

Till statsrådet Leif Pagrotsky

Genom beslut den 12 september 2002 bemyndigade regeringen det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden av konkurrensrättslig art att tillkalla en särskild utredare för att analysera vissa frågor som berör införlivandet av kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstaterna och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska förhållanden (dir. 2002:117). Samma statsråd bemyndigades att besluta om sakkunniga, experter och annat biträde åt utredaren.

Med stöd av bemyndigandet förordnades genom beslut den 30 september 2002 generaldirektören Hans Jacobson som särskild utredare.

Att som experter biträda utredaren förordnades den 29 januari 2003 kanslichefen Ingemar Delveborn, departementssekreteraren Edda Eiriksdottir, konkurrensrådet Anita Sundberg, ämnes-sakkunnige Jan Stockhaus och professorn Lars Pehrson.

Till sekreterare förordnades den 30 september juris kandidaten och civilekonomen Bengt Söderquist.

Utredningen har antagit namnet Transparensutredningen.

Härmed överlämnas betänkandet *Införlivande av transparensdirektivet* (SOU 2003:48).

Stockholm den 30 april 2003.

Hans Jacobson

Bengt Söderquist

Innehåll

Förkortningar	9
Sammanfattning	11
Summary	13
Författningsförslag	15
1 Förslag till transparenslag.....	15
2 Förslag till lag om ändring i konkurrenslagen (1993:20)	21
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning	23
4 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	24
1 Utredningsuppdraget	25
2 Bakgrund	27
2.1 Transparensdirektivet och konkurrensrätten.....	27
2.1.1 Inledning	27
2.1.2 Öppen redovisning av offentliga finansiella förbindelser	28
2.1.3 Särskild information om offentliga tillverkningsföretag.....	29
2.1.4 Separat redovisning av konkurrenskyddad och annan affärsverksamhet	30

2.2	Redovisnings- och revisionsregler.....	32
2.2.1	Inledning.....	32
2.2.2	Statliga myndigheters redovisning.....	33
2.2.3	Redovisning i kommuner och landsting.....	37
2.2.4	Offentliga och privata företags redovisning.....	41
2.2.5	Revision	45
2.3	Gällande regler om separat redovisning.....	47
2.3.1	Inledning.....	47
2.3.2	Separat redovisning av digitala TV-tjänster.....	48
2.3.3	Separat redovisning av elnätsverksamhet.....	49
2.3.4	Separat redovisning av naturgasverksamhet.....	52
3	Vilka företag kan träffas av direktivet	55
4	Ny lagstiftning med anledning av transparensdirektivet.....	57
4.1	Principiella utgångspunkter	57
4.2	Separat redovisning av konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet.....	59
4.2.1	Vilka företag skall ha en separat redovisning	59
4.2.2	Undantag från kravet på en separat redovisning.....	71
4.2.3	Den separata redovisningens utformning och innehåll.....	77
4.2.4	Underlaget för den separata redovisningen.....	80
4.3	Öppen redovisning av offentliga finansiella förbindelser	81
4.3.1	Vilka skall ha en öppen redovisning.....	81
4.3.2	Undantag från krav på öppen redovisning	86
4.3.3	Den öppna redovisningens utformning och innehåll.....	88
4.4	Årlig rapportering om offentliga tillverkningsföretag.....	90
4.5	Bevarande av information	92
4.6	Kontroll och sanktioner.....	93
4.6.1	Revision	93
4.6.2	Tillsyn och sanktioner	96
4.6.3	Kommissionen möjligheter att direkt inhämta information.....	100

4.7	Övriga frågor.....	101
4.7.1	Vilken myndighet skall fullgöra de nya myndighetsuppgifterna?.....	101
4.7.2	Var bör de nya bestämmelserna tas in?	104
4.7.3	Förordnande om separat redovisning i enskilda fall	107
4.7.4	Ikraftträdande	108
5	Förslagets konsekvenser	109
6	Författningskommentar	113
6.1	Förslaget till transparenslag	113
6.2	Förslaget till lag om ändring i konkurrenslagen (1993:20)	124
6.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning	125
6.4	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	126
Bilagor:		
1	Kommittédirektiv (Dir. 2002:117)	129
2	Kommissionens Direktiv 80/723/EEG	133
3	Utdrag från Nace (Rev 1).....	169
4	Undersökning: Vilka företag omfattas av transparensdirektivet?.....	187

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
ESV	Ekonomistyrningsverket
KL	Konkurrenslagen (1993:20)

Sammanfattning

I betänkandet föreslås en lag som införlivar EG-kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstaterna och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska förhållanden, senast ändrat genom direktiv 2000/52/EG; det s.k. transparensdirektivet. Direktivet ställer krav på två särskilda redovisningar som skall underlätta kommissionens tillämpning av EG:s konkurrensregler.

Lagförslaget i den första delen innebär ett tydliggörande av föreskrifter i direktivet som skall säkerställa kommissionens insyn i de finansiella förbindelserna mellan, å ena sidan, offentliga myndigheter (stat, kommun och andra territoriella myndigheter) och, å andra sidan, offentlig företagsverksamhet. Det gäller oavsett om verksamheten bedrivs inom myndigheten eller i ett bolag där myndigheten har ett dominerande inflytande. Bestämmelserna innebär att det tydligt skall redovisas bl.a. vilka offentliga medel som myndigheten har tillfört företagsverksamheten och hur medlen har använts (öppen redovisning). Det gäller särskilt kapitaltillskott och annat som kan vara offentligt stöd.

Förslaget i den andra delen innebär att företag som bedriver, å ena sidan, ekonomisk verksamhet med ett legalt monopol eller liknande särställning och, å andra sidan, annan affärsverksamhet skall särredovisa intäkter och kostnader för de båda områdena (separat redovisning). Dessa bestämmelser kan omfatta både offentliga och privata företag. I fråga om offentlig företagsverksamhet gäller reglerna oavsett om verksamheten bedrivs inom myndigheten eller i ett bolag.

Från de nya bestämmelserna undantas, i enlighet med direktivet, företag vilkas nettoomsättning understiger 40 miljoner euro och företag som inte påverkar handeln med andra EES-länder i nämnvärd omfattning. Bestämmelserna om den separata redovisningen skall inte heller gälla för verksamheter som omfattas av

andra EG-relaterade bestämmelser om separat redovisning [t.ex. reglerna i ellagen (1997:857) om separat redovisning av elnätverksamhet].

I huvudsak samma regler om bevarande skall gälla för informationen från den öppna och separata redovisningen som för annan räkenskapsinformation. Informationen skall på begäran ges in till Konkurrensverket och överlämnas till EG-kommissionen.

För att kontrollera att redovisningskraven uppfylls föreslås att revisor eller annan oberoende sakkunnig skall granska redovisningarna. Konkurrensverket föreslås få en tillsynsroll. Verket skall även vidarebefordra den information från redovisningarna som EG-kommissionen begär.

De nya redovisnings- och rapporteringskraven skall kunna genomdrivas genom vitesföreläggande. Bevarandet av information från redovisningarna föreslås bli straffrättsligt sanktionerat i samma omfattning som gäller för räkenskapsinformation enligt ordinarie redovisningsförfattningar.

Det föreslås vidare att äldre föreskrifter i direktivet om årlig ekonomisk rapportering till kommissionen som avser större offentliga företag inom tillverkningsindustrin lagfästs. Här har direktivet hittills fullgjorts genom rapportering av regeringen efter insamling av information i enskilda fall. Uppgiften föreslås nu bli lagd på Konkurrensverket.

Summary

The report contains a proposal for a law governing the incorporation of Commission Directive 80/723/EEC of June 25, 1980 on the transparency of financial relations between Member States and public undertakings as well as on financial transparency within certain undertakings, amended most recently through Directive 2000/52/EC, the so-called Transparency Directive.

One of the implications of the proposal is that undertakings that carry on reserved operations, i.e. protected against competition, alongside other commercial operations, are required to produce separate accounts for these two areas. Also included in the law are the directive's older provisions that financial relations between public authorities and public undertakings should be shown clearly in so-called open accounts. The law also contains instructions regarding information to be sent to the Commission each year regarding public manufacturing undertakings.

According to the proposal, both the open accounts and the separate accounts should be reviewed by the undertakings auditor or another expert. The Swedish Competition Authority shall monitor the undertaking's compliance with the new rules. The Competition Authority shall have the authority to require additional details concerning the open accounts and the separate accounts, as well as such additional financial information about undertakings, which the European Commission could require when applying competition rules.

It is proposed that the new law takes legal effect on, and is applied from, July 1, 2004.

Författningsförslag

1 Förslag till transparenslag

Härigenom föreskrivs¹ följande.

Lagens innehåll

1 §

I denna lag finns bestämmelser som syftar till att ge konkurrensmyndigheter insyn i de finansiella förbindelserna mellan offentliga myndigheter och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet.

Definitioner

2 §

I denna lag betyder:

1. *Offentliga myndigheter* – statliga myndigheter, kommuner, landsting och andra territoriella myndigheter.

2. *Offentligt företag* – ett företag som offentliga myndigheter direkt eller indirekt har ett dominerande inflytande över på grund av ägarskap, finansiell medverkan eller de regler som gäller för företaget. Om inte annat följer av omständigheterna skall ett dominerande inflytande anses finnas om offentliga myndigheter direkt eller indirekt innehar mer än hälften av rösterna eller kapitalet i företaget eller har rätt att utse mer än hälften av person-

¹ Jfr kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstater och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet (EGT L 195, 29.7.1980 s. 35, Celex 31980L0728), senast ändrat genom kommissionens direktiv 2000/52/EG av den 26 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s 75, Celex 300L0052).

erna i företagets administrativa eller verkställande ledning eller i dess styrelse.

3. *Offentligt företag inom tillverkningsindustrin* – ett offentligt företag med en nettoomsättning som till minst hälften hänför sig till verksamhet som anges i Avdelning D: Tillverkning, i bilagan till Rådets förordning (EEG) nr 3037/90 av den 9 oktober 1990 om statistisk näringsgrensindelning i Europeiska gemenskapen (Nace, rev. 1).

4. *Exklusiva rättigheter* – rättigheter som en medlemsstat eller en offentlig myndighet genom lag eller annan författning eller något administrativt instrument beviljar ett företag och som ger företaget ensamrätt att bedriva viss verksamhet inom ett geografiskt område.

5. *Särskilda rättigheter* – rättigheter som en medlemsstat eller en offentlig myndighet genom lag eller annan författning eller något administrativt instrument beviljar ett begränsat antal företag och som inom ett geografiskt område

a) begränsar antalet företag som har rätt att bedriva viss verksamhet till två eller flera,

b) beviljar flera konkurrerande företag tillstånd att bedriva viss verksamhet, eller

c) ger ett eller flera företag författningsmässiga fördelar som i betydande mån påverkar andra företags möjligheter att bedriva samma verksamhet på i allt väsentligt likvärdiga villkor.

Som särskilda rättigheter enligt första stycket 5 anses inte sådana rättigheter som beviljats enligt objektiva, proportionerliga och icke-diskriminerande kriterier.

Öppen redovisning av finansiella förbindelser

3 §

Ett offentligt företag skall redovisa sina finansiella förbindelser med offentliga myndigheter så att det tydligt framgår vilka offentliga medel som företaget fått direkt eller indirekt, via andra offentliga företag eller finansiella institut, och hur medlen har använts (öppen redovisning). En offentlig myndighet skall på samma sätt redovisa vilka offentliga medel som myndigheten gett direkt till offentliga företag och hur medlen skall användas.

Av den öppna redovisningen skall särskilt framgå finansiella förbindelser som avser kapitaltillskott, förlustbidrag, amorteringsfria eller på annat sätt förmånliga lån, gynnande genom avstående

från vinst, fordran eller normal avkastning på offentliga medel samt ersättningar för ekonomiska ålägganden från myndigheter.

Redovisningsskyldigheten för företag och myndigheter enligt första stycket omfattar inte myndigheters förbindelser med

1. företag som bedriver verksamhet som inte i nämnvärd omfattning kan påverka handeln med andra EES-länder,
2. företag som är kreditinstitut såvitt avser insättningar på normala affärsmässiga villkor, eller
3. företag med en nettoomsättning som för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har understigit 40 miljoner euro eller, om företaget är ett kreditinstitut, en balansomslutning som vid vart och ett av de två senaste räkenskapsårens utgång har understigit 800 miljoner euro.

Separat redovisning av olika verksamheter

4 §

En särskild ekonomisk redovisning (separat redovisning) skall för varje räkenskapsår upprättas för ett företag som har

1. beviljats exklusiva eller särskilda rättigheter, eller
 2. anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse enligt artikel 86.2 i EG-fördraget och som fått offentligt stöd i någon form för detta,
- allt under förutsättning att företaget även bedriver annan ekonomisk verksamhet.

Redovisningsskyldigheten enligt första stycket gäller inte för

- a) företag som bedriver verksamhet som inte i nämnvärd omfattning kan påverka handeln med andra EES-länder,
- b) företag med en nettoomsättning som för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har understigit 40 miljoner euro eller, om företaget är ett kreditinstitut, en balansomslutning som vid vart och ett av de två senaste räkenskapsårens utgång har understigit 800 miljoner euro,
- c) företag enligt första stycket 2 som fått det offentliga stödet för en skälig tidsperiod genom ett öppet, genomblickbart och icke-diskriminerande förfarande, eller
- d) verksamheter som omfattas av särskilda bestämmelser om separat redovisning av motsvarande slag med EG-rättslig grund.

5 §

I den separata redovisningen skall

1. organisationen och finansieringen av olika verksamheter beskrivas,

2. intäkter och kostnader i företagets verksamheter enligt 4 § första stycket 1 och 2 redovisas skilt från intäkter och kostnader i annan verksamhet, vilket skall göras på ett korrekt och konsekvent sätt enligt sakligt motiverade principer, och

3. principerna och metoderna för beräkningen och fördelningen av intäkter och kostnader för olika verksamheter anges på ett tydligt och fullständig sätt.

Händelser av ekonomisk art skall löpande redovisas uppdelat på de olika verksamheter som skall redovisas åtskilda enligt första stycket 2.

Revision

6 §

Företagets revisor eller en annan oberoende sakkunnig person skall för varje räkenskapsår granska om en öppen redovisning och en separat redovisning för ett företag har fullgjorts i enlighet med bestämmelserna i denna lag och i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

Revisorn eller den sakkunnige skall utfärda ett särskilt intyg över granskningen. Intyget skall lämnas till stämman och styrelsen eller motsvarande lednings- och förvaltningsorgan på samma sätt och inom samma tid som föreskrivs för revisionsberättelsen enligt tillämplig revisionsförfattning för företaget.

Årlig rapportering för vissa offentliga tillverkningsföretag och holdingföretag

7 §

Ett offentligt företag inom tillverkningsindustrin skall för varje räkenskapsår som nettoomsättningen överstiger 250 miljoner euro ge in bestyrkta kopior av följande handlingar till regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer:

1. årsredovisningen,
2. varje koncernredovisning eller motsvarande sammanställd redovisning som företaget omfattas av,
3. revisionsberättelser som avser redovisningar enligt 1 och 2,
4. kallelse till och protokoll från stämma eller motsvarande sammanträde där redovisningar enligt 1 och 2 har behandlats, och
5. om det inte framgår av årsredovisningen, en särskild handling med upplysningar om
 - a) mottagna kapitaltillskott och alla väsentliga villkor för tillskotten,
 - b) lån och andra krediter som beviljats av offentliga myndigheter samt alla väsentliga villkor för krediterna,
 - c) garantier och andra säkerheter som ställts av offentliga myndigheter samt alla väsentliga villkor för säkerheterna,
 - d) utdelning och annan disposition av vinstmedel, samt
 - e) mottagna bidrag, befrielse från skulder och alla andra former av offentligt stöd.

Handlingarna skall ges in inom den tid som gäller för redovisningarna enligt tillämplig redovisningsförfattning för företaget.

Vad som föreskrivs i första och andra styckena gäller även ett holdingföretag som har ett eller flera offentliga företag inom tillverkningsindustrin som dotterföretag, om sådana dotterföretags sammanlagda nettoomsättning överstiger 250 miljoner euro.

Normgivningsbemyndiganden

8 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om

1. den öppna redovisningens och den separata redovisningens utformning och innehåll i olika företag samt om att information från sådana redovisningar skall ges in till en eller flera myndigheter, och
2. revisionen av den öppna redovisningen och den separata redovisningen enligt 6 § samt om att revisionsintyget skall ges in till en eller flera myndigheter.

Tillsyn m.m.

9 §

Tillsynen över företags efterlevnad av denna lag och av föreskrifter som har meddelats med stöd av lagen utövas av Konkurrensverket.

Verket skall till Europeiska gemenskapernas kommission

1. senast den 31 mars varje år överlämna en förteckning över vilka offentliga företag inom tillverkningsindustrin och holdingföretag som omfattas av rapporteringsskyldigheten i 7 §,

2. årligen överlämna handlingar och annan ekonomisk information för sådana företag som avses i 7 §, och

3. om kommissionen begär det, överlämna sådan information från en öppen redovisning eller separat redovisning som är av betydelse för granskningen av företag enligt europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler samt annan information som behövs för att utvärdera denna information.

Bestämmelser om föreläggande, vite, överklaganden och rättegångsbestämmelser finns i 45, 46, 54–56 a, 57, 59, 60, 64 och 65 §§ konkurrenslagen (1993:20).

10 §

Bestämmelser om bevarande av information från en öppen redovisning eller en separat redovisning för verksamheter som bedrivs inom en kommun eller ett landsting finns i 1 kap. 6 § och 2 kap. 14 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Motsvarande bestämmelser för verksamheter som bedrivs av en fysisk eller juridisk person som omfattas av bokföringslagen (1999:1078) finns i 1 kap. 2 a § och 7 kap. 2 a § samma lag.

1. Denna lag träder ikraft den 1 juli 2004.

2. Bestämmelserna i 3–6 §§ tillämpas första gången av företag och offentliga myndigheter för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2004.

2 Förslag till lag om ändring i konkurrenslagen (1993:20)

Härigenom föreskrivs² att 45 och 56 §§ konkurrenslagen (1993:20) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 §

Om det behövs för att Konkurrensverket skall kunna fullgöra sina uppgifter enligt denna lag, får verket ålägga

1. ett företag eller någon annan att tillhandahålla uppgifter, handlingar eller annat,
2. den som förväntas kunna lämna upplysningar i saken att inställa sig för förhör på tid och plats som verket bestämmer,
3. en kommun eller ett lands-
ting som driver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur att redovisa kostnader och intäkter i verksamheten.

Om det behövs för att Konkurrensverket skall kunna fullgöra sina uppgifter enligt denna lag *eller 9 § transparenslagen (2004:000)*, får verket ålägga

3. en kommun eller ett lands-
ting som driver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur att redovisa kostnader och intäkter i verksamheten, *och*

4. ett företag att efterleva vad som föreskrivs i 3–7 §§ transparenslagen eller i föreskrifter som har meddelats med stöd av den lagen.

² Jfr kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstater och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet (EGT L 195, 29.7.1980 s. 35, Celex 31980L0728), senast ändrat genom kommissionens direktiv 2000/52/EG av den 26 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s 75, Celex 300L0052).

56 §

Den som är uppgiftsskyldig enligt denna lag får inte betungas onödigt.

Den som är uppgiftsskyldig enligt denna lag *eller transparens-lagen (2004:000)* får inte betungas onödigt.

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2004.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Härigenom föreskrivs³ att det i lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall införas två nya paragrafer, 1 kap. 6 § och 2 kap. 14 §, av följande lydelse.

1 kap.

6 §

Information i en öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ transparenslagen (2004:000) samt uppgifter av betydelse för dessa redovisningar skall anses som räkenskapsinformation enligt denna lag även om det inte följer av 5 § första stycket 4.

2 kap.

14 §

Trots 11 § behöver räkenskapsinformation som skall anses som sådan information bara på grund av 1 kap. 6 § endast bevaras fram till och med det femte året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2004 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2004.

³ Jfr kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstater och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet (EGT L 195, 29.7.1980 s. 35, Celex 31980L0728), senast ändrat genom kommissionens direktiv 2000/52/EG av den 26 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s 75, Celex 300L0052).

4 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs⁴ att det i bokföringslagen (1999:1078) skall införas två nya paragrafer, 1 kap. 2 a § och 7 kap. 2 a §, av följande lydelse.

1 kap.

2 a §

Information i en öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ transparenslagen (2004:000) samt uppgifter av betydelse för dessa redovisningar skall anses som räkenskapsinformation enligt denna lag även om det inte följer av 2 § första stycket 9.

7 kap.

2 a §

Trots 2 § behöver räkenskapsinformation som skall anses som sådan information bara på grund av 1 kap. 2 a § endast bevaras fram till och med det femte året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2004 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2004.

⁴ Jfr kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstater och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet (EGT L 195, 29.7.1980 s. 35, Celex 31980L0728), senast ändrat genom kommissionens direktiv 2000/52/EG av den 26 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s. 75, Celex 300L0052).

1 Utredningsuppdraget

Utredningsuppdraget innebär att göra en samlad analys av i vilken utsträckning gällande rätt tillgodoser kraven i det s.k. transparensdirektivet (80/723/EEG). Vid behov av kompletteringar eller bättre överblick skall ny lagstiftning föreslås. I uppdraget ingår också att överväga behovet av tillsyn och sanktioner.

Utredningsuppdraget innefattar också att göra en kartläggning av vilka företag som omfattas av direktivets nya krav på separat redovisning. Undersökningen har, efter utredningens initiativ, gjorts självständigt av utredningen (N1997:08) om ett råd för konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor (Konkurrensrådet). Det har bedömts lämpligt att samtidigt behandla vilka företag som omfattas av direktivets äldre krav på öppen redovisning av finansiella förbindelser och den årliga rapporteringen om offentliga tillverkningsföretag. Kartläggningen har gjorts utifrån officiella ekonomiska uppgifter och fakta som inte alltid ger all den information som behövs för att avgöra om t.ex. vissa myndigheter eller kommuners verksamheter omfattas. Undersökningen har dessutom fått utföras under förutsättningen att flera centrala begrepp av betydelse för tillämpningen är oklara och måste lösas i den praktiska tillämpningen med hänsyn till utvecklingen inom EG:s konkurrensrätt. Kartläggningen bör därför ses som en exempelsamling på vilka företag som kan komma att omfattas av bestämmelserna. Utredningen gör alltså inte några ställningstaganden i enskilda fall.

