

**Institutionen för ekonomi**

**Kandidatuppsats**

**HT-07**

# **Revision i elitfotbollsklubbar**

**- En enkel breddsida eller ett skott i krysset?**

**Handledare:**

Pernilla Broberg

Sven-Olof Yrjö Collin

**Författare:**

Peter Erlandsson

Jimmy Fröberg

Ronnie Gustafsson

## *Förord*

*Ni läser just nu en kandidatuppsats som är skriven vid Högskolan i Kristianstad under höstterminen 2007. Vi vill härmed tacka alla de personer som på olika sätt har gjort den här uppsatsen möjlig. Vi tackar:*

*Vår handledare Doktorand Pernilla Broberg, som med sitt brinnande intresse har hjälpt oss att driva arbetet framåt och alltid funnits till hands när vi kört fast. Pernillas kunskaper har varit ovärderliga för oss.*

*Alla våra respondenter, som var vänliga att ta sig tid att ställa upp på våra intervjuer. Utan era kloka och intressanta svar hade det inte blivit någon uppsats.*

*Våra kaffebyggare, som har gått varma under hela skrivandets gång. Med kaffe i kroppen orkade vi skriva några extra sidor.*

*Sist men inte minst vill vi på hans egen begäran tacka mästaren på kvalitativa studier, Mr Timurs Umans.*

*Kristianstad 2007-12-03*

*Peter Erlandsson*

*Jimmy Fröberg*

*Ronnie Gustafsson*

## **ABSTRACT**

The professional football clubs can today be compared with company with profit aim, but the difference is that they also want to achieve sporting successes. In ten years, the Swedish Premier Division's turnover has more than doubled and because of the strong economic development the license of elite was introduced. The license of elite's criteria means that professional football clubs must have positively equity and requirements on approved or authorized auditor. Most of the professional football clubs are run as a non-profit association and legislations for these are relatively unclear compared with limited companies. The purpose of this study is to create understanding for how the audit process is implemented in professional football clubs compared with a limited company. In order to increase the understanding how an audit is implemented in a professional football club we have taken an abductive approach because of the lack of existing theories. Our analysis resulted in the discovery of four categories that distinguish the audit process in professional football clubs compared with a limited company.

Keywords: football, audit process, independence, license of elite, non-profit association

## SAMMANFATTNING

*Revision i elitfotbollsklubbar- en enkel breddsida eller ett skott i krysset.* Elitfotbollsklubbarna kan idag liknas vid företag med vinstsyfte med skillnaden att de även vill uppnå sportsliga framgångar. På tio år har allsvenskans omsättning mer än fördubblats och på grund av den starka ekonomiska utvecklingen infördes elitlicensen 2002 för att få klubbarnas ekonomi i balans. Elitlicensens kriterier innebär bland annat att elitfotbollsklubbarna måste ha positivt eget kapital och krav på godkänd eller auktoriserad revisor. De flesta elitfotbollsklubbar drivs som en ideell förening och regelverken för dessa är relativt oklara i jämförelse med aktiebolag. Syftet med denna uppsats blir att skapa förståelse för hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar.

Det finns inte några starka teorier som behandlar ämnet vi har valt att undersöka. Vi antar därför en abduktiv teorigenerande ansats som tillåter viss teoretisk förförståelse vilket vi får genom vår referensram. Abduktion gör att vi kan ta hjälp av teorier som ligger i närheten av vårt problem och växla mellan teori och empiri under arbetets gång. För att ytterligare öka vår förförståelse valde vi att intervjua en expert inom området. Vi har valt att utföra kvalitativa studier genom personliga intervjuer och till viss del telefonintervjuer med revisorer i elitfotbollsklubbar. Genom att använda abduktion sker insamling och analys av data samtidigt och det möjliggör att förändringar kan göras i intervjuguiden under arbetets gång. Vårt mål med undersökningen är att försöka genera eller ge förslag på en teori.

I analysdelen granskar vi vad respondenterna svarat och jämför svaren sinsemellan. Vi kom fram till att fyra kategorier utmärker sig för revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar i jämförelse med ett aktiebolag; lagar och regler, särskild granskning, revisorns oberoende och intresse för branschen. Vad som är särskilt utmärkande är revisorns oberoende vilket i många fall kan ifrågasättas. Anmärkningsvärt är att många av revisorerna har så starka band till fotbollsklubben i form av medlemskap, supporterskap och sponsring. Vi tycker att detta i många fall riskerar revisorernas oberoende och på så sätt påverkar revisionen. Vi har även hittat samband ifråga om storlek på fotbollsklubbar i förhållande till revisionsprocessen; ju större elitfotbollsklubben är desto mindre skiljer sig revisionsprocessen i jämförelse med ett traditionellt aktiebolag.

---

---

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>7</b>
1.1 Bakgrund .....	7
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Syfte .....	10
<b>2. Metod</b> .....	<b>11</b>
<b>3. Teoretisk referensram</b> .....	<b>13</b>
3.1 Revisionsprocessen .....	13
3.1.1 Planering .....	14
3.1.2 Granskningen .....	15
3.1.3 Rapportering .....	16
3.1.4 Oberoende .....	18
3.2 Elitlicensen .....	18
3.3 Ideella föreningar .....	21
3.4 Idrottsaktiebolag.....	23
3.5 Lagar och rekommendationer.....	24
3.5.1 Bokföringslagen.....	24
3.5.2 Årsredovisningslagen .....	25
3.5.3 Aktiebolagslagen .....	25
3.5.4 Revisionslagen och Revisorslagen .....	25
3.5.5 Revisionsrekommendationer.....	27
3.5.6 Bokföringsnämndens allmänna råd.....	27
<b>4. Empirisk metod</b> .....	<b>28</b>
4.1 Undersökningsmetod.....	28
4.2 Datainsamlingsmetod .....	28
4.2.1 Primärdata .....	29
4.3 Operationalisering .....	30
4.3.1 Validitet .....	31
4.3.2 Reliabilitet .....	31
4.4 Urval.....	32
4.4.1 Expertintervju.....	32
4.4.2 Urvalspopulation.....	33
4.5 Forskningsetik .....	33

---

<b>5. Analys.....</b>	<b>35</b>
5.1 Respondenterna .....	35
5.1.1 Revisorerna .....	35
5.1.2 Experterna.....	36
5.2 Analys av teman .....	37
5.2.1 Elitlicensen.....	39
5.2.2 Spelarvärderingar .....	40
5.2.3 Risker i fotbollsklubbar .....	43
5.2.4 Lagstiftning.....	45
5.2.5 Skatteregler .....	46
5.2.6 Idrottsaktiebolag .....	47
5.2.7 Ansvar.....	49
5.2.8 Oberoende .....	50
5.2.8.1 Medlem.....	50
5.2.8.2 Supporter .....	51
5.2.8.3 Sponsring.....	52
5.3 Analys av revisorer.....	54
5.4 Sammanfattande analys .....	55
5.4.1 Lagar och regler.....	55
5.4.2 Särskild granskning.....	56
5.4.3 Oberoende .....	57
5.4.4 Intresse för branschen.....	57
<b>6. Slutsats .....</b>	<b>58</b>
6.1 Inledning.....	58
6.2 Lagar och regler.....	59
6.3 Särskild granskning .....	61
6.4 Oberoende .....	62
6.5 Intresse för branschen.....	64
6.6 Egna reflektioner .....	64
6.7 Förslag till fortsatt forskning.....	65
<b>7. Referenslista .....</b>	<b>67</b>
<b>Bilagor 1-3</b>	

---

## 1. Inledning

---

*I detta kapitel ges en beskrivning av ekonomin inom dagens elitfotboll. Ämnet är aktuellt då elitfotboll handlar allt mer om pengar och väcker stort intresse hos många människor. Trots detta är revision i elitfotbollsklubbar ett relativt outforskat område som vi vill undersöka närmre. Avsaknaden av en särskild lagstiftning för ideella föreningar, som är den associationsform de flesta elitfotbollsklubbar verkar under, gör att vi tror att revisionsprocessen ser annorlunda ut. Syftet med denna uppsats är därför att skapa förståelse för hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar.*

---

### 1.1 Bakgrund

Fotboll är idag den absolut största idrotten i Sverige med 500 000 aktiva spelare i 3 300 föreningar och står för en tredjedel av landets idrott (Svenska Dagbladet, 2007-06-27). Elitfotbollen är hetare än någonsin och tar stort utrymme i medierna. Ett bevis på detta är att TV-rättigheterna till svensk fotboll för de närmaste fem åren såldes för hela 1,3 miljarder kronor till det schweiziska agentbolaget Kentaro (Veckans Affärer, 2007-03-01). Det stora medieutrymmet gör att många sponsorer och investerare lockas till sporten vilket leder till en snabbt ökande tillväxt för fotbollsindustrin (Mason, 1999). Enligt Gwinner & Swanson (2003) är idrotten ett utmärkt område för sponsring, eftersom det är ett bra sätt att synas inför en stor publik.

Dagens elitfotboll handlar till största del om pengar och ekonomi (Deloitte Annual Review of Football Finance, 2007). Elitfotbollsklubbarna kan idag liknas vid företag med vinstsyfte, med den skillnaden att de också vill uppnå idrottsliga framgångar (Hamil, Holt, Michie, Oughton & Shailer, 2004). År 2006 omsatte herrallsvenskan närmare en miljard kronor att jämföra med år 1997 då omsättningen uppgick till ca 400 miljoner kronor (Svenska Fotbollförbundet, (2007(a)). På 10 år har allsvenskans omsättning mer än fördubblats och som en följd av detta har Svenska Fotbollförbundet infört en elitlicens för alla lag i allsvenskan, superettan och damallsvenskan. Även andra elitidrotter som till exempel ishockey, handboll

---

och bandy har infört en elitlicens (Svenska Ishockeyförbundet, Svenska Handbollförbundet & Svenska Bandyförbundet, 2007). Elitlicensen innebär bland annat att klubbarna inte får ha negativt eget kapital eller förfallna skulder och att det måste finnas minst en godkänd eller auktoriserad revisor i varje klubb (Svenska Fotbollförbundet, (2007(b)).

Trots de snabbt ökande siffrorna ligger svensk elitfotboll långt ifrån de stora europeiska ligorna. Under år 2006 omsatte Real Madrid, Manchester United och AC Milan var för sig mer än dubbelt så mycket som hela allsvenskan (Veckans Affärer, 2007-03-01). I Storbritannien är fotbollen en av de största affärsverksamheterna och även en viktig exportvara (Deloitte Annual Review of Football Finance, 2007). Även vår skandinaviska granne FC Köpenhamn ligger långt före oss i Sverige. Klubben är ett börsnoterat företag som år 2006 omsatte 658 miljoner kronor och hade ett resultat före skatt på 70 miljoner kronor (Veckans Affärer, 2007-03-01).

Det pågår en ständig debatt om hur svenska klubbar ska komma ifatt de utländska klubbarna. Vissa menar att Svenska Fotbollförbundet ska följa FC Köpenhamns modell och låta klubbarna drivas som ett aktiebolag. Idag måste majoriteten av en klubb ägas av en ideell förening enligt Riksidrottsförbundets regler. Detta har gjort att flera klubbar valt att ägas till 49 procent av privata ägare och 51 procent av en ideell förening (Veckans Affärer, 2007-03-01). Flera av toppklubbarna i allsvenskan som till exempel IF Elfsborg, AIK och Hammarby har någon form av samverkan med aktiebolag (Svenska Fotbollförbundet, 2007(a)).

Samtidigt som den ekonomiska utvecklingen i svensk fotboll går starkt framåt har flera skandaler inom sporten uppdagats. Den som fått störst uppmärksamhet är skattehärvan kring IFK Göteborg där klubbdirektören Mats Persson och kassören Jan Nilsson blev dömda till vardera ett års fängelse för bland annat grovt skattebrott (Göteborgs-Posten, 2007-07-18). Även i Malmö FF har det pågått oegentligheter, både föreningen och sportchefen Hasse Borg fälldes i rätten efter en skattehärva (TT, 2007-03-08). Skatteverket håller under 2007 på med en omfattande granskning av cirka 150 elitidrottsföreningar i Sverige (Göteborgs-Posten, 2007-03-09). Granskningens syfte är att kontrollera avancerade skatteupplägg, bolagstransaktioner och skatteundandragande i föreningarna (Skatteverket, 2007).

---



## 1.2 Problemdiskussion

Som ovan nämnt är alla elitfotbollsklubbar skyldiga att ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor. Detta är inget krav i allmänhet för ideella föreningar utan ett krav som Svenska Fotbollförbundet ställt på de klubbar som följer elitlicensen. Ett troligt problem med att vara revisor i en ideell förening är att det inte finns några civilrättsliga lagar eller tydliga redovisningsregler (Riksidrottsförbundet, 2007). Dock ställer elitlicensen krav på att föreningarna i tillämpliga delar ska följa bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden, samt god redovisningssed. (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). Man kan ifrågasätta om elitlicensens rekommendationer är tillräckligt tydliga eller om det behövs en lag som reglerar de ideella föreningarna som bedriver elitverksamhet. Det skulle kunna vara till fördel både för elitklubbarna samt revisorerna som reviderar dem, om elitverksamheterna drivs som idrottsaktiebolag. Därmed skulle klubbarna lyda under aktiebolagslagen vilket kan leda till ett tydligare regelverk för revisorerna att följa.

På grund av de relativt oklara regelverken gällande elitfotbollsklubbar tordes revisionsprocessen skilja sig i jämförelse med revision av aktiebolag. Syftet med revision är att ”med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning” (FAR, 2006:19). Revisionsprocessen är en prövning av samverkande orsaker för att hitta relevanta fakta som revisorn kan använda för att härleda slutsatser och utöva sin omdömesförmåga till att framställa en rapport (Flint, 1988). I revisionsprocessen ingår revisorns oberoende som föreskriver vad som ska prövas och vilka bevis som behövs för att revisorn ska kunna upprätta en rapport som uttrycker granskarens oberoende (Ibid). Genomförs revisionsprocessen på ett liknade sätt i elitfotbollsklubbar eller finns det skillnader i förfarandet? En intressant frågeställning är hur revisorns oberoende fungerar vid en revision av en elitfotbollsklubb. Kan till exempel en trogen Malmö FF supporter med hjärta i klubben anta ett uppdrag som revisor och samtidigt bibehålla sitt oberoende.

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att skapa förståelse för hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar.

## 2. Metod

---

*Syftet med vår uppsats är undersöka hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar. Då vi inte känner till några starka teorier inom ämnet har vi valt att anta en abduktiv ansats vilket innebär att vi utgår från empiriska fakta och teoretisk förförståelse. Abduktion ger oss möjligheten att vara öppna för nya infallsvinklar. Vår uppsats har även inslag av grounded theory som gör att vi kan söka efter en teoretisk mättnad.*

---

Syftet med uppsatsen är att skapa förståelse för hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar. Den induktiva ansatsen innebär att man utgår från empirin för att samla in data och utifrån det utveckla en teori (Alvesson & Sköldberg, 1994). Den deduktiva ansatsen testar redan existerande teori vilket gör att vi inte kan använda oss av den (Gummesson, 2000). En teoritestande ansats är inte lämplig i vår undersökning då vi inte känner till några teorier att testa. Eftersom det inte finns någon stark teori inom vårt ämne att tillämpa har vi valt en abduktiv ansats (Alvesson & Sköldberg, 1994). I likhet med induktion utgår abduktion från empiriska fakta men skiljer sig genom att tillåta teoretisk förförståelse (Ibid). Abduktion gör att vi kan ta hjälp av teorier som ligger i närheten av vårt problem och växla mellan teori och empiri under arbetets gång (Ibid). Vi kommer att utgå från teorier om revisorer och revisionsprocessen. Eftersom vi ska titta på revisionsprocessen i en speciell kontext kommer vår undersökning ha ett induktivt inslag för att förstå kontexten (Ibid).

Fördelen för oss med att använda abduktion är att vi kan vara mer flexibla under arbetets gång eftersom vi bland annat kan ställa följdfrågor under intervjuer och kontrollera trovärdigheten i svaren (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). En nackdel med abduktion är att vi inte kan granska så många fall på grund av att arbetet är mer tidskrävande än vid deduktiv ansats (Ibid). Detta är inget stort problem eftersom vi begränsat vår målgrupp till att bara undersöka revisorer i elitfotbollsklubbar. Därför är populationen i vår undersökning så pass liten att vi kan täcka en stor del av den och uppnå ett representativt resultat. Vi får dock leva med risken att insamlad data kan vara tunn och oanvändbar (Johansson Lindfors, 1993).

Grounded theory är enligt Strauss och Corbin ”teori som härletts från data som samlats in och analyserats på ett systematiskt sätt under forskningsprocessens gång. I denna metod finns det ett nära samband mellan datainsamling, analys och den resulterande teorin” (Bryman & Bell, 2005:449). Grounded theory passar oss bra eftersom den går ut på att förklara och förstå olika variationer i beteende med så lite variabler som möjligt (Glaser, 1992). I vår uppsats kommer vi att försöka skapa teorier efter datainsamlingen.

Vår metod har hermeneutiska drag då vi i våra intervjuer med revisorerna vill få fram deras egentliga åsikter (Johansson Lindfors, 1993). Det får vi bäst fram genom personliga intervjuer, då vi kan observera respondentens reaktioner och kroppsspråk (Bryman & Bell, 2005). På grund av tidsbrist kommer vissa intervjuer att hållas via telefon och vi är medvetna om att det kan leda till ett sämre resultat, eftersom vi inte kan genomföra samma observationer som vid en personlig intervju (Ibid).

På vägen fram till empirin kommer vi använda oss av en referensram som tar upp olika aspekter kring revisionsprocessen och som kan vara ett stöd vid förberedelser av frågor för våra intervjuer. Det är viktigt att ta upp lagar, regler och rekommendationer som revisorerna arbetar efter för att få en förståelse för deras tillvägagångssätt. Eftersom vi valt en abduktiv ansats kommer referensramen bli något starkare i jämförelse med om vi valt en deduktiv ansats eftersom vi kommer ta upp flera olika perspektiv (Johansson Lindfors, 1993). Abduktiv ansats närmar sig den empiriska verkligheten med den kunskap eller förståelse som efter hand utvecklas under arbetets fortskridande (Ibid). Det ger oss en möjlighet att vara öppna för nya infallsvinklar, som kan leda till nya synsätt (Christensen, Engdahl, Gräas & Haglund, 2001).

### 3. Teoretisk referensram

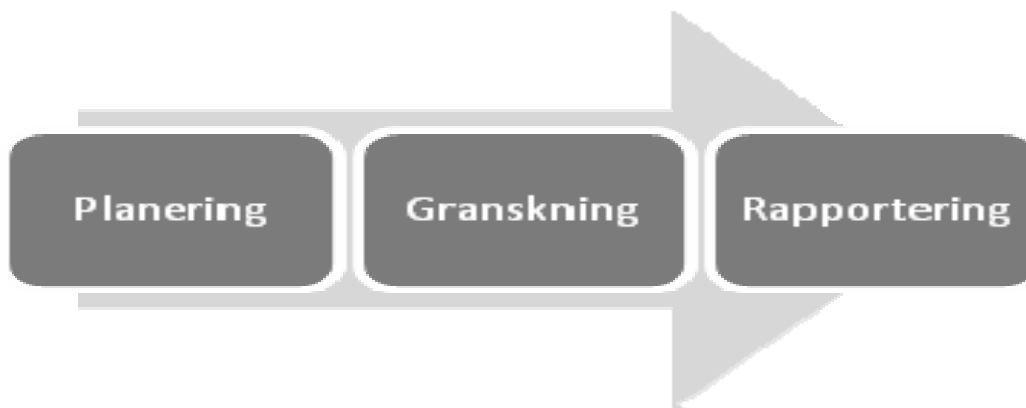
---

*Då det saknas starka teorier om revision i elitfotbollsklubbar har vi tagit hjälp av en teoretisk referensram där vi vill öka vår förståelse om områden som kan tänkas påverka revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar. Syftet med referensramen är att skapa en grund för vår empiriska undersökning genom att underlätta utformningen av intervjuerna. Vi kommer att behandla revisionsprocessens olika delar, elitlicensen, ideella föreningar, idrottsaktiebolag samt lagar och rekommendationer.*

---

#### 3.1 Revisionsprocessen

En lagstadgad revision innebär att ett företags redovisning och förvaltning granskas av en revisor och därefter uttalar sig revisorn om detta i en revisionsberättelse (RS 200). Revision kan delas in i två delar, dels revision av årsredovisningar och bokföring, samt revision av styrelsens och VD:s förvaltning och det slutgiltiga målet för revisionen är revisorns uttalanden i revisionsberättelsen (Ibid). Revisorns roll är att ge en ökad trovärdighet åt ett företags finansiella information, då intresset av informationen inte bara finns hos företagets ägare (FAR, 2006). Även kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, stat och kommun, samt styrelse och VD har nytta av att en revision genomförs (Ibid). Enligt Flint (1988) är revision en speciell prövning och för att få en förståelse om dess mening behövs en uppskattning om dess dynamiska funktion i samhället. Revision är ett socialt fenomen och har ingen betydelse eller värde, förutom än i praktiken och är helt och hållet nytto-baserad. Revisionen existerar på grund av ett individuellt eller en grups intresse som inte lyckats få fram den information de behöver (Flint, 1988).



*Figur 1 Revisionsprocessen*

### **3.1.1 Planering**

Grunden för en ändamålsenlig planering förutsätter att revisorn har god kunskap om företaget som ska revideras, därför börjar varje revision med en informationsinsamling (Revisionsstandard 300). Först och främst gäller det att förstå företagets verksamhet och under det här skedet i revisionsprocessen består revisorns arbete av att samla in, analysera och bedöma en stor kvantitet information (Revisionsstandard 310). I informationsinsamlingen lär revisorn känna interna och externa förhållanden, som till exempel bransch, marknad, kunder, försäljning med mera (Comunale, Gara & Sexton, 2003). En väl utförd informationsinsamling ger revisorn ett bra underlag att vidare planera granskningen, så den fokuseras till de områden där risken för väsentliga fel är som störst (Blokdijs, Driehuisen, Simunic & Stein, 2003). Signifikanta risker kan identifieras med hänsyn till de kontroller som är utförda (Fogarty, Graham & Schubert, 2006). Risken för att revisorn ska göra ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk och påverkas i sin tur av inneboende risk, kontroll risk och upptäckts risk (Revisionsstandard 400). Den inneboende risken är risken för fel i redovisningen eller brister i förvaltningen, till exempel att det är svårt att värdera tillgångar och skulder i företaget (Ibid). Enligt Johnson (1987) är utvärderingen av den inneboende risken ett användbart verktyg i planeringen av revisionen.

Kontrollrisk är risken för att företagets system för intern kontroll inte upptäcker och tar hand om felet (Ibid). Den interna kontrollen kan vara till stor nytta och stöd för verksamheten om den hanteras rätt och det medför att kostsamma fel kan undvikas, dessutom hjälper intern

kontroll företaget att utnyttja sina resurser, skydda dess tillgångar, ge en finansiell rapportering som är trovärdig och följa lagar och regler (FAR, 2006). Upptäcktsrisken är risken för att väsentliga fel inte upptäcks vid revisionen (Revisionsstandard 400).

I första hand hämtar revisorn information från företagsledningen och andra ledande befattningshavare, samt information från tidigare års revisionsdokumentation om företaget (FAR, 2006). Andra betydelsefulla informationskällor kan till exempel vara branschorganisationer, branschspecialister, dagspress, Internet, offentliga företagsdatabaser, marknadsundersökningar och kollegor från branschen (Ibid). Genom intervjuer och samtal med utvalda personer kompletteras bilden av företaget och utgör ett bra underlag för kunskapen om verksamheten (Ibid).

Efter informationsinsamlingen är klar och revisorn analyserat riskerna och värderat dem efter väsentlighet ska en övergripande revisionsplan dokumenteras (Revisionsstandard 300). I den övergripande revisionsplanen sammanfattas planeringen och med hjälp av planeringen fastställs kostnaden och den ungefärliga tidsåtgången för revisionen (FAR, 2006). Med den övergripande revisionsplanen som underlag utförs ett granskningsprogram (Revisionsstandard 300). Granskningsprogrammet grundar sig på den övergripande revisionsplanen och är den omfattande arbetsinstruktionen (Ibid).

### **3.1.2 Granskningen**

Syftet med granskningen är att revisorn ska granska bolagets årsredovisning, bokföring, samt styrelsens och VD:s förvaltning (Aktiebolagslagen 2005:551). Revisorn har nu ingående information om var de väsentliga riskerna finns efter planeringen och har nu möjligheten att granska väsentliga områden närmare och därefter fatta ett beslut om ytterligare information behöver samlas in, detta är en pågående process som bestäms av revisorn (Chan, 1995).

Ett revisionsuppdrag organiseras genom att arbetet fördelas efter utbildning, erfarenhet, skicklighet och kunskap, men det får ej glömmas att revision är ett lagarbete, där det är viktigt att tänka i funktioner och inte i personer (FAR, 2006). I FAR (2006) har ett exempel till en indelning av ett medelstort revisionsuppdrag gjorts, där en uppdragsansvarig, granskningsledare och en revisionsmedarbetare finns. Revisorn som är uppdragsansvarig är

---

vald av årsstämman och har huvudansvaret för revisionen (Aktiebolagslagen 2005:551). Granskningsledaren har hand om den löpande kontakten med klienten, samverkar med inkopplade specialister, samt leder revisionsmedarbetarens arbete. Revisionsmedarbetarens uppgift är att utföra granskningar enligt granskningsprogram, dokumentera arbetet och arkivera material (FAR, 2006).

Revisorn kan använda sig av två typer av granskningsmetoder och det är granskning av kontroller, substansgranskning eller det mest tillämplade en kombination av dem båda (Ibid). Fungerar företagets interna kontrollsystem bra vid informationsinsamlingen, så kan en verifiering av kontrollerna vara det mest effektiva för att nå granskningens mål och det ökar sannolikheten för att redovisningen är fullständig och korrekt (Ibid). Fast inget internt kontrollsystem kan revisorn lita på till etthundra procent, så det förekommer alltid en viss substansgranskning (Ibid). Vid substansgranskning granskas innehållet i olika resultat- och balansräkningsposter genom löpande redovisning eller i bokslut (Ibid). Analys av trender och jämförelse med nyckeltal är också en form av substansgranskning, som används vid informationsinsamlingen och kallas för analytisk granskning (Ibid).

Dokumentationen ska enligt Revisorslagen och Revisornämndens föreskrifter (SFS 2001:883; RNFS 2001:2) omfatta alla moment i revisionsprocessen från planering till rapportering, där ska väsentlighets- och riskbedömningar visas, samt vilken planering som legat bakom granskningen, visa vad som granskats, hur granskningen genomförts och hur omfattande den varit. Vidare säger Revisorslagen och Revisornämndens föreskrifter att iakttagelser och bedömningar ska framgå och slutsatser som tagits utifrån dessa, vilka åtgärder som utförts, dessutom måste dokumentationen även innehålla korrespondens, revisionsberättelse, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som skrivits av revisorn.

### **3.1.3 Rapportering**

Revisorns viktigaste och enda offentliga rapport som ges ut årligen är revisionsberättelsen, som är målet för revisionen (FAR, 2006). I revisionsberättelsen lämnar revisorn en rapportering till årsstämman om årsredovisningen har upprättats i enlighet med

---



årsredovisningslagen, därutöver bifaller eller icke bifaller revisorn att resultaträkningen och balansräkningen fastställs, vinsten eller förlusten disponeras enligt vad som rekommenderats i förvaltningsberättelsen, samt om styrelseledamöter och VD beviljas ansvarsfrihet (Aktiebolagslagen 2005:551). Flint (1988) menar att det är kvalitén och omfattningen av granskningen som utformar revisionsberättelsen, så det är en nödvändig och viktig uppgift för revisorn att bedöma meningen och betydelsen av de områden som granskningen avser.

Revisionsberättelsen ska enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) överges senast tre veckor före ordinarie stämma till styrelsen. Revisorn ska med hjälp av planeringen och genomförandet av revisionen uttala sig om att det inte finns väsentliga fel med en hög men inte absolut säkerhet och att revisionsberättelsen följer god revisionsred (FAR, 2006). Flint (1988) påpekar att en allmän regel för revisorer är att de inte kan garantera något. Revisorn utför inte en granskning för att bevisa någonting, utan för att kunna fastställa en revisionsberättelse grundad på sin granskning, som i sin tur ska bygga upp ett förtroende för revisorn och vara till nytta för dem som är i behov av revisionen (Ibid). Gómez-Guillamón (2003) påpekar att det finns ett förväntningsgap mellan vad användarna av informationen förväntar sig och vad de verkligen erhåller från revisionen.

Utöver revisionsberättelsen lämnas både muntliga och skriftliga rapporter till de olika beslutsfattarna i företaget (FAR, 2006). Dessa rapporter kan gälla iakttagelser likväl som kritiska synpunkter, ett exempel kan vara den interna kontrollen i företaget, revisorn anser inte att de finansiella transaktionerna genomförs på ett tillräckligt säkert sätt (Ibid). Lämnar revisorn kritiska synpunkter finns även förslag till en förbättring, så det är därför viktigt med en öppen kontakt mellan revisorn och företagsledning (Ibid). Det underlättar att all information om fel som behöver rättas till kommer företagsledningen till känna så fort som möjligt och på så sätt får de en chans att rätta till felen innan det är dags för revision (Ibid). Är felen så pass väsentliga att årsredovisningen inte anses vara upprättad enligt årsredovisningslagen eller god revisionsred måste det rapporteras i revisionsberättelsen och upptäcker revisorn oegentligheter ska VD och styrelsen informeras snarast och får då ansvaret för att agera (Aktiebolagslagen 2005:551).

### **3.1.4 Oberoende**

Enligt Flint (1988) är oberoendet en av de viktigaste grundprinciperna inom revisionen och principen om oberoendet stöds världen över. Intresset för oberoendet har ökat de senaste åren och allt högre krav ställs från intressenterna på att revisorernas granskning av företagens finansiella rapporter ska vara oberoende (Petersen, 2002). En anledning till det ökande intresset för oberoendet är Enron-skandalen som ägde rum i början av 2000-talet och det fick såväl allmänheten som lagstiftarna att intressera sig för hur revisorns oberoende skulle stärkas (Petersen, 2002). Hemraj (2002) menar att det är samhällsfunktionen av revisionen som skapar behovet av ett oberoende och säger vidare att revisionens fulla potential endast kan uppnås om revisorn är oberoende vid granskningen och på så sätt blir samhällets intressenter tillfredställda. Flint (1988) anser att revisorns anseende är beroende av kunskap, erfarenhet, skicklighet och kompetens, men en revisor kan endast erhålla nytta av dessa egenskaper då revisionen är oberoende.

Revisorns oberoende uppkommer genom en kombination av personliga egenskaper, företagets arbetssätt och krav från den yttre omgivningen (Flint, 1988). Det är hur revisorn agerar och under vilka förhållanden revisorn agerar, som avgör ifall det är möjligt att vara opartisk och huruvida de verkligen är och uppfattar sig vara opartiska. Det är dessa faktorer som styr revisionens oberoende (Ibid). Det finns två sorters oberoende att skilja på, faktiskt oberoende och synbart oberoende. Faktiskt oberoende innebär hur en revisor själv uppfattar vad som är oberoende, på så sätt tillåts revisorn ha en åsikt som inte påverkar det yrkesmässiga omdömet (Bakar, Rahman, Rashid, 2005). Synbart oberoende är en revisor om en utomstående anser att revisorn är oberoende i sitt arbete, vilket innebär att omständigheter och förhållanden som kan äventyra revisionens integritet och objektivitet ska undvikas (Ibid).

### **3.2 Elitlicensen**

År 1999 beslutade Svenska Fotbollförbundet att en elitlicens skulle införas från och med år 2002 för klubbar i allsvenskan och superettan (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). Elitlicensen innebär att klubbarna måste följa ett antal ekonomikriterier. En klubb får inte ha negativt eget kapital och om så är fallet ska en handlingsplan upprättas och om inte den godkänns ska ett periodiserat bokslut per den 31 augusti lämnas in. Är det egna kapitalet

---

fortfarande negativt efter det flyttas klubben ned en serie om inte synnerliga skäl finns, se figur 2 (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). Detta hände Örebro SK år 2004 då de blev tvångsnedflyttade till superettan på grund av negativt eget kapital i balansräkningen (Balans nr 3, 2005). Ett annat kriterium är att klubben per den 31 augusti inte får ha några förfallna skulder som avser skatter och allmänna avgifter med mera (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)).

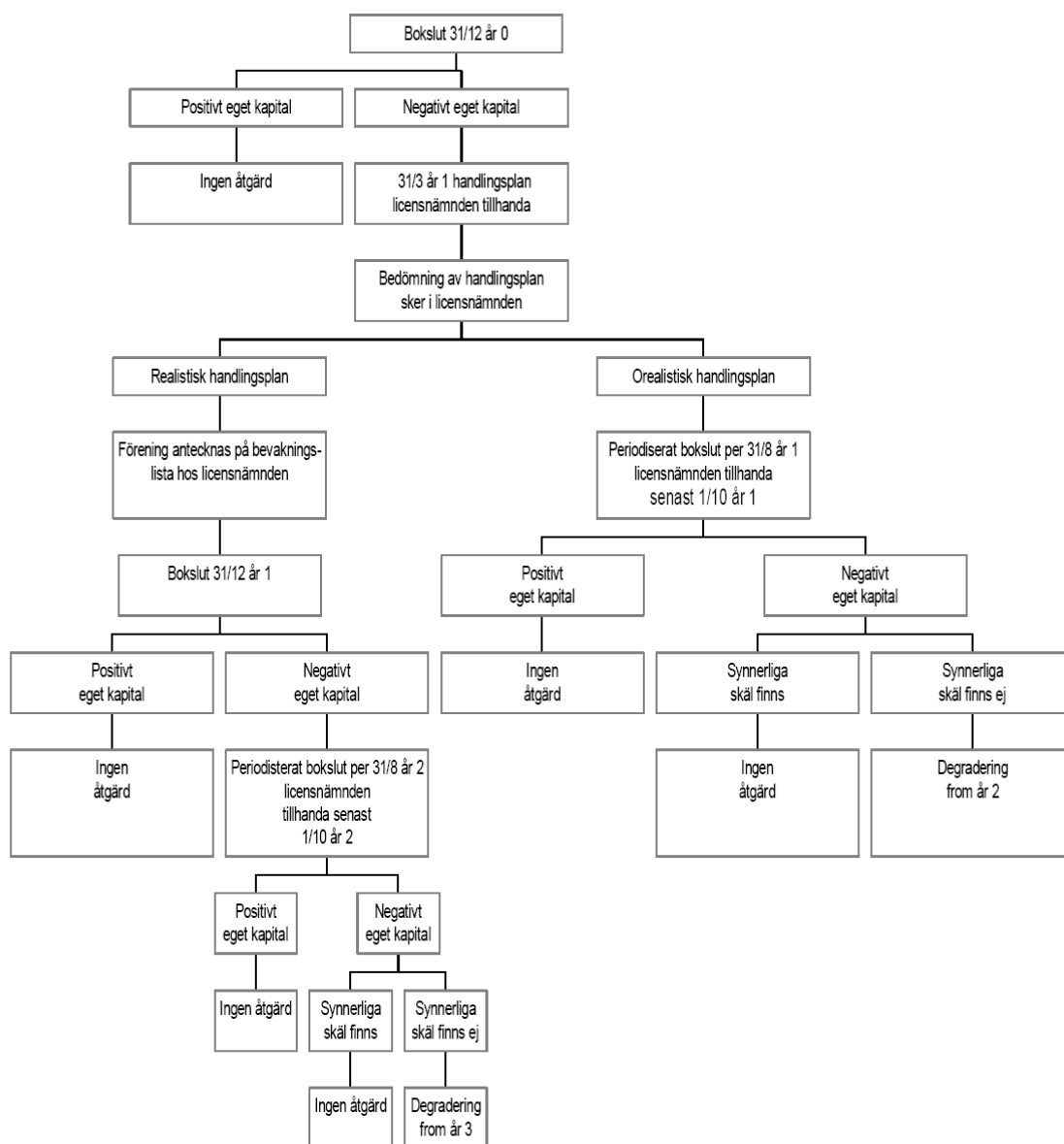
Elitlicensen kräver att klubbarna ska följa en av Svenska Fotbollförbundet föreskriven kontoplan som är speciellt utformad för fotbollsföreningar. De klubbar som omfattas av elitlicensen ska i tillämpliga delar följa bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd och god redovisningssed (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). Fotbollen har dock något som inte regleras i lagar eller rekommendationer, nämligen värdering och redovisning av fotbollsspelare. Om en spelare värvas från en annan klubb kan anskaffningsvärdet antingen kostnadsföras direkt i resultaträkningen eller tas upp som en tillgång i balansräkningen och sedan skrivs av över ursprunglig kontraktstid (Ibid). Enligt anvisningarna till elitlicensens ekonomikriterier ska aktiverade utgifter för spelarförvärv redovisas som immateriell anläggningstillgång. Enligt Grant, Depree Jr och Grant (2000) kan det finnas en risk med värdering av immateriella tillgångar då ledningen kan manipulera värdet på tillgången. I årsredovisningen ska vid aktivering av spelare not lämnas med uppgifter om anskaffningsvärde, avskrivningar, bokfört värde, avskrivningsmetod samt genomsnittlig avskrivningstid. Vid avskrivning måste linjär metod användas. Någon uppskrivning av spelarens värde är inte tillåten i enlighet med försiktighetsprincipen. Enligt samma princip får de spelare som klubben själv tagit fram och förädlat inte aktiveras som tillgång i balansräkningen. En risk med att aktivera spelare i balansräkningen är att de kan bli skadade och därmed inte generera några intäkter till klubben (Drawer & Fuller, 2002). För många klubbar utgör spelare den största posten på balansräkningen (Rowbottom, 2002).

Utöver de kriterier som redan nämnts finns det en del formella krav som föreningarna måste uppfylla. Föreningarna ska ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor. Räkenskapsår måste vara kalenderår, alltså 1 januari – 31 december och därefter ska ett årsmöte hållas

senast den 15 mars året efter. Anledningen till att man har kalenderår är att fotbollssäsongen i Sverige också följer kalenderår (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)).

Sedan elitlicensen infördes har ekonomin i de svenska elitklubbarna blivit betydligt bättre vilket elitlicensnämndens ordförande Kenneth Tallinger berättar om i en artikel i Sydsvenskan (07-05-11). Han berättar vidare att när elitlicensen infördes hade hälften av föreningarna i allsvenskan negativt eget kapital. Tallinger menar att den positiva trenden beror på att klubbarna nu har lärt sig att minska på utgifterna istället för att bara koncentrera sig på att öka inkomsterna som klubbarna gjorde tidigare.

Örebro SK är hittills, när detta skrivs, den enda klubb som blivit tvångsnedflyttade en division (Sydsvenskan, 07-04-21). Inför säsongen 2007 var det två klubbar i superettan som redovisade negativt eget kapital, Sylvia och Bunkeflo (Ibid). Elitlicensnämnden godkände Sylvias handlingsplan men Bunkeflo blev tvungna att lämna ett periodiserat bokslut per den 31 augusti (Ibid).



Figur 2 (Svenska Fotbollförbundet (b) s 9)

### 3.3 Ideella föreningar

Ideella föreningar saknar lagstiftning och därför används ekonomiska föreningar som förebild när man bildar ideella föreningar (Bolagsverket, 2007-07-06). Den stora skillnaden mellan dessa organisationsformer är att ekonomiska föreningar främjar medlemmarnas ekonomiska intresse vilket inte får förekomma i ideella föreningar (Ibid). Därför krävs det att ändamålet med föreningen är ideellt och får därför inte vara av affärsmässig karaktär (Smiciklas, 2006).

En utmärkande egenskap för den ideella föreningen är att den som uppfyller kraven för verksamheten och syftet, inte får vägras medlemskap (Ibid). Om detta skulle hända kan personen ifråga vända sig till en domstol och få ärendet prövat (Ibid).

Enligt Skatteverket (2007) får en ideell förening rättskapacitet när den bildas. Den ideella föreningen blir då en juridisk person som till exempel själv kan teckna avtal och äga saker. En ideell förening bildas när medlemmarna antagit stadgarna som behandlar grundläggande bestämmelser och valt en styrelse som består av minst tre medlemmar (Smiciklas, 2006). Stadgarna är viktiga då de utförligt beskriver föreningens ändamål (Ibid). Ska det drivas näringsverksamhet måste detta anmälas till handelsregistret annars riskerar föreningen böter av Bolagsverket (Ibid). Föreningen kan själv bestämma hur den ska förvaltas då det saknas en lag om detta och organisationen kan se olika ut beroende på om det är en liten eller stor förening (Ibid).

Enligt Smiciklas (2006) finns det tre olika ideella föreningar. Den första gruppen utgörs av föreningar som har ett ideellt syfte och som inte driver någon ekonomisk verksamhet. Grupper som har ett politiskt eller religiöst ändamål är exempel på sådana (Ibid). I den andra gruppen hör exempelvis fotbollsklubbar till som har ett ideellt syfte och utövar ekonomisk verksamhet från detta syfte (Ibid). Den tredje gruppen har till uppgift att ta till vara medlemmarnas ekonomiska intresse via en verksamhet som inte är ekonomisk som till exempel fackföreningar och arbetsgivarföreningar (Ibid).

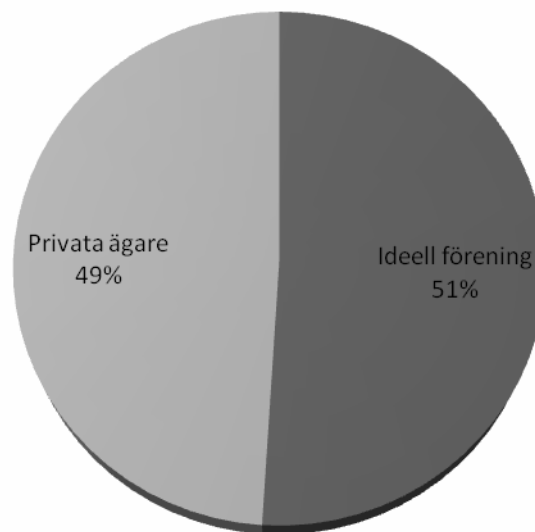
Det finns olika organ i en förening och de tre viktigaste är föreningsstämman, styrelsen och revisorn (Lundén, 2005). På föreningsstämman utses styrelse och revisorer samt fattas alla stora beslut. Styrelsen ska sköta föreningens förvaltning och revisorn (eller revisorerna) ska kontrollera styrelsens förvaltning av föreningen (Ibid). Revisionen kan vara svårare att planera mot de väsentliga områdena eftersom reglerna är otydliga (Stout, 2001). Många föreningar har även en valberedning som ger förslag om vilka uppdrag som funktionärerna ska ha i klubben samt kan en del föreningar även ha en verkställande direktör (Lundén, 2005).

### 3.4 Idrottsaktiebolag

Utvecklingen de senaste åren har gått mot mer bolagisering av delar utav elitfotbollsklubbar. 1999 antog Riksidrottsförbundet ett förslag att fotbollsklubbar ska kunna drivas som ett så kallat idrottsaktiebolag (Riksidrottsförbundet). En fotbollsklubb måste ägas till minst 51 procent av föreningen och privata ägare kan högst inneha 49 procent (se figur 3) (Ibid). När ett sådant förhållande finns ska koncernredovisning upprättas och regler från Redovisningsrådets rekommendationer RR 1:00 ska följas (Ibid).

Ofta förekommande är att elitfotbollsklubbarna får hjälp genom så kallade riskkapitalbolag som kan hjälpa till med finansiering av spelarköp (Svenska Fotbollförbundet, 2007(a)). När hela elitfotbollsverksamheten i sin helhet blir bolag så blir det ett idrottsaktiebolag. För närvarande finns det fyra klubbar i allsvenskan som är ett idrottsaktiebolag nämligen: AIK Fotboll AB, Djurgårdens Elitfotboll AB, Hammarby Fotboll AB och ÖSK Elitfotboll AB. I superettan och likaså i damallsvenskan finns det tre klubbar som bedrivs som ett idrottsaktiebolag (Ibid).

Att bedriva en elitfotbollsklubb som ett idrottsaktiebolag skiljer sig i lagar och regler ifrån att driva en fotbollsklubb som en ideell förening. Riksidrottsförbundet har skapat stadgar om hur ett idrottsaktiebolag ska drivas och dessa stadgar regleras under elfte kapitlet Specialidrottsförbund (Riksidrottsförbundet). Alla idrottsaktiebolag måste följa aktiebolagslagen och olika författningar (Svenska Fotbollförbundet, 2007(a)). Idrottsaktiebolag ska dessutom följa bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd, rekommendationer och uttalanden samt följa god redovisningssed (Ibid). Såväl idrottsaktiebolag som ideella föreningar måste följa elitlicensens ekonomikriterier vilket bland annat innebär att samma kontoplan ska följas (Ibid).



*Figur 3 Ägarförhållande idrottsaktiebolag*

### **3.5 Lagar och rekommendationer**

Det finns ingen speciell lag för ideella föreningar men däremot ska de ideella föreningar som driver näringsverksamhet följa årsredovisningslagen och bokföringslagen. Enligt elitlicensens ekonomikriterier ska elitklubbarna följa bokföringslagen, årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd och god redovisningssed. För de klubbar som drivs som ett så kallat idrottsaktiebolag gäller aktiebolagslagen (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). Revisorn i en fotbollsklubb styrs utöver redan nämnda lagar och regler även av revisionslagen, revisorslagen, revisorsnämndens föreskrifter, FAR:s yrkesetiska regler, RS revisionsstandard i Sverige samt FAR:s uttalanden och rekommendationer (FAR, 2006).

#### **3.5.1 Bokföringslagen**

Enligt Bokföringslagen (SFS 1999:1078) är ideella föreningar bokföringsskyldiga om värdet av tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kronor. Dessutom kräver elitlicensen att elitklubbarna ska följa bokföringslagen i tillämpliga delar (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)).

Bokföringsskyldigheten innebär att verksamheten ska ha en löpande bokföring, bevara all



räkenskapsinformation i 10 år, upprätta en balansräkning samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (Bokföringslagen 1999:1078).

### **3.5.2 Årsredovisningslagen**

Enligt Bokföringslagen (SFS 1999:1078) ska en förening upprätta en årsredovisning om medelantalet anställda de två senaste åren varit mer än 10, balansomslutningen för vart och ett av de två senaste åren varit mer än 25 miljoner kronor eller om nettoomsättningen för vart och ett av de två senaste åren varit mer än 50 miljoner kronor. Det innebär att flera av de allsvenska klubbarna är skyldiga att upprätta en årsredovisning (Svenska Fotbollförbundet, 2007(a)). Bokföringslagen (SFS 1999:1078) säger att de som inte behöver upprätta en årsredovisning istället ska avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Även de som bara upprättar ett årsbokslut ska enligt Bokföringslagen (SFS 1999:1078) tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen. En årsredovisning ska enligt Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter samt en förvaltningsberättelse. Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) ställer krav på att årsredovisningen upprättas i enlighet med god redovisningssed och ge en rättvisande bild av verksamhetens ställning och resultat.

### **3.5.3 Aktiebolagslagen**

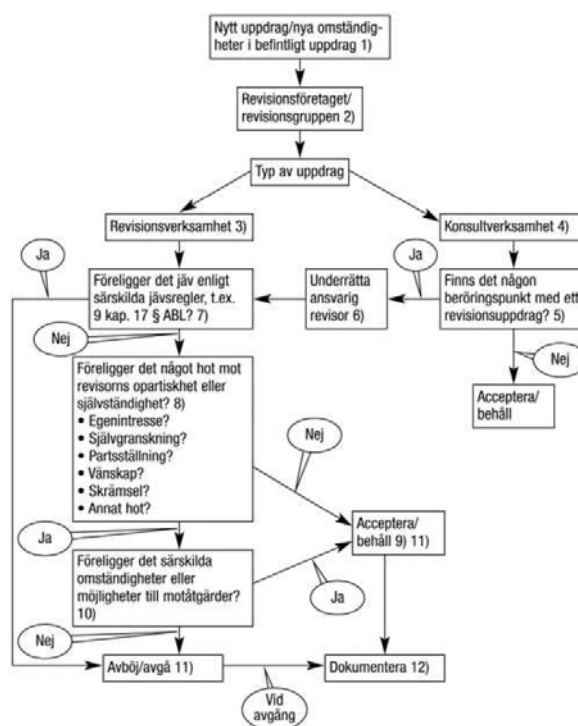
För de klubbar som driver sin verksamhet i form av ett idrottsaktiebolag gäller aktiebolagslagen (Svenska Fotbollförbundet, 2007(b)). I aktiebolagslagens nionde kapitel finns alla lagregler om revision i ett aktiebolag (FAR, 2006). Enligt Svenska Fotbollförbundet är det endast likvidationsreglerna som är något hårdare i idrottsaktiebolag i jämförelse med ideell förening om man ser till de frågor som tas upp i elitlicensen. Enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) kan likvidation ske på grund av kapitalbrist, bestämmelse i bolagsordningen, bolagsverkets beslut samt majoritetsmissbruk.

### **3.5.4 Revisionslagen och Revisorslagen**

Revisionslagen (SFS 1999:1079) tillämpas i de klubbar som inte är idrottsaktiebolag. I lagen finns anvisningar om bland annat revisorns kompetenskrav, hur han eller hon utses och jävsregler. Revisionslagen har samma utformning som aktiebolagslagens nionde kapitel

---

(FAR, 2006). I revisorslagen finns bland annat regler om revisorns skyldigheter (Ibid). Enligt Revisorslagen (SFS 1999:1079) ska revisorn iakttä god revisorssed i sitt arbete. En viktig del i revisorslagen handlar om opartiskhet och självständighet där revisorn tar hjälp av analysmodellen för att avgöra om han eller hon kan anta ett revisionsuppdrag (FAR, 2006). Analysmodellen (se figur 4) tar upp fem olika omständigheter som kan hota revisorns opartiskhet och självständighet: egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämselhotet (Ibid). Egenintressehotet innebär enligt Revisorslagen (SFS 1999:1079) att revisorn inte får ha något ekonomiskt intresse hos sin uppdragsgivare. Självgranskningshotet går ut på att revisorn inte får ge rådgivning om sådant som sedan ska granskas, det vill säga revisorn får inte granska sitt eget arbete (Ibid). Partställningshotet betyder att revisorn inte får anta ett uppdrag om han eller hon har tagit ställning för eller mot uppdragsgivaren i till exempel ett rättsmål (Ibid). Vänskapshotet innebär att revisorn inte får vara nära vän med sin uppdragsgivare eller någon i styrelsen (Ibid). Till sist betyder skrämselhotet att revisorn ska tacka nej till uppdraget om han eller hon blir hotad (Ibid).



Figur 4 Analysmodellen (FAR 2006, s 115)

### **3.5.5 Revisionsrekommendationer**

FAR ger ut rekommendationer och uttalanden som fungerar vid revision av samtliga företagsformer (FAR, 2006). FAR:s rekommendationer och uttalanden är den gällande normen för revisorernas praktiska bruk av god revisionsred (Ibid). FAR ger även ut yrkesetiska regler där bland annat revisorns tystnadsplikt, arvode, kompetens och yrkesutövning tas upp (Ibid). Tystnadsplikten regleras även i aktiebolagslagen och revisorslagen och är en grundsten för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete på ett förtroendegivande sätt (Ibid). För auktoriserade och godkända revisorer finns det en statlig tillsynsmyndighet, nämligen revisorsnämnden (Ibid). Enligt FAR (2006:122) ska revisorsnämndens tillsyn ”säkerställa att revisionsverksamheten är av hög kvalitet och uppfyller högt ställda etiska krav”. Det är besluten i revisorsnämndens tillsynsärenden som säger vad god revisorsred och god revisionsred är (Ibid).

### **3.5.6 Bokföringsnämndens allmänna råd**

Bokföringsnämndens allmänna råd tar upp hur ideella föreningar som omfattas av bokföringslagen ska sköta sin redovisning. Ideella föreningar ska till exempel särredovisa intäkter från medlemsavgifter, gåvor, bidrag och nettoomsättning (BFNAR 2002:8). Enligt Svenska Fotbollförbundet (2007(b)) ska matchningsprincipen tillämpas vid redovisningen. Matchningsprincipen säger att intäkterna ska matchas till kostnader som är hänförliga till intäkten (BFNAR 2002:8). Löner och ersättningar till anställda i föreningen ska enligt BFNAR 2002:9 redovisas i enlighet med årsredovisningslagen och BFN R 4 med vissa undantag som rör framförallt ideellt arbete.

## 4. Empirisk metod

---

*För att förstå hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar har vi valt att utföra kvalitativa studier. Vi har använt oss av primärdata som vi samlat in genom semi-strukturerade intervjuer. Vårt urvalsunderlag är de revisorer som reviderar svenska elitfotbollsklubbar. I vår undersökning deltar endast revisorer i ideella föreningar eftersom revisorerna i idrottsaktiebolagen inte hade möjlighet att ställa upp. Förutom revisor har vi intervjuat två experter inom området som har bidragit med stor hjälp i vår undersökning.*

---

### 4.1 Undersökningsmetod

För att förstå hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar har vi valt att göra en kvalitativ studie. Den kvalitativa studien kan enligt Christensen *et al* (2001) användas då den fokuserar på helheten och det undersökta sammanhanget. Komplexiteten i vår studie är avsaknaden av en lag om hur revisionen av en elitfotbollsklubb genomförs och vi vill få en starkare förståelse hur revisorerna går tillväga. Vidare lämpar sig kvalitativ studie i en abduktiv ansats, eftersom enligt Christensen *et al* (2001) sker insamling och analys av data samtidigt och det möjliggör förändringar under arbetets gång och det är syftet med vår studie samt att utveckla en början till en teori.

Vi har valt en kvalitativ studie framför en kvantitativ studie på grund av att vi inte känner till någon tidigare forskning som behandlar revisionsprocessen i idrottsklubbar och på så sätt finns inga befintliga teorier. En ytterligare orsak till valet av en kvalitativ studie är att den oftast anses ska skapa teorier, medan den kvantitativa studien anses testa teorier (Gummesson, 2000).

### 4.2 Datainsamlingsmetod

Abduktion är en kombination mellan en induktiv och en deduktiv metod, men tillför också ytterligare moment. När det gäller urval, datainsamlingen och analys har vi inte gjort någon skillnad mellan dessa, eftersom de har fungerat som en gemensam process (Johansson Lindfors, 1993). Abduktionen utgår inte från någon vedertagen teori, utan handlar om att

---

skapa en förståelse som successivt utvecklas inom det empiriska tillämpningsområdet (Alvesson, 1994). Vår datainsamling utgår från vår teoretiska referensram för att vi sedan ska få en förståelse. Vi började datainsamlingen med en expertintervju i syfte att utveckla vår teoretiska referensram och därmed utöka förståelsen. Vi intervjuade Khennet Tallinger, som är väldigt respekterad inom ämnet. Han är ordförande i Skånes FF, ordförande i disciplinnämnden, sitter med i ekonomiska samrådsgruppen i SvFF, före detta ordförande licensnämnden i 10 år, matchdelegat för UEFA och FIFA, samt styrelseledamot i Riksidrottsstyrelsen.

#### **4.2.1 Primärdata**

Vid en kvalitativ studie växer undersökningens moment fram i en ömsesidig interaktion för att efter hand öka förståelsen (Hartman, 2001). Vi har valt att samla in vår primärdata genom intervjuer, eftersom det ger oss möjligheter att anpassa och utveckla vår intervjuguide i förhållande till den information vi får ut av våra respondenter. Enligt Darmer och Freytag (1995) kan en intervju delas in i fem huvudtyper, förklarande, djup, målinriktade, fördjupande och fokuserande. Vi har inledande använt oss av en expertintervju som kan kategoriseras som förklarande enligt Darmer och Freytag (1995), eftersom syftet med intervjun var att öka kunskapen och förståelsen och därmed kan mynna ut i en samling teman som den fokuserande intervjun kan behandla. Vid en intervju har vi möjligheten att ställa följdfrågor om vi upptäcker något intressant tema vi vill veta mer om eller möjlighet att förtydliga en fråga om den är oklar för respondenten (Bryman & Bell, 2005). Fördelen med en intervju är även att man kan kontrollera trovärdigheten av informationen genom att ställa samma fråga en gång till (Ibid). En ytterligare fördel med intervju är att riskerna för bortfall minskar (Johansson Lindfors, 1993).

En intervju kan antingen utföras genom en personlig intervju med respondenten eller genom en telefonintervju. Vi har i första hand föredragit personliga intervjuer, men de som inte haft tid med ett besök har vi gjort telefonintervju med. Fördelen med en personlig intervju är att vi kan analysera respondentens uttryck och kroppsspråk, samt granska intervjuens omgivning (Bryman & Bell, 2005). Fördelen med en telefonintervju är att tid sparas då ett besök hos respondenten inte behövs (Johansson Lindfors, 1993). Nackdelen med både en personlig

intervju och en telefonintervju är intervjuareffekten, vilket betyder att intervjuaren kan påverka respondentens svar genom sitt beteende eller sina frågor (Christensen *et al*, 2001). Vi har minimerat intervjuareffekten genom att inte ställa ledande frågor, inte avbrutit när respondenten svarar på en fråga, samt varit neutrala i vårt förhållningssätt till respondenten (Ibid).

#### **4.3 Operationalisering**

För att observera om det finns någon skillnad i hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar i jämförelse med aktiebolag har vi främst använt oss av primärdata som vi erhållit genom semistrukturerade intervjuer. Vi har använt oss av en expertintervju för att skapa vår intervjuguide. Även tidningsartiklar, lagar och information från Svenska Fotbollsförbundet har legat till grund för upprättandet av intervjuguiden. Vi har sedan gått ut i den empiriska verkligheten för att skapa förståelse för vår problemformulering (Johansson Lindfors, 1993).

Vi har valt att använda oss av semistrukturerade intervjuer, eftersom vi vill ta upp bestämda ämnen och samtidigt vara flexibla för att möjliggöra nya infallsvinklar (Darmer & Freytag, 1995). Intervjuguiden är utformad så att respondenten kan prata fritt om de teman vi frågar om. En semistrukturerad intervju ger oss möjlighet att ställa följdfrågor och vi kan då få information vi inte förväntat oss (Saunders *et al*, 2007). Vi eftersträvar en dialog med våra respondenter och därför kan inte intervjun vara allför strukturerad (Darmer & Freytag, 1995). För att göra materialet mer jämförbart när det ska analyseras har vi försökt beröra samma ämnesområden med samtliga respondenter (Bryman & Bell, 2005). Dessa ämnesområden tar vi sedan upp med Rickard Jonsson vice ordförande i licensnämnden, för att få ett expertutlåtande av vår insamlade data.

Nackdelen med en semistrukturerad intervju är att intervjuaren både behöver anteckna och uppmärksamma när det är relevant med följdfrågor (Bryman & Bell, 2005). Med tanke på att vi är tre stycken som är närvarande vid intervjuerna uppstår inga problem för oss, eftersom vi delar på uppgifterna.

#### **4.3.1 Validitet**

Validitet innebär att vi undersöker det rätta, det vi faktiskt vill undersöka utan att resultatet blir snedvridet (Darmer & Freytag, 1995). Vår referensram och i viss mån även vår expertintervju har skapat en förförståelse som vi använt vid formuleringen av våra frågor till revisorerna. Referensramen och expertintervjun har hjälpt oss att identifiera tänkbara kriterier som påverkar revisionen i elitfotbollsklubbar. Därmed uppnår vår studie en högre validitet i jämförelse med om vi skulle utfört intervjuerna utan någon förförståelse.

Vi har i våra intervjuer med revisorerna ställt klara och lättförståliga frågor för att undvika missförstånd. Om respondenten ändå inte skulle förstå vad vi är ute efter är det enkelt att förklara för dem eftersom vi använt oss av personliga intervjuer och telefonintervjuer. Vi anser att vi har uppnått en hög validitet eftersom vi fått svar på det vi ville undersöka.

#### **4.3.2 Reliabilitet**

Reliabiliteten uppger i vilken utsträckning resultaten påverkas av tillfälligheter i undersökningen, samt sannolikheten att resultatet ska bli det samma vid ett nytt genomförande av undersökningen med samma underlag (Bryman & Bell, 2005). Syftet är att det ska finnas en tillförlitlighet i studien med en hög tillit på det data som samlats in, så att ett upprepande av undersökningen leder till samma resultat.

För att öka sannolikheten att resultatet ska bli det samma vid en ny undersökning med samma underlag har vi intervjuat revisorer från elitfotbollsklubbar och revisionsbyråer med varierande storlekar. Vi använde oss dessutom av en expertintervju innan vi intervjuade revisorerna för att öka förståelsen för ämnet och avslutade med en fokuserande intervju för att öka tillförlitligheten i det data vi samlat in. Vi har härmed underlag med en bra grund för att försöka utveckla en början till en teori.

Vi är dock medvetna om att det finns risker vid både insamlandet av data och att sedan tolka det data vi samlat in. Faktorer som kan påverka insamlandet kan vara val av klädsel, samt genusperspektivet att det är tre män som genomfört intervjuerna. Tolkningen av informationen från respondenterna kan också variera mellan olika forskare och därmed leda

till andra slutsatser. Men eftersom vi varit neutrala under insamlingen av data, samt att vi har två expertintervjuer, en stark referensram och att vi är tre stycken som har kunnat tolka och dra slutsatser utifrån vår insamlade data borde riskerna vara minimala.

#### **4.4 Urval**

När vi började vårt arbete så fanns det 30 stycken elitfotbollsklubbar i allsvenskan och superettan som vi kunde använda oss av i vårt urval. Alla statistiska urval har gemensamt att de ska säkerställa en viss form av representativitet (Hartman, 2001). Vid teorigenerering så gäller inte denna typ av strävan utan istället används riktade eller begränsande urval, vilket innebär att man gör ett avsiktligt urval (Ibid). Vi har i vårt arbete en relativt liten population och därför kan vi ändå få ett relativt representativt resultat. Christensen *et al* (2001) hävdar att i ett icke-sannolikhetsurval så har inte alla samma chans att komma med i urvalet och det innebär att man kan få ett snedvridet resultat. Vidare påstår Christensen att det ändå finns skäl att göra ett icke-sannolikhetsurval då en kvalitativ undersökning är ute efter respondentens kunskap och insikt och inte statistisk representativitet.

Enligt Hartman (2001) är syftet med urvalet att hitta kategorier, egenskaper och samband mellan kategorierna. Under arbetets gång, som tidigare nämnts, har en bättre förståelse vuxit fram efter varje intervju. Johansson Lindfors (1993) säger att det stora arbetet med teorigenerering ligger under den empiriska insamlingen av data. Datasamling, urval och teoriutveckling är en sammanhängande process som inte kan skiljas mellan varandra, utan fungerar som en sammanvävd process. Valet av informationsenheter ska ske utifrån principerna om teoretisk avsikt och relevans vilket innebär att där det aktuella fenomenet finns kan väljas inledningsvis (Ibid).

##### **4.4.1 Expertintervju**

Vi valde att börja med en expertintervju för att skapa oss en förförståelse innan vi började intervjua revisorerna. Expertintervjun gav oss nya teman som vi inte tänkt på innan och som blev viktiga i vårt fortsatta arbete. Det fortsatta urvalet ska sedan fokuseras beroende på den förståelsen som växer fram (Johansson Lindfors, 1993). Valet av intervjuer kan inte ske i en förväg åstadkommen plan, kodning och analys av insamlad data måste inträffa samtidigt med urvalsprocessen (Glaser & Strauss, 1967). På detta sätt blir vi mer flexibla i insamlingen av

---



data. Johansson Lindfors (1993) menar att det inte är antalet intervjuer som är det viktiga vid en kvalitativ undersökning utan mättnaden i data som är det primära. Mättnad i data är när valet av nya intervjuer inte tillför någon ytterligare information, en teoretisk mättnad är då uppnådd.

#### **4.4.2 Urvalspopulation**

Efter expertintervjun så började vi intervjua revisorerna för de olika elitfotbollskubbarna. Där fanns som sagt 30 stycken elitfotbollsklubbar som vi kunde använda oss utav i vårt urval. Vi valde att få så stor spridning som möjligt gällande elitfotbollskubbarna och revisionsbyråerna. Alltså få med både stora, medel och små elitfotbollsklubbar och revisionsbyråer, för att på så sätt erhålla ett så representativt resultat som möjligt. Det finns ideella föreningar och idrottsaktiebolag som bedriver elitfotbollsverksamhet. Vårt mål var även där att få en representativ uppdelning mellan de olika associationerna. Det finns för närvarande sju idrottsaktiebolag som bedriver elitfotbollsverksamhet, men antingen hade de inte tid eller så var de inte intresserade. Vi har intervjuat nio revisorer från olika revisionsbyråer och olika elitfotbollsklubbar varav en svarade via e-post (se tabell i analysen). Dessa intervjuer har bokats i förväg för att vi ska kunna planera nästkommande intervju. Vissa frågor har bjudit på samma svar och på så sätt fått en viss teoretisk mättnad, medan på andra frågor har respondenterna bjudit på olika svar. Vi skulle kunnat intervjua fler revisorer men på grund av tidsbrist hinner vi inte. Vi anser ändå att vi fått ett relativt bra underlag för vårt arbete.

#### **4.5 Forskningsetik**

I vår uppsats kommer vi att följa Vetenskapsrådets råd om forskningsetik. Forskare ska alltid vara hederliga med sina resultat och får aldrig förvränga, förfalska, vilseleda eller plagiera, som kan leda till att förtroendet för forskare och respondenter skadas (Vetenskapsrådet). Forskningsresultatet måste redovisas öppet så andra kan ta del av resultatet för att senare kunna kontrollera och upprepa forskningen, först då kan forskningen betraktas som vetenskapligt godtagen (ibid).

Vi har börjat varje intervju med att fråga respondenten om denne önskar vara anonym. Alla revisor har velat vara anonyma av respekt till klienten och att känsliga uppgifter kan behandlas. Personerna som vi använt oss av som expertintervjuer har däremot valt att inte vara anonyma. Enligt Vetenskapsrådet sker anonymitet genom att namn tas bort så att det ska bli omöjligt att hänföra ett visst svar till en bestämd individ. Vi kommer i vårt arbete vara anonyma i förhållandet till respondenten genom att utge fingerade namn.

Revisorerna har i sina arbeten en viss tystnadsplikt gällande vissa uppgifter enligt svensk lagstiftning (Vetenskapsrådet). Vi har använt oss av ganska generella frågor som inte är så känsliga för respondenten. Ändå har några revisorer ansett att frågorna varit känsliga som kunnat hota deras tystnadsplikt och har då tackat nej till intervju. Enligt rådande forskningsetik har vi en etisk tystnadsplikt och kommer att följa detta om känslig information erhålls. Men det finns enligt lag en anmälningsplikt som väger tyngre än tystnadsplikt och då är vi skyldiga att lämna ut informationen.

## 5. Analys

---

*I detta kapitel analyserar vi den data som erhållits från intervjuerna. I analysen har olika områden tagits fram som är viktiga vid revision av en elitfotbollsklubb. Vår analys består av respondenternas svar om elitlicensen, spelarvärderingar, risker i fotbollsklubb, lagstiftning, skatteregler, idrottsaktiebolag, ansvar och oberoende. För att lättare kunna jämföra respondenternas åsikter har vi konstruerat en tabell som vi sedan analyserar horisontellt och vertikalt. Utifrån detta har vi hittat fyra kategorier som utmärker sig i revision i elitfotbollsklubbar. Kategorierna vi har hittat är lagar och regler, oberoende, intresse för branschen samt särskild granskning. Vår analys börjar med en presentation av undersökningens respondenter.*

---

### 5.1 Respondenterna

Vi har intervjuat nio revisorer i elitfotbollsklubbar, alla män, som vi kommer att kalla för Revisor A till och med I där A var den första vi intervjuade och I den sista. Storleken på revisionsbyråerna som revisorerna representerar är uppdelade i tre kategorier där stor betyder att byrån tillhör The big four, mellan tillhör inte The big four men finns på flera orter och liten är en lokal byrå. Elitfotbollsklubbarna är även uppdelade i samma kategorier enligt våra subjektiva bedömningar där idrottsliga och ekonomiska framgångar samt antal medlemmar finns med. Utöver revisorerna har vi även intervjuat två experter inom området, Khennet Tallinger och Rickard Johnsson.

#### 5.1.1 Revisorerna

A är revisor i en liten klubb och arbetar på en liten byrå. Personen har varit revisor i klubben både innan och efter elitlicensens införande. A är fotbollsintresserad men tror inte att det behövs för att vara revisor i en fotbollsklubb.

B är revisor i en liten klubb och arbetar på en liten byrå. Personen har varit revisor i klubben både innan och efter elitlicensens införande. B tror att det är lättare om revisorn är fotbollsintresserad när han ska revidera en fotbollsklubb.

---

C är revisor i en mellanstor klubb och arbetar på en stor byrå. C började som revisor efter elitlicensen infördes. C tror att det underlättar om revisorn är fotbollsintresserad vid revision av en fotbollsklubb framförallt för att förstå jargongen.

D är revisor i en stor klubb och arbetar på en liten byrå. Observera att här skedde intervjun via e-post och därför är svaren inte lika utförliga som i de övriga fallen.

E är revisor i en liten klubb och arbetar på en mellanstor byrå. Personen blev revisor i klubben samtidigt som elitlicensen infördes. E tror att revisorn måste vara intresserad av fotboll när han reviderar en fotbollsklubb.

F är revisor i en liten klubb och arbetar på en stor byrå. F har varit revisor både innan och efter elitlicensens införande. F tror inte att det påverkar om revisorn är fotbollsintresserad.

G är revisor i en liten klubb och jobbar på en liten byrå. G blev revisor för klubben ungefär samtidigt som elitlicensen började gälla. G är fotbollsintresserad och tror att det underlättar vid revision av en fotbollsklubb men att det inte är nödvändigt eftersom det är ekonomi som allt annat.

H är revisor i en mellanstor klubb och arbetar på en liten byrå. H blev revisor i klubben efter införandet av elitlicensen. H är fotbollsintresserad men tror inte att det är en nödvändighet eftersom redovisningen är enklare än i aktiebolag.

I är revisor i en stor klubb och arbetar på en stor byrå. I har reviderat klubben både innan och efter elitlicensen infördes. I tror att det kan vara en fördel om revisorn är fotbollsintresserad eftersom det då är lättare att sätta sig in i verksamheten.

### **5.1.2 Experterna**

Som vi nämnde i den empiriska metoden är Khennet Tallinger (Expert 1) den person vi intervjuade allra först. Förutom att hans svar hjälpte oss att formulera intervjuerna med revisorerna är också hans åsikter i vissa frågor intressanta att jämföra med revisorernas. Som

---

vi tidigare nämnt har Expert 1 en rad förtroendeuppdrag inom idrotten men det är främst hans egenskap som före detta ordförande i licensnämnden som intresserar oss. Expert 1 har stor kunskap om ekonomin i svensk elitfotboll då han var med om att konstruera elitlicensen.

Vår andra expertintervju hade vi med Rickard Johnsson (Expert 2) som är vice ordförande i licensnämnden och precis som Expert 1 varit med om att konstruera elitlicensen. Expert 2 var ansvarig för kartläggningen av elitfotbollsklubbarnas ekonomi under 1990-talet som sedan låg till grund att det 1999 togs beslut om att en elitlicens skulle införas för klubbarna i de två högsta serierna. Till vardags arbetar Expert 2 som auktoriserad revisor på Ernst & Young i Lund, han är även revisor i Skånes Fotbollsforbund.

## 5.2 Analys av teman

Revisor	A	B	C	D	E	F	G	H	I
Storlek klubb	Liten	Liten	Mellan	Stor	Liten	Liten	Liten	Mellan	Stor
Storlek revisionsbyrå	Liten	Liten	Stor	Liten	Mellan	Stor	Liten	Liten	Stor
Revisorernas ålder	Äldre	Äldre	Yngre	Äldre	Äldre	Äldre	Äldre	Yngre	Äldre
Elitlicensen <sup>1</sup>	Lite	Mycket	Ganska mycket	Lite	Ganska mycket	Lite	Ganska mycket	Lite	Lite
Spelarvärderingar <sup>2</sup>	Nej	Vet ej	Ja	Nej	Nej	Vet ej	Nej	Nej	Nej
Spelarvärderingar <sup>3</sup>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Vet ej	Nej	Ja	Ja
Risker i fotbollsklubb <sup>4</sup>	Kompetens ideella arbetare	Beroende av sponsorer	Spelar-transaktioner	Spelar-transaktioner	Ideella arbetare	Överoptimistisk budget	Beroende av idrottsliga framgångar	Kompetens ideella arbetare	Spelar-transaktioner
Lagstiftning <sup>5</sup>	Ja	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Nej	Nej	Nej
Skatteregler <sup>6</sup>	Ja	Nej	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja	Ja	Nej
IdrottsAB <sup>7</sup>	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Ja	Nej	Nej
Ansvar <sup>8</sup>	Ja	Ej svarat	Ja	Nej	Ja	Nej	Nej	Ja	Nej
Oberoende, Medlem <sup>9</sup>	Ja	Ja	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Nej	Nej
Oberoende, Supporter <sup>10</sup>	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
Oberoende, Sponsring <sup>11</sup>	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

<sup>1</sup>Hur påverkar elitlicensen revisionsprocessen? Alt: Inte alls-Lite-Ganska mycket-Mycket

<sup>2</sup>Svårigheter med att granska spelarvärderingar? Ja-Nej-Vet ej

<sup>3</sup>Finns det någon risk med att värdera en spelare? Ja-Nej-Vet ej

<sup>4</sup>Största risken i en fotbollsklubb? Fria svarsalternativ

<sup>5</sup>Behövs lagstiftning för ideella föreningar? Alt: Ja-Nej

<sup>6</sup>Är skattereglerna tillräckligt tydliga? Alt: Ja-Nej

<sup>7</sup>Fördel för revisorn om klubben varit ett idrottsAB? Alt: Ja-Nej

<sup>8</sup>Känner Ni större ansvar när Ni reviderar en fotbollsklubb? Alt: Ja-Nej-Ej svarat

<sup>9</sup>Är Ni medlem i klubben? Alt: Ja-Nej

<sup>10</sup>Är ni supporter i klubben? Alt:Ja-Nej

<sup>11</sup>Sponsrar ni klubben? Alt: Ja-Nej

### 5.2.1 Elitlicensen

Under vår intervju med Expert 1 berättade han om hur och varför elitlicensen infördes. En kartläggning av klubbarnas ekonomi gjordes med början 1995 där det konstaterades att klubbarna hade olika kontoplaner och hemmagjorda bokföringar.

*”Det var nödvändigt att börja med den här kartläggningen, för att på det sättet kom vi underfund med att vi jämförde äpple och päron eftersom de hade inga gemensamma kontoplaner och hemmagjorda bokföringar”* (Expert 1).

Det första som gjordes var att införa en gemensam kontoplan och krav på att klubbarna skulle ha en likartad redovisning samt en godkänd eller auktoriserad revisor. Ekonomin hos klubbarna blev allt sämre och ett beslut togs om att mäta soliditeten. Det visade sig att hälften av klubbarna i allsvenskan och 24 av 28 lag i dåvarande division 1 hade negativt eget kapital. Superettan bildades som en följd av detta eftersom det inte fanns ekonomi för två näst högsta serier. Elitlicensen infördes 2002 och då hade klubbarna haft ett antal år på sig att förbereda sig. Ekonomin var nu betydligt bättre och 2004 hade samtliga lag i allsvenskan och superettan positivt eget kapital. Det fanns dock några klubbar som låg lite efter eftersom de hade haft en riktigt dålig ekonomi tidigare bland annat Örebro SK som flyttades ned till superettan på grund av negativt eget kapital. Efter det har Helsingborgs IF varit ytterst nära att mista sin elitlicens. Nu mäts även likviditeten genom att alla klubbar ska lämna in ett revisorsintyg per den 31 augusti om att det inte finns några förfallna skulder till andra klubbar eller förbundet. Expert 1 hävdar bestämt att elitlicensen har haft en mycket positiv påverkan på klubbarnas ekonomi och får medhåll av Expert 2.

Det råder delade meningar bland revisorerna vi intervjuat angående elitlicensens påverkan på revisionsprocessen. Fem revisorer tycker att elitlicensen har ”liten” påverkan. Revisor A tycker att elitlicensen påverkar revisionen ”lite”, eftersom A reviderar klubben ungefär på samma sätt som ett företag. Det behövs bara lite anpassning enligt de krav som elitlicensen ställer, annars är det årsredovisningslagen som ligger till grund för revisionen menar Revisor A. Revisor F säger att elitlicensens enda påverkan är att det egna kapitalet måste vara positivt. Denna uppfattning delas även med revisor H och I, dessutom tillägger H att kravet på att det

---

inte får finnas några förfallna skulder är ett viktigt kriterium. Revisor D och Revisor I säger att elitlicensen inte påverkar revisionen särskilt mycket eftersom de utförde ungefär samma revision redan innan elitlicensen kom.

Det är tre revisorer som tycker att elitlicensen påverkar revisionsprocessen ”ganska mycket”. Revisor C säger att elitlicensen ligger i bakgrunden när revisionen utförs och att de arbetar efter de rekommendationer som finns om hur räkenskaper och årsredovisning ska utformas. Revisor C tror att elitlicensen är särskilt viktig i klubbar som ligger på gränsen till att klara kriterierna, eftersom det kräver en hårdare granskning. Denna åsikt delas med Revisor E, som även tycker att elitlicensen påverkar revisionen då den ger ytterligare moment som måste göras. Ett sådant moment är att revisorn ska rapportera om det finns förfallna skulder vilket innebär en särskild granskning. Revisor G menar att elitlicensen påverkar revisionen ”ganska mycket” då det är först efter elitlicensen började gälla som det funnits ett tydligt regelverk för elitfotbollsklubbar.

Revisor B är den enda som tycker att elitlicensen påverkar revisionen ”mycket” av den orsaken att förbundets krav på föreningarna är höga, samt att det tillkommer en del uppgifter för revisorn som inte är normalt, till exempel rapporteringar under året.

*”Förbundets krav är rätt stora på föreningarna och det är även en del uppgifter som läggs på revisorn som inte är normalt, till exempel rapporteringar under året” (Revisor B om elitlicensens påverkan på revisionen).*

Svaren är blandade och det finns heller inget direkt samband med storlek på klubb och byrå eller ålder på revisorn. Ett svagt samband finns dock där hälften av de som tycker att elitlicensen påverkar ”lite” arbetar på en stor revisionsbyrå.

### **5.2.2 Spelarvärderingar**

Eftersom det är tillåtet enligt elitlicensen att aktivera spelareförvärv i balansräkningen, så kan det finnas incitament för klubbarna att övervärdera fotbollspelaren. Beloppet som får aktiveras i balansräkningen gör fotbollsklubben sen avskrivning på enligt gällande

---



kontraktstid. Revisorns uppgift är att granska dessa kontrakt för att se att det inte finns några oegentligheter. Om en fotbollsklubb har ett negativt eget kapital så kan fotbollspelaren övervärderas på ett sätt som gör att eget kapital blir positivt. På detta vis skulle fotbollsklubben kunna klara elitlicensen och slippa nedflyttning och därför har revisorn ett stort ansvar i denna fråga.

När det gäller frågan om det finns några svårigheter med att granska spelarvärderingar, så var revisorerna ganska eniga. Sex stycken av de tillfrågade ansåg att det inte fanns några svårigheter. Revisor A, Revisor D, Revisor E och Revisor I är helt överens och har inga bekymmer med att granska spelarvärderingar. Revisor G anser att regelverket om spelarvärderingar är unikt men tycker att det egentligen är ganska svårbegripligt hur man har kommit fram till det. Revisor H menar att regeln gör det lättare att hålla ett positivt eget kapital och tror att orsaken till att regeln finns är att klubbarna ska kunna köpa in dyra spelare utan att förlora sitt kapital.

*”Det är ett unikt regelverk värdering av spelare det finns ju ingen annanstans och det är egentligen ganska svårbegripligt hur man har kommit fram till det”* (Revisor G om spelarvärderingar).

Elitfotbollsklubbarna som Revisor B och Revisor F reviderar har svarat ”vet inte” i frågan om det finns några svårigheter med att granska en spelarvärdering, eftersom ingen av dessa tillämpar metoden. Anledningen till att många klubbar tar upp spelare i balansräkningen är enligt Revisor B att de ska klara elitlicensen. Klubben som F är revisor för tar inte upp spelare i balansräkningen utan de ligger i ett riskkapitalbolag som F inte reviderar. Den enda av Revisorerna som tyckte att det finns bekymmer var Revisor C. Denna menar att spelarvärdering skiljer sig i jämförelse med företag och finner svårigheter med detta men tillägger att det är ett sätt för klubbarna att ha ekonomisk nytta av spelarna kontraktstiden ut.

Expert 2 säger att reglerna som finns idag i Uefalicensen om värdering av spelare är den samma som vi använder oss av i Elitlicensen. Elitlicensen infördes för att elitklubbarnas ekonomi skulle komma i balans och att spelare är den viktigaste tillgången i en fotbollsklubb.

---

Expert 2 menar om det inte finns regler för hur man ska redovisa spelare så är det ju egentligen ingen mening med att införa en elitlicens. Om det skulle råda fri tolkning så kan klubbarna värdera upp vilket negativt kapital som helst genom att värdera spelarna till något uppskattat marknadsvärde. Det var försiktighetsprincipen som skulle råda och det man hade betalat för spelaren skulle aktiveras i balansräkningen. Marknadsvärde kommer tillgodo när klubben gör en försäljning av spelaren. När man tar upp tillgången är det egentligen ett sätt att periodisera utgiften man har för spelaren, anser Expert 2 och tillägger att förr i tiden upprättade revisorerna en kontrollbalansräkning men nu använder de periodiserade bokslut istället. Spelaren ska på något sätt generera intäkter eller framgångar för föreningen under sin kontraktstid. Då följer det lite enligt matchningsprincipen att man ska ställa intäkter mot kostnader, rimligt vore då att klubben delar upp utgiften man haft för spelarköpet, det vill säga göra en avskrivning varje år enligt gällande kontraktstid. Föreningar som har många egna talanger ska ju också kunna aktivera dessa på tillgångssidan i balansräkningen, men detta är inte tillåtet utan gäller bara externa förvärv. Expert 2 anser att när klubben har egna talanger får man ju per automatik en naturlig periodisering på grund av utgifter för träningsläger, matchpremier och så vidare. Sen om den egna talangen säljs får klubben kanske en vinst på spelaren och får då samma slutresultat som med ett externt spelarförvärv.

Som sagts i tidigare stycke så aktiveras spelarförvärv i balansräkningen. Finns det då någon specifik risk med att värdera en spelare? Sju av dem nio tillfrågade revisorerna anser att det finns en risk. Revisor A och Revisor I menade att det finns en uppenbar risk att värdera en människa men preciserade sig inte närmre. Revisor B, Revisor E och Revisor H tycker att det är en stor risk att värdera spelare eftersom de kan skada sig eller helt enkelt försämra sina egenskaper och då inte vara värda något alls. Revisor E jämför här med företag som köper goodwill i form av personal där personalen sade upp sig i det förvärvade bolaget vilket gjorde goodwillen värdelös. Revisor H menar att det kan diskuteras om det inte finns ett nedskrivningsbehov om spelaren inte presterar det som förväntas av köparen. Vidare anser Revisor H att regeln är unik för idrottsklubbar, ett företag får ju till exempel inte ta upp en duktig programmerare i balansräkningen. Revisor D tycker att spelarförvärv utgör en stor post på tillgångssidan i balansräkningen och på detta sätt utgör en stor risk. Revisor C är av samma

---

åsikt och tillägger att det kan utgöra en stor risk eftersom det är svårt att veta om en spelare kan generera intäkter.

Eftersom klubben som Revisor F reviderar inte aktiverar spelare i balansräkningen så har denna svarat ”vet ej” och hade inga ytterligare synpunkter på detta. Revisor G ser inte det som någon risk att värdera en spelare eftersom han ser det som en helt vanlig periodisering.

Expert 2 menar att det inte handlar om att värdera en människa utan klubben betalar för spelarens tjänster under kontraktstiden och på så sätt inte vad människan är värd. Klubben periodiserar sen kostnaden under den aktuella kontraktstiden. Om spelaren blir skadad eller inte kan spela så ska man ta bort denna tillgången från balansräkningen. Den prövningen ska göras kontinuerligt under året och minst en gång om året i samband med bokslutet.

### **5.2.3 Risker i fotbollsklubbar**

Vi har ställt frågan till revisorerna om var de väsentliga riskerna finns i en fotbollsklubb. Det är tre av revisorerna som anser att ideellt arbete utgör en väsentlig risk. Revisor A och H säger att i en ideell förening är det många som arbetar oavlönat, vilket kan göra att kompetensen inte alltid hänger med. Revisor A anser egentligen inte att detta är ett problem i elitklubbar eftersom det ofta är personer med erfarenhet från näringslivet som sitter i styrelsen. Revisor A menar dock att det är ett större problem i små föreningar. Revisor E är inne på samma spår och uttrycker att det finns ett förväntningsgap då många jobbar ideellt vilket leder till att folk tar sig friheter som de inte skulle göra om de varit avlönade. Gemensamt för de tre revisorer som tycker att ideell arbetskraft utgör en risk är att de reviderar små eller mellanstora klubbar.

*”En av de största riskerna är att det finns ett förväntningsgap då väldigt många jobbar ideellt eller halvideellt och detta kan leda till att folk tar sig friheter som de inte skulle göra om de varit avlönade”*(Revisor E om risker i fotbollsklubbar).

Expert 2 syn på risken med ideellt arbete är att utgångspunkten måste vara om man har en funktion i en förening, så har du en viss befogenhet oavsett du får ersättning eller ej. Sen är

det säkert så om du får en ersättning och riskerar att bli av med den på grund av att du inte gör vad du ska så är incitamentet säkert större att du inte ska överträda dina befogenheter.

Det är tre revisorer som anser att spelartransaktioner är en väsentlig risk. Revisor C, D och H är alla överens om att spelartransaktioner är en stor post, som medför en väsentlig risk vid granskning. Här finns ett samband då C, D och H är revisorer i mellan eller stora klubbar som förmodligen spenderar mer pengar på spelarköp och ofta får mer betalt vid försäljning av spelare i jämförelse med små klubbar.

Revisor B menar att en stor risk i en fotbollsklubb är beroendet av vissa sponsorer och att det alltid finns en risk att de kan hoppa av. Revisor B berättar att sponsorerna står för en stor del av intäkterna och därmed skulle ett avhopp ge stora konsekvenser.

En överoptimistisk budget är den största risken i en idrottsförening särskilt i den aktuella klubben som är hårt budgetstyrd berättar Revisor F. Annars finns det inga andra speciella poster som är särskilt svåra att granska, dock gäller det att kontrollera om gränsen för sociala avgifter på ett halvt basbelopp överträds på grund av att klubben ifråga endast betalar sociala avgifter på det överstigande värdet.

I fotbollsklubbar är det enligt Revisor G en risk att beroendet av idrottsliga framgångar är allt för stort eftersom det kan pendla upp och ner. Här gör G en jämförelse med hockeyn där många klubbar äger sina arenor och tjänar mycket pengar på annat än det idrottsliga. En del av revisorerna hävdar att det finns ytterligare risker, men de anses inte vara lika väsentliga som de risker de nämnt tidigare. Revisor C säger att pensioner är en post som sticker ut och behöver granskas noga. Revisor E och G framhäver att förekomsten av svarta pengar alltid är en risk i en ideell förening och särskilt i de lägre divisionerna. Enligt Revisor F gäller det att kontrollera om gränsen för sociala avgifter på ett halvt basbelopp överträds, eftersom klubben endast beräknar sociala avgifter på den överstigande delen. En ytterligare risk i fotbollsklubbar säger Revisor H kan vara spelaragenter med tvivelaktig moral som vill stoppa in alla möjliga sorters förmåner i kontraktet som annars är skattepliktiga, så det gäller

det att vara observant på. Revisor I berättar att de tittar lite extra på intäkter från publik, souvenirer och sponsorer, men annars är det samma revisionsmodell för alla kunder.

#### **5.2.4 Lagstiftning**

Idag finns det ingen speciell lagstiftning för ideella föreningar och det trodde vi påverkade revisionen i elitfotbollsklubbar men så verkar inte vara fallet. Sju av nio revisorer tycker inte att en lagstiftning är nödvändig. Revisor B tycker inte att det behövs en lagstiftning så som läget är idag eftersom elitlicensens kriterier ger tillräckligt med stöd. Samma argument har revisor H som tillägger att årsredovisningslagen och bokföringslagen också ger ett bra stöd. Revisor C tycker inte att det finns några oklarheter om hur en fotbollsklubb ska skötas och därför behövs det ingen lag som det ser ut idag.

*”Så länge man sköter det som det ser ut nu så behövs det egentligen inte. Många har reflekterat om det verkligen är en ideell förening som kanske går med många miljoner i vinst varje år. Men det finns inga oklarheter hur man ska hantera fotbollsföreningar.”* (Revisor C om lagstiftning)

Revisor D anser att det inte behövs en lagstiftning eftersom dagens regelverk i alla fall inte är underdimensionerat. Revisor F tycker inte att det behövs en lag för ideella föreningar eftersom de i regel inte har något vinstsyfte. Revisor G är tveksam till en lag eftersom elitlicensen är ett bättre alternativ då en klubb som inte följer de reglerna får en omedelbar sanktion i form av nedflyttning en serie, något liknande finns inte i aktiebolagslagen. Till sist har vi Revisor I som inte funderat så mycket på en lagstiftning men anser att andra lagar och rättsfall ger en bra bild om vad som gäller.

De två revisorer som tycker att en lagstiftning för ideella föreningar hade varit av godo är Revisor A och Revisor E. A tycker att det hade varit bra om det hade kommit en lagstiftning men menar samtidigt att det inte upplevs som något problem eftersom de lagar som ligger nära intill är tillräckliga hjälpmedel. E är egentligen den enda revisorn vi intervjuat som tycker att avsaknaden av en lag utgör ett problem, främst på ansvarssidan. På lägre nivåer

finns inte tillräcklig kunskap om ansvar och enligt E finns det även exempel på större föreningar. Gemensamt för A och E är att de båda reviderar små klubbar.

Att så många revisorer tycker att en lagstiftning för ideella föreningar känns onödig är anmärkningsvärt då vi i intervjun med Expert 1 fick höra att Riksidrottsförbundet driver frågan om en lagstiftning. Expert 1 vill att ideella föreningar ska ha samma stöd från samhället som andra associationer har i form av en lag, idag är det ändå delar av de olika lagstiftningarna som måste tillämpas och som gör att elitföreningarna kan jämföras med ett medelstort och ibland stort företag. Även Expert 2 menar att en lag behövs av den orsaken att i ideella föreningar är det många områden som inte är reglerade i lag. Det är praxis och gammal hävd som gäller och Expert 2 tycker att det är vanskligt om man ska förlita sig på det. Av den anledning anser Expert 2 att det behövs ett regelverk om vad som gäller i olika situationer.

### **5.2.5 Skatteregler**

Efter många skattehörvar bland landets idrottsklubbar kändes det befogat att fråga revisorerna om skattereglerna för ideella föreningar är tillräckligt tydliga. Majoriteten av revisorerna, 6 av 9, tycker att de är tillräckligt tydliga. Revisor A påpekar att skattereglerna är lite annorlunda för ideella föreningar, det är ju till exempel inga sociala avgifter på ersättningar upp till ett halvt basbelopp men det brukar inte vara några oklarheter och i så fall är det bara att fråga Skatteverket hur det ska gå till och därför tycker A att skattereglerna är tillräckligt tydliga. Revisor C ser inte heller några problem med skattereglerna men tycker att det kan diskuteras att en ideell förening inte behöver betala inkomstskatt när det rör sig om en så stor verksamhet som flera elitfotbollsklubbar har idag. Revisor D och Revisor F håller också med om att skattereglerna är tillräckligt tydliga, F tillägger att orsaken till att många idrottsklubbar hamnar i blåsvädet förmodligen är rent oförnuft. Revisor G tror att alla skattehörvar har gett nyttig erfarenhet och samtidigt har elitlicensen bidragit till att kompetensen har höjts i klubbarna. G ser också ett samband mellan skatteproblem och var i utvecklingen klubben befinner sig, en nyetablerad klubb på elitnivå tenderar att ha mer problem eftersom kompetensen inte riktigt hänger med. Revisor H tycker att skattereglerna är förmånliga men

säger att saker som måste beaktas när det gäller skatt är granskning av löner och sociala avgifter.

Tre av revisorerna tycker att skattereglerna för ideella föreningar är något komplicerade och oklara. Revisor B ser mest klurigheter i verksamheter som inte är knuten till idrotten och tror att det är därför många klubbar bildar aktiebolag som sköter sådan verksamhet. En som efterlyser mer distinkta regler är Revisor E som tror att det finns en gråzon där allt görs i syfte att klubbarna ska nå framgång och därför finns det nog många tickande bomber runt om i landet. E berättar att han kopplar in skattekonsulter om något är oklart. Revisor I tycker att skattereglerna är en aning komplicerade och känner att skatteverket har blivit mer aggressiva på sistone, ett exempel är Degerfors IF som blev orättvist behandlade enligt I.

*”Det är oklart, tror man hade tjänat på om det blir mer distinkt. Det finns nog en gråzon, allt görs i syfte att föreningen ska nå framgång.”* (Revisor E om skattereglerna för ideella föreningar).

Expert 2 anser att skattereglerna borde ses över eftersom de inte är helt enkla, det är till exempel svårt att veta när en ideell förening är skattepliktig. Expert 2 berättar att det pågår en utredning i den här frågan.

### **5.2.6 Idrottsaktiebolag**

Expert 1 redogjorde om fördelar och nackdelar med ett idrottsaktiebolag. Fördelen med ett idrottsaktiebolag enligt Expert 1 är att momsens får dras av, vilket inte en ideell förening får göra. Nackdelar med idrottsaktiebolag är till exempel att inte mer än halva aktiekapitalet får förbrukas i jämförelse med en ideell förening där det räcker med en krona i eget kapital.

Licensnämnden försöker att inte göra skillnad på idrottsaktiebolag och ideella föreningar när det gäller krav och redovisningsregler.

I frågan om det finns någon fördel för revisorn om elitfotbollsklubben drivs som ett idrottsaktiebolag istället för en ideell förening, så hävdar majoriteten att det inte finns någon fördel med ett idrottsaktiebolag. Det är sju av de tillfrågade som svarat nej, att det inte finns

någon fördel med ett idrottsaktiebolag och att det inte skulle påverka revisionen. Revisor A och H tycker inte att dess respektive klubbar ska bilda ett idrottsaktiebolag enbart för att kunna dra av momsens eftersom det kostar att driva ett aktiebolag. Såväl Revisor A som H menar att driften av ett idrottsaktiebolag inte skulle påverka revisionen. Revisor A hävdar att klubben ska tänka till ordentligt vid ett byte till idrottsaktiebolag men att det är upp till klubben att själva bestämma. Revisor H är mer kritisk och är emot bildandet av idrottsaktiebolag då det kan förstöra klubbkänslan och anser att det kan kosta mer än det smakar, samt att det krävs tunga argument för att ett idrottsaktiebolag ska bli aktuellt. Revisor B, C, D och F samtycker att det inte hade varit någon skillnad för revisionen om klubben varit ett idrottsaktiebolag, eftersom det redan nu är väl inarbetat och sköts på samma sätt som i ett aktiebolag. Revisor I ville inte uttala sig så mycket om idrottsaktiebolag men anser att en ideell förening är bättre om klubben vill gå med vinst eftersom de slipper inkomstskatten, men menar att det inte skulle påverka revisionen.

*”Jag förstår inte storheten att man helt plötsligt måste ha ett idrottsaktiebolag. Många säger så här att vi bildar ett idrottsaktiebolag så kan vi lyfta momsens men då får man tänka lite till”*  
(Revisor H om idrottsaktiebolag).

Det är endast två av de revisorer vi intervjuat som tycker att det hade varit en fördel om klubben varit ett aktiebolag. Revisor E har uppfattningen att ett idrottsaktiebolag hade gett tydligare regler och på så sätt underlättat revisionsarbetet i jämförelse med en ideell förening, som saknar tydliga regler. I ett idrottsaktiebolag är bland annat skatt en post som hade blivit lättare att granska då det gäller moms och reklamskatt. Revisor G menar att ur risksynpunkt hade det varit en fördel om klubben drivits som ett idrottsaktiebolag, eftersom verksamheten då sköts enligt det regelverket som är etablerat. Elitlicensen tar bara sikte på det idrottsliga och är egentligen inte anpassat för det affärsmässiga. Såväl E som G är revisorer i små klubbar och det kan ses som lite oväntat att det inte är revisorerna i de stora klubbarna som har de här åsikterna. En stor klubb har mer vinstdrivande verksamhet och att då ha aktiebolagslagen som stöd borde vara att föredra för revisorn.



Vår Expert 2 anser inte att skillnaden är jättestor, men poängterar att regelverket är tydligare i ett idrottsaktiebolag och att det därmed kan vara lugnare att sitta som revisor i ett idrottsaktiebolag.

Vi har frågat en revisor som reviderar ett idrottsaktiebolag för att få en bekräftelse om det finns några fördelar eller nackdelar med att vara revisor i ett idrottsaktiebolag. Den person vi ställde frågan till anser inte att det är någon större skillnad att revidera ett idrottsaktiebolag i jämförelse med en ideell förening. Noteras bör att personen i fråga inte inkluderas i undersökningen, eftersom vi endast ville ha dess åsikt.

### **5.2.7 Ansvar**

Det rådde delade meningar i frågan om revisorerna känner mer ansvar vid revision av elitfotbollsklubbar än revision av företag. Fyra av de tillfrågade revisorerna svarade att de inte känner något större ansvar. Revisor D, Revisor F och Revisor I är av samma åsikt med tillägg från Revisor D som tycker att ansvaret är större i jämförelse med ett litet enmansbolag, men inte med normala klienter. Revisor G känner heller inget större ansvar eftersom revisionen är så väl strukturerad idag med färdiga mallar som följs.

Fyra av de tillfrågade revisorerna svarade att dem känner ett större ansvar för revidering av elitfotbollsklubbar. Alla revisorerna är eniga gällande att uppmärksamheten från allmänheten är en viktig faktor. Det skulle inte se snyggt ut om revisorn gjorde bort sig i stans största idrottsklubb, populariteten för revisionsbyrån hade förmodligen minskat tror Revisor C. Revisor A menar att det tillkommer ett ytterligare ansvar eftersom hela styrelsen är oavlönad och litar på att revisorn gör sitt jobb. Enligt Revisor E är det ingen tacksam uppgift att vara revisor i en fotbollsklubb eftersom det är mycket tyckande från medlemmarna. Revisor E tror inte att det hade varit roligt att behöva säga till en förening att deras ekonomi är så dålig att de riskerar att förlora sin elitlicens, därför måste en revisor ha en hög integritet för att klara av uppdraget. Revisor H känner ett större ansvar eftersom årsredovisningen kommer att analyseras av många tidningar och privatpersoner. Vidare tror Revisor H att en revisor inte skulle bli särskilt populär om klubben skulle mista sin elitlicens, det blir nog svårt att fortsätta som revisor i den staden i så fall.

*”På så sätt att det är mer intressenter som bryr sig om hur det går för laget. Om man jämför det så, är det större ansvar”* (Revisor H om ansvar).

Expert 2 svarade att han inte tror att man känner mer ansvar vid en revision av en elitfotbollsklubb. Men däremot kan revisorn säkert känna sig mer uppmärksam på grund av allmänhetens stora intresse för fotbollen.

### **5.2.8 Oberoende**

Samtliga revisorer vi intervjuat använder analysmodellen för att kontrollera om det finns något som kan anses hota oberoendet. Vi kommer att beröra tre förhållanden som kan påverka oberoendet för en revisor i en elitfotbollsklubb.

#### **5.2.8.1 Medlem**

En del av intäkterna fotbollsklubbarna drar in kommer från deras medlemmar. Medlemmarna betalar en årspremie till klubben för egna individuella skäl som till exempel att få gå på klubbträffar och träffa spelare eller bara för att bidra något till klubben. Vad som är syftet med medlemskapet kan vara av betydelse för revisorerna ifråga om deras oberoende i förhållande till klubben som ska revideras. Enligt Torulf Jönsson (Redovisning och ekonomi, 2004) så går det inte att vara medlem samtidigt som man är revisor i klubben, om det står i föreningens stadgar att revisorn i klubben ska vara yrkesrevisor. Av de nio revisorerna vi intervjuade så var majoriteten inte medlemmar men det rådde delade meningar huruvida medlemskapet var tillåtet eller inte.

Av de tillfrågade revisorerna var sex personer inte medlemmar. Både Revisor C och Revisor E anser att det är okej att vara medlem i klubben som revideras. C tillägger att det egentligen inte spelar någon roll då medlemskap inte är av ekonomiskt intresse. Revisor G säger att en viss försiktighet ska iakttas men ser det samtidigt inte som ett hot mot oberoendet. Revisor H anser att medlemskap inte är godtagbart och tycker det är dumt att riskera oberoendet. Revisor I är av samma åsikt och menar att det är en självklarhet att inte vara medlem.

Tre revisorer har gett ett positivt svar och menar att helt okej att vara medlem i klubben som revideras. Revisor A använder analysmodellen och tar då ställning till den faktorn att han är medlem i klubben och hejar på laget. A tror inte att alla revisorer håller med om att det är okej men A har fått ett godkännande från FAR SRS att medlemskap inte är ett hot mot oberoendet. Revisor B och Revisor F anser också att medlemskap inte är något hot mot oberoendet. Expert 2 anser personligen att revisorn kan vara medlem men tillägger att man själv inte ska avgöra det. Han menar att en tredje man ska avgöra om man är oberoende eller inte. Expert 2 tycker att medlemskap inte hotar oberoendet men om någon ifrågasätter detta så är hans rekommendation att medlemskapet avslutats.

### **5.2.8.2 Supporter**

Vi har frågat samtliga revisorer om de är supportrar i den fotbollsklubben de reviderar, eftersom vi anser att detta är en relevant fråga som påverkar revisorns oberoende. Av majoriteten att bedöma är sex av de nio tillfrågade revisorerna supportrar i den klubben som de reviderar. Det är Revisor A, C, E, F, G och H som är såväl revisor och supportrar i klubben. Alla sex är överens om att oberoendet inte hotas på grund av att en revisor även är supportrar för klubben, men en viss försiktighet kan vara bra att iaktta. Revisor A förmodar dock att inte alla håller med om att det är okej att vara såväl revisor och supportrar. Revisor E anser att vissa hängivna supportrar inte skulle kunna vara revisorer för klubben eftersom de skulle vara alltför subjektiva i revisionen. Revisor F uppgav även under intervjun att det finns ett förflutet som spelare för klubben och anser att varken ett förflutet som spelare eller att vara supportrar hotar oberoendet.

*”Om någon medlem ringer till mig och säger att han tvivlar på detta, då är det bara för mig att avgöra”* (Revisor A om oberoende).

Expert 2 anser personligen att en revisor kan vara supportrar i klubben den reviderar och samtidigt vara oberoende. Men det viktigaste är hur en tredje man förhåller sig till det, om det blir ifrågasatt så rekommenderar Expert 2 att en revisor ej ska vara det.

Tre av revisorerna vi intervjuat är inte supportrar i klubben de reviderar. Revisor B anser att det inte är lämpligt att vara en aktiv supporter i klubben och samtidigt vara revisor. Revisor D har sedan barns ben sympatiserat med en annan klubb i samma serie och är därmed inte supporter i klubben den reviderar. Revisor I vill inte kalla sig en hängiven supporter men tycker att det är roligt om det går bra för klubben sportsligt. I utvecklar det på så sätt att om det går bra för klubben sportsligt genererar det mer intäkter och det i sin tur underlättar revisionen.

### **5.2.8.3 Sponsring**

Sponsring är ett viktigt område när det gäller revisorns oberoende, speciellt efter det att revisorn i Örebro SK fick en varning av revisorsnämnden, något som Expert 1 berättade för oss. Revisorns byrå hade då sponsrat klubben med i genomsnitt 72 000 kronor per år och som mest med 170 000 kronor år 2004 då klubben hade ekonomiska bekymmer (se bilaga 3). Sponsringen hade också en rörlig del som var beroende av klubbens idrottsliga framgångar. Detta var samtliga av våra respondenter medvetna om när vi frågade om sponsring, men de hade lite olika åsikter om det är ett hot mot oberoendet. Majoriteten av revisorerna, 7 av 9, säger att deras revisionsbyrå sponsrar klienten.

Revisor A:s byrå sponsrar i form av att de köper reklamplats och abonnemang på biljetter men att det inte handlar om några stora summor och det är inga rörliga delar beroende på hur det går för klubben. Här ger A oss ett uttalande från FAR SRS (se bilaga 3) som behandlar sponsring av revisionsklienten och säger att han inte behövt ändra något efter det. Revisor C har en annorlunda syn på sponsring, de köper reklamplats av klubben men eftersom det ger en motprestation betraktas det inte som sponsring enligt C. Vi har dock valt att se det som sponsring. C är av den uppfattningen att det inte är ett hot mot oberoendet så länge revisionsarvodet inte kvittas mot en reklamplats, revisionsbyrån ska betala fullt pris till klubben och vice versa. Byrån som Revisor E arbetar på sponsrar klubben i form av en reklamskylt och en matchboll för 3000 kronor. E säger dock att det inte skulle vara möjligt att vara en stor sponsor. Revisor F:s byrå sponsrar klubben i form av lägre arvode för revisionen, så kallad tyst sponsring, något som övriga respondenter anser är ett hot mot oberoende. F tycker det är viktigt att byrån får en motprestation men det gäller att vara försiktig med

---

sponsring. Sponsring är acceptabelt tycker Revisor G, om det sker på en rimlig nivå, till exempel några reklamskyltar för ett par tusenlappar, men att vara stor sponsor eller att kvitta arvodet mot sponsring är inte acceptabelt. Även Revisor H delar uppfattningen att sponsring i mindre omfattning är godtagbart och hänvisar till uttalandet från FAR SRS (se bilaga 3). Revisor I:s byrå sponsrar men låter chefen ta hand om det så att inte revisorerna ska påverkas. Kvittning av arvodet är inget som I rekommenderar.

*”Jag vet att byrån sponsrar klubben med någon krona. Men den riktiga sponsringen är väl att jag inte tar betalt så mycket för revisionen. Det är fråga om tyst sponsring, man lurar staten på lite moms. Jag har valt att göra så”* (Revisor F om sponsring).

I vår undersökning är det bara två revisorer som inte sponsrar klubben de reviderar. Revisor B är av den åsikten att sponsring inte är lämpligt eftersom det är att revidera sig själv. Av den anledningen har B ingen sponsring till klubben. Revisor D sponsrar inte heller sin klient och menar att sponsring endast får ske i mycket begränsad omfattning. Gemensamt med B och D är att de arbetar på en liten byrå och är inte är supportrar för klubben de reviderar.

Gemensamt för samtliga revisorer är att de tycker att försiktighet ska iakttagas vid sponsring och många av våra respondenter är positiva till att FAR SRS kommit med ett uttalande i den här frågan. Den här uppfattningen delas av Expert 2 men han menar att storlek på revisionsbyrå måste tas i beaktning vid sponsring. I en liten byrå blir revisorn och byrån mer samma sak medan i en stor byrå finns det ändå förutsättningar att det blir två objekt. Det är många parametrar som styr bland annat storlek på byrå och belopp enligt Expert 2. Men så fort det är en tredje man som börja ifrågasätta oberoendet är revisorn inte oberoende längre. Det lättaste är att avstå att sponsra de klubbarna man är revisor för. Sen är det också vad för typ av sponsring det är fråga om, köpa en reklamskylt är inte så farligt som att använda spelare i kundmöte anser Expert 2. Efter att ha hört Expert 2 och hans åsikter om sponsring kan det tyckas anmärkningsvärt att så många av våra respondenter på små byråer, sponsrar klubbarna de reviderar.

### 5.3 Analys av revisorer

I denna analys har vi letat efter samband i intervju svaren genom att analysera intervjuerna och granska tabellen vertikalt och på detta sätt få fram information. Vi kommer att behandla klubbar som både är extremfall och klubbar som har svagare eller starkare samband.

Storlek på revisionsbyrå har inget samband med vad revisorerna har svarat. Vi ser dock ett visst samband i svaren som vi fått och storleken på klubben revisorn reviderar. Störst är sambandet i stora klubbar där de två revisorer som tillhör den kategorin har samma åsikter i åtta av tio frågor, det enda som skiljer dem åt är frågorna om skatteregler och sponsring. Vad gäller sponsring tycker Revisor I att det är ett hot mot oberoendet om en liten byrå sponsrar klubben och därmed kan vi säga att de delar samma åsikt även i denna fråga. Vi ser också ett samband mellan svaren vi fick av Revisor D och Revisor I angående ansvar, medlemskap och supporterskap. Anledningen till att de svarade nej på frågan om de känner större ansvar vid revision av en fotbollsklubb kan bero på att de varken är medlemmar eller supportrar.

Det finns även ett samband i svaren som vi fått från Revisor C och Revisor H som reviderar mellanstora klubbar. De delar samma åsikter i sju av tio frågor och intressant att notera är att både C och H är relativt unga vilket kan ha spelat en roll. Frågorna som C och H är oense om är elitlicensens påverkan på revisionsprocessen, svårigheter med att granska spelarvärderingar och största risken i en elitfotbollsklubb. Precis som med Revisor D och Revisor I ser vi ett samband mellan att känna större ansvar och att vara supporter för klubben i svaren från C och H. Både C och H är supportrar i klubben de reviderar och känner också ett större ansvar.

Vad gäller revisorerna i de små klubbarna finns det inget samband som vi kan utläsa från deras svar. I denna kategori hittar vi istället två extremfall. Revisor A som vi tycker är ett extremfall vad det gäller oberoendet, är revisor i en liten revisionsbyrå och reviderar en liten klubb. Han har reviderat klubben länge och var revisor på den tiden då de flesta elitfotbollsklubbarna generellt sett hade dålig ekonomi. A skiljer sig inte markant från andras uppfattningar förutom en sak och det är oberoendet. A berättar att han är en hängiven supporter och har varit det länge. Han är både medlem, supporter och även byrån som han jobbar på sponsrar klubben. A tror att många revisorer har delade uppfattningar i fråga om

---

han är oberoende i och med att han har så nära kontakt med klubben. Vidare säger A att om någon utomstående skulle ha synpunkter på om han är oberoende i sin roll som revisor, så avgår han. Alltså verkar det som att jobbet är av mindre betydelse än att avsluta sitt medlemskap och supporterskap. Om en revisor visar sådan entusiasm för en fotbollsklubb, då undrar man om det kan vara möjligt att vara oberoende i rollen som revisor. Ett annat exempel som vi också anser är ett extremfall i fråga om oberoendet är Revisor F som arbetar i ett stort företag och är revisor för en liten fotbollsklubb. Revisor F har varit aktiv som revisor i klubben i många år och känner föreningen utan och innan. F vet inte om det finns några svårigheter med att granska eller värdera spelare eftersom spelarförvärven tas hand om av ett riskkapitalbolag och detta är F ensam om i vår undersökning. F är även ensam med att anse att den största risken i en fotbollsklubb är en överoptimistisk budget. Vad F har gemensamt med A är frågan om oberoendet. F har även en viss kärlek till fotbollsklubben som F reviderar och har dessutom ett ursprung som spelare i klubben. F är både medlem, supporter och byrån sponsrar fotbollsklubben och F menar liksom A att detta inte är något hot mot oberoendet. Byrån sponsrar även på annat sätt som respondenten valde att kalla för ”tyst sponsring” vilket innebär att byrån tar ut ett lägre belopp men tillägger att det är viktigt att byrån får en motprestation. Om någon skulle tvivla på oberoendet skulle F hellre ta bort sponsringen än sluta på byrån. Det kan ifrågasättas huruvida F är oberoende eller inte.

## **5.4 Sammanfattande analys**

Med utgångspunkt från vår problemformulering utgör vår analys grunden för vad vi kommer presentera i vår slutsats.

### **5.4.1 Lagar och regler**

Utmärkande för revision i elitfotbollsklubbar är att det inte finns någon civilrättslig lag att tillämpa och experterna anser att detta utgör ett problem. I vår analys framgår det att revisorerna inte delar denna åsikt då majoriteten menar att en lagstiftning är onödig. Revisorerna hävdar att stödet från andra civilrättsliga lagar är tillräckligt, till exempel årsredovisningslagen och bokföringslagen samt rättspraxis.

Elitfotbollsklubbar har även möjlighet att drivas som ett idrottsaktiebolag och det medför att revisorn har aktiebolagslagen att tillämpa. Det framgår av vår analys att revisorerna inte anser att avsaknaden av en lag är ett problem vilket visar sig bland svaren på frågan om det varit någon fördel för revisorn att revidera ett idrottsaktiebolag istället för en ideell förening. Majoriteten av respondenterna anser nämligen att det inte varit någon fördel för revisionen om deras klubb varit ett idrottsaktiebolag.

Vad gäller avsaknaden av tydliga skatteregler utgör inte heller det något problem för våra respondenter. Huvudparten menar att skattereglerna redan är tillräckligt tydliga och alla skattehärvor som inträffat har inte ändrat revisorernas syn på saken.

Till skillnad från traditionella aktiebolag styrs elitfotbollsklubbar även av regler i elitlicensen där det viktigaste kriteriet enligt våra respondenter är kravet på positivt eget kapital. Elitlicensen innehåller även ett unikt regelverk vad gäller spelarvärderingar men av svaren från revisorerna att döma finns det inga svårigheter med det.

Av resultaten från vår analys framgår att skillnader i lagar och regler som gäller för elitfotbollsklubbar i jämförelse med aktiebolag inte leder till några skillnader i revisionsprocessen.

#### **5.4.2 Särskild granskning**

Revisorerna i elitfotbollsklubbar är tvungna att göra en extra rapportering för att intyga att det inte finns några förfallna skulder per den 31 augusti. Enligt våra respondenter leder det till en särskild granskning som inte förekommer i aktiebolag. Vidare har vi i vår analys fått fram att det förekommer en del speciella risker att ta hänsyn till i revisionen. Bland de större klubbarna är det framförallt spelartransaktioner som utgör en risk och bland de mindre klubbarna är förekomsten av ideell arbetskraft en risk.



### **5.4.3 Oberoende**

I vår analys har vi sett att revisorerna har lite speciella saker att ta ställning till när det gäller oberoendet. Vi har tagit fram tre olika relationer som en del revisorer har med sina klienter och det är medlemskap, supporterskap och sponsring. Något liknande är svårt att hitta i företag vilket gör dessa relationer unika för revisorer i idrottsklubbar. Oberoendet är till viss del kopplat till ansvaret revisorn känner vid revision av en elitfotbollsklubb då samtliga revisorer som känner större ansvar även är supportrar i klubben de reviderar.

### **5.4.4 Intresse för branschen**

Samtliga revisorer i vår undersökning har en sak gemensamt, nämligen att alla är intresserade av fotboll. Det kan jämföras med om vi hade gjort en undersökning om revisorer i slamsugningsbranschen då sannolikheten att samtliga respondenter haft ett intresse av slamsugning kanske varit liten. Fotbollsintresset kan bero på att alla respondenter i vår undersökning är män. Intresset för branschen kan leda till att revisionsprocessen påverkas.

## 6. Slutsats

---

*I detta kapitel redogör vi för de slutsatser som kommit fram efter analysen av vår insamlade data. Slutsatsen är uppdelad i fyra kategorier där utgångspunkten är uppsatsens problemformulering och syfte. Vi kommer att presentera en tes som bygger på våra egna reflektioner vi erhållit efter intervjuerna. Avslutningsvis kommer vi att ge förslag till fortsatt forskning.*

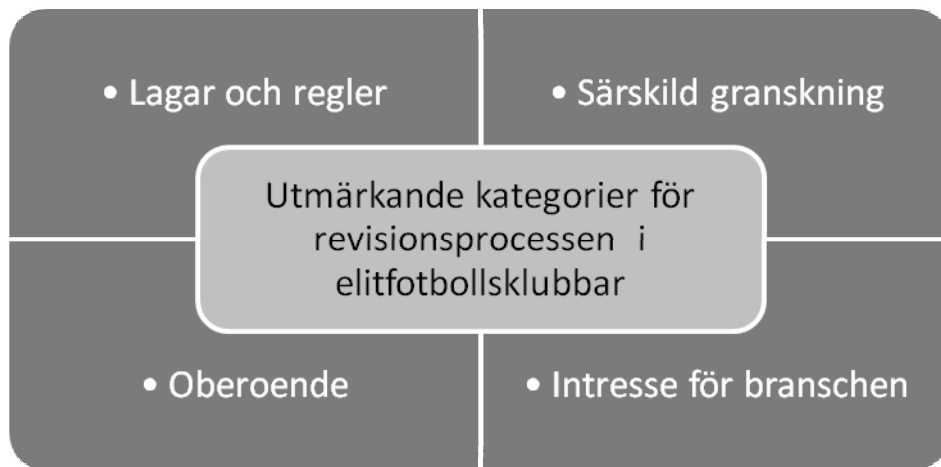
---

### 6.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att skapa förståelse för hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar. Bristen på tidigare forskning, samt att vi inte känner till någon vedertagen teori har påverkat valet av ansats.

I detta kapitel framställs en slutsats utifrån analysen av det empiriska datamaterialet. Vi har med hjälp av referensramen skapat en förförståelse om vad som kan tänkas påverka revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar och där ingår elitlicensen, revisionsprocessen, ideella föreningar, idrottsaktiebolag samt lagar och rekommendationer. För att utveckla förståelsen ytterligare valde vi att göra en expertintervju. Genom att använda referensramen och expertintervjun skapade vi en intervjuguide som utgör grunden för datainsamlingen. Vår empiriska metod är en abduktiv ansats där insamling och analys av data sker samtidigt. Detta medför möjligheten att göra förändringar i intervjuguiden efter varje genomförd intervju. Intervjuguiden ligger till grund för den empiriska datainsamlingen, som är tänkt att påvisa skillnader i revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar gentemot aktiebolag.

Genom att analysera insamlad data från intervjuerna har vi i en sammanfattande analys fått fram att lagar och regler, oberoende, intresse för branschen samt särskild granskning är utmärkande i revisionen av elitfotbollsklubbar. Utifrån dessa fyra kategorier har vi baserat våra slutsatser (se figur 5).



*Figur 5 Utmärkande kategorier för revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar*

## **6.2 Lagar och regler**

Det saknas en särskild lagstiftning för ideella föreningar och det trodde vi utgjorde ett problem för revisorerna. Så är dock inte fallet då de flesta revisorer i vår undersökning anser att en lagstiftning är onödig. Det tycker vi är märkligt, speciellt efter att ha hört båda experterna vi intervjuat plädera starkt för en lagstiftning. Vi tror att orsaken till den negativa inställningen hos revisorerna beror på att det redan finns ett inarbetat tillvägagångssätt vid revision i elitfotbollsklubbar. Många av revisorerna har reviderat klubben i ett flertal år och en ny lag hade kanske skapat förvirring och mer arbete. Revisorerna hävdar att det stöd de får från andra lagar och rekommendationer är tillräckliga för att utföra revisionen. Vi tror dock att det hade underlättat om allting varit samlat i en och samma lag eftersom flera av elitfotbollsklubbarna kan jämföras med medelstora företag och att de är tvungna att snegla på andra associationer känns lite osäkert. Detta kan ge upphov till mer kreativa lösningar bland ledning och styrelse då framförallt ansvarsfrågorna är oklara för ideella föreningar. Här får vi medhåll av Revisor E som tror att kunskapen om vilket ansvar man har i en ideell förening inte är tillräcklig och tror att så är fallet i både små och stora fotbollsklubbar.

Den negativa inställningen till behovet av en lagstiftning för ideella föreningar gör att resultatet, som visar att majoriteten av revisorerna inte tror att det skulle vara någon fördel för revisorn om klubben varit ett idrottsaktiebolag, känns logiskt. Vi har fått uppfattningen att revisionen utförs på ett liknande sätt oavsett associationsform. Trots detta är vi av den

uppfattningen att ett idrottsaktiebolag borde ge tydligare regler då aktiebolagslagen är ett etablerat regelverk som därmed skulle underlätta revisionen. Fördelarna med ett idrottsaktiebolag i framförallt skattefrågor gör att vi tror att fler elitfotbollsklubbar i framtiden går över till den associationsformen. Det är egentligen först då som vi med säkerhet vet om det är några skillnader i revisionen mellan ideella föreningar och idrottsaktiebolag.

Skattereglerna för ideella föreningar skiljer sig på vissa områden från andra associationer. Som många andra lekmän såg vi en bild av att skattereglerna var oklara och det bevisades inte minst av den senaste tidens skattehärvor i bland annat IFK Göteborg och Degerfors IF. Av den orsaken var det för oss något förvånande att endast en tredjedel av de tillfrågade revisorerna anser att skattereglerna för ideella föreningar är oklara och komplicerade. Varför drabbas då så många fotbollsklubbar av skattehärvor? Revisor F gav oss svaret att det förmodligen handlar om rent oförnuft. Samtidigt hävdade samtliga revisorer att elitfotbollsklubbarna sköts lika professionellt som ett företag i samma storlek. Ekvationen går alltså inte riktigt ihop. Vi tror att det hade underlättat för alla inblandade parter om skattereglerna blivit tydligare, trots att majoriteten av revisorerna är av en annan åsikt. Vår teori är att dagens regelverk är relativt ”konsultvänligt” och tydligare regler hade lett till minskat behov av skatterådgivning vilket i sin tur leder till lägre arvoden för revisionsbyråerna.

Elitfotbollsklubbarna är skyldiga att följa elitlicensens kriterier för att behålla sin plats i allsvenskan respektive superettan. Kriterierna består av bland annat krav på positivt eget kapital samt bestämmelser för hur årsredovisningen ska se ut. Elitlicensen innehåller även ett unikt regelverk om spelarvärderingar där klubben får aktivera ett spelarförvärv i balansräkningen. Dessa speciella regler gjorde att vi fick anledning att fundera på huruvida elitlicensen påverkar revisionsprocessen. Svaren vi fick av revisorerna var varierande men majoriteten ansåg att revisionsprocessen endast påverkas lite av elitlicensen. Det tror vi är till följd av att revisorerna tillämpar en liknande revisionsprocess i såväl elitfotbollsklubbar som aktiebolag, med undantag för de avvikande regler som finns i elitlicensen.

En av de avvikande reglerna i elitlicensen är spelarvärderingar som aktiveras i balansräkningen som en immateriell anläggningstillgång. Grant et al (2000) menar att det är vanskligt att lita på att revisorn ska kunna kontrollera att de immateriella tillgångarna är rätt värderade och inte manipulerade av ledningen. Precis som Rowbottom (2002) säger utgör aktiverade spelarförvärv den största posten i många klubbar och därför ser vi den som väsentlig. Revisorerna ansåg att det inte är några svårigheter med att granska den posten trots att den är unik i sitt slag. Frågan kom även upp om det finns en risk med att värdera en spelare då klubben enligt Drawer och Fuller (2002) kan drabbas ekonomiskt om spelaren skadar sig eller på annat sätt blir otillgänglig för spel. De flesta revisor var överens om att det utgör en risk men Expert 2 säger att posten inte ska ses som en tillgång utan istället som en riskfri periodisering av köpeskillingen. Dessutom ska spelaren tas bort från balansräkningen om han inte kan generera några intäkter. Vi tror att spelarvärderingar är viktiga för att många klubbar ska kunna klara kravet på positivt eget kapital och därför anser vi att det är en mycket viktig post för revisorerna att granska.

Vi har kommit fram till att dessa utmärkande drag vad gäller lagar och regler för elitfotbollsklubbar inte påverkar revisionsprocessen i särskilt hög grad eftersom revisorerna verkar ha samma mall till elitfotbollsklubbar som till övriga revisionsuppdrag. Vi tycker att det är anmärkningsvärt att revisorernas åsikter skiljer sig så pass mycket med experternas och vi funderar på om det behövs en bättre dialog mellan parterna.

### **6.3 Särskild granskning**

I elitfotbollsklubbar förekommer det särskild granskning för revisorerna. En sådan särskild granskning görs i samband med att ett intyg ska lämnas till licensnämnden att det inte finns några förfallna skulder. Våra bedömningar efter intervjuerna är att det inte innebär någon stor arbetsbelastning för revisorerna. Vi tror dock att en revisor i en klubb med ansträngd ekonomi tvingas till en hårdare granskning eftersom risken där är större att det förekommer förfallna skulder, precis som Chan (1995) menar är det upp till revisorn att bedöma väsentligheten.

Några av våra respondenter nämnde att hänsyn måste tas till förekomsten av ideell arbetskraft och att det kan leda till att kompetensen inte hänger med. Vi håller även med Revisor E om att

---

oavlönade personer tar sig friheter som en avlönad aldrig skulle göra. På grund av detta gör vi bedömningen att en särskild granskning är nödvändig för att ta hänsyn till problemet som ideell arbetskraft kan utgöra. Vår åsikt får stöd av Stout (2001) som menar att det finns en väsentlig risk med att bedöma ideell arbetskraft. Detta är mest ett problem i de mindre klubbarna, i de större klubbarna är spelartransaktioner en väsentlig post som kräver en särskild granskning. Vi tror att det beror på de stora belopp som förekommer i de stora klubbarnas spelartransaktioner där det sker köp och försäljningar i mångmiljonklassen. Det är då viktigt för revisorn att granska att allt går rätt till från agentkostnader till skattepliktiga förmåner i spelarkontraktet.

#### **6.4 Oberoende**

Det förvånar oss att det är möjligt att vara medlem i en elitfotbollsklubb du reviderar, då vi anser att det är ett hot mot oberoendet. Enligt Flint (1988) är oberoendet en av grundstenarna i revisionen och vi anser inte att ett medlemskap stärker revisorns oberoende. Jönsson (2004) menar precis som vi att revisorn inte kan vara medlem i klubben den reviderar och särskilt inte eftersom det står i elitlicensen att en elitfotbollsklubb ska ha en yrkesrevisor. Vi jämför ett medlemskap i en ideell förening med att vara aktieägare i ett aktiebolag och därmed bryter det mot egenintressehotet i analysmodellen. Det handlar i och för sig inte om ett ekonomiskt intresse, men vi ser det som ett personligt intresse som hotar det faktiska oberoendet i allmänhet och det synbara oberoendet i synnerhet. Vårt påstående får stöd av Revisor H och Revisor I som anser att det är en självklarhet att inte vara medlem. Vi samtycker med Expert 2 att det inte är revisorn själv som bestämmer om ett medlemskap är ett hot mot oberoendet, utan det ska avgöras av tredje man. Sambandet mellan medlemskap och storlek på klubb tror vi beror på att det är mer acceptabelt i mindre klubbar eftersom de är mer lika ursprungsmodellen av en ideell förening än vad de större klubbarna är. Stora klubbar kan i större utsträckning liknas vid medelstora eller stora företag med hög grad av affärsmässig verksamhet vilket gör att revisorerna där utses för ett hårdare tryck från intressenter och allmänhet. På grund av det tror vi att det är i stort sett omöjligt för en revisor i en större klubb att samtidigt även vara medlem då Hemraj (2002) menar att revisionen endast kan uppnå sin fulla potential om revisorn är oberoende.

Två tredjedelar av revisorerna i vår undersökning uppgav att de var supportrar i klubben de reviderar då det enligt dem inte utgör något hot mot oberoendet. Vi instämmer med Revisor E som påpekar att en alltför hängiven supporter inte skulle kunna vara revisor i en fotbollsklubb då han inte kan utföra revisionen på ett objektiva sätt. Det är dock svårt att definiera vad en supporter är och var gränsen går för att kalla någon hängiven. Vi har gjort ett försök och enligt våra egna bedömningar är två revisorer i vår undersökning hängivna supportrar, Revisor A och F. Då Bakar et al (2005) menar att oberoendet minskar ju längre och djupare relation revisorn har med sin klient, kan vi konstatera att de två nämnda revisorerna enligt vår åsikt ligger på gränsen till att inte vara oberoende. En intressant detalj när det gäller supporterskap är att vi fann ett samband mellan att känna större ansvar och att vara supporter då samtliga fyra som känner större ansvar även är supportrar i klubben de reviderar. Det tror vi beror på att de har känslor för klubben och bryr sig mer hur det går för klubben både sportsligt och ekonomiskt. Detta kan medföra att revisorns egenintresse kommer i konflikt med oberoendet enligt Bakar et al (2005).

Vår undersökning visar att sponsring av revisionsklienten är vanligt förekommande i elitfotbollen. Det handlar dock i de flesta fall om begränsad sponsring i form av bland annat reklamskyltar, matchbollar och biljettabonnemang. Försiktigheten hos revisorerna tror vi beror på att revisorn i Örebro SK varnades av revisorsnämnden på grund av allt för omfattande sponsring och som följd av det har FAR SRS kommit med ett uttalande om sponsring (se bilaga). Vi är inne på samma linje som Expert 2, att hänsyn måste tas till storleken på revisionsbyrå när sponsring diskuteras. I en liten byrå är oftast revisorn och byrån samma sak medan det i stora byråer finns förutsättningar att revisorn inte behöver vara delaktig i sponsringen. Vi menar alltså att en stor revisionsbyrå kan sponsra en klient med mer pengar än en liten byrå. I likhet med Gwinner och Swanson (2003) har vi i vår undersökning funnit ett samband mellan sponsring och att vara supporter. Av den anledningen anser vi det som extra viktigt att ta med storleken på revisionsbyrå i beaktandet. Vidare anser vi att formen på sponsringen måste beaktas. Så kallad kvittning av revisionsarvodet där revisorn tar mindre betalt i utbyte mot till exempel en reklamplats, anser vi liksom flera av respondenterna vara oacceptabelt. För att sponsring ska vara acceptabelt är vi av den åsikten att det måste

hållas isär från revisionsarvodet för att inte oberoendet ska äventyras. När sponsring och oberoende diskuteras är det återigen tredje mans åsikter som har mest betydelse.

### **6.5 Intresse för branschen**

En intressant detalj som uppdagats i vår undersökning är att alla respondenter är fotbollsintresserade. Vi tror att det kan påverka revisionen då Comunale et al (2003) säger att förståelse för branschen är en viktig del i planeringen av revisionsprocessen. Vår bedömning är att ett starkt fotbollsintresse leder till att det blir lättare att förstå jargongen i en elitfotbollsklubb och hur verksamheten fungerar. Samtidigt är det ingen nödvändighet att vara fotbollsintresserad eftersom en revisor alltid måste läsa på om branschen oavsett vilket uppdrag det gäller, men det är förmodligen som flera av respondenterna säger, ingen nackdel om intresse för fotboll finns.

Vår undersökning visar även att revision i elitfotbollsklubbar är en mansdominerad bransch vilket bevisas av att samtliga revisorer vi intervjuade är män. Med risk för att låta fördomsfulla tror vi att anledningen till mansdominansen hänger ihop med fotbollsintresset och att revisorerna har antagit uppdraget att revidera elitfotbollsklubbar för intressets skull.

### **6.6 Egna reflektioner**

Vår slutsats är att revisorernas grundmall för revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar är näst intill den samma som i aktiebolag. Vi har dock som tidigare nämnts, funnit fyra utmärkande drag som avviker från en normal revision där oberoendet är det som sticker ut mest. Vi har i vår uppsats upptäckt ett samband vad gäller ansvar, supporterskap och sponsring som då kan påverka oberoendet. Regleringen av oberoendet är i dagsläget enligt oss väldigt oklara i elitfotbollsklubbar, då vi anser att det är en viktig faktor för revisionens trovärdighet borde det finnas tydligare regler som behandlar oberoendet. Vi hävdar att det borde ligga i framförallt Svenska Fotbollförbundets intresse att revisorerna i elitfotbollsklubbarna är oberoende och därmed upprättar tydliga regler för vad som är tillåtet i oberoende synpunkt.

Efter vår undersökning har vi kommit fram till följande tes: *Ju större elitfotbollsklubb desto mindre skiljer sig revisionsprocessen i jämförelse med ett traditionellt aktiebolag.* Vi grundar

---



tesen på att vi genom intervjuerna fått uppfattningen att en större klubb drivs mer affärsmässigt med ett större vinstsyfte och det ger utslag i revisionen. I de mindre klubbarna är känslan att den ”ideella föreningsandan” finns kvar i högre utsträckning. Vi upplevde dessutom att revisorerna i de mindre klubbarna visade ett större personligt engagemang för sitt uppdrag vilket vi tror har ett samband med att de även är supportrar i klubbarna de reviderar.

Att vara revisor i en elitfotbollsklubb är som vi ser det, inget enkelt uppdrag som kan göras i en handvändning. För att knyta an till vår titel ”Revision i elitfotbollsklubbar – En enkel breddsida eller ett skott i krysset?” skulle vi vilja hävda att det mer liknar ett skott i krysset. Det krävs en hel del skicklighet av revisorn alternativt att han har tur och reviderar en helt problemfri klubb. Oavsett vilket är det en mycket trevlig och inspirerande upplevelse.

### **6.7 Förslag till fortsatt forskning**

Vår studie har präglats av intervjuer vi gjort med revisorer vilket inneburit att vi erhållit information som kan användas för vidare forskning.

De flesta respondenterna menade att den interna kontrollen i elitfotbollsklubbar sköts professionellt och organisationen är mer lik medelstora företag i skötsel. Revisor G menade att i andra idrotter har utvecklingen både ekonomiskt och organisatoriskt inte kommit så långt som elitfotbollen. Det hade då varit av intresse att undersöka hur revisionsprocessen fungerar i andra elitidrotter där utvecklingen inte kommit lika långt. Det hade även varit intressant att undersöka om revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar skiljer sig från motsvarande i elithockeyklubbar, då dessa utgör de två största idrotterna i Sverige.

I fråga om oberoendet har vi undersökt hur revisorerna ser på sitt oberoende i förhållande till fotbollsklubben de reviderar. Hur ser då en utomstående part på revisorns oberoende? Expert 2 hävdar att det inte är revisorn som ska avgöra frågan utan en tredje part ska fastställa revisorns oberoende. Forskning med inriktning mot vad revisorns intressenter anser vara oberoende vid revision av elitfotbollsklubbar, hade kunnat utvisa det synbara oberoendet.

Slutligen hade det varit intressant att utveckla vår tes att ju större elitfotbollsklubb desto mindre skiljer sig revisionsprocessen i jämförelse med ett traditionellt aktiebolag .

## 7. Referenslista

Ahlberg, Ingela (2007). Hårdgranskning av idrottens ekonomi. *Göteborgs-Posten*, 9 mars  
Tillgänglig: Affärsdata (2007-09-05)

Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj (1994). *Tolkning och reflektion*. Lund: Studentlitteratur

Bakar, Nur Barizah Abu, Rahman, Abdul Rahim Abdul & Rashid, Hafiz Majdi Abdul (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, Nr 8, s 804-822.

BFNAR 2002:8 *Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund*.

BFNAR 2002:9 *Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund*.

Blank Thörnroos, Pia (2007). Kontroll och information ger rent spel. *Skatteverket*, 8 mars  
Tillgänglig: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) (2007-09-05)

Blokdijk, Hans, Driehuisen, Fred, Simunic, Dan A & Stein, Michael T (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, Vol. 22, Nr 2, s 297-307.

Bolagsverket. [www.bolagsverket.se](http://www.bolagsverket.se)

Bryman, Alan & Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber  
Ekonomi

Chan, Mike M.K (1995). The moderating effects of cognitive style and recency effects on the auditors' belief revision process. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 Nr 9, s 22-28.

Christensen, Lars, Engdahl, Nina, Gräås, Carin & Haglund, Lars (2001).

*Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur

Comunale, Christie L, Gara, Stephen C & Sexton, Thomas R (2003). The auditors' client inquiry process. *Managerial Auditing Journal*, 18/2, s 128-133.

Darmer, Per & Freytag, Per V (1995). *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur

Drawer, S & Fuller, C.W (2002). An economic framework for assessing the impact of injuries in professional football. *Safety science*, Vol 40, Nr 6, s 537-556.

Engman, Anders (2007). Fotbollens nya namn – I kampen om idrottens makt. *Sydsvenskan*, 11 maj

Tillgänglig: Affärsdata (2007-09-17)

FAR (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

Flint, David (1988). *Philosophy and principles of auditing*. London: The Macmillan Press LTD.

Fogarty, John A, Graham, Lynford & Schubert, Darrel R (2006). Assessing and responding to risks in a financial statement audit. *Journal of Accountancy*, Vol. 202, Nr 1, 104-111

Glaser, Barney G (1992). *Basics of grounded theory analysis*. Mill Valley: Sociology Press.

Glaser, Barney G & Strauss, A-L (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. Aldine de Gruyter, New York

Gómez-Guillamón, Antonio Duréndez (2003). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal*, 18/6/7, s 549-559.

---

Gummesson, Evert (2000). *Qualitative Methods in Management Research*. USA: Sage Publications

Grant C Terry, Chauncey M Jr Depree, Gerry H Grant (2000). Earnings management and the abuse of materiality. *Journal of Accountancy*, Vol. 190, Nr 3, s 41-44

Gwinner, Kevin, Swanson, Scott R (2003). A model of fan identification: antecedents and sponsorship outcomes. *Journal of Services Marketing*, Vol. 17, Nr 3, s 275-294.

Hamil, Sean, Holt, Matthew, Michie, Jonathan, Oughton, Christine & Shailer, Lee (2004). The corporate governance of professional football clubs. *Emerald Group Publishing Limited*, Vol. 4, Nr 2, s 44-51

Hartman, Jan (2001). *Grundad teori*. Lund: Studentlitteratur

Hemraj, Mohammed B. (2002). The Utility of Independence in Preventing Audit Failure. *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 6, Nr 1, s 88-93

Johansson Lindfors, Maj-Britt (1993). *Att utveckla kunskap*. Lund: Studentlitteratur

Johnson, Raymond N (1987). Evaluating audit risk components. *Accountancy*, Vol. 99, Nr 1122, s 124-126.

Jones, Dan (2007). Annual Review of Football Finance. *Deloitte*

Jönsson, Jan (2007). Bunkeflo måste vända minus. *Sydsvenskan*, 21 april  
Tillgänglig: Affärsdata (2007-09-17)

Jönsson, Torulf (2004). Kompisrevisorn eller revisorn som kompis. *Redovisning och ekonomi*, Nr. 3, s 6-7

Lundén, Björn (2005). *Revision*. Näsviken: Björn Lundén Information AB

---

Malmberg, Jonas (2007). Miljardmatchen – ”Dubbelmoral gör svenska lag till förlorare”.

*Veckans Affärer*, 1 mars

Tillgänglig: Presstext (2007-09-05)

Mason, Daniel S (1999). What is the sports product and who buys it? The marketing of professional sports leagues. *European Journal of Marketing*, Vol. 33, Nr 3, s 402-418.

Petersen, Lars (2002). Kan vi lita på revisorn? *Svenska Dagbladet Näringsliv*, 27 februari

Tillgänglig: [www.svd.se](http://www.svd.se) (2007-09-23)

Petersen, Leif (2007). Svensk fotboll – en miljardindustri. *Svenska Dagbladet*, 23 juni

Tillgänglig: Artikelsök (2007-09-05)

Pettersson Kymmer, Peter (2007). Selakovic till hovrätten. *Göteborgs-Posten*, 18 juli

Tillgänglig: [www.gp.se](http://www.gp.se) (2007-09-05)

Revisionsstandard 200 (2007). *Mål och generella principer för en revision*

Revisionsstandard 300 (2007). *Planering*.

Revisionsstandard 310 (2007). *Kunskap om verksamheten*.

Revisionsstandard 400 (2007). *Riskbedömning och intern kontroll*.

Riksidrottsförbundet. [www.rf.se](http://www.rf.se)

Rowbottom, N (2002). The application of intangible asset accounting and discretionary policy choices in the UK. *The British Accounting Review*, Vol. 34, Nr 4, s 335-355.

Rundfelt, Rolf (2005). Att spela boll med miljoner – och en licensförlust som resultat. *Balans*, Nr 3/2005, s 9-10.

---

Saunders, Mark, Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2007). *Research Methods for Business Students*. 4 uppl. London: Pearson Higher Education.

SFS 1995:1554 (1995). *Årsredovisningslagen*

SFS 1999:1078 (1999). *Bokföringslagen*

SFS 1999:1079 (1999). *Revisionslagen*

SFS 2005:551 (2005). *Aktiebolagslagen*

Smiciklas, Mats (2006). *Associationsrättens grunder – bolag, föreningar och stiftelser*.  
Danmark: Narayana Press

Skattesmäll för Malmö FF (2007). *TT Nyhetsbanken*, 8 mars  
Tillgänglig: Affärsdata (2007-09-05)

Skatteverket. [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

Stout, William D (2001). Planning materiality in audits of nonprofit organizations. *The CPA Journal*, Vol. 71, Nr 12, s 47.

Svenska Bandyförbundet. [www.svenskbandy.se](http://www.svenskbandy.se)

Svenska Fotbollförbundet (2007(a)). *Analys av allsvenska klubbarnas ekonomi 2006*  
[www.svenskfotboll.se](http://www.svenskfotboll.se)

Svenska Fotbollförbundet (2007(b)). *Anvisningar till elitlicensens ekonomikriterier*  
[www.svenskfotboll.se](http://www.svenskfotboll.se)

Svenska Handbollförbundet. [www.handboll.info](http://www.handboll.info)

---

Svenska Ishockeyförbundet. [www.swehockey.se](http://www.swehockey.se)

Vetenskapsrådet (2007). *Forskningsetik*. [www.vr.se](http://www.vr.se)



## Bilaga 1

### Intervjuguide

- Hur påverkar elitlicensen revisionsprocessen?
- Finns det några kriterier i elitlicensen som Ni anser vara särskilt viktiga?
- Behövs det en särskild lag som reglerar de ideella föreningarna som bedriver elitverksamhet?
- Var anser Ni att den största risken finns i klubben? Är det något särskilt man måste ta hänsyn till i revisionen?
- Vilka är de väsentliga posterna att granska?
- Hur beräknar Ni transferbeloppet för en spelare som kan aktiveras i balansräkningen? Finns det några svårigheter med detta?
- Hur tycker Ni den interna kontrollen är i klubben i jämförelse med i företagen Ni reviderar?
- Anser Ni att klubben har tillräckliga kunskaper inom redovisning/ekonomi?
- Hade det varit någon fördel/nackdel för Er som revisor om klubben drivits som ett idrottsaktiebolag?
- Är skattereglerna tillräckligt tydliga för ideella föreningar?
- Hur görs oberoendeprovningen för revisorer i fotbollsklubbar?
- Kan man vara supporter och medlem för klubben man är revisor i?
- Vad anser Ni om att revisionsbyrån som reviderar klubben också är sponsor? Tror ni att det påverkar en utomståendes uppfattning om oberoendet?
- Känner Ni större ansvar när Ni reviderar en elitfotbollsklubb i jämförelse med aktiebolag?
- Påverkas Ni av medias uppmärksamhet av fotbollsklubbarnas ekonomi?
- Finns det några skillnader i planeringen av revisionsuppdrag i en fotbollsklubb jämfört med ett företag?
- Hur gör man för att sätta sig in och förstå verksamheten? Behöver man vara idrottsintresserad?
- Finns det några skillnader i rapporteringen efter genomförd revision i en fotbollsklubb jämfört med ett företag?

## **Bilaga 2**

### **Hej!**

Hur går revisionen tillväga i en elitfotbollsklubb?

Vi är tre studenter från Högskolan Kristianstad som just nu skriver vårt examensarbete med inriktning mot revision. Syftet med vårt arbete är att beskriva hur revisionsprocessen genomförs i elitfotbollsklubbar i jämförelse med ett aktiebolag.

Vi hoppas att Ni har intresse och möjlighet att avvara Er tid för en intervju angående revisionsprocessen i elitfotbollsklubbar. Vi vänder oss till revisorer som reviderar klubbar i superettan och allsvenskan.

Samtliga svar kommer att behandlas konfidentiellt och endast i syfte för detta examensarbete. Vårt resultat kommer endast att presenteras i sådan form att revisorer och klubbar inte kan identifieras.

Examensarbetet beräknas klart i december, vid önskemål sänder vi gärna en kopia till Er. Om Ni vill veta vad intervjufrågorna kommer handla om finns en bifogad sammanfattning. Är det något Ni undrar över är Ni välkomna att kontakta oss.

Vi kommer att kontakta Er inom ett par dagar för en tid för en eventuell intervju.

### **Tack på förhand!**

Peter Erlandsson

xxxx-xxxxxx

E-post:

Jimmy Fröberg

xxxx-xxxxxx

Ronnie Gustafsson

xxxx-xxxxxx

Handledare: Pernilla Broberg

Tel: xxx-xx xx xx

E-post:

---

## **Bilaga 3**

### **Uttalande**

#### **Sponsring av revisionsklienter - uttalande av FAR SRS**

##### **Bakgrund**

Sponsring förekommer ofta inom näringslivet i syfte att marknadsföra företag samt deras produkter, tjänster och varumärken. Med sponsring avses ett avtalsförhållande mellan två jämbördiga parter grundat på ett avtal som ingåtts på affärsmässiga grunder. Benefika transaktioner (gåvor) omfattas med andra ord inte av begreppet. Båda parterna ska fristående från varandra anse sig gynnade av avtalet. Sponsring kan användas för att skapa en positiv bild av företaget och dess verksamhet samt för att bygga nätverk för personliga kontakter med befintliga och potentiella kunder. Sponsring är med andra, ett vedertaget och legitimt sätt att öka kund- och uppdragsunderlaget och därmed intäkterna.

Revisionsföretagen är en del av näringslivet och arbetar på en konkurrensutsatt marknad. En naturlig utgångspunkt blir att revisionsföretagen ska kunna använda sig av sponsring för att profilera sig, under förutsättning att det inte finns skäl, direkt knutna till revisorsrollen, som medför att revisionsföretagens opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas.

En specialvariant av sponsring kan s.k. gratisuppdrag sägas utgöra. Med ”gratisuppdrag” förstås i allmänhet sådana revisionsuppdrag där revisorn/revisionsföretaget inte tar betalt för revisionen. Skälet är vanligen att man ekonomiskt vill stödja klientens verksamhet, som ofta är av ideellt slag, samtidigt som man marknadsför revisionsföretaget i goodwillskapande syfte. Ibland kan dock det benefika inslaget i ett ”gratisuppdrag” vara så stort att företeelsen blir att betrakta som en ren gåva.

##### **Sponsring av en idrottsförening**

RN har i ett beslut från april 2005 (2005-04-28; dnr 2005-87) meddelat en revisor varning med anledning av att den byrå där revisorn var verksam hade sponsrat en revisionsklient (en allsvensk fotbollsklubb). Sponsringen omfattade i detta fall årliga bidrag från revisionsbyrån till klubben med i genomsnitt ca 70.000 kr per år och som mest med 170.000 kr för ett enskilt år och med bidragsbelopp som var beroende av föreningens idrottsliga resultat. Som motprestation fick revisionsbyrån möjlighet att använda sig av föreningens spelare vid kundaktivitet. Sponsringen bedömdes utgöra ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet enligt generalklausulen.

RN gjorde därutöver det generella uttalandet att sponsringen inger särskilda betänkligheter med avseende på förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet, eftersom sponsring bygger på en intressegemenskap samt en vilja hos sponsorn att gynna den sponsrade. Enligt RN kunde sponsring på detta sätt och i denna omfattning inte räknas som ”transaktioner av vardagliga och ordinär karaktär”. Mot den bakgrunden fann RN att det inte förelåg någon särskild omständighet och med ett undantag inte heller någon motåtgärd som balanserade

hotet. Undantaget avsåg det senaste året då revisionsföretaget inhämtade en s.k. extern second opinion, vilket RN ansåg vara en sådan motåtgärd som balanserade hotet för det året.

### **Sammanfattning av rättsläget**

Som framgår av förarbetena till revisorslagen kan transaktioner av vardagliga och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra normalt godtas från oberoendesynpunkt. Kännetecknande för en sådan transaktion torde vara bl.a. att den har formen av köp eller hyra, att den produkt eller tjänst som transaktionen avser ingår i säljarens/uthyrarens normala sortiment/verksamhet och att transaktionens omfattning framstår som rimlig med hänsyn till bl.a. omfattningen av parternas respektive verksamheter och till revisionsföretagets behov.

Som ett exempel på en godtagbar transaktion kan nämnas att ett revisionsföretag av en idrottsklubb, i vilken revisionsföretaget eller en av dess medarbetare är vald revisor, köper/hyr reklamplats på t.ex. klubbens idrottsarena och/eller matchprogram. Ett annat exempel är att revisionsföretaget köper matchbiljetter av en idrottsklubb på samma villkor som andra företag och i övrigt iakttar ovan angivna förutsättningar. Inget hindrar att en sådan vardaglig och ordinär transaktion ges skriftlig form, t.ex. köpe- eller hyreskontrakt, där så är lämpligt. Om ett revisionsföretag ingår sponsringsavtal eller samarbetsavtal med en revisionsklient, eller något annat slag av klient som företaget utför någon form av bestyrkandeuppdrag för, torde däremot det hot som uppkommer typiskt sett kräva att det antingen föreligger särskilda omständigheter som är relevanta och/eller att motåtgärder har vidtagits. Det är revisorn som har att visa detta.

Revisorslagens analysmodell innehåller olika typer av motåtgärder för olika situationer med olika styrka i hoten. I praxis, såväl i det ovan redovisade fallet med idrottsföreningen som i andra situationer av reella oberoendehot, har än så länge endast åtgärder i form av externa second opinions godtagits. Men tanken bakom analysmodellen är att det finns ett utrymme även för andra motåtgärder, bl.a. interna second opinions vid fall av oberoendehot som framstår som mindre hotande för revisorns opartiskhet och självständighet än de ovan redovisade fallen.

Om ”gratisuppdrag” saknas det vägledning i såväl förarbeten som praxis. Sedan länge gäller dock att en revisor eller ett revisionsföretag enligt god revisorsed, som det kommit till uttryck i RN:s praxis, inte får offerera revisionstjänster mot fast pris utan reservation. Ett pris måste alltid göras beroende av omständigheter utanför revisorns eller revisionsföretagets rådighet som kan uppkomma under revisionsarbetet. Priset på revisionen får inte vara sådant att det riskerar att medföra att revisorn eller revisionsföretaget inte utför granskningen enligt lag och god redovisningssed. Ett ”gratisuppdrag” innebär per definition att något revisionsarvode inte tas ut. Det kan därför ifrågasättas om den nämnda principen för arvodesdebitering – förbudet mot fast pris – alls blir aktuell vid ”gratisuppdrag”. Vad som nedan sägs om sponsring bör därför i tillämpliga delar kunna vara vägledande också vid ”gratisuppdrag”.

### Övervägande och slutsatser

Det ligger sakens natur att det i ett typiskt revisions- eller annat bestyrkandeuppdrag – grundat på uppdragsrelationen i sig och på det förhållande att revisionsverksamhet är en privat, konkurrensutsatt affärsverksamhet- finns en intressegemenskap mellan revisorn/revisionsföretaget och klienten. Det regelverk som omgärdar revisorerna och revisionsverksamheten bör inte syfta till att förhindra en sådan gemenskap i sig, utan endast motverka intressegemenskap som är av sådan art och omfattning att de blir eller framstår som otillbörliga eller är menliga för revisorns opartiskhet och självständighet.

Mot denna bakgrund lämnar FAR SRS följande uttalande till vägledning för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet revisions- eller andra bestyrkandeuppdrag där revisorn/revisionsföretaget samtidigt ”sponsrar” klientens verksamhet. Det bör framhållas att analysmodellen är en principbaserad modell vilket innebär att det kan förekomma situationer där även andra omständigheter än de nedan angivna kan behöva beaktas vid prövningen. Som en första åtgärd måste bedömas om transaktionen utgör sponsring enligt den inledande definitionen eller en ren gåva. Ibland kan en transaktion ha inslag av både sponsring och gåva. I sådana fall får bedömningen göras utifrån transaktionens syfte sett från revisorn/revisionsföretagets synpunkt. Vägledningen nedan tar endast sikte på transaktionen vars huvudsakliga karaktär utgörs av sponsring, dvs. sådana fall där revisorn/revisionsföretaget får en motprestation.

Det är tillåtet att hyra reklamplats och köpa matchbiljetter av en idrottsförening eller liknande arrangör på samma villkor som gäller för andra företag. En sådan transaktion får anses utgöra en affärshändelse av vardagliga och ordinär karaktär som är godtagbar från oberoendesynpunkt. Hyran/köpet bör genomföras under så enkla former som möjligt, antingen genom en ”vanlig” beställning från revisorn/revisionsföretaget och betalning mot faktura eller, vid behov, genom ett separat hyres- eller köpeavtal som innehåller sedvanliga villkor.

När det gäller avtal som har karaktär av sponsring eller samarbete med en revisionsklient, bör revisorn/revisionsföretaget iaktta försiktighet. Här är nämligen utgångsläget, enligt den s.k. presumptionsregeln i revisorslagen, att sponsringen/samarbetet medför att revisorn inte är, eller uppfattas som, opartisk eller självständig. För att revisorn/revisionsföretaget ska kunna ingå ett sponsrings- eller samarbetsavtal med en revisionsklient, måste revisorn/revisionsföretaget därför kunna visa att hotet mot revisorns opartiskhet och självständighet balanseras av de särskilda omständigheterna och/eller vidtagna motåtgärder i det enskilda fallet.

Sponsringsengagemang som avser t.ex. en revisionsklient av ”allmänt intresse”, en revisionsklients större publika arrangemang, stora belopp i absoluta tal och/eller i relation till revisionsarvodets storlek, bidrag som är beroende av t.ex. en idrottsförenings eller kulturell institutions prestationer eller användandet av en sådan förenings/institutions medarbetare (spelare, artister, funktionärer, etc.) vid en revisionsföretagets klientaktiviteter, kan komma att

kräva en motåtgärd i form av en extern second opinion från en annan revisor/ett annat revisionsföretag.

Analysen av hur revisorns opartiskhet och självständighet påverkas måste göras innan revisorn/revisionsföretaget fattar beslut om att sponsra en befintlig revisionsklient eller innan revisorn/revisionsföretaget tar ett nytt revisionsuppdrag för ett företag som revisorn/revisionsföretaget sponsrar sedan tidigare.

I befintliga revisions- eller andra bestyrkandeuppdrag, där revisorn/revisionsföretaget sponsrar klienten och bedömningen således gjorts att sponsringen är förenlig med 21§ revisorslagen, måste eventuella motåtgärder vidtas så snart som möjligt och senast innan revisionsberättelsen lämnas. Vidare gäller att oberoendeanalysen måste dokumenteras senast innan revisionsberättelsen lämnas.