



DET KONGELIGE  
HELSE- OG OMSORGSDEPARTEMENT

## Rundskriv

Landets fylkeskommuner

Deres ref

Vår ref

Dato

20/2603

18. desember 2024

## Rundskriv I-6/2024 til forskrift 19. desember nr. 1820 om krav til føring av atskilte regnskaper mv.

### Innhold

Rundskriv I-6/2024 til forskrift 19. desember nr. 1820 om krav til føring av atskilte regnskaper mv.....	1
1 Innledning .....	2
2 Veiledningstekst til de enkelte bestemmelsene i forskriften .....	2
§ 1 Formål.....	2
§ 2 Virkeområde.....	3
§ 3 Forholdet til kommuneloven og regnskapsloven .....	5
§ 4 Plikt til å sørge for nødvendige tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning ...	6
§ 5 Plikt til å fordele inntekter og kostnader mellom de forskjellige delene av virksomheten og til å utarbeide atskilte regnskaper .....	8
§ 6 Kompensasjon og avkastning.....	13
§ 7 Rapportering, oppbevaring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger .....	23
§ 8 Ikrafttredelse mv.....	23
Vedlegg 1: Talleksempel for atskilte regnskaper for tannhelsetjenesten (Excel).....	24
Vedlegg 2: Eksempler på verbalbeskrivelser i noter .....	24

Postadresse  
Postboks 8011 Dep  
0030 Oslo  
postmottak@hod.dep.no

Kontoradresse  
Teatergt. 9  
www.hod.dep.no

Telefon\*  
22 24 90 90  
Org.nr.  
983 887 406

Avdeling  
Helserettsavdelingen

Saksbehandler  
Marie Nygren  
22 24 87 89

## 1 Innledning

Forskrift 19. desember 2014 nr. 1820 om krav til føring av atskilte regnskaper mv. gjelder for tannhelsetjenester som fylkeskommunen tilbyr etter tannhelsetjenesteloven § 1-3.

Forskriften ble vedtatt for å etablere rammer for organiseringen av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet som er i samsvar med EØS-avtalens statsstøtteregler, jf. vedtak<sup>1</sup> av EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Forskriften regulerer fylkeskommunens plikter både som støttegiver og støttemottaker for de tannhelsetjenester som fylkeskommunen har ansvar for eller yter etter tannhelsetjenesteloven § 1-3. Forskriften nedfeller ikke plikter for private rettssubjekter.

Forskriften gjengir krav som følger av EØS-avtalens regler om offentlig støtte ved føring av atskilte regnskaper for de forskjellige delene av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet og ved allokering av kostnader og inntekter i den forbindelse. For tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning i henhold til EØS-rettens statsstøtteregler, gjengir forskriften krav ved fastsettelse av kompensasjon samt har regler om kontroll av og tilbakebetaling av eventuell overkompensasjon. For andre økonomiske tannhelsetjenester (kommersielle tannhelsetjenester) stiller forskriften krav om rimelig kapitalavkastning som følger av statsstøtterettens markedsaktørprinsipp. I tillegg nedfeller forskriften krav til rapportering, oppbevaring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger for tjenester av allmenn økonomisk betydning.

Formålet med rundskrivet og den praktiske veiledningen i rundskrivets vedlegg er å gi fylkeskommunene veiledning til de enkelte forskriftsbestemmelsene.

Forskriftsbestemmelsene og rundskrivet med vedlegg bør leses sammen med EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU).

## 2 Veiledningstekst til de enkelte bestemmelsene i forskriften

### § 1 Formål

*Formålet med forskriften er å bidra til å unngå krysssubsidiering mellom de forskjellige delene av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet, jf. forskriftens § 5 første ledd annet punktum bokstav a-c og å nedfelle andre rammer for organiseringen av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet som er i samsvar med EØS-avtalens regler om offentlig støtte.*

### Til § 1

Bestemmelsen i § 1 angir formålet med forskriften. Forskriften ble vedtatt for å etablere rammer for organiseringen av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet som er i samsvar med EØS-avtalens statsstøtteregler, jf. vedtak av EFTAs overvåkningsorgan (ESA).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 om formålstjenlige tiltak, jf. ESAs vedtak 192/14/COL fra 8.mai 2014.

<sup>2</sup> ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 om formålstjenlige tiltak, jf. ESAs vedtak 192/14/COL fra 8.mai 2014.

Innledningsvis vises det til at formålet med forskriften er å bidra til at kryssubsidiering unngås mellom de forskjellige delene av fylkeskommunenes tannhelsevirksomhet. Dette løftes innledningsvis frem i formålsbestemmelsen da dette er et sentralt krav som følger av ESAs vedtak. Ved siden av dette gjengir forskriftsbestemmelsene krav som følger av EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU) for tjenester av allmenn økonomisk betydning og krav som følger av ESAs vedtak og statsstøtteretten for kommersielle tannhelsetjenester.

Reglene som har som formål å unngå krysspublisering tar høyde for en mulig konkurranse ikke bare mellom fylkeskommunen og private tannleger, men også mellom fylkeskommunen og tannpleiere som har etablert privat praksis i fylket. Det sistnevnte kan særlig være aktuelt når det gjelder tilbud om tannhelseundersøkelser og forebyggende tannhelsetiltak overfor den voksne delen av befolkningen.

Utgangspunktet er at det er fylkeskommunen selv som er ansvarlig for at tannhelsevirksomheten er organisert i samsvar med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Dette kommer til uttrykk i § 1 ved at forskrift skal «bidra til» at fylkeskommunenes tannhelsetjeneste organiseres slik at kryssubsidiering mellom de forskjellige delene av virksomheten unngås.

## **§ 2 Virkeområde**

*Forskriften gjelder for tannhelsetjenester som fylkeskommunen har ansvar for, eller yter, etter tannhelsetjenesteloven § 1-3, og gjelder fylkeskommunens plikter både som støttegiver og støttemottaker.*

*For tjenester som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav b, gjelder EØS-avtalen vedlegg XV nr. 1h (beslutning 2012/21/EU) og forskrift 2. januar 2023 nr. 2 om unntak fra notifikasjonsplikt for offentlig støtte. For tjenester som nevnt i § 5 første ledd bokstav a, og bokstav c, gjelder de krav som følger av vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 fra EFTAs Overvåkningsorgan, og alminnelig statsstøtterett.*

### **Til § 2**

Bestemmelsen i § 2 første ledd angir forskriftens saklige virkeområde. Forskriften gjelder alle tannhelsetjenester som fylkeskommunen har ansvar for eller yter etter tannhelsetjenesteloven § 1-3, inkludert organisering av forebyggende tiltak for hele befolkningen.

Forskriften omfatter fylkeskommunale plikter både som støttegiver og som støttemottaker. Forskriften nedfeller ikke plikter for private rettssubjekter. Dette har sammenheng med at forskriften er hjemlet i lov 3. juni 1983 nr. 54 om tannhelsetjenesten (tannhelsetjenesteloven) som har fylkeskommunene som pliktsubjekt.

Fylkeskommunen plikter likevel å påse overholdelsen av EØS-avtalens regler om offentlig støtte og ESAs vedtak<sup>3</sup> også i de tilfelle fylkeskommunen velger å inngå avtaler med private tjenesteytere om leveranse av tjenester som etter § 2 omfattes av forskriftens virkeområde. Eventuelle avtaler med private tjenesteytere kan i den sammenhengen benyttes til å etablere plikter for de private tjenesteyterne som følger av EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU), dvs. tilsvarende plikter som denne forskriften nedfeller for fylkeskommunene gjelder når tjenestene ytes i offentlig egenregi.

Forskriften regulerer hovedsakelig fylkeskommunens plikter i situasjonen der tannhelsetjenester som tilbys i medhold av tannhelsetjenesteloven § 1-3 ytes i offentlig egenregi. Forskriften omfatter fylkeskommunens plikt til å tilby nødvendige tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud (§ 4), statsstøtterettslige plikter som gjelder der fylkeskommunen yter tjenester etter forskriftens § 5 første ledd annet punktum bokstav a-c (§ 5, § 6, § 7 annet ledd, samt rapporteringsforpliktelser vedørende støtte gitt til tjenester av allmenn økonomisk betydning (§ 7 første ledd), som gjelder all støtte gitt til tjenester av allmenn økonomisk betydning.

Forskriftens § 4 angir vurderingskriterier som fylkeskommunene særlig skal legge vekt på ved avgjørelsen om hvilke områder i fylket det skal tilbys tjenester av allmenn økonomisk betydning, og forskriftens § 7 første ledd, gjelder rapporteringskrav for støtte gitt i medhold av § 4 til tjenester av allmenn økonomisk betydning. Begge bestemmelsene gjelder også hvis fylkeskommunen har inngått avtaler med private tannleger om å utføre slik tannbehandling på vegne av fylkeskommunen.

Der fylkeskommunen yter tannhelsetjenester i offentlig egenregi, gjelder pliktene enten virksomheten er organisert som en fylkeskommunal etat, i fylkeskommunalt foretak eller som interkommunalt samarbeid etter kommuneloven. Forskriften omfatter også tannhelsetjenester som ytes av kommunalt eide selskap organisert som egne rettssubjekt, for eksempel interkommunale selskaper. Det betyr at forskriften omfatter deler av virksomheten ved de regionale odontologiske kompetansesentrene, for så vidt gjelder spesialisttjenester som utgjør økonomiske tannhelsetjenester basert på henvisning.

Bestemmelsen i § 2 annet ledd første punktum viser til at kravene som fremgår av EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU) gjelder når fylkeskommunen tilbyr tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning i områder der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud, jf. også vedtak fra EFTAs Overvåkningsorgan (ESA).<sup>4</sup> Kommisjonsbeslutningen gjelder virksomheter som er tillagt oppgaven med å utføre tjenester av allmenn økonomisk betydning etter EØS-avtalen artikkel 59 nr. 2.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 om formålstjenlige tiltak, jf. ESAs vedtak 192/14/COL fra 8.mai 2014.

<sup>4</sup> ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 om formålstjenlige tiltak, jf. ESAs vedtak 192/14/COL fra 8.mai 2014. Vedtakene er tilgjengelige på ESAs vedtaksside: [State aid register | ESA \(eftasurv.int\)](http://stateaidregister.esa.int)

<sup>5</sup> Se også temaside på regjeringen.no: Støtte til tjenester av allmenn økonomisk betydning (SGEI).

EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU er innlemmet i EØS-avtalens vedlegg XV om statsstøtte og er gjort til en del av norsk rett gjennom forskrift 2. januar 2023 nr. 2 om unntak fra notifikasjonsplikt for offentlig støtte § 3, og er tilgjengelig her:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:007:0003:0010:EN:PDF>

Forskriftsbestemmelsene og veiledningsteksten til de enkelte forskriftsbestemmelsene som gjelder tjenester av allmenn økonomisk betydning følger og tilgjengeliggjør EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU), men gjengir ikke beslutningens alle bestemmelser på en uttømmende måte. Fordi at kommisjonsbeslutningen gjelder som norsk rett, innebærer bestemmelsen i § 2 annet ledd, første punktum at fylkeskommunene må lese de forskriftsbestemmelser og departementets veiledning knyttet til tjenester av allmenn økonomisk betydning sammen med kommisjonsbeslutningens ordlyd (særlig bestemmelsene i artikkel 5 og artikkel 6).

Bestemmelsen i § 2 annet ledd annet punktum viser til at kravene som gjelder for andre økonomiske tannhelsetjenester som ytes av fylkeskommunen etter § 5 første ledd annet punktum bokstav c (kommersielle tannhelsetjenester), følger av ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014 og av alminnelig statsstøtterett.

### **§ 3 Forholdet til kommuneloven og regnskapsloven**

*Regler gitt i og i medhold av lov 22. juni 2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner, herunder bestemmelser om årsregnskap og årsberetning og om internkontroll og revisjon, gjelder for de forskjellige deler av fylkeskommunens virksomhet, med de særlige bestemmelser som følger av forskriften her. Forskriften her gjelder i tillegg til regler gitt i medhold av lov 17.juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.*

#### **Til § 3**

Bestemmelsen i § 3 første punktum presiserer at kommuneloven med forskrifter gjelder, med de tillegg som følger av forskriften her. Det betyr blant annet at reglene om årsregnskap mv., fastsatt i og i medhold av kommuneloven, gjelder med de tillegg om krav til atskilte regnskap mv. som følger av forskriften her.

Bestemmelsen i § 3 annet punktum viser til at forskriften her gjelder i tillegg til regler gitt i medhold av lov 17.juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. Regnskapsloven § 9-1 omhandler plikt til å utarbeide atskilte regnskaper mv. og utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 9-1 er nedfelt i forskrift 7. september 2006 nr.1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56, §§ 9-1-1 til 9-1-6. Bestemmelsene gjennomfører EU-kommisjonens direktiv 2006/111/EF (innsynsdirektivet) i norsk rett. Reglene gjelder ved ytelse av tjenester av allmenn økonomisk betydning, og gjelder så langt de kommer til anvendelse, jf. terskelverdier i regnskapsforskriftens § 9-1-1 annet ledd, annet punktum. Bestemmelsene i denne forskriften supplerer dermed regnskapsloven og regnskapsforskriftens regler.

Reglene i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU får anvendelse uten hensyn til om innsynsdirektivet får anvendelse på de samme forholdene, jf. punkt 27 i fortalen til beslutningen. Som følger av veiledningen til § 2 (og veiledningen til § 4 nedenfor) må fylkeskommunen sikre overholdelsen av EØS-avtalens regler om offentlig støtte, og ESAs vedtak, også i de tilfelle fylkeskommunene velger å bruke private tjenesteytere ved oppfyllelse av forpliktelser om å yte tjenester av allmenn økonomisk betydning. Dette betyr at uavhengig av om bestemmelsene i regnskapsloven med forskrifter kommer til anvendelse, så må EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU overholdes, jf. veiledning til § 2 og § 4. Veiledningen til § 2 og § 4 viser til at avtaler med private tjenesteytere kan benyttes til å etablere plikter for de private tjenesteyterne som følger av EU-kommisjonens beslutning av 20. desember 2011 (2012/21/EU), dvs. tilsvarende plikter som denne forskriften nedfeller for fylkeskommunene gjelder når tjenestene ytes i offentlig egenregi.

#### **§ 4 Plikt til å sørge for nødvendige tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning**

*Fylkeskommunen skal tilby nødvendige tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere. Fylkeskommunen selv bestemmer i hvilke områder det kan ytes subsidierte tjenester. Ved vurderingen skal det særlig legges vekt på befolkningstetthet og tjenestebehov, tilgjengelighet til private tannhelsetilbud, reiseavstand til nærmeste behandlingstilbud og hensynet til hensiktsmessig klinikkdrift.*

#### **Til § 4**

Bestemmelsen i § 4 første punktum gjentarplikten som følger av tannhelsetjenesteloven § 1-1 første ledd, jf. § 1-2, om å sørge for at nødvendige tannhelsetjenester, herunder spesialisttjenester, i rimelig grad er tilgjengelige for alle som bor eller midlertidig oppholder seg i fylket. Bestemmelsen i første punktum fastslår at fylkeskommunen skal tilby nødvendige tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere.

Tjenester av allmenn betydning (services of general interest, SGI) skal EØS-rettslig forstås som tjenester som myndighetene anser som særlig viktige for innbyggerne og som ikke vil bli levert på en tilfredsstillende måte av markedet alene. Det råder med andre ord markedssvikt. Det offentlige kan ha ønske om å tilby befolkningen en annen type tjeneste, tjenester av et annet omfang eller tjenester til en annen pris eller kvalitet enn det markedet tilbyr. For å oppnå disse behovene kan myndighetene sikre at disse målsettingene oppnås gjennom å pålegge virksomheter visse forpliktelser.

Når tjenestene i statsstøtterettslig forstand anses som økonomiske tjenester gjelder statsstøttereglene for tjenester av allmenn økonomisk betydning (services of general economic interest, SGEI). Presiseringene i § 4 er i sin helhet en tilpasning som følge av kravene i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU.

Tannhelsetjenester som fylkeskommunen tilbyr til pasienter i områder uten et tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere, vil på denne bakgrunn kvalifisere som tjenester av allmenn økonomisk betydning. Uten et offentlig ansvar for å sikre et tilbud i disse områdene vil befolkningen enten ikke ha fått et tjenestetilbud overhode, eller et vesentlig dårligere tilbud gitt på andre vilkår med hensyn til tilgjengelighet, pris osv.<sup>6</sup>

Det følger av bestemmelsen i § 4 første punktum at fylkeskommunen bare har plikt til å tilby nødvendige tannhelsetjenester områder av fylket der det ikke foreligger et tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere. I områder hvor det finnes et tilstrekkelig privat tilbud kan fylkeskommunen velge om den vil tilby slike tjenester. I disse områdene kan fylkeskommunen imidlertid ikke tilføre tjenesten offentlige midler.

Omfanget av den behandlingen som skal tilby i områder av fylket der det ikke foreligger et tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere følger av fylkeskommunens plikt etter tannhelsetjenesteloven til å sørge for at *nødvendige tannhelsetjenester, herunder spesialisttjenester* i rimelig grad er tilgjengelige for alle som bor eller midlertidig oppholder seg i fylket, jf. tannhelsetjenesteloven § 1-1 første ledd, jf. § 1-2. Plikten omfatter «nødvendig behandling». Nødvendig tannhelsehjelp utgjør en rettslig standard som definerer nivået på behandlingstilbudet som den enkelte har krav på. For omfang og kvalitet på et behandlingstilbud, vil det ligge en forventning om at behandlingen som gis skal være i tråd med nasjonale veiledere og retningslinjer, som for eksempel Helsedirektoratets veileder «God klinisk praksis i tannhelsetjenesten – en veileder i bruk av faglig skjønn ved nødvendig tannbehandling». Pasienten må få den tannhelsehjelp som etter en odontologisk vurdering er helsefaglig nødvendig for den det gjelder. Dette vil også innebære et behandlingstilbud i tråd med helserettslige krav til forsvarlighet.

Plikten å tilby tjenester av allmenn økonomisk betydning kan gjelde også tjenester til barn, hvis tjenestene er å anse som økonomiske tannhelsetjenester, jf. veiledning til § 5 første ledd annet punktum bokstav a-c.

Fordi forpliktelsen til å tilby tjenester av allmenn økonomisk betydning gjelder områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere, legges det til grunn at tjenesten i all hovedsak vil måtte ytes i offentlig egenregi. I tilfelle der tjenesten ytes av private tannleger på vegne av fylkeskommunen, for eksempel ved utleie av klinikk med utstyr, eller ved bruk av ambulerende spesialister, plikter fylkeskommunen å påse at krav som følger av EØS-avtalens regler om offentlig støtte og ESAs vedtak likevel overholdes, jf. veiledning til § 2 første ledd ovenfor.

Bestemmelsen i § 4 annet punktum fastslår at fylkeskommunen selv velger i hvilke områder det kan tilbys subsidierte tjenester, og vurderer selv størrelsen på subsidieringen. Behovet for å subsidiere tjenestene har i hovedsak sammenheng med at det pga. lave folketall ikke er et tilstrekkelig tilfang av pasienter for å dekke nettokostnadene til

---

<sup>6</sup> Jf. Prop. 16 L (2014–2015) Endringer i tannhelsetjenesteloven (tiltak for å unngå krysssubsidiering), avsnitt 5.2., s. 17.

virksomheten. Fylkeskommunen kan fastsette de samme prisene i distriktene som i sentrale områder såfremt forskriftens krav overholdes.<sup>7</sup>

Bestemmelsen i § 4 tredje punktum angir hvilke hensyn fylkeskommunen særlig skal legge vekt på ved vurderingen av i hvilke deler av fylket det skal tilbys tjenester av allmenn økonomisk betydning fordi det ikke foreligger et tilstrekkelig tilbud. I områder der det ikke er etablert private tannhelsetilbud eller er manglende kapasitet hos de få som finnes, vil det vanligvis ikke være et tilstrekkelig tilbud.

Det er fylkeskommunen som har kjennskap til de lokale forholdene og som er ansvarlig for å undersøke lovligheten av finansieringen av tannhelsetjenester av økonomisk art i lys av det lokale tilbudet i de ulike områdene i fylket. Bestemmelsen legger føringer for utøvelsen av fylkeskommunens skjønn ved å angi de hensynene som fylkeskommunene skal legge særlig vekt på. Det følger av forskriftens § 7 annet ledd at informasjon som er nødvendig for å kunne gjennomføre en offentlig kontroll av hvorvidt støtte gitt til tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning er blitt ytet i samsvar med forskriften. Av dette følger at fylkeskommunens vurdering av om tjenester av allmenn økonomisk betydning skal tilbys, hvilke områder det eventuelt skal tilbys tjenester og hvilke lokale hensyn som er blitt vektlagt må nedfelles skriftlig i forbindelse med avgjørelsen.

## **§ 5 Plikt til å fordele inntekter og kostnader mellom de forskjellige delene av virksomheten og til å utarbeide atskilte regnskaper**

*Fylkeskommunen skal fordele inntekter og kostnader og utarbeide atskilte regnskaper for følgende deler av virksomheten:*

- a. Ikke-økonomiske tannhelsetjenester*
- b. Økonomiske tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning*
- c. Andre økonomiske tannhelsetjenester (kommersielle tannhelsetjenester)*

*Alle direkte og indirekte kostnader og en forholdsmessig del av felleskostnadene skal fordeles mellom de forskjellige delene av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper. Fordelingen skal på en korrekt måte gjenspeile den fylkeskommunale tannhelsetjenestens økonomiske og organisasjonsmessige struktur.*

*Fylkeskommunen skal ved utarbeiding av resultatoppstillingene benytte samme regnskapsprinsipper som fylkeskommunen har benyttet i årsregnskapet. Prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader skal opplyses og begrunnes i note til regnskapet.*

*For å oppfylle plikten til å utarbeide atskilte regnskaper, skal fylkeskommunen for hvert regnskapsår utarbeide en oppgave med resultatoppstillinger for de forskjellige delene av virksomheten. Resultatoppstillingene skal presenteres som tilleggsopplysninger i note til årsregnskapet.*

---

<sup>7</sup> Se ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014, avsnitt 54, med videre henvisninger. Regler som styrer graden av den offentlige finansieringen og egenandeler for tannhelsetjenester er omtalt i veiledningen til § 5.



## Til § 5

Bestemmelsen i § 5 første ledd nedfeller de grunnleggende pliktene for fylkeskommunene om å fordele inntekter og kostnader mellom de forskjellige delene av virksomheten og å utarbeide atskilte regnskaper for disse.

### *Tannhelsetjenestens forskjellige deler*

Bestemmelsen i § 5 første ledd annet punktum bokstav a-c angir de forskjellige delene av fylkeskommunens tannhelsevirksomhet. Hvilke tjenester som utgjør ikke-økonomiske tannhelsetjenester og økonomiske tannhelsetjenester skal forstås i lys av foretaksbegrepet i EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1.

Bestemmelsen i § 5 første ledd annet punktum bokstav a gjelder ikke-økonomiske tannhelsetjenester.

Rettspraksis og EU-kommisjonens og ESAs vedtak og veiledning gir grunnlag for å oppstille to kumulative vilkår for når helse- og omsorgstjenester ikke skal regnes som økonomisk aktivitet, men som et tilbud som det offentlige gir for å ivareta befolkningens behov:

- Tilbudet har et sosialt formål og er en del av et offentlig helsetjenestesystem som er basert på prinsippene om solidaritet og universalitet.<sup>8</sup>
- Tilbudet er helt eller i hovedsak finansiert av offentlige midler.

De tannhelsetjenester som fylkeskommunen er lovpålagt å tilby til de prioriterte gruppene tilbys enten vederlagsfritt eller med en begrenset egenandel, og er en del av et offentlig helsetjenestesystem med et sosialt formål som er basert på prinsippene om solidaritet og universalitet. Det dreier seg derfor om ikke-økonomiske tjenester. Forebyggende tannhelsearbeid vil på denne bakgrunn også være en tjeneste av ikke-økonomisk art. Når det gjelder øvrige tilbud, må fylkeskommunen ved behov foreta konkrete vurderinger av tannhelsetjenestens økonomiske eller ikke-økonomiske art slik at forskjellige tannhelsetjenester regnskapsføres korrekt, jf. plikt etter § 5 første ledd første punktum om å utarbeide atskilte regnskaper for de forskjellige delene av virksomheten.

Departementet la ved innretningen av tilbudet til pasienter mellom 21 og 24 år etter en samlet vurdering til grunn at dette ikke var tale om økonomisk virksomhet og at mottakerne av den offentlige finansieringen dermed ikke var å anse som foretak i henhold til EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1 i relasjon til disse tjenesteytelsene.<sup>9</sup>

Bestemmelsen i § 5 første ledd annet punktum bokstav b og bokstav c gjelder økonomiske tannhelsetjenester. Økonomiske tannhelsetjenester i statsstøtterettslig forstand

<sup>8</sup> Jf. ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014, avsnitt 20.

<sup>9</sup> Se høringsnotat fra Helse- og omsorgsdepartementet av 12. juni 2023 om endringer i lov om tannhelsetjenesten (tannhelsetjenesteloven) og enkelte tilhørende forskrifter, punkt 4.1.2. Egenandelen var i dette tilfelle begrenset til 25 pst. av takstene.

er tannhelsetjenester som ytes mot full eller hovedsakelig pasientbetaling.<sup>10</sup> Dette kan gjelde både tjenester til voksne og til barn.

Det er klart at tannhelsetjenester der over halvparten av de totale kostnadene for tjenesteytelsene bæres av pasientene dermed er økonomisk virksomhet. Spørsmålet om tannhelsetjenester med lavere egenandeler kan anses som økonomiske tjenester etter en samlet vurdering, også i lys av hva som er å anse som ikke-økonomiske tannhelsetjenester, er rettslig uavklart. Det er etter departementets oppfatning begrenset grunnlag for å nå gi ytterligere veiledning.

Det legges til grunn at øvrige vilkår i EØS-avtalens artikkel 61 nr.1 vil være oppfylte for de økonomiske tannhelsetjenestene, jf. ESAs vedtak.

Bestemmelsen i § 5 første ledd annet punktum bokstav b gjelder tjenester av allmenn økonomisk betydning som fylkeskommunen skal tilby i områder der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere jf. § 4. Se ellers veiledningsteksten til § 4 ovenfor.

Bestemmelsen i § 5 første ledd annet punktum bokstav c gjelder andre økonomiske tannhelsetjenester som fylkeskommunen kan velge å tilby i områder av fylket der det *ikke* foreligger en plikt til å tilby tjenester av allmenn økonomisk betydning. For å skille disse tjenestene fra økonomiske tannhelsetjenester som ytes etter § 5 første ledd bokstav b, omtales disse tjenestene i forskriften som «kommersielle tannhelsetjenester», jf. også ESAs vedtak nr. 113/14/COL, avsnitt 63.

Regler om pasientbetaling er nedfelt i tannhelsetjenesteloven og forskrift 24.mai 1984 nr.1268 om vederlag for tannhelsetjenester i den offentlige tannhelsetjenesten. Offentlig finansiering og egenandeler for enkelte tannhelsetjenester knyttet til *visse tilstander* følger videre av folketrygdloven § 5-6, § 5-6 a og § 5-25. Offentlig finansiering (stønad) over folketrygden gis via direkteoppgjør til tannlegevirksomheten som yter tjenestene. Fri prissetting gjelder. Egenandeler i forbindelse med behandlingen av enkelte av disse tilstandene teller med i opptjeningen til frikort for helsetjenester.<sup>11</sup>

#### *Fordeling av inntekter og kostnader mellom de forskjellige delene av virksomheten*

Bestemmelsen i § 5 annet ledd første punktum innebærer at det må foretas en inntekts- og kostnadsallokering mellom de forskjellige delene av tannhelsevirksomheten som drives i offentlig egenregi. Kostnadsfordelingen mellom ikke-økonomiske og økonomiske tjenester må overholde artikkel 5 og artikkel 6 i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU, jf. ESAs vedtak 113/14/COL, avsnitt 63, fotnote 56. Fylkeskommunene må ta kravene til kostnads- og inntektsfordelingen med i sine planer og budsjettering og innrette regnskapene etter disse pliktene.

Bestemmelsene innebærer at alle direkte og indirekte kostnader skal allokteres, og en forholdsmessig andel av felleskostnadene. Inntekter må også fordeles. Omkostningene ved

<sup>10</sup> Jf. ESAs vedtak 113/14/COL fra 12. mars 2014, avsnitt 25.

<sup>11</sup> [Hvem betaler tannlegeregningen din? - Helsenorge.](#)

investeringer, bl.a. i infrastruktur, skal medregnes når de er nødvendige for utførelsen av disse tjenestene. Inntektene skal minst omfatte inntektene fra virksomhet som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning, jf. artikkel 5 (4) i kommisjonsbeslutningen. Det gjøres oppmerksom på at frie inntekter som ikke er disponert, ikke kan henføres til en deltjeneste.

«*Direkte driftskostnader*» omfatter alle kostnader til arbeid, varer og tjenester som er direkte forbundet med å produsere og yte tjenesten. Det er bare den andelen av kostnadene som gjelder produksjonen av den aktuelle tjenesten som henføres som direkte driftskostnader. Kostnader som ikke er henførbare holdes utenfor. Når for eksempel ansatte utfører flere tjenester, må lønnskostnadene fordeles slik at bare lønnskostnader som er direkte henførbare til tjenesten tas med. Det samme gjelder for varer og tjenester som også brukes til annet enn den aktuelle tjenesten.

«*Indirekte driftskostnader*» omfatter kostnader til stabs- og støttetjenester, fellestjenester og kontrollfunksjoner som utfyller eller understøtter tjenesten som det skal utarbeides separat regnskap for. Dette omfatter kunderelaterte funksjoner, slik som service og fakturering. Dette omfatter også interne funksjoner som ytes til tjenesten, slik som personaltjenester, juridiske tjenester, regnskap, IKT og arkiv mv. Rentekostnader er også et eksempel på indirekte kostnader som må synliggjøres i resultatoppstillingen.

En rekke funksjoner kan slik inngå i grunnlaget for beregning av indirekte driftskostnader for den aktuelle tjenesten. Andelen indirekte kostnader som tas med skal gjenspeile tjenestens bruk av funksjonene som er nevnt over. Ofte vil det ikke være mulig å beregne de indirekte kostnadene med full presisjon. Metoden for henføring av indirekte kostnader må imidlertid reflektere faktisk bruk av funksjonene så godt som mulig.

I mange tilfeller vil det være hensiktsmessig å tilordne indirekte kostnader ved hjelp av faste fordelingsnøkler som oppdateres med jevne mellomrom. Først identifiseres de stab- og støttetjenestene, fellestjenestene og kontrollfunksjonene som utfyller eller understøtter den aktuelle tjenesten. Deretter anslås tjenestens bruk av de enkelte funksjonene, det vil si hvor stor andel av disse funksjonenes kostnader (netto driftskostnader) som skal tilordnes. For eksempel kan tjenestens andel av totalt antall ansatte benyttes for å anslå tjenestens bruk av personalfunksjonen. For innfordringsfunksjonen kan for eksempel tjenestens andel av totalt utgående fakturaer benyttes osv. For funksjoner hvor beløpene det er snakk om er små og kun har marginal betydning, kan det benyttes en enklere fordelingsnøkkel som tilnærmet gjenspeiler bruken av funksjonen, slik som for eksempel tjenestens andel av samlede brutto driftskostnader.

«Faste kostnader» er blant annet felles kostnader til for eksempel lokaler, husleie, utstyr, forbruksvarer, administrasjon og personellressurser (som ikke er direkte knyttet til behandlingen), inklusive opplæring og etterutdanning. «Variable kostnader» er for eksempel utstyr, personell og materiell som benyttes konkret i tannhelsetjenesten (behandlingskostnader).

«Kapitalkostnader» er netto finanskostnader og avskrivninger.

"*Felles kostnader*» er kostnader som er felles for flere kategorier av tannhelsetjenester og kan eksempel være rente, leie, utstyr eller kostnader for personell.

Bestemmelsen i § 5 annet ledd første punktum slår videre fast at fordelingen skal være basert på «konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper». Antall arbeidstimer, antall pasienter eller brukertid er eksempler på fordelingsnøkler. Departementet anbefaler at antall arbeidstimer brukes som fordelingsnøkkel. Forskriften pålegger likevel ikke fylkeskommunene bruk av bestemte fordelingsnøkler. Fylkeskommunen kan velge fordelingsnøkkel, men valget må begrunnes (se nedenfor).

Prinsippene er «konsekvent anvendte» når de samme fordelingsprinsippene legges til grunn for de tre forskjellige delene av virksomheten og brukes på en konsistent måte over tid (man kan ikke bytte fordelingsprinsipper frem og tilbake). Prinsippene er ikke «objektivt begrunnede» hvis man for eksempel fordeler enkelte kostnader likt i tre deler kun av praktiske hensyn. Kostnader som etter sin logikk ikke relaterer seg til en bestemt deltjeneste skal videre ikke allokere til denne tjenesten.

Bestemmelsen i § 5 annet ledd annet punktum presiserer at fordelingen av kostnader og inntekter på en korrekt måte må gjenspeile den fylkeskommunale tannhelsetjenestens økonomiske og organisasjonsmessige struktur.

#### *Regnskapsprinsipper*

Bestemmelsen i § 5 tredje ledd første punktum understreker at fylkeskommunene ved føring av de atskilte regnskapene må benytte de samme regnskapsprinsipper som fylkeskommunen har brukt i årsregnskapet.

#### *Begrunnelse for valg av fordelingsnøkkel*

Bestemmelsen i § 5 tredje ledd annet punktum innebærer at prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader skal opplyses og begrunnes, og at dette skal gjøres i note til regnskapet. Dette vil være noteopplysninger som kommer i tillegg til de noteopplysningene som skal gis i årsregnskapet i henhold til forskrift 7. juni 2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. § 5-10 til § 5-14, jf. § 5-15 første ledd andre punktum som slår fast at det også skal gis noteopplysninger om andre forhold når det følger av annen lov eller forskrift.

#### *Atskilte regnskaper*

Bestemmelsen i § 5 fjerde ledd første punktum omhandler krav om føring av atskilte regnskaper for tannhelsevirksomhet som fylkeskommunene driver i offentlig egenregi.<sup>12</sup> Bestemmelsen pålegger fylkeskommunen å utarbeide en oppgave med resultatoppstillinger

---

<sup>12</sup> Jf. EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU, artikkel 5 nr. 9.

for de forskjellige delene av virksomheten, jf. § 5 første ledd annet punktum ledd bokstav a-c (ikke-økonomiske tjenester, tjenester av allmenn økonomisk betydning og kommersielle tannhelsetjenester). Oppgaven skal oppbevares i tråd med kravene i § 7 annet ledd.

Kravet innebærer at resultatoppstillinger for de tre ulike kategoriene av tannhelsetjenester ikke kan slås sammen. Det er videre ikke adgang til å føre samlet regnskap for lovpålagt ikke-økonomisk virksomhet som ytes etter § 5 første ledd annet punktum bokstav a og økonomiske tannhelsetjenester om utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning etter § 4, jf. § 5 første ledd annet punktum bokstav b. Det er heller ikke anledning til å slå sammen de to ulike typene av økonomiske tjenester, dvs. tjenester av allmenn økonomisk betydning og andre økonomiske tannhelsetjenester («kommersielle tannhelsetjenester»), jf. § 5 første ledd annet punktum bokstav b og bokstav c.

Dette betyr også at det må foretas en regnskapsmessig tredeling hvis fylkeskommunen velger å yte andre økonomiske tannhelsetjenester («kommersielle tannhelsetjenester»), i tillegg til å yte ikke-økonomiske tjenester etter § 5 første ledd annet punktum bokstav a og økonomiske tjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning etter § 5 første ledd annet punktum bokstav b.

Hvis fylkeskommunen tilbyr ulike typer av tjenester av allmenn økonomisk betydning, for eksempel både spesialisthelsetjenester til voksne og til barn, skal disse regnskapsføres separat. Dette skyldes at det følger av statsstøtteretten at det må være mulig å kunne evaluere hvorvidt det er blitt gitt overkompensasjon for den enkelte tjenesten av allmenn økonomisk betydning.

Plikten til å utarbeide separate regnskaper gjelder også for økonomisk aktivitet av begrenset omfang. Dette følger av Norges aksept av ESAs forslag til formålstjenlige tiltak, jf. ESAs vedtak 192/14/COL fra 8.mai 2014, avsnitt 7 jf. avsnitt 5.

Bestemmelsen i § 5 fjerde ledd annet punktum innebærer at resultatoppstillingene for de forskjellige delene av virksomheten skal tas inn og presenteres som noteopplysninger i årsregnskapet. Dette vil være noteopplysninger som kommer i tillegg til de noteopplysningene som skal gis i årsregnskapet i henhold til forskrift 7. juni 2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. § 5-10 til § 5-14, jf. § 5-15 første ledd annet punktum som slår fast at det også skal gis noteopplysninger om andre forhold når det følger av annen lov eller forskrift.

## **§ 6 Kompensasjon og avkastning**

*Kompensasjon for utgifter til virksomhet som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav b (tjenester av allmenn økonomisk betydning) skal ikke overstige det som er nødvendig for å dekke nettokostnadene ved tjenesteytingen, inkludert en eventuell rimelig fortjeneste. Med «rimelig fortjeneste» for tjenester av allmenn økonomisk betydning menes den kapitalavkastning som en gjennomsnittsvirksomhet vil stille som betingelse for utføring av tjenester som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav b i en periode på inntil 10 år, og som tar hensyn til virksomhetens risiko.*

*Parameterne for å fastsette kompensasjonen skal være fastsatt på forhånd på en forutsigbar, objektiv og gjennomiktig måte. Fylkeskommunen skal på egnet måte synliggjøre hvordan den fastsetter kompensasjon for virksomheten. Som minimum skal dette fremgå i note til regnskapet.*

*Fylkeskommunen skal etablere systemer for kontroll og innkreving av eventuell overkompensasjon. Slik kontroll skal utføres med jevne mellomrom minst hvert tredje år under den tid tjenestene tilbys, og ved utgangen av denne perioden. All eventuell overkompensasjon skal kreves tilbakebetalt av fylkestinget. Hvis overkompensasjonen ikke overstiger 10 % av den årlige gjennomsnittlige kompensasjonen kan fylkestinget beslutte at beløpet overføres til neste periode og trekke dette fra den kompensasjon som ellers ville ha blitt gitt for den påfølgende perioden. Eventuell overkompensasjon kan også kreves tilbakebetalt av departementet. Fylkestinget selv har ansvaret for at kontroll og innkreving av eventuell overkompensasjon fra de offentlige tannklinikkene utføres og at disse systemene fungerer i tråd med regelverket.*

*Annen økonomisk virksomhet som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav c (kommersielle tannhelsetjenester) skal ha en rimelig kapitalavkastning. Ved fastsettelse av kapitalavkastning for slike tjenester skal krav som følger av markedsaktørtesten i statsstøtteretten overholdes.*

## **Til § 6**

Bestemmelsene i § 6 første, annet og tredje ledd gjelder i tilfeller fylkeskommunen yter tannhelsetjenester i områder i fylket uten et tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere («tjenester av allmenn økonomisk betydning»), jf. § 4 og § 5 første ledd annet punktum bokstav b. Bestemmelsen i § 6 fjerde ledd gjelder i tilfeller fylkeskommunene velger å yte andre økonomiske tannhelsetjenester (kommersielle tannhelsetjenester), jf. § 5 første ledd annet punktum bokstav c.

### Tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning

#### *Kompensasjonsbegrepet*

Med begrepet «kompensasjon» i § 6 menes offentlige midler som en virksomhet *mottar* for utføring av tjenester av allmenn økonomisk betydning. I en fylkeskommunal kontekst vil kompensasjonen i praksis dreie seg om bruk av frie inntekter/subsidiering.

Det følger av forskriftens § 4 at tjenester av allmenn økonomisk betydning skal tilbys av fylkeskommunen i områder i fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud fra private tjenesteytere. Det legges derfor til grunn at tjenestene som regel må utføres i offentlig egenregi. Der tjenester av allmenn økonomisk betydning utføres i offentlig egenregi, «mottar» ikke virksomheten alltid en "overføring" i forkant av tjenesteytelsen på samme måte som når en privat aktør yter slike tjenester på vegne av det offentlige. De fylkeskommunale tannklinikkene er i de fleste tilfeller en integrert del av fylkeskommunal drift og ikke en selvstendig enhet som mottar et tilskudd. Der tjenestene ytes i offentlig egenregi, vil det dermed praktisk sett ofte dreie seg om offentlige midler som i etterkant blir regnskapsmessig tilført den aktuelle tjenesten av allmenn økonomisk betydning.

Fastsettelse av kompensasjon for tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning må overholde bestemmelsene i artikkel 5 i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU. Kommisjonsbeslutningen gir et stort handlingsrom for offentlige støttegivere ved valg av fastsettelse av kompensasjon til virksomheter som skal utføre tjenester av allmenn økonomisk betydning så lenge ikke maksimumsnivået overstiges.

Fordi forskriften ikke gjengir bestemmelser på en uttømmende måte, jf. veiledning til § 2 ovenfor, er det viktig at fylkeskommunene gjennomgår bestemmelsen i sin helhet. Nedenfor gjengis hovedelementene i § 5 i kommisjonsbeslutningen, slik de fremkommer i forskriften:

### *Kompensasjon*

Bestemmelsen i § 6 første ledd første punktum slår fast at kompensasjon for kostnader til virksomhet som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav b (tjenester av allmenn økonomisk betydning) ikke skal overstige det som er *nødvendig* for å dekke nettokostnadene ved tjenesteytingen, inkludert en eventuell rimelig fortjeneste. Dette innebærer at hvis kompensasjonen overstiger dette, vil virksomheten formelt sett anses som «overkompensert».

Hvor mye fylkeskommunen bruker av sine frie inntekter på å finansiere tjenester av allmenn økonomisk betydning (SGEI-støtten), vil per definisjon være det gjenstående etter at annen finansiering, slik som f.eks. pasientinntekter, er trukket fra kostnadene (inklusive renter og avskrivninger). Det vil med andre ord være den summen som fylkeskommunen regnskapsmessig har tilført tjenesten i form av subsidier. For tilfeller der tjenester av allmenn økonomisk betydning drives av fylkeskommunen selv, vil kompensasjonen (den offentlige støtten) dermed tilsvare underskuddet i regnskapene. Denne summen er i det vedlagte talleksempel (Vedlegg 1 Talleksempel for atskilte regnskaper for tannhelsetjenesten) angitt i feltet «Overskudd/underskudd» i den delen som gjelder tjenester for allmenn økonomisk betydning. Hvis beløpet er korrekt, er det med andre ord dette beløpet som skal rapporteres til Nærings- og fiskeridepartementet i forbindelse med rapporteringen av støtte til tjenester av allmenn økonomisk betydning til ESA i tråd med forskriftens § 7 første ledd annet punktum.

### Nettokostnaden

Det følger av kommisjonsbeslutningen<sup>13</sup> at «nettokostnaden» kan beregnes som forskjellen mellom kostnadene og inntektene. Eventuelle inntekter<sup>14</sup> knyttet til tjenesten skal dermed komme til fradrag, jf. artikkel 5 (4) i kommisjonsbeslutningen. I henhold til kommisjonsbeslutningen, kan nettokostnaden alternativt også beregnes som forskjellen mellom nettokostnadene for tjenesteyteren for å utføre forpliktelsene til den offentlige tjenesten og den nettofortjeneste den samme virksomheten ville ha hatt uten denne forpliktelsen.

### Rimelig fortjeneste

Når private tjenesteytere yter tjenester av allmenn økonomisk betydning på vegne av en offentlig myndighet, vil tjenesteyterne gjennomgående motta kompensasjon i form av et

---

<sup>13</sup> Jf. EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU, artikkel 5 nr. 2.

<sup>14</sup> Regler som styrer graden av den offentlige finansieringen og egenandeler for tannhelsetjenester, og dermed graden av pasientinntekter, er omtalt i veiledningen til § 5.

vederlag som dekker nettokostnadene pluss en rimelig fortjeneste. Det kan også være aktuelt der tjenester drives i offentlig egenregi, for eksempel når tjenestevirksomheten er blitt skilt ut i separate enheter.

Rimelig fortjeneste er definert i forskriftens § 6 første ledd annet punktum som: «den kapitalavkastning som en gjennomsnittsvirksomhet vil stille som betingelse for utføring av tjenester som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav b i en periode på inntil 10 år, og som tar hensyn til virksomhetens risiko<sup>15</sup>».

Etter EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU kan det velges mellom flere alternative modeller for beregning av rimelig fortjeneste. De alternative beregningsmodellene er nedfelt i artikkel 5 i kommisjonsbeslutningen. Nivået på rimelig fortjeneste utledes av de atskilte regnskapene for tannhelsetjenesten og et avkastningskrav. Fortjenesten som man kommer frem til etter beregningen utgjør et «maksimumsnivå». Det er med andre ord et *tak* på den fortjenesten som kan inkluderes i kompensasjonsbeløpet til virksomheten som yter tjenestene av allmenn økonomisk betydning. Det er ikke anledning til å inkludere en fortjeneste i kompensasjonen som overstiger dette nivået.

Departementet anbefaler å sikre etterlevelse av kommisjonsbeslutningen ved bruk av en forenklet beregningsmodell for rimelig fortjeneste som bygger på bruk av swap-renten. Dette vil si beregningsmodellen i artikkel 5 nr. 7 i kommisjonsbeslutningen. Informasjon om den relevante swap-renten og regler om bruk av swap-renter finnes på ESAs hjemmeside: <https://www.eftasurv.int/state-aid/rates>. Reglene innebærer at fylkeskommunene skal velge en NOK swap-rente som har samme varighet som avtalt driftsperiode, fastsatt i det halvåret som tjenesten av allmenn økonomisk betydning ble besluttet etablert. Det følger av informasjonen på ESAs hjemmeside om swaprenter at når avtalt driftsperiode overstiger 10 år (eller det ikke er fastsatt en driftsperiode), skal 10 års NOK swap-rente benyttes.

Bruk av beregningsmodellen i artikkel 5 nr. 7 innebærer at en *avkastning på kapitalen* som ikke overstiger den relevante swap-renten med tillegg av 100 basispoeng under alle omstendigheter vil utgjøre en «rimelig fortjeneste» for tjenester av allmenn økonomisk betydning i tråd med kommisjonsbeslutningens definisjon. Modellen er derfor å betrakte som en «safe harbour», dvs. en sikker metode for å oppfylle kravet for beregning av «rimelig fortjeneste».

Kommisjonsbeslutningens artikkel 5 nr. 8 åpner for at fylkeskommunene kan ta utgangspunkt i *andre indikatorer for avkastning enn kapital*. Det er blant annet mulig å ta utgangspunkt i avkastning på *fortjeneste av salg (driftsmargin)*. Departementet anbefaler bruk av driftsmargin som grunnlag for beregningen av rimelig fortjeneste for tjenester av allmenn økonomisk betydning, hvis etterlevelse av kommisjonsbeslutningen lettere sikres ved dette.

Fylkeskommunene er ikke forpliktet til å innberegne en rimelig fortjeneste i kompensasjonen når tjenestene drives i offentlig egenregi.<sup>16</sup> Det kan være aktuelt der de fylkeskommunale

---

<sup>15</sup> Bestemmelsen bygger på definisjonen i artikkel 5 nr. 5 i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU.

<sup>16</sup> Jf. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT "Guide to the application of the European Union rules on state aid, public procurement and the internal market to services of general economic interest, and in particular to social services of general interest", [29.4.2013 SWD\(2013\) 53 final/2](#) avsnitt 145.



tannklinikene er en integrert del av fylkeskommunal drift. I dette tilfellet vil nødvendig kompensasjon (støtte) - dvs. kompensasjonens tak eller støttens *maksimumsnivå* – samsvare med nettokostnaden.

Der fylkeskommunen inkluderer en rimelig fortjeneste i kompensasjonen ved drift i offentlig egenregi, er det i Vedlegg 1 (Talleksempel for atskilte regnskaper for tannhelsetjenesten) vist et eksempel som måler avkastningen i forhold til sysselsatt kapital. Sysselsatt kapital tar utgangspunkt i de varige driftsmidlene, og antas å kunne identifiseres for tannhelsetjenesten. Det er ikke krav om å utarbeide et balanseregnskap for tannhelsetjenesten eller de ulike delkategoriene, verken i en fullstendig eller forenklet form; sysselsatt kapital vil kun brukes som en referanse (nevner i brøken) for å vurdere avkastningen.

### *Øvrige krav vedrørende fastsettelse av kompensasjon*

Bestemmelsen i § 6 annet ledd stiller krav til fylkeskommunens beregning av kompensasjonen for tjenesteytelsen. Bestemmelsen viser til at parameterne for å fastsette kompensasjonen skal være fastsatt *på forhånd* på en forutsigbar, objektiv og gjennomiktig måte.

Kravet om å på forhånd fastsette de relevante parametre for kompensasjonen betyr ikke at kompensasjonen må være beregnet etter en spesifikk beregningsmåte (for eksempel en viss kompensasjon per visse ytelser, eller en viss kompensasjon per pasient). Bestemmelsen betyr bare at det på en overordnet måte må være klart i forkant hvordan kompensasjonen skal fastsettes.<sup>17</sup> Det som er viktig for overholdelse av kommisjonsbeslutningen, og bestemmelsen i § 6 annet ledd vil være at fylkeskommunen *i forkant av tjenesteytelsen* tar stilling til de sentrale parameterne for kompensasjonen. Dette innebærer blant annet at fylkeskommunen må ta stilling til om kompensasjonen skal inneholde en rimelig fortjeneste og hvilken beregningsmetode for rimelig fortjeneste etter kommisjonsbeslutningens artikkel 5 som i dette tilfelle skal brukes.

Bestemmelsen i § 6 annet ledd annet punktum angir at fylkeskommunen på egnet måte skal synliggjøre hvordan kompensasjonen for den offentlige tjenesteytelsen er fastsatt.

Dette skal som minimum fremgå i note til fylkeskommunens regnskap, jf. § 6 annet ledd tredje punktum. Det vises til Vedlegg 2 Eksempler på verbalbeskrivelser i noter.

### *Overkompensasjon*

Bestemmelsen i § 6 tredje ledd fastslår at fylkeskommunen skal etablere systemer for kontroll og innkreving av eventuell *overkompensasjon*.

---

<sup>17</sup> ESAs veiledningsdokument om tjenester av allmenn økonomisk betydning, punkt 55. [Part-VI---Compensation-granted-for-the-provision-of-services-of-general-economic-interest.pdf](#).

Overkompensasjon skal etter forskriften forstås som det beløp som går utover det som er «nødvendig» for å utføre tjenesten av allmenn økonomisk betydning.<sup>18</sup>

I en situasjon der private aktører yter tjenester av allmenn økonomisk betydning for fylkeskommunen og der overkompensasjon kontrolleres via avtaler med private aktører eller i en situasjon der fylkeskommunen velger å inkludere en rimelig fortjeneste i kompensasjonsbeløpet ved drift i offentlig egenregi, vil det for det for det første være tale om å kontrollere at fortjenestenivået ikke overstiger det nivået som utgjør «rimelig fortjeneste» i henhold til den beregningsmetode som man *i forkant av tjenesteytelsen* har valgt etter artikkel 5 i EU-kommisjonens beslutning. Hvis beregningsmodellen for rimelig fortjeneste som er beregnet på swap-rente brukes, vil avkastningen som går utover avkastningskravet (kommisjonsbeslutningens «safe-harbour benchmark») beskrevet ovenfor utgjøre overkompensasjon. I andre hånd vil det i denne situasjonen være tale om å kontrollere at riktige kostnader og inntekter er blitt hensyntatt og kostnads- og inntektsallokeringen ved virksomheten har vært korrekt.

I en situasjon der fylkeskommunen yter tjenester av allmenn økonomisk betydning i egenregi og velger å *ikke* innberegne en rimelig fortjeneste, vil det være i utgangspunktet kun være tale om en kontroll av hvilke kostnader og inntekter som er blitt hensyntatt og om allokeringen mellom de forskjellige delene av tannhelsevirksomheten har vært riktig. En korrekt utført kostnads- og inntektsallokering i en situasjon der tjenestene ytes i offentlig egenregi uten å ha inkludert en rimelig fortjeneste vil dermed bety at kun nødvendig støtte er blitt regnskapsmessig tilført tjenesten av allmenn økonomisk betydning. Der for eksempel feil kostnadsallokering eller feil kostnadstall i beregningene oppdages ved en kontroll, vil det være nødvendig å sørge for enten trekk i kompensasjonen for det påfølgende året eller å sørge for «innkreving» i forskriftens forstand av beløpet. See nærmere nedenfor.

#### *Kontroll av overkompensasjon*

Bestemmelsen i § 6 tredje ledd første punktum angir at videre fylkeskommunen skal *etablere systemer for kontroll og for innkreving* av den eventuelle overkompensasjonen. Hvis fylkeskommunen tilfører tjenesten et regnskapsmessig et beløp som går utover det maksimalt beløpet som kan tilføres tjenesten i henhold til reglene i kommisjonsbeslutningens artikkel 5, jf. artikkel 6 nr. 1, tatt i betraktning hvordan fylkeskommunene i forkant (jf. forskriftens § 6 annet ledd første punktum) har valgt å fastsette parameterne for kompensasjonen vil overkompensasjon formelt sett foreligge.

Kontrollen av overkompensasjon må anses som en del av fylkeskommunens egenkontroll, se kommuneloven kapittel 22 til 25. Utover at det må være et system, så kan fylkeskommunene i stor grad selv vurdere hva som er den mest hensiktsmessige løsningen for å gjennomføre den kontrollen av om overkompensasjon har skjedd som kommisjonsbeslutningen krever. Fylkeskommunen kan for eksempel bruke intern revisor eller inngå avtale med privat revisor for å gjennomføre kontrollen.

---

<sup>18</sup> Jf. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT “Guide to the application of the European Union rules on state aid, public procurement and the internal market to services of general economic interest, and in particular to social services of general interest”, [29.4.2013 SWD\(2013\) 53 final/2](#) avsnitt 140.

Bestemmelsen i § 6 tredje ledd annet punktum spesifiserer at slik kontroll skal utføres med jevne mellomrom minst hvert tredje år i løpet av den tiden tjenestene tilbys, og ved utgangen av denne perioden.

Dette betyr for eksempel at hvis fylkeskommunen velger å gjennomføre en kontroll hvert tredje år og gjennomfører en kontroll av overkompensasjon i 2027, må kontrollen, hvis den ikke har blitt gjennomført årlig, omfatte årene 2025 og 2026. Fylkeskommunen må i dette eksemplet slå sammen kompensasjonsbeløpet for 2025 og 2026 og beregne et årlig gjennomsnittlig kompensasjonsbeløp for disse årene, som vurderingen av overkompensasjon deretter må måles opp mot.

Hvis det oppdages at det har skjedd overkompensasjon er det viktig at metoden og parameterne for beregningen av fremtidige kompensasjonsbeløp justeres.

#### *Innkrevning av overkompensasjon*

Bestemmelsen i § 6 tredje ledd tredje punktum slår videre fast at *all* kompensasjon som utgjør overkompensasjon må kreves tilbakebetalt av fylkestinget. Bestemmelsen i § 6 tredje ledd fjerde punktum, åpner likevel for en viss fleksibilitet ved at overkompensasjon som ikke overstiger 10 % av den årlige gjennomsnittlige kompensasjonen kan overføres til neste periode hvis overkompensasjonsbeløpet *trekkes fra* den kompensasjon som ellers ville ha blitt gitt for den påfølgende perioden.

Dette betyr at i tilfeller der fylkeskommunen har etablert at overkompensasjonen som ikke overstiger 10 % av den årlige gjennomsnittlige kompensasjonen, kan fylkestinget beslutte at beløpet kan overføres til neste periode og trekke dette fra den kompensasjon som ellers ville ha blitt gitt for den påfølgende perioden.

I praksis vil eventuelle trekk i det påfølgende årets kompensasjon og innkreving av overkompensasjon måtte gjennomføres ved en intern overføring/ompostering i fylkeskommunens budsjett og regnskaper fra tannhelsetjenester av allmenn økonomisk betydning til den generelle finansieringen av tjenester som ikke omfattes av støttereglene. Dette må synliggjøres påfølgende års regnskapsoppstilling. Det er illustrert hvordan dette kan gjøres i Vedlegg 1 Talleksempel for atskilte regnskaper for tannhelsetjenesten.

Bestemmelsen i § 6 tredje ledd fjerde punktum viser til at departementet (staten) også har myndighet til å kreve tilbakebetalt eventuell overkompensasjon. EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU er ikke til hinder for å legge den generelle kontrollmyndigheten når det gjelder eventuell overkompensasjon til et regionalt nivå, i stedet for til departementet. Bestemmelsen er likevel ment å sikre departementet har en supplerende myndighet til å bidra til fylkeskommunenes overholdelse av forskriften. Denne bestemmelsen skal ses i sammenheng med at ESA kan kreve at staten sikrer at norske myndigheter betaler tilbake eventuelt for mye utbetalt støtte.

Bestemmelsen i tredje ledd femte punktum spesifiserer at fylkestinget selv har ansvaret for at kontroll og innkreving av eventuell overkompensasjon fra de offentlige tannklinikene

gjennomføres og at systemene fungerer i tråd med regelverket. Bestemmelsen inneholder i denne delen en delegasjonssperre, jf. formuleringen «fylkestinget selv». Dette har sammenheng med at det er fylkestinget som har ansvar for å føre tilsyn med den fylkeskommunale forvaltningen og som blant annet skal påse at fylkeskommunens regnskaper revideres på en betryggende måte. Fylkestinget velger dessuten et kontrollutvalg som forestår det løpende tilsynet med denne type arbeid. Bestemmelsen er utformet slik for å sikre at dette viktige ansvaret undergis politisk behandling.

#### Andre økonomiske tjenester (kommersielle tannhelsetjenester)

##### *Rimelig kapitalavkastning*

Bestemmelsen i § 6 fjerde ledd slår fast at fylkeskommunene ved økonomisk virksomhet som nevnt i § 5 første ledd annet punktum bokstav c (kommersielle tannhelsetjenester), må ha en rimelig kapitalavkastning, jf. krav som følger av ESAs vedtak nr. 113/14/COL og av statsstøtteretten generelt. Det fremgår av bestemmelsen at ved fastsettelse av rimelig kapitalavkastning for kommersielle tannhelsetjenester, skal krav som følger av markedsaktørtesten i statsstøtteretten overholdes. Avkastningsnivået som man kommer frem til er (i motsetning til avkastningsnivået for tjenester av allmenn økonomisk betydning) et *minimumskrav*.

##### *Markedsaktørtesten*

Statsstøtterettens markedsaktørtest er utviklet av EU-domstolen, og aktuelle krav for å fastsette rimelig avkastning i tråd med prinsippet følger således av den enhver tid gjeldende EØS-retten, dvs. av rettspraksis fra EU-domstolen og EFTA-domstolen. Vedtakspraksis fra ESA og EU-kommisjonen kan også gi en viss veiledning såfremt den er i tråd med rettspraksis. Markedsaktørprinsippet er en målestokk for om det foreligger offentlig støtte ved offentlige aktørers ytelse av kommersielle tjenester. Markedsaktørprinsippet bygger på EØS-avtalen artikkel 125 om eiendomsretten og støtteforbudet i EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1. Når fylkeskommunen som markedsaktør handler på samme måte som en sammenlignbar, rasjonell og profittorientert privat aktør ville ha gjort under lignende omstendigheter i markedet, utfører fylkeskommunen en vanlig markedstransaksjon. Den aktuelle virksomheten (de offentlige tannklinikene) mottar da ikke en økonomisk fordel den ikke ville ha oppnådd under normale markedsforhold. Siden mottakelsen av en økonomisk fordel er ett av seks kumulative vilkår for støttebegrepet etter EØS-avtalen artikkel 61 nr. 1, vil dermed ikke tilbudet utgjøre offentlig støtte.<sup>19</sup>

Generelle krav som følger av markedsaktørtesten for fastsettelse av rimelig fortjeneste og en overordnet beskrivelse av ulike metoder for å gjennomføre testen, er tidligere blitt beskrevet i

---

<sup>19</sup> Rapport fra arbeidsgruppe «Like konkurransevilkår for offentlige og private aktører, avsnitt 4.2.3.6, s.75.

Nærings- og fiskeridepartementets veileder om offentlig støtte (2019)<sup>20</sup> og i ESAs retningslinjer for statsstøttebegrepet (2017).<sup>21</sup>

En overholdelse av markedsaktørtesten i en salgskontekst forutsetter en økonomisk analyse som hensyntar alle faktorer som en privat virksomhet under normale markedsvilkår må hensynta når den skal fastsette hvilket vederlag som skal gis for de relevante tjenestene.<sup>22</sup>

Det er flere *metoder* for å overholde markedsaktørtesten. Valg av metode kan blant annet avhenge av hva som finnes av tilgjengelig informasjon. Fylkeskommunen velger selv metode for gjennomføring av undersøkelsen, og det vil være fylkeskommunens ansvar å sørge for at fremgangsmåten for vurderingen er robust nok. Ofte kan det være fornuftig å se hen til ulike metoder for å få en indikasjon på om markedsaktørtesten er oppfylt.

En metode for å oppfylle markedsaktørtesten er «benchmarking». Benchmarking betyr i denne sammenhengen gjennomføring av markedsundersøkelse for å avdekke avkastningsnivået til sammenlignbare private virksomheter. I utgangspunktet er det spørsmål om hvilket avkastningsnivå en sammenlignbar privat virksomhet ville ha budsjettert for, som markedsundersøkelsen skal svare på. Ofte kan imidlertid slike opplysninger være vanskelig tilgjengelige, da opplysningene kan betraktes som forretningshemmeligheter. Det kan også by på utfordringer i forhold til overholdelse av konkurranseretten<sup>23</sup> å ha direkte dialog om budsjetterte avkastningsnivåer med konkurrenter.

Andre kilder som kan gi en veiledning om avkastningsnivåer (i form av resultater) til private virksomheter er offentlig tilgjengelig regnskapsinformasjon i Brønnøysundregistret, eller informasjon på nettsider som [www.proff.no](http://www.proff.no). Her vil det være viktig å foreta en vurdering av om opplysningene er detaljerte nok til å gi veiledning om avkastningsnivået for en enkelttjeneste. Gitt et sammenlignbart kostnadsbilde, kan også en markedsundersøkelse av priser for behandling ved private tjenesteytere også gi en viss indikasjon om avkastningsnivået.

Markedsundersøkelsen kan gjøres med utgangspunkt i sammenlignbare private tjenesteytere i eget fylke eller i hele landet, avhengig av hva fremstår som mest relevant for fylkeskommunen ved vurderingen. Departementet anbefaler at bruk av benchmarkmetoden ved vurderingen av avkastningsnivået baserer seg på informasjon som gjelder minst tre private tilbydere, i gjennomsnittsberegninger og at vurderingen av avkastningsnivået, hvis mulig, tar utgangspunkt i avkastningsnivået for noen år fra de aktuelle private tilbyderne. Grunnen til dette er at avkastningsnivået kan variere noe år fra år. Hvis tall fra flere år benyttes forutsetter dette imidlertid at markedsvilkårene og risikobildet er sammenlignbart.

Andre metoder som aksepteres for å vurdere hva som er rimelig kapitalavkastning inkluderer

---

<sup>20</sup> Nærings- og fiskeridepartementets veileder om offentlig støtte (2019) på [regjeringen.no](http://regjeringen.no), del 6.

<sup>21</sup> ESAs retningslinjer om statsstøttebegrepet, OJ L 342, 21.12.2017, p. 35 og EØS-tillegget til Den europeiske unions tidende nr. 82, 21.12.2017 p.1, avsnitt 4.2.

<sup>22</sup> Jf. for eksempel EU-domstolens dom i sak C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) m. fl. og La Poste m. fl.*, avsnitt 61.

<sup>23</sup> Jf. § 10 om Lov 5.mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven)

standardmetoder som bygger på en beregning av internrenten (internal rate of return, IRR) eller nåverdimetoden (net present value, NPV). Disse metodene beskrives nærmere i ESAs retningslinjer for statsstøttebegrepet. Det finnes også eksempler og veiledninger tilgjengelige på nettet som forklarer nærmere disse metodene for fastsettelse av rimelig kapitalavkastning og som gir beregningseksempler.<sup>24</sup>

Det foreligger normalt ikke noe eksakt svar på hvordan en privat markedsaktør ville opptrådt i ulike situasjoner. Det aksepteres derfor et visst handlingsrom (skjønn) ved vurderingen av hva som er rimelig kapitalavkastning for kommersielle tjenester som en offentlig myndighet tilbyr i offentlig egenregi.

Markedsaktørprinsippet er basert på en rasjonell og forsiktig markedsaktør som tar fornuftige beslutninger. En slik markedsaktør tar ikke en stor risiko med mindre det er velbegrunnet ut fra en helhetlig analyse, herunder av den forventede fortjenesten.<sup>25</sup> Overholdelse av markedsaktørtesten, slik testen er tolket av EU-domstolen, innebærer ikke at offentlige aktører nødvendigvis må legge seg på det maksimale mulige avkastningsnivået<sup>26</sup> såfremt den økonomiske analysen er forretningsmessig begrunnet. Det er ikke anledning for fylkeskommunene til å begrunne vurderingen av avkastningsnivået for denne typen av økonomiske tjenester i ikke-økonomiske hensyn som er relevante ved utøvelsen av fylkeskommunens rolle som offentlig myndighet.<sup>27</sup>

For å oppfylle markedsaktørprinsippet er det nødvendig at selve vurderingen av hva som utgjør en rimelig avkastning gjøres før tilbudet gis. En slik forhåndsvurdering kalles gjerne en *ex ante vurdering*.<sup>28</sup> Vurderingen skal nedfelles skriftlig slik at fylkeskommunen har *dokumentasjon* på vurderingen som kan etterprøves ved en eventuell senere kontroll, for eksempel i forbindelse med en ny evaluering fra departementets side av fylkeskommunenes praktisering av forskriften, eller i forbindelse med en kontroll som følge av en klagesak. For å kunne vise til at dokumentasjonskravet er oppfylt, anbefaler departementet at informasjon som er nødvendig for å kunne gjennomføre en offentlig kontroll av hvorvidt tjenesten er blitt ytet i samsvar med markedsaktørprinsippet, oppbevares i hele perioden fylkeskommunen driver virksomhet etter § 5 første ledd annet punktum bokstav c.

Departementet anbefaler videre at fylkeskommunen angir i note til regnskapet at en vurdering av rimelig kapitalavkastning er blitt foretatt og kort angir hvordan fylkeskommunen har gått frem for å fastsette avkastningsnivået. Av hensyn til konkurransereglene, bør ikke selve noten være detaljert.

---

<sup>24</sup> Se for eksempel svenske Upphandlingsmyndighetens Vägledning nr. 2019:2 «År investeringen statsstöd? Kalkylstöd för bedömning av statsstöd» og veiledning av Oslo Economics til Upphandlingsmyndigheten som ligger på youtube.com: "[Hur används ekonomiska kalkyler vid statsstödsbedömningar? | Upphandlingsmyndigheten](#)»

<sup>25</sup> Rapport fra arbeidsgruppe «Like konkurransevilkår for offentlige og private aktører, avsnitt 4.2.3.6, s. 84.

<sup>26</sup> Jf. for eksempel sak EU-domstolens dom i sak T-163/05 Bundesverband deutscher Banken v Commission (Helaba I).

<sup>27</sup> Rapport fra arbeidsgruppe «Like konkurransevilkår for offentlige og private aktører, avsnitt 4.2.3, s. 76 med videre referanser. Slike ikke-økonomiske hensyn skal kunne vektlegges, må tjenesten, hvis den rettslig kan kvalifiseres som dette, kategoriseres som en tjeneste av allmenn økonomisk betydning.

<sup>28</sup> Se for eksempel EU-domstolens dom i sak C-482/99 *Stardust Marine*, avsnitt 71.

## **§ 7 Rapportering, oppbevaring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger**

*Norge skal annet hvert år rapportere til EFTAs Overvåkningsorgan om støtte gitt i medhold av EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU. Fylkeskommunene skal i den forbindelse rapportere til Nærings- og fiskeridepartementet om støtte gitt til tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning etter forskriftens § 5 første ledd annet punktum bokstav b.*

*Informasjon som er nødvendig for å kunne gjennomføre en offentlig kontroll av hvorvidt støtte gitt til tannhelsetjenester som utgjør tjenester av allmenn økonomisk betydning er blitt ytet i samsvar med forskriften, skal oppbevares i hele perioden fylkeskommunene driver virksomhet etter § 5 første ledd annet punktum bokstav b, og i minst 10 år etter det siste regnskapsåret da fylkeskommunen ytet slike tjenester.*

### **Til § 7**

Bestemmelsen i § 7 første ledd stiller krav til fylkeskommunene om rapportering av bruk av EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU.

Det skal fra norsk side rapporteres om støtte utbetalt i medhold av kommisjonsbeslutningen annet hvert år. Nærings- og fiskeridepartementet har, som regelverksforvalter, ansvar for å sammenstille og oversende Norges samlede rapportering av bruk av EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU til ESA. Bestemmelsen innebærer at fylkeskommunene skal oversende relevant rapportering direkte til Nærings- og fiskeridepartementet. Neste rapportering til ESA skjer i 2028 og vil gjelde årene 2026-2027.

Bestemmelsen i § 7 annet ledd stiller krav til oppbevaring av all informasjon som er nødvendig for å kunne kontrollere overholdelse av forpliktelsene i denne forskrift knyttet til tjenester av allmenn økonomisk betydning. Oppbevaringskravet følger av reglene i artikkel 8 i EU-kommisjonens beslutning 2012/21/EU.

Det gjøres oppmerksom på at oppbevaringsperiodene er lengre enn det som gjelder for regnskapsmateriale for øvrig, jf. kommuneloven § 14-6 femte ledd og bokføringsloven § 13. Dette har en sammenheng med at ESA har en 10 års-frist for å fatte vedtak om tilbakeføring av ulovlig statsstøtte.

## **§ 8 Ikrafttredelse mv.**

*Forskriften trer i kraft 1. januar 2015 og oppheves med virkning fra 1.januar 2035.*

### **Til § 8**

Bestemmelsen i § 8 fastsetter at forskriften trådte i kraft fra 1. januar 2015 og gjaldt fra og med regnskapsåret 2015. Bestemmelsen innebærer videre at det er blitt foretatt en

fornyhet vurdering av behovet for videreføring av forskriften, med resultat at forskriften gis en forlenget levetid til 1. januar 2035.

Endringer i forskriften trer i kraft 1. januar 2025 og gjelder fra og med regnskapsåret 2025.

**Vedlegg 1: Talleksempel for atskilte regnskaper for tannhelsetjenesten (Excel)**

**Vedlegg 2: Eksempler på verbalbeskrivelser i noter**



## Forutsetninger

### 1. Utgangspunkt

Regnearket er ment å illustrere et eksempel på hvordan atskilte regnskaper for henholdsvis lovplågte oppgaver, tjenester av allmenn økonomisk betydning og økonomisk aktivitet/kommersielle tjenester i tannhelsetjenesten kan tenkes utformet når fylkeskommunen driver disse tjenestene i offentlig egenregi. Her er det bare tatt utgangspunkt i utvalgte størrelser som kan hentes ut fra kommuneregnskapene. Disse blir brukt i beregningene siden.

Noen størrelser antas å kunne henføres til tannhelsetjenesten direkte ved hjelp av art og funksjon, eller anvarsområde i internkontoplanen. Disse ligger i kolonnen for tannhelsetjenesten. For avskrivninger innen tannhelsetjenesten er det antatt at varige driftsmidler, slik som kontorlokaler og inventar, samt avskrivningene på disse, kan identifiseres (eller i det minste anslås rimelig presist). Noen størrelser kan ikke henføres til tannhelsetjenesten direkte. Disse er oppgitt for kommunen som helhet, og så vil de henføres til tannhelsetjenesten gjennom fordelingsnøkler.

#### Utvalgte størrelser hentet fra kommuneregnskapet

	Tannhelsetjenesten	Kommunen som helhet
<b>Driftsregnskapet</b>		
Inntekter	110	
Overføring fra kommunen	80	
Pasientinntekter	27	
Andre inntekter	3	
Direkte utgifter	100	
Lønn	75	
Kjøp av varer og tjenester	20	
Andre utgifter	5	
Fellestjenester og andre indirekte kostnader		50
Finansutgifter og kapitalkostnader		
Renteutgifter		70
Avskrivninger (direkte tjenester)	5	120
Avskrivninger (indirekte tjenester)		10

#### Balanseregnskapet

Varige driftsmidler	105	3 000
Kundefordringer	2	
Leverandørgjeld	1	
Langsiktig gjeld		2 000

### 2. Fordelingsnøkler (eksempler på indikatorer)

Her det oppgitt noen eksempler på fordelingsnøkler. I praksis vil det kunne benyttes ulike kostnadsnøkler for ulike utgifter avhengig av hva fylkeskommunen mener gir den mest korrekte fordelingen. Poenget i dette regnearket er bare å få fram noen problemstillinger, så for enkelhetens skyld er det bare introdusert noen ytterst få fordelingsnøkler her. Her er derfor beregningene kun basert på andel ansatte i tannhelsetjenesten, i tillegg til antakelser om hvordan inntektene fra pasientene og behandlingstidene fordeler seg mellom de tre ulike kategoriene.

I tillegg til dette er det avledet tannhelsetjenestens andel av varige driftsmidler og avskrivninger ut fra kommuneregnskapet i ruten overfor.

Det er antatt at like mye av behandlingstiden brukes på henholdsvis tjenester av allmenn økonomisk betydning og konkurranseutsatte tjenester, men inntektene fra sistnevnte er i dette eksemplet noe høyere.

#### Tannhelsetjenestens andel av kommunen

Andel ansatte i tannhelsetjenesten	5,0 <span> </span> %
Avskrivninger i tannhelsetjenesten	3,8 <span> </span> %
Andel varige driftsmidler	3,5 <span> </span> %

#### Fordeling mellom de ulike tilbudene innen tannhelsetjenesten

	Ikke-økonomiske tjenester	Tjenester av allmenn økonomisk betydning	Kommersielle tjenester
Behandlingstid mellom tilbudene innen tannhelse	80,0 <span> </span> %	10,0 <span> </span> %	10,0 <span> </span> %
Pasientinntekter mellom tilbudene	25,0 <span> </span> %	30,0 <span> </span> %	45,0 <span> </span> %

### 3. Ulike mål for avkastning

Det finnes flere beregningsmetoder for å fastsette rimelig fortjeneste for tjenester av allmenn økonomisk betydning, jf. rundskrivet. Beløpet man kommer frem til er et maksimumbeløp. ESA har ulike renter de benytter som en proxy for å identifisere og måle et eventuelt støtteelement, bl.a et maksimalt avkastningskrav for tjenester av allmenn økonomisk betydning som knytter seg til swaprentene, hvor et påslag på 100 basispunkter anses som terskelen. I eksemplet er beregningsmetoden for rimelig fortjeneste som bygger på denne metoden brukt.

For kommersielle tjenester er det ingen forenklet beregningsmetode for avkastningsnivået. Avkastningsnivået må overholde statstøtterettens markedsaktørtest. Her må det gjøres konkrete vurderinger for hva som vil være en rimelig kapitalavkastning for denne typen av tjenester og beløpet er et minimumsnivå. Beregningen kan være basert på markedsundersøkelser og eventuelt bruk av andre standardmetoder som bygger på en beregning av interrenten (internal rate of return, IRR) eller nåverdimetoden (net present value, NPV). Gjennomsnittsbetraktninger er normalt mest egnet. Se for øvrig punkt 5, og rundskrivets veiledning om markedsaktørtesten.

#### ESAs referanserente for avkastning (safe-harbour benchmark)

10-årig swaprente + 100 basispunkter [Rates applicable to EFTA States | ESA \(eftasurv.int\)](#)

4,28 %

#### Resultater basert på regnskapene fra et utvalg private tannleger:

Årsresultat i pst. av sysselsatt kapital	8,0 <span> </span> %
Driftsmargin i pst. av driftsinntekter	10,0 <span> </span> %

## Beregninger og vurdering av avkastning

### 4. Kalkyle for atskilte regnskaper

Dette er en illustrasjon på et mulig regnskapsoppstilling (note til fylkeskommunens årsregnskap). I oppstillingen er det avledet og vist to overskuddsbegreper: Driftsmargin og overskudd/underskudd. Driftsmargin kan tjene som bas for beregningen av rimelig fortjeneste etter kommisjons beslutningens artikkel 5(8), jf. rundskrivet. Overskudd/underskudd er selve støttebeløpet gitt at dette er et negativt tall. Da svarer dette beløpet til hvor mye offentlig støtte tjenesten av allmenn økonomisk betydning regnskapsmessig er blitt tilført tjenesten. Forutsatt at beløpet er korrekt, er det dette beløp som skal brukes i rapporteringen til Nærings- og fiskeridepartementet, jf. rundskrivet.

I dette eksemplet har andel ansatte i tannhelsetjenesten av totalt ansatte i fylkeskommunen blitt brukt til å fordele felleskostnader til tannhelsetjenesten, mens andel varige driftsmidler har blitt brukt til å fordele gjeld og renteutgifter. Andelen for avskrivninger og varige driftsmidler er avledet ut fra tallene under punkt 1. Hvilke fordelingsnøkler som er brukt, framgår også av formlene i regnskapsoppstillingen.

I rundskrivet til forskriften er det i tilknytning til § 6 tredje ledd omtalt en situasjon hvor kompensasjon/subsidiering av tjenesten har vært basert på feil kostnadsallokering eller feil kostnadsstall i beregningene og dette oppdages ved en kontroll. I slike tilfeller bør dette rettes opp det året dette oppdages, slik at de aktuelle resultatbegrepene blir riktig når en ser dem over tid. I dette eksemplet er det lagt inn en linje for eventuelle korrigeringer som følge av feil i tidligere års beregninger.

	Ikke-økonomiske tjenester	Tjenester av allmenn økonomisk betydning	Kommersielle tjenester	Sum
Pasientinntekter	6,75	8,1	12,15	27
Andre inntekter	2,4	0,3	0,3	3
Direkte driftskostnader	80	10	10	100
Indirekte driftskostnader (inkl. felles kostnader)	2	0,25	0,25	2,5
Ev. tilbakeføring av overkompensasjon	+x	-x		
Ev. korrigering av tidligere års feil	0	0	0	0
<b>Driftsmargin</b>	<b>-72,85</b>	<b>-1,85</b>	<b>2,2</b>	<b>-72,5</b>
Avskrivninger (direkte)	4	0,5	0,5	5
Avskrivninger (indirekte)	0,4	0,05	0,05	0,5
Rentekostnader	2,0	0,2	0,2	2,5
<b>Overskudd/underskudd</b>	<b>-78,8</b>	<b>-2,6</b>	<b>1,5</b>	<b>-80,0</b>

### 5. Avkastning

I dette eksemplet beregnes avkastningskravet ut fra sysselsatt kapital, for tjenester av allmenn økonomisk betydning er avkastningen her vurdert opp mot ESAs referanserente som den maksavkastningen fylkeskommunen kan ta. For konkurranseutsatte tjenester gjøres vurderingen ut fra benchmarking mot private tannleger, og i dette eksemplet er sammenlikningen vist både ved avkastning på kapital eller ved driftsmargin.

Det er vanskelig å identifisere kapitalen ettersom egenkapital og totalkapital er begreper som knytter seg til hele fylkeskommunen, ikke til tannhelsetjenesten som sådan. I dette eksemplet er det tatt utgangspunkt i sysselsatt kapital, som er lik varige driftsmidler og netto sysselsatt arbeidskapital (kundefordringer og leverandørgjeld), som enklere kan identifiseres for tannhelsetjenesten. Balansestørrelsene er fordelt med utgangspunkt i behandlingstid. Hensikten med å fordele balansestørrelser er kun for å ha en kapital anse å beregne avkastningskravet opp mot (overskuddet eller underskuddet er telleren, og det trengs en nevner). Det er ikke snakk om å utarbeide separate balanseregnskap som sådan som en del av noten.

Vurdering av avkastningen er her basert på overskudd/underskudd under punkt 4 som andel av sysselsatt kapital, som så er sett opp mot hhv. ESAs referanserente (10 års NOK swap-rente) og sammenlignbare størrelser fra regnskapene til private tannleger. Akkurat i dette konkrete eksemplet ble resultatet for tjenester av allmenn økonomisk betydning "tilstrekkelig lavt", mens det for de kommersielle tjenestene ble "tilstrekkelig høyt", og så kan en endre tall i regnearket under punkt 1 til 3 som også vil kunne endre vurderingene her under punkt 5. Eventuell tilbakeføring av overkompensasjon av tjenestene av allmenn økonomisk betydning synliggjøres som en overføring fra tjenester av allmenn økonomisk betydning til de lovplågte tjenestene (beløp med ulike fortegn) i påfølgende års regnskapsoppstilling, jf. oppstillingen i punkt 4.

	Ikke-økonomiske tjenester	Tjenester av allmenn økonomisk betydning	Kommersielle tjenester	Sum
Sysselsatt kapital tannhelse				106
Sysselsatt kapital per tilbud innen tannhelse	84,8	10,6	10,6	
<b>Avkastningsmål:</b>				
<b>Overskudd/underskudd i pst. av sysselsatt kapital</b>		<b>-24,5<span> </span>%</b>	<b>13,7<span> </span>%</b>	
<b>Driftsmargin i pst. av driftsinntektene</b>		<b>-22,0<span> </span>%</b>	<b>17,7<span> </span>%</b>	
<b>Vurdering av resultat opp mot støtteregelverket ut fra ulike avkastningsbegreper (Innenfor eller i strid med):</b>		<b>Innenfor</b>	<b>Innenfor</b>	
<b>Avkastning på sysselsatt kapital (maks. safe-harbour benchmark) for tjenester av allmenn økonomisk betydning</b>		<b>Innenfor</b>	<b>Innenfor</b>	
<b>Avkastning på sysselsatt kapital, kommersielle tjenester (ift. et utvalg private tannleger)</b>		<b>Innenfor</b>	<b>Innenfor</b>	
<b>Driftsmargin i pst. av driftsinntektene, kommersielle tjenester (ift. et utvalg private tannleger)</b>		<b>Innenfor</b>	<b>Innenfor</b>	

## VEDLEGG 2

### **Eksempler på verbalbeskrivelser i noter**

Forskrift om krav til føring av atskilte regnskaper mv med veiledningstekst til de enkelte forskriftsbestemmelsene og rundskrivet legger opp for at flere verbalbeskrivelser nedfelles i noter til regnskapet. Nedenfor gis eksempler på hvordan dette kan tenkes å gjøres for deler det gjelder. Eksempelene utelukker ikke at verbalbeskrivelsene kan utformes på andre måter.

#### **Prinsipper for fordeling av inntekter og utgifter, jf. § 5 tredje ledd annet punktum**

##### Eksempel på verbalbeskrivelse i note

*Pasientinntekter er i regnskapsoppstillingene fordelt ut fra faktisk bruk av tjenestene for henholdsvis ikke-økonomiske tjenester, tjenester av allmenn økonomisk betydning og kommersielle tjenester. Øvrige inntekter samt direkte kostnader og avskrivninger er fordelt mellom de forskjellige delene av tannhelsevirksomheten ut fra behandlingstid.*

*Indirekte kostnader og rentekostnader, som ikke kan allokere direkte til tannhelsetjenesten i fylkeskommunen, er henført til tannhelsetjenesten ut fra tannhelsetjenestens andel av henholdsvis ansatte i fylkeskommunen og bokførte verdier for varige driftsmidler. Deretter er disse kostnadene fordelt ut fra behandlingstid innenfor de forskjellige delene av tannhelsevirksomheten.*

#### **Fastsettelse av kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning, jf. § 6 annet ledd tredje punktum**

##### Eksempel på verbalbeskrivelse i note

*Ved utformingen av kompensasjonen for de tjenester av allmenn økonomisk betydning som fylkeskommunen har ytet til områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud har fylkeskommunen hensyntatt alle nettoutgifter for tjenesteytelsen og den andelen av felleskostnader som er blitt allokert i regnskapsoppstillingen til denne tjenesten. Fylkeskommunen har videre inkludert en rimelig fortjeneste i kompensasjonsbeløpet.*

*Det er blitt tatt utgangspunkt i beregningen for rimelig fortjeneste som bygger på en kapitalavkastning på EFTA Overvåkningsorgans swap-rente, jf. EU-kommisjonens beslutning kommisjonens beslutning 2012/21/EU, artikkel 5 (7) Resultatet tilsvarer en avkastning på x pst., målt opp mot sysselsatt kapital (bokført verdi av varige driftsmidler og netto sysselsatt arbeidskapital (kundeordringer og leverandørgjeld). Etter denne beregningsmetoden vil p.t en avkastning 4,28 pst eller lavere enn 4,28 pst. (gjeldende swap-rente i henhold til EFTA Overvåkningsorgans hjemmeside, pga. det ikke er fastsatt en driftsperiode er det blitt tatt utgangspunkt i en 10-årig swap-rente)<sup>1</sup> være i tråd med statsstøttereguleringen. Resultatet viser dermed en avkastning som oppfyller kommisjonsbeslutningens krav.*

---

<sup>1</sup> <https://www.eftasurv.int/state-aid/rates>

## **Avkastningskrav for kommersielle tannhelsetjenester, jf veiledning i rundskrivet til § 6 fjerde ledd**

### Eksempel på verbalbeskrivelse i note

*Fylkeskommunen har undersøkt offentlig tilgjengelig informasjon om resultat til tre private aktører i fylket. Fylkeskommunen har i vurderingen av nivået sett hen til avkastningen ved de private aktørene under noen år med et tilsvarende risikobilde. Fylkeskommunen har også foretatt en analyse av behandlingspriser ved private aktører i lys av egne kostnader for å tilby tjenestene. Fylkeskommunen har videre gjennomført en supplerende vurdering av rimelig fortjeneste for de kommersielle tjenestene basert på en beregning av internrente.*

*Fylkeskommunen har foretatt en samlet vurdering av rimelig kapitalavkastning målt opp mot sysselsatt kapital. Avkastningen er vurdert å oppfylle minimumskravet på avkastning etter forskriften.*