Transparensdirektivets nya krav på separat redovisning skulle ha varit införd genom författningar som trätt i kraft den 31 juli 2000 och börjat att tillämpas från den 1 januari 2001. Utredningsarbetet har därför fått bedrivas skyndsamt. Utredningen har av detta skäl väsentligen begränsat författningsförslagen till den minimireglering som bedöms nödvändig för att säkert införliva transparensdirektivets regler i svensk rätt och att tillgodose direktivets

egentliga syfte, nämligen att EG-kommissionen skall få den insyn i olika företags ekonomiska förhållanden som kan behövas för tillämpningen av EG:s konkurrensregler.

Under utredningsarbetet har 4 sammanträden hållits med experterna. Överläggningar har hållits med företrädare för Konkurrensverket, ESV, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Statskontoret och Svenska kommunförbundet. Dessutom har diskussioner om direktivets tillämpning förts med tjänstemän vid EG-kommissionen.

2 Bakgrund

2.1 Transparensdirektivet och konkurrensrätten

2.1.1 Inledning

Transparensdirektivet övergripande syfte är att EG-kommissionen skall kunna få tillgång till ekonomisk information som behövs för att kontrollera att företag inte får statliga stöd eller andra fördelar av en medlemsstat som strider mot EG:s konkurrensregler för företag och stater. Transparensdirektivet i en inofficiell konsoliderad version och de officiella ändringsversionerna finns intagna i *bilaga 2*.

I artikel 86.1 EG-fördraget föreskrivs att företag som av en medlemsstat har erhållit ett legalt monopol eller andra särskilda rättigheter att bedriva en viss sorts verksamhet, vare sig företaget är offentligt eller privat, ändå måste följa konkurrensreglerna. Huvudregeln är alltså att EG-fördragets konkurrensregler, t.ex. artikel 82 om förbudet mot missbruk av dominerande ställning, gäller fullt ut för samtliga företag. Det finns emellertid i artikel 86.2 ett undantag till denna huvudregel, vilket omfattar företag som bedriver en verksamhet i det allmännas intresse och där företaget ofta har vissa åtaganden, t.ex. att tillhandahålla tjänsten till alla medborgare till ett enhetligt och lågt pris. För att kunna uppfylla sitt åtagande erhåller företaget ofta ett legalt monopol, dvs. en ensamrätt, på att tillhandahålla servicen.

Samtliga medlemsländer är involverade i näringslivsaktiviteter genom offentligt ägda eller på annat sätt offentligt kontrollerade företag. Genom sitt engagemang i näringslivet kommer medlemsstaterna att direkt eller indirekt konkurrera med privata företag. EG-fördraget hindrar inte att staten äger och driver företag. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 3.1 g i fördraget ett övergripande ansvar att verka för en fungerande konkurrens, som är en grundläggande princip på den gemensamma marknaden. Artikel 86

syftar därför till att balansera gemenskapens och medlemsstaternas intressen. Föreskriften specificerar medlemsstaternas skyldigheter i fråga om offentliga företag för att hindra att medlemsstaterna gör dessa till redskap för en mer nationellt inriktad ekonomisk politik, där förverkligandet av den gemensamma marknaden kommer i skymundan.

Med statlig intervention avses bland annat att medlemsstaterna väljer att reglera marknadsförhållanden på ett sätt som gör att de allmänna konkurrensreglerna inte längre råder på den aktuella marknaden. Det engelska uttrycket "state intervention" används även för statsstöd. Medlemsstaterna intervenerar på marknader dels genom utfärdandet av generella regler om t.ex. prissättning och produktionskvoter, dels genom skapandet av legala monopol eller beviljande av särskilda rättigheter. När ett legalt monopol inrättas leder detta per definition till att monopolföretaget får en dominerande ställning på sin marknad. Enligt EG-domstolen står medlemsstaterna inte fria att efter eget skön skapa eller bibehålla legala monopol.

Enligt artikel 86.3 har kommissionen rätt att utfärda direktiv och beslut till medlemsstaterna i frågor som rör offentliga företag. I samband med arbetet med förverkligandet av den inre marknaden har kommissionen sedan mitten av 1980-talet ägnat offentliga företag och legala monopol en allt större uppmärksamhet. Artikel 86 är ett viktigt redskap i detta arbete. Inom sekundärrätten som har artikel 86.3 som rättslig grund märks särskilt transparensdirektivet. Avreglering av tidigare reglerade områden är en utvecklingstendens inom hela EG (Edwardsson, E., Kommentarer till EG-rätten, 1996, 19:3).

2.1.2 Öppen redovisning av offentliga finansiella förbindelser

EG-fördraget ålägger kommissionen att se till att medlemsstaterna inte ger sådant stöd till offentliga eller privata företag som strider mot den gemensamma marknaden. De finansiella förbindelserna mellan myndigheter och offentliga företag kan dock vara komplicerade och svåra att granska. Transparensdirektivet kräver sedan tidigare att finansiella förbindelser mellan offentliga myndigheter och offentliga företag redovisas öppet så att det klart framgår vilka allmänna medel som offentliga myndigheter direkt – eller indirekt, via andra offentliga företag eller finansiella institutioner – tillfört

offentliga företag samt på vilket sätt dessa allmänna medel har använts (artikel 1.1). Det gäller i synnerhet ekonomiska transaktioner i form av täckande av driftunderskott, tillskott av kapital och vissa andra slag av värdeöverföringar (artikel 3). Med *offentliga myndigheter* avses stat, regionala myndigheter, lokala myndigheter och alla övriga territoriella myndigheter (artikel 2.1 a). För svensk del berörs alltså staten, kommuner och landsting. Med *offentliga företag* avses varje företag över vilket de offentliga myndigheterna direkt eller indirekt kan utöva ett dominerande inflytande till följd av ägarskap, finansiell medverkan eller gällande regler (artikel 2.1 b).

Direktivets föreskrifter om en öppen redovisning av finansiella förbindelser behöver inte tillämpas i vissa fall på grund av verksamhetens art eller dess storlek. Undantagen avser främst offentliga företag vilkas tjänster inte kan påverka handeln mellan medlemsstaterna i nämnvärd omfattning samt offentliga företag med en nettoomsättning som understiger 40 miljoner euro (ca 360 miljoner kronor). För offentliga kreditinstitut är motsvarande storleksgräns en balansslutning på 800 miljoner euro (ca 7 200 miljoner kronor).

Direktivet föreskrifter om öppen redovisning har i allt väsentligt haft samma innehåll sedan i början av 1980-talet. Genom en ändring år 1985 kom direktivet att omfatta tidigare undantagna offentliga företag inom vatten- och energiförsörjningen, post- och telekommunikationer samt transporter. Direktivet kom även att omfatta offentliga kreditinstitut för annat än offentliga insättningar på normala affärsmässiga villkor (85/413/EEG).

2.1.3 Särskild information om offentliga tillverkningsföretag

Överföringar av finansiella medel mellan det offentliga och offentliga företag kan ske genom en mängd olika slags finansiella transaktioner och inte bara i form av kapitaltillskott eller liknande. Eftersom det särskilt inom tillverkningsindustrin hade konstaterats att betydande statligt stöd getts utan att anmälas så kompletterades direktivet år 1993 (93/84/EEG) med ett särskilt rapporteringssystem för offentliga tillverkningsföretag (artikel 5a). För att begränsa den administrativa belastningen på medlemsstaterna utformades rapporteringssystemet så att både offentligt tillgängliga uppgifter och uppgifter som är tillgängliga via majoritetsägare skulle kunna utnyttjas.

Föreskrifterna innebär att det för vissa offentligt företag eller företagsgrupper årligen skall till kommission lämnas viss ekonomisk information. Det förutsätter att nettoomsättning senaste räkenskapsåret som överstiger 250 miljoner euro (f.n. ca 2,2 miljarder svenska kronor) och att företaget är verksamt inom tillverkningsindustrin enligt en definition som tillämpas i statistiksammanhang. Den information som skall lämnas är i första hand årsredovisningen. Om det inte framgår av årsredovisningen skall särskild information lämnas om kapitaltillskott och andra värdeöverföringar (se artikel 5a.2).

För företagsgrupper kan en koncernredovisning godtas under vissa förutsättningar (se artikel 5a.3).

2.1.4 Separat redovisning av konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet

Bakgrunden till den senaste ändringen av transparensdirektivet är att olika ekonomiska sektorer som tidigare kännetecknats av nationella, regionala eller lokala monopol öppnats eller håller på att öppnas för konkurrens. I ingressen till direktivet framhålls vikten av att EG:s konkurrensregler tillämpas rättvist och effektivt, särskilt när det gäller att se till att det inte förekommer något missbruk av en dominerande ställning enligt artikel 82 i fördraget och att det inte ges statligt stöd enligt artikel 87 i fördraget som är oförenligt med den gemensamma marknaden. Det anges vidare att medlemsstaterna ofta beviljar särskilda eller exklusiva rättigheter till företag inom dessa sektorer eller betalar ut bidrag eller någon annan form av ersättning till företag som har anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Dessa företag konkurrerar ofta även med andra företag.

Enligt artikel 86.2 och 86.3 i fördraget är det i princip medlemsstaternas sak att, efter eget bestämmande, anförtro vissa företag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse, medan kommissionen har ansvaret för att säkerställa att bestämmelserna i artikel 86 tillämpas korrekt. Enligt artikel 86.1 skall medlemsstaterna beträffande offentliga företag och företag som de beviljar särskilda eller exklusiva rättigheter inte vidta eller bibehålla någon åtgärd som strider mot reglerna i fördraget.

Tillämpningen av konkurrensreglerna och artikel 86 i fördraget försvåras med komplexiteten i de förhållanden som gäller för de

olika typer av offentliga eller privata företag som beviljats särskilda eller exklusiva rättigheter eller som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Tillämpningen försvåras också av att ett och samma företag kan bedriva ett stort antal olika verksamheter för vilka avregleringen av marknaderna nått olika långt i olika medlemsländer. Medlemsländerna och kommissionen behöver därför få detaljerade uppgifter om de berörda företagens finansiella och organisatoriska struktur, framför allt en separat och tillförlitlig redovisning för olika verksamheter som bedrivs av samma företag. Sådan information har tidigare inte alltid varit tillgänglig eller tillräckligt detaljerad och tillförlitlig.

Transparensdirektivets ställer därför krav på att varje företag som är skyldigt att ha separat redovisning tydligt redovisar vilka intäkter och kostnader som härrör från de olika verksamheterna (se artikel 1.2).

De företag som är skyldiga att ha separat redovisning är dels varje företag som har beviljats särskilda eller exklusiva rättigheter av en medlemsstat enligt artikel 86.1 i fördraget, dels företag som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse enligt artikel 86.2 i fördraget och som får statligt stöd i någon form för tillhandahållandet av en sådan tjänst. En förutsättning är dock att företaget bedriver även viss annan verksamhet (artikel 2.1 d).

De *olika verksamheter* som skall separeras är, å ena sidan, alla varor eller tjänster för vilka ett företag har beviljats särskilda eller exklusiva rättigheter eller anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse, och å andra sidan, varje annan enskild vara eller tjänst som ingår i företagets verksamhet (artikel 2.1 e).

Med *exklusiva rättigheter* avses rättigheter som en medlemsstat beviljar ett företag genom lag eller annan författning eller något administrativt instrument och som ger detta företag ensamrätt att tillhandahålla en tjänst eller bedriva en verksamhet inom ett bestämt geografiskt område (artikel 2.1 f). Begreppet berör således olika slag av legala monopol.

Med *särskilda rättigheter* avses rättigheter som en medlemsstat beviljar ett begränsat antal företag genom lag eller annan författning eller något administrativt instrument och som, inom ett bestämt geografiskt område,

- på annat sätt än utifrån objektiva, proportionerliga och icke-diskriminerande kriterier begränsar antalet företag som har

- tillstånd att tillhandahålla en viss tjänst eller utföra en viss verksamhet till två eller flera,
- ger flera konkurrerande företag, på annat sätt än enligt dessa kriterier, tillstånd att tillhandahålla en viss tjänst eller utföra en viss verksamhet, eller
 - ger ett eller flera företag, på annat sätt än enligt dessa kriterier, författningensliga fördelar som i väsentlig grad påverkar andra företags möjligheter att tillhandahålla samma tjänst eller bedriva samma verksamhet på i allt väsentligt likvärdiga villkor.

Begreppet särskilda rättigheter berör alltså, förenklat uttryckt, olika slag av regleringar eller tillstånd som på ett oproportionerligt sätt gynnar vissa företag framför andra.

Begreppet tjänster av allmänt ekonomiskt intresse definieras inte i transparensdirektivet utan avgränsas i stället genom en hänvisning till EG-fördraget (artikel 86.2). Det berör vad som i bland brukar kallas för allmännyttiga tjänster.

Föreskrifterna om en separat redovisning enligt artikel 1.2 behöver inte tillämpas i vissa fall. Undantag finns bl.a. för företag vilkas tjänster inte kan påverka handeln mellan medlemsstaterna i nämnvärd omfattning och företag med en nettoomsättning som understiger 40 miljoner euro (se artikel 4.2).

2.2 Redovisnings- och revisionsregler

2.2.1 Inledning

Både den öppna redovisningen och den separata redovisningen kan betraktas och betecknas som särskilda ekonomiska redovisningar i förhållande till företagens ordinarie redovisning. Trots detta kan de många gånger ingå som en del av företagets ordinarie redovisningsmaterial. De ekonomiska uppgifterna om t.ex. intäkter och kostnader som lämnas i den separat redovisningen kommer av naturliga skäl också att ha sin utgångspunkt i den ordinarie redovisningen, om inga särregler föreskrivs. Av tillämpningsskäl är det också viktigt att en samordning kan göras med vad som gäller för den ordinarie redovisningen. I det följande beskrivs därför gällande ordinarie redovisningsregler för den krets som i första hand kan

komma att beröras av transparensdirektivets redovisningskrav. Vidare behandlas översiktligt reglerna om revision.

2.2.2 Statliga myndigheters redovisning

Myndigheter under regeringen omfattas av förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring (bokföringsförordningen) samt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (årsredovisningsförordningen). Regler om bevarande av verifikationer och annan räkenskapsinformation finns i arkivlagen (1990:782) och i arkivförordningen (1991:446).

Löpande bokföring

Myndigheten skall enligt 5 § 1 bokföringsförordningen löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 8–12 §§. Med ekonomiska händelser avses enligt 3 § alla förändringar i storleken och sammansättningen av en myndighets tillgångar, skulder eller kapital som beror på myndighetens ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Enligt 8 § skall de ekonomiska händelserna bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Det skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och att överblicka verksamhetens förlopp, ställning och kapitalförändring. Med bokföringspost avses enligt 3 § varje enskild notering i bokföringen.

Myndigheten skall enligt 5 § 2 också se till att det finns verifikationer enligt 13–16 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 18 §. Enligt 13 § skall det för varje ekonomisk händelse finnas en verifikation. Om myndigheten har tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen, skall denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 14 och 15 §§, användas som verifikation. Verifikationen skall enligt 14 § innefatta uppgift om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning

om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

Bokföringsskyldigheten skall enligt 6 § bokföringsförordningen fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Härvid skall de särskilda bestämmelser för statlig verksamhet som regeringen och ESV meddelar iakttas.

Om en myndighet bedriver flera verksamheter, skall den enligt 7 § ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter. Från det kravet får ESV medge undantag. I bokföringsförordningen regleras inte närmare när flera verksamheter föreligger.

Årsredovisning m.m.

En myndighet skall enligt 19 § bokföringsförordningen för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning som skall upprättas enligt årsredovisningsförordningen. Enligt 1 kap. 3 § i den förordningen skall myndigheten årligen upprätta lämna årsredovisning, delårsrapport och budgetunderlag. Dessa handlingar skall kortfattat ge underlag för regeringens uppföljning, prövning eller budgetering av myndighetens verksamhet. Årsredovisningen, delårsrapporten och budgetunderlaget skall enligt 1 kap. 4 § avse all den verksamhet som myndigheten ansvarar för, oavsett hur verksamheten finansieras eller i vilken form verksamheten bedrivs.

Årsredovisningen skall ges in till regeringen. En kopia av årsredovisningen skall även lämnas till ESV och Riksrevisionsverket.

Årsredovisningen skall enligt 2 kap. 4 § årsredovisningsförordningen bestå av resultatredovisning, resultaträkning, balansräkning, anslagsredovisning, finansieringsanalys, samt noter. Myndighetens årsredovisning skall även innehålla en sammanställning över väsentliga uppgifter från resultaträkning, balansräkning och anslagsredovisning. Sammanställningen skall även innehålla uppgifter om låneram, anslagskredit samt vissa nyckeltal. Myndigheten skall i årsredovisningen även lämna information om andra förhållanden av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning av verksamheten. Enligt 2 kap. 5 § skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningens delar skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat samt av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning.

I resultatredovisningen skall myndigheten enligt 3 kap. 1 § årsredovisningsförordningen redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de mål och i enlighet med de krav på återrapportering som regeringen har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut. I de fall regeringen inte beslutat om krav på återrapportering skall myndigheten redovisa och kommentera hur prestationerna har utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet. Av resultatredovisningen skall också framgå hur verksamhetens kostnader och andra intäkter än sådana av anslag fördelar sig enligt den indelning för återrapportering av verksamheten som regeringen beslutat. Resultaträkningen skall enligt 4 kap. 1 § i sammandrag redovisa myndighetens samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Balansräkningen skall enligt 4 kap. 2 § i sammandrag redovisa myndighetens samtliga tillgångar och skulder samt kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. I 5 kap. årsredovisningsförordningen finns närmare bestämmelser om värdering av tillgångar och skulder.

I anslagsredovisningen skall myndigheten enligt 6 kap. 1 § redovisa utfallet på de anslag myndigheten disponerar och de inkomstitlar som myndigheten redovisar mot i enlighet med den indelning som framgår av regleringsbrev eller något annat beslut av regeringen eller myndighet som har fördelat dispositionsrätt. Av anslagsredovisningen skall även framgå i vilken utsträckning myndigheten med stöd av ett tilldelat särskilt bemyndigande beställt varor eller tjänster eller beslutat om bidrag, ersättning, lån eller liknande som medför utgifter följande budgetår men som saknar täckning av anslag som myndigheten disponerar. Av anslagsredovisningen skall också framgå hur myndigheten har uppfyllt andra finansiella villkor som regeringen har angett.

Finansieringsanalysen skall enligt 6 kap. 2 § visa myndighetens betalningar fördelade på drift, investeringar, uppbörd och transfereringar. Av analysen skall framgå hur dessa verksamheter har finansierats och hur myndighetens likvida ställning har förändrats. I anslutning till finansieringsanalysen skall myndigheten lämna de kommentarer och förklaringar som är nödvändiga för att bedöma finansieringsanalysen. Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i årsredovisningsförordningen skall årsredovisningen innehålla de tilläggsupplysningar som ESV föreskriver.

Bevarande av räkenskapsinformation

En myndighet skall enligt 5 § 4 bokföringsförordningen bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i arkivlagen och arkivförordningen. Med räkenskapsinformation avses enligt 3 § 4 bokföringsförordningen sådana sammanställningar av uppgifter som avses i 8–21 §§, dvs. grundbokföring, huvudbokföring), sidoordnad bokföring, verifikationer, handling m.m. som en verifikation hänvisar till, systemdokumentation och behandlingshistorik, årsredovisning, specifikation till årsredovisning, rapportering till statsredovisningen samt delårsrapport. Som räkenskapsinformation anses också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden samt sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Affärsverken

Affärsverken omfattas inte av bokföringsförordningen. För affärsverken gäller dock i huvudsak samma bestämmelser i årsredovisningsförordningen som för en myndighet (se 1 kap. 1 § andra stycket årsredovisningsförordningen). För affärsverken finns också vissa särbestämmelser i 10 kap. årsredovisningsförordningen. Enligt 10 kap. 1 § skall affärsverket senast den 1 mars varje år till regeringen lämna en av Riksrevisionsverket granskad årsredovisning avseende det senast avslutade räkenskapsåret. Årsredovisningen skall omfatta affärsverket och, i förekommande fall, affärsverkskoncernen. Årsredovisningen skall bestå av förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och noter. Affärsverken skall även lämna delårsrapporter och en verksamhetsplan för de kommande tre åren enligt närmare bestämmelser i 2 § respektive 3 § i samma kapitel.

Kompletterande redovisningsnormgivning

För såväl myndigheter under regeringen som affärsverken kan regeringen besluta om anvisningar för redovisningen genom regleringsbrev eller särskilda beslut.

Enligt 23 § bokföringsförordningen får ESV meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av bokföringsförordningen. Enligt 11 kap. 1 § årsredovisningsförordningen får verket meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av årsredovisningsförordningen.

Vid ESV finns ett särskilt råd för redovisningsfrågor. Rådet skall ge verkets generaldirektör de råd som behövs för att främja utvecklingen av god redovisningssed i staten.

2.2.3 Redovisning i kommuner och landsting

Kommuner och landsting omfattas av lagen (1997:614) om kommunal redovisning (kommunalredovisningslagen).

Löpande bokföring

Kommuner och landsting skall enligt 2 kap. 1 § kommunalredovisningslagen löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt 3 §, vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med en årsredovisning, se till att det finns verifikationer enligt 4 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 7 §.

Bokföringen skall enligt 2 kap. 2 § kommunalredovisningslagen vara ordnad så att det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt, en tillräcklig kontroll av verksamheten kan upprätthållas och en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas.

Med ekonomiska händelser avses enligt 1 kap. 5 § alla förändringar i storleken och sammansättningen av en kommuns eller ett landstings förmögenhet som beror på kommunens eller landstingets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt andra åtgärder eller transaktioner som påverkar förmögenhetens storlek eller sammansättning.

