

Espira Ulsetskogen barnehage
991191712

Tilsynsrapport

I denne rapporten presenterer vi våre vurderinger og konklusjoner i tilsynet med Espira Ulsetskogen barnehage. Tema for tilsynet er nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester. Vi har ikke avdekket brudd på regelverket.

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 Espira Ulsetskogen barnehage 3. februar 2023. Vi har fått tilstrekkelig informasjon til å gjennomføre tilsynet.

Vi sendte foreløpig rapport til dere 26. oktober 2023. I den presenterte vi våre foreløpige vurderinger og konklusjoner. Dere hadde anledning til å kommentere den foreløpige rapporten med frist 15. desember 2023. Vi mottok tilsvar fra dere 15. desember 2023. Vurderingene og konklusjonene er derfor endret fra den foreløpige rapporten.

Tilsynsrapporten er et offentlig dokument.

Ikke brudd på regelverket

Vi har kontrollert nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester, jf. barnehageloven § 23 andre ledd. Vi har ikke avdekket brudd på regelverket.

Kontrollspørsmål

Svar

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

Ja

Våre reaksjoner

Vi bruker ingen reaksjoner ettersom vi ikke har avdekket brudd på regelverket.

Hva skjer nå?

Vi har ikke avdekket brudd på regelverket og avslutter derfor tilsynet.

Dere har likevel anledning til å uttale dere om rapporten, både vår beskrivelse av fakta, vår forståelse av loven, våre vurderinger og våre reaksjoner. Dersom dere mener rapporten inneholder feil, bør dere begrunne hvorfor. Vi vil vurdere om det er grunnlag for å endre innholdet i rapporten etter en eventuell uttalelse fra dere.

Dere har rett til innsyn i sakens dokumenter, jf. forvaltningsloven § 18.

Regelverk og vurdering

Espira Ulsetskogen barnehage var i tilsynsåret en underenhet i Espira Barnehager AS, som igjen er heleid av Espira Gruppen AS. Espira Gruppen AS leverer administrasjons- og fellestjenester til alle barnehager i Espira-konsernet.

Vi har hatt tilsyn med regnskapsåret 2021 og temaet for tilsynet er barnehagens føringer i BASIL-post 6700 Fremmedtjenester.

Nærstående handel, kjøp av fremmedtjenester

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 § 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 vilkår og beløp som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter?

Vår konklusjon:
Ja

Vår begrunnelse

Faktum

Tilsynet ble åpnet som stikkprøve med bakgrunn i at barnehagen har ført en kostnad på kr 2 353 017 på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende).

Barnehagen har spesifisert i rapporteringen at de har transaksjoner med Espira Gruppen AS ved at det faktureres administrasjons/felleskostnader på 3,81% av omsetningen til barnehagen.

I forbindelse med tilsynet har barnehagen sendt inn:

- Bilag på Basil-post 6700 Fremmedtjenester
- Kopi av administrasjonshonorar 2020-2021 fordelingsnøkkel jan-juni
- Kopi av administrasjonshonorar 2021-2022 fordelingsnøkkel jul-des
- Avtale mellom Espira Gruppen AS og Espira barnehager AS på administrative tjenester
- Avtale mellom Espira Gruppen AS og Espira barnehager AS for kvalitet og utviklingstjenester.
- Redegjørelse for administrasjonshonorar
- Dokumentasjon på fordelingsnøkkel
- Oversikt over administrasjonen i Espira Gruppen AS antall årsverk på hver enkelt avdeling i 2021 og alle tjenester som skal ytes til barnehagene i henhold til avtalene mellom Espira Gruppen AS og den enkelte barnehage
- Redegjørelse for oppgaver i admin-avtale knyttet til kvalitet og utvikling
- Redegjørelse for styrers administrative oppgaver
- Stillingsbeskrivelse for styrer

BASIL-posten 6700 Fremmedtjenester på kr 2 353 017 består av følgende elementer:

Administrative tjenester	kr 1 418 400
Kvalitet og utviklingstjenester	kr 921 039
Honorar PWC	kr 13 578
Sum	kr 2 353 017

Barnehagen skiver følgende i redegjørelse datert 09.06.2023:

"Espira Gruppen AS står for administrasjon og fellestjenester for alle barnehager i Espira-konsernet. På samme måte som «Sum kostnader» er grunnlag for administrasjonspåslaget ved beregning av tilskuddssatsene for private barnehager, mener vi at «Sum inntekter» er et godt utgangspunkt for å beregne grunnlaget for administrasjonshonoraret som skal dekke kostnadene Espira Gruppen AS har til å drifte tilsvarende tjenester som administrasjonspåslaget skal dekke."

Barnehagen opplyser videre at Espira Gruppen AS fakturerer månedlig administrasjonshonorar til Espira barnehager AS. Grunnlaget for fakturaen er 3,81 % av netto budsjettert omsetning i den enkelte barnehage. Endelig avregning skjer mot revidert årsomsetning per 30.06. Espira barnehager AS fordeler denne kostnaden ut på alle avdelingsbarnehagene basert på den enkelte barnehages budsjetterte omsetning.

Satsen på 3,81 % er lik for alle barnehagene og basert på kostnadsnivået Espira Gruppen AS har hatt til dette over tid. Tidligere var satsen 4,0 %, men på grunn av oppnådde stordriftsfordeler i driften ble denne for noen år siden redusert til 3,81 %.

Barnehagen har sendt inn to avtaler som viser grunnlaget for faktureringen av det månedlige administrasjonshonoraret.

I avtale datert 01.01.2015 går det fram at Espira Gruppen AS skal levere tjenester innenfor kvalitet- og utvikling til Espira-barnehagene, til sammen 23 kvalitets- og utviklingselementer (KU). Som årlig honorar faktureres barnehagene med 1,5 % av den enkelte barnehages netto budsjetterte omsetning.

Videre går det fram av avtale datert 01.07.2016 at Espira Gruppen AS skal levere administrative tjenester til Espira-barnehagene. Som årlig honorar faktureres barnehagene med 2,31 % av den enkelte barnehages netto budsjetterte omsetning.

Barnehagen opplyser videre at det er umulig å sette opp en oversikt som viser timebruk/samlet antall årsverk knyttet til de ulike oppgavene, og knyttet til den enkelte barnehage. Noen oppgaver/barnehager krever i perioder mer enn andre. Tilsvarende gjelder også i styrers hverdag, hvor de aller fleste oppgavene er relatert til daglig drift av barnehagen.

I stedet har barnehagen satt opp en oversikt for administrasjonen i Espira Gruppen AS som viser antall årsverk hver enkelt avdeling brukte i 2021, og alle tjenester som skal ytes til barnehagen i henhold til avtalene. For hver enkelt tjeneste er det avmerket hvilke avdelinger som er deltakende i leveransen.

Barnehagen har gjort en beregning av kostnader knyttet til driften i administrasjonsselskapet Espira Gruppen AS for kalenderårene 2019, 2020 og 2021. I etterkalkylen har de trukket ut ansatte/årsverk i Espira Gruppen AS som utfører oppgaver som de mener kan klassifiseres som eieroppgaver, og kostnader som av art kan klassifiseres som en eierkostnad. Summen av dette kaller de korrigert "fakturagrunnlag". Deretter legges til et 10% påslag på fakturagrunnlaget, og summen av dette mener barnehagen skal være fakturagrunnlag for administrasjonshonoraret. Barnehagen skriver at etterkalkylen viser at fakturagrunnlaget egentlig måtte ha ligget på 3,99 % og ikke 3,81 %, for å dekke administrasjonshonoraret.

Vi ba den 17.08.2023 om en redegjørelse på formål med hvert av de 23 KU-elementene i avtalen om kvalitets- og utviklingstjenester, samt en redegjørelse for i hvilken grad barnehagestyrer er involvert i arbeid som overlapper med administrasjonen i Espira Gruppen AS.

Barnehagen har sendt inn et udatert word-dokument med oversikt over de 23 utviklingsoppgaver som Espira-konsernet jobber med. Hvert element har en mer utfyllende forklaring på innholdet i den enkelte utviklingsoppgave.

Foreløpig vurdering

Barnehagen er belastet med kr 2 339 439 i kostnader fra Espira Gruppen AS. Barnehagen var i tilsynsåret en underenhet

i Espira Barnehager AS og Espira Gruppen AS var morselskapet. Barnehagen har dermed foretatt transaksjoner med selskap i samme konsern som eier, jf. barnehageloven § 23 andre ledd.

Spørsmålet er om barnehagen har kjøpt administrasjons- og fellestjenester fra Espira Gruppen AS på vilkår og med beløp som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Barnehageeier skal til enhver tid kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med kravene i barnehageloven § 23, fjerde ledd.

Vi mener at avtalene og dokumentasjonen som er sendt inn i forbindelse med tilsynet er svært generelle og ikke knyttet til barnehagens faktiske bruk av tjenestene. Avtalene viser at barnehagen faktureres med 2,31 % av netto budsjettert omsetning for de administrative tjenestene, og 1,5 % av netto budsjettert omsetning for tjenester som gjelder kvalitet og utvikling. Barnehagen har sendt inn en etterkalkyle for å vise fakturagrunnlaget skulle ha vært 3,99% og ikke 3,81%, som de har benyttet i 2021. Vi påpeker at en etterkalkyle fra 2023 ikke er en relevant faktor å legge vekt på i vurderingen av om administrasjonshonoraret var på markedsmessig nivå for regnskapsåret 2021.

I avtalene er det listet opp en god del oppgaver som morselskapet kan gjøre. Vi har ingen dokumentasjon som viser hva som faktisk ble gjort i den enkelte barnehage, tidspunktet for når oppgaven ble utført, hvem som utførte oppgavene og tidsforbruk på disse oppgavene. Barnehagen sier det er helt umulig å sette opp en oversikt som viser timebruk/samlet antall årsverk knyttet til de ulike oppgavene og knytte dette til den enkelte barnehage.

Gjennomsnittlige kostnader til fremmedtjenester i prosent av driftsinntekter til selvstendige aksjeselskaper kan gi oss en pekepinn på hva som er gjengs i markedet der man mest sannsynlig handler med uavhengige parter. Vi har gjort en analyse av de private barnehagenes rapporteringer i BASIL-posten Fremmedtjenester. Analysen viser at gjennomsnittlige kostnader til fremmedtjenester hos enkeltstående aksjeselskaper ligger på rundt 2,2 % av sum driftsinntekter i 2021. Gjennomsnittlig fremmedtjenester i prosent av andel sum driftsinntekter for alle barnehager i 2021 er 3,12 %.

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. Dette omfatter utgifter knyttet til blant annet regnskap, revisjon, personalfunksjon, IKT.

Selv om administrasjonspåslaget forutsetter at barnehagen har enkelte kostnader til fremmedtjenester, må barnehagen dokumentere at også denne delen av driftstilskuddet er benyttet i tråd med loven.

I denne saken har eier valgt å organisere virksomheten på en måte som gjør at barnehagen handler med selskap i samme konsern. I slike tilfeller følger det av barnehageloven § 23 andre ledd at transaksjonen må skje på armlengdes vilkår og til armlengdes pris. Barnehagen kan ikke belastes for kostnader som overstiger det som ville vært fastsatt dersom det ikke forelå et avhengighetsforhold mellom partene.

Administrative tjenester

Barnehagen har blitt fakturert kr 1 418 400 i administrative tjenester i 2021 og dette utgjør 2,3 % av sum driftsinntekter. I henhold til signert avtale mellom Espira Gruppen AS og Espira Barnehager AS gjelder dette konkrete ytelser som blant annet bokføring, fakturering, avstemming, oppfølging foreldrebetaling, utarbeidelse av regnskap, oppfølging av sykemeldte, lønnskjøring.

Dette er oppgaver som vi vet barnehagen har behov for og mest sannsynlig har benyttet seg av i 2021. I tillegg er kostnadsnivået på administrative tjenester på omtrent samme nivå som hva enkeltstående aksjeselskaper har benyttet på fremmedtjenester i 2021.

Vi mener derfor at det er sannsynlighetsovervekt for at dette er en avtale på vilkår og med beløp som barnehagen ville ha inngått med en uavhengig part, og at barnehagens kostnadsføring med kr 1 418 400 i administrative tjenester er i tråd med barnehageloven § 23 andre ledd.

Honorar til PWC på kr 13 578 er kjøp fra ekstern leverandør og ikke fra nærstående, slik at barnehageloven § 23 andre ledd ikke kommer til anvendelse. Kostnadene til PWC er ikke vurdert nærmere i dette tilsynet.

Kvalitets- og utviklingstjenester

Barnehagen er blitt belastet med kr 921 039 for kjøp av kvalitets- og utviklingstjenester. Fakturagrunnlaget er 1,5 % av sum driftsinntekter og dette er i henhold til avtalen om kvalitet- og utviklingstjenester.

Avtalen er inngått mellom Espira Gruppen AS og Espira Barnehager AS, og lyder som følger:

"Espira Gruppen AS skal forestå tjenester innenfor kvalitet og utvikling for datterselskap i Espira barnehager konsernet.

Arbeidet skal omfatte følgende elementer:

- *Utvikling av Espiras pedagogiske konsept LekEspira og Espiras pedagogiske plattform*
 - *Utvikling av Espira standarder som forbedrer og forenkler ped arbeid og admin prosesser*
 - *Utvikling av Espira Akademiet, grunnmuren i Espira kompetanse for ledere og medarbeidere*
- (...)"*

Avtalen lister opp til sammen 23 utviklingsoppgaver som skal omfattes av det nærstående selskapet sitt arbeid.

Vi ba om nærmere redegjørelse for formålet med hver enkelt ytelse i avtalen, og hvordan tjenesten blir brukt i den enkelte barnehage. Vi ba også om redegjørelse og spesifisering over arbeidsoppgavene til barnehagestyren.

I dokumentasjon mottatt 17.08.2023 la barnehagen ved et word-dokument med forklaring på innholdet i de 23 utviklingsoppgavene som er listet opp i avtalen om kvalitet- og utviklingstjenester. Videre mottok vi en redegjørelse for barnehagestyrenes kontaktpunkter mot administrasjonen og stillingsbeskrivelse.

Etter vårt syn er Espira Gruppen AS etter avtalen forpliktet til å "forestå tjenester innenfor kvalitet og utvikling" for Espirabarnehagen AS, og til å arbeide med 23 utviklingsoppgaver. Men det går ikke fram av avtalen *hvilke konkrete ytelser* som skal leveres som følge av selskapets arbeid med de 23 utviklingsoppgavene.

Det innsendte word-dokumentet med forklaring på de 23 utviklingsoppgavene er heller ikke egnet til å kaste lys over hvilke konkrete ytelser dette arbeidet skal munne ut i for barnehagene.

Økonomiforskriften § 2 tredje ledd sier at regnskapet skal være i samsvar med bokføringslovens krav. Bokførte opplysninger skal være dokumentert, jf. bokføringsloven § 10. Formålet med dokumentasjonen er blant annet å vise de bokførte opplysningenes berettigelse og danne grunnlag for etterkontroll med bokføringen. Det innebærer at dokumentasjonen (bilagene) skal vise ytelsenes art, omfang og hva varen eller tjenesten er brukt til.

Det går ikke fram av dokumentasjon hvilke konkrete ytelser og i så fall i hvilket omfang barnehagen har mottatt kvalitets- og utviklingstjenester i tilsynsåret. Det er dermed ikke dokumentert at alle ytelsene er relevante for, eller på annen måte dekker et reelt behov hos barnehagen.

Slik vi ser det har barnehagen betalt kr 921 039 i 2021 for at morselskapet skal jobbe med utviklingsoppgaver, uten at det er avtalt arten, omfanget og tidspunktet for levering av tjenestene barnehagen skal få i gjenytelse som følge av dette arbeidet. Dersom dette hadde gått fram av avtalen, mener vi også at barnehageeier burde ha benyttet annen fordelingsnøkkel som var basert på den enkelte barnehages faktiske bruk av tjenestene. I motsetning til administrasjonstjenestene har kvalitets- og utviklingstjenester et innhold der ikke alle ytelsene nødvendigvis er like relevante i alle barnehager. En oversikt der hver enkelt transaksjon med den enkelte barnehage ble registret, ville ha dokumentert hvordan og på hvilken måte tjenestene var kommet til nytte i barnehagedriften.

Flere av arbeidsoppgavene på listen mener vi kan være eierinteresser, som for eksempel "Forretningsutvikling, arbeid som danner grunnlag for oppkjøp og overtakelser og dermed styrker barnehagenes posisjon og grunnlaget for

stordriftsfordeler". Vi ser også at noe av innholdet i oppgavene er omtalt både i administrasjonsavtalen og avtalen om kvalitet- og utviklingsavtalen, i tillegg til at oppgaven inngår i styrers stillingsbeskrivelse.

I en konsernadministrasjon, som Espira Gruppen AS, vil det også være kostnader som ikke kan fordeles. Dette er for eksempel overordnet styring og ledelse av konsernet (eierinteresser) som følge av organiseringen barnehageeier har valgt. Slike kostnader skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget. Videre må Espira Gruppen AS påse at kostnader som etter avtalegrunnlagene gjelder overlappende eller like tjenester, og/eller tjenester som barnehagen selv utfører, ikke er med i fordelingsgrunnlaget.

Armlengdeprinsippet i barnehageloven gir ikke anledning til å kreve betaling for slike tjenester da det antas at en uavhengig part ikke ville vært villig til å betale for en tjeneste som han selv utfører.

Vi viser til at alle kostnader som er belastet barnehagen skal være knyttet til et reelt behov i barnehagen. Barnehagen skal kunne dokumentere at transaksjonene ikke innebærer en overkompensasjon eller avviker fra det som ville vært avtalt dersom det ikke forelå et interessefellesskap mellom partene.

Etter vår vurdering er det ikke sannsynliggjort at barnehagen ville ha inngått en avtale om kvalitets- og utviklingstjenester på samme vilkår og til samme pris med en uavhengig part.

Vi varslet i foreløpig tilsynsrapport om at barnehagen er belastet med kr 921 039 til kjøp av kvalitet- og utviklingstjenester på vilkår og med beløp som ikke ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dette er et brudd på barnehageloven § 23 andre ledd.

Barnehagens tilsvaret til foreløpig rapport

På vegne av barnehagen sendte PBL ved advokat Einar Brunos tilsvaret til foreløpig rapport datert 15.12.2023.

Vedlagt tilsvaret følger:

- * Dokumentasjon på tjenester mottatt av barnehagene. Dokumentet er på 16 sider og inneholder fem punkter med utfyllende redegjørelse for hva barnehagene mottok/kunne motta av kvalitets- og utviklingstjenester i 2021.
- * Stillingsannonse som Fagrådgiver kvalitet og utvikling fast med søknadsfrist 21. desember 2023.
- * Dokumentasjon på fordelingsnøkkel
- * Oversikt ansatte Gruppen 2021.
- * Kartlegging av ledelsen i kommunale barnehager i Oslo kommune (82 sider). Rapporten er utarbeidet for Oslo kommune byrådsavdeling for oppvekst og kunnskap. Rapport nr. 2017-38.
- * Redegjørelse fra PWC om Aksje- og skatterettslige betraktninger knyttet til foreløpige tilsynsrapporter fra Utdanningsdirektoratet. Dokumentet er på 4 sider og er datert 14. desember 2023 av advokat Kjell Richard Manskow.

Barnehagen har følgende kommentarer i tilsvaret (vårt utdrag):

1. Innkjøpte administrative tjenester

Barnehagen har ingen kommentarer til denne delen av rapporten.

2. Innkjøpte tjenester innenfor kvalitet og utvikling

Det er benyttet samme metodikk for fordeling av kvalitet- og utviklingskostnader som Utdanningsdirektoratet aksepterer for administrative tjenester, likevel underkjennes alle kostnadene barnehagene har hatt til disse tjenestene. Det gis ikke noen eksplisitt begrunnelse for hvorfor tjenester til å videreutvikle kvaliteten i barnehagetilbudet vurderes annerledes enn administrasjonstjenester. Slik barnehagen oppfatter det er begrunnelsen todelt: direktoratet har kommet til at disse tjenestene ikke er relevante for barnehagene, eller at barnehagene ikke har et reelt behov for disse tjenestene. Den andre delen av begrunnelsen synes å være at eier ikke i tilstrekkelig grad har dokumentert/sannsynliggjort at uavhengige parter ville inngått avtalen på samme vilkår og til samme pris.

Barnehagen er uenig i begge standpunktene.

3. Barnehagens arbeid med kvalitet og utvikling

I dette punktet vises det til at barnehagelovningen stiller krav om kvalitetsutvikling i barnehagene.

4. Espira-barnehagenes arbeid med kvalitet og utvikling

Barnehagen mottar tjenester som skal sikre at barnehagene drives i samsvar med gjeldende lover og forskrifter, og at barnehagene driver kontinuerlig kvalitetsutvikling til det beste for barna. En viktig del av målsetningen ved tjenesteleveransene er å tilrettelegge slik at barnehagene kan bruke sin tid på pedagogisk arbeid, til barnas beste. Regionssjefer er en viktig støtte for barnehagene for å sikre kvalitet i alle ledd.

En overordnet strategisk målsetting i Espira er å være ledende på pedagogisk kvalitet og de aktuelle tjenestene innenfor kvalitet og utvikling er helt sentrale for Espira barnehagenes arbeid med å oppnå eiers ønskede kvalitet i barnehagetilbudet.

Espira Barnehager AS har utarbeidet en ny redegjørelse som ytterligere konkretiserer og utdyper nyttet barnehagene har av tjenestene.

5. Krav i barnehageloven

Etter barnehageloven § 23 første ledd skal barnehager bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift. Tjenestene om kvalitet og utvikling er i samsvar med dette kravet.

Når det gjelder pris på tjenestene, så er prisen satt ut fra samme metodikk som for administrasjonstjenestene. Prisen er satt ut fra hva det koster å levere tjenestene. Ikke alle kostnader er medtatt i kostnadsbasen, det er kun tjenesteleveransene som er relatert til tjenesteleveransene ut til barnehagene som er fakturert ut. Før utfakturering er det altså trukket ut ansatte/årsverk i Espira Gruppen AS, som utfører oppgaver som er ansett å kunne klassifiseres som eierkostnader – altså oppgaver som ikke er direkte knyttet opp mot tjenesteleveransene ut til barnehagene.

Kalkylen viser at det er et misforhold mellom pris og kostnad med å levere tjenestene når en legger til grunn et påslag med 10% (gjelder i årene 2019, 2020 og 2021). Kalkylen viser at uforutsette kostnader knyttet til produksjon av tjenester i perioden ikke hensyntas i faktisk prising til barnehagene, noe som medfører at påslaget reduseres fra opprinnelig størrelse på 10%. Dette misforholdet er til barnehagenes gunst.

6. Nærmere om hva uavhengige parter ville avtalt

Ved vurderingen av hva uavhengige parter ville avtalt, er det sentrale at transaksjonene er forretningsmessig balanserte. Realiteten er at fremmedtjenestene i denne saken er noe forretningsmessig ubalansert til fordel for barnehagene (se ovenfor punkt 5). Ser en bort ifra den nærstående tilknytningen tilsier det at prisen ville vært høyere ettersom en uavhengig part ville innkalkulert uforutsette kostnader med å produsere tjenestene.

Det er i denne sammenheng naturlig å trekke opp en sammenligning mot hva kostnadene til tjenestene reelt sett representerer som årsverk i barnehagene. Basert på gjennomsnittskostnaden av et årsverk pedagogisk leder, utgjør betalingen for kvalitet- og utviklingstjenestene:

- Espira Ulsetskogen: 1,34 årsverk. Espira Ulsetskogen er en av Norges største barnehager og har plass til 300 barn. Det er 77,6 årsverk ansatte i driften.
- Espira Rå: 1,12 årsverk. Det er 68,7 årsverk ansatte i driften.
- Espira Kunnskapsbyen: 0,57 årsverk. Det er 32,8 årsverk ansatte i driften.

Kostnadene synes ut fra denne sammenligningen ikke å være satt for høyt sett opp mot nytten barnehagene har av tjenestene. Det fremstår som usannsynlig at barnehagene skulle kunne oppnå samme nytten som tjenestene gir ved alternativt å ansette årsverk i samsvar med ovennevnte beregning i de tre barnehagene.

7. Vurdering av advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

Barnehagen viser til vurderingene foretatt av PWC AS.

8. Dokumentering

Direktoratet mener at avtalene og dokumentasjonen som er sendt inn i forbindelse med tilsynet er generelle og ikke knyttet til barnehagens faktiske bruk av tjenestene. Når det gjelder konkrete krav til dokumenteringen av disse tjenestene viser barnehagen til NOU 2002: 20Ny bokføringslov: "Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger" punkt 9.4.1.2, hvor det uttrykkes følgende:

«Et sentralt spørsmål i tilknytning til angivelse av omfanget av tjenesten er om tidsforbruket, dvs. antall timer, dager, uker, måneder og tilsvarende må oppgis. Det sentrale spørsmålet i denne forbindelse er etter utvalgets vurdering hva tjenesten konkret består i. Det kan i denne sammenhengen være hensiktsmessig å dele tjenestene inn i tre hovedkategorier:

Salg/utleie av ressurser eller kompetanse. Dette vil typisk gjelde utleie av arbeidskraft der prisingen fullt ut er basert på tidsforbruk.

Salg av tjenester der prisingen helt eller delvis er basert på medgått tid. Dette kan gjelde konsulent- og rådgivningsoppdrag hvor leveransen består i rapporter, vurderinger, anbefalinger eller lignende. Ett annet eksempel er håndverkstjenester.

Tjenester der prisen er avtalt i forkant av levering og er uavhengig av tidsforbruket. Rådgivningsoppdrag med fast, avtalt honorar er eksempel på tjenester i denne kategorien.

(...)

For tjenester i kategori 2 vil ytelsens art ikke kunne defineres som timeverk, dagsverk osv. Utvalget finner det derfor ikke nødvendig at tidsforbruket må fremgå av salgsdokumentasjonen ved denne typen tjenester. Angivelse av ytelsens art kombinert med pris, vil i slike tilfeller implisitt gi informasjon om omfanget, og en eksplisitt angivelse av tidsforbruket vil ikke nødvendigvis tilføre brukere av dokumentasjonen vesentlig merverdi.

(...)

Tjenester i kategori 3 kan i denne sammenhengen vurderes på samme måte som tjenester i kategori 2. En eksplisitt angivelse av tidsforbruket for slike tjenester vil i de fleste tilfeller være uten betydning for dokumentasjon av den bokførte transaksjonen.»

Barnehagen mener de aktuelle tjenestene i denne saken hører naturlig hjemme inn under kategori 3, hvor angivelse av ytelsens art kombinert med pris, implisitt gir tilfredsstillende informasjon om omfanget. Det anføres at barnehagens faktiske bruk av tjenestene er godt dokumentert, og at tilsynet har et tilfredsstillende grunnlag for sin etterkontroll.

Barnehagen viser også til PWCs vurderinger av problemet direktoratet trekker frem om faktisk bruk av tjenestene:

«Det kan selvsagt være slik at enkelte barnehager i enkelte år krever mer av fellesfunksjonene enn andre, hvilket kan tilsi en annen fordelingsnøkkel. Dersom slike avvik erfaringsmessig jevner seg ut om man ser flere år under ett, og man også hensyntar den nytten og forutberegnelighet det representerer for hvert enkelt konsernselskap å vite at "ekstra" støtte er tilgjengelig når det er konkrete særlige behov, representerer en forholdsmessig fordelingsnøkkel etter vår oppfatning en hensiktsmessig og kostnadmessig effektiv tilnærming.»

9. Bokføringslovens regler

Direktoratet viser på side 7 til bokføringsloven § 10, som er hovedregelen for dokumentasjon av bokførte opplysninger. Det kommenteres:

«Det innebærer at dokumentasjonen (bilagene) skal vise ytelsenes art, omfang og hva varen eller tjenesten er brukt til.

(...)

Det går ikke fram av dokumentasjon hvilke konkrete ytelser og i så fall i hvilket omfang barnehagen har mottatt kvalitets- og utviklingstjenester i tilsynsåret. Det er dermed ikke dokumentert at alle ytelsene er relevante for, eller på annen måte dekker et reelt behov hos barnehagen.»

Det fremstår etter dette at Udir mener at dokumentasjonen Espira har lagt frem ikke er i samsvar med bokføringsloven.

Nærmere spesifikasjon om bokføringskravene er gitt i bokføringsforskriften § 5-14:

«Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige skal dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.»

Bakgrunnen for denne regelen fremgår av kommentarutgaven til bokføringsloven:

«På den annen side så Bokføringsstandardstyret at konserner ikke sjelden har etablert egne, felles administrasjonsheter som utelukkende betjener konsernselskapene. Tjenestene som utføres er gjerne prosessorientert snarere enn kundeorientert, noe som medfører at det ofte ikke skjer noen direkte fakturering på grunnlag av timer eller andre kvantitative måleenheter. I stedet beregnes vederlaget ut fra en fordeling av kostnader. I slike tilfeller var Bokføringsstandardstyret av den oppfatning at nytten av fullstendighetskontroller basert på timeregistrering er relativt begrenset. Videre påpekte Bokføringsstandardstyret at det eksisterer andre og egne regler som har som formål å muliggjøre kontroll av prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom nærstående parter, noe som er særlig aktuelt i konsernsammenheng.»

Ved utforming av regelverket har Bokføringsstandardstyret uttalt at slike tjenester i konsern er prosessorienterte, dvs. at det er tjenester som kommer alle selskapene i konsernet til gode. Det kan derfor ikke foretas en direkte allokering av slike kostnader. Videre følger det av kommentarutgaven:

«Bokføringsstandardstyret kom i delrapport II punkt 18 ut fra en vurdering av nytten kontra kostnaden ved timeregistrering til at det burde gjøres et unntak fra kravet til dokumentasjon av medgått tid for tjenesteleveranser fra administrative enheter som utelukkende leverer tjenester internt i konsernet (se note 9), forutsatt at vederlaget ikke faktureres i henhold til antall timer, men består i en fordeling av kostnader. Bokføringsstandardstyret satte imidlertid som en forutsetning at det foreligger dokumentasjon som gir tilstrekkelige opplysninger om de kostnadene som faktureres eller fordeles. Dokumentasjonen må minst inneholde opplysninger om:

- de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles,*
- fordelingsnøkler og*
- fordelingsmetode.»*

Barnehagen mener de har innrettet bokføring og fakturering i tråd med bokføringsloven med tilhørende forskrift.

10. Utdanningsdirektoratets sammenligningsgrunnlag

Direktoratets analyse av gjennomsnittlige kostnader til fremmedtjenester hos enkeltstående aksjeselskaper, gir ingen god sammenligning for denne saken. Denne tar ikke høyde for at det er store forskjeller i organiseringen av barnehagedriften i sektoren. Barnehagen har lagt ved en rapport om Oslo kommunes organisering av egne kommunale barnehager, som synliggjør den store variasjonen av driftsorganisering i dagens barnehagesektor.

De samme organisatoriske grepene skjer i stort omfang blant private barnehager. I noen private barnehager kjøpes tilsvarende administrative- og pedagogiske tjenester av konsernfunksjoner eller andre leverandører. I andre private barnehager ivaretas alt eller store deler av det administrative og pedagogiske arbeidet av styrer og fag- og merkantilt ansatt personell.

11. Espira-barnehagenes organisering

Direktoratet mener det ikke er dokumentert at alle ytelsene er relevante for, eller på annen måte dekker et reelt behov hos barnehagen.

Som følge av dette har barnehagen utarbeidet dokumentet som det ble vist til innledningsvis: "Dokumentasjon på tjenester mottatt av barnehagene".

Espira Barnehager AS påpeker det er eier som bestemmer kvaliteten, standarden og barnehagens nærmere innhold. I dette tilfellet har Espira Barnehager AS valgt å bruke økonomiske ressurser på kvalitetsutvikling i barnehagenes arbeid, og det åpner regelverket for. Det er et viktig prinsipp i norsk barnehagesektor at eier har frihet til selv å velge organisering av driften innenfor de rammer og kvalitetskrav barnehageloven stiller. Når Espira Barnehager AS tok et valg om at utvalgte arbeidsoppgaver skal utføres gjennom tjenestekjøp istedenfor at arbeidsoppgavene skal utføres av styrer og merkantilt ansatt personell i barnehagene, er dette ut fra betraktninger om at tjenestekjøp er den driftsformen som anses å være best egnet for disse tjenestene.

Direktoratet skriver at Espira Gruppen AS må påse at kostnader som etter avtalegrunnlagene gjelder overlappende eller like tjenester, og/eller tjenester som barnehagen selv utfører, ikke er med i fordelingsgrunnlaget. Det er ingen lovbestemmelse som er til hinder for å kjøpe inn tjenester som skal bidra i det pedagogiske arbeidet til barnehagen samtidig som styrer og øvrige ansatte jobber med kvalitetsutvikling. Slik komplimentering er i mange tilfeller helt nødvendig for å oppnå intensjonene bak rammeplanen.

12. Kostnader knyttet til eierinteresser

Utdanningsdirektoratet skriver at flere av arbeidsoppgavene på listen kan være eierinteresser, som for eksempel "Forretningsutvikling, arbeid som danner grunnlag for oppkjøp og overtakelser og dermed styrker barnehagens posisjon og grunnlaget for stordriftsfordeler".

Barnehageselskapet presiserer at slikt arbeid ikke ligger i kostnaden barnehagene er belastet for. Dette er skilt ut. Dette ble redegjort for i vedlegg «Dokumentasjon for fordelingsnøkkel».

13. Avsluttende kommentarer

Direktoratets standpunkter og formuleringer knyttet til barnehagenes behov for pedagogiske tjenester oppfattes å etablere sterke begrensninger i private barnehagers mulighet til å imøtekomme samfunnsoppdraget norske barnehager har. Dette går imot lovgivers intensjon om å øke kvaliteten i barnehagene. Barnehagen finner grunn til å trekke frem dom fra Oslo tingrett 23-066831TVI-TOSL/02 (Klengstua-dommen). Den slår fast at behovsprøving av eiers driftsvalg er ikke hjemlet i dagens regelverk.

Våre vurderinger etter tilsvaret

I den foreløpige tilsynsrapporten varslet vi om at barnehagen er belastet med kr 921 039 til kjøp av kvalitet- og utviklingstjenester på vilkår og med beløp som ikke ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dette var et brudd på barnehageloven § 23 andre ledd.

Vår begrunnelse i den foreløpige rapporten var at Espira Gruppen AS etter avtalen var forpliktet til å "forestå tjenester innenfor kvalitet og utvikling" for Espira Barnehager AS, og til å arbeide med 23 utviklingsoppgaver. Men det gikk ikke fram av avtalen *hvilke konkrete ytelser* som skulle leveres som følge av selskapets arbeid med de 23 utviklingsoppgavene.

Barnehagen skriver i tilsvaret at de oppfatter begrunnelsen for vedtaket som todelt: *"direktoratet har kommet til at fremmedtjenestene ikke er relevante for barnehagene, eller at barnehagene ikke har et reelt behov for disse tjenestene. Den andre delen av begrunnelsen synes å være at eier ikke i tilstrekkelig grad har dokumentert/sannsynliggjort at uavhengige parter ville inngått avtalen på samme vilkår og til samme pris."*

Vi presiserer at vår begrunnelse i den foreløpige rapporten var at barnehagen i forbindelse med tilsynet ikke hadde lagt fram tilstrekkelig dokumentasjon som viste hvilke konkrete ytelser, og i så fall i hvilket omfang barnehagen mottok kvalitets- og utviklingstjenester i tilsynsåret. Dermed var det heller ikke dokumentert at alle ytelsene er relevante for, eller på annen måte dekket et reelt behov hos barnehagen.

Uten slike opplysninger kunne vi som tilsynsmyndighet ikke ta stilling til om noen av kostnadene knyttet til kvalitets- og utviklingsavtalen var i tråd med barnehageloven.

I barnehagens tilsvarende rapport har vi blant annet mottatt dokumentet "Dokumentasjon på tjenester mottatt av barnehagene". Dokumentet er på 16 sider og inneholder fem punkter med utfyllende redegjørelse for hva barnehagene mottok/kunne motta av kvalitets- og utviklingstjenester i 2021.

Vår vurdering er at dette dokumentet på en tilfredsstillende måte bekrefter hvilke ytelser barnehagen har mottatt eller har hatt tilgang til, og ytelsenes omfang.

Vi påpeker at denne dokumentasjonen ble lagt fram for tilsynsmyndigheten først etter at det ble sendt varsel om vedtak. Det går fram av forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i barnehageloven § 14 a tredje ledd i 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.» (vår utheving)

Når det i forarbeidene sitert over slås fast at barnehageeier til enhver tid skal kunne dokumentere at utgiftene i tråd med lovens krav, må loven i lys av dette forstås slik at det stilles krav om løpende eller samtidig dokumentasjon. Dette er i samsvar med formålet med innføringen av bestemmelsene om at det skal føres tilsyn med økonomien i de private barnehagene.

Videre opplyser barnehagen i tilsvaret følgende: *"Prisen er satt ut fra hva det koster å levere tjenestene. Ikke alle kostnader er medtatt i kostnadsbasen, det er kun tjenesteleveransene som er relatert til tjenesteleveransene ut til barnehagene som er fakturert ut. Før utfakturering er det altså trukket ut ansatte/årsverk i Espira Gruppen AS, som utfører oppgaver som er ansett å kunne klassifiseres som eierkostnader – altså oppgaver som ikke er direkte knyttet opp mot tjenesteleveransene ut til barnehagene."*

Dette er også nye opplysninger som er kommet fram først etter at den foreløpige rapporten ble sendt ut. Vi påpeker at barnehagen har opplysningsplikt i en tilsynssak, slik at det også er opp til barnehagen selv å legge frem de relevante opplysningene som de mener taler for deres sak. I denne saken, der barnehagens avtaler og transaksjoner med eierne kan synes å være i strid med barnehageloven § 23 andre ledd, vil barnehagen ha en særlig plikt til å opplyse om alle sider ved forholdet.

Når det gjelder størrelsen på vederlaget har ikke barnehagen dokumentert hva det ville kostet barnehagen å kjøpe tilsvarende kvalitets- og utviklingstjenester fra en uavhengig part. I tilsynsåret er barnehagen til sammen fakturert med 3,81 % av netto budsjettet omsetning for administrative tjenester og kvalitets- og utviklingstjenester.

Som vi skrev i foreløpig tilsynsrapport har vi selv innhentet et sammenligningsgrunnlag. Analysen viser at gjennomsnittlige kostnader til fremmedtjenester hos alle barnehager i 2021 er 3,12 % av andel sum driftsinntekter. Vi konstaterer at barnehagens kostnader knyttet til fremmedtjenester ligger noe over det som var gjennomsnittlig kostnader til fremmedtjenester hos alle barnehager i 2021. Vår vurdering er at barnehagens anskaffelser gjelder godkjent drift og at prisen for ytelsene er sannsynliggjort å ikke avvike fra det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter.

På bakgrunn av dokumentasjonen og de nye opplysningene som barnehagen har lagt fram i tilsvaret har vi endret vår tidligere konklusjon i saken. Etter vårt syn er det sannsynliggjort at Espira Ulsetskogen barnehage har mottatt konkretiserte kvalitets- og utviklingstjenester som er relevant for driften av barnehagen. Vi legger til grunn barnehagens forklaring om at eierkostnader ikke er medtatt i kostnadsbasen som utfaktureres.

Vår konklusjon

Barnehagens kjøp av fremmedtjenester fra nærstående i 2021 er avtalt med vilkår og med beløp som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Med hilsen

Håkon Holmen
avdelingsdirektør

Vivian Jia Min Chen-Lyngstad
rådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent