

Lovisenberg Diakonale Barnehage AS
993804703

Tilsynsrapport

I denne rapporten presenterer vi våre vurderinger og konklusjoner i tilsynet med Lovisenberg Diakonale Barnehage AS. Tema for tilsynet er hvorvidt kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen. Vi har avdekket brudd på regelverket og vedtar at dere må betale tilbake tilskudd. Dette er et enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b.

Innledning

Vi fører tilsyn med bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager som mottar kommunalt tilskudd etter barnehageloven § 19.

I tilsyn kontrollerer vi om barnehagene oppfyller kravene til bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetaling etter barnehageloven kapittel V med forskrift.

Våre tilsyn er offentlig myndighetsutøvelse, noe som innebærer at tilsynet skal gjennomføres i samsvar med reglene i forvaltningsretten og offentlighetsloven. I tilsynet behandler vi personopplysninger. Les mer om vår behandling av personopplysninger på <https://www.udir.no/regelverk-og-tilsyn/personvern-for-barnehage-og-skole/behandling-av-personopplysninger-i-tilsyn/>

Vi åpnet tilsyn med Lovisenberg Diakonale barnehage 10. august 2022. Vi har fått tilstrekkelig informasjon til å gjennomføre tilsynet.

Vi sendte foreløpig rapport til dere 12. september 2023. I den presenterte vi våre foreløpige vurderinger og konklusjoner. Vi mottok tilbakemelding på den foreløpige rapporten fra dere 19. oktober 2023.

Tilsynsrapporten er et offentlig dokument.

Brudd på regelverket

Vi har kontrollert hvorvidt kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd). Vi har avdekket brudd på regelverket.

Har barnehagen bare dekket kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester som direkte gjelder barnehagedriften? Nei

Våre reaksjoner

Barnehageeier har ansvaret for at barnehagen blir drevet i samsvar med regelverket, jf. barnehageloven § 7. Vi gir derfor eventuelle pålegg til barnehageeier som har ansvar for at barnehagen retter opp brudd på regelverket.

Vedtak om at dere må betale tilbake tilskudd

Vi pålegger dere å betale tilbake tilskudd, jf. barnehageloven § 56.

Hvorvidt kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen

Beskrivelse	Beløp
Tilbakebetaling av tilskudd	1 844 226
Totalt	kr 1 844 226

Barnehagen skal tilbakebetale kr 1 844 226 til kommunen. Dere vil få tilsendt nærmere betalingsinformasjon fra kommunen.

Vi gjør oppmerksom på at barnehagen ikke kan benytte tilskudd og foreldrebetaling til å dekke tilbakebetalingskravet. Tilbakebetalingskravet kan for eksempel dekket med lovlig opptjent egenkapital dersom det er i tråd med øvrig regelverk barnehagen er forpliktet til å følge, eller ved at eierne skyter inn midler.

Valg av reaksjon

Vår vurdering er at barnehagen ikke har overholdt kravene til bruk av tilskudd og foreldrebetaling.

Barnehageloven § 56 åpner for at vi kan bruke økonomiske reaksjoner overfor en barnehage som har brutt bestemmelsene i barnehageloven kapittel V med forskrifter. Etter barnehageloven § 56 fjerde ledd har vi en skjønnsmessig adgang til å fatte vedtak om tilbakebetaling til kommunen. Det går fram av forarbeidene at et vedtak om bruk av økonomiske reaksjoner skal stå i forhold til regelbruddets art og økonomiske betydning. I tillegg til det økonomiske omfanget kan det legges vekt på hvor alvorlig selve regelbruddet vurderes.

I vår vurdering av om adgangen til å kreve tilbake midlene skal benyttes, har vi vektlagt det økonomiske omfanget av lovbruddet. Den økonomiske verdien av lovbruddet som tilbakebetalingskravet er knyttet til utgjør i tilsynsåret kr 1 844 226. Dette taler for at bruddet er alvorlig. Tilskudd og foreldrebetaling har subsidiert annen virksomhet, noe lovgiver har forsøkt å forhindre gjennom barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a. Se Prop. 98 L (2011-2012) pkt. 6.2.2. Vi har sett hen til at barnehagen mener at leien er lav. Vi har vurdert hvilken vekt dette bør tillegges, og om det eventuelt bør føre til et annet resultat. Ut fra en samlet vurdering av sakens konkrete omstendigheter, er vi av den oppfatning at tilbakebetaling er en forholdsmessig reaksjon.

Barnehagen har over flere år blitt belastet høye kostnader til fremmedtjenester. Sammen med beløpets størrelse i tilsynsåret 2020 fremstår bruddet etter vår vurdering som alvorlig. Vi mener at om disse midlene hadde blitt benyttet til godkjent barnehagedrift, hadde det utgjort en betydelig forskjell for barna i barnehagen. Vår vurdering er at barnehagelovens vilkår for bruk av reaksjonen er oppfylt, og at et krav om tilbakebetaling av det misbrukte beløpet er en forholdsmessig reaksjon.

Vurdering av barnets beste

Barnets beste er tillagt vekt som et grunnleggende hensyn ved vurderingen av tilbakeføring, jf. Grunnloven § 104 annet ledd, Barnekonvensjonen art. 3 nr. 1, jf. menneskerettsloven § 2, og barnehageloven § 3 fjerde ledd. Etter vår vurdering tilsier hensynet til barnets beste at tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode, jf. § 21 annet ledd, noe også reglene i § 23 første til tredje ledd er et utslag av. Det er viktig å reagere ved brudd på barnehagelovens regler for å sørge for at disse reglene etterleves, både av hensyn til barna i denne barnehagen og barn i barnehager generelt. Vi vil for øvrig peke på at barnehagen ikke kan benytte tilskudd og foreldrebetaling til å dekke et tilbakebetalingskrav. Et tilbakebetalingskrav vil derfor ikke gå på bekostning av midler som er tiltenkt barna.

Hva skjer nå?

Dere har rett til å klage

Tilsynsrapporten er et enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b. Dere kan klage på enkeltvedtaket.

Hvis dere klager, må dere gjøre det innen tre uker. Fristen gjelder fra melding om vedtaket har kommet frem til dere, jf. forvaltningsloven §§ 28 og 29. Dere sender klagen til oss. Vi har muligheten til å omgjøre vedtaket. Hvis vi ikke er enig med dere, sender vi klagen til Kunnskapsdepartementet som avgjør saken.

I forvaltningsloven § 32 kan dere se hvordan dere skal utforme klagen.

Dere kan be om at vi ikke setter i verk vedtaket før klagefristen er ute, eller klagen er endelig avgjort av departementet, jf. forvaltningsloven § 42.

Dere er part i saken og har rett til innsyn i sakens dokumenter, jf. forvaltningsloven § 18.

Regelverk og vurdering

Om barnehagen

Lovisenberg Diakonale barnehage var i 2020 en underenhet av Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg.

Barnehagen hadde per desember 2020 65 barn, jf. barnehagens årsmelding. Av barnehagens vedtekter fremgår at den skal "drives i samsvar med Diakonissehuset Lovisenbergs vedtekter, strategier og retningslinjer." Stiftelsen reguleres av stiftelsesloven. Barnehagevirksomheten er i tillegg underlagt barnehageloven.

Stiftelsen er registrert med sektorkode 7000 Ideelle organisasjoner. En stiftelse er per definisjon selveiende. Av stiftelsesloven fremgår at "Med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art." Det tas ikke utbytte, og eventuelt overskudd går tilbake i driften i stiftelsen.

Dagens formål for stiftelsen slik det fremgår av Stiftelsesregisteret er tredelt:

- a) å fremme kristne verdier og holdninger gjennom utdanning, tjeneste, og åndelig fordypning.
- b) å utdanne verdibeviste og kvalitetsbevisste yrkesutøvere til helse- og omsorgstjeneste. Utdanningen skal være forankret i

og preget av et diakonalt verdigrunnlag.

c) å utøve diakonal virksomhet gjennom helse- og omsorgstjenester.

Utover barnehage, driver stiftelsen også sykehjem, omsorgsboliger, gjestehus og kafétjenester m.m. Barnehagen opplyser at følgende avdelinger inngikk i organisasjonen tilsynsåret:

- Administrasjonsavdeling
- Økonomiavdeling
- IT-avdeling
- Driftsavdeling (Vaktmestertjeneste)
- Kafé og Gjestehus
- Oblatbakeriet
- Barnehage
- Diakoni og Kirke
- Eiendomsavdeling
- Cathinka Guldberg-senteret Lovisenberg (sykehjem)
 - Omsorg Pluss

Hvorvidt kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen

Barnehagen må sørge for å bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

Barnehagen skal bare dekke utgifter som gjelder godkjent drift av barnehagen. Dette innebærer at alle transaksjoner som føres i barnehagens resultatregnskap, må være direkte knyttet til den driften som kommunen har godkjent. Transaksjoner som gjelder annen drift eller andre barnehager skal holdes utenfor resultatregnskapet.

Indirekte kostnader er kostnader som både gjelder barnehagevirksomheten og annen virksomhet. Slike felleskostnader må fordeles forholdsmessig mellom virksomhetene. Målet med en forholdsmessig kostnadsfordeling er at det blir en mest mulig riktig sammenheng mellom den fordelte kostnaden og den enkelte barnehagens virkelige forbruk av varen eller tjenesten. Dette følger av økonomiforskriften til barnehageloven § 2, slik den lød frem til 1. januar 2023.

Har barnehagen bare dekket kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester som direkte gjelder barnehagedriften?	Vår konklusjon: Nei
Vår begrunnelse	
1 Våre observasjoner 1.1 Mottatt dokumentasjon Vi ba i forbindelse med åpning av tilsynet 10.august 2022 om <ul style="list-style-type: none">• hovedbokutskrift for BASIL-post 6700 Fremmedtjenester	

- kopi av bokføringsbilag på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester
- oversikt over fordelingsnøkler

Dokumentasjon ble mottatt 31. august 2022. Ytterligere dokumentasjon i form av bokføringsbilag tilknyttet bestemte felleskostnader, samt redegjørelse for administrasjonskostnader og benyttede fordelingsnøkler ble mottatt 4. oktober 2022. Videre er det bedt om blant annet oversikt over ansatte i administrasjonen og deres arbeidsoppgaver, lønnsoppgaver for ansatte i administrasjonen, dokumentasjon på timebruk for ansatte i administrasjonen, bilag til kostnadsføringer knyttet til IT-avdelingen, redegjørelse for fordeling av kostnader knyttet til økonomitjenester, og kopi av avtaler knyttet til eksternt salg av økonomi- og IT-tjenester. Barnehagen har svart på disse dokumentasjonskravene i innsendinger mottatt 28. november 2022, 19. januar 2023 og 20. februar 2023.

Foreløpig rapport ble sendt ut 12. september 2023. Barnehagen kom med tilsvaret på den foreløpige rapporten 19. oktober 2023.

I det følgende vil vi gjennomgå de observasjoner vi har lagt til grunn ved vår vurdering.

1.2 Innrapporterte kostnader på BASIL-post 6700

Barnehagen har i resultatregnskapsskjema for regnskapsåret 2020 innrapportert en kostnad på 2 534 745 kroner på post 6700 Fremmedtjenester. Ved spesifisering av innholdet i 6700 opplyses det om følgende fordeling:

Tabell 1: Innrapporterte tall i BASIL

Spesifikasjon av innholdet i 6700:	Beløp (hele kr)
Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	kr 23 280
Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	kr 358 348
Honorarer annen økonomisk rådgivning	
Honorarer juridisk bistand	
Honorarer databistand/programvare	kr 557 624
Annen fremmedtjeneste	kr 1 595 493
Sum	kr 2 534 745

Innrapporterte beløp er avstemt mot hovedbokutskrift fra barnehagens avdelingsregnskap. I mottatt avdelingsregnskap fra barnehagen er beløpet fordelt på 3 kontoer.

Tabell 2: Spesifikasjon fra barnehagens avdelingsregnskap. Oppgitt beløp er beregnet ved sats med mer enn tre desimaler. Avrunding medfører at sum i tabell avviker fra sum av enkeltbeløp med 1 krone.

Konto i barnehagens avdelingsregnskap	Kostnadselement ved fordelte kostnader	Grunnlag ved fordelte kostnader	Sats ved fordelte kostnader	Beløp (hele kr)
6553 Lisenser og vedlikehold IKT				kr 19 634
6700 Andel felleskostnader	Felles administrasjon	kr 19 493 454	7,843%	kr 1 528 898
	Vaktmestertjeneste	kr 585 000	10%	kr 58 500
	IKT tjeneste - fordelte kostnader - prosjektførte kostnader	kr 4 673 314	7,843%	kr 366 534 kr 171 456
	Økonomitjenester	kr 4 865 757	7,843%	kr 381 628
6790 Annen fremmed tjeneste				kr 8 094
Sum				kr 2 534 745

I BASIL-rapporteringen er økonomitjenester splittet på "Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor" og "Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører". Fordelte IKT-kostnader og kostnader til lisenser og vedlikehold er videre summert under "Honorarer databistand/programvare". Kostnader til vaktmestertjenester er innbakt i "Annen fremmedtjeneste". Totale beløp samsvarer.

1.3 Direkteførte kostnader

På konto 6553 (Lisenser og vedlikehold) i barnehagens avdelingsregnskap er det kostnadsført 19 634 kroner. Beløpet er dokumentert ved fakturaer, og gjelder utelukkende MyKid (kommunikasjonsløsning for barnehage/skole/sfo). Fakturaer er stilet til barnehagevirksomheten.

Direkteførte kostnader på konto 6790 (Annen fremmed tjeneste) gjelder transporttjenester og sikkerhetskontroll av heis. Totalbeløpet på 8 094 kroner er dokumentert ved bilag. I faktura fra Oslo Kommune opplyses at det er gjennomført heiskontroll av 3 heiser med ulike løpenummer. Én av tre oppgitte adresser tilhører barnehagen, og barnehagen er kun belastet 1/3 av totalbeløpet på fakturaen.

1.4 Fordelingsnøkler

Barnehagen opplyser at de for flere kostnadsområder har valgt å benytte antall ansatte som fordelingsnøkkel. Fordelingsnøkkelen er beregnet ut fra antall ansatte i barnehagen, sett i forhold til antall ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg. Barnehagen opplyser at:

"Hensikten bak å bruke ansatte som fordelingsnøkkel går ut på at de fleste programmene som brukes innenfor eksempelvis regnskap, lønn, HR (som ligger under administrasjonen) og IKT genererer kostnader basert på antall

ansatte og brukere. Tidsbruken støttefunksjonene bruker på de ulike koststedene kan ses i sammenheng med antall ansatte innenfor koststedet og sier noe om størrelsen og omfanget på bistanden fra støttefunksjonene."

Tabell 3: Beregning av fordelingsnøkkel

Antall ansatte i stiftelsen (inkl. Cathinka Guldberg-senteret Lovisenberg)	408
Antall ansatte i barnehagen	32
Barnehagens andel av fordelte felleskostnader	7,843%

Barnehagen er jf. tabell 2 belastet 7,843 prosent av felleskostnader knyttet til felles administrasjon, IKT-tjenester og økonomitjenester.

For vaktmestertjenester er det benyttet en fordelingsnøkkel hvor barnehagen belastes med 10 prosent av kostnadene knyttet til et årsverk. Barnehagen opplyser i redegjørelse mottatt 4. oktober 2023 at dette er et direkte estimat fra driftsavdelingen som mener at fordelt kostnad ved nøkkelen på 7,843 prosent ville vært uforholdsmessig lavt. Det er vedlagt mail fra driftsleder som beskriver de arbeidsoppgavene vaktmester utfører tilknyttet barnehagedriften, og et estimat fra driftsleder som anslår at "dette heller er en 20 % stilling."

I det følgende gjennomgås observasjoner knyttet til hvert enkelt kostnadselement som inngår i fordelte kostnader.

1.5 Fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon

Barnehagen opplyser at felles administrasjonsavdeling inneholder ledelse, personalsjef, bedriftshelsetjeneste, rekrutteringskostnader, forsikringer og felles personalmarkeringer som julegaver etc. Administrasjonen er ikke en direkte utøvende virksomhet, og ses på som stab og støttefunksjon til de andre koststedene i virksomheten. Barnehagen har ikke innrapportert ansatte under "administrativt/merkantilt personale" i årsmeldingsskjema for 2019 eller 2020. Det fremgår ikke av dokumentgrunnlaget hvorvidt styrer i barnehagen utfører administrative oppgaver.

Kostnader som ikke kan knyttes til den daglige driften, men til spesielle prosjekter etc., skal være trukket ut før fordeling. Dette gjelder kostnader knyttet til avskrivninger bygg, pensjon, advokat, fremmede tjenester, selskapsinterne kostnader og finanskostnader. Barnehagen bemerker i redegjørelse mottatt 4. oktober 2022 at:

"Man kan i enkelte tilfeller knytte barnehagen direkte til noen av disse kontiene, selv om de er trukket ut av regnskapet til barnehagen. Det bør også nevnes at barnehagen leier lokaler av Diakonissehusets Eiendomsstiftelse. Denne leien er meget subsidiert da leieprisen er på kr 1.212 pr kvm (910 kvm inneareal). Det er derfor flere faktorer som kommer regnskapet til barnehagen til gode."

Når det gjelder leiepris opplyser barnehagen i sitt tilsvarende foreløpig rapport at stiftelsen også leier ut lokaler til en kommunal barnehage som drives av Oslo kommune. Det opplyses at:

"Barnehagen disponerer 910 kvm innendørs og 2 554 kvm utendørs. Leiekostnader utgjorde totalt NOK 1 102 703 i 2020. Pris per kvm eks uteområder utgjør NOK 1 211. Til sammenligning leier Stiftelsen ut lokaler til Løkkeberg barnehage som er en kommunal barnehage som drives av Oslo kommune. Innendørs arealer er 819 kvm, mens uteområdet utgjør 2 399 kvm. De to barnehagene er således ganske like i størrelse og er plassert i samme geografiske område. Oslo kommune betaler NOK 2 199 per kvm samlet for arealene som barnehagen disponerer. Det er dermed en differanse på NOK 987 per kvm (til sammen NOK 898 950) mellom leiekostnadene til barnehagen i Stiftelsen og leiekostnadene til ekstern aktør."

Hovedbokutskrift viser at det totale grunnlaget for kostnader påløpt i administrasjonsavdelingen er 19 493 454 kroner. Barnehagens andel av dette beregnet ved fordelingsnøkkel basert på antall ansatte utgjør 1 528 898 kroner.

Vi har bedt om bilag knyttet til kostnader belastet på konto 5900, 5990, 7320 og 7430 i administrasjonsavdelingens regnskap. Barnehagen har sammen med bilagene sendt inn en redegjørelse for kostnader ført på disse kontoene.

Tabell 4: Dokumentasjon på enkeltkontoer i administrasjonens avdelingsregnskap.

Konto	Kostnadsført beløp før/etter fordeling	Opplysninger fra barnehagen	Mottatte bilag. Alle fakturaer er stilet til stiftelsen. Beløp før fordeling.
5900 - Gaver til ansatte, fradragsberettiget	kr 783 676 / kr 61 465	Gjelder hovedsakelig julegaver til ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg.	2 fakturaer fra Røros Tweed. Gjelder totalt 897 pledd. Samlet beløp kr 723 236 inkl. mva. 1 faktura fra Hammerlund, Askvoll & Haugrud AS. Gjelder blant annet kirkestaker og graverte tinnfat. Totalt kr 59 606 inkl. mva. 1 bilag med kvitteringer knyttet til diverse utgifter til gaver, rammer og bilder, totalt kr 1 685 inkl. mva.
5990 - Annen personalkostnad	kr 228 045 / kr 17 886	Gjelder hovedsakelig trening som ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg kan være med på.	11 Fakturaer fra Willoch Trim og Helse. Totalt kr 97 950 inkl. mva. 1 faktura fra IDÈ House of Brands AS. Vannflasker. Totalt kr 90 875 inkl. mva. 3 fakturaer fra Anne Karin Hofseth yogakurs. Totalt kr 7 810 inkl. mva. 1 bilag med kvitteringer fra Grand Hotell. Bankettregning/rom, kr 25 339 inkl. mva. Refusjon av utgifter til terminalbriller og blomster, kr 6 085 inkl. mva.

7320 - Reklamekostnad	kr 155 566 / kr 12 201	Gjelder kostnader knyttet til hjemmesiden til Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg.	12 fakturaer fra Netenviron GmbH. Gjelder "Avtale mellom Lovisenberg og Netenviron GmbH. Totalbeløp kr 124 565 inkl. mva. 1 faktura fra No Limit Promotion AS. Gjelder penner med trykk. Totalt kr 31 000 inkl. mva.
-----------------------	---------------------------	---	--

7430 - Gave, ikke fradragsberettighet	kr 1 711 358 / kr 134 224	Gave fra Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg til sine datterselskaper som takk for god innsats under koronapandemien. Stiftelsen opplyser at de "ser at denne kontoen burde vært trukket ut fra fordelingen til barnehagen. Dette vil bedre resultatet til barnehagen med kr 134.222 i 2020."	Fakturaer fra Røros Tweed og Haugesund Bok & Offset AS.
---------------------------------------	------------------------------	--	---

På andre kontoer som ikke inngår i tabellen over er det i sum kostnadsført 16 614 809 kroner. Her inngår blant annet føringer på konto 5960 (Bedriftshelsetjeneste) med 145 566 kroner før fordeling, hvorav 11 416 kroner er fordelt til barnehagen, samt styrehonorarer på konto 5146 med 774 829 kroner før fordeling, hvorav 60 771 kroner er fordelt til barnehagen. Administrerende direktør og viseadm. direktør i stiftelsen har per i dag også rolle som hhv styreleder og styremedlem i barnehageselskapet, jf. Brønnøysundregistrene.

Resterende kostnader er i hovedsak direkte og indirekte personalkostnader knyttet til ansatte i administrasjonen. Føringer på 5000-serien utover kostnader til bedriftshelsetjeneste og styrehonorarer utgjør 15 103 007 kroner. Det er bedt om lønnsoppgaver for de ansatte i administrasjonsavdelingen. Dette er ikke mottatt.

Det ble i dokumentasjonskrav av 6. januar 2023 bedt om en nærmere redegjørelse for hvordan de ansattes arbeid konkret har knyttet seg til godkjent barnehagedrift. Tabell 5 viser barnehagens svar. I kommentar til innsendelse mottatt 19. januar 2023 opplyser barnehagen at "Lovisenberg Diakonale Barnehage har trukket veksler på kompetansen i Stiftelsens ledelse for å få bistand, rådgivning, konkret utførelse av oppgaver med mer. Behovet for bistand innenfor de ulike områdene varierer i omfang og over tid."

Tabell 5: Oversikt over ansatte i administrasjonen og arbeidsoppgaver knyttet til godkjent barnehagedrift.

Ansatt	Stillingstittel	Barnehagens redegjørelse for hvordan den enkeltes
--------	-----------------	---

arbeidsoppgaver knyttet seg til barnehagedrift i 2020

Kine Alm prosjekt- og utv.direktør Samarbeid om kvalitetssystem.

Silje Brandsvoll Hammerstad rådgiver Vedkommende [REDACTED] hadde ingen oppgaver direkte knyttet til barnehagen i 2020, men utførte noen fellesaktiviteter som også kom barnehagen til gode.

Monica Hovland informasjonssjef Oppfølging av stiftelsens hjemmeside og magasin, deriblant bidra til og å publisere barnehagesaker med informasjon, vedtekter, årsplan m.m.

Hallgeir Lien seniorrådgiver/høgskoledirektør Ansvar for vurdering og implementering av nytt HR-system for stiftelsen, inkludert barnehagen.

Erik Kreyberg Normann spesialrådgiver Beredskapsleder under pandemien Rådgiver for barnehagen i forhold til smittevern, rutiner rundt åpning / stengning etc.

Geir Slotte leder for Fellestjenester, herunder vaktmestertjenester Kontrakt med og oppfølging av renholdsfirma. Anskaffelser og vedlikehold av barnehagens IT-utstyr. Ansvar for løpende vedlikehold av bygning og utelekeplass.

Solveig Jølstad viseadm. direktør Faste møter med daglig leder. Oppfølging av daglig leder og bistand i forbindelse med den løpende barnehagedriften. Administrative oppgaver knyttet til barnehagen.

Vidar Haukeland administrerende direktør Faste møter med daglig leder. Oppfølging av daglig leder og bistand i forbindelse med den løpende barnehagedriften. Administrative oppgaver knyttet til barnehagen.

		Ansvar for formelle forhold som følger av å være barnehageeier.
Elisabeth Fougner Rø	personalsjef	Oppfølging av ansettelser, kontrakter, attester etc. Oppfølging rundt personalsaker, kontaktperson for NAV. Personalarrangementer, gaver og omorganisering av arbeidsoppgaver under koronastengt barnehage.
Magne Fiskebeck	eiendomssjef	Ansvar for brannsikkerhet og gjennomføring av brannøvelser. Ansvar for sikkerhet på utelekeplass og kontakt med firma for kontroll av dette. Utførende ift. løpende vedlikehold av bygning og utelekeplass.

Barnehagen opplyser i dokumentasjon mottatt 28. november 2022 at "Hallgeir Lien sitter på IT prosjekter på området (som også tilfaller Barnehagen). Han er i ledergruppen til Adm.dir og tett på beslutninger knyttet til Diakonissehuset Lovisenberg." I tillegg til ansatte som inngår i listen over er Knut Grindrud ansatt som eiendomsdirektør, og Kathrine Skaaland Sætremyr innehar stilling som HR-direktør.

Utdanningsdirektoratet har bedt om ytterligere dokumentasjon som kan sannsynliggjøre at de ansatte i administrasjonen har brukt minst 7,843 prosent av tiden sin på arbeidsoppgaver som direkte gjelder godkjent barnehagedrift. Barnehagen svarte i uttalelse mottatt 20. februar 2023 at

"Diakonissehuset Lovisenberg har ikke grunnlagsdata i timelister eller lignende for å kunne skille ut felleskostnader som direkte kan henføres barnehagedriften i 2020 slik som det etterspørres.

Diakonissehuset Lovisenberg sine administrative støttefunksjoner for barnehagen i 2020 bestod av IKT, administrasjon, lønns tjenester, HR-tjenester, økonomitjenester m.m. Vi har forsøkt å rekonstruere tidsbruken fra 2-3 år tilbake i tid, men finner ikke at dette er mulig å gjøre på en adekvat eller dokumenterbar måte. En slik rekonstruksjon vil måtte få preg av memorering og syensing. Når det ikke finnes timelister eller annen dokumentasjon kan vi derfor ikke basert på vårt beste skjønn og vilje se at det finnes noen mer egnet måte å gjøre dette på, enn en fordelingsnøkkel.

Den mest relevante fordelingsnøkkelen vi har er den vi tidligere har benyttet, og det er antallet årsverk i barnehagen i 2020 som andel av total bemanning i Diakonissehuset Lovisenberg i 2020. For 2020 utgjorde andelen 7,84 %.

Vi ønsker også å opplyse om at Diakonissehuset Lovisenberg er en ideell stiftelse som hverken har profitt eller utbytte, og barnehagen var en del av stiftelsen i 2020. Fra 2023 er vår barnehage organisert som et eget rettssubjekt i et eget ideelt aksjeselskap (uten profitt eller utbytte) som er 100 % eiet av Diakonissehuset Lovisenberg."

1.6 Fordelte kostnader knyttet til vaktmestertjenester

Barnehagen benytter vaktmestertjenester levert av stiftelsens driftsavdeling. Barnehagen opplyser at vanlige oppdrag

knyttet til barnehagedriften blant annet er reparasjon av lekeapparater, bytte av lyspærer, reparasjon av møbler og inventar, hjelp til å montere nye møbler og innredninger, påfyll av sand i sandkasser, utvendig rengjøring, strø sand på vinteren, åpning av tette toaletter og vasker, mindre maleoppdrag, gjennomføring av brannøvelser og oppfølging/betaling av eksterne som klipper gress. Et årsverk er priset til 585 000 kroner inkludert sosiale kostnader. Ettersom barnehagen belastes med 10 prosent av kostnaden knyttet til et årsverk er det kostnadsført 58 500 kroner.

1.7 Fordelte kostnader knyttet til økonomitjenester

Barnehagen opplyser at økonomiavdelingens inntekter og kostnader knyttet til eksterne er et nullregnskap. Netto sum etter inntekter og kostnader er fordelt etter fordelingsnøkkel til barnehagen. Fordelingsnøkkel er basert på antall ansatte, jf. avsnitt 1.4. Av hovedbokutskrift fremgår det at totalt grunnlag før fordeling er 4 865 757 kroner, jf. tabell 2. Av dette er 381 628 kroner fordelt til barnehagen.

Økonomiavdelingens regnskapsførte inntekter er trukket ut før fordeling. Disse utgjør 1 895 493 kroner. Gitt at disse ikke var trukket ut ville totalt grunnlag vært ca. 28 prosent høyere.

Kostnader knyttet til lisenser og vedlikehold IKT (HW og SW) inngår med 1 523 491 kroner i økonomiavdelingens regnskap før fordeling og fratrukk for inntekter knyttet til eksterne. Barnehagens andel av IKT-kostnader pådratt i økonomiavdelingen utgjør 119 489 kroner. Gitt at fratrukkne inntekter reduserer fordelte kostnader med ca. 28 prosent, belastes i praksis en IKT-kostnad på ca. 86 000 kroner knyttet til økonomitjenester.

På konto 6701 (Honorar Revisjon) i økonomiavdelingens regnskap er det kostnadsført 524 253 kroner før fordeling og fratrukk for inntekter knyttet til eksterne. Basert på oppgitt fordelingsnøkkel er 41 118 kroner fordelt til barnehagen. Gitt at fratrukkne inntekter reduserer fordelte kostnader med ca. 28 prosent, belastes barnehagen i praksis en kostnad knyttet til honorar revisjon på ca. 29 600 kroner. I arkfane "Fordelingsnøkler" i "Vedlegg tilsynssak all dokumentasjon.xlsx" med oversikt over fordelte kostnader fra økonomiavdelingen bemerkes at 23 280 kroner er prosjektført på barnehagen ("Prosjekt 114 - kr 23 280 i revisjon bhg"). Dette samsvarer med oppgitt beløp i BASIL-rapporteringen.

Resterende føringer i økonomiavdelingens regnskap er i hovedsak knyttet til lønn og andre personalkostnader.

Utdanningsdirektoratet har bedt om avtaler knyttet til viderefakturering og eksternt salg, samt en nærmere redegjørelse for hvorfor den valgte fordelingsnøkkel best reflekterer barnehagens faktiske bruk av økonomitjenesten. Barnehagen svarte i redegjørelse mottatt 28. november 2022 at:

"Vi har valgt å bruke ansatte som fordelingsnøkkel på økonomitjenester da vi mener ansatte er sterkt knyttet til størrelsen på barnehagen og ressursbehov fra økonomi sin side. Økonomi yter bistand til barnehageansatte som trenger hjelp til utleggsskjemaer, fakturabestillinger, og tilgang til økonomisystem. Økonomi legger opp utgående fakturaer til foresatte og følger opp disse. I tillegg til lovpålagte tjenester som blant annet revisjon av barnehageregnskapet, innsending av nødvendig dokumenter via altinn, og momskompensasjon. Ut ifra antall ansatte kan vi si noe om størrelsen på barnehagen (hvor mange fakturaer som kommer inn, hvor mange fakturaer som går ut, oppfølging osv.). Vi finner det derfor hensiktsmessig å bruke ansatte som fordelingsnøkkel."

Det er ikke mottatt kopi av avtaler knyttet til inntekter fra eksterne.

1.8 Fordelte kostnader knyttet til IKT

Barnehagen opplyser at IT-avdelingen yter tjenester til hele stiftelsen. Avdelingen har noe direkte salg. Dette trekkes ut ved salgsinntekter. I tillegg har avdelingen prosjektkostnader som ikke tilhører den daglige driften. Disse skal være trukket ut før fordeling. På samme måte er kostnader knyttet til barnehagen allokert tilbake til barnehagen med eget prosjektnummer.

Kostnadsgrunnlaget etter at salgsinntekter er trukket ut utgjør 4 673 314 kroner før fordeling. Barnehagen er belastet 7,843 prosent av dette, det vil si 366 534 kroner. I tillegg er det allokert kostnader til barnehagen via prosjekter som i sum utgjør 171 456 kroner. Til sammen er barnehagen belastet 537 990 kroner gjennom fordelte kostnader fra IT-avdelingen.

Vi mottok hovedbok på IKT i innsending av 28. november 2022. Barnehagen har opplyst at de finner tilsynet noe krevende da de "gjentatte ganger har forklart bakgrunnen for bruk av fordelingsnøkkel på støttefunksjoner (som Adm, IKT, Lønn, HR og Økonomi)." Barnehagen opplyser også at:

"Grunnen til at vi benytter fordelingsnøkkel på disse støttefunksjonene er fordi kostnadene ikke direkte kan henføres en avdeling. Vi får fakturaer på Adm, IKT, Lønn, HR og Økonomi som gjelder hele Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg (inkl. Barnehagen). De ansatte hos oss fører heller ikke timer på bistand til de ulike avdelingene, og det vil derfor ikke være mulig å vise hvor mye tid som kun går med til Barnehagen."

Ut fra dette mener barnehagen at det er mest hensiktsmessig å fordele kostnader fra støttefunksjoner ut på de ulike avdelingene etter en fordelingsnøkkel, og at antall ansatte vil være en naturlig nøkkel å bruke.

2 Vår vurdering

2.1 Innledning

Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen. Dette fulgte tidligere av barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a, og følger i dag av barnehageloven § 23 første ledd.

Kravet om at kostnaden direkte må gjelde godkjent drift av barnehagen, betyr at alle transaksjoner som kostnadsføres i barnehagens regnskap må være direkte knyttet til den barnehagedriften kommunen har godkjent. Kostnader som gjelder andre barnehager eller annen virksomhet, skal ikke føres i barnehagens regnskap.

Dersom barnehageforetaket driver annen virksomhet i tillegg til den som er godkjent etter barnehageloven, skal barnehagens resultatregnskap kunne dokumentere at administrasjons- og felleskostnader mellom virksomhetene er fordelt forholdsmessig. I år 2020 fulgte dette av forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskriften) § 2 siste ledd.

I forarbeidene til loven fastslås det at barnehagen til enhver tid skal kunne dokumentere at utgiftene er i tråd med lovens krav. Loven må i lys av dette forstås slik at det stilles krav om løpende eller samtidig dokumentasjon. Videre må dokumentasjonen ha en slik utforming at den lar seg kontrollere og vurdere i ettertid av utenforstående. Tilsynsmyndigheten skal legge til grunn det mest sannsynlige faktumet i saken, og barnehagens dokumentasjon står sentralt i denne vurderingen.

2.2 Administrasjonspåslaget og normalnivå på administrasjonskostnader

Private barnehager får, som en integrert del av driftstilskuddet, et administrasjonspåslag på 4,3 prosent av gjennomsnittlige brutto driftsutgifter i kommunale barnehager. Administrasjonspåslaget skal dekke de utgifter som kommunen har som barnehageeier til fellesadministrasjon som gjelder drift av kommunale barnehager. Det omfatter både sektoravhengige og sektoruavhengige administrasjonsutgifter. Sektoravhengige administrasjonsutgifter er felles administrative utgifter kommunen har knyttet til eieroppgaven, for eksempel overordnet eierstyring av de kommunale barnehagene. Dette er ikke driftsutgifter knyttet til den enkelte barnehage, men en administrasjonsutgift særlig store kommuner vil kunne pådra seg fordi de er en stor eier. Sektoruavhengige administrasjonsutgifter er utgifter til administrasjonsoppgaver som for eksempel regnskapstjenester, revisjon, personalfunksjon og IKT mv, jf. Kunnskapsdepartementets tolkningsuttalelse av 29. september 2021. Barnehagen må kunne dokumentere reell bruk av slike tjenester.

Basert på innrapporterte tall i BASIL har vi kartlagt gjennomsnittlige kostnader knyttet til fremmedtjenester som andel av inntekter i barnehager som antas å være enkeltstående aksjeselskaper. Disse lå på rundt 2,2 prosent av sum driftsinntekt i 2020. Tilsvarende tall for alle ordinære barnehager i 2020 var ca. 3 prosent av sum driftsinntekter.

I BASIL-rapporteringen må barnehagene også spesifisere kostnadene som er rapportert på konto 6700 fremmedtjenester på postene vist i tabellen nedenfor. Vi har beregnet gjennomsnittsverdier for hver av kostnadene som

er spesifisert for regnskapsåret 2020, for barnehager med mellom 50 og 80 barn. Ved beregning av gjennomsnittsverdier for postene inkluderer vi kun barnehager som har oppgitt en kostnad på den spesifiserte kostnadsarten, det vil si at kostnaden skal være større enn 0. Dette gjør at vi sammenligner de som faktisk har kostnaden, slik at gjennomsnittsberegningene ikke trekkes ned av de som ikke har den, eller som er organisert slik at det ikke er behov for kjøp av fremmedtjenester. Dette gjør at det er ulikt antall barnehager som inngår i den enkelte spesifiserte regnskapspost, noe som naturlig nok gjør at summen av gjennomsnittene ikke tilsvarer gjennomsnittsverdien på konto 6700 fremmedtjenester samlet sett.

Vi har valgt å inkludere alle barnehager i beregningen av spesifiserte kostnader, ikke bare de som antas å være enkeltstående aksjeselskaper. Ettersom vi tar med alle barnehager som har rapportert verdier større enn 0 vil videre lave ekstremverdier ekskluderes, mens de positive ekstremverdiene telles med. Dette vil kunne medføre at snittverdiene kan være kunstig høye, noe som vil være til gunst for barnehagen.

Rapporterte beløp på "Annen fremmedtjeneste" inkluderer i noen tilfeller kostnader som er feilført og som hører til under andre spesifiserte kostnader i konto 6700 fremmedtjenester. Dette kan gi et særlig kunstig høyt snitt på "Annen fremmedtjeneste".

Tabell 6: Gjennomsnittsnivå innrapporterte tall i BASIL.

Spesifikasjon av innholdet i 6700:	Antall barnehager i utvalg	Gjennomsnitt
Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	792	kr 25 153
Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	763	kr 154 587
Honorarer annen økonomisk rådgivning	258	kr 80 067
Honorarer juridisk bistand	144	kr 13 884
Honorarer databistand/programvare	163	kr 66 588
Annen fremmedtjeneste	404	kr 304 608
Sum 6700	833	kr 353 472

I Lovisenberg Diakonale barnehage er det totalt innrapportert en kostnad på 2 534 745 kroner på post 6700. Innrapportert kostnad til fremmedtjenester utgjør 18,04 prosent av totale driftsinntekter, og 18,13 prosent av totale driftskostnader.

Det er krevende å sammenligne administrasjonskostnader på tvers av barnehager, da det vil variere hva som inngår i administrative tjenester. Det kan videre være enkeltkostnader blant fordelte felleskostnader som er tiltenkt dekt av driftstilskuddet fra kommunen. Etter vår vurdering er det imidlertid tydelig at nivået på fordelte administrasjonskostnader i Lovisenberg Diakonale barnehage ligger svært høyt.

Kostnader til administrative tjenester som overstiger administrasjonspåslaget vil medføre en ressursallokering der deler av driftstilskuddet som er tiltenkt andre innsatsfaktorer i den daglige driften benyttes til administrasjonsoppgaver. Dette vil gi en reduksjon i midler tilgjengelig til innsatsfaktorer som personale, leker etc. Dersom barnehagen er belastet for mer enn faktisk forbruk av en vare eller tjeneste tilsier, medfører dette at merkostnaden ikke er knyttet til godkjent barnehagedrift, og at tilskudd og foreldrebetaling ikke er kommet barna i barnehagen til gode.

2.3 Direkteførte kostnader

2.3.1 Vår vurdering i foreløpig rapport

Barnehagen har på konto 6553 (Lisenser og vedlikehold) og konto 6790 (Annen fremmed tjeneste) i barnehagens avdelingsregnskap kostnadsført hhv 19 634 og 8 094 kroner. Kostnadene gjelder Mykid, transporttjenester og sikkerhetskontroll av heis. Mottatt dokumentasjon viser kostnadenes berettigelse. Varer og tjenester det er fakturert for anses videre relatert til driften i den aktuelle barnehagen. I foreløpig rapport datert 12. september 2023 vurderte vi det som sannsynliggjort at kostnadene på disse kontoene er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.3.2 Barnehagens tilsvaret til foreløpig rapport

Slik vi leser tilsvaret har ikke barnehagen innvendinger når det gjelder vår vurdering av direkteførte kostnader på konto 6553 og 6790.

2.3.3 Vår endelige vurdering

Det har ikke kommet opplysninger som har medført at vi endrer vår vurdering. Direkteførte kostnader på hhv 19 634 og 8 094 kroner vurderes å være tilstrekkelig dokumentert som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.4 Fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon

2.4.1 Vår vurdering i foreløpig rapport

Barnehagen er belastet 1 528 898 kroner fordelt fra felles administrasjon. Det ble i foreløpig rapport påpekt at det ikke fremgår av dokumentgrunnlaget hvorvidt styrer i barnehagen utfører administrative oppgaver. Det ble videre vurdert å i liten grad være mottatt bilag eller annen dokumentasjon som viser kostnadens berettigelse og knytter kostnaden til godkjent barnehagedrift.

Nivået på fordelte kostnader er svært høyt. Vår foreløpige vurdering var at det i slike tilfeller blir særlig viktig at barnehagen har god dokumentasjon på at valgte fordelingsnøkkel gjenspeiler de underliggende aktivitetene som forårsaker inntektene og kostnadene. Vi påpekte også at barnehagedrift på generelt grunnlag er en arbeidsintensiv tjeneste. Når barnehagedriften inngår i et rettssubjekt som driver annen virksomhet vil det være mulig at en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte, fordeler en uforholdsmessig stor andel av felleskostnadene til barnehagevirksomheten.

Vi fant det ikke tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort at en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte i dette tilfellet reflekterer barnehagens faktiske forbruk av varer og tjenester levert fra administrasjonsavdelingen, sett i forhold til faktisk forbruk i annen virksomhet. Barnehagen har redegjort for at det ikke finnes timelister eller annen dokumentasjon, og at det ikke vil være mulig å rekonstruere tidsbruken på en adekvat eller dokumenterbar måte.

Vi vurderte det likevel som sannsynlig at barnehagen i noen grad har benyttet seg av tjenester fra støttefunksjonen i administrasjonsavdelingen. Særlig gjaldt dette tjenester fra personalsjef Elisabeth Fougner Rø. Håndtering av covid-19 var også utfordrende for mange barnehager. Dette talte for at beredskapsleders oppgaver delvis var knyttet til godkjent barnehagedrift. Vi fant det imidlertid nærliggende å tro at stiftelsens helse- og omsorgstjenester kan ha hatt større behov for oppfølging i forhold til blant annet smittevern per ansatt. Enkeltoppgaver det er opplyst at andre ansatte i administrasjonen utførte i tilsynsåret ble vurdert å kunne være direkte knyttet til driften av den aktuelle barnehagen, men omfanget på tjenestene ble vurdert som svært usikkert.

Ved svak dokumentasjon må vi gjøre en skjønnsmessig vurdering av hvor stor andel av kostnadene som kan anses å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Vi har ikke mottatt lønnsoppgaver som viser lønnsfordeling mellom ansatte i administrasjonen. Det finnes heller ikke timelister eller annen dokumentasjon som kan sannsynliggjøre hvor stor andel av tiden den enkelte ansatte bruker på arbeidsoppgaver direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Det kan følgelig ikke gjøres en konkret vurdering av andel lønn til den enkelte ansatte som anses knyttet til godkjent barnehagedrift. I den foreløpige rapporten tok vi derfor utgangspunkt i mottatt oversikt over arbeidsoppgaver den enkelte i administrasjonen utfører (gjengitt i tabell 5), og vurderte hvor stor andel av en stilling disse arbeidsoppgavene samlet sett kunne antas å utgjøre. Basert på opplysningene fra barnehagen vurderte vi det som sannsynliggjort at disse arbeidsoppgavene samlet sett kunne utgjøre en 20 prosent stilling.

Personalsjefens arbeidsoppgaver ble i størst grad ansett som naturlig knyttet til driften av barnehagen. Vi valgte derfor å legge til grunn lønnsstatistikk for en personalsjef ved beregning av kostnad som anses tilknyttet godkjent barnehagedrift. Medianlønnen per måned for en personalsjef lå per 2020 på 73 830 kroner, jf. tall fra Statistisk Sentralbyrås statistikkbank. Med et påslag på 30 prosent for sosiale kostnader gir dette en estimert lønnskostnad for en personalsjef i 20 prosent stilling på ca. $(73\,830 * 12 * 130\%) \text{ kroner} * 20\% = 1\,151\,748 \text{ kroner} * 20\% = 230\,350 \text{ kroner}$. Basert på dette anslo vi kostnad knyttet til godkjent barnehagedrift til 230 350 kroner.

Vi påpekte i den foreløpige rapporten at dette er et usikkert estimat. Vi valgte denne tilnærmingen fordi den mottatte dokumentasjonen ikke ble ansett tilstrekkelig til å kunne fordele faktiske kostnader basert på en fordelingsnøkkel. Vi presiserte at nivået på kostnader som ble vurdert tilstrekkelig dokumentert som tilknyttet godkjent barnehagedrift, var basert på en konkret skjønnsmessig vurdering. Vi understrekte videre at beløpet må ses i sammenheng med samlet informasjon om arbeidsoppgaver som flyttes ut av barnehagen og over i administrasjonen. Det ble også vist til at det må ses hen til det totale nivået på kostnader knyttet til fremmedtjenester som i den konkrete saken ble vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

For kostnader ført på konto 5960 (Bedriftshelsetjeneste) og konto 7320 (Reklamekostnad), hhv 11 416 og 12 201 kroner, vurderte vi det som sannsynliggjort at disse kostnadene gjelder godkjent barnehagedrift. Barnehagen er lovpålagt tilknytning til godkjent bedriftshelsetjeneste, og føringer på konto 7320 gjelder i hovedsak kostnader til felles nettside. Tross svak dokumentasjon ble dette ansett å være plausible kostnader.

På konto 5900 (Gave til ansatte, fradragsberettiget) i administrasjonsavdelingen er det kostnadsført 783 676 kroner. Barnehagens andel utgjør 61 465 kroner. Barnehagen opplyser at dette "hovedsakelig gjelder julegaver til ansatte". Den største utgiftsposten er knyttet til kjøp av 897 pledd, hvor samlet fakturabeløp utgjør 723 236 kroner inkl. mva. Barnehagen opplyser å ha 32 ansatte, og vi vurderte det som sannsynliggjort at kostnader tilknyttet 32 pledd gjelder godkjent barnehagedrift. Dette tilsvarer en kostnad på $(723\,236/897) \text{ kroner} * 32 = 25\,801 \text{ kroner}$. Resterende kostnader på konto 5900 som blant annet gjelder kirkestaker og graverte tinnfat ble vurdert å ikke være dokumentert tilknyttet barnehagevirksomheten.

Når det gjelder kostnader på konto 5990 (Annen personalkostnad) og konto 5146 (Styrehonorarer) bemerket vi at dette kan være kostnader direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Det ble imidlertid ikke vurdert tilstrekkelig dokumentert at gaver/treningsmuligheter tilfaller ansatte i barnehagen til at disse ble godkjent. Ved fordelte kostnader som gjelder styrehonorar bør kostnadens berettigelse kunne dokumenteres ved eksempelvis lønnsoppgave. Arbeidsoppgaver for styreleder og styremedlem knyttet til godkjent barnehagedrift bør også kunne dokumenteres.

Totalt ble det vurdert som sannsynliggjort at 279 768 kroner av kostnader fordelt fra administrasjonsavdelingen er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Resterende beløp på 1 249 130 kroner ble ikke ansett å være tilstrekkelig dokumentert direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Tabell 7: Oversikt over kostnader fordelt fra administrasjonsavdelingen

Konto i adm. avd.	Mottatt vare eller tjeneste	Beløp vurdert som direkte knyttet
-------------------	-----------------------------	-----------------------------------

avdelingsregnskap		til godkjent barnehagedrift
Alle kontoer relatert til personalkostnader	Tjenester fra støttefunksjon, herunder HR-tjenester	kr 230 350
5900 - Gave til ansatte, fradragsberettiget	Julegaver til ansatte	kr 25 801
5960 - Bedriftshelsetjeneste	Bedriftshelse-tjeneste	kr 11 416
7320 - Reklamekostnad	Felles nettside og reklamemateriell	kr 12 201
Sum		kr 279 768

Vi bemerker i den foreløpige rapporten at barnehagen hadde opplyst at det skal være flere faktorer som kommer regnskapet til barnehagen til gode, blant annet ved at leieprisen barnehagen betaler per kvm inneareal er svært lav. Vi vurderte ikke leienivået da det ikke ble ansett relevant for vår vurdering av om kostnadene som faktisk er belastet barnehagen på post 6700 i BASIL kan knyttes til godkjent barnehagedrift. Selv om leienivået skulle være lavt sett i forhold til markedsnivå, og dette kommer barna i barnehagen til gode, var det vår vurdering at dette ikke endrer det faktum at barnehagen kun kan belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

2.4.2 Barnehagens tilsvaret til foreløpig rapport

Slik vi leser tilsvaret har barnehagen i hovedsak tre anførsler som er relevante for vurderingen av om fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon er i tråd med dagjeldende § 14 a første ledd bokstav a:

- Det stilles ingen konkrete krav til dokumentasjon av administrasjonskostnader i eksisterende regelverk for den perioden som kontrolleres. Dette må få betydning for Udirs skjønnsutøvelse.
- Fordelingsnøkkelen som er benyttet er hensiktsmessig.
- Det må gjøres en helhetlig vurdering av alle kostnadene til barnehagen.

Vi vil i det følgende etter beste evne gjengi barnehagens anførsler fra tilsvaret på foreløpig rapport. Vår vurdering av barnehagens anførsler følger i delkapittel 2.4.3.

2.4.2.1 Det stilles ingen konkrete krav til dokumentasjon av administrasjonskostnader i eksisterende regelverk for den perioden som kontrolleres.

Barnehagen skriver i sitt tilsvaret at:

"Det bemerkes at det ikke er stilt konkrete krav til dokumentasjon av administrasjonskostnader, herunder er det ikke krav om at ansatte fører timelister. Dette må også få betydning for Udirs skjønnsutøvelse som må gjøres på et forsvarlig grunnlag og ut fra eksisterende regelverk for den perioden som kontrolleres. Det er vesentlig for rettsikkerheten til barnehagen at skjønnsutøvelsen tar utgangspunkt i objektive fakta og at skjønnsutøvelsen begrunnes. I denne sammenheng påpekes at saksbehandler ikke har begrunnet nærmere hvorfor tilsynsmyndighetens skjønn gir et riktigere bilde av barnehagens faktiske kostnader enn den fordelingsnøkkel som er brukt."

2.4.2.2 Fordelingsnøkkelen som er benyttet er hensiktsmessig

Barnehagen opplyser i sitt tilsvaret at "Stiftelsen driver flere ulike virksomheter og har et felles administrasjonsapparat.

Antall ansatte i virksomheten sier noe om hvor stor virksomheten er. Det er stiftelsens vurdering at antall ansatte knyttet til de ulike virksomhetene er en hensiktsmessig fordelingsnøkkel."

Barnehagen mener de ikke har objektive holdepunkter for at administrasjon knyttet til ansatte (lønn, lønnsystemer, personalbehandling etc.) vil være forskjellig i de ulike virksomhetsområdene. De påpeker at en egen fordelingsnøkkel for vaktmestertjenester "bekrefter at det er gjort konkrete vurderinger knyttet til fordeling av felleskostnader mellom ulike virksomhetsområder".

Det fremgår videre av tilsvaret at:

"I de tilfeller hvor det kan skilles ut særskilte kostnader til driften av de ulike virksomhetene, er dette gjort. Som eksempel kan nevnes kostnader knyttet til MyKid og heiskontroll på heisen i barnehagens lokaler som gjelder barnehagevirksomheten. Disse kostnadene er derfor belastet barnehagen i sin helhet."

Når det gjelder estimatet på administrasjonskostnader knyttet til godkjent drift fremgår av tilsvaret at:

"Barnehagen har redegjort for hvordan ansatte i administrasjonen har bistått inn i barnehagevirksomheten. Selv om det er angitt konkrete oppgaver og ansvarsområder som de ulike personene har bidratt med, velger Udir å se bort fra dette og anser ikke dokumentasjonen som tilstrekkelig. Blant annet gjør Udir sin egen vurdering av hvor mye tid som er gått til å håndtere oppfølging av smittevern og antar at andre deler av virksomheten kan ha hatt et større behov. Hva som er det objektive grunnlaget for en slik vurdering, er ikke dokumentert og fremstår derfor som synsing."

2.4.2.3 Det må gjøres en helhetlig vurdering av alle kostnadene til barnehagen

Barnehagen anfører at det ikke vil være tilstrekkelig å se en post isolert. Nærmere bestemt må lave leiekostnader ses i sammenheng med administrasjonskostnadene. Barnehagen fremholder at "Udirs kartlegging og vurdering omfatter ikke det totale kostnadsbildet i barnehagen og det er ikke opplyst om barnehagens leiekostnader er lavere enn snittet for tilsvarende barnehager. Barnehagen kunne alternativt ha økt husleiekostnadene slik at disse tilsvarer markedsleie."

2.4.3 Vår vurdering av barnehagens anførsler

2.4.3.1 Det stilles ingen konkrete krav til dokumentasjon av administrasjonskostnader i eksisterende regelverk for den perioden som kontrolleres.

Vi er enige i at vår skjønnsutøvelse må ta utgangspunkt i eksisterende regelverk for den perioden som kontrolleres.

I barnehageloven § 14 a tredje ledd står: "Barnehageeier skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med formålet i første ledd."

Videre fremgår det av Prop.98 L (2011–2012) s. 38:

"Tredje ledd fastslår at barnehageeier til enhver tid skal kunne dokumentere at kostnader ført i barnehagens regnskap er i samsvar med kravet i første ledd om at offentlig tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. Innholdet i dokumentasjonsplikten kan presiseres i forskrifter fastsatt av Kongen, jf. fjerde ledd."