Enligt 2 kap. 3 § skall de ekonomiska händelserna bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i

bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Enligt 2 kap. 4 § skall verifikationer finnas för varje ekonomisk händelse. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i den form som anges i 10 § första stycket, skall denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt andra stycket, användas som verifikation. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen i stället grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation. Verifikationen skall enligt 2 kap. 4 § innefatta uppgift om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

Bevarande av räkenskapsinformation

Räkenskapsinformation skall enligt 2 kap. 10 § kommunalredovisningslagen bevaras i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i läsbar form. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommunen eller landstinget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till kommunen eller landstinget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som en kommun själv eller ett landsting självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Enligt 11 § i samma kapitel skall dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation vara varaktiga och lätt åtkomliga. Handlingarna skall minst bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I övrigt gäller bestämmelserna i arkivlagen för dessa handlingar. De skall både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt. Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskaps-

informationen i den form som anges i 10 § första stycket 1 eller 2 skall också hållas tillgängliga under hela den tid som anges i första stycket. En kommun eller ett landsting får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som en kommun eller ett landsting har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 11 §.

Årsredovisning m.m.

I en kommun skall enligt 4 § årsredovisningen upprättas av kommunstyrelsen och i ett landsting skall den upprättas av landstingsstyrelsen.

Årsredovisningen skall enligt 3 kap. 1 § kommunalredovisningslagen redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut. Årsredovisningen skall enligt 2 § bestå av en förvaltningsberättelse, en resultaträkning, en balansräkning, en finansieringsanalys, och en sammanställd redovisning som omfattar även kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person.

Förvaltningsberättelsen skall enligt 4 kap. 1 § innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Upplýsningar skall även lämnas bl.a. om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning, sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Upplýsningar skall även lämnas om andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten. Förvaltningsberättelsen skall enligt 4 kap. 2 § också innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

Resultaträkningen skall enligt 5 kap. 1 § redovisa samtliga intäkter och kostnader och hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret. Den skall ställas upp på visst sätt. Balansräkningen skall enligt 2 § i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Ställda pantar och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Även balansräkningen skall ställas upp på visst sätt. I 6 kap. kommunalredovisningslagen finns bestämmelser om värdering av olika tillgångar och skulder.

I finansieringsanalysen skall enligt 7 kap. 1 § kommunens eller landstingets finansiering och investeringar under räkenskapsåret redovisas.

I 8 kap. kommunalredovisningslagen finns bestämmelser om sammanställd redovisning. Enligt 8 kap. 1 § skall sådana upplysningar som avses i 4 kap. 1 § omfatta också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Vidare skall särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet lämnas om sådana juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Enligt 8 kap. 2 § skall den sammanställda redovisningen innehålla en resultaträkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets resultaträkning och resultaträkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Redovisningen skall vidare innehålla en balansräkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets balansräkning och balansräkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande.

Kommuner och landsting skall enligt 9 kap. 1 § minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Delårsrapporten skall enligt 2 § innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Upplysningar skall då lämnas om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.

Kompletterande redovisningsnormgivning

Rådet för Kommunal Redovisning har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Rådet skall inom ramen för huvuduppgiften bl.a. göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer.

2.2.4 Offentliga och privata företags redovisning

När en statlig myndighet, en kommun eller ett landsting bedriver affärsverksamhet inom myndigheten, kommunen eller landstinget omfattas verksamheten av de redovisningsregler som behandlats ovan. Om stat, kommun eller landsting bedriver samma verksamhet i ett aktiebolag eller annan avgränsad juridisk person omfattas företaget av samma redovisningsregler som privata juridiska personer. Juridiska och fysiska personer är, med vissa undantag som inte är av intresse här, bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078). För årsredovisningen finns bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, för finansiella företag, i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag respektive i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Löpande bokföring

Bokföringsskyldigheten innebär enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen att löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§, se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §, bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2. Med bokföringspost avses varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen. Med affärshändelser avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Med verifikation avses de

uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. Bokföringsskyldigheten skall enligt 4 kap. 2 § bokföringslagen fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Om ett företag bedriver flera verksamheter skall det enligt 4 kap. 4 § ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter. Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som skall upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § skall då löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Enligt 5 kap. 1 § skall affärshändelserna bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

För varje affärshändelse skall det enligt 5 kap. 6 § finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i viss form, t.ex. läsbar form, skall denna uppgift användas som verifikation. Verifikationen skall enligt 5 kap. 7 § innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

Årsredovisning m.m.

Vissa företag skall enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §. Det gäller bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare. Det gäller som regel också stiftelser.

En årsredovisning skall enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om

årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. För vissa mindre företaget får den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning. Årsbokslutet upprättas enligt mera förenklade regler i 6 kap. 4–11 §§ bokföringslagen.

En årsredovisning skall enligt årsredovisningslagen och de särskilda lagarna för finansiella företag bestå av en balansräkning, resultaträkning, noter, förvaltningsberättelser och i vissa fall särskilda handlingar i form av exempelvis finansieringsanalys. I lagarna finns också utförliga bestämmelser om tilläggsupplysningar i noter eller förvaltningsberättelsen. Vissa företag skall även lämna delårsrapporter för del av ett räkenskapsår. Årsredovisningen och delårsrapporter offentliggörs i de flesta fall genom att ges in till Patent- och registreringsverket.

Bevarande av räkenskapsinformation

Räkenskapsinformation skall enligt 7 kap. 1 § bokföringslagen bevaras i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i läsbar form. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget.

Med räkenskapsinformation avses enligt 1 kap. 2 § 9 sådana sammanställningar av uppgifter som ingår i en balansräkning, grund- och huvudbokföring, sidoordnad bokföring, verifikation, handling m.m. som en verifikation hänvisar till, systemdokumentation och behandlingshistorik, årsredovisning, årsbokslut, noter till balansräkning och resultaträkning, specifikation av balansräkningspost. Som räkenskapsinformation betraktas också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden samt sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Enligt 7 kap. 2 § skall dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förvaringen skall ske i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i läsbar form skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får enligt 3 § ett dokument som innefattar en verifikation, trots bestämmelserna i 2 §, tillfälligt förvaras utomlands. Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten enligt 7 kap. 4 § tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 2 §, förvarar maskinläsbara medier utomlands. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. Även om tillstånd ges, skall företaget genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2. Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller enligt 5 § inte dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringskyldigt i det landet.

Enligt 7 kap. 6 § bokföringslagen får ett företag förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten enligt 7 § för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 2 §. Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Kompletterande normgivning

Bokföringsnämnden är ett statligt expertorgan med uppgift att utveckla god redovisningssed. Nämnden ger ut allmänna råd och informationsmaterial om tillämpningen av framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen. Finansinspektionen bevakar att finansiella företagen som står under inspektionens tillsyn ger fullständig och tydlig information till sina kunder.

Finansinspektionen har också till uppgift att utforma regler för ekonomisk redovisning i finansiella företag. Enligt 8 kap. 1 § bokföringslagen ansvarar Bokföringsnämnden för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Till skillnad från Bokföringsnämnden får Finansinspektionen meddela bindande föreskrifter.

De statliga myndigheternas normgivning har kompletterats av normer från det privata Redovisningsrådet. Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, liksom uttalanden från Rådets Akutgrupp, tar i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.

2.2.5 Revision

Genom lagstiftning som träder i kraft den 1 juli 2003 är Riksrevisionen den myndighet som har i uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Myndigheten leds av tre riksrevisorer som väljs av riksdagen. Närmare bestämmelser om Riksrevisionen, finns i riksdagsordningen och i annan lag. Enligt vad som föreskrivs i sådan lag kan Riksrevisionens granskning även avse också annan än statlig verksamhet (12 kap. 7 § RF).

Närmare bestämmelser om omfattning och inriktningen av Riksrevisionens granskning finns i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. Riksrevisionen får bl.a. granska förvaltningsmyndigheter under regeringen och myndigheter under riksdagen och den verksamhet som bedrivs av staten i form av aktiebolag eller stiftelse under vissa förutsättningar. Granskningen skall främst ta sikte på förhållanden med anknytning till budget, genom-

förande och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt men får också avse de statliga insatserna i allmänhet. Granskningen skall efter varje räkenskapsår avslutas med en revisionsberättelse. Den skall bl.a. lämnas till regeringen senast en månad efter det att årsredovisningen har lämnats. I vissa fall skall dock revisionsberättelsen lämnas till riksdagen (se 10 §§ lagen om revision av statlig verksamhet).

I kommuner och landsting skall fullmäktige tillsätta den eller de nämnder som utöver styrelsen behövs för att fullgöra kommunens eller landstingets uppgifter enligt särskilda författningar och för verksamheten i övrigt. För granskning av den verksamhet som bedrivs inom en nämnds verksamhetsområde skall det finnas revisorer (3 kap. 3 och 8 §§ kommunallagen (1991:900)). Efter val skall nyvalda fullmäktige välja revisorer och ersättare för granskning av verksamheten under de följande fyra åren enligt närmare bestämmelser i 9 kap. 2–6 §§ kommunallagen.

Kommun- och landstingsrevisorerna skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och i den omfattning som behövs. Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De skall också på samma sätt men genom företagets revisorer eller lekmannarevisorer granska verksamheten i ett aktiebolag, ett handelsbolag, en ekonomisk förening, en ideell förening, en stiftelse eller en enskild individ som anförtrotts vården av en kommunal angelägenhet (kommunala företag). Revisorerna skall bl.a. pröva om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Revisorerna skall för varje år till fullmäktige avge en revisionsberättelse (9 kap. 8, 9 och 16 §§).

För aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag som omfattas av årsredovisningslagen eller motsvarande årsredovisningslagar för finansiella företag finns bestämmelser om revision som regel i den associationsrättsliga lagstiftningen. För t.ex. aktiebolag gäller att en revisor väljs av bolagsstämman. Om bolaget skall ha flera revisorer får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, skall utses på annat sätt än genom val av bolagsstämman. I vissa fall skall länsstyrelsen utse revisor (se 10 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385)).

Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god

revisionsred kräver. Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. (se 10 kap. 3, 5 och 8 §§ aktiebolagslagen). Bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till styrelsen finns i 10 kap. 27–33 §§ aktiebolagslagen.

För företag som skall upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen, men som inte omfattas av några bestämmelser om revision i andra lagar, gäller revisionslagen (1999:1079). Sådana företag skall ha minst en revisor. Revisorn skall granska årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så omfattande och ingående som god redovisningsred kräver. Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. I 27–32 §§ finns bestämmelser om innehållet och den tidpunkt berättelsen skall lämnas till företagsledningen (2–6 §§ revisionslagen).

2.3 Gällande regler om separat redovisning

2.3.1 Inledning

I gällande svensk rätt finns redan särskilda bestämmelser om åtskilda ekonomiska redovisningar av liknande slag som i transparensdirektivet. Bestämmelserna ingår som en del av mera allmänna verksamhetsregler som införts i samband med avregleringar av marknader som tidigare kännetecknats av offentliga monopol. Redovisningen enligt dessa bestämmelser är i likhet med den separata redovisningen enligt transparensdirektivet avsedda för tillämpning av regler med konkurrensrättsligt ändamål, såsom underlag för kontroll av att inte s.k. korssubventionering äger rum mellan olika verksamheter och bedömningen av skäligheten i priser på tjänster (jfr t.ex. lagstiftningen om genomförandet av Europaparlamentets och rådets direktiv om gemensamma regler för den inre marknaden för el, prop. 1997/98:159 s. 50 f.).

Bestämmelser om en särskild separat redovisning finns också i förordningen 1192/69/EEG om införande av enhetliga regler för järnvägsföretagens redovisning. Detsamma gäller direktiv 2001/12/EG om separat redovisning i bokföringen av transportföretagens olika tjänster. Regler om separat redovisning finns också i ett nytt direktiv om elektroniska tjänster (2002/21/EG).

I det följande beskrivs översiktligt gällande svenska regler om separat redovisning.

2.3.2 Separat redovisning av digitala TV-tjänster

Verksamhet där någon erbjuder tjänster för villkorad tillgång till digitala TV-tjänster skall ekonomiskt redovisas skilt från annan verksamhet, se 9 § lagen (1998:31) om standarder för sändning av TV-signaler). Lagen genomför Europaparlamentets och rådets direktiv 95/47/EG av den 24 oktober 1995 om tillämpning av standarder för sändning av televisionssignaler.

Enligt 11 § skall den eller de myndigheter som regeringen bestämmer svara för tillsynen enligt lagen och därmed även av redovisningsreglerna enligt 9 §. Tillsynen i nämnda delar utövas av Radio- och TV-verket enligt förordningen (1998:32) om standarder för sändning av TV-signaler.

För tillsynen har myndigheten enligt 12 § rätt att på begäran få bl.a. upplysningar och handlingar av den som yrkesmässigt eller annars i förvärvssyfte bedriver sådan verksamhet som omfattas av lagen. Myndigheten kan även få tillträde till områden, lokaler och andra utrymmen där verksamheten bedrivs.

För genomförandet av tillsynen får myndigheten enligt 13 § meddela de förelägganden som behövs. Ett sådant föreläggande får förenas med vite. Tillsynsmyndigheten får också begära handräckning av kronofogdemyndigheten för att genomföra de åtgärder som avses i 12 §.

Om en näringsidkare bryter mot vissa bestämmelser i lagen, bl.a. redovisningskravet i 9 §, får tillsynsmyndigheten förelägga näringsidkaren att följa bestämmelsen. Sådana förelägganden får förenas med vite (15 §).

Innan ett beslut om vissa föreläggande meddelas skall tillsynsmyndigheten samråda med Konkurrensverket. Samrådsskyldigheten gäller dock inte ett föreläggande som avser redovisningskraven i 9 §. I fråga om utdömande av vitet är reglerna samordnade med KL. Om företaget dömts att betala vite för ett förfarande enligt 59 § KL, får vite inte dömas ut för samma förfarande enligt 15 § lagen om standarder för sändning av TV-signaler.

Tillsynsmyndighetens beslut enligt nämnda lag får enligt 17 § överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd

krävs vid överklagande till kammarrätten. Beslut enligt denna lag skall gälla omedelbart, om inte annat har bestämts.

2.3.3 Separat redovisning av elnätsverksamhet

Redovisnings- och revisionsregler

Bestämmelser om separat redovisning finns också i ellagen (1997:857). De innebär att nätverksamhet som bedrivs med nätkoncession för ett visst område skall ekonomiskt redovisas skilt från annan verksamhet (3 kap. 2 §). Under vissa förutsättningar får dock flera nätverksamheter redovisas samlat. Lagen innehåller också bemyndiganden som innebär att regeringen eller den myndighet som regeringen utser får meddela ytterligare föreskrifter om redovisningen av nätverksamhet.

Redovisningen skall särskilt granskas av revisor (3 kap. 5 §). Revisorn skall årligen i ett särskilt intyg uttala sig om redovisningen av nätverksamheten skett enligt gällande bestämmelser. Intyget skall företaget ge in till nätmyndigheten. Statens energimyndighet är nätmyndigheten enligt 1 § elförordningen (1994:1250).

Hur den separata redovisningen närmare skall utformas behandlas i förordningen (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet. Enligt den skall särskilt för nätverksamheten upprättas en årsrapport för varje räkenskapsår (2 §). Den består av balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse. I årsrapporten skall även ingå en finansieringsanalys i vissa fall (3 §). Årsrapporten skall upprättas enligt god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag.

I årsrapporten skall ingå en särskild bilaga. Den skall innehålla de uppgifter som behövs för att bedöma skäligheten i nättariffer och för att jämföra olika nätverksamheter. Årsrapporten skall också innehålla upplysningar om koncernbidrag till eller från det företag som bedriver verksamheten samt uppgift om ägartillskott i den mån det berör nätverksamheten. I noter till årsrapporten skall vissa uppgifter lämnas angående intresseföretag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554). Det gäller bl.a. inköp från och försäljning till intresseföretag (4 a §).

I årsrapportens resultaträkning skall samtliga till nätverksamheten direkt hänförliga intäkter och kostnader redovisas. Om nätverksamhet bedrivs tillsammans med annan verksamhet, skall

gemensamma intäkter och kostnader redovisas fördelat enligt adekvata och dokumenterade fördelningsgrunder som ger en rättvisande bild av nätverksamheten (6 §). I årsrapportens balansräkning redovisas samtliga till nätverksamheten direkt hänförliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital (7 §). Tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital som är gemensamma för nätverksamheten och annan verksamhet skall fördelas enligt adekvata och dokumenterade fördelningsgrunder mellan rörelsegrenarna på ett sätt som ger en rättvisande bild av nätverksamheten.

I de fall god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag innebär andra värderingsprinciper i årsrapporten än vad som gäller för den officiella i årsredovisningen skall enligt 7 a § uppgift lämnas om vilka justeringar som skett av värdena samt orsaken till justeringen.

I årsrapportens förvaltningsberättelse skall upplysningar lämnas dels om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av nätverksamhetens ställning och resultat men som inte skall redovisas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser som inträffat under räkenskapsåret eller därefter om de är av väsentlig betydelse för nätverksamheten (8 §). Ett anläggningsregister för nätverksamheten skall upprättas och hållas aktuellt. Där redovisas tillgångar som helt eller delvis är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i nätverksamheten. Registret skall bl.a. innehålla uppgift anskaffningsvärde och avskrivningar. Nätmyndigheten får dock medge undantag från kravet på anläggningsregister (9 §).

En årsrapport skall upprättas för varje nätkoncession för ett område. I vissa fall får dock flera nätkoncessioner för ett område redovisas samlat (se 9a–11 §§). Vid redovisning av nätverksamhet som avser regionledningar skall kostnaderna specificeras på visst sätt (se 12 §).

I förordningen finns vidare bestämmelser om den särskilda granskningen av nätverksamhet. Enligt 13 § skall revisor som granskar redovisningen av nätverksamhet vara auktoriserad eller godkänd. Revisorn skall vara auktoriserad i vissa fall. Det är om nätverksamheten bedrivs tillsammans med annan verksamhet och den samlade verksamheten skall granskas av minst en auktoriserad revisor enligt tillämpliga regler för associationsformen. Nätmyndigheten får i det enskilda fallet medge undantag från kravet på auktoriserad revisor, om inte företaget enligt annan lagstiftning är skyldigt att ha en auktoriserad eller godkänd revisor.

Årsrapportshandlingarna för nätverksamheten skall senast fem månader efter räkenskapsårets utgång avlämnas till revisor för granskning (14 §). Revisorn skall i det intyg som ges in till nätmyndigheten ange om årsrapporten upprättats enligt gällande föreskrifter och i överensstämmelse med god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag. Sedan revisorn slutfört sin granskning skall han teckna en hänvisning till intyget på årsrapporten. Revisorns granskning omfattar dock inte den särskilda rapport som enligt 2 § skall biläggas förvaltningsberättelsen (15 §).

Enligt 16 § skall bestyrkt kopia av årsrapporten samt revisorsintyg ha kommit in till nätmyndigheten senast sju månader efter räkenskapsårets utgång. Årsrapporten skall skrivas under av samtliga behöriga ställföreträdare för det företag som driver nätverksamheten, med angivande av dagen för underskriften.

Enligt 17 § i förordningen får Nätmyndigheten meddela närmare föreskrifter om bl.a. hur anläggningstillgångar skall specificeras, kompletterande noter om fördelningsprinciper, principer för intern prissättning och metoder för gränsdragning mellan underhåll och investering. Föreskrifter får också meddelas för upprättande av nyckeltal för avkastningsmått och finansiella mått samt dels de uppgifter som skall ingå i den särskilda rapport som skall bifogas förvaltningsberättelsen.

Tillsyn och sanktioner

Tillsynen över efterlevnaden av redovisnings- och revisionsreglerna i ellagen och förordningen om redovisning av nätverksamhet handhas av nätmyndigheten. Myndigheten har rätt att på begäran få de upplysningar och ta del av de handlingar som behövs för tillsynen. En sådan begäran får förenas med vite. Myndigheten får enligt också meddela de förelägganden som behövs för att trygga efterlevnaden av de föreskrifter och villkor som omfattas av tillsynen. Även ett sådant föreläggande får förenas med vite (se 12 kap. 1–3 §§ ellagen).

Om ett företag inte ger in en bestyrkt kopia av årsrapport eller sådant revisorsintyg som anges i förordningen om redovisning av nätverksamhet, skall företaget betala förseningsavgift till staten (12 kap. 7 §). Bestämmelserna om förseningsavgifter är utformade efter mönster från motsvarande regler i 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554).

Vissa bestämmelser i ellagen är straffrättsligt sanktionerade. Det gäller dock inte bestämmelserna om redovisning och revision.

Ellagen innehåller också bestämmelser om överklaganden. Nyss nämnda vitesföreläggande överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten (13 kap. 5 § ellagen).

2.3.4 Separat redovisning av naturgasverksamhet

Enligt 4 kap. 1 § naturgaslagen (2000:599) skall verksamhet som rör överföring av naturgas och lagring av naturgas för annans räkning ekonomiskt redovisas var för sig och skilt från annan verksamhet. Överföringsverksamhet som omfattas av samma transporttariff skall dock redovisas samlat.

Enligt samma lagrum får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela ytterligare föreskrifter om redovisning av verksamhet som rör överföring av naturgas och lagring av naturgas för annans räkning. Föreskrifter får också meddelas om skyldighet att ge in redovisningshandlingar till den myndighet som regeringen bestämmer. Regeringen får meddela närmare föreskrifter om revisionen.

Revisorn i företaget skall göra en särskild granskning av redovisningen av denna verksamhet. Revisorn skall årligen i ett särskilt intyg avge ett utlåtande i frågan om redovisningen av verksamheten skett enligt gällande bestämmelser. Företaget skall lämna in intyget till den myndighet som regeringen bestämmer.

Enligt 5 kap. 2 § naturgaslagen skall ett kommunalt företags handel med naturgas samt därmed sammanhängande verksamhet redovisas särskilt. Om företaget även bedriver sådan verksamhet som avses i 7 kap. 2 § ellagen får företaget redovisa båda verksamheterna tillsammans.

Tillsynsmyndigheten har rätt att på begäran få de upplysningar och ta del av de handlingar som behövs för tillsynen. En begäran får förenas med vite. Myndigheten får också meddela de förelägganden som behövs för att trygga efterlevnaden av de föreskrifter och villkor som omfattas av tillsynen. Även ett sådant föreläggande får förenas med vite (se 6 kap. 2 §).

Om naturgasföretaget inte lämnar in de handlingar som krävs enligt föreskrifter som meddelas med stöd av lagen, skall företaget betala förseningsavgifter till staten enligt närmare regler i 6 kap.

6 §. Detsamma gäller om företaget inte lämnar in ett revisorsintyg enligt de föreskrifter utfärdade med stöd av bemyndiganden i lagen. Beslutet om förseningsavgift fattas av den myndighet som regeringen bestämmer.

Natargaslagen innehåller vissa ansvarsbestämmelser. Dessa är dock inte kopplade till överträdelser av redovisningsreglerna (jfr 7 kap. 1§). Lagen innehåller också bestämmelser om överklaganden av bl.a. sådana beslut som en myndighet meddelar enligt 6 kap. 3 §.

3 Vilka företag kan träffas av direktivet

Konkurrensrådet har på utredningens uppdrag gjort en undersökning av vilka företag som omfattas av transparensdirektivet. I en rapport diskuteras vilka som kan träffas av transparensdirektivets föreskrifter om öppen redovisning enligt artikel 1.1, separat redovisning enligt artikel 1.2 och den årliga rapporteringen för offentliga företag inom tillverkningsindustrin enligt artikel 5a. Rapporten finns intagen som *bilaga 4*.

Det är emellertid varken nödvändigt eller lämpligt att utredningen tar ställning till om direktivet eller lagförslaget innebär att vissa enskilda myndigheter eller företag måste upprätta de särskilda redovisningarna. Detta måste bedömas inom ramen för den praktiska tillämpningen av reglerna.

Det kan emellertid mera generellt konstateras att föreskrifterna om öppen redovisning enligt artikel 1.1 för offentliga företag kan träffa statliga myndigheter, affärsverk, kommuner, landsting och de helägda bolag eller andra affärsverksamheter som dessa har ett dominerande inflytande över.

De offentliga företag som nyss nämnts kan också träffas av direktivets föreskrifter om separat redovisning enligt artikel 1.2, om direktivets förutsättningar för detta är uppfyllda. Även rent privata företag kan träffas av direktivets bestämmelser om separat redovisning. Av rådets rapport framgår att detta torde vara sällsynt. När det gäller den årliga rapporteringen för offentliga företag inom tillverkningsindustrin enligt artikel 5a torde endast ett fåtal statliga bolag omfattas.

4 Ny lagstiftning med anledning av transparensdirektivet

4.1 Principiella utgångspunkter

Transparensdirektivet innehåller föreskrifter om ekonomiska redovisningar. Dessa avser att underlätta EG-kommissionens granskning av företags ekonomiska förhållanden vid tillämpningen av EG-fördragets statsstödsregler och övriga konkurrensregler för företag och stater (EG:s konkurrensregler). Det gäller, dels artikel 87 om konkurrensnedvidande stöd från en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel som är oförenliga med den gemensamma marknaden, dels artikel 86 om förbud mot legala monopol och regleringar som i sig är oförenliga med förverkligandet av den gemensamma marknaden eller som i praktiken utnyttjas av företaget på ett sätt som strider mot artikel 82 om missbruk av dominerande ställning. Direktivet har således en koppling till EG:s konkurrensrätt.

Transparensdirektivet angår redovisningskrav av tre olika slag. De senaste ändringarna innebär att vissa företag skall ha separata redovisningar av konkurrenskyddad och annan företagsverksamhet. Sedan tidigare finns krav på en öppen redovisning av finansiella förbindelser mellan offentliga myndigheter och deras företag samt krav på en årlig rapportering till kommissionen om större offentliga tillverkningsföretag. Såsom erinrats om i utredningsdirektiven måste EG-direktiv generellt införlivas i författningsform. Det innebär att regler som säkert motsvarar direktivets minimiregler måste finnas i lag, förordning eller myndighetsföreskrifter.

Det har inletts ett förfarande mot Sverige med anledning av att de senaste ändringarna av transparensdirektivet inte har införlivats i rätt tid. Inte minst av detta skäl är det viktigt att samtliga föreskrifter i direktivet klart och tydligt framgår av svensk författning. Om inte så är fallet bör nödvändiga kompletteringar göras även i fråga om direktivets äldre föreskrifter.

Transparensdirektivets föreskrifter och begrepp är generellt mycket allmänt hållna. Så som framhållits i många sammanhang är möjligheterna att avvika från direktivtexter i allmänhet mycket begränsade. Det gäller också i detta sammanhang där direktivets tillämpning påverkas av utvecklingen inom EG:s konkurrensrätt. De regler som kan bli nödvändiga att införa i lag bör därför nära ansluta till direktivets ordalydelse. Vägledning för tolkningen av centrala begrepp får i stället i regel sökas inom ramen för tolkningen av motsvarande begrepp enligt EG:s konkurrensregler.

Även om transparensdirektivet genomförs genom ett följsamt införlivande av direktivets artiklar kan det vara lämpligt att språkligt och redaktionellt strukturera reglerna på ett sätt som närmare ansluter till svensk författningspraxis. Eftersom de särskilda redovisningskrav som direktivet innehåller bygger på information som hämtas från de berörda företagens redovisningssystem är det också befogat att samordna de nya redovisningskraven med de krav som redan gäller enligt tillämpliga redovisningsförfattningar för svenska offentliga och privata företag.

Direktivet utgör ett minimidirektiv. Sverige kan därför ställa strängare krav om det bedöms motiverat av svenska intressen, t.ex. genom att inskränka undantagen för att underlätta tillämpningen av svensk konkurrenslagstiftning eller att kräva årlig rapportering och offentliggörande av information från den öppna eller separata redovisningen. Detta skulle dock förutsätta överväganden och utredningsinsatser som det saknats utrymme för under den korta utredningstiden samt kunna försena genomförandet av direktivet. Mot denna bakgrund koncentreras diskussionen och förslagen till vad som är nödvändigt för att införliva minimikraven på ett för berörda företag smidigt och praktiskt sätt. Det lämnas ändå vissa förslag utöver vad direktivet kräver. Bland annat föreslås ett normgivningsbemyndigande som möjliggör mer detaljerade bestämmelser om den öppna redovisningens och den separata redovisningens utformning och innehåll. Detta ger visst utrymme för att meddela myndighetsföreskrifter anpassade till vad som kan effektivisera tillämpningen av konkurrensrättslig lagstiftning, om det skulle vara lämpligt.

Utredningsuppdraget omfattar i första hand införlivandet av de senaste ändringarna i direktivet om separat redovisning. De ställningstaganden som görs där påverkar dock också om och hur äldre direktivföreskrifter om öppen redovisning bör behandlas. Det finns därför anledning att frånga direktivets ordning och börja med

att analysera frågorna om separat redovisning av konkurrens-skyddad och annan affärsverksamhet.

4.2 Separat redovisning av konkurrenskyddad och annan affärsverksamhet

4.2.1 Vilka företag skall ha en separat redovisning

Förslag: Företag som, å ena sidan, bedriver ekonomisk eller kommersiell verksamhet med exklusiva eller särskilda rättigheter eller som får offentligt stöd för att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (konkurrenskyddad affärsverksamhet), och, å andra sidan, bedriver annan affärsverksamhet skall upprätta en separat redovisning för de båda delarna av företagets verksamhet.

Begreppen exklusiva och särskilda rättigheter definieras i lag på samma sätt som i direktivet. I fråga om begreppet tjänster av allmänt ekonomiskt intresse hänvisas som i direktivet till EG-fördragets artikel 86.2.

Bedömning: Det bör inte införas någon definition av det grundläggande begreppet företag, som bör tolkas i enlighet med EG-rätten.

Bakgrund:

Förutsättningarna och motiven för en separat redovisning

Såsom framgått av redogörelsen för transparensdirektivets artikel 2.1 d och 2.1 e i avsnitt 2.1.3 skall ett företag ha en separat redovisning under vissa förutsättningar. En grundläggande förutsättning är att företaget bedriver "olika verksamheter". Det är, å ena sidan, en ekonomisk verksamhet med en exklusiv eller särskild rättighet eller som klassas som en tjänst av allmänt ekonomiskt intresse och som finansieras med statliga stöd i någon form (som sammanfattande term används begreppet "konkurrenskyddad affärsverksamhet") och, å andra sidan, annan ekonomisk verksamhet (benämns i det följande "annan affärsverksamhet"). Om företaget bara bedriver den ena verksamheten uppkommer alltså inte frågan om en separat redovisning.

Syftet med den separata redovisningen är i grunden att underlätta EG-kommissionens granskning vid tillämpningen av EG:s konkurrensregler. Motivet för en särredovisning är att man skall kunna kontrollera de olika verksamheternas ekonomiska resultat. Motivet till detta är bl.a. att t.ex. ett monopolföretag kan försöka missbruka sin ställning genom att ta ut för höga priser. Företaget kan t.ex. också försöka påverka konkurrensen inom andra verksamhetsområden. Om ett företag bedriver såväl monopolverksamhet som konkurrensutsatt verksamhet finns en uppenbar risk för konkurrensproblem genom att ett ekonomiskt överskott från monopolverksamhet kan användas för att subventionera konkurrensutsatt verksamhet, s.k. korssubventionering. I en sådan integrerad verksamhet är det komplicerat att analysera prissättningen på de olika nyttigheterna. Det är som regel också svårt att fastställa om överskott från monopolverksamhet används för att subventionera den konkurrensutsatta verksamheten. Genom en särredovisning ökas förutsättningarna för att skapa en effektiv konkurrenstillsyn och riskerna för t.ex. korssubventionering kan minska (jfr SOU 1999:115 Handel med gas i konkurrens, s. 305 ff.). På samma sätt förbättrar en särredovisning möjligheterna att kontrollera t.ex. om offentliga ersättningar som ges för att bedriva en viss allmännyttig verksamhet är större än vad företagets kostnader i den verksamheten motiverar.

En separat redovisning skall enligt direktivet göras för varje företag som bedriver något slag av konkurrensskyddad affärsverksamhet samtidigt med annan affärsverksamhet. Direktivet innehåller dock ingen definition av begreppet företag.

Företagsbegreppet

Enligt EG-domstolens rättspraxis omfattar begreppet företag, i gemenskapens konkurrensrätt, varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens rättsliga form och oavsett hur den finansieras (se t.ex. EG-domstolens dom av den 23 april 1991 i mål C-41/90, Höfner och Elser). Utmärkande för begreppet ekonomisk verksamhet är att verksamheten består i att erbjuda varor eller tjänster på en viss marknad (se EG-domstolens dom av den 18 juni 1998 i mål C-35/96, kommissionen mot Italien). Däremot har organ som fyller en funktion av utslutande social karaktär vilkas verksamhet bygger på principen om nationell

solidaritet och inte har något vinstsyfte inte ansetts som företag (se domen av den 17 februari 1993 i de förenade målen C-159/91 och C-160/91, Poucet och Pistre mot AGF och Cancava REG 1993, s. 1-637 samt domen av den 16 november 1995 i mål C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurances). En dom från förstainstansrätten talar för att ett organ inom en särskild sammanlutning av enheter (SNS) som ibland erbjuder avgiftsbelagda tjänster till personer vilka inte varit anslutna till det spanska hälso- och sjukvårdssystemet, särskilt utländska turister, skall bedömas som företag vid tillhandahållandet av dessa tjänster och för sådana inköp av sjukvårdsmaterial som har samband med dessa tjänster (se förstainstansrättens dom av den 4 mars 2003 i mål T-319/99, Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental (FENIN) mot kommissionen, p. 41).

Företagsbegreppet med särskild koppling till transparensdirektivets äldre föreskrifter om öppen redovisning i artikel 1.1 har behandlats av EG-domstolen i målet 118/85, Kommission mot Italien. Italien vägrade att följa kravet på information om de finansiella relationerna mellan staten och en enhet som enligt italiensk lag betraktades som myndighet. Domstolen avvisade Italiens ståndpunkt att enhetens status enligt nationell lag skulle avgöra om direktivet blev tillämpligt eller inte. Oavsett att enheten som bedrev ekonomisk verksamhet var en integrerad del av en myndighet, så ansågs den såsom ett offentligt företag. Inte heller hade det någon betydelse att enheten inte var en juridisk person enligt nationell lag.

Företagsbegreppet, motsvarande det engelska begreppet "undertaking" inom EG-rätten, har genomförts på ett visst sätt genom bestämmelser i 3 § konkurrenslagen (1993:20 KL). Med "företag" avses enligt 3 § första stycket sådana fysiska eller juridiska personer som bedriver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur. Till den del sådan verksamhet består i myndighetsutövning omfattas den dock inte av begreppet företag. Med ekonomisk eller kommersiell verksamhet avses sådan verksamhet som framgår av 1 § KL, dvs. produktion av och handel med varor, tjänster eller andra nyttigheter. Även inköp för sådan verksamhet ingår.

Avsikten är att företag enligt KL skall ha samma innebörd som enligt EG-rätten och precis som i EG-rätten tolkas vidsträckt och i princip omfatta varje juridisk eller fysisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur. Det spelar ingen roll om verksamheten är inriktad på ekonomisk vinst eller inte, utan det

avgörande är om någon form av ekonomisk eller kommersiell verksamhet bedrivs. Även statliga och kommunala organ som driver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur räknas som företag, dock inte när det är fråga om myndighetsutövning. När KL kom till bedömdes begreppet företag ha väsentligen samma innebörd som begreppet näringsidkare i den äldre konkurrenslagstiftningen (prop. 1992/93:56 s. 66). I begreppet företag inryms enligt KL och EG-rätten alltså inte bara privat och kommersiell verksamhet utan även sådan verksamhet som bedrivs i offentlig regi. Till den del sådan verksamhet avser myndighetsutövning ingår den dock inte i begreppet företag. Även myndighetens förvaltningsuppgifter som inte är av ekonomisk eller kommersiell natur faller utanför begreppet. Tillhandahållande av avgiftsbelagda tjänster i offentligt rättsliga former inom ramen för t.ex. tandvård kan däremot omfattas av begreppet företag. Det finns inte något krav på att verksamheten bedrivs i vinstsyfte men den skall sannolikt ha viss varaktighet. Har verksamheten i allt väsentligt ett socialt syfte kan den anses falla utanför KLs tillämpningsområde (jfr Carlsson m.fl., Konkurrenslagen En kommentar, 1999, s. 44–45, Ulriksson, Konkurrensrätt, 2001, s. 14 f. och Wetter m.fl., Konkurrenslagen en handbok, 2002, s. 18–28 med vidare hänvisningar).

I svensk rättspraxis har Marknadsdomstolen i ett mål om konkurrensskadeavgift (MD 1997:17) ansett att ett affärsverk kan anses som ett företag enligt KL, trots att affärsverk är en del av den juridiska personen staten. I domen åberopades att enligt motiven till paragrafen (prop. 1992/93:56 s. 66 f) räknas som företag även statliga och kommunala organ som driver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur. Även offentlig verksamhet i form av utomhusbad har ansetts utgöra ekonomisk eller kommersiell verksamhet som omfattas av KL. Se Dnr 583/93 Stockholms stad (1993-12-09).

I Konkurrensverkets praxis har ett landstings verksamhet avseende förmedling av tandvårdsförsäkringar, som annars var en uppgift som skulle ha åvilat försäkringsbolaget och där Landstinget kunde få ekonomisk ersättning baserad på försåld volym, ansetts som en verksamhet av ekonomisk natur. Även forskare på en högskola som utförde forskningstjänster mot betalning har ansetts som ett företag i KL:s mening (se Wetter m.fl., s. 20 ff. med vidare hänvisningar).

Med företag jämställs enligt 3 § andra stycket KL även sammanlutningar av företag. Därmed avses exempelvis branschföreningar

som har företag som medlemmar och enkla bolag med sådana medlemmar. I konkurrensrättsligt sammanhang kan även företag inom en koncern betraktas som en ekonomisk enhet (se a. prop. s 71 f. och a. litteratur).

Begreppen exklusiva rättigheter och särskilda rättigheter

Av betydelse för om ett företag måste upprätta en separat redovisning är bl.a. om företaget har fått exklusiva rättigheter eller särskilda rättigheter. En detaljerad redogörelse för artiklarna har tidigare lämnats (se avsnitt 2.1.4).

Med exklusiva rättigheter torde menas i huvudsak monopol att inom ett visst geografiskt område tillhandahålla vissa varor eller tjänster som tillförsäkras ett företag genom någon form av myndighetsutövning eller annan åtgärd från en medlemsstat.

Med särskilda rättigheter menas i huvudsak motsvarande rättigheter som förbehålls ett begränsat antal företag genom att antalet rättighetshavare begränsas, att urvalet begränsas till vissa utpekade företag eller att rättsliga fördelar medges vissa företag, varigenom andra företags möjligheter att tillhandahålla samma tjänst väsentligen påverkas. Om den begränsande åtgärden är objektiv, proportionell och icke-diskriminerande faller dock den beviljade rättigheten utanför definitionen enligt dess lydelse.

Begreppet tjänster av allmänt ekonomiskt intresse

Begreppet tjänster av allmänt ekonomiskt intresse definieras inte i transparensdirektivet. Begreppet avgränsas visserligen i någon mån genom en hänvisning till artikel 86.2 i EG-fördraget, men inte heller där definieras själva begreppet. Av artikel 86.2 i fördraget framgår endast att företag som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt intresse skall vara underkastade reglerna i EG-fördraget, särskilt konkurrensreglerna. Det gäller i den mån tillämpningen av dessa regler inte rättsligt eller i praktiken hindrar att de särskilda uppgifter som tilldelats företaget fullgörs. Kommissionen har i ett tolkningsmeddelande närmare behandlat frågor om tjänster av allmänt ekonomiskt intresse [Kommissionens meddelande om tjänster i allmänhetens intresse i Europa (KOM/2000/580)].

De tjänster som nämns i artikel 86 i fördraget är enligt meddelandet tjänster som utförs på affärsmässiga grunder men som bedöms ligga i allmänhetens intresse enligt särskilda kriterier, och som därför omfattas av särskilda förpliktelser från medlemsstaternas sida. Detta omfattar i synnerhet en rad tjänster som rör transporter, energi och kommunikation.

Det är i första hand medlemsstaternas myndigheter på nationell, regional och lokal nivå som ansvarar för att på ett tydligt och öppet sätt definiera vad som skall anses vara en tjänst i allmänhetens intresse, och hur denna tjänst skall utföras. Gemenskapens uppgift är att med stöd av fördraget och med tillgängliga medel se till att dessa tjänster så väl som möjligt svarar mot användarnas och medborgarnas behov i fråga om kvalitet och pris.

Det konstateras i meddelandet att erfarenheterna bekräftar att gemenskapens regler i fråga om konkurrens och inre marknad är förenliga med intresset av att hålla en hög standard på tjänster i allmänhetens intresse. I fall där marknaden inte räcker till för att garantera en tillfredsställande servicenivå är det dock möjligt för myndigheterna att formellt ge enskilda marknadsaktörer i uppdrag att utföra en tjänst, och i nödvändiga fall även ge dem en exklusiv eller särskild rättighet, ibland i kombination med hjälp att ordna finansiering av tjänsten. Grundregeln är att dessa gemenskapsbestämmelser endast är tillämpliga om den aktuella verksamheten är av ekonomisk art och om den påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

I de fall som bestämmelserna skall tillämpas utgår man från tre grundprinciper:

- Reglerna skall vara neutrala i fråga om huruvida de företag som utför tjänsterna är offentliga eller privata.
- Det är medlemsstaternas ansvar att avgöra om en tjänst ligger i allmänhetens intresse. Den lösning som utformas kan endast bli föremål för kontroll för att spåra uppenbara felaktigheter.
- De begränsningar som medlemsstatens ingrepp innebär för konkurrenspolitiken eller friheterna inom den inre marknaden måste vara proportionella, dvs. de får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att garantera att tjänsten genomförs på ett effektivt sätt.

I kommissionens meddelande framhålls också att kommissionen med tiden kommer att kunna klargöra tillämpningen av inre marknads- och konkurrenslagstiftningen i ytterligare detaljer.

Skälen för förslaget och bedömningen:

Behovet av lagregler om separat redovisning

Såsom framgått går den separata redovisningen ut på att särredovisa konkurrensskyddad affärsverksamhet skilt från annan affärsverksamhet. En separat redovisning kan bli aktuell inte bara i offentliga och privata bolag. Den kan också bli aktuell för ekonomiska aktiviteter inom en statlig myndighet, en kommun eller annan offentlig myndighet. Frågan är först om man lämpligen kan tillgodose direktivet på annat sätt än genom lag eller annan författning respektive om det finns bestämmelser i gällande rätt som tillgodoser direktivet i denna del.

För statliga bolag och myndigheter kan i och för sig regeringen i regleringsbrev, bolagsordningar eller andra direktiv se till att separata redovisningar upprättas. I fråga om ett par bolag har regeringen för övrigt redan ställt sådana krav i avtal mellan staten och bolaget (se Statskontorets rapport, Samhällsintresset och konkurrensen, 2002:24, s. 20 och 24). En sådan ordning räcker dock inte för att fånga in verksamheter av ekonomisk eller kommersiell natur som bedrivs inom kommuner och landsting eller av dem ägda bolag. Även privata företag kan beröras av direktivet. Som tidigare angetts måste EG-direktiv också införlivas i författningsform.

Det finns visserligen i dag bestämmelser om separat redovisning för vissa verksamheter, bl.a. elnätsverksamhet (se avsnitt 2.3), men dessa har inte den generella räckvidd som direktivet kräver.

Frågan är då om det finns bestämmelser i de ordinarie redovisningsreglerna som kan bedömas uppfylla direktivets krav på en separat redovisning.

Såsom framgår av redogörelsen i avsnitt 2.2 finns det bestämmelser om "separat bokföring" i t.ex. 4 kap. 2 § bokföringslagen. Dessa regler utgör dock en option för företagen. En separat bokföring är dessutom villkorad av att det finns särskilda skäl och att det är förenligt med god redovisningssed. Bestämmelserna innebär inget krav på den särskilda uppdelning av konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet som transparensdirektivet anger. Bestäm-

meler om separat bokföring i de ordinarie redovisningsreglerna räcker alltså inte till för att tillgodose direktivet.

För vissa företag som skall upprätta årsredovisning innehåller de ordinarie årsredovisningsreglerna en allmän bestämmelse om fördelningen av nettoomsättningen på olika verksamhetsgrenar eller geografiska marknader som avviker betydligt från varandra (se 5 kap. 6 § årsredovisningslagen). I kompletterande redovisningsnormgivning finns mera detaljerade normer om s.k. rörelsegrensrapportering (jfr BFN R 9 Redovisning av rörelsegrenar m.m. och RR 25 Rapportering för segment – Rörelsegrenar och geografiska områden). Dessa normer innebär mycket förenklat att särskilda upplysningar skall lämnas om bl.a. intäkter och kostnader för olika delar av verksamheten i årsredovisningen.

Rörelserapportering innebär visserligen en särredovisning av olika verksamheter i ett företag. Vilka rörelsegrenar som separeras är dock i grunden beroende av hur företaget organiserar sin verksamhet och bygger inte på de indelningsgrunder som finns i transparensdirektivet. De kompletterande redovisningsnormerna har dessutom karaktär av allmänna råd från en myndighet respektive rekommendation från ett privaträttsligt organ och räcker därför oavsett innehållet inte till för att införliva direktiv.

Slutsatsen är att det måste införas bestämmelser om en särskild separat redovisning i enlighet med direktivet. Med hänsyn till den breda krets av verksamhetssubjekt som berörs bör bestämmelserna tas in i lag. Bestämmelserna för statliga myndigheters affärsverksamhet skulle i och för sig kunna regleras genom en förordning från regeringen. För att skapa neutrala förutsättningar för statliga, kommunala och privata näringsverksamheter bör dock de nya bestämmelserna om separat redovisning generellt tas in i lag.

Förutsättningarna för den separata redovisningen

De allmänna förutsättningarna för när en separat redovisning skall finnas bör alltså tas in i lag. I direktivet följer kravet på separat redovisning av en definition, nämligen definitionen av företag som är skyldiga att ha separat redovisning (se artikel 2.1 d). Som en anpassning till svensk författningspraxis bör kravet mera direkt framgå som en skyldighet att upprätta en separat redovisning för företag under vissa förutsättningar.

I vilka fall en separat redovisning måste upprättas bör givetvis avgöras mot bakgrund av vad som kan komma att följa av EG-rättslig praxis. Vid bedömningen av om företaget också bedriver "annan verksamhet" enligt direktivets terminologi torde det enligt utredningens mening ligga närmast till hands att ta hänsyn till om det vid sidan av den konkurrensskyddade affärsverksamheten bedrivs annan verksamhet som innefattar tillhandahållande av varor eller tjänster på en marknad (se definitionen av olika verksamheter i artikel 2.1 e). Lagförslaget bör därför utformas på detta sätt

Införlivande av företagsbegreppet och dess betydelse

Transparensdirektivet innehåller ingen definition av det grundläggande begreppet "företag". Det är enligt utredningens mening naturligt att begreppet skall ha den betydelse som följer av rättspraxis inom EG:s konkurrensrätt. En sådan vidsträckt tillämpning är ändamålsenlig, eftersom också verksamhet av ekonomisk natur som bedrivs inom statliga myndigheter, kommuner eller landsting omfattas av EG:s konkurrensregler. Syftet med den separata redovisningen är ju att säkerställa ekonomisk information för att underlätta tillämpningen av EG:s konkurrensregler.

Innebörden och avgränsningen av företagsbegreppet får i förvarande sammanhang betydelse på flera sätt. Detta avgör i vilka situationer en skyldighet att upprätta en separat redovisning enligt artikel 1.2 alls uppkommer (se definitionen av företag som är skyldiga att ha en separat redovisning i artikel 2.1 d). Företagsbegreppet får också betydelse för i vilka fall direktivets undantagsbestämmelser kan tillämpas (se artikel 4.2 som tillåter undantag för företag som tillhandahåller tjänster som inte påverkar handeln mellan medlemsstaterna eller som har en nettoomsättning eller balansomsättning som understiger vissa gränser). Redan här kan anmärkas att begreppet också får betydelse för vilka ekonomiska förbindelser som skall beaktas i den öppna redovisningen (se artikel 1.1. som kräver öppen redovisning av vilka medel som tillförts offentliga företag). Begreppet företag får också indirekt betydelse för vad som skall särredovisas i den separata redovisningen. I redovisningen skall nämligen företagets konkurrensskyddade verksamhet redovisas skilt från annan affärsverksamhet (jfr definitionen av olika verksamheter i artikel 2.1 e).

Som redan tidigare angetts bör företagsbegreppet kunna tolkas i den betydelse begreppet har inom EG:s konkurrensrätt i övrigt. Frågan blir då om begreppet bör definieras. Det skulle kunna ske genom en egen definition som utformas så att innebörden kan utvecklas med EG-domstolens praxis eller genom en hänvisning till 3 § KL, som är avsedd att tillämpas i den mening som begreppet "undertaking" har inom EG-rätten.

Ett enda företagsbegrepp bör dock så långt möjligt gälla inom hela Europeiska unionen. Det kan inte heller helt uteslutas att företagsbegreppet enligt transparensdirektivet i framtida EG-praxis kommer att avvika något från det i KL eller EG-rätten i övrigt. En formell koppling till svensk lag bör därför undvikas.

Utredningens ställningstagande hindrar inte att praxis kring KL:s företagsbegrepp i stor utsträckning kan användas som vägledning också för företagsbegreppet i de bestämmelser som införs med anledning av transparensdirektivet. Utredningen kan för sin del åtminstone inte nu se att några avgörande skillnader skulle finnas. De skäl för förslagen som lämnas och de diskussioner som förs har därför sin väsentliga utgångspunkt i begreppsbildningen kring KL:s företagsbegrepp och tillämpningen av den lagen.

Några kommentar till tillämpningen av företagsbegreppet

Den närmare tillämpningen av företagsbegreppet är en fråga som måste avgöras i den praktiska rättstillämpningen med hänsyn till utvecklingen på konkurrensområdet och rättspraxis på området. Några kommentarer kan emellertid göras.

En utgångspunkt bör vara att som företag betraktas den juridiska person som bedriver verksamheten (av ekonomisk eller kommersiell natur). Det är normalt inom en juridisk person som en sådan sammanblandning av affärsverksamheter kan förekomma som motiverar en särredovisning av konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet. Vad som utgör företaget torde därför i regel inte medföra några problem för aktiebolag eller andra juridiska personer som enbart bedriver affärsverksamhet.¹ Om företaget till en mindre del bedriver ekonomisk eller kommersiell verksamhet som avser myndighetsutövning torde det emellertid vara i linje både med EG-rätten och KL att bortse från den verksamheten vid bedömning av

¹ En annan sak är att flera företag tillsammans kan utgöra ett företag i egenskap av en sammanslutning av företag som bedriver ekonomisk eller kommersiell verksamhet.

vad som är ett företag i konkurrensrättens mening. Den delen av verksamheten skulle således inte heller behöva beaktas i fråga om undantagsbestämmelserna.

När det gäller affärsverksamheter som bedrivs av staten och framförallt kommuner och landsting i annan form än bolag blir avgränsningen av företaget svårare. Dessa subjekt utgör den juridiska personen men affärsverksamheten kan samtidigt bedrivas i organisatoriskt avskilda mindre enheter, t.ex. i ett affärsverk, en statlig myndighet eller ett kommunalt förvaltningsorgan. Särskilt kommunala förvaltningsorgan kan i sin tur driva olika verksamheter av skilda slag genom enheter som i sin tur bedriver både konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet.

Utredningens bedömning är att företagsbegreppet i grunden är detsamma i bestämmelserna om den separata redovisningen och den öppna redovisningen. Av det ovan behandlade målet 118/85, Kommission mot Italien, som avsåg den senare redovisningen, följer alltså att en enhet kan vara ett företag även om affärsverksamheten bedrivs integrerat hos en myndighet. Det spelar inte heller någon roll huruvida enheten utgör en egen juridisk person eller inte.

Som tidigare angetts har ett affärsverk ansetts som ett företag enligt KL trots att affärsverk ingår som en del av den juridiska personen staten. Trots att rättsfallet gällde frågan om verket *alls* kunde betraktas som ett företag och inte om verket i sin helhet utgjorde ett företag borde enligt utredningens mening motsvarande synsätt kunna tillämpas i fråga om skyldigheten att upprätta separat redovisning.

Om affärsverket bedriver annan affärsverksamhet integrerat med konkurrensskyddad affärsverksamhet skulle en separat redovisning anses nödvändig för affärsverket, om inte verket uppfyller förutsättningarna för undantag (se vidare avsnitt 4.2.1). I likhet med vad som antagits för ett aktiebolag som bedriver myndighetsutövning skulle även ekonomisk eller kommersiell verksamhet som innefattar myndighetsutövning i princip lämnas utanför den verksamhet som betraktas som företaget.²

I fall ett affärsverk under ett departement bedriver enbart annan affärsverksamhet och ett annat affärsverk eller ett bolag under

² En möjlighet att betrakta och redovisa en sådan myndighetsutövning av liten betydelse såsom affärsverksamhet skulle eventuellt kunna motiveras av väsentlighetsprincipen som är en allmänt accepterad redovisningsprincip och som innebär att oväsentliga belopp får behandlas på ett förenklat sätt.

departementet t.ex. bedriver både konkurrensskyddad och annan affärsverksamhet, behöver enligt utredningen inte departementet upprätta en separat redovisning som omfattar båda slagen av verksamheter. Departementet bedriver nämligen ingen ekonomisk verksamhet.

Även om man i konkurrensrättslig praxis torde ha betraktat varje kommuns totala affärsverksamhet som ett företag, skulle enligt utredningens bedömning vad som nu anförs för affärsverk och myndigheter i princip även kunna vara tillämpligt på kommunala och landstingsstyrda organ, t.ex. kommunala nämnder. Också i dessa fall skulle det avgörande vara om enheten organisatoriskt bedrevs för sig och om enheten som sådan för viss affärsverksamhet fått en exklusiv eller särskild rättighet eller utför affärsverksamhet av allmänt ekonomiskt intresse (och mottar offentligt stöd för detta) samtidigt som enheten bedrev annan affärsverksamhet. Någon separat redovisning skulle däremot inte behövas om enheten bara bedrev det ena slaget av affärsverksamhet. Om det statliga eller kommunala organet i sin tur bedrev affärsverksamheterna i olika enheter, exempelvis olika kommunala nämnder, som var och en t.ex. har en nettoomsättning som understiger den gräns som direktivet uppställer, skulle inte dessa enheter behöva någon separat redovisning.

Det går emellertid inte att ange någon bestämd innebörd av direktivet på denna punkt, utan lagens bestämmelser måste utformas i så nära anslutning till direktivet som möjligt och företagsbegreppet, såsom inledningsvis nämnts, få sin precisering i den praxis som växer fram.

Övriga begrepp av betydelse för när en separat redovisning måste upprättas

En separat redovisning aktualiseras om företaget beviljats exklusiva rättigheter eller särskilda rättigheter. Definitionerna av dessa begrepp bör tas i lag på ett sätt som i sak överensstämmer med direktivet. Inte alla rättigheter som en stat, kommun eller ett landsting eller annat beslutande organ beviljar är att anse som en särskild rättighet enligt direktivet. Undantagna från definitionen av särskilda rättigheter är sådana rättigheter som beviljats genom objektiva, proportionerliga och icke-diskriminerande kriterier. Detta bör framgå av definitionen av särskilda rättigheter. Undan-

taget bör t.ex. kunna tillämpas på sådana rättigheter som ges efter offentlig upphandling.

Motsvarande undantag saknas i direktivets definition av exklusiva rättigheter. Även om det finns vissa skäl som talar för att ett undantag skulle kunna vara sakligt befogat har det inte bedömts möjligt att frångå direktivets klara ordalydelse.

En separat redovisning kan också aktualiseras om företaget anförtrotts att meddela tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. I likhet med direktivet bör begreppet avgränsas genom en hänvisning till EG-fördraget. Därav framgår att tillämpningen av begreppet i det sammanhanget även skall ligga till grund för tillämpningen av bestämmelserna om separat redovisning.

4.2.2 Undantag från kravet på en separat redovisning

Förslag: Undantag från skyldigheten att ha en separat redovisning skall gälla om företagets verksamhet inte kan påverka handeln med andra EES-länder i nämnvärd omfattning. Undantag skall gälla också om företagets nettoomsättning för de senaste två räkenskapsåren har understigit 40 miljoner euro eller, om företaget är ett kreditinstitut, balansslutningen har understigit 800 miljoner euro. Ett undantag uppställs även för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse när stödet getts för en skälig tidsperiod enligt ett öppet, genomblickbart och icke-diskriminerande förfarande. De nya lagreglerna skall inte heller gälla för verksamheter som omfattas av särskilda EG-baserade bestämmelser om separat redovisning av motsvarande slag.

Bakgrund: Även om ett företag skulle bedriva konkurrensskyddad affärsverksamhet och annan affärsverksamhet behöver inte direktivet tillämpas under vissa förutsättningar som framgår av artikel 4.2.

Samhandelskriteriet enligt artikel 81 och 82 i fördraget

Ett av transparensdirektivets undantag gäller för företag som tillhandahåller tjänster som inte kan påverka handeln mellan medlemsstaterna i nämnvärd omfattning. Ett krav på att handeln mellan minst två EG-länder påverkas gäller även för tillämpningen av förbuden mot konkurrensbegränsande samarbete mellan företag respektive missbruk av dominerande ställning enligt artiklarna 81 och 82 i EG-fördraget. Där är samhandelskriteriet en jurisdiktionsregel som avgör vilka avtal och förfaranden som kan omfattas av EG:s konkurrensregler.

Samhandelskriteriet har i EG-domstolens praxis till artikel 81 och 82 ansetts uppfyllt om det med tillräcklig grad av sannolikhet, på grundval av rättsliga eller faktiska omständigheter, kan förutses att avtalet i fråga direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt kan inverka på handelsflödet mellan medlemsstaterna, på ett sådant sätt att det kan komma att hindra förverkligandet av en gemensam marknad mellan medlemsstaterna. Samhandelskriteriet tillämpas extensivt. Det ställs inte så höga krav för att samhandeln skall anses kunna påverkas. Enligt praxis krävs dock att den faktiska eller möjliga påverkan är märkbar (se Carlsson, m.fl. 1999, s. 437 och Wetter, m.fl., 2002, s. 52 f. med hänvisningar).

Konkurrensförhållanden på den svenska marknaden som inte omfattas av samhandelskriteriet regleras enbart av KL. I 19 § KL finns efter förebild från artikel 82 i EG-fördraget bestämmelser som förbjuder missbruk av dominerande ställning. Att regelsystemen i hög grad överensstämmer materiellt innebär inte att en tillämpning av KL:s och EG:s konkurrensregler på ett visst avtal eller visst förfarande alltid leder till samma resultat. Förutom att olika myndigheter eller domstolar har behörighet att tillämpa reglerna har regelsystemen delvis olika syften. EG:s konkurrensregler har i motsats till KL också till syfte att eliminera handels hinder och främja integrationen mellan medlemsstaterna. Tillämpningen av KL får inte hindra EG-rättens fulla genomslag (jfr a.a. s. 49 och se prop. 1992/93:56 s. 21). Det kan nämnas att Konkurrensverket även har möjlighet att tillämpa artiklarna 81.1 och 82 i fördraget enligt 2 § lagen (1994:1845) om tillämpningen av europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler.

Samhandelskriteriet enligt artikel 87 i fördraget

Förbudet mot företagsgynnande stöd i artikel 87.1 är kopplat till om stödet gynnar vissa företag eller viss produktion och påverkar samhandeln. I det sammanhanget tillämpas samhandelskriteriet restriktivare än enligt artikel 81 och 82. Att ett stöd är av relativt ringa storlek och att det mottagande företaget är relativt litet utesluter inte i sig att handeln mellan medlemsstaterna kan anses påverkas (domstolens dom av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot kommissionen och domstolens dom av den 14 september 1994 i de förenade målen C-278/92, C-279/92 och C-280/92, Spanien mot kommissionen). Av praxis framgår också att ett stöd kan anses påverka handeln mellan medlemsstaterna, även om det mottagande företag på en konkurrensutsatt marknad inte självt deltar i den gränsöverskridande verksamheten. När en medlemsstat beviljar stöd till ett företag kan nämligen den inhemska produktionen upprätthållas eller ökas på grund av detta, vilket minskar möjligheterna för företag i andra medlemsstater att exportera sina varor eller tjänster dit (se bl.a. ovan nämnda dom av den 14 september 1994, Spanien mot kommissionen, punkt 40).

Storleksundantaget och särundantaget för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse

Transparensdirektivet innehåller även mera schablonmässiga storlekskriterier för att avgränsa fall där en separat redovisning inte behöver upprättas. Föreskrifterna i artikel 1.2 om en separat redovisning behöver inte tillämpas i fråga om företag vars totala nettoomsättning understiger 40 miljoner euro under de två räkenskapsår som föregår det år då det åtnjuter en särskild eller exklusiv rättighet som beviljats av en medlemsstat enligt artikel 86.1 i fördraget, eller under vilket det anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse enligt artikel 86.2 i fördraget. För offentliga kreditinstitut skall motsvarande tröskelvärde vara en balansomslutning på 800 miljoner euro.

Ett särskilt undantag finns för företag som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Det gäller om det offentliga stödet – oavsett om det ges som subventionerade priser, bidrag, ersättning eller i någon annan form – har fastställts

för en lämplig tidsperiod enligt ett öppet, genomblickbart och icke-diskriminerande förfarande (se artikel 4.2).

Undantaget för verksamheter som omfattas av särskilda bestämmelser

Transparensdirektivet innehåller ett särskilt undantag för sådana verksamheter som redan omfattas av regler om separat redovisning. Transparensdirektivets bestämmelser om separat redovisning skall enligt artikel 1.2 nämligen inte påverka specifika bestämmelser som antagits av gemenskaperna. Föreskrifterna i artikel 3a.1 om hur den separata redovisningen skall utföras, skall inte heller tillämpas på verksamheter som omfattas av särskilda bestämmelser som fastställs av gemenskapen och skall inte påverka sådana skyldigheter för medlemsstater eller företag som härrör från fördraget eller från sådana särskilda bestämmelser (artikel 3a.2).

Skälen för förslaget:

Bör transparensdirektivets undantagsmöjligheter utnyttjas?

Transparensdirektivet anses utgöra ett s.k. minimidirektiv. Det innebär att direktivet kan tillämpas i fler fall än vad föreskrifterna kräver. Det är således möjligt att helt eller delvis avstå från att införa undantagen. En sådan generell utvidgning bör dock göras endast om det kan konstateras att informationen har betydelse för svenska intressen, i första hand tillämpningen av svenska regler av konkurrensrättsligt slag.

Den information som skall framgå av den separata redovisningen skulle åtminstone i vissa fall kunna ha betydelse för tillämpningen av 19 § KL om missbruk av dominerande ställning. Som tidigare framgått motsvarar bestämmelsen artikel 82 i EG-fördraget.

En redovisningsmässig uppdelning av konkurrenskyddad affärsverksamhet och annan affärsverksamhet skulle även kunna vara av betydelse för tillämpningen av bestämmelser som i ett annat sammanhang föreslagits införda i KL. Förslaget syftar till att förhindra vissa slag av konkurrenshämmande förfaranden när det offentliga bedriver affärsverksamhet [se vidare promemorian Konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor (Ds 2001:17)]. Förslaget har dock ännu inte lett till lagstiftning.

Allmänheten kan naturligtvis ha ett intresse av att veta om t.ex. vinster i monopolverksamhet i själva verket använts för att subventionera produkter eller tjänster i annan affärsverksamhet. Det kan emellertid ifrågasättas om ett slopande av alla eller vissa undantag är lämpligt eller ens tillräckligt för att ge allmänheten en god insyn i användningen av offentliga medel. När det gäller statliga myndigheter under regeringen, affärsverk och statliga bolag kan för övrigt regeringen genom individuella lösningar se till att fler företag än vad direktivet kräver upprättar separata redovisningar och att upprättade redovisningar offentliggörs som en bilaga till årsredovisningen eller som en särskild rapport. Regeringen kan då överväga vilka utvidgningar av transparensdirektivets redovisningskrav som är lämpliga att göra. När det gäller affärsverksamheter inom kommuner och landsting kan det också på frivillig väg ordnas så att en separat redovisning av konkurrensskyddad affärsverksamhet och annan affärsverksamhet görs i flera fall än vad direktivet kräver samt offentliggörs inom ramen för kommungemensamt samarbete. Redan idag redovisar för övrigt kommuner och landsting liknande slag av ekonomiska uppgifter för olika delar av sin verksamhet som rapporteras till SCB.

Mot denna bakgrund bör samtliga direktivets undantag i princip utnyttjas. Detta utesluter givetvis inte att den information som upprättar för EG-kommissionens tillämpning av EG:s konkurrensregler också skulle kunna användas av svenska myndigheter för andra syften.

Samhandelsundantaget

Enligt EG:s statsstödsregler har samhandelskriteriet en mer extensiv tillämpning än inom EG:s konkurrensrätt i övrigt; kriteriet kan många gånger anses uppfyllt även för verksamheter som synes beröra bara en medlemsstat. För de företag som skall upprätta redovisningen är det emellertid angeläget att redovisningarna bara behöver tas fram i fall den fyller ett behov. Även om man allmänt sett får räkna med att möjligheterna att åberopa samhandelsundantaget är mycket små, särskilt med tanke på de storleksundantag som finns, bör undantaget utnyttjas.

Samhandelsundantaget är enligt direktivets ordalydelse begränsat till "tjänster". Det kan dock inte anses oförenligt med direktivet att undantaget kan tillämpas också när verksamheten avser försäljning

av varor. Om inte samhandeln berörs har ju EG-kommissionen inget behov av att få tillgång till redovisningen. Därför bör bestämmelsen utformas så att den kan tillämpas när ingen del av ”verksamheten” har samhandelspåverkan. För att undantaget skall kunna utnyttjas bör det alltså förutsättas att varken den konkurrensskyddade eller övriga affärsverksamheten påverkar samhandeln i nämnvärd utsträckning. De bestämmelser som införs i lag bör alltså utformas för att tolkas på detta sätt.

Storleksundantaget och särundantaget för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse

När det gäller undantagen relaterade till nettoomsättningen eller balansomslutningen för de två senaste räkenskapsåren framgår inte klart om gränserna skall beräknas som ett genomsnitt eller för vart och ett av räkenskapsåren. Det senare alternativet förefaller rimligast och bör även väljas av försiktighetsskäl.

När affärsverksamhet bedrivs inom t.ex. en statlig myndighet eller en kommun uppkommer, som redan antytts, särskilda tillämpningsproblem i fråga om vilken verksamhet som redovisningarna skall omfatta. Som direktivet kan tolkas behöver endast beaktas den ekonomiska eller kommersiella verksamheten hos det organ som beviljats rättigheten eller anförtrotts att meddela tjänsten av allmänt intresse. Detta skulle innebära att man inte behöver beakta den del som avser myndighetsutövning. Förvaltningsuppgifter som inte är av ekonomisk eller kommersiell natur skall inte heller beaktas. Lagförslaget bör i likhet med direktivet utformas så att undantaget relateras till nettoomsättningen för företaget (se kommentarerna till företagsbegreppet i avsnitt 4.2.1).

Även särundantaget för tjänster av allmänt intresse bör utnyttjas. Det gäller om det offentliga stödet – oavsett om det ges som subventionerade priser, bidrag, ersättning eller i någon annan form – har fastställts för en lämplig tidsperiod enligt ett öppet, genomblickbart och icke-diskriminerande förfarande, t.ex. offentlig upphandling.

Undantaget för verksamheter som omfattas av särskilda bestämmelser

Enligt artikel 1.2 och artikel 3a.2 skall föreskrifterna om separat redovisning inte påverka tillämpningen av särskilda bestämmelser som fastställs av gemenskapen. Undantaget tar sikte på sådana verksamheter som omfattas av särskilda föreskrifter om separat redovisning, som har sitt ursprung i EG-rätten och är avsedda att ge insyn vid tillämpningen av konkurrensregler. Motivet skulle helt enkelt vara att om det redan finns regler om separat redovisning enligt olika liberaliseringsdirektiv, så behövs ingen separat redovisning enligt transparensdirektivet. En undantagsbestämmelse bör därför föreslås för dessa fall.

4.2.3 Den separata redovisningens utformning och innehåll

Förslag: Den separata redovisningen skall upprättas för varje räkenskapsår. Den behöver inte ingå i den årsredovisning som omfattar företaget.

I den separata redovisningen skall företagets intäkter och kostnader i den konkurrenskyddade affärsverksamheten redovisas åtskilda från intäkter och kostnader i annan affärsverksamhet. Detta skall göras på ett korrekt och konsekvent sätt enligt sakligt motiverade redovisningsprinciper. Vidare skall principerna och metoderna för fördelningen av intäkter och kostnader på de olika verksamheterna anges på ett tydligt och fullständigt sätt. Den separata redovisningen skall också innehålla en beskrivning av organisationen och finansieringen av företagets olika verksamheter.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om den separata redovisningens utformning och innehåll.

Bakgrund: I direktivets artikel 1.2 och 3a.2 behandlas den separata redovisningen närmare utformning och innehåll.

Medlemsstaterna skall säkerställa att den finansiella och organisatoriska strukturen i varje företag som är skyldigt att ha separat redovisning avspeglas korrekt i den separata redovisningen, så att det tydligt anges vilka intäkter och kostnader som härrör från de olika verksamheterna. Fullständiga uppgifter om de metoder som

tillämpats på konteringen och fördelningen av kostnaderna och intäkterna på de olika verksamheterna skall också anges (artikel 1.2).

För att säkerställa den insyn som avses i artikel 1.2 skall medlemsstaterna vidta nödvändiga åtgärder för att se till att varje företag som är skyldigt att ha separat redovisning

- a. för separat internredovisning för var och en av verksamheterna,
- b. korrekt konterar eller fördelar alla kostnader och intäkter på grundval av konsekvent tillämpade och sakligt motiverade redovisningsprinciper, och
- c. klart anger vilka principer för kostnadsredovisning som ligger till grund för den separata redovisningen (artikel 3a.1).

Direktivet behandlar inte för vilken tidsperiod redovisningen skall avse. Det finns inte heller några regler om att den separata redovisningen skall ingå i företagets årsredovisning eller göras tillgänglig för allmänheten på något annat sätt. Tvärtom framhålls i direktivets ingress att den information som ges måste vara underkastad sekretess, eftersom berörda företag är konkurrensutsatta.

Skälen för förslaget: Den separata redovisningen skall upprättas för "företaget". Som framgått ovan är företagsbegreppet svårtolkat främst när det gäller den kommunala verksamheten. Det framstår som naturligt att den tolkning av företagsbegreppet som görs i fråga om skyldigheten att upprätta redovisningen och undantagsbestämmelserna också ligger till grund för vilken verksamhet som skall omfattas av den separata redovisningen.

Den separata redovisningen skall bl.a. särredovisa intäkter och kostnader för olika verksamheter. Därför är det naturligt att redovisningen görs för den period som är företagets räkenskapsår. En bestämmelse om detta bör tas in i den nya lagstiftningen.

Informationen i den separata redovisningen är avsedd att ligga till grund för tillämpningen av EG:s konkurrensregler. Med hänsyn till detta syfte är det inte nödvändigt att informationen tas in i en årsredovisning, t.ex. som en bilaga, eller görs offentlig på något annat sätt. Någon föreskrift om offentliggörande finns inte heller i direktivet. Något lagförslag i den riktningen lämnas därför inte i detta sammanhang. Om information från en separat redovisning skall behöva lämnas ut till allmänheten i en eller annan form bör i

stället bedömas enligt de vanliga regler som gäller för företaget. Som redan behandlats i samband med diskussionen om direktivets undantagsmöjligheter bör utnyttjas kan ett offentliggörande i årsredovisningen eller i en särskild rapport också ordnas på annat sätt än genom särskilda bestämmelser i lag (se avsnitt 4.2.2).

Som direktivet kan tolkas behöver intäkter och kostnader endast anges uppdelat på två redovisningsobjekt. Det ena redovisningsobjektet omfattar den konkurrensskyddade affärsverksamheten. Det andra redovisningsobjektet omfattar all annan affärsverksamhet. Direktivet skulle därmed inte innebära någon skyldighet att i förekommande fall göra en ytterligare uppdelning av intäkter och kostnader inom den konkurrensskyddade affärsverksamheten, t.ex., å ena sidan, verksamhet som bedrivs med exklusiva rättigheter, och, å andra sidan, verksamhet av allmänt ekonomiskt intresse. Direktivet innebär inte heller något krav på uppdelning inom den övriga affärsverksamheten, t.ex. i olika slag av produkter eller tjänster. Lagbestämmelserna bör utformas i enlighet med denna tolkning.

De kvalitetskrav som ställs på redovisningen enligt artikel 3a.1 b bör också tas in i den nya lagstiftningen. Därav framgår att redovisningen av intäkter och kostnader skall göras på ett korrekt och konsekvent sätt enligt sakligt motiverade redovisningsprinciper.

Enligt artikel 1.2 skall medlemsländerna säkerställa att den finansiella och organisatoriska strukturen återspeglas korrekt i den separata redovisningen. Som ett led i att införliva föreskriften bör i lagen föreskrivas att organisationen och finansieringen av olika verksamheter skall beskrivas. Ett sådant material torde i praktiken ändå vara nödvändigt som utgångspunkt för en korrekt fördelning och en tillfredsställande kontroll av att intäkter och kostnader fördelas på rätt verksamhet.

Det kan i den praktiska tillämpningen uppkomma ett behov av förtydligande eller kompletterande regler för den separata redovisningen, t.ex. om redovisningspraxis utvecklas så att redovisningarna förfelar sitt syfte eller att kommissionen utfärdar kompletterande direktiv om hur redovisningarna skall göras. Det är därför lämpligt att regeringen eller en annan myndighet kan utfärda föreskrifter om den separata redovisningens utformning och innehåll. Ett normgivningsbemyndigande med denna innebörd bör därför införas.

Bemyndigandet bör bl.a. kunna användas för regler om ytterligare uppdelning i den separata redovisningen av olika bedrivna

konkurrensskyddade verksamheter. Detta följer visserligen inte av direktivet men kan i vissa fall eventuellt vara enklare och ge bättre information för tillämpningen av EG:s konkurrensregler. Bemyndigandet bör även kunna användas för regler om hur affärsverksamhet och myndighetsutövning redovisningsmässigt bör avgränsas, om t.ex. en statlig myndighet bedriver båda verksamheterna. Framförallt är bemyndigandet behövligt om kommissionen skulle utfärda kompletterande direktiv om den separata redovisningen. I direktivets ingress anges att tillämpningen av direktivet måste ske i nära samråd med medlemsstaterna och att direktivet kan behöva revideras mot bakgrund av de erfarenheter som görs.

Om föreskrifter behövs bör i första hand bedömas av regeringen och i andra hand av den förvaltningsmyndighet som föreskriftsrätten kan komma att delegeras till. Avsikten är således inte att de föreslagna lagreglerna omgående skall kompletteras med omfattande myndighetsföreskrifter.

Frågan om vilken myndighet som bör anförtros föreskriftsrätten behandlas i avsnitt 4.7.2.

4.2.4 Underlaget för den separata redovisningen

Förslag: Företag som skall upprätta en separat redovisning skall löpande redovisa händelser av ekonomisk art uppdelat på de olika verksamheter som den separata redovisningen skall avse.

Bakgrund: För att säkerställa innehållet i den separata redovisningen skall medlemsländerna enligt direktivets artikel 3a.2 a vidta nödvändiga åtgärder för att se till att berörda företag för en separat internredovisning för var och en av verksamheterna. Medlemsländerna skall också se till att företagen korrekt fördelar olika intäkter och kostnader på olika verksamheter.

För att främja en tillförlitlig årsredovisning enligt ordinarie redovisningsförfattningar finns det bl.a. bestämmelser om löpande bokföring (se vidare avsnitt 2.2).

Skälen för förslaget: För att upprätta en tillförlitlig separat redovisning är det i praktiken nödvändigt att under räkenskapsåret på något sätt löpande registrera händelser uppdelat på de olika verk-

samheter som skall redovisas åtskilt. En bestämmelse om detta är också befogad för att i sak uppfylla direktivets föreskrifter om förande av en separat internredovisning.

Den löpande bokföringen enligt ordinarie redovisningsregler är kopplad till uppkomna affärshändelser enligt bokföringslagen respektive ekonomiska händelser enligt lagen om kommunal redovisning och bokföringsförordningen. Ekonomiska händelser enligt sistnämnda författningar omfattar dock endast händelser som beror på kommunen, landstingets eller myndighetens ekonomiska relationer med omvärlden. För att upprätta en tillförlitlig separat redovisning är det ibland nödvändigt att även ta hänsyn till ekonomiska händelser inom en statlig myndighet, en kommun och ett landsting. Det gäller för affärsverksamheter som det offentliga bedriver inom t.ex. en statlig myndighet eller en kommun (jfr definitionen av företag som i avsnitt 4.2.1 föreslås ligga till grund för bestämmelserna i detta sammanhang). Det kan t.ex. gälla myndighetens egna inköp av varor eller tjänster som i vanliga fall säljs i den konkurrensskyddade eller den övriga affärsverksamheten. Även sådana transaktioner bör löpande redovisas på olika verksamheter. Bestämmelsen om den löpande registreringen bör därför utformas så att alla händelser av ekonomisk art som är av betydelse för den separata redovisningen omfattas.

Det normgivningsbemyndigande som föreslås för den separata redovisningens utformning och innehåll bör även avse den löpande redovisningen av händelser av ekonomisk art.

4.3 Öppen redovisning av offentliga finansiella förbindelser

4.3.1 Vilka skall ha en öppen redovisning

Förslag: Bestämmelser införs som tydliggör direktivets äldre krav på öppen redovisning. Offentliga företag skall klart och tydligt redovisa vilka offentliga medel som mottagits från alla offentliga myndigheter. Offentliga myndigheter skall på samma sätt redovisa vilka offentliga medel som tillförts offentliga företag. I bestämmelserna definieras också offentliga myndigheter och offentliga företag.

Bakgrund: Enligt direktivets artikel 1.1 skall alla finansiella förbindelser mellan offentliga myndigheter och offentliga företag redovisas öppet så att det klart framgår vilka allmänna medel som offentliga myndigheter tillfört offentliga företag samt på vilket sätt medlen har använts. Detta skall gälla både medel som tillförts direkt och medel som tillförts indirekt via andra offentliga företag eller finansiella institut.

Syftet med bestämmelserna om öppen redovisning är att underlätta kommissionens granskning av finansiella förbindelser mellan det offentliga och dess företag. Informationen är avsedd att kunna användas som ett hjälpmedel vid kontrollen av att inte stöd ges som strider mot EG:s statsstödsregler. Statsstödsreglerna brukar hänföras till EG:s konkurrensregler.

Enligt artikel 87.1 i EG-fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag oförenliga med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Förenligt med den gemensamma marknaden är enligt artikel 87.2 stöd av social karaktär som ges till enskilda konsumenter, under förutsättning att det ges utan diskriminering av med hänsyn till varors ursprung, och stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller andra exceptionella händelser. Som förenligt med den gemensamma marknaden kan enligt artikel 87.3 anses t.ex. stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg, stöd för att främja genomförandet av viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi och stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, när det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset.

Enligt artikel 88 i fördraget skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna fortlöpande granska alla stödprogram som förekommer i dessa stater.

Transparensdirektivets krav på öppenhet innebär bara att det tydligt skall visas vilka allmänna medel som offentliga myndigheter tillfört offentliga företag. Det finns inte något krav på att informationen skall ingå i företagets årsredovisning eller göras tillgänglig för allmänheten på något annat sätt.

Med offentliga myndigheter avses enligt artikel 2.1 a alla offentliga myndigheter, inbegripet staten och regionala och lokala myndigheter samt alla övriga territoriella myndigheter.

Med offentliga företag avses enligt artikel 2.1 b varje företag över vilket de offentliga myndigheterna direkt eller indirekt kan utöva ett dominerande inflytande till följd av ägarskap, finansiell medverkan eller gällande regler. Ett sådant inflytande skall presumeras om de offentliga myndigheterna innehar majoriteten av kapitalet eller rösterna eller har rätten att utse mer än hälften av medlemmarna i företagets verkställande ledning eller styrelse.

Skälen för förslaget: Eftersom utredningen föreslagit att direktivets föreskrifter om separat redovisning skall lagregleras ligger det nära till hands att gå in på frågan om också direktivets äldre föreskrifter om öppen redovisning bör tydliggöras i lag. Även om det finns regler som helt eller delvis motsvarar direktivet i denna del kan det vara lämpligt att samordna reglerna i en och samma lagstiftning. De har flera beröringspunkter. Båda redovisningarna skall inte minst ligga till grund för tillämpningen av EG:s konkurrensregler för företag och medlemsstater.

Definitionerna av offentliga myndigheter och offentliga företag

Direktivets definition av offentliga myndigheter får för svensk del anses träffa i första hand statliga myndigheter, kommuner och landsting. Definitionen omfattar även andra organ som kan utöva territoriella myndighetsuppgifter. Det kan t.ex. gälla kommuner och landsting i samverkan.

Vad som utgör offentliga företag får anses ha sin utgångspunkt i samma företagsbegrepp som i fråga om den separata redovisningen (se avsnitt 4.2.1). Skillnaden är dock att den öppna redovisningen endast berör sådana verksamheter av ekonomisk eller kommersiella natur där offentliga myndigheter har ett dominerande inflytande. Till offentliga företag bör alltså i första hand hänföras statliga myndigheters, kommuners och landstingens egna ekonomiska eller kommersiella verksamheter som omfattas av KL. I dessa fall finns per definition ett dominerande inflytande över "företaget". Som offentliga företag räknas i andra hand också aktieföretag och andra juridiska personer där offentliga myndigheter kan utöva det domi-

nerande inflytandet på grund av rösträtt eller av annan anledning, t.ex. föreskrifter i bolagsordning eller stadgar. Även andra företag än dotterföretag kan omfattas. Avgörande är alltid om en statlig myndighet, kommun eller landsting eller annan offentlig myndighet direkt eller indirekt har det dominerande inflytandet över företaget. Om flera myndigheter inte var för sig men tillsammans har ett dominerande inflytande över ett företag, så bör enligt utredningens mening företaget normalt också klassificeras som ett offentligt företag.

Behovet av lagregler om öppen redovisning

Frågan är nu om gällande rätt innehåller bestämmelser som med säkerhet tillgodoser transparensdirektivets krav på öppen redovisning av offentliga medel som staten, kommuner eller landsting ger till offentliga företag.

I den svenska redovisningsregleringen finns bestämmelser om att det skall finnas en verifikation för alla affärshändelser respektive ekonomiska händelser. Verifikationerna skall generellt innehålla uppgifter bl.a. vad händelsen avser och vilken motpart den berör (se avsnitt 2.2). Dessa bestämmelser är emellertid alltför allmänt hållna för att säkert täcka direktivets krav på öppen redovisning enligt artikel 1.1. De innebär inte heller någon skyldighet att ha med uppgifter om hur mottagna medel har använts i företaget.

Mottagande av offentliga medel kan i vissa fall utgöra en sådan viktig händelse som skall framgå av årsredovisningens förvaltningsberättelse (se 6 kap. 1 § årsredovisningslagen och 4 kap. 1 § lagen om kommunal redovisning). I kompletterande redovisningsnormgivning anges statliga stöd som exempel på vad som kan vara en viktig händelse (se t.ex. BFN U 96:6). Dessa bestämmelser kan dock inte anses tillräckligt preciserade för att motsvara direktivets föreskrifter om öppen redovisning enligt artikel 1.1. Det finns visserligen allmänna råd från BFN och rekommendationer från Redovisningsrådet som behandlar upplysningar om statliga stöd, men sådana normer räcker hur som helst inte till för att införliva direktiv.

För statliga myndigheter samt kommuner och landsting gäller särskilt att upplysningar skall lämnas i årsredovisningen om förhållanden som är av betydelse för uppföljningen av verksamheten (se 2 kap. 4 § årsredovisningsförordningen och 4 kap. 1 § lagen om

kommunal redovisning). Inte heller dessa bestämmelser kan anses tillräckligt preciserade för att uppfylla direktivets artikel 1.1.

I olika specialförfattningar om bidrag finns många gånger bestämmelser om återredovisning av hur stöd används. En återredovisning förutsätter att företaget tar fram information om hur stödet har använts. De finansiella förbindelser som skall redovisas öppet enligt artikel 1.1 avser emellertid i princip alla förbindelser som innebär mottagande av offentliga medel, dvs. även sådant som inte utgör offentligt stöd i egentlig mening. En annan sak är att direktivets krav särskilt gäller för aktieägartillskott och andra transaktioner som ofta kan vara statligt stöd i EG-fördragets mening. Under alla förhållanden är det allt för osäkert att utgå från att man i olika specialförfattningar har täckt upp alla fall där artikel 1.1 skall tillämpas.

Även om regeringen eller annan statlig myndighet i enskilda fall ställer som villkor att mottagaren tydligt redovisar mottagna medel och hur de används så räcker detta inte för att helt införliva direktivet i denna del. Artikel 1.1 omfattar nämligen även offentliga medel som ges av kommuner och landsting samt andra myndigheter som faller in under direktivets definition av offentliga myndigheter.

Mot denna bakgrund bör transparensdirektivets regler om öppen redovisning av offentliga förbindelser enligt artikel 1.1 tydliggöras i svensk författning. Det gör det också nödvändigt att införa definitionerna av offentliga myndigheter och offentliga företag samt presumptionsregeln om när ett dominerande inflytande skall anses föreligga.

Bör både givaren och mottagaren av offentliga medel ha en öppen redovisning?

En öppen redovisning av offentliga medel som tillförs offentliga företag angår både givaren och mottagaren. Direktivet lämnar i och för sig öppet om informationen skall finnas hos en av dem eller båda. För att främja tillförlitligheten i redovisningen bör god information om offentliga finansiella förbindelser finnas hos både givaren och mottagaren. Det förbättrar också möjligheterna att granska förbindelserna i efterhand. Bestämmelserna om en öppen redovisning enligt artikel 1.1 bör alltså införas både för offentliga myndigheter som givare och för offentliga företag som mottagare.

Det bör gälla oavsett om den ekonomiska eller kommersiella verksamheten bedrivs av en enhet inom t.ex. en statlig myndighet, eller om sådan verksamhet bedrivs i en självständig juridisk person. Det bör framhållas att beteckningarna givare och mottagare inte skall uppfattas i meningen givare eller mottagare av offentliga stöd, utan mera såsom motparter i fråga om överföringar av kapital. Om ett offentligt stöd förekommer är en annan fråga. Beteckningarna utesluter inte heller att de finansiella flödena ibland huvudsakligen går från det offentliga företaget till den offentliga myndigheten.

Det kan i och för sig ifrågasättas om det är nödvändigt att en och samma juridiska person, t.ex. en kommun, skall redovisa en förbindelse både som givare i egenskap av offentlig myndighet och som mottagare i egenskap av offentligt företag. Det är emellertid när affärsverksamhet bedrivs parallellt med myndighetsutövning som det är särskilt angeläget att tydligt identifiera vad som tillförs affärsverksamheten. Förslaget är också neutralt i förhållande till situationen att affärsverksamheten skulle bedrivas i en särskild juridisk person.

I avsnitt 4.7.2 behandlas var bestämmelserna om öppen redovisning bör tas in.

4.3.2 Undantag från krav på öppen redovisning

Förslag: Undantag från skyldigheten att ha en öppen redovisning skall gälla för offentliga myndigheters finansiella förbindelser med

- offentliga företag vilkas verksamhet inte påverkar handeln med andra EES-länder i nämnvärd omfattning,
- offentliga företag vilkas nettoomsättning för de senaste två räkenskapsåren har understigit 40 miljoner euro eller, om företaget är ett kreditinstitut, vars balansomslutning understigit 800 miljoner euro, och
- offentliga företag som är kreditinstitut såvitt avser insättningar på normala affärsmässiga villkor

Bedömning: Det behövs inget särskilt undantag för centralbanker.

Bakgrund: Offentliga företag behöver inte omfattas av direktivets föreskrifter om öppen redovisning under vissa förutsättningar som framgår av artikel 4.1.

Ett av undantagen gäller – i likhet med den separata redovisningen – för företag som tillhandahåller tjänster som inte kan påverka handeln mellan medlemsstaterna i nämnvärd omfattning. Även undantagen för mindre företag är av samma slag som för den separata redovisningen (se avsnitt 4.2.2).

I denna del finns dock två särskilda undantag. Det ena avser centralbanker. Det andra avser offentliga kreditinstitut och gäller insättningar av allmänna medel på normala affärsmässiga villkor.

Skälen för förslaget och bedömningen: Direktivets undantag bör i princip införas av samma skäl som anförts för att utnyttja undantagen för den separata redovisningen (se avsnitt 4.2.2).

En särskild fråga är om även undantaget för centralbanker bör utnyttjas. Sveriges Riksbank kan både vara en givare av offentliga medel och bedriva en ekonomisk eller kommersiella verksamhet genom att sälja varor, tjänster eller andra nyttigheter. Om Riksbanken eller andra statliga myndigheter bedriver ekonomisk eller kommersiell verksamhet som omfattas av 3 § KL, bör dock verksamheten såsom ett offentligt företag omfattas av reglerna. Det innebär att det i banken öppet skall redovisas vilka offentliga medel som mottagits och hur de använts. Riksbanken bör även kunna omfattas av bestämmelserna som givare. Såsom tidigare framgått gäller förslaget endast redovisningen av medel som direkt tillförs ett företag i EG-rättens mening och redovisningen behöver inte göras offentlig.

Mot denna bakgrund behövs inget särskilt undantag för centralbanker i den föreslagna lagen.

4.3.3 Den öppna redovisningens utformning och innehåll

Förslag: Offentliga företag skall redovisa sina finansiella förbindelser med offentliga myndigheter så att det tydligt framgår vilka offentliga medel som företaget fått direkt eller indirekt via andra offentliga företag eller finansiella institut samt hur medlen har använts.

Offentliga myndigheter skall redovisa sina finansiella förbindelser med offentliga företag så att det tydligt framgår vilka offentliga medel som getts samt hur medlen är avsedda att användas.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter till om den öppna redovisningens utformning och innehåll.

Bakgrund: Enligt direktivets artikel 1.1 skall alla förbindelser mellan offentliga myndigheter och offentliga företag redovisas öppet så att det klart framgår vilka allmänna medel som offentliga myndigheter tillfört offentliga företag samt på vilket sätt medlen har använts. I artikel 3 anges vilka förbindelser som i synnerhet skall redovisas på ett öppet sätt (se avsnitt 2.1.1). Också andra slag av finansiella förbindelser skall redovisas tydligt.

Skälen för förslaget: Som föreslagits ovan bör regler om en öppen redovisning enligt 1.1 gälla både för offentliga myndigheter och offentliga företag. Tillförlitligast information om hur medlen har använts kan i regel lämnas av mottagaren. Givaren kan endast ange hur medlen är avsedda att användas. Lagbestämmelserna bör anpassas till detta.

I fråga om sådana offentliga medel som getts indirekt innehåller direktivet en begränsning om att uppgiftsskyldigheten endast avser offentliga medel som tillförts genom andra offentliga företag eller finansiella institut. De senare kategorin torde ta sikte på medel som förmedlas genom banker och andra betalningsförmedlare.

Även medel som tillförts genom andra företag än de nu uppräknade skulle dock kunna omfattas, dvs. privata företag. Det går inte att direkt se några nackdelar med att utvidga direktivet till offentliga medel som tillförs indirekt genom alla företag. Eftersom direktivet i princip avser samtliga offentliga medel är dock konse-

kvenserna av en utvidgning svåra att överblicka. Bestämmelserna bör därför utformas i enlighet med direktivet och begränsas till offentliga medel som tillförs direkt eller indirekt genom offentliga företag eller finansiella institut.

Direktivet anger inte mera i detalj hur den öppna redovisningen skall utformas. Det bör därför i första hand överlämnas till den praktiska tillämpningen att avgöra från fall till fall med hänsyn till bestämmelsens syfte, nämligen att det ekonomiska materialet i efterhand skall kunna ligga till grund för kommissionens prövning med hänsyn till statsstödsreglerna. I många fall kan den redovisning som redan i dag upprättas enligt ordinarie redovisningsregler sannolikt räcka även för att tillgodose vad som behövs för kommissionens granskning. Om detta inte skulle vara fallet måste dock särskild information i form av särskilda förteckningar, specifikationer eller liknande material sammanställas vid sidan av den ordinarie bokföringen.

Uppräkningen av vilka förbindelser som i synnerhet skall redovisas öppet bör för ett fullständigt genomförande av direktivet återges även i den svenska författningen. I förhållande till artikeln bör endast vissa språkliga anpassningar göras.

För att tillgodose att det i framtiden kan behövas förtydligande regler bör en myndighet i vart fall få en möjlighet att meddela föreskrifter om hur den öppna redovisningen skall göras för företag.

4.4 Årlig rapportering om offentliga tillverkningsföretag

Förslag: Lagbestämmelser införs om att offentliga företag inom tillverkningsindustrin vilka har en nettoomsättning för räkenskapsåret som överstiger 250 miljoner euro skall, utöver vad som följer av tillämpliga redovisningsförfattningar, till en myndighet sända in bestyrkta kopior av årsredovisningen och viss annan ekonomisk information.

Samma skyldighet åläggs holdingföretag som har offentliga företag inom tillverkningsindustrin som dotterföretag, om sådana dotterföretags sammanlagda nettoomsättning överstiger 250 miljoner euro.

En myndighet skall senast den 31 mars varje år lämna en förteckning till kommissionen om vilka offentliga företag inom tillverkningsindustrin och vilka holdingföretag som omfattas av rapporteringsplikten.

Definitionen av offentliga företag inom tillverkningsindustrin som skall ligga till grund för rapporteringen tas in i den nya lagen.

Bakgrund: För vissa offentliga företag skall viss ekonomisk information årligen sändas in till kommissionen. Det gäller enligt direktivets artikel 5a.1 och artikel 5a.3 "offentliga företag i tillverkningsindustrin" som har en omsättning om mer än 250 milj. euro. Dessa skall sända in i första hand sin årsredovisning och verksamhetsberättelse. Vidare skall meddelanden om bolagsstämma och annan relevant information lämnas. Om de inte framgår av dessa handlingar skall vissa ytterligare upplysningar finnas med. Dessa är av liknande slag som särskilt skall framgå av den öppna redovisningen (se artikel 5a.2). Informationen skall lämnas för varje företag för sig och när det är lämpligt innehålla uppgifter om alla transaktioner inom och mellan olika företagsgrupper liksom mellan det offentliga företaget och staten. Samma gäller om ett holdingföretag är moderföretag till en grupp eller undergrupp av offentliga tillverkningsföretag. En förutsättning är dock, såsom direktivet kan tolkas, att de offentliga tillverkningsföretagens sammanlagda försäljning överstiger 250 milj. euro (se artikel 5a.3). Direktivföreskrifternas närmare innehåll har behandlats i avsnitt 2.1.2.

Direktivets regler i denna del har hittills fullgjorts genom att regeringen genom Näringsdepartementet sânt in en förteckning över statliga tillverkningsföretag och årsredovisningshandlingarna för dessa företag. Endast ett fåtal svenska företag har varit aktuella.

Skälen för förslaget: Den ordning som hittills tillämpats för årlig rapportering om offentliga tillverkningsföretag kan visserligen inte anses oförenlig med transparensdirektivet. Det får ändå anses lämpligt att etablera en rapporteringsplikt i lag. Det bör därför införas en lagbestämmelse om att offentliga företag inom tillverkningsindustrin vars nettoomsättning för räkenskapsåret överstiger 250 miljoner euro skall sända in vissa redovisningshandlingar till en svensk myndighet. Denna myndighet bör i sin tur svara för rapporteringen till kommissionen.

Vilken verksamhet som skall klassas som tillverkningsindustri bestäms beroende på om företagets nettoomsättning till mer än hälften utgör tillverkning. Vilken verksamhet som utgör tillverkning skall i enlighet med direktivet bedömas enligt en viss förteckning som används i europeiska statistiska sammanhang (se *bilaga 3*). Bestämmelser i enlighet med direktivet i denna del bör också införas i lag.

De handlingar som offentliga företag inom tillverkningsindustrin skall ge in är enligt direktivet, i första hand, årsredovisningen. En årsredovisning enligt svensk terminologi inkluderar även företagets förvaltningsberättelse, vilken motsvarar direktivets verksamhetsberättelse. Det behövs alltså ingen särskild regel om att verksamhetsberättelsen skall inkluderas.

Med anledning av att information skall lämnas om relationer mellan företaget och andra företag i samma företagsgrupp bör även de koncernredovisningar som det offentliga tillverkningsföretaget omfattas av ges in. Det bör inte bara gälla om tillverkningsföretaget upprättar en koncernredovisning såsom moderföretag. Det bör också gälla om företaget ingår i ett annat företags koncernredovisning såsom dotterföretag. I förekommande fall bör alltså flera koncernredovisningar ges in.

Ett offentligt tillverkningsföretag kan omfattas av ekonomiska gruppssammansättningar som inte utgör en koncernredovisning i formell mening (jfr t.ex. 8 kap. kommunalredovisningslagen som anger att en sammanställd redovisning skall upprättas för en före-

tagsgrupp). Författningstexten bör anpassas för att också täcka sådana fall.

Direktivet anger att meddelanden om bolagsstämma skall ges in. Även om det inte följer av direktivet bör också revisionsberättelser och protokollet från stämman eller motsvarande stadfästelsesammanträde bifogas. Detta bör framgå av bestämmelserna.

Det är lämpligt att samordna insändandet av redovisningshandlingarna med de rutiner och frister som gäller enligt ordinarie redovisningsregler. En bestämmelse bör därför finnas om att handlingarna skall ges in på det sätt och inom den tid som gäller för redovisningshandlingarna enligt ordinarie redovisningsregler.

En rapporteringsplikt enligt artikel 5a skall även gälla för vissa holdingföretag. Dessa torde i praktiken beröra endast sådana offentliga företag som inte själva bedriver tillverkning men som har offentliga dotterföretag som bedriver sådan verksamhet. En förutsättning är dock enligt direktivet att holdingföretaget har dotterföretag som är offentliga företag inom tillverkningsindustrin och vilkas sammanlagda nettoomsättning överstiger 250 miljoner euro. Lagbestämmelser om årlig rapportering bör införas även för sådana holdingföretag. De holdingföretag som berörs bör enligt bestämmelserna sända in samma handlingar som ovan föreslagits för ett offentligt företag inom tillverkningsindustrin.

Enligt direktivet skall viss kompletterande information lämnas om inte informationen redan framgår av årsredovisningen. En motsvarande bestämmelse bör tas in i den nya lagstiftningen.

4.5 Bevarande av information

Förslag: Information som skall framgå av den öppna redovisningen respektive den separata redovisningen skall bevaras under minst fem år. För bevarandet skall i övrigt gälla samma regler som för bevarandet av räkenskapsinformation enligt ordinarie redovisningsförfattningar.

Bakgrund: Enligt artikel 5.1 och artikel 5.2 skall informationen om finansiella förbindelser respektive informationen om den finansiella och organisatoriska strukturen i företag som är skyldiga att upprätta separata redovisningar hållas tillgängliga för kommissionen under minst 5 år.

Bestämmelser om bevarande av ekonomisk information finns också i tillämpliga redovisningsförfattningar för myndigheter, kommuner, landsting och juridiska personer. Skyldigheten gäller bl.a. för verifikationer, grund- och huvudbokföring, årsredovisning och avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens förhållanden. Räkenskapsinformation skall i regel bevaras i minst 10 år.

Skälen för förslaget: Verifikationer och annan räkenskapsinformation som hör till ett företags ordinarie redovisning torde i stor utsträckning komma att innehålla uppgifter som ligger till grund även för en öppen redovisning och en separat redovisning. Särskilda specifikationer, sammanställningar eller information av betydelse för en öppen redovisning eller separat redovisning kan dock komma att upprättas vid sidan av de delar som ingår i företagets ordinarie bokföring, bl.a. beroende på hur företaget organiserar den. I vart fall är det mycket osäkert om allt material av betydelse för de särskilda redovisningarna skulle komma att klassas som räkenskapsinformation. För att säkert genomföra direktivet är det också viktigt att tydliga bestämmelser motsvarande direktivets artikel 5 finns i en författning. På grund av detta bör bestämmelser tas in om en skyldighet att bevara information som skall framgå av en öppen redovisning eller separat redovisning och räkenskapsmaterial av betydelse för dessa, som skall gälla för de fall informationen inte utgör räkenskapsinformation enligt de ordinarie redovisningsförfattningar som gäller för företaget.

Frågan om i vilken lag eller annan författning dessa bestämmelser bör tas in behandlas i avsnitt 4.7.2.

4.6 Kontroll och sanktioner

4.6.1 Revision

Förslag: Företagets revisor eller en annan oberoende sakkunnig skall granska huruvida en öppen redovisning och en separat redovisning har fullgjorts på föreskrivet sätt.

Granskningen skall dokumenteras i ett särskilt intyg. Intyget skall lämnas till stämman och ledningen eller motsvarande organ på samma sätt som revisionsberättelsen.

Bakgrund: Enligt artikel 1.1 och 1.2 skall medlemsstaterna se till att kraven på en öppen redovisning och en separat redovisning fullgörs. Medlemsstaterna skall också se till att varje företag som skall ha en separat redovisning gör en internredovisning för var och en av verksamheterna, korrekt fördelar alla kostnader och intäkter på grundval av konsekvent tillämpade och sakligt motiverade redovisningsprinciper samt klart anger vilka principer för kostnadsredovisning som tillämpas (artikel 3a.1).

Skälen för förslaget: Som ett led i att uppfylla nyss nämnda artiklar är det lämpligt att både den öppna redovisningen och den särskilda redovisningen blir föremål för en mera löpande granskning. En sådan granskning bör kunna utföras av den som granskar den ordinarie redovisningen för t.ex. den statliga myndighet, kommun, landsting eller juridiska person där affärsverksamheten bedrivs. Ett krav på revisorsgranskning förekommer även i gällande regler om separat redovisning (se vidare avsnitt 2.3).

Granskningen bör begränsas till redovisningarna för ett företag. När det gäller den öppna redovisningen som offentliga myndigheter skall göra såsom givare av offentliga medel rör det sig om myndighetsverksamhet på ett sätt som gör att den särskilda granskningen i detta sammanhang kan undvaras.

Utgångspunkten bör vara att en öppen redovisning och en separat redovisning granskas av den eller de som granskar företagets ordinarie redovisning. Det bidrar till att revisionen i dessa delar kan bli effektivare och att revisionen blir billigare jämfört med om utomstående granskare alltid skulle behöva anlitas. De kompetenskrav som gäller för den revisor som granskar t.ex. en statlig myndighet eller ett bolags verksamhet bör även godtas i detta sammanhang. I vissa fall kan emellertid en granskning av informationen i en öppen redovisning respektive en separat redovisning framstå som främmande med hänsyn till de uppgifter som företagets ordinarie revisor utför. Det gäller inte minst inom kommuner och landsting som har ett system med förtroenderevisorer.

Enligt utredningens mening finns det inte tillräckliga skäl att ställa krav på att företagets ordinarie revisor granskar dessa redovisningar. Det viktigaste är att granskningen görs av någon som är lämplig för uppgiften. Den som bestämmer över granskningen av företaget bör därför även ha möjlighet att utse någon annan oberoende sakkunnig granskare som har den erfarenhet och

insikt som krävs för att göra granskningar av företagets räkenskaper.

Sammanfattningsvis bör det alltså införas en bestämmelse om att de särskilda redovisningarna enligt transparensdirektivet skall granskas av företagets revisor eller annan sakkunnig person som på ovan angivet sätt är lämplig för uppgiften.

Medlemsländerna skall visserligen se till att viss information sparas under viss tid (jfr artikel 5.1 och 5.2). Det kan dock inte anses nödvändigt att revisionen även omfattar själva bevarandet av informationen. Att sådant material sparas bör i stället omhändertas genom regler om bevarandeplikt som sanktioneras på lämpligt sätt.

På samma sätt som för den ordinarie redovisningen bör föreskrivas att granskningen skall dokumenteras. Den öppna och separata redovisningen berör dock en mer begränsad krets av intressenter. Det kan därför inte anses nödvändigt att dokumentationen tas in i revisionsberättelsen. Den bör i stället tas in i ett särskilt intyg.

För att ligga till grund för åtgärdande av eventuella brister så bör revisionsintyget lämnas till bolagsstämman och verkställande direktören. Eftersom redovisningarna enligt transparensdirektivet berör också enheter där bolagsstämma och verkställande direktör inte förekommer bör bestämmelser anpassas så att intyget i sådana fall i stället lämnas till motsvarande organ. En statlig myndighet bör också få rätt att i enskilda fall infordra intyget för kontroll av att de nya redovisningskraven uppfylls (se vidare avsnitt 4.6.2).

4.6.2 Tillsyn och sanktioner

Förslag: En statlig myndighet skall ha tillsyn över företagens efterlevnad av de nya redovisnings-, revisions- och rapporteringskraven som införs i lag eller i föreskrifter till lagen. Myndigheten skall också överlämna den information som kommissionen har rätt till enligt transparensdirektivet.

För att myndigheten skall kunna se till att företag följer bestämmelserna och lämnar behövlig information får vitesförelägganden användas.

Regeringen eller en annan myndighet får meddela föreskrifter om att information från en öppen redovisning eller separat redovisning eller revisionsintyget från granskningen av dessa redovisningar mera regelbundet skall sändas in till en eller flera myndigheter.

Skyldigheten att bevara information från den öppna redovisningen eller separata redovisningen skall sanktioneras i samma omfattning som skyldigheten att bevara företagets räkenskapsinformation i allmänhet.

Bakgrund: I transparensdirektivet finns många bestämmelser som inskräper medlemsstaternas ansvar för att redovisningskraven enligt direktivet efterlevs. Medlemsstaterna skall se till att kraven på en öppen redovisning och en separat redovisning fullgörs (artikel 1.1 och artikel 1.2). Medlemsstaterna skall också se till att varje företag som skall ha en separat redovisning gör en internredovisning för var och en av verksamheterna, korrekt fördelar alla kostnader och intäkter på grundval av konsekvent tillämpade och sakligt motiverade redovisningsprinciper samt klart anger vilka principer för kostnadsredovisning som tillämpas (artikel 3a.1). Medlemsländerna skall också se till att information från en öppen redovisning och en separat redovisning sparas under viss tid (artikel 5.1 och 5.2). Om kommissionen finner det nödvändigt skall medlemsstaterna på kommissionens begäran överlämna information från sådana redovisningar tillsammans med övrig nödvändig information, särskilt angående ändamålen med verksamheten (artikel 5.3). Medlemsstaterna skall dessutom lämna information om offentliga företag inom tillverkningsindustrin samt förse kommissionen med alla ytterligare uppgifter som är nödvändiga för att kunna göra en inträngande utvärdering av den information som lämnas (artikel 5a).

Skälen för förslaget:

Myndighetens tillsynsuppgifter

För att medlemsländerna skall kunna uppfylla sina skyldigheter enligt direktivet räcker det inte att enbart införa regler om revision. En myndighet måste kunna ingripa om bestämmelserna inte efterlevs och förmå företaget att följa bestämmelserna.

För att tillsynen skall kunna bedrivas effektivt måste myndigheten också ha rätt att ta in handlingar och begära upplysningar. Det behövs för att myndigheten skall kunna kontrollera dels om förutsättningarna för redovisningsskyldigheten är uppfyllda, dels om redovisningarna upprättas på ett godtagbart sätt. En myndighet måste också ha rätt att begära in och överlämna de redovisningar som kommissionen har rätt till enligt direktivet. Även annan information som kommissionen behöver för att utvärdera dessa redovisningar skall kunna inhämtas och överlämnas.

I det föregående har föreslagits vissa bestämmelser om redovisning för offentliga myndigheter såsom givare av offentliga medel. Detta kan ingå som ett led i myndighetsutövning. När det gäller myndighetsutövning finns särskild tillsyn. Den myndighet som skall utöva tillsynen i förevarande sammanhang bör därför endast svara för tillsynen över efterlevnaden av de bestämmelser som gäller för företaget. Detta bör framgå av bestämmelserna.

Sanktioner avseende redovisnings-, revisions- och rapporteringskraven

För att garantera att myndigheten kan utföra de skyldigheter som direktivet ålägger medlemsstaterna bör det finnas tillräckliga sanktioner. Att bestämmelserna är mycket allmänt hållna talar emot en generell straffrättslig sanktion. I stället bör som huvudregel ett sanktionssystem med vite finnas. Detta torde i regel tillgodose avsett syfte eftersom myndigheten genom ett vitesföreläggande kan förmå ett företag att fullgöra redovisningsskyldigheterna för framtiden och att sända in de handlingar eller lämna de upplysningar som myndigheten begär.

Frågan är då om det bör finnas mera långtgående sanktionsmöjligheter?

När det gäller överträdelse av förbudet mot konkurrensbegränsande samarbete i 6 § KL och missbruk av dominerande ställning i 19 § KL finns bestämmelser om undersökningar av bl.a.

böcker och andra affärshandlingar hos berört företag eller tredje man som bl.a. innebär en möjlighet att begära handräckning (se 47–53 §§). Dessa bestämmelser innebär att Stockholms tingsrätt på ansökan av Konkurrensverket får besluta om undersökningar under vissa omständigheter. Lagen innehåller också flera begränsningar och restriktioner för användningen. Bestämmelserna har bl.a. EG-rättens motsvarande bestämmelser som förebild. Med stöd av KL kan Konkurrensverket således använda andra sanktioner än vite för att få tillgång till en öppen redovisning, en separat redovisning och annan kompletterande information, om det är av betydelse för att utreda överträdelser av förbuden i 6 eller 19 §§ KL.

När det gäller överträdelser av motsvarande förbud i EG-fördraget får Konkurrensverket på kommissionens begäran göra undersökningar av företags affärshandlingar och även begära handräckning [se 2 a – 5 §§ lagen (1994:1845) om tillämpningen av Europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler och 3 a § förordningen (1996:353) med instruktion för Konkurrensverket]. Enligt 5 a § samma lag har kommissionen rätt att få handräckning av Kronofogdemyndigheten för att få tillgång till sådana företags affärshandlingar som kan behövas för att utreda överträdelser av EG:s statsstödsregler. Bestämmelserna har sin bakgrund i flera EG-förordningar (se vidare avsnitt 4.6.3). Med stöd av nämnda bestämmelser kan myndigheterna tvångsvis få tillgång till en öppen redovisning, en separat redovisning och annan kompletterande ekonomisk information, om det är av betydelse för att utreda överträdelser av EG:s konkurrensregler.

Mot denna bakgrund kan det inte anses nödvändigt att införa några nya bestämmelser som ger möjligheter att använda undersökningar eller handräckning för att myndigheterna skall kunna få tillgång till de särskilda redovisningar eller annan information som kommissionen har rätt till enligt transparensdirektivet. Frågan blir då om en möjlighet till undersökningar och handräckning bör finnas för att myndigheten skall kunna kontrollera om förutsättningar för redovisningsskyldighet är uppfyllda eller om redovisningskraven efterlevs på rätt sätt.

Det är visserligen väsentligt att ett företag inte kan slippa redovisningskraven genom att underlåta att lämna information av betydelse för myndighetens prövning av om de nya redovisningskraven följs i det enskilda fallet. Bestämmelser om undersökningar och handräckning innebär dock långtgående ingrepp och bör inte införas annat än om det visar sig uppkomma ett klart behov. Enligt

utredningens mening är det alltså i nuläget tillräckligt att myndigheten för sin tillsyn får använda ålägganden som kan förenas med vite.

Årlig tillsynsrapportering av information från de särskilda redovisningarna och revisionsintyget

Det kunde övervägas om inte lagregler borde införas om att information från de särskilda redovisningarna samt intyget från revisionen mera löpande borde sändas in till den myndighet som skall svara för tillsynen av hur de nya bestämmelserna efterlevs. Ett sådant system skulle ge myndigheten en möjlighet att följa hur praxis kommer att utvecklas och skulle kunna ligga till grund för bedömningar av i vilka fall enskilda tillsynsinsatser krävs.

Ett sådant rapporteringssystem är inte nödvändigt enligt direktivet och bör i vart fall inledningsvis kunna undvaras. För att ge möjligheter till en sådan rapportering om behov uppkommer bör en myndighet kunna meddela föreskrifter om en årlig rapportering av de särskilda redovisningarna och intyg från revisionen.

Sanktioner avseende bevarande av information

När det gäller skyldigheten att bevara information från en öppen redovisning eller en separat redovisning är en vitessanktion inte lika meningsfull. Här bör samma sanktioner gälla som för underlåtenheten att bevara räkenskapsinformation i allmänhet. Detta är i linje med att de materiella reglerna för bevarande av information från redovisningarna enligt transparensdirektivet föreslås jämförbart med bevarande av räkenskapsinformation enligt tillämpliga årsredovisningsförfattningar (se avsnitt 4.5.1). På så sätt undviks också gränsdragningsproblem beroende på om informationen ingår i handlingar som utgör räkenskapsinformation enligt gällande regler.

4.6.3 Kommissionen möjligheter att direkt inhämta information

Bedömning: Det saknas behov av andra lagändringar om informationsutbyte med kommissionen än de som föreslås i avsnitt 4.6.2.

Bakgrund: Enligt en förordning på det konkurrensrättsliga området har kommissionen rätt att inhämta uppgifter direkt från svenska företag och göra kontrollbesök för att tillämpa konkurrensreglerna i EG-fördragets artikel 81 och 82 (se artikel 11 i rådets förordning (EEG) nr 17/62). Bestämmelserna är av motsvarande slag som 45 § KL. Det kan nämnas att förordningen är på väg att ersättas av en ny (se rådets förordning (EG) nr 1/2003 om tillämpning av konkurrensreglerna i artiklarna 81 och 82 i fördraget). Den nya förordningen innebär dock ingen inskränkning i kommissionens möjligheter att inhämta information direkt från företag eller andra.

Som tidigare nämnts får Konkurrensverket tillämpa artikel 81 och 82 i EG-fördraget. Då gäller samma bestämmelser om möjligheter att inhämta information som vid tillämpningen av KL [se 2 § lagen (1994:1845) om tillämpningen av Europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler som bl.a. hänvisar till 45 § KL om föreläggande att inhämta handlingar och upplysningar och dit kopplade paragrafer om bl.a. vite, undersökningar och handräckning].

Kommissionens möjligheter att inhämta information för att tillämpa statsstödsreglerna i artikel 85 och 86 regleras i rådets förordning (EG) nr 659/1999. Förordningen innehåller inga bestämmelser om rätt för kommissionen att inhämta upplysningar direkt från företag eller andra. Sådana upplysningar lämnas i förekommande fall för svensk del till kommissionen av regeringen. Kommissionen har dock möjligheter att få handräckning av kronofogdemyndigheten för att granska räkenskapshandlingar och andra affärshandlingar [se 5a § lagen (1994:1854) om tillämpningen av Europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler]. Enligt 6 § samma lag är kommuner och landsting skyldiga att lämna upplysningar till regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer om alla stöd som kan bli föremål för prövning av kommissionen.

Skälen för bedömningen: De EG-förordningar som reglerar kommissionens möjligheter att inhämta information för tillämpningen av EG:s statsstöds- och andra konkurrensregler gäller vid sidan av transparensdirektivets regler om medlemsstaternas skyldighet att lämna information. På samma sätt bör bestämmelserna i 1994 års lag om tillämpningen av Europeiska gemenskapernas konkurrens- och statsstödsregler gälla vid sidan av de bestämmelser som i avsnitt 4.6.2 föreslagits för att införliva transparensdirektivets regler om information till kommissionen. Det behövs alltså inga andra ändringar i gällande lagbestämmelser om informationsutbyte med kommissionen för tillämpningen av EG:s konkurrensregler än vad som föreslagits i avsnitt 4.6.2.

4.7 Övriga frågor

4.7.1 Vilken myndighet skall fullgöra de nya myndighetsuppgifterna?

Förslag: Konkurrensverket skall ha tillsyn över företagens efterlevnad av de lagbestämmelser och myndighetsföreskrifter som införs med anledning av transparensdirektivet. Den årliga rapporteringen till kommissionen som avser offentliga tillverkningsföretag och överlämnandet av annan ekonomisk information som kommissionen skall kunna få enligt transparensdirektivet skall också ombesörjas av verket.

Bedömning: Om föreskrifter behöver utfärdas med redovisnings-, revisions- eller rapporteringskrav bör det göras av regeringen eller Konkurrensverket.

Bakgrund: De förslag som lämnats ovan innebär att regeringen eller en annan statlig myndighet skall fullgöra vissa uppgifter. Myndigheten skall kunna ingripa med sanktioner för att se till att reglerna efterlevs, om missförhållanden uppdagas. Varken direktivet eller förslaget innebär dock någon skyldighet för myndigheten att löpande ta in eller granska företagens redovisningar. Lagförslaget ger dock en möjlighet att meddela föreskrifter om rapportering av information. Om behov uppkommer skall föreskrifter också kunna meddelas om de nya redovisningarnas utformning och innehåll. En förvaltningsmyndighet föreslås också svara för den

årliga rapporteringen till kommissionen som avser information om offentliga tillverkningsföretag och holdingföretag. På kommissionens begäran skall myndigheten även hjälpa kommissionen att få fram den ekonomiska information som kommissionen begär och behöver för att tillämpa EG:s konkurrensregler.

Skälen för förslaget och bedömningen: För att säkerställa neutralitet i tillämpningen av reglerna om separat redovisning för offentliga och privata företag är det lämpligt att som huvudregel en enda förvaltningsmyndighet har den tillsyn över lagbestämmelsernas efterlevnad som transparensdirektivet minst förutsätter.

I gällande lagar om tillsyn av separata redovisningar föreskrivs att en myndighet skall ha tillsyn över efterlevnaden av bestämmelserna. Tillsynen skall också omfatta de föreskrifter som har meddelas med stöd av lagarna (se avsnitt 2.3). En motsvarande norm för tillsynen får anses lämplig att införa även i detta sammanhang.

Även om det är tänkbart att olika myndighetsuppgifter fördelas på olika myndigheter bör i princip en myndighet ha huvudansvaret för samtliga de myndighetsuppgifter som aktualiseras. Det utesluter inte att samråd och samarbete kan och bör äga rum med andra myndigheter i frågor som har naturliga beröringspunkter. Om regeringen väljer att delegera rätten att meddela föreskrifter om redovisningarna kan det t.ex. vara lämpligt att regeringen i samband med delegeringen anger att sådana föreskrifter skall förutsätta samråd med ESV såvitt avser statliga myndigheter och bolag. Innan regeringen eller dess myndighet meddelar föreskrifter om redovisningarna kan det även vara lämpligt att samråda med Riksdagens förvaltningskontor, eftersom föreskrifterna inte kan binda myndigheter under riksdagen.

Frågan är då vilken statlig myndighet som bör anförtros nämnda myndighetsuppgifter.

Eftersom de aktuella reglerna till stor del behandlar ekonomiska redovisningar kan det först synas naturligt att huvudansvaret läggs på en statlig myndighet som svarar för redovisningsnormering, i första hand Bokföringsnämnden (BFN). Nämnden bedriver dock inte i dag någon tillsyn visavi enskilda företag och har t.ex. ingen rätt att inhämta handlingar eller att använda sanktioner i form av vite. Bokföringsnämndens verksamhet omfattar inte heller affärsverksamheter som bedrivs inom statliga myndigheter, kommuner eller landsting. Myndigheten har inte heller erfarenheter av tillämp-

ningen av det EG-rättsliga regelverk som de ekonomiska redovisningarna skall underlätta tillämpningen av.

Ekonomistyrningsverket (ESV) svarar bl.a. för redovisningsföreskrifter som avser den statliga sektorn. Det är dock mindre naturligt att myndighetens ansvarsområde utsträcks till kommunala och privata företag.

Konkurrensverket sysslar inte i dag med statsstödsfrågor. Verket arbetar dock för effektiv konkurrens i privat och offentlig verksamhet till nytta för konsumenterna. På så sätt har verkets uppgifter beröringspunkter med transparensdirektivets ändamål. Verket kan också redan idag enligt KL agera i enskilda fall i förhållande till den krets av företagsverksamheter som direktivet omfattar.

Konkurrensverket har dessutom befogenheter som i viss mån gränsar till dem som direktivet kräver. För tillämpningen av KL får verket t.ex. ålägga en kommun eller ett landsting som bedriver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur att redovisa kostnader och intäkter i verksamheten. Verket får också tillämpa de regler i EG-fördragets artikel 81.1 och 82 som ingår bland de regler som den separata redovisningen skall underlätta tillämpningen av. Verket har också i vissa sammanhang en roll i att hjälpa kommissionen vid kontroller av svenska företag för att säkerställa bevis i ärenden om överträdelser av förbudsbestämmelserna.

Att Konkurrensverket har särskild kompetens på det EG-rättsliga konkurrensområdet när det gäller förbudsbestämmelserna är en stor fördel. Förutsättningarna för redovisningskraven är beroende av innehållet i EG:s konkurrensregler, t.ex. företagsbegreppet och begreppet tjänst av allmänt intresse. Verket får även bedömas som bäst lämpad att kunna bedöma vilken information som behövs för sådant ändamål. Verket måste dock tillföras nya resurser bl.a. i form av kompetens i redovisningsfrågor för att kunna fullgöra de nya myndighetsuppgifterna på ett tillfredsställande sätt (se avsnitt 5).

Sammanfattningsvis bör Konkurrensverket anförtros att fullgöra de myndighetsuppgifter som här föreslås. Det gäller i vart fall tillsynen över företagens efterlevnad av den föreslagna transparenslagen och uppgiftslämnandet till kommissionen. När det gäller föreskrifter om redovisningarnas utformning och innehåll samt revisionen är ett alternativ att Regeringen själv utfärdar föreskrifterna. Regeringen har nämligen utfärdat sådana föreskrifter till gällande regler om separat redovisning (se avsnitt 2.3).

4.7.2 Var bör de nya bestämmelserna tas in?

Förslag: De nya bestämmelserna tas i huvudsak in i en egen lag. Genom en ändring i konkurrenslagen görs den lagens bestämmelser om uppgiftsskyldighet, vitesföreläggande och domstolsprövning tillämpliga också vid verkets tillsyn enligt den nya lagen.

Bestämmelser om bevarande av information från en öppen och separat redovisning tas in i bokföringslagen respektive lagen om kommunal redovisning.

Bedömning: Bestämmelser om bevarande av information från de särskilda redovisningarna för statliga myndigheter bör tas in i en förordning för myndigheter under regeringen och i riksdagsförvaltningens föreskrifter för myndigheter under riksdagen.

Skälen för förslaget och bedömningen:

Utgångspunkter

För att behandla offentliga och privata företag på ett neutralt sätt bör bestämmelserna om separat redovisning utformas på ett enhetligt sätt. Föreskrifterna om öppen redovisning för offentliga företag bör i princip tas in i samma lagstiftning som reglerna om separat redovisning. Det motiveras inte bara av att bestämmelserna härrör från samma direktiv. För de offentliga företag som också skall upprätta en separat redovisning är det också värdefullt att båda bestämmelserna finns i ett sammanhang.

Frågan är då närmast om bestämmelserna bör tas in i tillämpliga ordinarie redovisningsförfattningar, i KL eller i en ny egen lag.

Bestämmelserna om redovisningarna och tillsynen

Både den separata redovisningen och den öppna redovisningen har som syfte att ge kommissionen underlag för tillämpningen av EG:s konkurrensregler. Reglerna har således ett särskilt och mer begränsat syfte än annan redovisningsinformation. Varken direktivet eller de föreslagna reglerna är utformade så att informationen skall ingå i årsredovisningen. Infogandet av de nya bestämmelserna i årsredovisningslagen skulle dessutom göra den lagstiftningen mer svåröverskådlig och svårtillämpad för företag som inte alls berörs

av reglerna. Därför bör de nya bestämmelserna i princip inte tas in i de ordinarie redovisningsförfattningarna.

De särskilda redovisningarna enligt transparensdirektivet har en koppling till konkurrensrätten. Det sambandet talar för att de föreslagna bestämmelserna skulle kunna tas in i KL. Den lagen träffar redan i dag den breda företagskrets som de nya reglerna skall avse, dvs. både offentliga och privata företag. KL har också redan i dag vissa bestämmelser om en allmän uppgiftsskyldighet för samma företag (se 45 § KL). KL innehåller dessutom bestämmelser om bl.a. vite och överklagande som passar i detta sammanhang.

Ett skäl mot att införa reglerna i KL är att bestämmelserna om redovisningskrav skulle bryta systematiken i KL som nu väsentligen är en förbuds- och förvärvskontrolllagstiftning. Det förenklar också överskådligheten om de nya bestämmelserna tas in i egen lag. De måste dock kompletteras med ytterligare bestämmelser. Det behövs i första hand bestämmelser om förelägganden, vite och överklaganden. Som tidigare angetts är det lämpligt att sådana bestämmelser motsvarar dem som finns i KL (se avsnitt 4.6.3).

En enkel lösning är därför att ta in huvuddelen av de nya bestämmelserna i en egen lag – som kan kallas för transparenslagen – och att komplettera 45 § KL med en hänvisning dit. Därigenom kan gällande bestämmelser i KL om bl.a. vite, som hänvisar till 45 §, också gälla för de regler i transparenslagen som Konkurrensverket skall svara för efterlevnaden av. Alternativt skulle motsvarande bestämmelser kunna tas in direkt i transparenslagen. Ett skäl för detta är att KL är föremål för en större översyn och att det är osäkert hur de framtida reglerna i KL kommer att se ut.

Utredningen har valt den förstnämnda lösningen. Dessa frågor bör dock övervägas vidare i den fortsatta beredningen av lagförslagen.

Som anförts ovan bör enhetliga bestämmelser om separat redovisning gälla för offentliga och privata företagsverksamheter. Det finns i detta sammanhang alltså inte tillräckliga skäl för att undanta av staten bedrivna företag från de bestämmelser som föreslås. Av samma skäl bör alla offentliga företag följa samma regler för den öppna redovisningen såsom mottagare av offentliga medel, oavsett om företaget bedrivs av staten, kommuner eller landsting. Detta är också i linje med vad som föreslagits i Ds. 2001:17.

Bestämmelserna om bevarande av information

De bestämmelser som föreslagits om bevarande av information från den separata redovisningen respektive öppna redovisningen föreslås i allt väsentligt motsvara reglerna för ordinarie räkenskapsinformation. Bevarandeplikten skall också sanktioneras på samma sätt som bevarande av ordinarie räkenskapsinformation. För att förenkla författningsregleringen bör dessa bestämmelser tas in i ordinarie redovisningsförfattningar. Lösningen är inte helt konsekvent med den som valts för övriga regler men gör författningsregleringen mer överskådlig och är också befogad för att undvika en överlappande straffrättslig reglering. Som tidigare utvecklats kan det ibland fall vara osäkert vad som är räkenskapsinformation.

Till viss del uppkommer ändå gränsdragningsproblem, eftersom arkiveringstiderna är olika för vanlig räkenskapsinformation och information från de särskilda redovisningarna. Det är emellertid inte lämpligt att enbart av detta skäl förlänga den tid som informationen behöver bevaras enligt direktivet.

Det föreslås alltså sammanfattningsvis att bestämmelserna om vad som är räkenskapsinformation enligt bokföringslagen och lagen om kommunal redovisning utvidgas så att information från en öppen redovisning och en separat redovisning alltid skall klassas som räkenskapsinformation. Det bör också föreskrivas att sådan informationen bara behöver sparas i 5 år i fall den inte utgör räkenskapsinformation på annan grund.

För sådana offentliga företag, kommuner och landsting som omfattas av lagen om kommunal redovisning kommer underlåtenheten att bevara nämnda information inte att omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott. Det följer av att bestämmelserna om bokföringsbrott inte avser en underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterial enligt lagen om kommunal redovisning. Denna ordning kan godtas till följd av de offentliga organens särskilda kontrollmöjligheter över den verksamhet som bedrivs i egen regi och att överträdelser av bestämmelserna torde kunna prövas i särskild ordning.

Regler för statliga myndigheters bevarande av information från de särskilda redovisningarna

Bevarande av räkenskapsinformation hos statliga myndigheter regleras i dag bl.a. i bokföringsförordningen. Reglerna om bevarandet av information från en öppen eller separat redovisning bör regleras på samma sätt. För statliga myndigheter under riksdagen kan riksdagsförvaltningen meddela motsvarande föreskrifter enligt 2 § lagen (2000:419) om instruktion för riksdagsförvaltningen.

4.7.3 Förordnande om separat redovisning i enskilda fall

Bedömning: Konkurrensverket får enligt gällande rätt förelägga en kommun eller ett landsting att redovisa intäkter och kostnader i den egna affärsverksamheten enligt principerna för en separat redovisning. Det behövs därför inte några nya särskilda bestämmelser om att verket i enskilda fall får besluta om att en separat redovisning skall upprättas för företag som inte omfattas av lagförslaget.

Skälen för förslaget: En separat redovisning skulle kunna vara användbar för Konkurrensverket vid tillämpningen av KL. Verket bör naturligtvis ha möjlighet att använda sig av informationen från en öppen redovisning eller separat redovisning i sin tillsyn vid tillämpning av KL. I den inledande paragrafen till lagen bör framgå att bestämmelserna inte bara syftar till att tillgodose EG-kommissionens insyn, utan även andra konkurrensmyndigheters insyn.

Utredningen har i det föregående föreslagit att direktivets samtliga undantagsmöjligheter utnyttjas för att inte försena ett införlivande av direktivet. Ett behov av en separat redovisning kan dock finnas i fråga om offentliga företag som kan utnyttja samhandelsundantaget eller storleksundantaget. Det gäller särskilt om den s.k. missbruksbestämmelsen i Ds 2001:17 genomförs.

Enligt 45 § 3 KL får redan Konkurrensverket förelägga kommuner eller landsting som bedriver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur att redovisa intäkter och kostnader i verksamheten. Den bestämmelsen tar sikte på det fallet att en rättvisande redovisning inte kan erhållas från det kommun- eller landstingsägda företaget. Bestämmelsen har ansetts få betydelse främst när det

gäller att utreda eventuell underprissättning hos sådana företag (prop. 1992/93:56 s. 107 f.). Redan inom ramen för denna bestämmelse bör verket kunna ålägga kommuner och landsting att särredovisa kostnader och intäkter enligt närmare principer som följer av de föreslagna bestämmelserna om separat redovisning, om det behövs för att tillämpa KL. Om lagförslagen i Ds 2001:17 genomförs skulle det dock kunna vara lämpligt av neutralitetsskäl att utvidga 45 § 3 till statliga organ som bedriver affärsverksamhet och offentliga företag som bedrivs i en avgränsad juridisk person. Det bör i så fall hanteras inom ramen för den fortsatta beredningen av lagförslaget. I vart fall finns det inte anledning att i detta sammanhang föreslå några nya särskilda bestämmelser om att Konkurrensverket skall kunna förelägga ett företag som inte omfattas av lagförslaget att upprätta en separat redovisning.

4.7.4 Ikraftträdande

Förslag: De nya bestämmelserna skall träda i kraft så snart som möjligt. Bestämmelserna om den öppna redovisningen och den separata redovisningen skall börja att tillämpas vid inledningen av ett räkenskapsår.

Skälen för förslaget: De senaste ändringarna av transparensdirektivet skulle redan ha varit införda i svensk författning. Lagändringarna bör därför träda i kraft så snart som möjligt. När det kan ske är beroende av vilken tid som behövs för den fortsatta handläggningen inom Regeringskansliet och i riksdagen.

Den separata redovisningen skall enligt förslaget upprättas för varje räkenskapsår. Även förslaget om revision har samma koppling. Bestämmelserna om öppen redovisning och separat redovisning bör därför börja tillämpas vid ingången av företagets eller den offentliga myndighetens räkenskapsår.

Vissa bestämmelser har dock inte en sådan koppling till redovisningen att tillämpningen behöver knytas till början av ett räkenskapsår. Det gäller exempelvis bestämmelsen som ger en myndighet rätt att meddela föreskrifter om redovisningen. Det gäller också Konkurrensverkets möjligheter att utöva tillsyn enligt lagen. Detsamma gäller för rapporteringen av offentliga företag inom tillverkningsindustrin.