redovisningsstandarder har. Omvärderingsmetoden ger möjligheter för en organisation att värdera en tillgång till ett verkligt värde om det är möjligt.⁵⁷ RR 15 tillåter enbart värdering till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar.⁵⁸ Enligt omvärderingsmetoden skall en tillgång värderas till verkligt

51 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22 p 8.2

52 Epstein och Ali, *IAS 2003: interpretation and application of international accounting standards*, Wiley: New Jersey 2003 s. 5-6

53 Ibid

54 Ibid s. 14

55 Sundgren m.fl. *Internationell redovisning-teori och praxis*, s. 4-5

56 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, s. 90-91

57 Ibid, p 75

58 RR 15 p 63

värde med jämna mellanrum och prövas regelbundet exempelvis i samband med bokslut.⁵⁹ Den värdering av tillgången som finns redovisad i bokslutet kallas för omvärderat belopp.⁶⁰ En omvärdering av en tillgång skall göras direkt då det verkliga värdet väsentligt avviker från det redovisade värdet och hur ofta en omvärdering bör göras kan variera beroende på vilken typ av tillgång det är frågan om.⁶¹ Om omvärderingsmetoden tillämpas ska även avskrivningar göras som enligt anskaffningsvärdemetoden och fördelas utifrån tillgångens nyttjandeperiod.⁶² I de sällsynta fall en Immateriell tillgång har en obegränsad nyttjandeperiod ska inte avskrivningar göras.⁶³

För att en värdering enligt omvärderingsmetoden ska vara tillåten krävs att det verkliga värdet av en tillgång kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁶⁴ Om det finns en aktiv marknad är det oftast enkelt att finna ett tillförlitligt marknadsvärde av tillgången i fråga.⁶⁵ Det är värt att nämna att när det gäller Immateriella tillgångar är dessa ofta av väldigt speciell karaktär vilket gör det svårt för en aktiv marknad att existera.⁶⁶ Detta begränsar möjligheterna för många typer av Immateriella tillgångar att värderas enligt omvärderingsmetoden men i de fall det är möjligt för ett företag att på ett tillförlitligt sätt värdera tillgången till ett verkligt värde är metoden tillåten att användas.⁶⁷ I IAS 38 definieras en aktiv marknad där handeln avser likvärdiga objekt, det finns vanligen intresserade köpare och säljare och prisinformationen är allmänt tillgänglig. Enligt definitionen i standarden måste samtliga av dessa kriterier vara uppfylla för att en aktiv marknad ska existera.⁶⁸

3.5 Immateriella tillgångar

Företag är idag mycket mer kunskapsinriktade och deras finansiella styrka består allt mer av icke fysiska tillgångar som patent, kontrakt och andra legala rättigheter. Det talas om att världen går mot en mer tyngdlös ekonomi. Med tyngdlös ekonomi åsyftas att företagets styrka i större utsträckning sitter i immateriella tillgångar istället för t.ex. maskiner, byggnader och andra traditionella fysiska tillgångar som fartyg, bilar eller varulager.⁶⁹ Dessa kunskapsföretags marknadsvärde är idag ofta högre än det bokförda värdet i redovisningen.⁷⁰ Hur immateriella tillgångar ska redovisas regleras i standarderna RR 15, IAS 38, IFRS 3 och IFRS 5. Den definitionen på immateriella tillgångar som vi valt att använda i vår studie är baserad på RR 15. Vi såg inget problem i att utgå från RR 15 med avseende på den konvergens som finns i synen på immateriella tillgångar mellan RR och IAS/IFRS. Reglerna och tillämpningarna hur immateriella tillgångar ska hanteras skiljer sig inte mycket åt. Det finns dock små skillnader i regelverken t.ex. hur hanteringen av värdeminskningen av goodwill går till. Skillnaderna i regelverken kommer att utvecklas senare i uppsatsen.

3.5.1 Definition av Immateriella tillgångar

I RR definieras allmänt tillgångar som resurser som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.⁷¹

Immateriella tillgångar skiljer sig från övriga tillgångar ett företag kan förfoga över på så sätt att den inte har någon fysisk form och är av en icke-monetär karaktär. I RR 15 p.7 definieras en immateriell tillgång som *”en icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för*

59 IAS p 79

60 Smith, D. *Redovisningens språk*, s 193

61 IAS 38 p 79

62 Smith, D. *Redovisningens språk*, s 193

63 IAS 38 p 89

64 Sundgren, S. m.fl. *Internationell redovisning-teori och praxis*, s. 69-70

65 Ibid, s. 70

66 IAS 38 p 78

67 Sundgren, S. m.fl. *Internationell redovisning-teori och praxis*, s. 96

68 IAS 38 p 8

69 Tollington & Liu, “When is an asset not an asset”, *Management Decision* 36/5 [1998] s. 346-349

70 Sällebrant m.fl. “Management risks with intellectual capital statements”, *Management Decision*, Vol. 45 No 9 2007, pp 1470-1483

71 RR 15 p.7

produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller administrativa ändamål”.

3.5.2 Klassificering av immateriella tillgångar

För att en tillgång ska kunna klassificeras som en immateriell tillgång krävs att den även uppfyller ytterligare tre kriterier, identifierbarhet, kontroll och att de ekonomiska fördelarna med tillgången kommer att tillfalla företaget. Uppfylls inte kraven ska tillgången kostnadsföras direkt vid förvärvet och inte föras upp i balansräkningen och vara mål för värdeminskning.⁷²

Identifierbarhet:

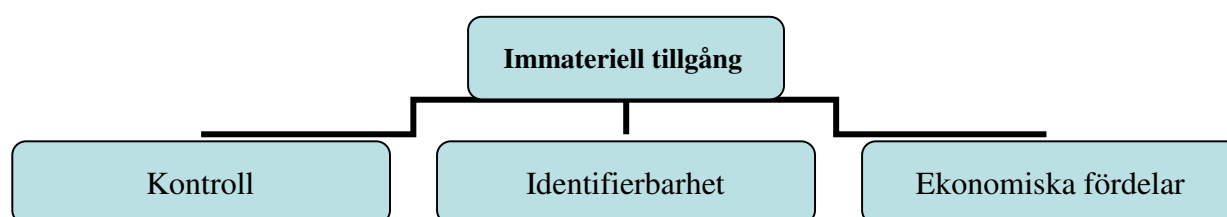
För att en i tillgång ska kunna klassificeras som en immateriell tillgång ska den vara identifierbar och med det menas att tillgången ska kunna särskiljas från goodwill. I standarden nämns även att en tillgång enkelt kan särskiljas från goodwill om den är avskiljbar. Med detta menas att tillgången kan hyras ut, säljas eller bytas utan att förändra de för företaget framtida ekonomiska fördelarna i samma intäktsgenererande verksamhet, dock så är det inget krav för identifierbarheten om tillgången inte kan särskiljas.⁷³

Kontroll

Företaget måste även ha kontroll över den immateriella tillgången för att den ska kunna tas upp i balansräkningen. Företagets kontroll över en tillgång baseras normalt på legala rättigheter som en domstol i en rättstvist skulle kunna avgöra till företagets fördel. Kontrollen ska begränsa andra aktörer från att dra nytta av de ekonomiska fördelar som tillgången genererar.⁷⁴ I de fall det finns en avsaknad av legala rättigheter som förhindrar andra från att nyttja tillgången och dra ekonomiska fördelar från den kan det ifrågasättas om det är att avse som en Immateriell tillgång. Detta är fallet gällande utbildningskostnader då ett företag inte kan räkna med att personalen stannar kvar inom organisationen utan söker en ny anställning någon annanstans och tar kunskapen med sig.⁷⁵

Ekonomiska fördelar

De framtida ekonomiska fördelarna från tillgången skall tillfalla företaget. Ekonomiska fördelar kan vara intäkter från försäljning eller tjänster men kan också utgöras av andra effekter för företaget som exempelvis effektiviseringar som leder till kostnadsbesparingar i en verksamhet i företaget.⁷⁶



Figur 1. Baserad på RR 15 p 9

3.5.3 Kriterier för aktivering i balansräkningen

För att en immateriell tillgång ska kunna redovisas i balansräkningen krävs att den först och främst uppfyller kraven för vad som definieras som en immateriell tillgång samt att anskaffningsvärdet för tillgången i fråga kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det ska även vara sannolikt att de

72 Ibid p 23-24

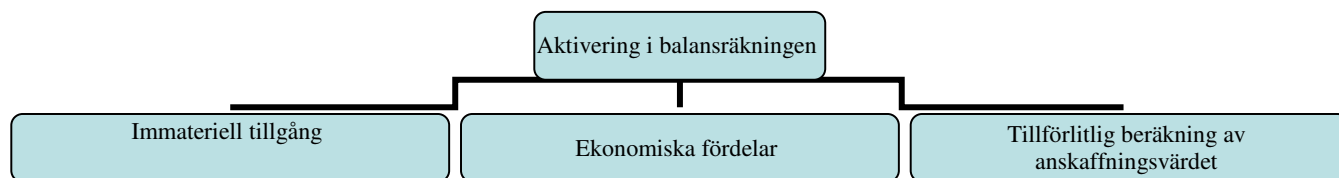
73 RR 15 p.11-12

74 Ibid p.13

75 Ibid p 15

76 RR 15 p 17

ekonomiska fördelarna för tillgången kommer att tillfalla företaget.⁷⁷ Anskaffningsvärdet från separata förvärv är normalt enkla att fastställa då vederlaget i normala fall består av likvida medel och anskaffningsvärdet utgörs då av inköpspriset inklusive eventuella importkostnader samt utgifter för att bringa tillgången på plats i den intäktsgenererande enheten tillgången är avsedd att brukas inom. Det brukar således inte vara några problem att beräkna anskaffningsvärdet på ett tillförlitligt sätt.⁷⁸



Figur 2. Baserad på RR 15 p 18

3.5.4 Immateriella tillgångar som har upparbetats i verksamheten förutom goodwill

Immateriella tillgångar kan även genereras internt i ett företag och inte enbart externt via förvärv som exempelvis goodwill. Med avseende på immateriella tillgångars natur kan det vara problematiskt att lokalisera vilka kostnader i ett företag som skulle kunna vara aktuella att aktivera i balansräkningen.⁷⁹ Det anses viktigt att företaget lyckas lokalisera de immateriella tillgångarna för att inte balansräkningen ska vara missvisande för intressenterna och visa lägre tillgångar än vad företaget faktiskt förfogar över. Det anses även viktigt för företaget att med avseende på matchningsprincipen lokalisera eventuella immateriella tillgångar så att intäkter och kostnader ska matchas utifrån resursanvändningen i företaget.⁸⁰ Det kan dock finnas svårigheter för företaget att bedöma vilka kostnader som kan härledas till en typ av Immateriell tillgång men detta är inte omöjligt. Företagen kan skapa rutiner som underlättar arbetet att lokalisera de kostnader som går att härleda till en specifik Immateriell tillgång.⁸¹ När det gäller Immateriella tillgångar som är relaterade till ett spelarkontrakt eller spelartruppen tillåter inte SvFF:s ekonomikriterier en aktivering av en sådana internt genererad Immateriell tillgång.⁸²

3.5.5 Forskning och Utveckling (FoU)

Forskning och Utveckling (FoU) är typiska internt genererade immateriella tillgångar. Både IAS/IFRS och RR gör en åtskillnad mellan begreppen forskning och utveckling. Med forskning avses grundforskning vilket ska kostnadsföras direkt.⁸³ Det kan handla exempelvis handla om att forska fram nya material, sökande efter nya produkter eller utvärderingar av forskningsresultat.⁸⁴

Utvecklingskostnader är istället kostnader som är att hänföra till ett projekts utvecklingsfas där tidigare forskning tillämpas för att ta fram nya produkter, processer eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.⁸⁵ Utvecklingskostnader kan tas upp som immateriell tillgång om de uppfyller de kriterier som diskuterats ovan och uppfyller kraven för att klassificeras som en immateriell tillgång.⁸⁶

Bedömningen om huruvida kostnader för FoU är aktiverbara eller ej är inte lätt. Bedömningen ska grundas på om det är sannolikt att projektet kommer generera kassaflöde åt företaget, om det är sannolikt att fördelarna med projektet tillfaller företaget, om företaget har avsikt att färdigställa,

77 Ibid p 19

78 RR 15, p 19b

79 Epstein och Ali, *IAS 2003: interpretation and application of international accounting standards*, s. 313

80 Ibid, s.314

81 Hand & Lev, *Intangible assets: Values, Measures, and Risks*, Oxford University Press: New York 2003, s. 31

82 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22, p 8.2

83 RR, 15 p 42

84 Ibid, p 44

85 Ibid, p 7

86 Ibid, p 9

sälja eller använda produkten, om företaget har tillräckliga finansiella resurser eller tekniskt kunnande att färdigställa produkten eller om anskaffningsutgifterna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁸⁷ Det finns ingen skillnad i aktiveringskriterierna mellan RR och IAS/IFRS utan de har exakt likadana ordalydelser. Som vi nämnt ovan tillåts dock inte en aktivering av internt utvecklad utvecklingskostnader som har med spelartruppen att göra i enligt nuvarande regler i elitlicensens ekonomikriterier.⁸⁸

87 Ibid, p 45

88 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22, p 8.2

4. EMPIRI

I detta avsnitt har vi för avsikt att presentera det material som vi samlat in från de intervjuer som vi

genomförde. Allt det insamlade materialet kommer inte att presenteras utan enbart de som vi tyckte var relevant för studien.

4.1 *Empirins disposition*

Då vi valt att använda semistrukturerade intervjuer har diskussionerna delvis rört sig i riktningar som inte varit så intressanta för just denna uppsats. Vi har nedan valt att sammanställa den del av det empiriska materialet som vi utifrån uppsatsens problem ansett varit viktigast att belysa. Då vi fört en relativt öppen diskussion har respondenternas svar ofta pendlat mellan flera av de diskussionsteman som vi haft som utgångspunkt vid intervjuerna. För att underlätta läsarens möjlighet att jämföra de olika respondenternas svar har vi dock valt att i så stor utsträckning som möjligt delat upp diskussionen under respektive teman. I en del fall har detta dock varit svårt utan att samtidigt avbryta diskussionen och därmed läsarens möjlighet att följa respondentens tankegång. I dessa fall har vi låtit hela svaret stå kvar under samma rubrik, vilket gör att respondenternas svar i en del fall kommer att hänvisas till något av studiens övriga frågeteman. Vi har valt att inte ge någon närmare beskrivning av de revisionsbyråer som respondenterna representerar då vi vill sätta deras personliga erfarenheter, snarare än det företag de representerar, i fokus. Då vi i uppsatsen utgår från att läsaren har grundläggande kunskaper inom redovisning, anser vi att det är rimligt att anta att denne också har en övergripande kännedom om de företag som förekommer i empirin. Två av respondenterna valde att vara anonyma och vi har därför givit dem fingerade namn. Dessa personer har vi valt att kalla Markus Svensson och Anders Karlsson.

4.2 *Respondenter*

Namn:	Organisation:	Position:
Maria Kröger	Ernst & Young	Auktoriserad revisor
Henrik Berggren	Djurgårdens IF	Ekonomichef
Hans Stenberg	Revisor Djurgården Elitfotboll AB Deloitte	Auktoriserad revisor
Anders Karlsson	PriceWaterhouse Coopers	Godkänd Revisor
Markus Svensson	Revisionsfirma X	Godkänd revisor
Jörgen Sandell	Revisor Hammarby Fotboll AB Lindeberg Grand Thornton	Auktoriserad revisor
H-C Toll	AIK Fotboll AB	Ekonomichef
Kjell Salhlström	Svenska Fotbollsförbundet	Ekonomidirektör

4.3 *Respondenternas bakgrund*

Maria Kröger

Maria Kröger är utbildad civilekonom från Handelshögskolan vid Umeå universitet och har jobbat på Ernst & Young i 17 år. Efter tre år i revisionsbranschen sade hon upp sig och arbetade ett år på ett mindre finansbolag som controller, men insåg att det var revision hon ville jobba med och sökte sig därför tillbaka till Ernst & Young. Idag arbetar hon som auktoriserad revisor. Hon har jobbat med alla typer av bolag i olika storlekar. Hon har reviderat Umeå kommuns bolag, Västerbottens läns landsting och Vattenfall, men hon arbetar även med internationella företag som har sin

rapportering stationerad utomlands. Maria är även nischad mot vad hon kallar stora bolag. Hon har under en tid arbetat med ledande befattningar inom företag och suttit i kontorsledningen under en period och har även varit gruppchef. Idag arbetar hon enbart som auktoriserad revisor. Maria anser dock att hon inte besitter så stora kunskaper om redovisningsproblem inom idrotten. Hon sitter dock i skrivande stund som revisor i Umeå FC:s utvecklingsbolag och tror att hon förmodligen är den enda revisorn norr om Stockholm som besitter några praktiska kunskaper i ämnet.

Henrik Berggren

Henrik jobbar som ekonomichef för Djurgården fotbollssektion. Han tog examen inom ekonomistyrning 1992 och jobbade sedan på finansdepartementet mellan 1993 och 1999. Efter två år på Aktiebolaget Trav och Galopp kom han till Djurgården, sommaren 2001.

Hans Stenberg

Hans Stenberg är auktoriserad revisor och jobbar för Deloitte. Han jobbar främst med större företag både i Sverige samt internationellt. Han har även koppling till den ideella sektorn. Hans är civilekonom i botten och har jobbat i branschen sedan 70-talet. I dag jobbar han framförallt med att revidera samtliga enheter som har med Djurgården att göra, d.v.s. föreningen Djurgårdens IF, Djurgården Elitfotboll AB (DEF AB), marknadsbolaget Djurgården Fotboll Försäljning AB samt finansbolaget Djurgården Fotboll AB. I det sistnämnda äger klubben en relativ liten kapitalandel, men däremot stor andel av rösterna. Värt att notera är att finansbolaget inte ingår i koncernen och att deras revision därför utförs separat.

Jörgen Sandell

Jörgen är auktoriserad revisor och arbetar på Lindebergs Grand Thorntons kontor i Stockholm. Han tog ut sin civilekonomexamen vid Växjö universitet och har vid sidan av detta även läst ett antal fördjupningskurser inom redovisning och juridik vid Stockholms universitet. Jörgen har stor erfarenhet av idrottsrörelsen och han har bl.a. jobbat med SvFF och Svenska hockeyförbundet. Han anser att detta har givit honom en bra allmän kunskap av idrottsvärlden. Bland hans kunder märks framförallt Hammarby Fotboll AB. Precis som Hans Stenberg reviderar han även övriga delar inom organisationen.

Markus Svensson

Markus arbetar i skrivande stund som godkänd revisor på en av världens största och mest välrenommerade revisionsbyråer. Han har arbetat på revisionsbyrå sedan 1991 och har även erfarenhet från arbete vid en redovisningsbyrå. I sitt yrkesliv kommer Markus i kontakt med aktiebolag i alla storlekar, men han arbetar även med andra typer av associationsformer. Han har också stor erfarenhet från ideella föreningar, ekonomiska föreningar, samfälligheter och kyrkliga församlingar, varvid han besitter en bred kunskap om hur reglerna kring Immateriella tillgångar skall tillämpas. Han arbetar för närvarande inte med någon idrottsförening. Markus har främst erfarenheter från RR.

Anders Karlsson

Anders är godkänd revisor och har jobbat på Price Waterhouse Coopers (PWC) sedan 1981. Han arbetar uteslutande med mindre företag i alla associationsformer. Han har ingen erfarenhet av idrottsaktiebolag, men har tidigare varit revisor i en mindre idrottsförening. Han har dessutom föreläst för idrottsföreningar om skatteregler och styrelsearbete.

HC Toll

HC Toll arbetar som ekonomichef på AIK Fotboll AB. Han tog sin civilekonomexamen vid Handelshögskolan i Stockholm 1994. Han har erfarenhet som controller inom tillverkningsindustrin och har bl.a. varit verksam inom ABB. HC Toll har även erfarenheter från IT och telekombranschen och kom till AIK Fotboll AB i mars 2006 för att utföra intern kontroll och styrning samt ekonomihantering.

Kjell Sahlström

Kjell Sahlström är civilekonom sedan 1980 och han arbetar som ekonomidirektör på Svenska fotbollsförbundet och dess dotterbolag. Han har 27 års erfarenhet från kvalificerat ekonomiarbete inom olika organisationer och har även under en tid varit verksam som konsult. Kjell har arbetat som expert åt UEFA vid framtagandet av klubblicenssystemet.

4.4 Synen på Immateriella tillgångar

Maria Kröger

Maria berättar att när hon började sitt yrke så bestod de Immateriella tillgångarna i allmänhet av goodwill och balanserade utvecklingskostnader, men att utvecklingen satte fart under 90-talets IT-era. IT-företagen som hade ett stort utflöde av pengar hade behov av att ”rädda sin balansräkning” och ville därför aktivera personalen i balansräkningarna. Hon nämner att det under denna period uppstod en het debatt om huruvida detta skulle vara möjligt eller inte och att det förekom att företag faktiskt aktiverade sin personal i balansräkningen. Hon fyller dock i att detta var ”en ganska kort saga” och att hon har svårt att förstå att det utifrån de lagar och redovisningsrekommendationer som fanns, var möjligt att få göra på det sättet. Hon anser även att den svenska synen på Immateriella tillgångar varit en aning restriktiv, men att IAS/IFRS inträde som normgivare för vissa svenska bolag bidragit till att situationen ändrats. Hon pekar främst på den nya synen angående avskrivningstider och en större frihet att välja ibland värderingsalternativ, då en värdering till verkligt värde av en tillgång idag är möjlig för bolag som tillämpar IAS/IFRS.

Henrik Berggren:

Henrik upplever att han har svårt att svara på frågan eftersom att man inom Djurgården aldrig har fört en diskussion kring den typen av verksamhet. Det har inte funnits skäl att vilja det och en aktivering av Immateriella tillgångar har därför aldrig varit intressant. Henrik tycker att det är svårt att dra några generella slutsatser vad det gäller fotbollsklubbarnas syn på immateriella tillgångar.

”-Det man ska komma ihåg generellt när det gäller fotbollsklubbar är att det är helt beroende på vilken ekonomisk situation man befinner sig i. Vi har inte haft några ekonomiska bekymmer de sista 8-10 åren, så vi har inte eller haft behov av att skriva upp värdet på en massa saker. Om vi skulle sitta på ruinens brant om tre år så kanske vi skulle börja tänka lite mer på möjligheten att balansera olika utgifter mer aktivt. Vi har helt enkelt inte haft anledning att tänka i dom banorna hittills.”

När samtalet kommer in på vikten av att aktiebolag uppvisar en rättvisande bild, anser Henrik att det visserligen är viktigt, men att det också beror på vilka intressenter man har.

”-Vi har inga lån till banker, så vi har inte så mycket externa intressenter som du har i ett mer normalt aktiebolag.”

Hans Stenberg

Diskussionen kretsar främst kring synen på spelarkontrakt, varför vi valt att presentera Hans syn på Immateriella tillgångar under denna rubrik istället.

Jörgen Sandell

Jörgen kommer snabbt in på fotbollens koppling till ämnet immateriella tillgångar och nämner att det under de senaste tio åren skett en utveckling mot dyrare spelarköp. Denna utveckling har påskyndat processen mot en periodisering av förvärven, istället för att som tidigare kostnadsföra spelarkontrakten direkt. Jörgen nämner även att SvFF tagit över som normgivande organ för fotbollsklubbar och att dess elitkriterier numera satt standarden för vad som är att se som god redovisningssed i fotbollssammanhang. Som konkret exempel på detta tar Jörgen upp fenomenet signing on fee, som innebär att en spelare får en summa för att skriva på ett kontrakt med en klubb. I enlighet med SvFF:s ekonomikriterier tar svenska Fotbolls AB upp detta som lön, vilket ska kostnadsföras direkt. Detta är dock enligt Jörgen inte nödvändigtvis överensstämmande med normala redovisningsprinciper, då en aktivering skulle leda till en mer rättvisande bild av företaget. Han menar att elitkriterierna här alltså slagit igenom och numera anger standard för god redovisningssed för fotbollsklubbarna. Anledningen till att signing on fees kostnadsförs är enligt Jörgen att man inte vill att klubbarna ska laborera med avtalen med spelarna. Han menar att "man inte är på armlängds avstånd" och att marknadsmässiga villkor endast kan uppstå då en tredje part finns med i bilden. Detta sker vid ett externt spelarköp, vilket hindrar klubbarnas möjlighet till att hitta "speciallösningar". Med speciallösningar syftar han på att sign on feen kanske inte betalas ut som ett engångsbelopp utan istället i omgångar vilket därmed kan liknas vid löneutbetalningar.

Markus Svensson

Markus menar att det är långt ifrån alla organisationer som har immateriella tillgångar i sina balansräkningar. Verksamhetskostnader som rör grundforskning ska inte aktiveras i balansräkningen, utan det är enbart kostnader som går att hänföra till utvecklingsprocesser av en produkt som går att aktivera. Det är därmed viktigt att man kan avskilja vad som är forskning och vad som är utveckling. Han menar att utvecklingsprocessen måste ha kommit fram till ett visst stadium innan det kan aktiveras i balansräkningen. Markus tror inte att dagens regelverk är framtaget för en verksamhet som fotboll. Han pekar på förekomster som scouting och ungdomssatsningar, som inte legat som grund vid rekommendationernas utföranden. Dagens regler är enligt Markus inte speciellt anpassade för fotbollen eller andra typer av idrottsverksamheter. Han tycker att reglerna i dagens standarder har generella kriterier som till viss del går att applicera inom den här typen av verksamheter, men att det kan bli en gränsdragningsproblematik. Han nämner att mycket av den utveckling som vi ser inom redovisningen sker utomlands och tror att fotbollen mycket väl skulle kunna påverka hur framtida redovisningsstandarder utformas.

Anders Karlsson

Anders menar att redovisningen bygger på en traditionell försiktighetsprincip och att det mot bakgrund av denna har funnits en skepticism mot att ta upp immateriella tillgångar i balansräkningen. Det är betydligt svårare att se ett tydligt värde i en Immateriell tillgång än i exempelvis en svarv. Det finns dock en spännvidd för olika typer Immateriella tillgångar. Rättigheter där det existerar ett marknadsvärde in och ett marknadsvärde kan aktiveras. När det kommer till FoU i tillväxande företag menar Anders att det sedan 1988 funnits en etablerad syn även om ämnet diskuterats. Överlag har det funnits en skepticism mot aktivering då det setts som ett svaghetstecken, eller som Anders uttrycker det "*en fingervisning om att företaget inte orkar med*". Han nämner att branscherna idag är mer kunskapsorienterade och att utvecklingen inte alltid sker i maskiners utveckling. Det kan handla om tekniska utvecklingar som tar sig i andra uttryck. Man kan dock inte ta upp personalvärden även om personalen i en revisionsbyrå, är företagets största tillgång. Han tycker att det är en korrekt princip. Personalen går hem varje kväll, vilket gör att det saknas kontroll. I de fall där man försökt att redovisa humana värden, har det handlat om social redovisning, att verbalt beskriva nivån på det tekniska kunnande som finns.

Det är i princip samma regler med Immateriella tillgångar som för materiella tillgångar. Det finns dock en mer utbredd skepticism vad gäller tillgångens värde och det finns ett större

dokumentationskrav vad gäller Immateriella tillgångar. Det är helt enkelt lättare att titta på fakturan på en maskin och därefter uppskatta värdet. Det är också svårare att uppskatta immateriella tillgångars ekonomiska fördelar. I en materiell tillgång kan man uppskatta att en maskin ”spottar ut” en viss mängd enheter under en period. Nyttan är då relativt enkel att uppskatta, då källan till intäkten är hänförlig till kostnaden. Det är svårare att med Immateriella tillgångar på ett tillförlitligt sätt kunna härleda och matcha kostnaderna mot intäkterna. Tar man exempelvis ett förvärvat varumärke så kan det vara svårt att applicera intäkten i verksamheten. Det är helt enkelt svårt att se de framtida ekonomiska fördelarna. Han gör en jämförelse med hyresrätter och påpekar att det där är enklare att kunna beräkna de framtida ekonomiska fördelarna.

HC Toll

HC Toll anser att diskussionen främst handlar om synen på spelarkontrakten, vilket han behandlar närmre under nästa diskussionstema.

4.5 Diskutera möjligheterna för fotbollsklubbar att aktivera Immateriella tillgångar i följande exempel

- Spelarkontrakt
- Scouting
- Ungdomssatsningar

Maria Kröger

Spelarkontrakt

Vad gäller spelarkontrakten anser Maria att de uppfyller kriterierna för vad som är att avse som en immateriell tillgång utifrån kontroll, identifierbarhet och att de framtida ekonomiska fördelarna ska tillfalla klubben. Hon anser även att anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt utifrån kontraktssumman som klubben har betalat för att köpa spelaren. Maria anser dock att spelare som ”gått genom egna leden”, inte ska aktiveras i balansräkningen. Det är för svårt att på ett tillförlitligt sätt beräkna anskaffningsvärdet på den Immateriella tillgången. Det kommer klassificeras som en internt upparbetad Immateriell tillgång vilket i ett aktiebolag i och för sig går att aktivera, men för att det ska vara möjligt anser hon att det behövs någon form av projektredovisning där man har en budget för projektet. ”

”-Det måste finnas en uttalad plan, en tydlig början och ett tydligt slut på projektet. När projektet startar redovisas detta i en specifik projektredovisning och det ska gå att utifrån denna

härleda kostnaderna man haft för just det här projektet.”

När hon applicerar detta inom fotbollen anser hon att det inte går att på ett tillförlitligt sätt avgöra om ”Kalle eller Pelle” kommer att generera några ekonomiska fördelar för fotbollsklubben. Det är svårt avgöra vilken av dom som kommer att generera intäkter eller om någon av dom överhuvudtaget kommer göra det. När de gäller kontrollkriteriet är Maria mer positiv. Hon jämför situationen med ett anställningskontrakt där ett företag inte har någon kontroll över den anställdes kunskap. Den anställde kan berätta det den vet och dela med sig av sin kunskap åt andra. Hon tycker dock det är lite annorlunda inom fotbollen där kontraktet hindrar en annan klubb från att nyttja spelarens fotbollskunskaper. Hon förmodar att andra klubbar inte kan göra någon vinning på spelaren så länge denne är bunden till en specifik klubb. Med utgångspunkt i detta resonemang menar hon att kontrollen över spelaren sitter i kontraktet. Maria anser att det i situationer där spelarens värde starkt kan ifrågasättas, bör göras nedskrivningar. Hon nämner en situation då en fotbollsspelare råkar ut för en bilolycka och skadar bägge benen och därför inte kan spela fotboll mer. Då bör spelarens värde tas bort från balansräkningen och skrivas ned till noll. Om spelaren

lägger av med fotbollen och byter yrkesbana ska spelaren också tas bort från balansräkningen. Enligt Maria finns det för få aktörer och för lite praxis i Sverige för att det ska ha bildats någon form av god redovisningssed om hur redovisningsreglerna ska tillämpas på spelarkontrakten.

Maria konstaterar att det finns skillnader angående val av värderingsmetoder mellan ekonomikriterierna och IAS 38. Hon anser att man i situationer där ekonomikriterierna skiljer sig från IAS/IFRS reglerna, bör ge IAS/IFRS företräde. Ekonomikriterierna inte ska kunna inskränka de regler som är uppställda enligt IAS/IFRS. *”Man vet att ekonomikriterierna finns, man tittar på dom men finns det en konflikt mellan reglerna ska IAS/IFRS tillämpas först och främst. IAS/IFRS väger tyngre men man ska ta vägledning utifrån ekonomikriterierna.”* Hon tycker inte att fotbollsbranschen är att se som en helt aktiv marknad, men att det inte ska gå att förhindra AIK Fotboll AB, som tillämpar IAS/IFRS regelverk, från att värdera sina spelare till verkligt värde i balansräkningen. Maria nämner risken med att spelaren plötsligt skadar sig och att ingen annan klubb skulle ha intresse i att köpa honom. Han kommer då att värderas till noll i balansräkningen vilket kan ge klubben stora svängningar i resultatet som följd. Maria tror att detta kan vara ett incitament för klubbarna att använda sig av anskaffningsvärdemetoden även i fortsättningen. Beträffande sign on fees, anser Maria att SvFF är mer restriktiva än redovisningsrådets rekommendationer. Hon tror att det framförallt är större klubbar som skulle kunna var intresserade av att aktivera en sådan kostnad i balansräkningen. Maria tror dock att den allmänna uppfattningen hos klubbarna är att de ser sign on fee som något som är förbrukat och som därmed inte ska periodiseras.

Scouting

Maria anser att kostnader som direkt kan härledas till ett spelarköp bör kunna aktiveras i balansräkningen. Om Umeå FC har sett Pelle Persson i Malmö och flyger dit för att titta på honom när han spelar, anser hon att dessa kostnader bör kunna aktiveras i balansräkningen. Scoutingkostnaderna ska läggas till det som klubben fått betala för spelaren och därmed vara en del av anskaffningsvärdet. Hon jämför med en investering i en maskin då företaget även ska ta med de kostnader som krävts för att bringa maskinen på plats. Om scoutingverksamheten och andra sidan har pågått under hela året och om klubben har en anställd som arbetar med det, anser Maria att det inte på ett trovärdigt sätt går att direkt härleda scoutens lön som kostnad för att värva en specifik spelare. Går det inte att göra den kopplingen ska den anställde scoutens lön inte tas med som en del av anskaffningsvärdet. Om klubben har överlåtit scoutingverksamheten åt en extern part ska fakturan dock läggas till anskaffningsvärdet.

Ungdomssatsningar

När det gäller ungdomssatsningar anser Maria att det är svårt att härleda till någon specifik spelare. Det blir alldeles för osäkert att avgöra om en spelare i unga år kommer generera några intäkter för klubben framöver. Hon jämför det med ett bolag som har förluster under en period och väljer att aktivera dessa då de väntar sig att det ska gå bättre senare.

Henrik Berggren

Spelarkontrakt

Henrik berättar att DEF AB sedan säsongen 98/99, äger ungefär 35 % av rösterna och 7 % av i ett riskkapitalbolag, som finansierar klubbens spelarförvärv. DEF AB redovisar först övergångssumman som en kostnad i resultaträkningen. Finansbolaget betalar sedan motsvarande summa till klubben som redovisar detta som en intäkt. Det blir följaktligen ett nollsummespel i resultaträkningen. Detta resulterar i att det inte uppstår några Immateriella tillgångar i klubben, utan att de istället dyker upp som en finansiell tillgång i riskkapitalbolaget. Henrik påpekar dock att om spelaren köpts direkt av DEF AB så hade det blivit en Immateriell tillgång på samma sett som han sett att en del andra klubbar gör. Det rör sig här följaktligen istället om en finansiell transaktion, där

rätten att disponera spelaren ligger kvar i klubben.

Scouting

Inom Djurgårdens organisation finns en utvecklad scoutingverksamhet, men det är ingenting som man ens funderat på att ta upp som immateriell tillgång. De kostnader som finns tas över resultat räkningen. Det rör sig om väldigt små summor och det finns inga heltidsanställda scouter. DEF AB bygger istället verksamheten kring ett personligt nätverk av personer som håller koll på spelarmarknaden. Dessa personer finns framförallt i Sverige men även i de nordiska grannländerna.

Ungdomsattsningar

Henrik berättar om den satsning på talangutveckling som just nu inleds inom Djurgården, för att på sikt kunna få fram fler egna förmågor. Då arbetet inte kommit igång än är han fortfarande inte säker på hur det hela kommer att se ut. Utgångspunkten är i alla fall att man vill skapa en röd tråd i verksamheten där element som bra träningsförutsättningar, bra ledare samt lovande fotbollsspelare ingår. Denna satsning kommer att vara en del i klubben och kommer alltså inte att ligga som en egen juridisk person. Rent teoretiskt kan han förstå resonemanget kring att i de fall då det finns en ung lovande spelare, som någonstans har ett marknadsvärde, skulle vara intressant för klubben att ta upp detta i balansräkningen. Han tror att detta kan vara särskilt intressant för klubbar med en ansträngd ekonomi. Han hänvisar dock till SvFF:s elitkriterier, som förbjuder en sådan aktivering och tror dessutom att en sådan aktivering skulle vara svår eftersom spelarmarknaden inte är en perfekt marknad.

”Du har inte en efterfrågan så att du kan sätta ett riktigt pris, som du sen kan motivera för revisorer mm. Det är väldigt svårt att sätta ett pris på en fotbollsspelare. Man kan ha en uppfattning om det.

Hans Stenberg

Spelarkontrakt

Hans nämner att de elitkriterierna tillåter två former av hantering av förvärvade spelarkontrakt och att huvudalternativet är att man tar upp dem i balansräkningen och därefter skriver av dem utifrån kontraktstidens längd. I DEF AB har man däremot valt att kostnadsföra det hela direkt. Orsaken är framförallt kopplingen till finansbolaget (se ovan) och hur det hela hanteras i där. När det kommer till sign on fee anser Hans att det kan liknas vid ett vanligt spelarköp mellan två klubbar. Det är ungefär samma typ av händelse och borde därför kunna hanteras på samma sätt som ett spelarkontrakt som köps från en tredje part, d.v.s. annan klubb. Båda delarna borde kunna skrivas av utifrån den tiden som kontraktet löper. Hans tror dock att det kan finnas en tanke med att endast aktivera spelarköp från andra klubbar i balansräkningen, då förekomsten av en tredje part underlättar värderingen av beloppet.

”Det finns väl en orsak till att den klubb man löser spelaren ifrån begär det belopp som de har begärt och inte mer. Det beror nog på att spelaren mer eller mindre är värd det beloppet.”

När samtalet kommer in på diskussionen om en värdering till verkligt värde av spelarkontrakt skulle vara möjlig är Hans skeptisk. Visserligen menar han att det finns marknadsvärden inom fotbollen och att klubbarna bör ha en relativt god känsla för hur mycket olika spelare är värda utifrån andra klubbars köp av likvärdiga spelare. Med utgångspunkt i Bosmanfallet belyser han dock komplikationen som kan uppstå om spelarens kontrakt löper ut, vilket innebär att denne värderas till noll. En spelare som är högt värderad kan därmed väldigt snabbt rasa i värde. Hans anser också att en värdering enligt omvärderingsmetoden skulle bli för svår att genomföra rent praktiskt och att det därför rimligt att spelarkontrakten inte skrivs upp. Om elitkriterierna inte hindrade en marknadsvärdering tror han att det framförallt i klubbar som måste bevisa att de inte är likvidationspliktiga, skulle kunna finnas en önskan om en värdering till verkligt värde

Scouting

Hans har svårt att tro att elitkriterierna skulle tillåta aktivering av scouting. Om man bortsåg från dessa anser han dock att det rent teoretiskt skulle kunna vara möjligt. Han menar att om man anlidade utomstående kommissionärsfirmor eller corporate finance och fick externa kostnader för det så skulle dessa kostnader kunna ingå i förvärvet. Då elitkriterierna inte tillåter att spelarkontrakt tas upp till ett högre belopp än själva övergångssumman, blir detta dock omöjligt i praktiken.

Ungdomssatsningar

Även här menar Hans att elitkriterierna hindrar en aktivering, men att det enligt normala redovisningsstandarder skulle vara möjligt. Han tycker att det är jämförbart med vilken upparbetad immateriell rättighet som helst. När det gäller den satsning på talangutveckling som för närvarande inleds i Djurgården, tror han att den kommer att ligga i Aktiebolaget och att utgifterna kostnadsförs direkt. Detta motiverar han med att den specifika kostnaden för verksamheten inte kommer att leda till något högre balansvärde. När diskussionen kommer in på huruvida en specifik träningsmanual eller träningsprogram skulle kunna aktiveras, menar Hans att de i sådana fall måste ligga utanför det som har med spelarkontrakten och truppen att göra. Han är också tveksam till att dessa utifrån elitkriterierna skulle ses som några allmänna organisationskostnader. Om man istället utgick från vanliga redovisningsregler skulle dessa kunna ses som organisationskostnader och därmed kunna tas upp som immateriell tillgång. .

Jörgen Sandell

Spelarkontrakt Respondenten diskuterar detta utförligt i avsnittet ”synen på Immateriella tillgångar”.

Scouting Jörgen medger att han inte är så insatt frågan, men han är tveksam till att scoutingkostnader skulle uppfylla kraven i RR15 för att tas upp som immateriell tillgång.

Ungdomssatsningar

I Hammarby Fotboll AB bedrivs den del av Hammarbys ungdomssatsning som avser ungdomar från sexton år och uppåt. Jörgen är i utgångspunkten skeptisk till att aktivera utveckling av spelare från de egna leden. Han menar att de framförallt rör sig om kostnader för utbildning, som man normalt sett inte kan aktivera. Utbildning och utveckling är för honom samma sak i det här sammanhanget. Han tar dock sedan upp fenomenet fotbollsakademi och menar att det i dessa teoretiskt skulle gå att aktivera en del ”mjuka värden”, såsom utbildningshandböcker, policys, utbildningsplaner, olika typer av manualer osv. Dessa skulle sammantaget kunna utgöra en Immateriell tillgång. En förutsättning är dock att det är möjligt att identifiera/avskilja akademien och sälja den till extern part.

Markus Svensson

Spelarkontrakt

Markus anser att spelarkontrakten borde kunna aktiveras i balansräkningen, även om han inte är säker på hur det fungerar i praktiken. Han anser att det uppfyller kriterierna för att få kallas Immateriell tillgång och att värdet på den immateriella tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, utifrån transfersumman i spelarkontraktet. Han anser även att kontrollen över tillgången är tillräcklig stark för att klara definitionskraven på en immateriell tillgång utifrån den period som kontraktet löper på. Markus vet dock inte hur vanligt förekommande det är inom fotbollen att spelarkontrakt bryts i förtid. Han tycker att spelarkontrakten är mer konkreta än övriga former av immateriella tillgångar som en fotbollsklubb kan tänkas ha. När diskussionen kommer in på skillnaden mellan IAS/IFRS samt övriga normgivande organs syn på värdering av spelarkontrakt, menar Markus att IAS/IFRS skall ges företräde. Han instämmer dock med ekonomikriterierna när det gäller synen på att fotbollsspelare inte kan värderas till någon form marknadsvärde. Han anser att det blir en för stor konflikt med tillförlitlighetsprincipen och tycker att spelaren ska värderas

utifrån anskaffningsvärdet och skrivs av utifrån kontraktets löptid. Han tror att det för klubbarna blir en alltför "tungrodd" och krävande kontrollapparat där varje spelare på individnivå ska värderas till ett dagsaktuellt marknadsrelaterat pris. Han ställer sig frågan, "är spelaren bra i knät nu?" och funderar på vilka premisser en sådan värdering skulle kunna gå till. Marcus menar att det är mycket enklare att utgå från anskaffningsvärdet i och med att det är mer konkret. Markus tror att fotbollsklubbar som hamnar i ekonomiska trångmål kan försöka hitta dolda marknadsvärden i spelare och skriva upp värdet. Om klubben går bra saknas incitament att söka marknadsvärden på samma sätt.

Scouting Markus tycker att fenomenet scouting känns något diffust i värderingssammanhang. Han är inte så insatt i fenomenet scouting och vad begreppet inrymmer. Han tolkar det som en process där en klubb, eller en agent är ute och försöker värva en spelare och där slutprodukten är att ett kontrakt kommer till stånd. Han tycker att scoutingprocessen är inne i ett alltför tidigt stadium och att det därmed är osäkert att avgöra om processen leder till något konkret. Han ser det därför mer som forskning, vilket ska kostnadsföras direkt. Han anser att det möjligen går att identifiera ungefär hur långt i scoutingprocessen som klubben har kommit men det finns uppenbara brister vad gäller kontrollen över tillgången. Vad gäller de framtida ekonomiska fördelarna, så kan de inte hävdas att dessa på ett tillförlitligt sätt kommer att tillfalla fotbollsklubben. Så som han ser på det är det enbart identifierbarheten som är tydlig och som går att säkerställa men att det snarare rör sig om ett forskningsstadium.

Ungdomssatsningar

När det kommer till fotbollsklubbarnas satsningar på unga talanger anser Marcus att en klar identifierbarhet finns. Han ställer sig dock frågande till om satsningarna genererar några intäkter i det här stadiet. Han frågar sig om det verkligen kommer fler åskådare om klubben har en bra ungdomsverksamhet. Även kontrollen utgör ett problem. Han anser att det är allt för osäkert huruvida de unga talangerna kommer att tas upp i A-lagstruppen, vilket han ser som slutprodukten av ungdomssatsningarna. När spelaren väl tar plats i A-laget, är det fortfarande svårt avgöra huruvida spelaren kommer att generera ekonomiska fördelar för klubben. Han tycker dock att ungdomssatsningar är mer konkreta än scoutingverksamheten.

Anders Karlsson

Spelarkontrakt

Anders anser att spelarkontrakten bör kunnas tas upp immateriell tillgång. Inställningen påverkas dock av om det finns någon typ av skadeståndsklausul eller ej. Han menar att det är viktigt att utgå från vad det finns för risker i ett spelarkontrakt. Den uppenbara risken är ju att spelaren blir så skadad att kontraktet blir värdelöst. Det finns bara ett värde så länge spelaren faktiskt levererar. Klubben har inte köpt spelaren utan rätten att disponera spelaren, men ett problem finns i kontrollen. Han jämför här med en maskin som går sönder, vilket innebär att värdet skall skrivas ner till noll. Anders är tveksam till att det existerar någon form av försäkring som motsvarar anskaffningskostnaden för skadade spelare, på samma sätt som med trasiga maskiner. Ett spelarkontrakt är alltså endast en tillgång så länge spelaren levererar, så länge den bidrar till intäkterna. Han nämner att det därför är viktigt att se till vilken typ av intäkt ett företag har och att det i fotbollsklubbar antagligen handlar om publikintäkter och sponsoravtal osv. Det gäller att se till den enskilde spelarens förmåga att bidra till dessa intäkter. Hur denne försvarar nyttan. Endast då kan man se sambandet mellan investering och avkastning. Anders tror kontrollen trots allt ligger i kontraktet. Han tar sedan upp vikten av att det finns en tredje part med i samband med att kontraktet undertecknas.

"Det är viktigt att tänka på hur pengarna går. Finns det en annan part. Poängen med övergångssumman är att man betalar för den andra klubbens kostnader att få upp spelaren till den här nivån. Man köper rätten att utnyttja en förädlad produkt. Detta gäller däremot inte då det inte

finns en tredje part.”

Han tror dessutom att det är svårt att bedöma spelarens värde utifrån någon annan form av metod än anskaffningsmetoden. Han anser dock att klubbar som ska lyda under IAS/IFRS skall ges möjlighet att använda omvärderingsmetoden. En rätt som han har svårt att tro att det är möjligt att inskränka genom avtal. När det gäller nedskrivningar menar han att detta bör ske om en spelare är långvarigt skadad. Om en spelare inte sköter sig och hamnar på bänken riskerar den framtida ekonomiska avkastningen att utebli. Här drar han en parallell till en svarv som går trögare och trögare och vars värde bör skrivas ned.

Scouting

Anders är först tveksam till om utgifter för scouting kan aktiveras, men ändrar sedan uppfattning. Han menar att om scouten inte är anställd i klubben och om denne skulle få betalt som en procentsats av den slutliga övergångssumman, så skulle denna del kunna läggas till i anskaffningsvärdet och därmed vara en del i den immateriella tillgången. Han jämför här med en mäklares procentandel vid ett husköp. Om scouten istället är anställd i klubben behandlas kostnaderna däremot internt och påverkar därför resultaträkningen.

Ungdomssatsningar

Anders menar att utgifter för utbildning inte kan aktiveras, om klubben utvecklar en spelare själv .

HC Toll

Spelarkontrakt

HC Toll menar att uppställningen i ekonomikriterierna gör att klubbarna enbart kan aktivera övergångar från en annan klubb. Vid övergången kan det ingå olika komponenter, dels en summa till klubben, dels en summa till spelaren, dels en del som scouter och agenter ska ha för sina tjänster. Alla komponenter behöver inte förekomma vid samma förvärv. Det är enbart summan till den säljande klubben som ska aktiveras. Resten kostnadsförs direkt enligt fotbollsvärldens regler. Ekonomikriterierna säger att kontraktet ska skrivas av linjärt utifrån kontraktets löptid. Mindre klubbar bryr sig inte om att aktivera förvärvet utan kostnadsförs det direkt vilket också är tillåtet enligt reglerna, men detta kan få stora ekonomiska konsekvenser om spelaren är dyr. I intervjun säger Toll att den absolut största komponenten i ett förvärv är den summan som betalas ut till den andra klubban, han kallar den komponenten för “övergångspengen” och utgör den absolut största delen av förvärvet. Övriga komponenter som är kopplade till förvärvet som scoutingarvode och sign on fee ska kostnadsföras direkt. Han anser att Sign on fee uppvisar stora likheter med “övergångspengen” men att det kan finnas problem om sign on fee skulle tillåtas att aktiveras i balansräkningen. I övrigt tror han att det framförallt är de större klubbarna som förvärvar dyrare spelare, som har incitament att balansera kostnaden över flera perioder. HC Toll anser att en värdering till marknadsvärde teoretiskt vore det bästa. Samtidigt tror han att det skulle vara svårt att genomföra, då fotbollsmarknaden inte är likvid. Han varnar också för fotbollsverksamhetens instabilitet, då intäkterna kan vara väldigt rörliga medan kostnaderna ofta är konstanta, vilket leder till att resultatet därför kan fluktuera dramatiskt. Han tror inte att klubbarna skulle klara av att axla ansvaret med en verklig värdering de åren det går dåligt. Den subjektivitet som en marknadsvärdering för med sig är också en fara enligt HC Toll.

Scouting

HC Toll tror att det är svårt att aktivera scoutingkostnader i balansräkningen, även om han tror att det skulle vara möjligt att härleda scoutingkostnader till en viss spelare. Han anser att det finns vissa likheter mellan scouting och exempelvis en industri som tar patent för en produkt som de utvecklat och han ser scouting som en form av utvecklingskostnader. Han menar dock att scoutingkostnaderna i sammanhanget uppgår till relativt små belopp och det skulle således inte vara

värt att "bråka" om den typen av kostnader borde aktiveras eller ej.

Ungdomssatsningar

AIK Fotboll AB tar kostnaderna för ungdomsverksamheten direkt då de uppkommer och intäkten på en eventuell spelarförsäljning i framtiden då det blir aktuellt. Detta är helt i linje med elitlicensen ekonomikriterier men kan vara olyckligt ur redovisningssynpunkt. En ung spelare som är duktig och som har utvecklats inom klubben syns inte i klubbens balansräkning, medan en förvärvad spelare gör det. HC Toll anser att det i ett sådant läge kunde det vara attraktivt med en marknadsvärdering av spelaren för att det på så sätt skulle skapa en mer rättvis bild över klubbens tillgångar. Han anser dock att en sådan värdering skulle leda en alltför stor subjektivitet i värderingarna och att marknaden för spelare är för illikvid. Det kan även finnas en risk då klubbar värderar en spelare för högt och därefter känner en olust att sänka värdet, vilket gör att värderingen blir inkonsekvent. Om laget presterar sämre kan det bidra till att spelaren värderas till ett lägre belopp än vad denne egentligen är värd. Han tror alltså att riskerna vid en marknadsvärdering är större än vad som finns att tjänas.

Kjell Sahlström

Spelarkontrakt

Angående spelarkontrakt anser Kjell att klubbarna måste rätta sig efter elitlicensen ekonomikriterier. Med spelarkontrakt menas oftast den rättighet en klubb har att få disponera en spelare på s k kort karens från en annan klubb, d v s att man mot en övergångssumma får tillgång till en kontraktbunden spelare i en annan klubb. SvFF tillåter att utgiften för denna övergångssumma aktiveras i balansräkningen och skrivs av på spelarens kontraktstid i den nya klubben.. Detta innebär att han anser att sign on fee inte ska vara mål för någon aktivering i balansräkningen utan kostnadsföras direkt den uppstår. Detta sätt att värdera en spelare "*vilket slarvigt ibland sägs vara värderingen av spelare*" är för övrigt i enlighet med internationell praxis och tillika vad UEFA föreskriver. Kjell nämner i intervjun att det för klubbarna inte handlar om att vara "kreativ" i redovisningen och "blåsa upp" värdena i balansräkningen. Det borde istället handla om att hitta värden i redovisningen som är säljbara till riskkapitalbolag för att attrahera riskvilligt kapital för att finansiera en bättre fotbollsverksamhet.

Scouting Det ges inga möjligheter att aktivera denna typ av Immateriell tillgång enligt såväl svenska som UEFA:s regler. UEFA har från och med 2007 infört föreskrifter vilka tillgångsposter som får finnas i balansräkningen och hur dessa får värderas och bryter en klubb mot dessa regler så får den klubben inte delta i UEFA:s klubb tävlingar. Kjell hänvisar till det resonemang som förts ovan om sign on fees och scouting ska således enligt Kjell Sahlström kostnadsföras direkt de uppstår vilket är överens med både elitlicensens ekonomikriterier som UEFA:s regelverk.

Ungdomsverksamhet Aktivering av egen ungdomsverksamhet är inte tillåtet i Sverige, internationellt eller av UEFA. Motivet för detta är främst att dessa utgifter är av löpande karaktär och ungefär lika stora år från år, varför inget periodiseringsproblem uppstår för dessa utgifter

5. Analys

I det här kapitlet analyserar vi det insamlade empiriska materialet i kapitel 4 och kopplar det mot den teoretiska referensram vi presenterade i kapitel 3. Analysen kommer att utgå från de olika fenomen som vi valt att belysa i studien. Vi kommer dessutom att lägga analysen med fokus på rättvisande bild under en egen rubrik. Den inledande analysen behandlar spelarkontrakt. Vi har valt att denna analys under tre under underrubriker. Dessa är förvärvade spelarkontrakt, värdering av spelarkontrakt samt sign on fee.

5.1. *Analys av spelarkontrakt*

5.1.1 Förvärvade spelarkontrakt

Respondenterna är överens om att det utifrån rådande redovisningsprinciper är möjligt att aktivera förvärvade spelarkontrakt i balansräkningen och klubbarna har i en del av fallen även valt att göra på det här sättet. Detta är också förenligt med elitkriteriernas krav på redovisningen.⁸⁹ Aktivering av spelarkontrakt kan utifrån matchningsprincipen ha som syfte att fördela utgiften för kontraktet över hela den period som det förväntas generera intäkter för klubben.⁹⁰ Anders anser att intäkter för fotbollsklubbar kan handla om t.ex. publikintäkter och sponsringsavtal. Målsättningen är följaktligen att matcha dessa intäkter som kommer av rätten att disponera spelaren med den övergångssumma som lagts ut i samband med köpet. Eftersom spelaren kan förväntas bidra till publikintäkter och sponsringsavtal under hela kontraktperioden, bör därför kostnaderna för förvärvet fördelas över hela kontraktperioden.⁹¹ Det framgår under intervjuerna att utvecklingen mot dyrare spelarköp har påskyndat denna process, vilket ger intrycket av att det i första hand varit de ekonomiska incitamenten, snarare än kravet om att uppvisa en rättvisande bild av företaget, som styrt synen. Detta resonemang behandlas utförligare under rubrik 5.4 Analys av rättvisande bild

Ingen av respondenterna har haft invändningar mot kravet om identifierbarhet. Det går därmed att tydligt särskilja ett spelarkontrakt från goodwill.⁹² I RR 15 står även att: ”*en tillgång enkelt kan särskiljas från goodwill om den är avskiljbar, vilket innebär att den kan hyras ut, säljas eller bytas utan att utan att förändra de för företaget framtida ekonomiska fördelarna i samma intäktsgenererande verksamhet.*”⁹³ Om ett spelarkontrakt är avskiljbart utifrån avanstående kriterier kan diskuteras. En intressant infallsvinkel är huruvida ett spelarkontrakt går att säljas utan att påverka övriga framtida ekonomiska fördelarna i klubben. I ett fotbollslag kan det uppkomma synergieffekter som gör att spelarna ute på planen höjer varandras nivå. När spelarna samarbetar och följer ett specifikt spelmönster, skapas effekter som inte skulle uppkomma om dessa spelare istället spelade var för sig. Utifrån detta resonemang kan man tänka sig att en försäljning av lagets bästa spelare skulle leda till att de andra spelarnas insatser på planen försämras, då synergieffekten minskar. De framtida ekonomiska fördelarna för klubben borde då rimligtvis sjunka eftersom att man inte längre kan förvänta sig lika stora publikintäkter samt lika lukrativa sponsringsavtal osv. En försäljning av lagets bästa spelare skulle också innebära minskade intäkter från exempelvis tröjförsäljning och därmed påverka de framtida ekonomiska fördelarna för klubben. Då RR inte påstår att möjligheten till att avskilja en tillgång är ett krav för att kunna säkerställa identifierbarheten, har vi dock inte valt att utveckla diskussionen vidare.

Utifrån kontrollbehovet är respondenterna eniga om att kontraktet hindrar andra klubbar från att nyttja spelarens kunskaper och att de där med inte kan dra ekonomiska fördelar av denne. Kontraktet i sig är att se som den legala rättighet som i en rättsvist skulle ge fotbollsklubben rätten

89 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier, p 8.2

90 Wolk m.fl. Accounting theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment, s. 136

91 Nilsson, S. Redovisningens normer och normbildare, s. 33

92 RR 15, p 10

93 Ibid

att disponera spelaren.⁹⁴ Anders menar att hans inställning beträffande kontroll påverkas av huruvida det finns någon form av försäkring om spelaren blir skadat, då denne bara har ett värde så länge den bidrar till intäkterna. Han är tveksam till att en sådan form av försäkring existerar men att kontrollen ändå någonstans trots allt finns i kontraktet. Inte heller kravet om att de ekonomiska fördelarna skall tillfalla företaget, möter några invändningar under intervjuerna och samtliga av RR15:s kriterier är därmed uppfyllda.⁹⁵

För att en aktivering ska få ske kräver RR även att anskaffningsvärdet går att beräkna på ett tillförlitligt sätt, samt att det är sannolikt att ekonomiska fördelar tillfaller företaget.⁹⁶ När det gäller möjligheten att beräkna anskaffningsvärdet på spelarkontrakt synliggörs en tydlig skillnad mellan respondenternas syn på förvärvade respektive egenproducerade spelare. Maria menar att det i fallet med förvärvade spelare är enkelt att utifrån kontraktssumman beräkna anskaffningsvärdet på kontraktet, men att detta är för svårare i fallet med spelare som ”gått genom egna leden”. Hur klubbarna ser på möjligheten att aktivera ungdomssatsningar behandlas utförligare under rubrik

5.1.2 Värdering av spelarkontrakt

När det kommer till klubbarnas möjlighet att värdera spelarkontrakt efter förvärvstidpunkten uppstår en konflikt mellan de olika regelverken, då IAS/IFRS tillåter en värdering enligt omvärderingsmetoden, vilket inte är tillåtet enligt RR samt elitlicensens ekonomikriterier.⁹⁷ Detta leder till en intressant situation för AIK Fotboll AB, som i egenskap av börsnotering skall lyda under IAS/IFRS samtidigt som de i egenskap av Allsvensk fotbollsklubb skall följa elitlicensens kriterier. Respondenterna har haft lite olika syn på hur AIK Fotboll AB bör agera. Merparten av respondenterna anser dock att IAS/IFRS skall ges företräde och att AIK Fotboll AB därför rent principiellt skall kunna använda sig av omvärderingsmetoden som värderingsprincip.

”Man vet att ekonomikriterierna finns, man tittar på dom men finns det en konflikt mellan reglerna ska IAS/IFRS tillämpas först och främst. IAS/IFRS väger tyngre men man ska ta vägledning utifrån ekonomikriterierna.” -Maria Kröger

Den konflikt som uppstår i frågan om värdering av spelarkontrakt är intressant och vi anser att det skulle vara fullt möjligt att belysa problemet från så många olika aspekter att det i sig hade kunnat bli en egen uppsats. Studien syftar dock inte i första hand till att föra en diskussion om de olika redovisningsorganens motsättningar och vi har därför valt att inte fördjupa oss i denna diskussion. Den fortsatta analysen kommer istället att med utgångspunkt i IAS/IFRS undersöka om en värdering med omvärderingsmetoden överhuvudtaget är möjlig i samband med spelarkontrakt.

Respondenterna är överlag skeptiska till en användning av omvärderingsmetoden i samband med värdering av spelarkontrakt. Diskussionen som förts går att koppla till den konflikt mellan relevans och tillförlitlighet som ofta uppkommer inom redovisningssammanhang.⁹⁸ För att omvärderingsmetoden skall få tillämpas, kräver IAS/IFRS att det verkliga värdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁹⁹ HC Toll nämner också svårigheten i att utföra en verklig värdering av spelarkontrakt, även om han anser att det vore det teoretiskt sätt bästa alternativet. En verklig värdering kan utifrån HC Toll:s resonemang anses höja informationens relevans, då den underlättar bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser och därmed i stor grad kan tänkas påverka betraktarens beslut.¹⁰⁰ Den praktiska svårighet som en värdering till verkligt värde för med sig, hotar dock tillförlitligheten. Diskussionen kring tillförlitlighet kretsar framförallt kring huruvida marknaden för fotbollspelare kan ses som aktiv eller ej, vilket enligt IAS/IFRS underlättar

94 RR 15, p 13

95 Ibid, p 9

96 Ibid, p 19

97 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier. p 8.2

98 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 32

99 IAS 38, p

100 IASB:s föreställningsram för finansiella rapporter, p 13

möjligheten att bedöma tillgångar på ett tillförlitligt sätt.¹⁰¹ Henrik Berggren och HC Toll menar att så inte är fallet, vilket utifrån reglerna i IAS 38 kan bero på att fotbollsspelare är så unika i sin karaktär att möjligheten till en aktiv marknad försvåras.¹⁰² Hans Stenberg har dock en avvikande syn och menar att klubbarna bör ha en relativt god känsla för hur mycket olika spelare är värda, då de har tillgång till information om hur mycket andra klubbar betalat för "likvärdiga spelare". Det Hans benämner som likvärdiga spelare, skulle i det här fallet motsäga sig mot ovanstående resonemang och innebära att fotbollsspelare inte alls är så unika som Henrik Berggren och HC Toll menar, utan kan istället ses som likvärdiga produkter. Marcus menar att det i fallet med spelarkontrakt både skulle vara svårt att beräkna värdet på ett tillförlitligt sätt och att det dessutom skulle vara en alltför "tungrodd" process att tillämpa denna värderingsmetod i praktiken. Han menar därmed att nackdelarna med en verklig värdering överväger fördelarna.

Under intervjuerna framgår det att respondenterna, utöver den osäkerhet och svårighet som är förknippad med en verklig värdering av spelarkontrakt, även ser en fara i fotbollsmarknadens instabilitet. HC Toll nämner att intäkterna ofta är rörliga medan kostnaderna är konstanta, vilket leder till att resultatet kan fluktuera dramatiskt. Flera av respondenterna, tar även upp den situation som kan uppstå om en spelare blir så pass skadad att denne inte kan spela fotboll mer och att kontraktets värde därmed blir noll. Utifrån en verklig värdering riskerar kontraktets värde därför att väldigt snabbt rasa i värde, vilket kan få förödande konsekvenser för klubben. Hans belyser en intressant aspekt i och med det faktum att Bosmandomen gör att en spelare vars kontrakt går ut, i likhet med en skadad spelare, också skall värderas till noll. På samma sätt som i fallet med den skadade spelaren, kan kontraktets värde därför snabbt rasa i värde.

Den osäkerhet som kommer till följd av den subjektiva bedömningen vid verklig värdering av spelarkontrakt, innebär att fotbollsklubbarnas resultat och ställning riskerar att överskattas. Då försiktighetsprincipen utgår från att en överskattning av resultat och ställning är förenat med större risk för företaget, än vad som är fallet vid en underskattning och att den därför uppmanar till vaksamhet i bedömningen av dessa, får vi en tydlig förståelse för hur respondenterna har resonerat.¹⁰³ HC Toll understryker detta resonemang och tror inte att klubbarna skulle klara av att axla ansvaret med en verklig värdering de åren det går sämre. Det finns följaktligen även utifrån försiktighetsskäl motiv till att använda anskaffningsvärdemetoden istället för omvärderingsmetoden.

5.1.3 Sign on fee

Den sign on fee summa som klubben betalar ut till spelaren uppvisar tydliga likheter med den summa som betalas ut i form av övergångssumma till den klubb som spelaren värvas ifrån. Det handlar om en investering som ger klubben rätten att disponera en spelare under hela kontraktstiden. Utifrån matchningsprincipen skulle denna sign on summa därför fördelas över hela kontraktstiden, då spelaren kan tänkas generera intäkter under hela denna period.¹⁰⁴ Det framkommer under intervjuerna att respondenterna anser att denna post kan beräknas på ett tillförlitligt och att det rent teoretiskt skulle vara möjligt att aktivera sign on fee utifrån normal redovisningsstandard.¹⁰⁵ Det är också tydligt att de anser att en sådan aktivering skulle leda till en mer rättvisande bild av klubben.¹⁰⁶ Maria nämner dock att hon tror att den allmänna uppfattningen hos klubbarna är att de ser sign on fee som något som är förbrukat och som därmed inte ska periodiseras. Utifrån ett sådant resonemang skulle matchningsprincipen därmed inte bli aktuell.

Enligt elitkriterierna är en aktivering av sign on fee inte heller tillåten och i de fall där det förekommer både övergångssumma och sign on fee i samband med ett spelarköp, är det endast den

101 Sundgren, S. m.fl. *Internationell redovisning-teori och praxis*, s.70

102 IAS 38 p 78

103 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, s 137

104 Ibid, s. 136

105 IASB:s föreställningsram för finansiella rapporter, p 31

106 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur AB: Lund, 2005, s.42-43

förstnämnda som får balanseras.¹⁰⁷ Om elitkriterierna inte existerade är respondenterna dock överlag positivt inställda till möjligheten att aktivera sign on fees, även om de anser att det kan finnas komplikationer. Flera av respondenterna för ett resonemang kring faran med frånvaron av en ”tredje part” i samband med sign on summer. Vid ett externt spelarköp finns alltid en tredjepart i form av den säljande klubben vilket dock inte är fallet för sign on fee, då de inblandade parterna endast är klubben och spelaren. Anders menar att förekomsten av en tredje part underlättar bedömningen av beloppet, vilket kan kopplas till försiktighetsprincipen. Förekomsten av en extern tredje part kan därmed tänkas säkerställa att det summan inte överskattas¹⁰⁸ Hans samtycker med detta resonemang:

”Det finns väl en orsak till att den klubb man löser spelaren ifrån begär det belopp som de har begärt och inte mer. Det beror nog på att spelaren mer eller mindre är värd det beloppet-Hans”

Jörgens menar att klubbarna inte är på ”armlängds avstånd” i samband med sign on fee och att marknadsmässiga villkor endast kan uppstå om det finns en tredje part med i bilden. Han menar att det skapas ett utrymme mellan klubb och spelare som ger möjlighet för olika ”speciallösningar”, som exempelvis kan innebära att sign on fee betalas ut i omgångar som kan liknas vid löneutbetalningar. Det finns därmed inget syfte att matcha beloppet med de framtida intäkterna då utgifterna sker av löpande karaktär.¹⁰⁹

5.2 Analys av scouting

Respondenterna i studien har haft delade uppfattningar om huruvida scouting skulle kunna aktiveras i balansräkningen utifrån de redovisningsstandarder som finns. Kjell Sahlström anser att de inte är möjligt och hänvisar elitlicensens ekonomikriterier. Anders Karlsson nämner däremot att om scouten eller agenten är anlita externt och att klubben blir fakturerad vid ett spelarköp, så borde fakturans belopp kunna utgöra en del av anskaffningsvärdet på spelarkontraktet som sedan skrivs av utifrån kontraktets löptid. Han jämför detta med en mäklares arvode i samband med husförsäljning. Även Hans anser att detta vore teoretiskt möjligt och menar att anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om scouten är anställd i klubben anser han dock att dennes lön inte bör vara mål för aktivering, utan istället kostnadsföras direkt när den uppstår. Han menar att det finns svårigheter i att på ett tillförlitligt sätt härleda lönen till själva scoutingverksamheten. Maria Kröger är inne på samma resonemang, men går ett steg längre och menar att även om scouten är anställd i klubben så kan kostnader direkt kopplade till ett speciellt spelarförvärv aktiveras i balansräkningen. Maria jämför scouting med kostnader ett företag har för att föra en tillgång på plats. För en materiell tillgång kan det exempelvis vara kostnader för import och transport. HC Toll jämför scouting med utvecklingskostnader en industri har för att ta fram patent och att det finns vissa likheter däremellan samt att det skulle vara möjligt att härleda kostnaderna. Internt genererade utvecklingskostnader med koppling till själva fotbollsverksamheten kan dock ej aktiveras enligt elitlicensens ekonomikriterier, men är däremot helt tillåtet enligt både RR och IAS/IFRS.¹¹⁰

Marcus Svensson anser att det finns en risk med osäkerheten kring huruvida de framtida ekonomiska fördelarna faktiskt kommer att tillfalla klubben.¹¹¹ Han anser även att scoutingverksamheten befinner sig i ett tidigt stadium och mer är att se som grundforskning vilket innebär att det således inte kan aktiveras i balansräkningen enligt varken RR eller IAS/IFRS reglerna.¹¹² Scoutingverksamheten kan utifrån detta resonemang följaktligen inte kopplas till någon konkret produkt som i detta fall skulle ha varit det slutliga kontraktet.¹¹³ Att intresset för att aktivera scoutingverksamheten är svalt i klubbarna kan vara enligt HC Toll bero på att dessa

107 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22 p 8.2

108 Föreställningsram för finansiella rapporter, p 37

109 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, s 136

110 IAS 38 p 57

111 RR 15:19a

112 Ibid, p 42

113 Ibid, p 7

kostnader uppgår till relativt små belopp och det är således inte lönt för klubbarna att ”bråka” om dessa summor. Resonemanget handlar då återigen om de ekonomiska incitamenten med redovisningsreglerna än om kraven om redovisningens mål att uppvisa en rättvisande bild.¹¹⁴

5.3 Analys av ungdomssatsningar

När det gäller huruvida ungdomssatsningar är aktiverbara i balansräkningen eller ej är respondenterna i stora drag skeptiska till om det skulle vara möjligt enligt standarderna. Jörgen Sandell menar att ungdomssatsningar är en form av utbildningskostnad som inte kan aktiveras i balansräkningen enligt gällande redovisningsstandarder. Han menar även att utveckling av ungdomstalanger och utbildningskostnader generellt är samma sak i det här sammanhanget och det således inte kan vara frågan om en aktivering i balansräkningen.¹¹⁵ Han nämner dock att om en klubb väljer att starta en fotbollsakademi så skulle det vara teoretiskt möjligt för en att aktivera vissa mjuka värden inom den verksamheten. Dessa värden skulle kunna utgöras av utbildningshandböcker, policys eller utbildningsplaner som sammantaget skulle kunna utgöra en Immateriell tillgång i klubben. Kravet är att akademien ska kunna identifieras, avskiljas och kunna säljas till en extern part.¹¹⁶ Även Hans är inne på detta resonemang och menar att detta utifrån normala redovisningsprinciper skulle kunna ses som organisationskostnader och därmed vara föremål för aktivering.

Enligt elitlicensens ekonomikriterier tillåts inte en aktivering av ungdomssatsningar men enligt HC Toll kan detta vara ”olyckligt” ur redovisningssynpunkt.¹¹⁷ Det han menar är att en ung talang som utvecklats inom klubben inte syns i balansräkningen medan en spelare som är nyligen förvärvad gör det. För att uppvisa en mer rättvisande bild över klubbens tillgångar anser HC Toll att det skulle vara ”attraktivt” med en marknadsvärdering av spelaren så att även internt genererade spelare syns i balansräkningen, men han tycker även att en sådan värdering skulle vara problematisk då det skulle bli för mycket subjektivitet i bedömningen vilket gör att värderingen riskerar att bli för vinklad. Värderingen blir då allt för osäker vilket strider mot principen om tillförlitlighet.¹¹⁸ På samma spår är Henrik Berggren som menar att det skulle vara särskilt intressant för en klubb med ansträngd ekonomi att aktivera ungdomssatsningar, för att på så sätt få en bättre balansräkning, men att det idag inte är tillåtet med en aktivering av internt genererade Immateriella tillgångar enligt elitlicensen ekonomikriterier.¹¹⁹

Detta kan även komma i konflikt med försiktighetsprincipen då en klubb kan värdera en spelare till ett för högt värde i balansräkningen.¹²⁰ En marknadsvärdering skulle även vara problematisk enligt respondenterna då de anser att fotbollsbranschen inte är en perfekt marknad och att värdet på en spelare inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att det därav är bättre att inte aktivera denna typ av tillgång av försiktighetsskäl.¹²¹ Det framkommer av empirin att det finns vissa problem gällande om ungdomssatsningar i en fotbollsklubb överhuvudtaget ens kan definieras som en Immateriell tillgång enligt de kriterier som finns uppställda i standarderna.¹²² Identifierbarheten är tydlig gällande ungdomssatsningar, anser Marcus Svensson. Det finns dock en allt för stor osäkerhet om satsningarna kommer att generera några ekonomiska fördelar för klubben. Det blir väldigt svårt att avgöra om en spelare i unga år kommer att generera intäkter åt klubben. Det finns även brister när det gäller kontrollen då det är alltför osäkert om de unga spelarna kommer att spela i A-laget. Spelarna kan även bestämma sig för att sluta med fotbollen då de blir äldre och inte satsa på

114 Nilsson, S, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 41-42

115 RR 15 p 42

116 RR 15 p 10

117 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier, p 8.2

118 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 31

119 Ibid

120 Sundgren m.fl. *International redovisningsteori-och praxis*, s. 46

121 Ibid, s. 43

122 RR 15 p 9

elitfotbollen, vilket bidrar till försämrad kontroll¹²³ Kjell Sahlström nämner att kostnaderna en klubb har för sina ungdomssatsningar är ungefär konstanta från år till år och skiljer sig inte märkbart mycket från ett år till ett annat och att dessa kostnader därmed är av löpande karaktär. Utifrån detta resonemang anser Kjell att det inte uppstår något periodiseringsproblem och således att det inte uppstår en konflikt med matchningsprincipen att kostnadsföra utgifterna direkt dessa uppstår.¹²⁴

5.4 Analys av rättvisande bild

När det gäller hur fotbollsklubbarna har diskuterat hanteringen av de Immateriella tillgångarna har resonemangen främst handlat om hur fotbollsklubbarnas ekonomiska situation påverkar deras syn av hanteringen av de Immateriella tillgångarna. De representanter från klubbarna som vi samtalat med anser att det främst är klubbarnas storlek och förmåga att värva dyra spelare som påverkat hanteringen av spelarkontrakten och andra typer av Immateriella tillgångar. Jörgen Sandell menar att stegrade övergångssummor skyndat på utvecklingen mot balansering av spelarkontrakt. HC Toll uppger att klubbar som värvar dyrare spelare har starkare incitament att aktivera spelarkontrakten i balansräkningen, för att inte det egna kapitalet ska påverkas i för stor utsträckning och att de således har större anledning att fördela kostnaderna över flera perioder. Han menar att de mindre klubbarna inte aktiverar spelarkontrakten på samma sätt som de större klubbarna då transfersummorna i de mindre klubbarna är lägre och de ekonomiska effekterna i räkenskaperna därmed inte blir lika stora. Samma resonemang gäller för sign on fee och både HC Toll och Maria Kröger nämner att de troligen främst är de större klubbarna som skulle ha incitament att aktivera dessa kostnader

Det är tydligt att diskussionen i klubbarna inte i första hand har handlat om huruvida en aktivering av Immateriella tillgångar skulle bidra till att uppvisa en mer rättvisande bild av företaget, utan att det istället har handlat om att undvika för stora påfrestningar på resultatet. Redovisningens målsättning ska som vi tidigare nämnt vara att uppvisa en rättvisande bild utifrån de ekonomiska förhållanden som är kända i företaget men diskussionen i fotbollsklubbarna har istället snarare kretsat kring de ekonomiska incitamentens betydelse¹²⁵ Djurgården IF:s ekonomichef Henrik Berggren nämner att *”om vi skulle sitta på ruinens brant om tre år så kanske vi skulle tänka lite mer på möjligheten att balansera olika utgifter mer aktivt”* och han syftar då på att klubbens ekonomi i dagsläget är god och att de inte befinner sig i en sådan situation att de måste aktivera kostnader i balansräkningen för att hålla eget kapital på en hög nivå. Det finns en tydlig koppling mellan detta resonemang och SvFF:s elitkriterier. Dessa har som vi tidigare nämnt i första hand som syfte att säkerställa att klubbarna uppvisar ett positivt kapital, snarare än en rättvisande bild, vilket kan tänkas ha påverkat klubbarnas syn på aktivering av Immateriella tillgångar.¹²⁶

6. Slutsatser

I det sista kapitlet redogör vi för studiens slutsatser. Vi har valt att sammanfatta studiens slutsatser

123 Ibid, p 13

124 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, s. 136

125 Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare* s.42-43

126 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier, p 1

under respektive frågeformuleringen för att därmed underlätta möjligheten för läsaren att se hur varje fråga besvaras. I detta avsnitt ger vi utöver studiens slutsatseräven även förslag på fortsatt forskning inom ämnet.

6.1 Hur hanterar svenska Fotbolls AB Immateriella tillgångar?

Det är tydligt att de svenska fotbollsaktiebolagens hantering av Immateriella tillgångar starkt påverkats av elitlicensens kriterier. Dessa har en väldigt reserverad syn på möjligheten att aktivera Immateriella tillgångar vilket också syns i fotbollsaktiebolagens balansräkningar. Bortsett från goodwill är förvärvade spelarkontrakt i princip de enda Immateriella tillgångar som förekommer i de fotbollsaktiebolag som ingår i studien. (se bilagor) Det framgår också att ekonomiska incitament, snarare än önskan om att uppvisa en rättvisande bild av klubben styr synen och hanteringen av de Immateriella tillgångarna. I fallet med förvärvade spelarkontrakt är det tydligt att utvecklingen av stigande övergångssummor lett till att klubbarna valt att aktivera dessa, för att därmed undvika en för stor negativ påverkan på resultatet. Synen påverkas också av hur den ekonomiska situationen i klubben är och att det framförallt är klubbar med nedgående ekonomi som anses ha incitament att aktivera olika typer av Immateriella tillgångar.

Vår slutsats är att elitlicensens kriterier, som uppenbart inte är utformade för att klubbarna ska uppvisa en rättvisande bild, starkt bidragit till att möjligheten till aktivering är så begränsad.

6.2 Skulle det vara möjligt för svenska Fotbolls AB att omvärdera sin syn på Immateriella tillgångar?

Vi kommer att besvara frågan enskilt för respektive företeelse som vi valt att studera.

6.2.1 Spelarkontrakt

När det gäller spelarkontrakt har vi redan konstaterat att det är möjligt för Fotbolls AB att aktivera externt förvärvade kontrakt, vilket de i flera fall också gör i praktiken. Diskussionen kring möjligheten att omvärdera synen har istället handlat om värderingen av spelarkontrakt efter förvärvstillfället samt sign on fee. I frågan om värdering skiljer sig IAS/IFRS:s syn mot övriga normgivande organ. Respondenterna är överlag överens om att IAS/IFRS i första hand ska gälla i de fall där det uppstår konflikt mellan de olika normgivande organen, vilket innebär att en värdering enligt omvärderingsmetoden rent teoretiskt är möjlig för klubbar som följer IAS/IFRS.¹²⁷ Huruvida det i praktiken skulle vara möjligt att använda en sådan värdering ställer sig respondenterna däremot mer kritiska till. Skepticismen koncentreras kring svårigheten i att utföra en sådan värdering på ett tillförlitligt sätt. Detta motiveras bl.a. med att varje enskild spelare i sig är så unik att en aktiv marknad inte kan existera, vilket försvårar möjligheten att bedöma värdet på ett tillförlitligt sätt.¹²⁸ Det är också tydligt att den subjektivitet och osäkerhet som är förknippad med verklig värdering, bidrar till att värdet riskerar att överskattas, vilket gör att det även finns försiktighets skäl till att undvika omvärderingsmetoden i fotbollssammanhang.

Även om en omvärderad syn på värdering av spelarkontrakt är teoretiskt möjlig finns det alltså övriga omständigheter som gör att fotbollsklubbarna antagligen inte skulle välja att tillämpa omvärderingsmetoden.

Sign on fee är inte tillåten att aktivera i balansräkningen enligt elitlicensens kriterier.¹²⁹ Om sign on fee istället provas gentemot RR och IAS/IFRS-reglverket för Immateriella tillgångar så anser vi att denna post borde kunna aktiveras i balansräkningen i och med att denna transaktion har stora

127 IAS 38 p 72

128 Ibid, p 75

129 Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier, p 8.2

likheter med ett spelarförvärv. Anskaffningsvärdet kan på ett tillförlitligt sätt beräknas utifrån den summa klubben betalar spelaren för att förlänga kontraktet och detta belopp skrivs sedan av utifrån det nya kontraktets löptid. Vi anser att det även utifrån matchningsprincipen är rimligt att aktivera sign on fee, med anledning av att rätten att disponera en spelaren kommer att nyttjas i klubben under flera år och det är således rimligt att resursförbrukningen matchas mot när intäkterna sker.¹³⁰ Under studiens gång uppkom en viss kritik mot en aktivering av sign on fee och det skulle inte vara rättvist att bortse från denna kritik i slutsatserna, då vi vill belysa problemet från flera håll. Kritiken handlar främst om att sign on fee skapar möjligheter för speciallösningar då det inte finns någon tredje part inblandad. Ersättningen till spelaren kanske inte betalas ut som ett engångsbelopp utan istället i omgångar likt löneutbetalningar varför ingen matchningsproblematik uppstår.

Vår inställning i frågan påverkas givetvis av utformningen av sign on fee utbetalningen, men förutsatt att den sker som en klumpsumma anser vi att en aktivering är befogad, utifrån tidigare resonemang. Vi anser dessutom att spelaren i sig är en fristående aktör vid förhandlingarna om sign on fee och att närvaron av en tredjepart därför inte är nödvändig, för att summan ska framkomma utan risk överskattning.

6.2.2 Scouting

Studien visar att det råder stor oenighet bland respondenterna beträffande möjligheten att aktivera scoutingkostnader. Förespråkarna menar att det finns likheter mellan scoutingverksamheten och de utvecklingskostnader ett företag har för att utveckla olika patent. Det förs också ett resonemang om att kostnader för scouting kan jämföras med kostnader för att föra en tillgång på plats och därmed räknas in i tillgångens anskaffningsvärde. Det krävs dock att dessa kostnader går att koppla till ett specifikt spelarkontrakt och att kostnaderna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kritikerna tycker att det finns svårigheter med att koppla scoutingkostnaderna till ett specifikt spelarkontrakt och att det istället är att se som grundforskning, vilket omöjliggör en aktivering.¹³¹ Det är också tydligt att detta framförallt gäller i de fall då scouten är anställd i klubben.

Vi anser dock att det på ett tillförlitligt sätt går att härleda scoutens kostnader för exempelvis resor, matchbiljetter och boende i samband med scouting av en specifik spelare till det slutgiltiga kontraktet och att det därmed kan läggas till som en del av anskaffningsvärdet. Vi tycker dock att det är viktigt att ta hänsyn till att scoutingverksamheten i svenska Fotbolls AB i dagsläget inte omsätter särskilt stora summor och att det utifrån relevansprincipen går att ifrågasätta en aktivering av dessa kostnader i nuläget. Det är därmed inte säkert att en balansering av dessa kostnader påverkar betraktarens bedömning av företaget. Vi tycker dock att studiens resultat tydligt visar på att en omvärderad syn av klubbarnas scoutingverksamhet är teoretiskt möjligt.

6.2.3 Ungdomssatsningar

Gällande ungdomssatsningar så tycker vi inte att en aktivering kan ske utifrån de kriterier som finns uppställda i RR och IAS/IFRS. Identifierbarhet existerar då det finns en klar koppling mellan ungdomssatsningarna till det färdiga spelarkontrakt, men det brister på att det är allt för osäkert om ansträngningarna kommer att generera ekonomiska fördelar för klubben. Gällande kontrollen så finns inga garantier att den unga spelaren kommer att fortsätta med fotboll vilket gör att resonemanget brister på en alltför stor osäkerhet. Kostnaderna för klubbarnas ungdomssatsningar är enligt Kjell Sahlström ungefär lika stora från år till år och dessutom av löpande karaktär, vilket innebär att det inte uppstår någon matchningsproblematik.¹³² Jörgen nämner dock att det inom ungdomsakademier kan finnas "mjuka värden" i form av utbildningshandböcker och utbildningsplaner som utifrån normala principer skulle kunna aktiveras och han får dessutom medhåll av Hans Stenberg.

130 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, s. 136

131 RR 15 p 42

132 Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, s. 136

Vår slutsats blir att det utifrån rådande redovisningsstandarder inte är möjligt att omvärdera synen på ungdomssatsningar och att dessa således inte ska balanseras. Det kan möjligtvis finnas mjuka värden i ungdomsakademier men vi anser att det i sammanhanget antagligen rör sig om så små utgifter att det inte är relevant att balansera dessa.¹³³

6.3 Skulle en omvärderad syn av Immateriella tillgångar leda till en mer rättvisande bild av fotbollsaktiebolagen?

Vi har i ovan förda resonemang dragit slutsatsen att det enligt konventionella redovisningsstandarder är möjligt för fotbollsklubbarna att i större utsträckning aktivera Immateriella tillgångar i balansräkningen. Vi vill nu avslutningsvis besvara frågan om en ökad aktivering faktiskt skulle ge en mer rättvisande bild över klubbarnas ekonomiska ställning. För att belysa vår ståndpunkt vill vi till att börja med återknyta till studiens inledande kapitel, där vi nämnt läkemedelsföretaget Glaxo Wellcome, vars finansiella styrka sitter i de patenträttigheter det har utvecklat för att generera intäkter åt bolaget. Företaget aktiverar dock inte dessa patenträttigheter vilket enligt artikelns författare leder till en missvisande bild av företagets ställning. Vi anser att det på samma sätt finns finansiell styrka i Fotbolls AB som klubbarna i dagsläget inte aktiverar. Den moderna fotbollens kommersialiserade utveckling och faktumet att det blir alltmer pengar involverade i fotbollsvärlden, innebär att detta problem lär bli än större i framtiden, då det rimligtvis kommer att handla om ännu större belopp i dessa Fotbolls AB.

Vår slutsats är att om de företeelser, som vi utifrån studiens resultat anser vara aktiverbara också aktiverades verkligheten, så skulle detta uppvisa en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Vi grundar denna slutsats utifrån att en aktivering av dessa Immateriella värden på ett bättre sätt skulle framhäva fotbollsklubbarnas finansiella styrka och öka informationsgraden i redovisningen.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Vi upplever att diskussionen om Immateriella tillgångars inom Fotbolls AB är intressant och att den inrymmer många aspekter som vi inte behandlat inom ramen för denna uppsats. Exempelvis skulle man kunna göra en jämförelse med andra idrotter där klubbarna drivs som aktiebolag, för att se om synen beträffande immateriella tillgångar skiljer sig åt. En annan möjlighet vore att lyfta upp frågan på europeisk klubbnivå för att se om det finns en annorlunda syn på aktivering av Immateriella tillgångar i de europeiska klubbarna. Den konflikt som finns mellan SvFF kriterier och IAS/IFRS angående värderingsmetoder kan dessutom säkerligen utgöra ämne för fortsatt forskning. Huruvida en fortsatt utveckling av de kommersiella inslagen i Fotbolls AB i framtiden kan leda till konflikter mellan den rent idrottsliga verksamheten och den kommersiella, är ytterligare en intressant fråga att belysa i framtida uppsatser.

133 Sundgren m.fl. Internationell redovisningsteori -och praxis, s. 42

8. Källförteckning

Vetenskapliga artiklar

Sällebrant m.fl. "Management risks with intellectual capital statements", *Management Decision*, Vol. 45 No 9 2007, pp 1470-1483

Tollington & Liu, "When is an asset not an asset", *Management Decision* 36/5 [1998] s. 346-349

Regelverk

Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier 2007-01-22

Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007, FAR Förlag: Stockholm 2007

Samlingsvolymen 2007 del 1, FAR Förlag: Stockholm 2007

Litteratur

Bryman & Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber AB 2005

Epstein och Ali, *IAS 2003: interpretation and application of international accounting standards*, Wiley: New Jersey 2003

Gröjer, J-E. *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur AB: Lund 2002

Hand & Lev, *Intangible assets: Values, measures and risks*, Oxford University Press: New York 2003

Johanessen & Tuffte, *En introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, Liber AB 2003

Nilsson, S. *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur AB: Lund, 2005

Smith, D. *Redovisningens språk*, Studentlitteratur AB: Lund 2006

Sundgren, S. m.fl. *Internationell redovisning-teori och praxis*, Studentlitteratur AB: Umeå 2007

Sund, B. *Fotbollsindustrin*, Nomen förlag: Visby 2007

Wolk m.fl. *Accounting Theory: Conceptual issues in a Political and Economic Environment*, Thomson: South-western: Norwalk 2004

Lönnqvist, R. *Årsredovisning i koncerner*, Studentlitteratur AB: Lund 2006

Internetkällor

Aktiespararnas hemsida:

<http://www.aktiespararna.se/artiklar/Reportage/Riskkapitalister-avgor-dagens-fotbollsmatcher/>

Bokningsföringsnämndens hemsida:

www.bfn.se

Ekonominyheterna.se:

<http://ekonominyheterna.se/va/magasin/2007/09/varumarket-storre-an-spel/index.xml>

Europaparlamentets hemsida:

http://www.europarl.europa.eu/news/public/story_page/041-2480-029-01-05-906-20070129STO02479-2007-29-01-2007/default_sv.htm

Hammarbyfotboll.se

<http://www.hammarbyfotboll.se/se/aktuellt/artiklar/?articleid=31381>

Idrottens affärer

http://www.idrottensaffarer.com/index.php?option=com_content

8. Bilagor

Bilaga 1

Intervjuschema

Diskussionsämne 1

Allmänna bakgrundsfrågor, utbildning, erfarenheter, arbetsuppgifter etc.

Diskussionsämne 2

Redogör för din syn på Immateriella tillgångar.

Diskussionsämne 3

Diskutera möjligheter för Fotbolls AB att aktivera följande företeelser som Immateriell tillgång.

A) Spelarkontrakt

B) Scoutingverksamhet

C) Ungdomssatsningar

Diskussionsämne 4

Övrig diskussion och allmänna synpunkter på studien.

Bilaga 2

Balansräkning Hammarby Fotboll AB

	Koncernen	Moderbolaget
Anläggningstillgångar		
Balanserade utgifter för spelarförvärv	8269	8269
Avtalsrättigheter	4402	4402
Övriga immateriella tillgångar	632	548
Materiella tillgångar	1412	1233
Finansiella tillgångar	50	1040
Omsättningstillgångar		
Varulager	3050	0
Kassa och Bank	8531	7585
Övriga omsättningstillgångar	16591	17860

Källa: Årsredovisning 2006, Hammarby Fotboll AB

Balansräkning AIK Fotboll AB 2006

	Koncernen	Moderbolaget
Anläggningstillgångar		
Immateriella anläggningstillgångar		
Goodwill	0	0
Licensierade spelare	11590	11590
Summa Immateriella anläggningstillgångar	11590	11590
Materiella anläggningstillgångar		
Markanläggningar	0	0
Byggnader och Mark	0	0
Delsumma Fastigheter	0	0
Inventarier	459	312
Summa Materiella anläggningstillgångar	459	312
Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	0	200
Andelar i intresseföretag	0	0
Andra finansiella anläggningstillgångar	41657	41657
Övriga långfristiga anläggningstillgångar	1287	1287
Summa Immateriella anläggningstillgångar	42944	43144
Uppskjuten skattefordran	5841	5639
Summa anläggningstillgångar	60834	60685

Källa: Årsredovisning 2006, AIK Fotboll AB

Balansräkning Djurgårdens IF Fotbollsförening

	Koncernen	Moderbolaget
Anläggningstillgångar		
Immateriella anläggningstillgångar		
Goodwill	674943	0
Summa Immateriella anläggningstillgångar	674943	0
Materiella anläggningstillgångar		
Inventarier	686058	236473
Summa materiella anläggningstillgångar	686058	236473
Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	0	10000
Andelar i andra bolag	2841500	2841500
Andra långfristiga fordringar	260000	
Summa finansiella anläggningstillgångar	3101500	2851500

Källa: Årsredovisning 2006 Djurgårdens IF Fotbollsförening