I tilsynsperioden gjaldt forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (FOR-2012-11-30-1108). Av forskriftens § 2 femte ledd fremgår det at:

"Dersom barnehageforetaket driver annen virksomhet i tillegg til den som er godkjent etter barnehageloven, skal barnehagens resultatregnskap kunne dokumentere at administrasjons- og felleskostnader mellom virksomhetene er fordelt forholdsmessig. Inngår barnehagen i et foretak eller en foretaksgruppe (konsern) sammen med andre barnehager, skal regnskapet dokumentere at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig."

Barnehageeier er med dette pålagt en særskilt forpliktelse til å kunne vise at midler brukes i tråd med formålet om at disse skal komme barna til gode, herunder at eventuelle administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig. Det er i stor grad opp til barnehagen å vurdere hvordan det skal dokumenteres at lovens krav er oppfylt. Det er ikke et krav til at dette må dokumenteres med timelister. Barnehagen må imidlertid kunne sannsynliggjøre at lovkravene er oppfylt.

Vi har redegjort for hvorfor vi mener fremlagt dokumentasjon ikke er tilstrekkelig til å kunne konkludere at valgte fordelingsnøkler gir en forholdsmessig fordeling mellom barnehagen og annen virksomhet. Vi mener derfor at vår skjønnsutøvelse er forsvarlig basert på eksisterende regelverk og den dokumentasjonen barnehagen har fremlagt.

2.4.3.2 Fordelingsnøkkelen som er benyttet er hensiktsmessig

Vi er ikke uenige i at antall ansatte i en virksomhet kan si noe om hvor stor en virksomheten er. For en organisasjon som kun driver barnehagevirksomhet vil en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte i mange tilfeller kunne anses som hensiktsmessig. Barnehagedrift er imidlertid en arbeidsintensiv virksomhet. Når barnehagen inngår i en selskapsstruktur med annen virksomhet skjerpes etter vår vurdering kravet til dokumentasjon som er egnet til å sannsynliggjøre at en fordelingsnøkkel kan anses å fordele en gitt kostnad forholdsmessig. Når barnehagen skal sannsynliggjøre at en fordelingsnøkkel er i tråd med kravene i lov og forskrift må det etter vår vurdering belyses hvilket behov og forbruk barnehagevirksomheten har av en gitt vare og tjeneste sett i forhold til behov og forbruk av den samme varen eller tjenesten i annen virksomhet. Ved god dokumentasjon fra barnehagen vil det ikke være behov eller rom for en skjønnsmessig fastsettelse fra tilsynsmyndighetens side.

At enkelte kostnader er skilt ut og belastet barnehagen i sin helhet, og at det er benyttet en egen fordelingsnøkkel for kostnader knyttet til vaktmestertjenester, taler for at barnehagen har gjort konkrete vurderinger av enkelte kostnader. Barnehagen skal imidlertid like fullt kunne sannsynliggjøre at valgte fordelingsnøkkel fordeler resterende kostnader forholdsmessig.

Det er i liten grad nye opplysninger i tilsvaret når det gjelder hvilke arbeidsoppgaver den enkelte ansatte i administrasjonen utfører, og hvordan tidsbruk knyttet opp til de enkelte arbeidsoppgavene fordeler seg mellom de ulike virksomhetsområdene. Det vises derfor til våre vurderinger som inngår over i avsnitt 2.4.1. Vi har her vektlagt barnehagens redegjørelse hvor det fremgår at de ansattes tidsbruk ikke kan redegjøres for på en adekvat måte. Gitt det høye kostnadsnivået sammenlignet med andre barnehager av samme størrelse har vi funnet at det er sannsynlighetsovervekt for at administrasjonens arbeidsoppgaver er knyttet til annet enn godkjent barnehagedrift i større grad enn det den valgte fordelingsnøkkelen tilsier.

Når det gjelder oppfølging av smittevern under Covid-19-pandemien står følgende i hovedstyrets årsberetning for 2020, jf Stiftelsens årsregnskap:

"Korona-situasjonen påvirker Stiftelsen på forskjellige områder. Cathinka Gulberg-senteret Lovisenberg har stor belastning i forhold til bemanning og ekstra smittevernstiltak. Deler av Diakonissehuset som driver gjestehus og kantiner har lav aktivitet eller stengt, og Stiftelsen har dermed hatt permittert ansatte i 2020. Alle ansatte er nå tilbake i arbeid."

Under note 14 opplyses at:

"Koronasituasjonen har påvirket Stiftelsen Diakonissehuset i betydelig grad. Stiftelsen drifter Cathinka Gulberg-senteret Lovisenberg på kontrakt for Oslo kommune. Økte krav fra myndigheter i forhold til håndtering av pandemien har ført til betydelig ekstrakostnader i driften. Gjestehuset har hatt nedgang i utleie og det har vært permittering av ansatte i starten av året. Noen leietakere er blitt direkte berørt av pandemien og har hatt problemer knyttet til betaling av husleie."

Stiftelsens redegjørelse for effektene av Covid-19-pandemien når det gjelder smittevernstiltak fokuserer på Cathinka Gulberg-senteret. Dette styrker etter vår vurdering sannsynligheten for at annen virksomhet innen helse- og omsorgstjenester kan ha hatt et større behov for oppfølging av smittevern enn barnehagevirksomheten.

Stiftelsens årsregnskap viser at barnehagens omsetning utgjør 5,8 prosent av omsetningen i rettssubjektet Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg (14 054 297 kroner/241 974 000 kroner). Når man inkluderer datterselskaper Stiftelsen eier utgjør barnehagevirksomhetens omsetning 1,5 prosent av konsernets omsetning (14 054 297 kroner/921 772 000 kroner). Andel av omsetning er ikke tillagt stor vekt i vår vurdering. Vi har i større grad vektlagt at den beskrivelsen vi har mottatt av de arbeidsoppgaver som utføres i administrasjonen ikke vurderes som egnet til å sannsynliggjøre at kostnaden er fordelt forholdsmessig.

I den foreløpige rapporten ble det også vist til at "det må ses hen til det totale nivået på kostnader knyttet til fremmedtjenester som i den konkrete saken ble vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift". Sett bort fra kostnader ført på konto 6700 Fremmedtjenester er totale driftskostnader for barnehagen 11 447 702 kroner. Av totale kostnader til fremmedtjeneste er 690 518 kroner vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Dette utgjør 6,03 prosent av andre driftskostnader. Vi har sett at det varierer noe mellom barnehagene hvilke kontoer kostnader til blant annet vaktmester og nettside føres på. Kostnader til vaktmester, MyKid og annen fremmedtjeneste (transport og heiskontroll) utgjør i dette tilfellet 86 228 kroner. Dersom dette trekkes ut utgjør resterende kostnader på 604 290 kroner ca 5,28 prosent av andre driftskostnader. Den andelen av kostnader til fremmedtjenester som vurderes sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent drift er dermed betydelig høyere enn administrasjonspåslaget som er ment å dekke denne type kostnader.

Vi har anslått at de arbeidsoppgavene administrasjonen utfører knyttet til den barnehagedriften kommunen har godkjent, kan utgjøre en 20 prosent stilling. Vi er enige i at vårt estimat er en utpreget skjønsmessig vurdering. Vi har valgt denne tilnærmingen fordi mottatt dokumentasjon ikke anses tilstrekkelig til å kunne fordele faktiske kostnader basert på en fordelingsnøkkel. Grunnlaget for å gjøre et estimat er at vi mener det er en sannsynlighetsovervekt for at enkelte i administrasjonen i noen grad har levert tjenester som barnehagen har benyttet seg av, samtidig som omfanget av disse tjenestene ikke anses tilstrekkelig dokumentert. En personalsjef i 20 prosent stilling vil bruke en full arbeidsdag per arbeidsuke på barnehagedrift. Etter vår vurdering er dokumentasjonen så svak at det vanskelig kan anses sannsynliggjort at barnehagen mottar varer og tjenester fra administrasjonen av et større omfang.

2.4.3.3 Det må gjøres en helhetlig vurdering av alle kostnadene til barnehagen

Barnehagen har i sitt tilsvar fremlagt ytterligere opplysninger angående leienivået for Lovisenberg Diakonale barnehage. Det vises videre til at en kommunal barnehage som leier lokaler fra stiftelsen har en betydelig høyere leiekostnad per kvadratmeter. Det er ikke oppgitt subsidiert leie under nærstående transaksjoner i BASIL-rapporteringen for 2020.

Av forarbeidene til barnehageloven Ot.prp. 98 L (2011-2012) side 15 fremgår det at "Alle transaksjoner som kostnadsføres i barnehagens resultatregnskap, må være knyttet til den barnehagedrift kommunen har godkjent etter barnehageloven." Alle kostnader som føres i barnehageregnskapet må med andre ord være i tråd med barnehageloven § 14 a. En eventuell subsidiert leie vil etter vår vurdering ikke endre det faktum at barnehagen kun kan belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd). Leienivået anses ikke å være relevant for vår vurdering av om det foreligger et brudd.

Vi har ikke funnet grunnlag for å hensynta leienivået i tilsynet som gjelder kostnader knyttet til fremmedtjenester.

2.4.4 Vår endelige vurdering

Vi har ikke funnet grunnlag for å endre vår vurdering. Konklusjonen står derfor uendret fra foreløpig rapport. Av 1 528 898 kroner i fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon, anses 279 768 kroner å være sannsynliggjort som tilknyttet godkjent barnehagedrift. Resterende beløp på 1 249 130 kroner vurderes å utgjøre et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

2.5 Fordelte kostnader knyttet til vaktmestertjenester

2.5.1 Vår vurdering i foreløpig rapport

Vaktmestertjenester leveres av driftsavdelingen. Barnehagen er belastet 10 prosent av estimert kostnad på et årsverk

inkludert sosiale kostnader. Prisen på et årsverk er satt til 585 000 kroner. Basert på tilgjengelig lønnsstatistikk ble estimert kostnad per årsverk i den foreløpige rapporten vurdert som rimelig.

Driftsleder har videre estimert at vaktmesters arbeid tilknyttet barnehagen utgjør en 20 prosent stilling. I den foreløpige rapporten påpekte vi at dette er vanskelig å etterprøve basert på oversikten over arbeidsoppgaver vi har mottatt. Flere av arbeidsoppgavene fremstår som lite tidkrevende og sporadiske hendelser. Andre oppgaver vil kunne være mer tidkrevende, men omfang og hyppighet er usikkert.

Ut fra en helhetsvurdering konkluderte vi i foreløpig rapport med at det ble ansett som sannsynliggjort at arbeidsomfanget utgjør en 10 prosent stilling. Kostnaden på 58 500 kroner tilknyttet vaktmestertjenester ble derfor vurdert å gjelde godkjent barnehagedrift.

2.5.2 Barnehagens tilsvaret til foreløpig rapport

Slik vi leser tilsvaret har ikke barnehagen innvendinger når det gjelder vår vurdering av fordelte kostnader knyttet til vaktmestertjenester.

2.5.3 Vår endelige vurdering

Det har ikke tilkommet opplysninger som har medført at vi endrer vår vurdering. Kostnaden på 58 500 kroner knyttet til vaktmestertjenester vurderes å være tilstrekkelig dokumentert som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.6 Fordelte kostnader knyttet til økonomitjenester

2.6.1 Vår vurdering i foreløpig rapport

Barnehagen er belastet 381 628 kroner fordelt fra økonomiavdelingen. Barnehagen har i uttalelse mottatt 28. november 2022 redegjort for hvorfor barnehagen mener at antall ansatte vil være en hensiktsmessig fordelingsnøkkel for kostnader pådratt i økonomiavdelingen. Uttalelsen er gjengitt i sin helhet under avsnitt 1.7.

I den foreløpige rapporten anerkjente vi at tjenestene det vises til i uttalelsen fra barnehagen er tjenester en barnehage normalt vil ha behov for. Det ble imidlertid påpekt at nivået på kostnader belastet for økonomitjenester er høyt sammenlignet med snittet av innrapporterte verdier for private barnehager. Vi er enige i at antall ansatte vil ha betydning for omfanget av tjenester som leveres til den aktuelle barnehagen. Den valgte fordelingsnøkkel vil likevel ikke være forholdsmessig med mindre forbruk av aktuell vare eller tjeneste i barnehagen per ansatt er på nivå med faktisk forbruk i annen virksomhet per ansatt. Det fremgår ikke av dokumentgrunnlaget hvilket behov og forbruk annen virksomhet har for og av økonomitjenester. Det ble følgelig ikke ansett tilstrekkelig dokumentert at valgte fordelingsnøkkel gir en riktig fordeling av stiftelsens kostnader. Det er heller ikke mottatt kopi av avtaler knyttet til inntekter fra eksterne, og ble ansett svakt dokumentert at salg til eksterne utgjør et nullregnskap.

Barnehagen opplyser at det er belastet 23 280 kroner i revisjonskostnader prosjektført på barnehagen. Dette samsvarer i stor grad med gjennomsnitt av spesifiserte BASIL-tall for kostnader til "Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører". I den foreløpige rapporten ble denne kostnaden vurdert å være direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Gjennomsnittlige innrapporterte verdier i BASIL på "Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører" og "Honorarer annen økonomisk rådgivning" er hhv 154 587 og 80 067 kroner. I sum utgjør dette 234 654 kroner. Ettersom det ble ansett svakt dokumentert at valgte fordelingsnøkkel reflekterer faktisk kostnad valgte vi i foreløpig rapport å godta kostnader på nivå med gjennomsnittlige innrapporterte kostnader for barnehager av samme størrelse. Kostnader til økonomitjenester er relevante for barnehagedriften, men det var etter vår vurdering ikke dokumentert et behov og forbruk av denne type tjenester utover et normalnivå.

Vi ser at flere barnehager rapporterer fordelte kostnader som gjelder IKT inkludert i spesifiserte verdier på kostnader knyttet til regnskaps- og økonomitjenester. Lovisenberg Diakonale barnehage belastes et relativt høyt beløp knyttet til

IKT gjennom økonomiavdelingen. Et normalnivå på kostnader til IT-systemer og lisenser knyttet til økonomitjenester til barnehagevirksomheten ble ansett inkludert i beløpet på 234 654 kroner.

Av fordelte kostnader fra økonomiavdelingen på 381 628 kroner ble 257 934 kroner vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.6.2 Barnehagens tilsvaret til foreløpig rapport

Slik vi leser tilsvaret har barnehagen i hovedsak følgende anførsler relevant for vår vurdering av fordelte kostnader knyttet til økonomitjenester:

- Faktiske kostnader i andre barnehager er ikke et relevant kriterium ved vurdering av hvorvidt daværende § 14 a første ledd bokstav a er oppfylt.
- Barnehagen kan ikke benytte en fordelingsnøkkel som er basert på data de ikke har kjennskap til.
- Gjennomsnittlige kostnader i andre barnehager er ikke representative for barnehager som inngår i en mer kompleks organisasjon.

Barnehagen skriver i tilsvaret av 19. oktober 2023 at:

"Barnehageloven fastsetter at det er barnehagens faktiske kostnader som skal danne grunnlag for bruk av tilskudd. At andre barnehager har lavere faktiske kostnader er således ikke et relevant kriterium i henhold til ordlyden i daværende § 14 a første ledd bokstav a som viser den enkelte barnehagens driftskostnader."

Barnehagen anfører videre at:

"En fordelingsnøkkel/kostnadsfordeling som baserer seg på gjennomsnittlige kostnader for hva Udir anser som tilsvarende barnehager, har grunnlag i data som Stiftelsen ikke har kjennskap eller tilgang til. En slik gjennomsnittsbetraktning kan derfor ikke tjene som en fordelingsnøkkel for barnehagen."

Det vises også til at Lovisenberg Diakonale barnehage inngår i en kompleks organisasjon, og barnehagen anfører at:

"IKT-systemer, regnskapssystem etc er felles for hele Stiftelsen. Barnehagen må således bære sin andel av disse kostnadene. Siden barnehagen inngår i en større organisasjon med flere ulike virksomheter er det etter vår vurdering ikke gitt at det nivået som Udir har lagt til grunn for hva som regnes som nødvendige kostnader for tilsvarende barnehager er et hensiktsmessig mål. Virksomhetens kompleksitet vil øke krav til administrasjonssystemer. Det har derfor formodning mot seg at det er riktig å legge til grunn et kostnadsnivå for en frittstående barnehage av samme størrelse vil være lik kostnadene til en barnehage som inngår i en mer kompleks organisasjon. Ut fra de opplysninger som Udir gir om kartlegging og analyse synes ikke dette forholdet å være tatt med i vurderingen."

2.6.3 Vår vurdering av barnehagens anførsler

Vi er enige i at en barnehage kan ha høyere kostnader knyttet til en gitt vare eller tjeneste enn andre barnehager, uten at dette innebærer et brudd på daværende § 14 a første ledd bokstav a. Det kreves imidlertid at den aktuelle barnehagen kan dokumentere at kostnaden er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Vi er også enige i at barnehagen ikke kan benytte en fordelingsnøkkel som er basert på data de ikke har kjennskap til. Gjennomsnittlige kostnader til fremmedtjeneste i barnehager av samme størrelse er imidlertid ikke ment å utgjøre en fasit på hvilken fordelingsnøkkel barnehagen burde benyttet; de utgjør kun et holdepunkt for hva som kan anses som et normalnivå. Gjennomsnittsverdier for barnehager av samme størrelse representerer et normalnivå på kostnader knyttet til fremmedtjeneste for barnehagedrift som kan anses sannsynlig i fravær av dokumentasjon.

Behovet for å fastsette et normalnivå følger av en anerkjennelse av at det er sannsynlighetsovervekt for at barnehagen i noen grad har kostnader knyttet til fremmedtjenester, kombinert med at barnehagen etter vår vurdering ikke har kunnet

fremlegge dokumentasjon egnet til å sannsynliggjøre at fordelte kostnader reflekterer barnehagens faktiske forbruk av den enkelte vare og tjeneste. I dette tilfellet er det også opplyst at økonomiavdelingen har eksternt salg. Det er ikke mottatt kopi av avtaler eller annen dokumentasjon egnet til å sannsynliggjøre at kostnader knyttet til eksterne leveranser fullt ut trekkes fra før fordeling gjennom fratrukk av salgsinntekter.

Barnehagen har anført at gjennomsnittlige kostnader i andre barnehager ikke er representative for barnehager som inngår i en mer kompleks organisasjon. Til dette vil vi påpeke at høyere kostnader til fremmedtjenester enn gjennomsnittet for barnehager av samme størrelser kan være i tråd med barnehagelovens vilkår, gitt at barnehagen kan dokumentere at denne kostnaden gjelder godkjent barnehagedrift.

Når det foreligger en stordriftsulempe i form av økte kostnader, må barnehagen som et minimum kunne dokumentere at kostnadene er relevante for barnehagen. I dette tilfellet har barnehagen etter vår vurdering ikke i tilstrekkelig grad sannsynliggjort en slik relevans.

2.6.4 Vår endelige vurdering

Vi har ikke funnet grunnlag for å endre vår vurdering basert på barnehagens tilsvarende på den foreløpige rapporten. Av fordelte kostnader fra økonomiavdelingen på 381 628 kroner er 257 934 kroner vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Resterende beløp på 123 694 kroner vurderes å utgjøre et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

2.7 Vurdering av fordelte kostnader knyttet til IKT

2.7.1 Vår vurdering i foreløpig rapport

Barnehagen er i sum belastet 537 990 kroner fra IT-avdelingen. Av dette er 171 456 kroner prosjektførte kostnader som skal være grunnlag for MVA-kompensasjon.

I den foreløpige rapporten ble det bemerket at vi ikke betviler at virksomheten totalt sett har omfattende kostnader knyttet til IKT. Kostnadsført beløp i barnehagen er imidlertid svært høyt sett i forhold til gjennomsnittlige IT-kostnader i norske barnehager.

Vi vurderte at det ikke var tilstrekkelig dokumentert at valgte fordelingsnøkkel reflekterer barnehagens virkelige behov og forbruk av IT-tjenester, sett i forhold til behov og forbruk av tilsvarende tjenester i annen virksomhet som stiftelsen utøver. Vår foreløpige vurdering var at det fremstår som sannsynlig at behovet for informasjons- og kommunikasjonsteknologi innen helse- og omsorgstjenester per ansatt avviker fra behovet for tilsvarende tjenester i barnehagevirksomheten per ansatt.

Når det gjelder prosjektførte kostnader så vi at kostnaden inngår i stiftelsens regnskap og prosjektføres på barnehagen. Dette ble imidlertid ikke ansett tilstrekkelig til å kunne konkludere med at den enkelte kostnad er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Vi bemerket også at det ikke er mottatt kopi av avtaler med eksterne, og det ble ansett svakt dokumentert at alle kostnader knyttet til eksternt salg trekkes ut ved fratrukk av salgsinntekter.

Etter vårt syn hadde barnehagen svak dokumentasjon på at fordelte kostnader til IT-tjenester var direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Vi valgte derfor å legge kostnader tilsvarende gjennomsnittet for innrapporterte spesifiserte verdier under "Honorarer databistand/programvare" i BASIL-rapporteringen til grunn. For regnskapsåret 2020 er snittet på 66 588 kroner, jf. tabell 6.

I tillegg til fordelte kostnader fra IT-avdelingen er barnehagen belastet 19 634 kroner på konto 6553 (Lisenser og vedlikehold IKT) i barnehagens avdelingsregnskap knyttet til bruk av MyKid, kostnader til nettside på ca. 9 770 kroner gjennom fordelte kostnader fra administrasjonsavdelingen, og IT-kostnader gjennom fordelte kostnader fra økonomiavdelingen. Kostnader til MyKid, nettside og et normalnivå på fordelte kostnader fra økonomiavdelingen er godkjent i tillegg til 66 588 kroner i fordelte kostnader fra IT-avdelingen.

Vi fant ikke tilstrekkelige holdepunkter for at barnehagen har et reelt behov og forbruk av IT-tjenester som tilsier et kostnadsnivå utover dette.

2.7.2 Barnehagens tilsvar til foreløpig rapport

Barnehagens anførsler i avsnitt 2.6.2 vil også være relevante for vår vurdering av fordelte kostnader knyttet til IKT.

2.7.3 Vår vurdering av barnehagens anførsler

Når det gjelder IKT er det etter vår vurdering ikke tilstrekkelig belyst hvilke datasystemer/tjenester kostnadene knytter seg til, eller om barnehagen i realiteten benytter seg av disse systemene/tjenestene i den daglige driften. Det foreligger heller ikke dokumentasjon egnet til å vise at kostnadene knyttet til eksternt salg i realiteten dekkes av salgsinntekter. Det vises ellers til våre vurderinger i avsnitt 2.6.3.

2.7.4 Vår endelige vurdering

Det har ikke kommet nye opplysninger som har gjort at vi har endret vår vurdering. Av 537 990 kroner i fordelte kostnader knyttet til IKT, anses 66 588 kroner å være dokumentert som direkte tilknyttet godkjent barnehagedrift. Resterende beløp på 471 402 kroner vurderes å utgjøre et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

2.8 Andre anførsler fra barnehagens tilsvar på foreløpig rapport

Barnehagen anfører at det ikke er påvist et misbruk. Det er derfor ikke grunnlag for å fatte et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd til kommunen. Barnehagens anførsler gjengis i avsnitt 2.8.1. Vår vurdering følger i avsnitt 2.8.2.

2.8.1 Det er ikke påvist et misbruk

Barnehagen skriver i sitt tilsvar at:

"Et misbruk vil foreligge når barnehagetilbudet ikke oppfyller kvalitetsmessige krav til innhold i barnehageloven. Dette vil typisk kunne være at det ikke er tilstrekkelig bemanning i barnehagen, at de ansatte ikke har nødvendig kompetanse, at lokaler og uteområder ikke er i tråd med fastsatte krav. Dersom det kan påvises at tilskuddsmidler er benyttet til andre formål enn barnehagedrift, vil det være nærliggende å anta at tilskuddsmidler er misbrukt."

Det vises videre til at det må legges vekt på hvordan regnskapstallene fremkommer. Barnehagen skriver at: "Det er i dette tilfellet fordelingen mellom de forskjellige virksomhetsområdene som diskuteres. Det er således ikke snakk om eventuell urettmessig bruk av barnehagens midler, men om barnehageregnskapet isolert sett skulle vist et bedre resultat." Barnehagen viser til at stiftelsens totale tilskudd og totale kostnader ikke ville blitt påvirket dersom det var ført et lavere beløp på post 6700; det ville kun gitt barnehagen et tilsvarende høyere overskudd som stiftelsen ville stått fritt til å benytte.

Barnehagen konkluderer at:

"I denne konkrete saken er det ikke påvist at tilskudd er misbrukt og et slikt vedtak synes verken forholdsmessig eller i tråd med grunnprinsippene i barnehageloven. Det er derfor ikke grunnlag for å fatte et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd til kommunen."

2.8.2 Vår vurdering

Det sentrale formålet med barnehageloven § 23 første ledd (tidligere § 14 a) er at tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. I dette ligger at bestemmelsen er ment å hindre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling brukes til å dekke kostnader som er barnehagedriften uvedkommende.

Barnehageloven § 56 regulerer Utdanningsdirektoratets tilsyn med økonomiske forhold i private barnehager. Det følger

av fjerde ledd at "Utdanningsdirektoratet kan fatte vedtak om at barnehagen skal betale tilskudd tilbake til kommunen dersom barnehagen har brutt bestemmelser i kapittel V med forskrifter."

Når barnehagen inngår i en organisasjonsstruktur med annen virksomhet vil det være en risiko for krysssubsidiering av virksomhet som ikke er relevant for formålet. Dette har departementet pekt på i forarbeidene til barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a, se Prop. 98 L (2011-2012) pkt 6.2.2:

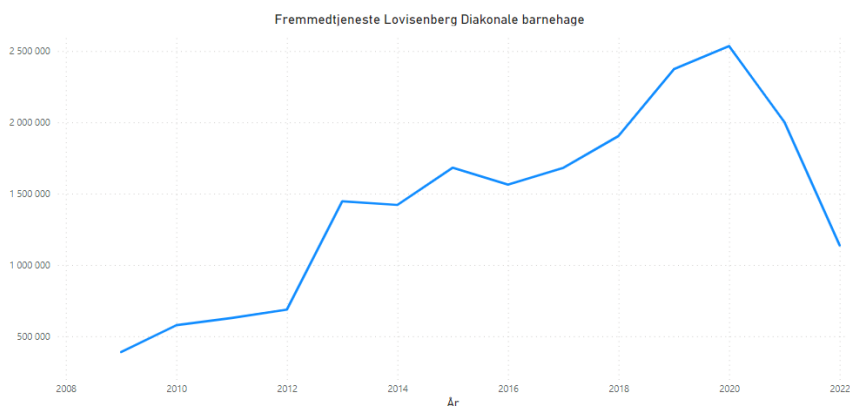
"Barnehageloven har ikke forbud mot at barnehageeier driver annen type virksomhet enn godkjent tilskuddsberettiget barnehagedrift innenfor barnehageforetaket eller utenfor gjennom andre foretak. Det vil derfor være en reell risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetalingen som er tiltenkt barna i barnehagen benyttes til å subsidiere annen type virksomhet. Denne formen for krysssubsidiering vil kunne muliggjøre ekstraordinær fortjeneste fra offentlige tilskudd som departementet forhindrer gjennom forslaget til ny § 14 a første ledd, bokstav a."

Det er med andre ord klart at begrunnelsen og formålet med § 14 a første ledd bokstav a blant annet var å hindre slik subsidiering.

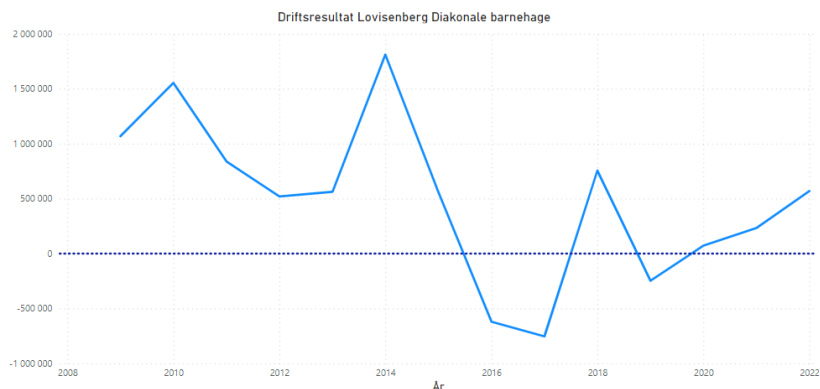
Vår vurdering er at barnehagen er belastet kostnader som ikke gjelder godkjent drift av barnehagen. Dette er i strid med kapittel V i barnehageloven. Vilkåret i barnehageloven § 56 er således oppfylt og bestemmelsen kommer til anvendelse.

Barnehagen påpeker at stiftelsen vil måtte dekke et eventuelt underskudd gjennom andre midler enn barnehagens inntekter. Det opplyses videre at barnehagen hadde et negativt årsresultat på 247 543 kroner. Basert på innrapporterte BASIL-tall ser dette ut til å gjelde rapporteringsåret 2019. For rapporteringsåret 2020 er det på post 9920 (Driftsresultat) oppgitt 71 850 kroner. Figur 1 og 2 viser innrapporterte kostnader til fremmedtjeneste og oppgitt driftsresultat i perioden 2009-2022.

Figur 1: Innrapporterte kostnader på post 6700 Fremmedtjeneste 2009-2022:



Figur 2: Innrapportert driftsresultat i perioden 2009-2022:



Barnehagens argument om at et lavere kostnadsført beløp på post 6700 ville gitt barnehagen et tilsvarende høyere overskudd som stiftelsen ville stått fritt til å benytte kan ikke føre frem. Et positivt årsresultat legitimerer ikke at barnehagen dekker kostnader som ikke gjelder driften. Dersom dette var tilfelle ville barnehagen alltid kunne belastes for kostnader som ikke gjelder godkjent barnehagedrift så lenge resultatet var positivt, eller ville blitt positiv i fravær av den aktuelle kostnaden.

2.9 Oppsummering

Lovisenberg Diakonale barnehage er belastet høye kostnader til fremmedtjenester sammenlignet med andre barnehager av samme størrelse. Det gjelder særlig kostnader knyttet til IKT-tjenester og fordelte administrasjonskostnader. I overkant av 18 % av barnehagens driftsinntekter og driftskostnader er totalt sett kostnadsført på post 6700.

Hovedbokføringer indikerer at kostnadene er reelle og tilhører virksomheten på overordnet nivå. Det vurderes imidlertid ikke dokumentert og sannsynliggjort at valgte fordelingsnøkkel fordeler kostnadene forholdsmessig.

Barnehagen opplyser at faktisk tidsbruk ikke kan rekonstrueres eller dokumenteres. Vi har derfor valgt å benytte gjennomsnittsverdier for barnehager av tilsvarende størrelse som sammenligningsgrunnlag for å estimere et sannsynlig kostnadsnivå på fordelte kostnader fra økonomiavdelingen og IT-avdelingen. Når det gjelder fordelte kostnader fra felles administrasjon har vi vurdert det som sannsynliggjort at samlede arbeidsoppgaver utgjør en 20 prosent stilling. Estimert kostnad knyttet til godkjent barnehagedrift er beregnet ved 20 prosent av vanlig årslønn for en personalsjef per 2020, gitt ved medianlønnen i SSBs lønnsstatistikk for aktuell yrkeskategori, med 30 prosent påslag for sosiale kostnader.

Direkteførte kostnader er i sin helhet vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Det samme gjelder fordelte kostnader til vaktmestertjenester.

Tabell 8: Oversikt over godkjente og ikke godkjente kostnader. Avrunding av enkeltbeløp medfører at sum av "Godkjent" og "Ikke godkjent" avviker fra kostnadsført beløp med 1 krone.

Konto i barnehagens avdelingsregnskap	Kostnadselement ved fordelte kostnader	Kostnadsført beløp	Godkjent	Ikke godkjent
6553 Lisenser og vedlikehold		kr 19 634	kr 19 634	-
6700 Andel felleskostnader	Felles administrasjon	kr 1 528 898	kr 279 768	kr 1 249 130

Vaktmestertjeneste	kr 58 500	kr 58 500	-
IKT tjeneste	kr 537 990	kr 66 588	kr 471 402
Økonomitjenester	kr 381 628	kr 257 934	kr 123 694
6790 Annen fremmed tjeneste	kr 8 094	kr 8 094	-
Sum	kr 2 534 745	kr 690 518	kr 1 844 226

3 Konklusjon

Vår konklusjon er at barnehagen er belastet kostnader på BASIL-post 6700 som utgjør et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

Det er ikke tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort at kostnader utover 690 518 kroner er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Barnehagen pålegges å betale tilbake 1 844 226 kroner til kommunen.

Med hilsen

Håkon Holmen
avdelingsdirektør

Anna Linn Bolme
seniorrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent