

Læringsverkstedet Halden Doremi barnehage
992922893

Tilsynsrapport

I denne rapporten presenterer vi våre vurderinger og konklusjoner i tilsynet med Læringsverkstedet Halden Doremi barnehage. Tema for tilsynet er nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester og renhold, personalkostnader og avskrivningskostnader. Vi har avdekket brudd på regelverket og vedtar at dere må betale tilbake tilskudd og at dere må rette forholdene. 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 Læringsverkstedet Halden Doremi barnehage 10. mai 2022. Vi har fått tilstrekkelig informasjon til å gjennomføre tilsynet.

Vi sendte foreløpig rapport til dere 5. juli 2023. I den presenterte vi våre foreløpige vurderinger og konklusjoner. Vi mottok tilbakemelding på den foreløpige tilsynsrapporten fra dere 14. september 2023.

Tilsynsrapporten er et offentlig dokument.

Brudd på regelverket

Vi har kontrollert nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester og renhold, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav b (någjeldende § 23 andre ledd), personalkostnader, jf. barnehageloven § 14a førsteledd bokstav c (någjeldende § 23 tredje ledd)

og avskrivningskostnader, jf. barnehageloven § 14a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd). Vi har avdekket brudd på regelverket.

Kontrollspørsmål	Svar
Er kjøp av fremmedtjenester fra nærstående avtalt med beløp og vilkår som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter?	Nei
Har barnehagen personalkostnader per heltidsplass som ikke er vesentlig lavere enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager?	Nei
Har barnehagen bare dekket kostnader på post 6000 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.

Pålegg om å rette forholdene

Vi pålegger dere å rette opp følgende, jf. barnehageloven § 56:

Personalkostnader

Barnehagen må sørge for å ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager, jf. barnehageloven § 14a første ledd bokstav c (någjeldende § 23 tredje ledd). Dette innebærer at:

- Barnehagen må sørge for å ha personalkostnader per heltidsplass som ikke er vesentlig lavere enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager. Pålegget om retting innebærer at dere må sende oss en erklæring om at barnehagen i fremtiden ikke skal ha vesentlig lavere personalkostnader enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.

Vedtak om at dere må betale tilbake tilskudd

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

Nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester og renhold

Beskrivelse	Beløp
Fremmedtjenester	263 378

Personalkostnader

Beskrivelse	Beløp
Personalkostnader	1 121 578

Avskrivningskostnader

Beskrivelse	Beløp
Avskrivning goodwill	154 000
Totalt	kr 1 538 956

Barnehagen skal tilbakebetale kr 1 538 956 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 dekkes med lovlig opptjent egenkapital eller ved at eierne skyter inn midler.

Valg av reaksjon

Barnehageloven § 56 fjerde ledd åpner for at tilskuddsmidler som er brukt i strid med regelverket kan kreves tilbake.

I forarbeidene (Prop. 98 L (2011-2012) side 34) fremgår det at tilsynsmyndigheten gjennom en skjønnsmessig vurdering kan velge hvilken reaksjon som best mulig kan ivareta formålet om at midlene skal komme barna i barnehagen til gode i de tilfeller hvor man finner at en privat barnehage ikke har overholdt kravene til bruk av tilskudd og foreldrebetaling. Og at dersom midlene ikke er brukt i tråd med formålet, er det klart at disse midlene kan kreves tilbakebetalt (side 33).

I vurderingen av om adgangen til å kreve tilbake midlene skal benyttes, har vi lagt stor vekt på at det dreier seg om et høyt beløp som ikke har kommet barna i barnehagen til gode. Vi mener dette utgjør et alvorlig brudd. Eier har ikke tatt sitt lovpålagte ansvar for å se til at barnehagevirksomheten ble drevet i samsvar med gjeldende regler. Utdanningsdirektoratet har etter dette kommet til at et krav om tilbakebetaling av hele beløpet er en rimelig reaksjon på lovbruddet.

Barnas beste-vurdering

Barnets beste er tillagt vekt som et grunnleggende hensyn ved vurderingen av tilbakekreving, 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 skal iverksette tiltak for å rette brudd på regelverket umiddelbart. Vi vil ikke avslutte tilsynet før dere har rettet.

Erklæring og redegjørelse om hvordan pålegg er rettet

Barnehageeier skal erklære at rettingen er gjennomført og redegjøre for hvordan dere har rettet. Innsending av erklæringen og redegjørelsen gjør dere her, på tilsyn.udir.no.

Fristen er 13. mars 2024.

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

Innledning

Læringsverkstedet barnehage AS avdeling Halden Doremi (tidligere Læringsverkstedet Barnehage avd. Doremi Halden) er en avdelingsbarnehage som i tilsynsåret lå i rettssubjektet Læringsverkstedet AS. I ettertid har Læringsverkstedet AS skilt ut barnehagene i egne rettssubjekt i tråd med nytt lovverk. Læringsverkstedet AS har over tid vokst til en stor barnehagekjede, gjennom etablering av nye barnehager og gjennom overtakelse av eksisterende barnehager.

Halden kommune åpnet tilsyn med Doremi Halden 05.11.2019.

Utdanningsdirektoratet har overtatt tilsynet, ettersom ansvaret for økonomisk tilsyn med private barnehager ble overført til Utdanningsdirektoratet fra og med 1. januar 2022. Vi har avgrenset tilsynet til å omhandle kostnader knyttet til fremmedtjenester, immaterielle eiendeler og personalkostnader for regnskapsåret 2018.

Nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester og renhold

Barnehagen må ikke overfor eieren, eierens nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner og dekke kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav b (någjeldende § 23 andre ledd).

Barnehagen skal ikke overfor eieren, eierens nærstående eller selskap i samme konsern, foreta transaksjoner og dekke kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Dette innebærer at barnehagens økonomiske og rettslige disposisjoner skal være markedsmessige og rasjonelle. Dersom barnehagen betaler overpris for en vare eller en tjeneste til en av barnehagens, eller barnehageeiers nærstående, foreligger det et brudd på barnehageloven. Det samme er tilfellet dersom barnehagen inngår avtaler på vilkår som avviker fra det som vil være fastsatt mellom uavhengige parter.

Hvem som regnes som nærstående er definert i aksjeloven § 1-5. Nærstående er ektefelle eller samboer til barnehageeieren, samt foreldre, barn og søsken til barnehageeieren selv eller barnehageeierens ektefelle eller samboer. I tillegg vil selskaper som eieren selv eller eierens nærstående har bestemmende innflytelse over etter § 1-3 i aksjeloven omfattes av nærståendebegrepet. Også selskaper i samme konsern som barnehageeieren regnes som nærstående.

Barnehagen står fritt til å handle med nærstående, men barnehagen må dokumentere at prisen og vilkårene ikke avviker fra det som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter.

Er kjøp av fremmedtjenester fra nærstående avtalt med beløp og vilkår som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter?

Vår konklusjon:
Nei

Vår begrunnelse

Faktum

Vi har vurdert om barnehagen overfor eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier har foretatt transaksjoner og dekket kostnader på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Doremi Halden var i 2018 en underenhet under Læringsverkstedet AS som igjen var eid 100 % av Læringsverkstedet Gruppen AS. Barnehagen har spesifisert i rapporteringen at de kjøper administrasjon/felleskostnader av Læringsverksted Gruppen AS og at grunnlaget for vederlaget er 5 % av omsetningen. Barnehagens innrapporterte kostnad i 2018 på konto 6700 Fremmedtjenester er kr 1 229 845.

Vi fikk oversendt dokumentasjonen som Halden kommune innhentet i forbindelse med sitt tilsyn. Vi trengte ytterligere informasjon for å kunne fullføre tilsynet og etterspurte mer dokumentasjon fra barnehagen. I forbindelse med tilsynet har barnehagen sendt inn:

- Hovedboksutskrift fra konto 6700, 6701, 6705, 6725, 6790, 6860 og 7609
- Kopi av alle bokføringsbilag for regnskapsåret 2018 for BASIL-post 6700 Fremmedtjenester
- Hovedboksutskrift fra konto 6395, 6320, 6360, 6361, 6390 og 6609.
- Kopi av alle bokføringsbilag for regnskapsåret 2018 for BASIL-post 6395
- Forklaring på fordelingsnøkkel på kostnadene
- Samarbeidsavtale 2016
- Dokumentasjon internpris 2018
- Sammenligningsanalyse 2015
- Sammenligningsanalyse 2019

Det foreligger en samarbeidsavtale mellom Læringsverkstedet Gruppen AS og barnehagen som sier at barnehagen skal betale en årlig samarbeidsavgift som faktureres per måned på 5 % av sum inntekter i barnehagen. I 2018 utgjør franchiseavgiften kr 1 196 417 for barnehagen.

