



**Redovisningshandbok
med anvisningar**

för

Svensk Elitishockey

Innehåll

1. Inledning.....	4
2. Ikraftträdande	5
3. Redovisningsprinciper vid upprättande av finansiella rapporter.....	5
3.1 Grundläggande redovisningsprincip.....	5
3.2 Koncernredovisning.....	5
3.3 Goodwill och immateriella tillgångar	5
3.4 Periodisering.....	6
3.4.1 Intäkter	6
3.4.2 Kostnader	6
3.5 Tilläggsupplysningar (noter).....	7
3.5.1 Leasing och hyresavtal.....	7
3.5.2 Offentliga bidrag.....	7
3.5.3 Redovisning av material	8
3.5.4 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	8
3.5.5 Redovisning av lönekostnader	8
3.5.6 Särskilt för klubbar i HA som inte är större företag	8
3.6 Spelarkontrakt - sign on, sign off samt övergångsersättningar inkl. avskrivningar	9
3.6.1 Sign-on.....	9
3.6.2 Sign-off	9
3.6.3 Övergångsersättningar	10
3.6.4 Anskaffningsvärde	10
3.6.5 Avskrivningar	10
3.6.6 Uppskrivning/nedskrivning.....	10
3.6.7 Skattemässig hantering	11
3.7 Kapitalförsäkringar som pantförskrivits för fullgörande av pensionsförpliktelser	12
3.7.1 Inbetalning av kapitalförsäkring för tryggande av pensionsutfästelse	12
3.7.2 Löneskatt	12
3.7.3 Värdering.....	12
3.7.4 Redovisning av värdeförändring.....	13
3.7.4 Uttag.....	13
3.7.5 Skattemässig hantering	13
3.8 Uppskjuten skatt på temporära skillnader.....	14
3.9 Transaktioner inom koncernen	14
4. Delårsrapport	15
4.1 Formalia.....	16
5. Årsredovisning.....	16
6. Rapportering angående likviditet.....	16

7. Prognos.....	16
8. Anvisningar till revisorer.....	17
Bilaga 1	18
Bilaga 2	19

1. Inledning

I Reglemente för Licensprövning avseende SHL, SDHL, Hockeyallsvenskan (HA) och Hockeyettan (HE) anges att det ankommer på SIF, efter överenskommelse med intresseorganisationerna, att besluta om anvisningar för redovisning, bokslut, årsredovisning samt för rapporteringsrutiner och tillämpligt regelverk avseende den finansiella rapporteringen.

Det regelverk som ska tillämpas är Årsredovisningslagen samt K3 (Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1) med komplettering och förtydliganden enligt vad som redovisas i denna handbok. Samtliga klubbar i SHL ska tillämpa de regler som gäller för större företag. Klubbar i HA som inte uppfyller kriterierna för större företag ska följa de regler som enligt K3 gäller för mindre företag med vissa angivna tillägg.

Efterlevnad av anvisningarna i handboken vid beräkning av eget kapital och i övrigt i alla väsentliga delar är en förutsättning för erhållande av licens. Detta dokument äger tillämpning enbart för SHL och HA. Särskilda anvisningar utöver vad som gäller enligt K3 regelverket upprättas tills vidare inte för SDHL och HE.

Syftet med handboken är att belysa och reglera ett antal redovisningsfrågor som aktualiseras för flertalet klubbar för att i så stor utsträckning som möjligt skapa enhetliga redovisningsprinciper för klubbarna i SHL och HA i den rapportering av klubbarnas resultat och ställning som ligger till grund för licensnämndens prövning av om de ekonomiska kraven för licens för spel i SHL och HA är uppfyllda.

Klubbarna bedriver verksamhet som är av intresse för medlemmar, anställda, kommun, sponsorer och en bred idrottsintresserad allmänhet. Anvisningarna ska öka möjligheterna för intressenterna att göra rättvisande jämförelser mellan klubbarna. De kommer vid behov uppdateras med ledning av de erfarenheter som görs från klubbarnas finansiella rapportering.

Anvisningarna är ett stöd till klubbarnas styrelser och ska användas av klubbdirektörer och ekonomiansvariga vid upprättande av de finansiella rapporterna i respektive klubb samt av revisorerna vid granskning av de finansiella rapporterna.

Årsredovisningen och koncernredovisningen ska publiceras på klubbens hemsida.

2. Ikraftträdande

Anvisningarna gäller och kommer att tillämpas till fullo första gången per årsboksluten 30/4 2019 och således i samband med licensansökningarna inför säsongen 2019/2020. Klubbarna rekommenderas dock att följa anvisningarna i alla delar där så är praktiskt möjligt redan i boksluten per 30/4 2018.

Anvisningarna gäller oavsett om verksamheten bedrivs i föreningsform eller aktiebolagsform. Nedan kommer licenstagaren oavsett organisationsform att benämnas klubb/en.

3. Redovisningsprinciper vid upprättande av finansiella rapporter

3.1 Grundläggande redovisningsprincip

Oavsett storlek på klubben, hur klubben valt att organisera sin verksamhet och i vilken juridisk form verksamheten bedrivs är redovisningsregelverket som ska användas Årsredovisningslagen (SFS 1995:1534) med de regler som gäller för större företag: samt BFNAR 2012:1, (Uppdaterad 2017-06-12) Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning, K3. Reglerna för företag som inte är större företag får dock tillämpas av klubbar i HA som inte är större företag, dock med vissa särskilt angivna tillägg.

Klubbarna inom SHL och HA ska utan undantag följa dessa regelverk inkluderande nedanstående förtydliganden samt för klubbarna särskilda tillägg.

3.2 Koncernredovisning

Koncernredovisning för moderföreningen ska upprättas enligt bokföringsnämndens vägledning för årsredovisning och koncernredovisning, K3 även om klubben inte uppfyller kriterierna för att koncernredovisning enligt K3

I enlighet med K3 kap 9.3 ska företag för särskilt ändamål vilka formellt inte är dotterföretag men för vilka klubben bär de ekonomiska riskerna medtagas i koncernredovisningen. För klubbarna ska detta innebära att verksamheter, rättigheter och andra tillgångar som avyttras till extern part utan egentlig kontantlikvid, eller till part som inte har en ekonomisk ställning som krävs för att självständigt stå för de ekonomiska riskerna eller som avstår del av avkastningen på investeringen till föreningen, är att betrakta som ett dotterföretag och att resultatet av transaktioner med bolaget är att betrakta som koncerninterna vilket bland annat medför att vinster vid överlåtelse av verksamheter och tillgångar eller annan försäljning inte får redovisas i koncernens resultat eller inräknas i dennas egna kapital.

Med eget kapital i koncernen förstås summan av eget kapital tillhörande moderföreningen och eget kapital hänförligt till minoritetsägare.

3.3 Goodwill och immateriella tillgångar

Dessa anvisningar behandlar inte redovisning av förvärvat goodwill eller andra

immateriella tillgångar i förening eller bolag som uppkommit vid koncerninterna transaktioner. Poster av sådan karaktär kan inte upptas i koncernredovisningen.

Det ekonomiska värdet av den rätt som licens för spel i SHL, SDHL, HA och HE innebär med avseende på framtida intäkter får inte tas upp som tillgång. Med beaktande av RFs regler vid föreningsars överlåtelser av idrottsverksamheten till idrottsaktiebolag är en överlåtelse av licensrättigheten till extern part, med eller utan s.k. leaseback inte möjlig. Vinster som uppkommer vid eventuella sådana transaktioner eller vid avyttring av andra immateriella rättigheter såsom exempelvis varumärkesrättigheter som alltjämt användes i licensinnehavarens verksamhet får inte inräknas i resultatet eller i det egna kapitalet

3.4 Periodisering

Syftet med anvisningarna är som nämns inledningsvis dels att skapa en mer enhetlig redovisning för klubbarna. För periodisering av intäkter och kostnader finns det i vissa fall utrymme för tolkning i vilken period intäkten respektive kostnaden ska redovisas. Utgångspunkten gällande periodiseringar är god redovisningssed. Med exemplen nedan är syftet att förtydliga hur klubbarna inom SHL och HA ska redovisas ett antal återkommande transaktioner:

3.4.1 Intäkter

- Biljettintäkter (lösbiljetter, säsongskort m.m.): Intäkterna redovisas för det räkenskapsår (period) biljetterna gäller. Eftersom säljande klubb inte fullgjort någon del av sin motprestation i och med enbart försäljningen av biljetterna/säsongskortet är den mottagna ersättningen att betrakta som en skuld tills det att köparen erhåller en motprestation. Motprestationen utförs i samband med att matcherna spelas och köparen har möjlighet att ”nyttja” köpta biljetter.
- Rättighetsersättningar som erhålls centralt från SHL respektive HA redovisas som intäkt i den period som ersättningen avser. Erhålls en ersättning i förskott redovisas ersättningen som förutbetalad intäkt och erhålls ersättningen efter balansdagen men avser föregående räkenskapsår redovisas ersättningen som upplupen intäkt.
- Partner- och sponsorintäkter, redovisas på samma sätt som rättighetsersättningar.
- Medlemsavgifter, intäkterna redovisas i den periodinbetalningen till klubben sker då det inte föreligger någon återbetalningsskyldighet för klubben.
- ”NHL-ersättning”, intäkter för spelare som lämnar för spel i NHL redovisas som intäkt i samband med kontraktstidpunkten för spelarövergången.
- ”Övergångsersättning”, intäkten redovisas i samband med att kontraktet för övergången undertecknats.
- Utbildningsersättning bokförs när beslut om ersättning erhålls från HA
- Princip för när utfästa bidrag intäktsföres ska anges under redovisningsprinciper

3.4.2 Kostnader

- Ersättning till spelare, ledare och övrig personal
 - o Kontanta ersättningen till anställda i form av lön, sign-on, premiepension m.m. redovisas som kostnad i samband med att ersättningen är tillgänglig att lyfta för den anställde om inte annat avtalats (se även 3.6.1 nedan).
 - o Bonus redovisas som kostnad under den period som den intjänats
 - o Ersättning i form av direktpension redovisas i perioden när ersättningen ska erläggas till försäkringsbolaget enligt gällande avtal med den anställde.

- Träningsläger
 - o Förutbetalda kostnader såsom reservationsavgifter för hotell, betalning för flygbiljetter mm periodiseras som förutbetald kostnad om fakturorna erhållit innan räkenskapsårets utgång under förutsättning att träningslägret är kopplat till kommande säsong.

3.5 Tilläggsupplysningar (noter)

3.5.1 Leasing och hyresavtal

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning. Reglerna för redovisning enligt K3 ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet.

Leasingavtal klassificeras antingen som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal. *Hyresavtal är normalt att likställa med operationella leasingavtal.*

Grunderna för att bedöma om ett leasingavtal är finansiellt samt reglerna för redovisning av sådana framgår av BFN:s kommentarer till K3.

Förekomsten av finansiella leasingavtal hos klubbarna torde vara begränsad och avser i första hand maskiner, inventarier och annan utrustning i egen eller hyrd arena eller träningsanläggning.

Operationella leasingavtal förekommer i form av leasing av tjänstebilar, datorer, kopiatorer och annan kontorsutrustning samt hyra av matcharena och andra anläggningar. Om den årliga fasta hyran varierar över avtalsperioden ska den samlade hyran fördelas linjärt över hyresperioden. Dock får hyran fördelas enligt avtalad kostnad om de är upplagda så att de endast ökar i takt med inflationen eller i fråga om matcharenahyran är direkt relaterad till utvecklingen klubbens publikintäkter. Klubb som är lease/hyrestagare ska lämna följande upplysningar om operationella leasing- och hyresavtal

- a) summan av framtida minimileaseavgifter och hyror per balansdagen avseende icke uppsägningsbara avtal fördelade på det kommande året, år 2–5 samt efter 5 år.
- b) summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter och hyror
- c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga leasing- och hyres-avtal

Den allmänna beskrivningen kan t ex innehålla uppgift om variabla *avgifter*, *avtalets* längd, villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller förlänga avtalet, förekomst av indexklausuler, vidareuthyrning samt eventuella restriktioner enligt avtalet

3.5.2 Offentliga bidrag

Offentliga bidrag är stöd från staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Kommentar. Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas och inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner

Klubbarna erhåller offentliga bidrag bland annat till sin ungdomsverksamhet i form av aktivitetsstöd. Vidare förekommer att personal anställs med olika former av sysselsättningsstöd.

Också andra former av kommunala bidrag eller ersättningar med villkor att klubbens verksamhet ska bedrivas med viss inriktning kan förekomma. Om klubben hyr ut istider till kommunen till villkor som överstiger marknadspris och självkostnad är skillnaden att betrakta som ett kommunalt bidrag.

Klubben ska lämna upplysningar om karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i resultaträkningen och balansräkningen samt även i övrigt följa BFN:s allmänna råd för större företag (K3)

3.5.3 Redovisning av material

Princip för eventuell aktivering av ishockeymaterial och utrustning ska anges

3.5.4 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster under upplupna kostnader och förutbetalda intäkter överstigande 1 mkr i SHL och 0,5 mkr i HA ska specificeras i not.

3.5.5 Redovisning av lönekostnader

Lönekostnader, sociala avgifter samt pensionskostnader ska specificeras på fast anställda och kontraktsanställda (spelare och ledare)

3.5.6 Särskilt för klubbar i HA som inte är större företag

Med större företag avses klubbar och i tillämpliga fall koncerner som under de två senaste åren uppfyllt två av följande 3 kriterier

- omsättningen överstigit 80 mkr
- balansslutningen överstigit 40 mkr
- medeltalet anställda överstigit 50

För mindre företag gäller generellt ett antal lätttnadsregler enligt Årsredovisningslagen. Bl.a. behöver inte kassaflödesanalys upprättas och ett antal notupplysningar är endast obligatoriska för större företag. Lätttnadsreglerna gäller även för de klubbar i HA som inte är större företag, dock med vissa tillägg enligt följande:

-HA-klubbar som inte är större företag ska följa schemana för resultat- och balansräkning i tillämpliga delar utan sammanslagning.

-HA-klubbar som inte är större företag ska lämna tilläggsupplysningar som bl.a. avser nettoomsättning och personalkostnader enligt Årsredovisningslagen 5 kap §§ 25, 29.1 o 3, 30, 31, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44 och 47.

-Beträffande § 36 Fordrings- och skuldposter avseende uppskjuten skatt behöver sådana endast särredovisas i balansräkning utan tilläggsupplysning.

-Beträffande § 33 Konvertibla förlagslån behöver sådana endast särredovisas i balansräkningen utan tilläggsupplysning

Tilläggsupplysningar behöver inte lämnas avseende följande paragrafer i ABL 5 kap §§ 26, 27, 28, 29.2 o 4, 30, 32, 33, 34, 45, 46 och 48.

3.6 Spelarkontrakt - sign on, sign off samt övergångsersättningar inkl. avskrivningar

3.6.1 Sign-on

Det är vanligt förekommande att spelarna erhåller en engångsersättning i samband med att spelarkontraktet undertecknas, sign-on. Utbetalda sign-on kan i kontraktet hänföras till hela kontraktstiden eller till en definierad del av kontraktstiden (t.ex. för en säsong).

Anledningen till utbetalning av sign-on är främst av skattetekniskt skäl för att skapa skatteeffektiva lösningar för såväl klubben som spelaren i sig. Utbetalda ersättningar i form av sign-on ska i normalfallet kostnadsföras som en personalkostnad i samband med att kontraktet undertecknas.

Skatteverkets inställning i dessa ärenden (de som är kända) är att kostnaden för sign-on skattemässigt ska periodiseras över kontraktstiden/den tidsperioden sign-on avser enligt kontraktet vilket inte accepteras redovisningsmässigt. Detta medför således en temporär skillnad mellan redovisning och beskattning för de klubbar som drivs i aktiebolagsform. Se vidare under rubrik 3.8

I redovisningen, kan en periodisering över kontraktstiden vara korrekt, men endast i det fall ersättningen i form av en sign-on är kopplad till en klausul innebärande återbetalning från spelaren av utbetalda sign-on om kontraktet bryts innan kontraktstidens slut. Detta förutsätter att spelaren enligt skrivningen i kontraktet blir återbetalningsskyldig av hela eller delar av utbetalda sign-on om kontraktet bryts i förtid. Uppfyller kontraktet ovanstående klausul kring återbetalning ska beloppet redovisas som en förutbetalda kostnad som periodiseras över tiden som återbetalningsskyldighet från spelarens sida föreligger. 1)

Hantering kring möjlig återbetalning av sign-on genom att redovisa betalningen som en förutbetalda kostnad är ej möjligt att applicera på utköpsklausuler eller liknande klausuler. Utbetalningen i form av sign-on och utköpsklausuler anses utgöra två olika transaktioner som aktualiseras vid två olika tillfällen, även om utköpsklausulens storlek bestäms i förhållande till tidigare utbetalda sign-on.

3.6.2 Sign-off

Det förekommer sign-off klausuler där spelaren erhåller en ersättning för utfört arbete under kontraktstiden eller för en specifik period under kontraktet. Sign-offersättningen utbetalas oftast under nästkommande räkenskapsår av skattetekniska skäl. Om sign-offersättningen avser en specifik säsong redovisas kostnaden för det specifika räkenskapsår oavsett när utbetalningen sker. Exempelvis om en spelare erhåller en ersättning som definierat att den avser säsongen 17/18 och den utbetalas i juni 2018 ska en upplupen kostnad redovisas i årsredovisningen som avlämnas för räkenskapsåret 17/18 per 180430.

För sign-offersättning som inte är definierade för en specifik säsong redovisas som kostnad proportionerligt under kontraktstiden, för ett 3-årskontrakt redovisas således en kostnad motsvarande en 1/3 per räkenskapsår, redovisningen sker som personalkostnad och upplupen kostnad och ska inkludera eventuella sociala avgifter. Skattemässigt erhålls avdrag först vid utbetalning av sign-offersättningen. Periodisering av sign-offersättningen över kontraktstiden ska ske även i det fall spelaren också uppstår en sign-on ersättning som kostnadsförs vid utbetalningstillfället.

3.6.3 Övergångsersättningar

I förekommande fall som spelare köps från annan klubb kan frågor om hur eventuell övergångssumma ska hanteras aktualiseras.

Enligt K3 ska en förvärvad immateriell tillgång redovisas om samtliga av följande tre villkor är uppfyllda:

1. Klubben har det bestämmande inflytandet över tillgången (spelaren)
2. Innehavet av tillgången ger klubben framtida ekonomiska fördelar
3. Anskaffningsvärdet kan beräknas tillförlitligt

I det fall samtliga villkor inte är uppfyllda, måste klubben således kostnadsföra utgiften för spelarförvärvet. Varje klubb måste således analysera sina avtal i samband med förvärv av spelare, för att säkerställa den korrekta redovisningsmässiga hanteringen. För spelarförvärv torde det första kriteriet vara det mest avgörande. Om en klubb gör bedömningen att aktivering av betald övergångsersättning för spelaren kan göras, gäller texten nedan i avsnitt 3.6.4–3.6.6. En sådan tillgång utgör därmed en immateriell anläggningstillgång.

Om en klubb gör bedömningen att aktiveringen inte kan ske baserat på de tre kriterierna ovan, ska samtliga kostnader kopplade till spelarförvärvet kostnadsföras direkt i samband med tecknandet av kontraktet.

3.6.4 Anskaffningsvärde

I förekommande fall där utgifter för spelarförvärven aktiveras som immateriell tillgång ska anskaffningsvärdet motsvaras av övergångsersättningen till tidigare klubb. I aktiverat belopp skall eventuell sign on inte ingå i anskaffningsvärdet. Rörliga ersättningar till tidigare klubbar i form av tilläggsköpeskilling för utförda prestationer, m.m. ska aktiveras så snart dessa kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

3.6.5 Avskrivningar

För aktiverade spelarförvärv ska planerliga avskrivningar göras över kontraktstiden. Avskrivningen ska vara linjär över ursprunglig kontraktstid. Tilläggsköpeskilling eller annan rörlig ersättning till tidigare klubb ska skrivas av linjärt från den tidpunkten beloppet kan beräknas tillförlitligt och över kvarvarande längd av ursprungligt kontrakt.

3.6.6 Uppskrivning/nedskrivning

Enligt Årsredovisningslagen och K3, får det redovisade värdet på en anläggningstillgång skrivas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda. Detsamma gäller för immateriella anläggningstillgångar, även om dessa tillgångar har en karaktär som medför att det är ovanligt med uppskrivningar i praktiken. Tillgången ska ha ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Tillgången får skrivas upp högst till detta värde. Uppskrivningsbeloppet ska sättas av till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, öka aktiekapitalet genom fondemission. Efter en uppskrivning ska avskrivningar och nedskrivningar beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Immateriella anläggningstillgångar har en karaktär som medför att det är endast i undantagsfall de kan bli föremål för uppskrivning. Enligt kommentarerna till K3 framgår att en uppskrivning av en immateriell anläggningstillgång enbart är möjlig om tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter. Eventuella förväntade ersättningar vid överlåtelse av spelarkontrakt ska inte få inräknas i sådana undantagsfall.

Om det finns en indikation om värdenedgång, ska aktiverade spelarförvärv prövas för nedskrivning. Gör klubben bedömningen att återvinningsvärdet för en spelarrättighet är lägre än redovisat värde i balansräkningen ska en nedskrivning göras ned till återvinningsvärdet.

Om en spelare slutar spela för klubben under gällande kontraktstid ska såväl anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar elimineras från balansräkningen och eventuellt kvarvarande bokfört värde ska redovisas som en kostnad i resultaträkning på raden övriga rörelsekostnader.

3.6.7 Skattemässig hantering

(endast vid skattepliktig verksamhet)

I det fall ersättningen i form av sign-on redovisningsmässigt bokförs som en kostnad i samband med tecknandet av kontrakt/utbetalningen uppstår som nämns ovan en temporär skillnad då skatteverkets inställning i *kända fall* är att avdrag skattemässigt ges över kontraktstiden/den tidsperioden sign-on avser enligt kontraktet. Klubben har redovisat en kostnad men får ej avdrag skattemässigt, denna temporära skillnad ger upphov till en uppskjuten skattefordran på f.n. motsvarande 22% av den temporära skillnaden vilket redovisas som en minskad skattekostnad i resultaträkningen och en skattefordran i balansräkningen. Vid kommande taxeringar medges avdrag med proportionerlig del av utbetald sign-on.

Om det i kontraktet anges att en sign-on anses hänförd till enbart en säsong bör avdrag medges vid den taxering som avser det aktuella året oavsett kontraktets löptid.

Exempelvis om klubben för spelaren x betalar en sign-onersättning om 900 tkr och spelaren skriver på ett 3-årskontrakt så medges avdrag skattemässigt med 300 tkr/säsong (räkenskapsår). Redovisningsmässigt redovisas en personalkostnad med 900 tkr år 1.

Om sign-on ersättningen enligt kontraktet enbart avser säsong 1 så bör avdrag med hela beloppet ges år 1.

Sign-offersättningar som kostnadsförts men ännu inte avdragits skattemässigt enligt 3.6.2 ovan föranleder också det en temporär skillnad i skatt uppgående till 22 % av beloppet som kan redovisas som uppskjuten skattefordran och minskad skattekostnad.

Väljer klubben principen att kostnadsföra förvärvskostnaden för externa spelarförvärv ska inkomstskattepliktiga klubbar följa skattemässiga regler som överensstämmer med reglerna för inventarier, räkningsårenliga avskrivningar. Överstiger anskaffningen ett 1/2 prisbasbelopp och kontraktet är på en period längre än 3 år medges avdrag genom "värdeminskningssavdrag" vilka ska redovisas linjärt över kontraktstiden.

Är kontraktstiden kortare än 3 år eller att övergångssumman är lägre än 1/2 prisbasbelopp medges avdrag skattemässigt direkt i samband med spelarförvärvet i likhet med reglerna kring korttidsinventarier.

Vid eventuell nedskrivning av spelarrättighet ska klubben beakta reglerna kring räkningsårenliga avskrivningar, beräkningen påvisar möjligheten till skattemässigt avdrag.

3.7 Kapitalförsäkringar som pantförskrivits för fullgörande av pensionsförpliktelser

I samband med införandet av K3-regelverket har det tydliggjorts hur kapitalförsäkringar som pantförskrivits för fullgörande av pensionsförpliktelser ska redovisas. Detta avsnitt syftar till att tydliggöra hur redovisningen av direktpension via kapitalförsäkringar ska redovisas i klubbarna inom SHL och HA. K3 har i sin vägledning tydliggjort att de ser transaktionerna avseende direktpension som två olika transaktioner eftersom det är flera parter inblandade. Dels en transaktion mellan försäkringsbolaget och klubben avseende kapitalförsäkringen och en transaktion mellan klubben och den anställde avseende pensionsåtagandet. Kontentan av detta förtydligande från bokföringsnämnden är att samtliga transaktioner gällande direktpensioner ska "bruttoredo visas" vilket innebär att klubbarna ska redovisa en tillgångspost för kapitalförsäkringen och en avsättning för pensionsåtagandet.

I K3-regelverket ges möjligheten till två alternativa sätt att redovisa kapitalförsäkringar med tillhörande avsättning. Samtliga klubbar inom SHL och HA ska redovisa kapitalförsäkringar med tillhörande pensionsförpliktelser enligt kapital 12, redovisning till marknadsvärde och syftet med detta är att förenkla för klubbarna.

3.7.1 Inbetalning av kapitalförsäkring för tryggande av pensionsutfästelse

Vid inbetalning till försäkringsbolaget avseende kapitalförsäkring, redovisas en finansiell anläggningstillgång i balansräkningen. Samtidigt ingår klubben ett åtagande gentemot spelaren, som då redovisas som en personalkostnad (pensionskostnad) och avsättning i balansräkningen. Pensionskostnaden är inte skattemässigt avdragsgill utan avdragsrätten erhålls i samband med utbetalningen av pensionen till den anställde.

3.7.2 Löneskatt

Löneskatten är i normalfallet inkluderad i inbetalt beloppet enligt avtalet.

Ökar kapitalförsäkringens värde och löneskatten är inkluderad i inbetald premie behöver klubben inte reservera för den tillkommande skuld avseende löneskatt eftersom tillgångens värde har ökat med motsvarande belopp och det således inte kommer bli någon finansiell resultateffekt för klubben.

Om löneskatten inte är inkluderad i avtalet, ska en reservering av löneskatten göras med f.n. 24,26% av inbetald premie vilket redovisas som en ökning av avsättningen. Löneskatten ska årligen beräknas om utifrån eventuell värdetförändring på kapitalförsäkringen, så att skulden för löneskatten motsvaras av 24,26% av tillgångens marknadsvärde. Ökar marknadsvärdet på kapitalförsäkringen ökar således klubbens kommande skuld för löneskatt vilket klubben ska reservera för genom att redovisa en personalkostnad och ökad avsättning avseende särskild löneskatt. Motsvarande justering sker vid ett minskat marknadsvärde på kapitalförsäkringen.

3.7.3 Värdering

Utgångspunkten är att värderingen ska ske post för post för varje enskild kapitalförsäkring. Redovisningen av kapitalförsäkringarna sker ursprungligen till anskaffningsvärde, men för att förenkla ska samtliga klubbar ska redovisa pensionsåtaganden och avsättningar som täcks av kapitalförsäkringar till marknadsvärde vid upprättandet av de finansiella rapporterna vilket överensstämmer med kapitel 12 i K3.

Värdering till verkligt värde (tillämpning av kapitel 12) ²

Redovisning av finansiella instrument till verkligt värde, kapitalförsäkringarna kommer att redovisas till sitt verkliga värde (ofta benämnt som "marknadsvärde" eller liknande). Eventuella värdeförändringar av tillgången kommer då att redovisas som en finansiell post i resultaträkningen. Eftersom K3 kräver att avsättningen avseende pensionsåtaganden som säkerställs med en kapitalförsäkring ska redovisas till samma belopp som den motsvarande tillgången, ska även avsättning då omvärderas löpande. Förändringen av avsättningen kommer då att redovisas som en förändring av pensionskostnaden (personalkostnad i årsredovisningen). Se ovan under 3.3.2.

Värdeförändringarna hanteras som en icke skattepliktig intäkt och icke avdragsgill kostnad.

Förändring i marknadsvärde får även påverkan på uppskjuten skatt.

3.7.4 Redovisning av värdeförändring

Som nämns ovan är utgångspunkten att en värdeförändring ska bruttoredovisas i såväl balans- som resultaträkningen. Bedömningen är att en bruttoredovisning av värdeförändringen i resultaträkningen, ökad/minskad personalkostnad samt ökad/minskad finansiell intäkt/kostnad inte ger en rättvisande bild eftersom klubbarna i praktiken ser detta som den anställdes kapitalförsäkring.

Redovisningen i resultaträkningen av värdeförändringen ska bruttoredovisas på två olika resultatkonton, ökad/minskade pensionskostnader samt ökad/minskad finansiell intäkt men i den finansiella rapporten klassificeras dessa båda konton som personalkostnader vilket såldes medför att dessa nettoredovisas i resultaträkningen. Förändringen ska dock redovisas i not där värdeförändringen anges, denna upplysning kan med fördel anges i noten för kapitalförsäkringarna

3.7.4 Uttag

Vid värdering av kapitalförsäkringar och avsättning till *verkligt värde* minskar utbetalningen tillgångsposten och avsättningen vid tillfället för utbetalningen.

3.7.5 Skattemässig hantering

För de klubbar som drivs i form av idrottsaktiebolag leder inbetalning av premier för direktpension att det uppkommer en temporär skillnad mellan redovisningen och beskattningen eftersom kostnaden för direktpension och avsättning för särskild löneskatt är avdragsgill först vid taxeringen för året då utbetalningen till den anställda respektive betalning till Skatteverket sker, vilket kan ske långt mycket senare än när avtalet först ingicks och kapitalförsäkringen köpts.

Vid värdering av pensionsskuld till verkligt värde i redovisningen, består den temporära skillnaden av det verkliga värdet eftersom det motsvarar kommande avdragsgill kostnad. En uppskjuten skattefordran ska redovisas till f.n. 22% av uppkommen temporär skillnad.

Viktigt att beakta är dock värderingen av eventuell uppskjuten skattefordran, se vidare under rubrik 3.8.

² Vid redovisning till marknadsvärde kan det tillkomma andra frågeställningar kring redovisning och värdering av övriga finansiella instrument vilket bör beaktas.

3.8 Uppskjuten skatt på temporära skillnader

Detta avser endast klubbar som driver inkomstskattepliktig verksamhet. I Bokföringsnämndens vägledning för K3 framgår det att uppskjuten skattefordran/skuld ska redovisas på temporära skillnader. I klubbarnas redovisning aktualiseras det främst avseende eventuell skattemässiga underskottsavdrag, ”skattemässig” periodisering av sign-on och sign-off, kapitalförsäkring/direktpension och för klubbar som äger fastigheter där avskrivningarna skiljer sig bokföringsmässigt och skattemässigt.

Tidigare i dokumentet är hanteringen kring direktpensioner behandlad och vad som anses utgöra en temporär skillnad vid redovisning till verkligt värde.

Generellt gällande uppskjutna skatter är att en uppskjuten skatteskuld/skattefordran inte får nuvärdesberäknas utan redovisas till aktuellt värde i balansräkningen. En förändring i uppskjuten skattefordran/skatteskuld redovisas över resultaträkningen.

Klubbarna bör vara återhållsamma med att redovisa uppskjutna fordringar om det inte är sannolikt att klubbarna kommer kunna utnyttja den temporära skillnaden inom överskådlig framtid. ”En uppskjuten skattefordran får värderas till högst det belopp som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida skattepliktiga resultat”³

3.9 Transaktioner inom koncernen

Transaktioner ska redovisas öppet i enlighet med föreskrifterna i K3. Mellanhavanden som finns inom koncernen ska värderas utifrån samma principer som fordringar och skulder på/till externa parter, det gäller såväl värdering som klassificering.

³ Punkt 29.29 i Bokföringsnämndens vägledning årsredovisning och koncernredovisning

4. Delårsrapport

I "Licensregler för SHL, SDHL och Hockeyallsvenskan" anges att samtliga klubbar senast den 31 januari ska lämna in en delårsrapport per 31 december. Syftet med delårsrapporteringen är att licensgivaren och licensnämnden ska erhålla en löpande avstämning om hur klubbarnas ekonomiska ställning är för att kunna planera insatserna inför slutgiltig licensbedömning. Delårsrapporterna ska i huvudsak redovisas enligt K3, dock med möjlighet till ett antal avvikelser. Orsaken till att avvikelser från K3 accepteras i delårsrapporten är säsongsvariationerna i klubbarnas verksamhet. Delårsrapporten omfattar 8 månader, dock motsvarar dessa 8 månader endast ca 50% av "säsongen" varför ett antal avsteg från K3 accepteras. Syftet med nedanstående korrigeringar är för att möjliggöra en mer rättvisande bild av klubbarnas redovisade resultat per 31 december.

För följande poster får avvikelser förekomma i delårsrapporten:

- Sign-on: I delårsrapporten accepteras en periodisering av sign on till spelare/tränare. Anledningen till detta är att klubbar i sina spelarbudgetar budgeterar spelarkostnader för hela säsongen och förekomsten av sign on beror på skattetekniska skäl. Förfarandet med sign on innebär större utbetalningar initialt varför kostnaden för sign on i delårsrapporten är möjlig att periodisera, periodisering får ske och då till 4/12-delar som redovisas som en förutbetalad kostnad. Denna möjlighet gäller dock endast för kontrakt där sign on utbetalts under aktuellt räkenskapsåret.
- Partner- och sponsorintäkter mm: Intäkterna fördelas utifrån antal månader som räkenskapsåret löper, således redovisas 8/12-delar som intäkt per delårsbokslutet 31 december och resterande 4/12 delar redovisas som förutbetalad intäkt. Dock krävs sådan periodisering endast för avtal som på årsbas överstiger 500 tkr i SHL och 100 tkr i HA
- Rättighetsersättningar ska fördelas utifrån likviditetsplanen som erhållits från SHL respektive HA innebärande att ca 8/12-delar av beloppet som beräknas erhållas för räkenskapsåret redovisas som intäkt per 31/12.
- Biljettintäkter: Säsongskort ska periodiseras utifrån antalet spelade hemmamatcher i förhållande till totalt antal hemmamatcher i grundserien.
- Kapitalförsäkringar och avsättning för direktpensioner behöver ej hanteras enligt kapitel 3.3 när det gäller värdering av balansposterna, till följd av att värdebesked för kapitalförsäkringarna inte behöver inhämtas per 31 december.
- Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder avseende temporära skillnader behöver ej hanteras per delårsbokslutet.

Övriga poster i balans- och resultaträkningen redovisas enligt samma principer som årsbokslutet.

Delårsbokslutet skall omfatta separata finansiella rapporter för moderföreningen, koncernen och den juridiska person som innehar elitlicensen per 31/12.

Kommentarerna till redovisningarna kan i tillämpliga delar göras gemensamma.

4.1 Formalia

För att licensnämnden ska erhålla ett stringent underlag och en större möjlighet till jämförelse mellan klubbarna ställs det en del formaliakrav på delårsboksluten:

- Delårsbokslutet ska undertecknas av styrelseordförande och klubbdirektör i enlighet med licensreglerna samt innehålla
- Förvaltningsberättelse med en kort beskrivning av verksamheten och ekonomiskt utfall för räkenskapsårets första åtta månader
- Resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning) och balansräkning i årsredovisningsformat
- Upplysning om vilka redovisningsprinciper som rapporterna upprättas utifrån
- Försäkran att delårsbokslutet är upprättat enligt dessa anvisningar samt god redovisningssed

5. Årsredovisning

Årsredovisningen ska följa uppställningsformen enligt K3. Förtydligande finns för noten nettoomsättning samt för rörelsens kostnader enligt bilaga 1.

Redovisningen ska oavsett storlek och organisationsform innehålla följande delar:

Förvaltningsberättelse med disposition av vinst eller förlust
Resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning) och balansräkning för föreningen samt för koncernen och det dotterbolag som innehar elitlicensen.
Kassaflödesanalys enligt indirekt metod (ej krav för mindre företag i HA)
Tilläggsupplysningar/Noter enligt årsredovisningslagens krav med vissa tillägg för mindre företag i HA

I förekommande fall ska klubben även upprätta en koncernredovisning för moderföreningen även om klubben inte uppfyller kriterierna enligt K3 för kravet på koncernredovisning.

6. Rapportering angående likviditet

Licensreglerna föreskriver att särskilda uppgifter angående klubbens (vid koncern - koncernens) likviditetsmässiga handlingsberedskap. I bilaga 2 ges exempel på hur denna rapportering kan utformas. Dessa uppgifter ska endast redovisas i samband med avgivandet av årsredovisning per 30.4. Rapporten ska vara undertecknad av styrelsens ordförande och klubbdirektören.

Revisorerna ska avge ett särskilt yttrande över riktigheten av i rapporten lämnade uppgifter avseende punkt 1 och 2 i bilagan till licensreglerna.

7. Prognos

Licensreglerna föreskriver att klubben ska redovisa en resultatprognos avseende koncernen för helåret till licensnämnden senast den 28 februari. Prognosen kan intas redan i delårsrapporten per 31 dec som ska tillställas licensnämnden den 31 januari. Prognosen ska bygga på klubbens löpande uppföljning av resultatutvecklingen mot budget och undertecknas. Om god marginal finns i förhållande till det för licens

erforderliga kravet på eget kapital och verksamheten utvecklas utan stora avvikelser mot budget erfordras inga närmare kommentarer. Om så inte är fallet och delårsbokslutet innebär förlust ska de faktorer som gör att resultat och erforderligt eget kapital kan säkras till årsbokslutet den 30.4 särskilt kommenteras. Prognosen ska vara undertecknad av styrelsens ordförande och klubbdirektören

8. Anvisningar till revisorer

Revisorn ska i revisionsberättelsen intyga att redovisningsprinciper enligt denna handbok efterlevs samt att revisorn och revisionsteamet är oberoende gentemot reviderad enhet, det senare enligt separat intyg. Revisorn ska granska punkt 1 och 2 i likviditetsrapporten och avge särskild rapport över denna granskning.

Bilaga 1

Anvisning till utformning av noter angående Nettoomsättningens och Rörelsekostnadernas fördelning

Nettoomsättningens fördelning

Entrébiljetter
Reklam- och sponsorintäkter
Rättighetsersättningar
Loge och konferens
Eventverksamhet
Restaurang o kioskverksamhet
Souvenirer
Medlems och deltagaravgifter
Offentliga bidrag
Andra bidrag
Hysesintäkter
Utbildningsersättningar
Hysesersättningar
Övriga intäkter

Särskild rad för intäkter till ungdomsverksamhet är tillåten

Verksamhetens kostnaders fördelning

Hyeskostnader för arena o lokaler
Reklam- och sponsorkostnader
Varor till restauranger och kiosker
Kostnader för souvenirer
Övriga materialkostnader
Matchkostnader inklusive säkerhet
Rese- och träningskostnader
Fastighetskostnader
Övriga kostnader

Särskild rad för kostnader för ungdomsverksamhet är tillåten

Specifikationerna används i tillämpliga delar. Post som är av ringa storlek får redovisas under övriga intäkter respektive kostnader

Bilaga 2

Upplysningar angående X-klubbens likviditet; exempel på rapport
Uppgiftskrav enligt punkt 1 - 4 i licensreglernas bilaga om likviditet
Exempel på hur rapporttext kan tänkas se ut

- Punkt 1 X-klubben har inge skulder den 30 april som inte betalats inom utsatt förfallotid.
alt
X-klubben har skulder som inte betalats på utsatt tid då tvist föreligger. Dessa uppgår till sammanlagt x kr och av detta belopp har y kr upptagits som skuld i bokslutet.
alt
X-klubben har otvistiga skulder i form av pensionspremier för spelare på x kr samt leverantörsskulder på y kr som inte kunnat betalas i tid.
- Punkt 2 Samtliga skatter och avgifter till myndigheter samt löner och andra ersättningar till anställda och spelare har betalats i tid enligt lag och avtal.
alt
Samtliga skatter och avgifter till myndigheter samt löner och andra ersättningar till anställda och spelare har betalats i tid enligt lag och avtal med undantag för 3 tillfällen då administrativa misstag skett. Rättelse har skett skyndsamt då misstagen uppdagats.
- Punkt 3 Klubben hade per 30 april likvida medel uppgående till xx mkr. Det budgeterade kassaflödet för perioden maj - augusti innebär en maximal belastning på likviditeten om yy mkr. Av budgeterade företags- och sponsorintäkter på zz mkr under perioden täcks xx mkr av redan ingångna avtal.
- Punkt 4 Vid en eventuell förlust eller oförutsedd likviditetsbelastning på 5mkr (i SHL) /2 mkr (i HA)
har klubben tillräckligt med likvida medel för att möta detta.
alt
ryms detta inom det budgeterade positiva kassaflödet för klubben.
alt
kan klubben ianspråkta outnyttjad checkkredit på x mkr.
alt
har klubben följande skriftliga och oåterkalleliga löften om lån eller kapitaltillskott i likvid form.
alt
kan klubben frigöra likvida medel genom försäljning av följande tillgångar vilket kan ske inom x månader.

X-klubben
A Ason
Ordförande

B Bson
Klubbdirektör