Kontonummer og kontonavn	Beløp
6701 - Honorar revisjon	15 801
6705 - Honorar regnskap	107
6725 - Honorar for juridisk bistand, fradragsberettiget	3 620
6790 - Annen fremmed tjeneste	9 285

6860 - Møte, kurs, oppdatering o.l.

5 974

7609 - Franchiseavgift konsern

1 196 417

Læringsverkstedet AS - allokering kostnader

-1 360

Totalsum

1 229 845

Læringsverkstedet har valgt sammenligningsanalyse for å vurdere om prissettingen i samarbeidsavtalen er i samsvar med armlengdeprinsippet. BDO AS gjennomførte i 2015 en sammenligningsanalyse i RoyaltyStat-databasen (primært amerikanske selskaper) på bestilling fra Læringsverkstedet AS. Rapporten var basert på at bransje var education services, avtaletype var franchise, basis for avgift var inntekter og nærstående avtaler var ekskludert. Statistikken viste at gjennomsnittlig franchiserate i % av omsetning var 8,4%. KPMG AS gjennomførte en lignende sammenligningsanalyse i 2019 basert på bestilling fra Læringsverkstedet AS. Statistikken viste at gjennomsnittlig franchiserate i % av omsetning var 6,1 % og median var på 7 %.

Det fremgår av innsendt dokumentasjon fra barnehagen at samarbeidsavtalen er utviklet for å sikre at barnehagens lokale ressurser dedikeres til å lede og drifte barnehagen, og at administrative oppgaver utføres sentralt der det er mest effektivt.

Barnehagen har lagt ved en etterkalkyle som viser at barnehagen har benyttet kr 933 039 på tjenester i henhold til samarbeidsavtalen i 2018. Barnehagen opplyser at tjenestene i samarbeidsavtalen leveres i hovedsak med egne ansatte slik at en stor del av kostnadene er knyttet til egne ansatte. I etterkalkylen er kostnader til ansatte fordelt utfra hvilken avdeling de organisasjonsmessig tilhører. I tillegg opplyses det om at barnehagen har tilgang til konseptet læringsverkstedet som består av systematisk innsamling, strukturering og kunnskapsdeling over mange år.

Foreløpig vurdering

Barnehagen oppgir at de har valgt å bruke sammenligningsanalyse i sin prissetting. Denne metoden innebærer at man sammenligner pris på tjenester og eiendeler i en sammenlignbar transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Vi stiller spørsmålsteget ved om sammenligningsanalyse som barnehagen benytter er mest hensiktsmessig da det primært er amerikanske selskaper man sammenligner seg med. Det er heller ikke det norske barnehagemarkedet analysen er utformet for.

Barnehagen er belastet med kostnader overfor eier, jf. barnehageloven § 14 a bokstav b (nåværende § 23 andre ledd). Vi har vurdert om franchiseavgiften til barnehagen er på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Barnehageloven og økonomiforskriften krever at barnehagen skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med kravene i barnehageloven § 23. Barnehageeier skal kunne dokumentere at barnehagen ikke overfor eier, eierens nærstående eller selskap i samme konsern som eier foretar transaksjoner og dekker kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dokumentasjonen vi har mottatt er veldig generell. Kostnader til fremmedtjenester er satt til 5 % av offentlige tilskudd. Beregningen er heller ikke knyttet til reelt bruk i den aktuelle barnehagen. Det er heller ikke mottatt noen dokumentasjon som viser til at dette er en avtale som barnehagen ville ha inngått med en uavhengig part.

Barnehagen har i henhold til etterkalkylen fått tjenester til kr 933 039 og betalt kr 1 196 417 i franchiseavgift. Barnehagen opplyser at de har lagt til grunn dokumentasjonskravene og prinsippene for interprising som følger av henholdsvis aksjeloven og skatteloven, det vil si det såkalte "armlengdeprinsippet". Etterkalkylen underbygger at barnehagen betaler for mer enn de faktisk får av tjenester. Etterkalkylen vi har mottatt er bare en skjematisk oppstilling

over antatt bruk og det er ikke god nok dokumentasjon som underbygger at det er sannsynlighetsovervekt for at dette er kostnader som gjelder barnehagedrift og en avtale man ville inngått med en uavhengig part.

Barnehagen oppgir at sentralisering av tjenester skal bidra til en mer effektiv ressursbruk og sikre at de lokalt ansatte i barnehagen kan bruke tiden sin på barna. Det å sentralisere og drive på denne måten antar vi skulle gi stordriftsfordeler i form av lavere kostnader i regnskapet til barnehagen.

Vi har kontrollert hva gjennomsnittlig fremmedtjenester er hos enkeltstående aksjeselskaper og kommet til at disse ligger på rundt 2,2 % av sum driftsinntekt i 2018. Gjennomsnittlig fremmedtjenester i prosent av andel sum driftsinntekter for alle barnehager i 2018 er 3,14%. En flat franchiseavgift på 5 % av omsetning er langt høyere og vi mener det er sannsynlighetsovervekt for at dette ikke er en avtale barnehagen ville ha inngått med en uavhengig part.

Private barnehager får, som en integrert del av driftstilskuddet, et administrasjonspåslag på 4,3 prosent av gjennomsnittlige brutto driftsutgifter i kommunale barnehager. Administrasjonspåslaget dekker de utgifter som kommunen har som barnehageeier til fellesadministrasjon som gjelder drift av kommunale barnehager. Dette omfatter sektoruavhengige utgifter knyttet til blant annet regnskap, revisjon, personalfunksjon, IKT. Barnehagen må faktisk benytte og dokumentere et reelt uttak og det er ikke noen dokumentasjon på at barnehagen har et behov utover det andre i sektor som står alene benytter.

Gjennomsnittlig fremmedtjenester i prosent av driftsinntekter i selvstendige aksjeselskaper gir oss en pekepinn på hva som er gjengs i det samme markedet. Hvordan barnehagen har organisert seg bør ikke komme til ugunst for barnehagen.

Vi er kjent med at det kan være ulikheter i det som inngår i franchiseavgiften og det som er i fremmedtjenester og velger derfor å legge til grunn at barnehagens kostnader på fremmedtjenester kan legges på 3,2% i dette tilsynet. 3,2% av sum driftsinntekt vil utgjøre kr 767 000 noe som er et godt stykke unna det barnehagen faktisk har betalt.

Barnehagen har blitt belastet med franchiseavgift på kr 1 196 417 og det overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Vi mener at i dette tilfellet har barnehagen betalt kr 429 000 for mye for tjenesten. Dette er et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav b.

Barnehagens tilsva

Barnehagen har sendt inn tilsva datert 14.09.2023 til den foreløpige tilsynsrapporten. Barnehagen ba om å få innsyn i vårt sammenligningsgrunnlag i e-post datert 03.10.2023. I brev 09.11.2023 anfører barnehagen at de har kjøpt fremmedtjenester i større omfang til en pris og en kvalitet som ikke kan sammenlignes med det sammenligningsgrunnlag som direktoratet har benyttet. Barnehagen mener derfor at deres konkrete markedsmessige vurderinger som ble gjort i 2018 er forsvarlig.

Barnehagen mener det ikke er rettslig grunnlag for å treffe et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd knyttet til fremmedtjenester (nummereringene følger tilsvaret):

2. Kjøp av fremmedtjenester

Det sentrale vurderingstemaet ved kjøp av fremmedtjenester er om avtale priser og vilkår i samarbeidsavtalen samsvarer med det som ville vær fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dette må vurderes etter de prinsipper som gjelder i selskaps- og skattelovgivningen Barnehageloven stiller ikke ytterligere dokumentasjonskrav enn det som følger av dette regelverket.

Sammenligningsanalysen

Utdanningsdirektoratet har stilt spørsmål ved om den sammenligningsanalysen som barnehagen har benyttet er «mest hensiktsmessig», da det primært er amerikanske selskaper man har sammenlignet seg med. Det private barnehagemarkedet skiller seg fra andre markeder, og det er begrenset tilgang på pålitelig informasjon.

I mangel av pålitelig informasjon fra det norske markedet, ble det derfor valgt en sammenligningsanalyse med utgangspunkt i det amerikanske markedet hvor det forelå adekvat markedsinformasjon. Det ble ved vurderingen av markedspris lagt til grunn et svært forsiktig estimat sammenlignet med resultatet av analysen, for nettopp å ta hensyn til eventuelle forskjeller i det norske og amerikanske markedet. Avtalen har dessuten hatt en varighet på ett år av gangen.

Verken barnehageloven, skatteloven eller selskapslovgivningen gir noen nærmere anvisning på hvilken metode som skal eller må velges for bestemte transaksjoner. Det vises til OECD retningslinjer for internprising pkt. 2.2. Barnehagen står fast på at sammenligningsanalysen som ble foretatt var best egnet som modell for prissettingen av den aktuelle avtalen. Utdanningsdirektoratet bes spesifisere om de savner nærmere informasjon eller dokumentasjon.

Barnehagens reelle bruk av tjenestene

Utdanningsdirektoratet har pekt på at «beregningene er heller ikke knyttet til reelt bruk». Samarbeidsavtalen gir den enkelte barnehage tilgang til administrative tjenester som barnehagen ikke selv har ressurser til å utføre, og som heller ikke anses hensiktsmessig at barnehagen selv utfører, se brev datert 28.03.2023. Barnehagens bruk av fremmedtjenestene kan variere over tid. Den enkelte barnehages faktiske bruk dokumenteres ikke i sanntid gjennom for eksempel bestilling og løpende fakturering av bruken. Barnehageloven krever ikke at barnehagen fortløpende dokumenterer egen bruk ved avtale om kjøp av fremmedtjenester. Barnehagen er forpliktet til å godtgjøre at transaksjonen ikke innebærer en overkompensasjon for ytelsene sammenlignet med markedspris.

Etterkalkylen

Utdanningsdirektoratet mener den innsendte etterkalkylen «underbygger at barnehagen betaler for mer enn de faktisk får av tjenester». Dette er ikke riktig. Etterkalkylen viser kostnadene det nærstående selskapet har hatt knyttet til levering av ytelsene under samarbeidsavtalen, men sier ingenting om den faktiske bruken hos den enkelte barnehage som kan være høyere eller lavere. Etterkalkylen ble oversendt til Utdanningsdirektoratet som delsvare på en forespørsel, og er ikke en del av barnehagens dokumentasjon på at samarbeidsavtalen er inngått på markedsmessige vilkår og pris.

Samarbeidsavgiftens størrelse

I vurderingen av om barnehagen ville ha inngått samarbeidsavtalen med en uavhengig part, har direktoratet vist til «hva gjennomsnittlige fremmedtjenester er» hos henholdsvis «enkelstående aksjeselskaper» og «alle barnehager» i 2018. Det vises til at barnehagen har dokumentert beregningen av samarbeidsavgiftens størrelse gjennom de sammenligningsanalysene som er utført. Barnehagen har derimot ikke kjennskap til eller innsikt i direktoratets beregningsgrunnlag eller beregningsmetoden direktoratet har basert seg på. Det bes om innsyn i grunnlagsmaterialet, hvilke tjenester som inngår i tallmaterialet, en nærmere redegjørelse for den modellen direktoratet har benyttet og om den er i samsvar med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer for internprising.

Direktoratet konkluderer med at «barnehagens kostnader på fremmedtjenester kan legges på 3,2 % i dette tilsynet». Barnehagen er uenig i dette og stiller spørsmål ved både beregningsmodellen og dokumentasjonen direktoratet har benyttet.

Våre vurderinger etter tilsvaret

2. Kjøp av fremmedtjenester

Vi har valgt å behandle barnehagens anførsler knyttet til fremmedtjenester samlet.

Læringsverkstedet hadde i tilsynsåret en juridisk konsernstruktur der morselskapet, Læringsverkstedet Gruppen AS, var eier av de immaterielle eiendelene og belastet datterselskapet, Læringsverkstedet AS, med en samarbeidsavgift. Datterselskapet leverte via sine avdelingsbarnehager barnehagetjenestene direkte til brukerne.

Samarbeidsavtalen datert 01.01.2016 som er inngått mellom partene, omfatter tjenester knyttet til drift, HR, kompetanse og pedagogisk innhold, økonomi og administrasjon samt IT/datasystemer. Det går fram av samarbeidsavtalen pkt. 4 og 5 at samarbeidsavgiften inkluderer verdien av immaterielle eiendeler som "Læringsverksted-kjedens navn og symboler". Videre går det fram av pkt. 2 at avdelingsbarnehagene skal drives lokalt og får tilgang til konseptet "Lekende læring, samspill og mestring", "Hjerteprogrammet" og konsepter for språk, natur, mattelek og kreativitet.

Vi ser at samarbeidsavtalen datert 01.01.2016 er signert av barnehagen og Læringsverkstedet Gruppen AS. Barnehagen er en av mange avdelinger (filialer) i rettssubjektet Læringsverkstedet AS. Det vil si at barnehagen ikke er et selvstendig rettssubjekt som handler for egen regning og risiko, men en av flere barnehager i ett samlet rettssubjekt. Samarbeidsavtalen er derfor juridisk bindende mellom kun to parter, morselskapet og datterselskapet. Læringsverkstedet AS har deretter benyttet en fordelingsnøkkel på 5 % ved fordeling av felles samarbeidsavgift på sine avdelingsbarnehager.

Barnehagen betalte kr 1 196 417 i franchiseavgift i 2018, på grunnlag av den omsetningsbaserte samarbeidsavgiften på 5 %.

Spørsmålet er om barnehagen via Læringsverkstedet AS er tildelt kostnader til fremmedtjenester som er avtalt på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Vi påpeker at det ikke er samarbeidsavtalen som er utgangspunktet for hvilke kostnader som kan belastes barnehagen, men barnehagens reelle behov for fremmedtjenester, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a. Videre er det barnehagen som skal dokumentere at kjøp av fremmedtjenester er knyttet til barnehagens reelle behov og at prisen er markedsmessig, jf. barnehageloven § 14 a tredje ledd. Hvordan barnehagen skal dokumentere kostnadene går fram av dagjeldende økonomiforskrift § 2 tredje ledd, som sier at bokførte opplysninger skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i barnehageloven med forskrifter.

I denne saken har barnehageeier, Læringsverkstedet AS, organisert sine kjøp av fremmedtjenester ved å inngå en franchiselignende samarbeidsavtale. Samarbeidsavtalen inneholder en "pakke" eller et forretningskonsept som gir barnehagen tilgang til ulike tjenester etter behov. Avtalen er ikke egnet til å dokumentere at den enkelte barnehagen betaler for tjenester som direkte gjelder den godkjente barnehagedriften, og at prisen for tjenesten er på markedsmessig nivå.

For å finne utgangspunktet for hva som er markedsmessig nivå på kostnader til fremmedtjenester, mente vi i den foreløpige tilsynsrapporten at det var relevant å se hen til gjennomsnittlige kostnader på fremmedtjenester av sum driftsinntekt hos enkeltstående barnehager og alle barnehager i samme år, 2018. Gjennomsnittlige kostnader på fremmedtjenester gir informasjon om hva som er nivået på kostnader til fremmedtjenester i barnehagesektoren. Vårt sammenligningsgrunnlag, som dere har fått innsyn i, viste at snittet lå på henholdsvis 2,2 % og 3,14 % i tilsynsåret.

I den foreløpige tilsynsrapporten kom vi fram til det kunne være noen ulikheter i det som inngår i franchiseavgiften/samarbeidsavgiften og det som er i fremmedtjenester generelt. Derfor valgte vi å legge til grunn at barnehagen sannsynligvis ville ha betalt en årlig avgift på 3,2 % av sum driftsinntekter, kr 767 000, overfor en uavhengig part for å få tilgang til rettighetene og ytelsene etter avtalen.

I tilsvaret anfører barnehagen at verken barnehageloven, skatteloven eller selskapslovgivningen gir noen nærmere anvisning på hvilken metode som skal eller må velges for bestemte transaksjoner, og barnehagen står fast på at sammenligningsanalysen som ble foretatt var best egnet som modell for prissettingen av den aktuelle avtalen.

Vi er enig i dette. Det er ikke i strid med barnehageloven å benytte en annen metode, under forutsetning av at valg av metode gir riktig uttrykk for markedsmessig vilkår og pris.

Vi har foretatt en ny helhetlig og konkret vurdering av saken. Vårt utgangspunkt er at 3,2 % av barnehagens driftsinntekter, kr 767 000, som vi varslet i den foreløpige tilsynsrapporten, utgjør en nedre grense for hva som kan anses dokumentert å knytte seg til barnehagens bruk av fremmedtjenester.

Vi ser av de konkrete leveransene i samarbeidsavtalen (vedlegg 1 innsendt 28.03.2023) at avtalen gir barnehagen tilgang til følgende tjenester:

- bygg og forvaltning: alle nødvendige oppgaver og funksjoner for å drifte og ivareta bygg, herunder periodisk vedlikehold som utvendig maling av barnehagebygget i 2018

- pedagogisk materiell og rekruttering: felles pedagogisk materiell til bruk i barnehagen, kurs, hjelp til rekruttering, hjelp og markedsføring ved barnehageopptak, markedsavdelingens egen nettbutikk tilbyr klær/utstyr,
- IT-tjenester: knyttet til alle områder i barnehagedriften
- kompetanseheving: Akademiet - Læringsverkstedets kurs- og kompetansesenter. Består av e-læringskurs, klasseromsundervisning, videoplæring, webinar og egen ressursbank. I vedlegg A til Samarbeidsavtalen pkt. 2 står det: *"*Alle kurs og samlinger gratis, men barnehagen står selv ansvarlig for overnatting og reiseutgifter t/r. ** Årlig styretur er inkludert, men barnehagen er selv ansvarlig for reiseutgifter t/r oppmøtested."*
- regnskap og lønn: barnehagen har tilgang til støtte og hjelp med regnskap og lønn
- økonomi og kontroll: bl.a. utarbeidelse av budsjett, månedlig økonomisk bistand, kontoforvaltning, svare ut i økonomitilsyn, kontroll av tilskuddsvedtak
- HR og lederstøtte: tilgang på HR og lederstøtte via HR-avdelingen og regionleder. Felles maler til det meste av planverk. Barnehagen hadde ukentlig kontakt med regionleder på e-post og Teams i tilsynsåret.
- kompetanse og pedagogisk innhold: barnehagen har tilgang til å benytte Læringsverkstedets egenutviklede konsept som går fram av veiledningsheftet "Vår pedagogikk". All kompetanseheving og alt materiell er forankret i Læringsverkstedets pedagogiske konsept.
- tilgang til konseptet Læringsverkstedet: Siden 2003 har Læringsverkstedet brukt mye ressurser på å egenutvikle konseptet "Vår pedagogikk", som bidrar til felles ramme, identitet og grafiske kjerneelement. Konseptet sikrer at barnehagetilbudet er i tråd med aktuelt lovverk.

Mange av tjenestene barnehagen får tilgang til via samarbeidsavtalen ser vi er av en art som andre barnehager utfører med egne ansatte, eller som kostnadsføres på andre poster i resultatregnskapet. Det betyr at denne barnehagen kan ha tilsvarende lavere kostnader på andre områder. Som barnehagen skriver i brev datert 24.10.2022: *"En slik organisering har betydelige positive effekter på kjerneaktivitetene som pågår i selve barnehagen med barna og gjøre at ansatte i barnehagen fullt ut kan fokusere på kjerneaktiviteten samtidig som de får støtte til aktiviteter som inngår i fellesfunksjonene beskrevet ovenfor."*

Vi peker spesielt på tjenester knyttet til kurs og samlinger for de ansatte og utarbeiding av felles rutiner, maler og drift og vedlikehold av bygget. Etter vårt syn er dette tjenester som en barnehage har et reelt behov for, slik at samarbeidsavtalen i utgangspunktet kan forklare og begrunne at barnehagen kjøper fremmedtjenester i større omfang enn gjennomsnittet i barnehagesektoren samme tilsynsåre.

Videre er det noen av fremmedtjenestene barnehagen har et løpende og konstant behov for, som IT og økonomitjenester, mens andre tjenester har variabel etterspørsel, som vedlikehold av bygg. Spørsmålet er da om en flat samarbeidsavgift på 5 % gir riktig uttrykk for barnehagens faktiske forbruk av fremmedtjenester i tilsynsåret. Med andre ord om samarbeidsavgiften tilsvarer prisen barnehagen ville ha betalt for å kjøpe tilsvarende tjenester etter faktisk behov fra en uavhengig part.

Som nevnt ovenfor, er det barnehagen som skal dokumentere at tilskudd og foreldrebetaling er brukt i tråd med barnehageloven. Vårt ansvar som tilsynsmyndighet er å foreta en vurdering basert på et forsvarlig beslutningsgrunnlag og legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig i vedtaket. Når barnehagen har valgt en forretningsmodell som ikke ivaretar barnehagelovens krav til dokumentasjon, er det barnehagen som har risikoen for at de opplysningene barnehagen legger fram fremstår som uklare.

Barnehagen har sendt inn en etterkalkyle. Vi er enige med barnehagen i at den innsendte etterkalkylen ikke *«underbygger at barnehagen betaler for mer enn de faktisk får av tjenester»*, slik vi skrev i den foreløpige tilsynsrapporten. Vi legger til grunn det barnehagen skriver, at etterkalkylen viser de faktiske kostnadene morselskapet har hatt knyttet til de konserninterne tjenestene, sammenlignet med budsjetterte kostnader. Etterkalkylen viser med andre ord ikke barnehagens *faktiske bruk* av tjenestene.

Vi er av den oppfatning at etterkalkylen kan brukes som dokumentasjon for å angi en øvre grense for hva denne barnehagen sannsynligvis har hatt av kostnader knyttet til fremmedtjenester i tilsynsåret. Vi legger til grunn at det er sannsynliggjort at barnehagen har mottatt tjenester knyttet til samarbeidsavtalen til en verdi av kr 933 039.

Konklusjon

Barnehagen har blitt belastet med en samarbeidsavgift på (1 196 417 - 933 039) kr 263 378 som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dette er et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav b.

Personalkostnader

Barnehagen må sørge for å ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager, jf. barnehageloven § 14a første ledd bokstav c (någjeldende § 23 tredje ledd).

Barnehagen skal ikke ha vesentlig lavere personalkostnader per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager. Dette innebærer at ordinære barnehager skal sammenliknes med ordinære barnehager, familiebarnehager skal sammenliknes med familiebarnehager og åpne barnehager skal sammenliknes med åpne barnehager.

Det sentrale spørsmålet er om kostnadene er vesentlig lavere per heltidsplass. Størrelsene som skal sammenliknes er kommunens gjennomsnittlige personalkostnader per heltidsplass og den private barnehagens personalkostnader per heltidsplass. Der hvor det ikke finnes tilsvarende kommunale barnehager må personalkostnadene sammenliknes med det tallmaterialet som ligger til grunn for beregning av de nasjonale satsene.

Barnehagen har fått tilskudd basert på kommunens kostnader. Selv om den private barnehagen oppfyller både pedagog- og bemanningsnormen, vil det likevel være et brudd på bestemmelsen dersom kommunens barnehager har vesentlig høyere personalkostnader.

Har barnehagen personalkostnader per heltidsplass som ikke er vesentlig lavere enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager?

Vår konklusjon:
Nei

Vår begrunnelse

Observasjon

Vi har etterspurt dokumentasjon for å beregne og vurdere barnehagens personalkostnader på best mulig grunnlag. Barnehagen har sendt inn følgende for tilsynsåret 2018:

- Hovedboktransaksjoner samtlig lønnskonti
- Sammenstilling inntekt
- Feriepengeliste
- A07 - Avstemmingsrapport
- Ansattliste
- Oversikt lønn og årsverk
- Feriepengeliste og sammenstilling med forklaring

- Hovedbok og bilag for indirekte personalkostnader
- Hovedbok og bilag vedrørende tilskudd for barn med særskilte behov
- Oversikt over sykefravær under 3 mnd
- Oversikt vikarer som er direkte ansatte i barnehagen

Begrepet personalkostnader

Etter vår oppfatning skal «personalkostnader» etter bestemmelsen forstås som de direkte og indirekte kostnadene barnehagen har til personell som arbeider i barnehagen, herunder kostnader i forbindelse med innleid personell. Eksempel på direkte lønnskostnader er lønn og naturallytelser, mens indirekte personalkostnader omfatter blant annet arbeidsgiveravgift, opplæring og kompetansehevingstiltak, velferdstiltak, forsikringer av ansatte og stillingsannonser. Personalkostnader som den private barnehagen skal dekke med administrasjons- eller pensjonspåslaget, er ikke å anse som personalkostnader etter bestemmelsen.

I BASIL årsregnskapsskjema for 2018 har barnehagen rapportert følgende personalkostnader på BASIL-postene som gjelder lønn og innleid personell:

Post	Navn	Beløp (i NOK)
5000	Lønn, feriepenger m.v.	12 332 289
5400	Arbeidsgiveravgift	1 773 785
5700	Offentlig tilskudd vedrørende arbeidskraft	- 147 497
5800	Offentlige refusjoner vedr. arbeidskraft (sykepengerefusjon m.m.)	- 765 003
5900	Annen personalkostnad	121 816
6710	Innleid personell	42 783
Totalt		13 358 173

I tillegg har barnehagen sendt inn oversikt over personalkostnader ført på BASIL-poster som gjelder driftskostnader, her kategorisert etter barnehagens regnskapskontoer:

Konto	Navn	Beløp (i NOK)
6360	Renhold*	656 334
6570	Arbeidsklær og verneutstyr	20 602
6609	Vaktmester	60 525

Konto	Navn	Beløp (i NOK)
Totalt		737 461

*Her har vi tatt med kostnadene registrert på leverandør Accept Servicepartner, og justert vekk bilag som enten er ført feil eller er knyttet til renhold/leie av matter på til sammen kr 21 391.

Samlet har barnehagen registrert kostnader på kr 14 095 634 i 2018.

Vurdering

Vi skal vurdere om barnehagen har hatt vesentlig lavere personalkostnader enn tilsvarende kommunale barnehager i tilsynsåret 2018, jf. barnehageloven § 14 a bokstav c.

Etter denne bestemmelsen skal det foretas en sammenligning mellom personalkostnadene per heltidsplass i barnehagen og personalkostnadene per heltidsplass i tilsvarende kommunale barnehager. Dersom barnehagen har lavere personalkostnader må det foretas en vurdering av om personalkostnadene er vesentlig lavere i den private barnehagen sammenlignet med de kommunale.

I beregningen må det tas utgangspunkt i personalkostnadene som kommunen har lagt til grunn ved beregningen av tilskuddssatsen. Siden tilskuddssatsene for 2018 er basert på regnskap to år før tilskuddsåret er det tall fra 2016 som er lagt til grunn for kommunen. Sammenligningsgrunnlaget må bygge på de samme prinsippene når det gjelder hvilke kostnadsarter som tas med i beregningsgrunnlaget, og dette må gjøres likt for både de kommunale barnehagene og den private barnehagen.

For å finne antall heltidsplasser har vi vektet små barn (0-2 år) med en faktor på 2 fordi krav til bemanning og pedagogiske ledere er dobbelt sammenlignet med store barn.

Vi har lagt til grunn det antall barn som barnehagen har innrapportert i årsmeldingene. For å få et representativt antall barn for det aktuelle året har vi vektet antall barn i tellingen året før med 7/12 (januar til juli) og tellingen i det aktuelle året med 5/12 (august til desember). Dette har vi gjort likt for kommune og barnehage.

Antall heltidsplasser kommer frem av denne tabellen:

Enhet	Små barn	Små vektet (*2)	Store barn	Samlet
Kommune (2016)	90,5	181	207	388
Barnehage (2018)	47,71	95,42	70,58	166

Antall barn for kommunen er basert på 2015 og 2016, mens barnehagens tall er basert på 2017 og 2018.

Regnskapstall for 2016 viser personalkostnader på kr 37 772 148 for Halden kommune i 2016.

Lønn og sosiale utgifter (Funksjon 201 og 221)	35 319 244
Arbeidsgiveravgift (Funksjon 201 og 221)	4 544 902

Renhold, arbeidstøy, uniformgodtgjørelse, velferdstiltak	1 217 132
Sykelønnsrefusjoner	- 3 013 422
Yrkesskadeforsikring	179 121
Refusjoner NAV attføring	- 130 585
Andre fradrag lønn	- 344 244
Totalt	37 772 148

Personalkostnader per heltidsplass for kommunen blir da:

$$\text{kr } 37\,772\,148 / 388 = \text{kr } 97\,351$$

Siden dette tallet gjelder 2016 må det justeres med deflator for 2017 på 2,3 % og 2018 på 2,6 % for å finne hva beløpet utgjør per 2018. Disse deflatorene er hentet fra Nasjonalbudsjettet for 2018.

$$\text{kr } 97\,351 * (1 + 2,3\%) * (1 + 2,6\%) = \text{kr } 102\,179$$

Kostnadene per heltidsplass i barnehagen blir:

$$\text{kr } 14\,095\,634 / 166 = \text{kr } 84\,913$$

Avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader per heltidsplass er som følger:

Barnehagen per heltidsplass	kr	84 913
Kommunen per heltidsplass	kr	102 179
Differanse	kr	17 267
Differanse i prosent		16,9 %
Differanse x antall heltidsplasser i barnehagen		kr 2 866 315

Tabellen ovenfor viser at det foreligger et avvik mellom barnehagens og kommunens personalkostnader på 16,9 % per heltidsplass, noe som utgjør kr 2 866 315 kumulativt for alle barnehagens heltidsplasser. Ved et så betydelig avvik ønsker vi å gjøre en vurdering av vesentlighet og se på hvilke forhold som kan forklare avviket.

Forhold som kan forklare avviket

Bemanning og pedagogtetthet

Kravene til grunnbemanning og pedagogtetthet er de samme for kommunale og private barnehager. Pedagognormen ble skjerpet fra august 2017, mens bemanningsnormen gjaldt fra august 2018. Begge disse endringene kom altså rundt tilsynsåret. Vi ser at barnehagen har færre heltidsplasser per ansatt og per pedagog enn tilsvarende i Halden kommune i tilsynsåret. Lav bemanning synes derfor ikke å være en faktor som kan forklare avviket i lønnskostnader per

heltidsplass, og kan ikke begrunne at det økonomiske avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader er mindre enn det fremstår som.

Sykelønsrefusjoner

Barnehagens sykelønsrefusjoner tilsvarer -6,2% av barnehagens lønnskostnader, tilsvarende tall for Halden kommune er -8,5%. Det fremstår derfor ikke som barnehagen har sykefravær med tilhørende refusjoner som overstiger nivået i kommunen, noe som ville spilt inn på avvik. Sykelønsrefusjoner kan ikke begrunne at det økonomiske avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader er mindre enn det fremstår som.

Personalsammensetning

Vi har sett på fordelingen av ulike stillingskategorier blant de ansatte i barnehagen sammenlignet med kommunen. Til å gjøre denne sammenligningen benyttet vi innsendt dokumentasjon fra barnehage og kommune over ansatte med stillingskategori og årsverk. Det viktigste funnet her er at assistenter utgjør 52% av årsverkene til barnehagen, mot 17% i kommunale barnehager i Halden. Situasjonen er motsatt for fagarbeider/barne- og ungdomsarbeider som utgjør 3% i barnehagen mot 44% i kommunen. Siden fagarbeidere/barne- og ungdomsarbeidere er lønnet høyere enn assistenter er dette en faktor som er med på å øke avvik i lønn per heltidsplass. Personalsammensetningen kan ikke begrunne at det økonomiske avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader er mindre enn det fremstår som.

Ansiennitet

Videre har vi sammenlignet lønnsansienniteten til de ansatte i barnehagen med de ansatte i kommunale barnehager for å finne årsaken til differansen i direkte lønnskostnader. Grunnlaget for sammenligningen er lister over ansatte med stillingstittel, lønn og utregnet ansiennitet, fra henholdsvis barnehagen og kommunen. Sammenligningen viser at kommunalt ansatte jevnt over hadde høyere ansiennitet, og spesifisert på stillingstitler i barnehagen utgjør dette: assistenter: 6,6 år, førskolelærer: 8,2 år og pedagogisk leder: 11,7 år.

Vi ønsker å beregne en verdi for hva forskjellene i ansiennitet utgjør i kroner. For å beregne dette har vi sett på hva de ansatte i barnehagen ville fått i årslønn dersom vi tar utgangspunkt i faktisk lønn i 2018 og så legger kommunal ansiennitet per stillingstittel til grunn. Differansen for de 34 ansatte vi mottok ansiennitet-informasjon for blir kr 590 343. Legger vi til arbeidsgiveravgift på 14,1% blir total sum kr 673 581. Ansiennitet utgjør dermed en betydelig faktor i avviket i lønn per heltidsplass. Ansiennitet kan ikke begrunne at det økonomiske avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader er mindre enn det fremstår som.

Vesentlighetsvurdering

Det avgjørende for om det foreligger brudd på bestemmelsen er om barnehagen har vesentlig lavere personalkostnader enn kommunen. Verken lov eller forarbeider fastsetter noen fast prosentsats eller et bestemt beløp for hva som regnes som vesentlig.

Vi er kommet til at det ikke foreligger forhold som kan begrunne at det økonomiske avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader er mindre enn det fremstår som. Sammenligningen mellom personalkostnadene viser at det foreligger et avvik på kr 17 217 per heltidsplass, og den samlede differansen mellom kommunens og barnehagens personalkostnader utgjør kr 2 866 315. I vår vurdering av hva som utgjør et vesentlig avvik, legger vi vekt på hvorvidt avviket kan ha utgjort en forskjell for barna i barnehagen. Tilskudd som er ytt fra kommunen til barnehagen skal gå til å styrke bemanningen i barnehagen. Det er derfor naturlig å se hen til hvor mange ekstra årsverk differansen kunne finansiert.

SSBs tabell 11420: Månedslønn, etter statistikkvariabel, statistikkmål, utdanningsnivå, næring (SN2007) og år, sortert på medianlønn i barnehager for 2018 multiplisert med 12 måneder gir medianårslønn på kr 417 370. Legger vi på en buffer til sosiale kostnader som arbeidsgiveravgift etc anslår vi kostnaden til kr 550 000. Dette er etter vår vurdering et

romslig påslag som er til gunst for barnehagen. Gitt differanse på kr 2 866 315 tilsvarer det over fem hele årsverk ekstra og vi mener vilkåret i bestemmelsen om at barnehagen har hatt vesentlig lavere personalkostnader er oppfylt.

Etter barnehageloven § 14 a bokstav c er det bare vesentlig lavere personalkostnader som medfører lovbrudd. Vår forståelse av lovbestemmelsen er at barnehagen har anledning til å ha noe avvik, og at det bare er den kostnaden barnehagen har spart ved å holde personalkostnadene på et vesentlig lavere nivå enn kommunen som utgjør lovbruddet.

Etter en konkret helhetsvurdering mener vi at det beløpet som overstiger verdien av to årsverk må anses for å være vesentlig avvik som medfører lovbrudd. I dette tilfellet tilsvarer det $kr\ 2\ 866\ 315 - (2 * 550\ 000) = kr\ 1\ 766\ 315$.

Barnehagens tilsva

Barnehagen har sendt inn tilsva datert 14.09.2023 til den foreløpige tilsynsrapporten. Barnehagen mener det ikke er rettslig grunnlag for å treffe et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd knyttet til personalkostnader (nummereringer følger tilsvaret):

3. Personalkostnader

Da den tidligere bestemmelsen i barnehageloven § 14 a første ledd bokstav c kom inn i barnehageloven, forelå ikke pedagog- og bemanningsnormen som ble innført 1. august 2018. Men tilskudsreglene skulle legge til rette for at ikke-kommunale barnehager kunne ha samme lønns- og arbeidsvilkår som tilsvarende kommunale barnehager. Formålet med bestemmelsen var at barnehageeiere ikke skulle kunne oppnå positivt årsresultat gjennom «urimelige innsparinger» ved lavere bemanning eller dårligere lønns- og arbeidsvilkår.

Det er med andre ord de «urimelige innsparingene» bestemmelsen retter seg mot. Det er således ikke tilstrekkelig slik direktoratet legger til grunn, at barnehagen har lavere personalkostnader per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager. At personalkostnadene er lavere, må også skyldes «urimelige innsparinger» knyttet til personalkostnadene i barnehagen.

Det er ingen holdepunkter for at barnehagen i det aktuelle året har foretatt «urimelige innsparinger». Tvert om underbygger tallene og direktoratets egen gjennomgang at barnehagen ikke har hatt vesentlige lavere personalkostnader slik dette begrepet må forstås. Det vises særlig til at barnehagen har flere voksne per barn enn tilsvarende kommunale barnehager, at sykefraværet er høyere i de kommunale barnehagene og at ansattes lønnsvilkår er samme eller bedre enn i de kommunale barnehagene, samt at differansen mellom personalkostnadene først og fremst skyldes en bedre organisering og drift av barnehagen.

Våre vurderinger etter tilsvaret

3. Personalkostnader

Vi deler ikke barnehagens synspunkt om at det bare er lavere personalkostnader som skyldes "urimelige innsparinger", som medfører brudd på barnehageloven.

Bestemmelsen i barnehageloven § 14 a første ledd bokstav c, som gjaldt for tilsynsåret 2018, var ment å sikre at barnehagen ikke sparte kostnader ved å ha lavere bemanning eller dårligere lønns- og arbeidsvilkår enn tilsvarende kommunale barnehager.

Departementet skriver i forarbeidene til bestemmelsen, Prop. 98 L (2011-2012) pkt. 6.2.5:

"Flere instanser viser til at formuleringer som «rimelig årsresultat» og «vesentlig lavere personalkostnader» er av en så skjønsmessig karakter at de vil føre til ulik praktisering i landets kommuner. Departementet vil presisere at vurderingstemaet knyttet til uttrykket «rimelig årsresultat» ligger i å gjøre en konkret vurdering av om vilkårene oppstilt i den nye § 14 a første ledd, bokstavene a til c er oppfylt. Forutsatt at vilkårene er oppfylt, vil årsresultatet etter lovforslaget anses å være innenfor kravet til rimelighet, og den ikke-kommunale barnehagen kan dermed disponere over et eventuelt positivt årsresultat slik barnehagen vurderer ønskelig."

Paragraf § 14 a var ment å begrense muligheten til å generere urimelige overskudd. Systematikken i bestemmelsen var slik at dersom barnehagen oppfylte vilkårene i både bokstavene a, b og c og likevel fikk et positivt årsresultat, så talte det for at årsresultatet var rimelig. Fortjenesten var da et uttrykk for at barnehageeieren greide å drive med lavere kostnader per barnehageplass. Bestemmelsen kunne, etter vårt syn, ikke tolkes motsatt slik at dersom barnehagen hadde et rimelig årsresultat, og dermed ikke urimelige innsparinger, så hadde barnehagen oppfylt alle bestemmelsene i § 14 a.

Etter vår vurdering skulle Halden Doremi-barnehagen har tilpasset personalkostnadene til inntektene, det vil si størrelsen på det kommunale tilskuddet som var ment å dekke personalkostnader. Ordlyden i § 14 a første ledd bokstav c var den samme den gang som i gjeldende § 23 tredje ledd, barnehagen kan/skal: "(...) ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager."

Formuleringen «vesentlig lavere» innebærer at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger en differanse mellom barnehagens kostnader og kommunens kostnader i tilsvarende barnehager. Differansen må også være av en viss størrelse. I lovforarbeidene som nevnt ovenfor sier departementet i merknadene til § 14 a første ledd bokstav c at: "Det sentrale er om kostnadene er vesentlig lavere per heltidsplass."

Justert beregning av barnehagens personalkostnader

Med bakgrunn i innsendt dokumentasjon under tilsynsystema fremmedtjenester har vi valgt å justere barnehagens personalkostnader i tilsynsåret. Viser her til bilag 4: Etterkalkyle, og beløp ført under kompetanseheving. Kostnader til Lønn og personalkostnader, Reise og transport og Gjennomføring kurs og opplæring utgjør til sammen kr (42 397 + 6 173 + 33 818) = kr 82 388, og legges til barnehagens personalkostnader. Disse blir da kr 14 178 022.

Kostnadene per heltidsplass i barnehagen blir da:

kr 14 178 022 / 166 = kr 85 410

Avviket mellom barnehagens og kommunens personalkostnader per heltidsplass er som følger:

Barnehagen per heltidsplass	kr	85 410
Kommunen per heltidsplass	kr	102 179
Differanse	kr	16 769
Differanse i prosent		16,4 %
Differanse x antall heltidsplasser i barnehagen		kr 2 783 654

Det nye avviket er på kr 2 783 654, og vi tar med dette videre i vurderingen.

Tilbakebetalingskravet er satt ned

Vi har på eget initiativ foretatt en ny generell vurdering av om avviket er vesentlig og har kommet til at tilbakebetalingskravet skal reduseres. Videre har vi foretatt en ny vurdering av betydningen av ulik lønnsansiennitet i denne barnehagen og kommunale barnehager.

Ny vesentlighetsvurdering

Begrunnelsen for vår avgjørelse om å foreta en ny vesentlighetsvurdering, er at vi legger til grunn en høyere gjennomsnittlig kostnad per årsverk. Dette er til gunst for barnehagen.

Vi tar utgangspunkt i SSBs tabell 11420: Månedslønn, etter statistikkvariabel, statistikk mål, utdanningsnivå, næring (SN2007) og år. Sortert på medianlønn i barnehager for 2018 multiplisert med 12 måneder gir medianårslønn på kr 417 370. Vi har økt påslaget fra foreløpig rapport og nå lagt på 20 % påslag for sosiale kostnader og en sikkerhetsmargin på 30 %. Dette er etter vår vurdering et romslig påslag som er til gunst for barnehagen. Beløpet per årsverk rundet opp til nærmeste tusen er da kr 652 000. Gitt differanse på kr 2 866 315 tilsvarer det over fire hele årsverk ekstra og vi mener vilkåret i bestemmelsen om at barnehagen ikke må ha vesentlig lavere personalkostnader er brutt. Etter en konkret helhetsvurdering mener vi at det beløpet som overstiger verdien av to årsverk må anses for å være vesentlig avvik som medfører lovbrudd. I dette tilfellet tilsvarer det $kr\ 2\ 783\ 654 - (2 \times kr\ 652\ 000) = kr\ 1\ 479\ 654$.

Ulik ansiennitet

Dette tilsynet gjelder regnskapsåret 2018. Dette året var rettstilstanden uklar når det gjaldt betydningen av ulik lønnsansiennitet mellom ansatte i private og kommunale barnehager.

Rettstilstanden ble avklart i Kunnskapsdepartementets tolkningsuttalelse datert 30.06.2022 som omhandler betydningen av ulik ansiennitet: *"Dersom en privat barnehage har lavere personalkostnader enn tilsvarende kommunale barnehager, og dette avviket utelukkende skyldes lavere lønnsutgifter som følge av et lavere ansiennitetsnivå, så har den private barnehagen brukt mindre på personalkostnader enn det tilskuddssatsen som er lagt til grunn tilsier. I et slikt tilfelle kan ulik ansiennitet forklare hvorfor det foreligger et avvik, men når barnehagen har brukt mindre enn det kommunen har lagt til grunn ved tilskuddsberegningen vil det likevel ikke kunne begrunne at det reelle avviket er mindre enn det fremstår som."*

Siden tilsynet gjelder regnskapsåret 2018 mener vi det er rimelig at det ikke kreves tilbakebetaling for den delen av avviket som gjelder ansiennitet, men at det pålegges retting. Dette betyr i praksis at barnehagen må bruke mer på personalkostnader i fremtiden, for å havne på et kostnadsnivå som ca. tilsvarer kommunens personalkostnader per heltidsplass. Dette kan for eksempel være økt bemanning, eller et styrket opplærings- og videreutviklingstilbud for de ansatte.

På grunn av dette velger vi å justere ned beløpet som kreves tilbakebetalt:

Justering ansiennitet	Beløp i NOK
Andelen av avviket som skyldes ansiennitet	$673\ 581 / 2\ 783\ 654 = 24,2\ \%$
Andelen av tilbakebetalingskravet knyttet til ansiennitet	$24,2\ \% \times 1\ 479\ 654 = kr\ 358\ 076$
Nytt tilbakebetalingskrav fratrukket andelen knyttet til ansiennitet	$1\ 479\ 654 - 358\ 076 = kr\ 1\ 121\ 578$

Etter våre beregninger utgjør avviket som skyldes ansiennitet 24,2 % av det totale avviket mellom barnehage og kommune, og tilsvarer kr 4 058 per heltidsplass. Vi pålegger barnehagen retting for den økonomiske verdien av lovbruddet som skyldes ulik ansiennitet, kr 358 076 og krever tilbakebetaling av tilskudd for den resterende verdien, kr 1 121 578.

Konklusjon

Barnehagen har hatt vesentlig lavere personalkostnader per heltidsplass enn tilsvarende kommunale barnehager. Det vesentlige avviket utgjør kr 8 914 per heltidsplass, til sammen kr 1 479 654. Dette er et brudd på barnehageloven § 14 a første ledd bokstav c.

Avskrivningskostnader

Barnehagen må sørge for å bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14a 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.

Har barnehagen bare dekket kostnader på post 6000 som direkte gjelder barnehagedriften?

Vår konklusjon:
Nei

Vår begrunnelse

Faktum

I tillegg til dokumentasjonen kommunen hadde innhentet, har vi mottatt ytterligere dokumentasjon. Dette for å belyse tilstrekkelig transaksjonene knyttet til BASIL-posten 6000 *Avskrivninger*.

Gjennomgangen av dokumentasjonen viser at Læringsverkstedet AS fordeler avskrivningskostnader ned til sine avdelingsbarnehager. Doremi Halden har i 2018 kostnadsført avskrivningskostnader knyttet til immaterielle eiendeler, til sammen kr 154 000.

Avskrivninger innebærer at man kostnadsfører verdifallet på en eiendel etter hvert som den brukes og slites. Doremi Halden rapporterte i BASIL-skjemaet for 2018 kr 1 619 901 i avskrivningskostnader.

Ved kjøp av en barnehage vil det oppstå goodwill når kjøpesummen overstiger verdien av de identifiserbare eiendelene, for eksempel på bygninger og inventar, fratrukket gjeld. Siden de oppkjøpte barnehagene er fusjonert inn i Læringsverkstedet AS, fremkommer goodwill som en immateriell eiendel i selskapets balanse. Goodwill representerer den merverdien eier er villig til å betale fordi eier ser en mulighet for fremtidig økonomisk gevinst.

Barnehagen har forklart i redegjørelse datert 18.01.2023 at i tillegg til eiendelene som er direkte knyttet til den enkelte barnehage, blir barnehagene belastet for felles avskrivninger som ikke kan direkte knyttes til en enkelt barnehage. Disse fordeles på barnehagene ut fra en fordelingsnøkkel basert på andel av omsetning og utgjør 1,13 prosent for Doremi Halden.

Barnehagens resultatregnskap for perioden 2014-2018 viser at avskrivning økte betraktelig etter at Doremi Halden ble kjøpt opp av Læringsverkstedet AS i 2014.

Doremi Halden	2014	2015	2016	2017	2018
BASIL-post 6000	Kr. 931 608	Kr. 1 739 037	Kr. 1 710 888	Kr. 1 786 219	Kr. 1 619 901

Avskrivning

Barnehagen har spesifisert avskrivningskostnadene, og de fordeler seg som vist i tabellen under.

Konto	Kontonavn	Beløp
6000	Avskrivning på bygninger og annen fast eiendom	Kr. 1 416 785
6015	Avskrivning på maskiner	Kr. 3 853
6017	Avskrivning på inventar	Kr. 40 128
6020	Avskrivning på immaterielle eiendeler	Kr. 154 000
	Felles fordeling	Kr. 5 136
	Totalt	Kr. 1 619 901

Avskrivningskostnadene som er ført på konto 6020 *Avskrivning på immaterielle eiendeler* gjelder avskrivning på goodwill, jf. redegjørelse fra barnehagen (18.01.2023).

Videre redegjør barnehagen for avskrivningskostnadene som gjelder *Felles fordeling*. Barnehagen skriver: "*I tillegg hadde Læringsverkstedet 6 andre koststeder som inneholdt noen avskrivbare eiendeler av mindre beløp. For å sikre at summen av basirapporten stemmer med totalen av Læringsverkstedet AS ble avskrivninger knyttet til disse koststedene allokert ut på barnehagene med en omsetningsbasert fordelingsnøkkel*".

Våre foreløpige vurderinger

Spørsmålet er om barnehagen har blitt belastet for kostnader som ikke gjelder ordinær drift.

Avskrivningskostnadene som er ført på konto 6020 *Avskrivning på immaterielle eiendeler* med kr 154 000 gjelder avskrivning på goodwill, jf. redegjørelse fra barnehagen datert 18.01.2023.

Som nevnt ovenfor innebærer kostnadsføringen av avskrivning av goodwill i barnehagens resultatregnskap at eiers betaling for merverdi ved oppkjøp dekkes av kommunalt tilskudd og foreldrebetaling. Avskrivninger av goodwill er kostnader knyttet til eierinteresse som ikke skal belastes barnehagens resultatregnskap.

Barnehagen skal ikke belastes for aksjonærenes kostnader ved oppkjøp av egne eller andre barnehager. Slike kostnader kan ikke fordeles til barnehagen fordi kostnadene ikke er pådratt som følge av barnehagedriften. Etter vår vurdering kan ikke barnehagen føre kostnader til goodwill i barnehageregnskapet.

Videre er barnehagen belastet med avskrivningskostnader som gjelder *Felles fordeling*. Barnehagen har opplyst at dette gjelder seks andre koststeder som Læringsverkstedet hadde og som inneholdt noen avskrivbare eiendeler av mindre beløp, der avskrivninger knyttet til disse koststedene er allokert ut på barnehagene med en omsetningsbasert fordelingsnøkkel. Dette ble gjort for å sikre at summen av basirapporten stemte med totalen i Læringsverkstedet AS.

Vi kan ikke se at det er dokumentert at avskrivningskostnadene i Felles fordeling med kr 5 136 knytter seg til driften av Doremi Halden. Det er vår oppfatning at kostnadene ikke angår barnehagens godkjente drift.

Barnehagen har blitt belastet avskrivningskostnader med (154 000 + 5 136) kr 159 136 som ikke direkte vedrører godkjent drift av barnehagen. Dette er i strid med § 14 a første ledd bokstav a.

Barnehagens tilsva

Barnehagen har sendt inn tilsva datert 14.09.2023 til den foreløpige tilsynsrapporten. Barnehagen mener det ikke er rettslig grunnlag for å treffe et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd knyttet til avskrivninger av goodwill (nummereringer følger tilsvaret):

4. Avskrivninger

Direktoratet er kjent med at Læringsverkstedet har påklaget Utdanningsdirektoratets vedtak om goodwill-avskrivninger for to andre barnehager i Halden. Argumentasjonen i de to klagesakene gjøres gjeldende også i denne saken.

5. Valg av reaksjon, felles for fremmedtjenester, personalkostnader og avskrivningen

Barnehagen bestrider at det er grunnlag for tilbakebetaling. Etter tidligere barnehagelov § 16 a kan tilbakebetaling bare kreves dersom tilskudd er «anvendt» i strid med barnehageloven § 14 a. Når det gjelder personalkostnader og avskrivninger, har ikke barnehagen «anvendt» tilskudd i strid med regelverket, og det er da ikke hjemmel for krav om tilbakebetaling.

Dersom direktoratet likevel skulle mene at barnehageloven hjemler tilbakebetaling i dette tilfellet, gjøres det gjeldende at reaksjonen i realiteten er et overtredelsesgebyr. Det er ikke tale om å betale noe tilbake eller et restitusjonskrav, men å sanksjonere et brudd på lov eller forskrift. Sanksjonen knytter seg til tidligere begåtte lovovertridelser og har et pønalt formål, jf. forvaltningsloven § 43 og Prop. 62 L (2015-2016) punkt 4.3.2.

Uansett gjøres det gjeldende at tilbakebetaling ikke bør vedtas. Det har gått svært lang tid før et eventuelt tilbakebetalingskrav blir truffet, og barnehagen kan ikke benytte barnehagens inntekter til å betale kravet. Konsekvensene for barnehagen vil være uforholdsmessig store, og ikke i barnehagebarnas interesse.

Våre vurderinger etter tilsvaret

4. Avskrivninger

Spørsmålet er om barnehagens avskrivningskostnader knyttet til goodwill direkte gjelder godkjent barnehagedrift.

Barnehagen viser til argumentasjonen som er satt fram i de to pågående klagesakene som er oversendt Kunnskapsdepartementet for klagebehandling, som gjaldt samme forhold. Siden disse vedtakene er påklaget er spørsmålet om avskrivningskostnader knyttet til goodwill gjelder godkjent barnehagedrift, ennå ikke endelig avgjort av klageinstansen.

Vi fastholder våre vurderinger i den foreløpige tilsynsrapporten og viser ellers til våre kommentarer til anførselene i klagen som er til realitetsbehandling i departementet.

5. Valg av reaksjon, felles for fremmedtjenester, personalkostnader og avskrivningen

Når det gjelder personalkostnader og avskrivninger, påpeker barnehagen at tilskudd ikke er "anvendt" i strid med regelverket, og at tidligere § 16 a ikke gir hjemmel for krav om tilbakebetaling.

Vi forstår det slik at barnehagen mener at tilskuddet ikke er "anvendt" i strid med § 14 a, fordi de pådratte kostnadene tross alt ikke er tatt ut av, eller har dekket noe annet enn kostnader ved barnehagedriften.

Vi er ikke enige i dette og mener at barnehagen har "anvendt" tilskudd i strid med regelverket. Når barnehagen har hatt vesentlig lavere personalkostnader enn tilsvarende kommunale barnehager, som i denne saken, så har barnehagen brukt mindre på personalkostnader enn det som er lagt til grunn i tilskuddssatsen. Det foreligger et brudd på

barnehageloven § 14 a første ledd bokstav c uavhengig av om den ubenyttede delen av personalkostnadstilskuddet eventuelt er brukt til å dekke andre godkjente driftskostnader. For å unngå lovbrudd må en privat barnehage ha et kostnadsnivå som ikke avviker vesentlig fra kommunens personalkostnader per heltidsplass.

Når det gjelder avskrivning av goodwill, viser vi til det vi skrev i foreløpig rapport. Barnehagen kan ikke belastes aksjonærenes kostnader ved oppkjøp av egne eller andre barnehager, fordi kostnadene ikke er knyttet til barnehagedriften. Tilskudd brukt på avskrivning av goodwill er tilskudd anvendt i strid med regelverket.

Videre anfører barnehagen at reaksjonen tilbakebetaling i realiteten er å anse som overtredelsesgebyr. Tilbakebetalingskravet er i realiteten en sanksjon for brudd på lov eller forskrift. Sanksjonen knytter seg til tidligere begåtte lovovertridelser og har et pønalt formål, jf. forvaltningsloven § 43.

Vi viser til forvaltningsloven § 43 som angir anvendelsesområdet for forvaltningslovens kap. IX. Det følger av bestemmelsen at med administrativ sanksjon menes en negativ reaksjon som kan ilegges av et forvaltningsorgan, som retter seg mot overtredelser av lov, forskrift eller en individuell avgjørelse og som regnes som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon.

På grunnlag av Den europeiske menneskerettsdomstols praksis er det tre kriterier som er relevante ved vurderingen av om en reaksjon er å anse som «straff» etter EMK artikkel 6. Disse kriteriene er hvordan forholdet klassifiseres etter nasjonal rett, karakteren av og formålet med den lovregel som anvendes og innholdet og alvoret i den sanksjon det er tale om.

Barnehageloven er en særlov som har flere reaksjonsmidler, som pålegg om retting, tilbakebetaling av tilskudd og stenging, men ingen av disse reaksjonene har straff som formål. Reaksjonen tilbakebetaling er ikke klassifisert som straff etter nasjonal rett.

Brudd på pliktene i barnehageloven § 14 a/§ 23 kan gi økonomiske konsekvenser der det er mulig å beregne størrelsen på et tilbakebetalingskrav. Et tilbakebetalingskrav vil blant annet kunne tilsvare det beløpet som er misbrukt. Vedtak om tilbakebetaling innebærer dermed ikke noe element av straff, men vil rette opp i det ulovlige forholdet. Konsekvensen er at barnehagen ikke får beholde det misbrukte tilskuddet. Reaksjonen er ment å være preventiv og bidra til å begrense omfanget av misbruk av tilskuddet. Formålet med bestemmelsen er preventivt og gjenopprettende, ikke pønalt. Reaksjoner etter barnehageloven krever ingen skyldkonstatering for å tas i bruk. Karakteren og intensiteten i reaksjonen tilsier heller ikke at reaksjonen er å anse som straff.

Siden reaksjonene etter barnehageloven ikke er å anse som straff etter EMK, kommer ikke forvaltningslovens kap. IX til anvendelse.

Til slutt gjør barnehagen det gjeldende at tilbakebetaling ikke bør vedtas da det har gått svært lang tid før et eventuelt tilbakebetalingskrav blir truffet, og barnehagen kan ikke benytte barnehagens inntekter til å betale kravet. Konsekvensene for barnehagen vil være uforholdsmessig store, og ikke i barnehagebarnas interesse.

Det er riktig at barnehagen ikke kan benytte tilskudd og foreldrebetaling til å dekke tilbakebetalingskravet, men vi viser til at tilbakebetalingskravet kan for eksempel dekkes med lovlig opptjent egenkapital eller ved at eierne skyter inn midler. Det er barnehagens ansvar å håndtere tilbakebetalingskravet på en måte som ikke rammer barna i barnehagen.

Konklusjon

Barnehagen har blitt belastet kostnader på BASIL-konto 600 Avskrivning på kr 154 000 som ikke direkte vedrører godkjent drift av barnehagen. Dette er i strid med § 14 a første ledd bokstav a.

Med hilsen

Håkon Holmen
avdelingsdirektør

Ann Dagrún Svensli
seniorrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent