

Lovisenberg Diakonale barnehage
993804703

Foreløpig tilsynsrapport

Dette er en foreløpig rapport. I denne rapporten presenterer vi våre foreløpige vurderinger og konklusjoner i tilsynet med Lovisenberg Diakonale barnehage. Tema for tilsynet er hvorvidt kostnader på BASIL Post 6700 fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen. Vi har avdekket mulig brudd på regelverket og varsler at dere må betale tilbake tilskudd. Dette er et varsel om vedtak, jf. forvaltningsloven § 16. Dere har rett til å uttale dere før et eventuelt vedtak.

Innledning

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

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

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

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

Mulig brudd på regelverket

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

Kontrollspørsmål

Foreløpig svar

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

Våre varslede 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.

Varsel om at dere må betale tilbake tilskudd

Vi varsler at vi vurderer å fatte vedtak om at barnehagen skal tilbakebetale kr 1 844 226 til kommunen, jf. barnehageloven § 56. Dersom vi får nye opplysninger som har betydning for utmålingen, kan vi endre beløpet i vedtaket.

Hvorvidt kostnader på BASIL Post 6700 fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen

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

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 dersom det er i tråd med øvrig regelverk barnehagen er forpliktet til å følge, eller ved at eierne skyter inn midler.

Foreløpig varsel om reaksjon

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

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

I vår foreløpige vurdering av adgangen til å kreve tilbake midlene skal benyttes, har vi vektlagt det økonomiske omfanget av lovbruddet. Den økonomiske verdien av lovbruddet som tilbakebetalingskravet er knyttet til utgjør kr 1 844 226. Vi mener at om disse midlene hadde blitt benyttet til godkjent barnehagedrift, hadde det utgjort en betydelig forskjell for barna i barnehagen. Lovbruddet er derfor etter vår vurdering alvorlig. Vår foreløpige vurdering er at barnehagelovens vilkår for bruk av reaksjonen er oppfylt, og at et krav om tilbakebetaling av det misbrukte beløpet er en forholdsmessig reaksjon.

Barnets 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 kan gi tilbakemelding på rapporten

Dere har rett til å uttale dere før vi fatter vedtak, jf. forvaltningsloven § 16. Dere kan uttale dere om alt i rapporten, både vår beskrivelse av fakta, vår forståelse av loven, våre vurderinger og våre reaksjoner. Hvis dere mener rapporten inneholder feil, bør dere begrunne hvorfor. Dere sender inn uttalelsen her, på tilsyn.udir.no.

På bakgrunn av uttalelsen fra dere, vil vi vurdere om det er grunnlag for å endre innholdet i rapporten. Hvis vi opprettholder vår konklusjon om at dere ikke følger regelverket på alle områder, fatter vi vedtak i saken.

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

Fristen for å sende inn uttalelse er 26. september 2023.

Regelverk og vurdering

Om barnehagen

Lovisenberg Diakonale barnehage var i 2020 en underenhet av Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg. Barnehagen hadde per desember 2020 65 barn, jf. barnehagens årsmelding. Av barnehagens vedtekter fremgår at den skal *"drives i samsvar med Diakonissehuset Lovisenbergs vedtekter, strategier og retningslinjer."* Stiftelsen reguleres av stiftelsesloven.

Barnehagevirksomheten er i tillegg underlagt barnehageloven.

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

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

- a) å fremme kristne verdier og holdninger gjennom utdanning, tjeneste, og åndelig fordypning.
- b) å utdanne verdibevisste og kvalitetsbevisste yrkesutøvere til helse- og omsorgstjeneste. Utdanningen skal være forankret i og preget av et diakonalt verdigrunnlag.
- c) å utøve diakonal virksomhet gjennom helse- og omsorgstjenester.

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

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

Hvorvidt kostnader på BASIL Post 6700 fremmedtjenester gjelder godkjent drift av barnehagen

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

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

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

Har barnehagen bare dekket kostnader på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester som direkte gjelder barnehagedriften?	Vår foreløpige konklusjon: Nei										
Vår begrunnelse											
<p>1 Våre observasjoner</p> <p>1.1 Mottatt dokumentasjon</p> <p>Vi ba i forbindelse med åpning av tilsynet 10. august 2022 om</p> <ul style="list-style-type: none">• hovedboksutskrift for BASIL-post 6700 Fremmedtjenester• kopi av bokføringsbilag på BASIL-post 6700 Fremmedtjenester• oversikt over fordelingsnøkler <p>Etterspurt dokumentasjon ble oversendt 31. august 2022. Ytterligere dokumentasjon i form av bokføringsbilag tilknyttet bestemte felleskostnader, samt redegjørelse for administrasjonskostnader og benyttede fordelingsnøkler ble etterspurt 23. september 2022. Dette ble oversendt 4. oktober 2022. Videre er det bedt om blant annet oversikt over ansatte i administrasjonen og deres arbeidsoppgaver, lønnsoppgaver for ansatte i administrasjonen, dokumentasjon på timebruk for ansatte i administrasjonen, bilag til kostnadsføringer knyttet til IT-avdelingen, redegjørelse for fordeling av kostnader knyttet til økonomitjenester, og kopi av avtaler knyttet til eksternt salg av økonomi- og IT-tjenester. Barnehagen har svart på disse forespørslene i innsendinger mottatt 28. november 2022, 19. januar 2023 og 20. februar 2023.</p> <p>I det følgende vil vi gjennomgå de observasjoner vi har lagt til grunn ved vår vurdering.</p> <p>1.2 Innrapporterte kostnader på BASIL-post 6700</p> <p>Barnehagen har i resultatregnskapsskjema for regnskapsåret 2020 innrapportert en kostnad på kr 2 534 745 på post 6700 Fremmedtjenester. Ved spesifisering av innholdet i 6700 opplyses det om følgende fordeling:</p> <p><i>Tabell 1: Innrapporterte tall i BASIL</i></p> <table border="1"><thead><tr><th data-bbox="153 1697 1166 1783">Spesifisering av innholdet i 6700:</th><th data-bbox="1166 1697 1445 1783">Beløp (hele kr)</th></tr></thead><tbody><tr><td data-bbox="153 1783 1166 1868">Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor</td><td data-bbox="1166 1783 1445 1868">kr 23 280</td></tr><tr><td data-bbox="153 1868 1166 1953">Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører</td><td data-bbox="1166 1868 1445 1953">kr 358 348</td></tr><tr><td data-bbox="153 1953 1166 2036">Honorarer annen økonomisk rådgivning</td><td data-bbox="1166 1953 1445 2036"></td></tr><tr><td data-bbox="153 2036 1166 2121">Honorarer juridisk bistand</td><td data-bbox="1166 2036 1445 2121"></td></tr></tbody></table>		Spesifisering av innholdet i 6700:	Beløp (hele kr)	Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	kr 23 280	Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	kr 358 348	Honorarer annen økonomisk rådgivning		Honorarer juridisk bistand	
Spesifisering av innholdet i 6700:	Beløp (hele kr)										
Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	kr 23 280										
Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	kr 358 348										
Honorarer annen økonomisk rådgivning											
Honorarer juridisk bistand											

Honorarer databistand/programvare kr 557 624

Annen fremmedtjeneste kr 1 595 493

Sum kr 2 534 745

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

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

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

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

1.3 Direkteførte kostnader

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

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

1.4 Fordelingsnøkler

Barnehagen opplyser at de for flere kostnadsområder har valgt å benytte antall ansatte som fordelingsnøkkel. Fordelingsnøkkelen er beregnet ut fra antall ansatte i barnehagen, sett i forhold til antall ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg. Hensikten bak å bruke antall ansatte som fordelingsnøkkel opplyses å være at "de fleste programmene som brukes innenfor eksempelvis regnskap, lønn, HR (som ligger under administrasjonen) og IKT genererer kostnader basert på antall ansatte og brukere. Tidsbruken støttefunksjonene bruker på de ulike koststedene kan ses i sammenheng med antall ansatte innenfor koststedet og sier noe om størrelsen og omfanget på bistanden fra støttefunksjonene."

Tabell 3: Beregning av fordelingsnøkkel

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

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

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

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

1.5 Fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon

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

Kostnader som ikke kan knyttes til den daglige driften, men til spesielle prosjekter etc, skal være trukket ut før fordeling. Dette gjelder kostnader knyttet til avskrivninger bygg, pensjon, advokat, fremmede tjenester, selskapsinterne kostnader og finanskostnader. Barnehagen bemerker i redegjørelse mottatt 4. oktober 2022 at "Man kan i enkelte tilfeller knytte barnehagen direkte til noen av disse kontiene, selv om de er trukket ut av regnskapet til barnehagen. Det bør også nevnes at barnehagen leier lokaler av Diakonissehusets Eiendomsstiftelse. Denne leien er meget subsidiert da leieprisen er på kr 1.212 pr kvm (910 kvm inneareal). Det er derfor flere faktorer som kommer regnskapet til barnehagen til gode."

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

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

Tabell 4: Dokumentasjon på enkeltkontoer i administrasjonens avdelingsregnskap.

Konto	Kostnadsført beløp før/etter fordeling	Opplysninger fra barnehagen	Mottatte bilag. Alle fakturaer er stilet til Stiftelsen. Beløp før fordeling.
-------	--	-----------------------------	---

5900 - Gaver til ansatte, fradragsberettiget

kr 783 676 /
kr 61 465

Gjelder hovedsakelig julegaver til ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg.

2 fakturaer fra Røros Tweed. Gjelder totalt 897 pledd. Samlet beløp kr 723 236 inkl. mva.

1 faktura fra Hammerlund, Askvoll & Haugrud AS. Gjelder blant annet kirkestaker og graverte tinnfat. Totalt kr 59 606 inkl. mva.

1 bilag med kvitteringer knyttet til diverse utgifter til gaver, rammer og bilder, totalt kr 1 685 inkl. mva.

5990 - Annen personalkostnad

kr 228 045 /
kr 17 886

Gjelder hovedsakelig trening som ansatte i Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg kan være med på.

11 Fakturaer fra Willoch Trim og Helse. Totalt kr 97 950 inkl. mva.

1 faktura fra IDÈ House of Brands AS. Vannflasker. Totalt kr 90 875 inkl. mva.

3 fakturaer fra Anne Karin Hofseth yogakurs. Totalt kr 7 810 inkl. mva.

1 bilag med kvitteringer fra Grand Hotell. Bankettregning/rom, kr 25 339 inkl. mva.

Refusjon av utgifter til terminalbriller og blomster, kr 6 085 inkl. mva.

7320 - Reklamekostnad

kr 155 566 /
kr 12 201

Gjelder kostnader knyttet til hjemmesiden til Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg.

12 fakturaer fra Netenviron GmbH. Gjelder "Avtale mellom Lovisenberg og Netenviron GmbH. Totalbeløp kr 124 565 inkl. mva.

1 faktura fra No Limit Promotion AS. Gjelder penner med trykk. Totalt kr 31 000 inkl. mva.

7430 - Gave, ikke fradragsberettighet

kr 1 711 358 /
kr 134 224

Gave fra Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg til sine datterselskaper som takk for god innsats under koronapandemien. Stiftelsen opplyser at de "ser at denne kontoen burde vært trukket ut fra fordelingen til barnehagen. Dette vil bedre resultatet til

Fakturaer fra Røros Tweed og Haugesund Bok & Offset AS.

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

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

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

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

Ansatt	Stillingstittel	Barnehagens redegjørelse for hvordan den enkeltes arbeidsoppgaver knyttet seg til barnehagedrift i 2020
Kine Alm	prosjekt- og utv.direktør	Samarbeid om kvalitetssystem
Silje Brandsvoll Hammerstad	rådgiver	Vedkommende [redacted] [redacted] [redacted] [redacted] hadde ingen oppgaver direkte knyttet til barnehagen i 2020, men utførte noen fellesaktiviteter som også kom barnehagen til gode
Monica Hovland	informasjonssjef	Oppfølging av Stiftelsens hjemmeside og magasin, deriblant bidra til og å publisere barnehagesaker med informasjon, vedtekter, årsplan m.m.
Hallgeir Lien	Seniorrådgiver/høgskole direktør	Ansvar for vurdering og implementering av nytt HR-system for Stiftelsen, inkludert barnehagen.
Erik Kreyberg Normann	spesialrådgiver	Beredskapsleder under pandemien Rådgiver for barnehagen i forhold til smittevern, rutiner rundt åpning / stengning etc.
Geir Slotte	leder for Fellestjenester, herunder vaktmestertjenester	Kontrakt med og oppfølging av renholdsfirma Anskaffelser og vedlikehold av barnehagens IT-utstyr Ansvar for løpende vedlikehold av bygning og utelekeplass
Solveig Jølstad	viseadm. direktør	Faste møter med daglig leder Oppfølging av daglig leder og bistand i forbindelse med den løpende barnehagedriften Administrative oppgaver knyttet til barnehagen

Vidar Haukeland	administrerende direktør	Faste møter med daglig leder Oppfølging av daglig leder og bistand i forbindelse med den løpende barnehagedriften Administrative oppgaver knyttet til barnehagen Ansvar for formelle forhold som følger av å være barnehageeier
Elisabeth Fougner Rø	personalsjef	Oppfølging av ansettelse, kontrakter, attester etc. Oppfølging rundt personalsaker, kontaktperson for NAV Personalarrangementer, gaver og omorganisering av arbeidsoppgaver under koronastengt barnehage
Magne Fiskebeck	eiendomssjef	Ansvar for brannsikkerhet og gjennomføring av brannøvelser Ansvar for sikkerhet på utelekeplass og kontakt med firma for kontroll av dette Utførende ift løpende vedlikehold av bygning og utelekeplass

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

Utdanningsdirektoratet har bedt om ytterligere dokumentasjon som kan sannsynliggjøre at de ansatte i administrasjonen har brukt minst 7,84 prosent av tiden sin på arbeidsoppgaver som direkte gjelder godkjent barnehagedrift. Barnehagen svarte i uttalelse mottatt 20. februar 2023 at

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

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

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

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

1.6 Fordelte kostnader knyttet til vaktmestertjenester

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

1.7 Fordelte kostnader knyttet til økonomitjenester

Barnehagen opplyser at økonomiavdelingens inntekter og kostnader knyttet til eksterne er et nullregnskap. Netto sum etter inntekter og kostnader er fordelt etter fordelingsnøkkel til barnehagen. Fordelingsnøkkel er basert på antall ansatte,

jf. avsnitt 1.3. Av mottatt hovedbokutskrift fremgår at totalt grunnlag før fordeling er kr 4 865 757, jf. tabell 2. Av dette er kr 381 628 fordelt til barnehagen.

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

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

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

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

Utdanningsdirektoratet har bedt om avtaler knyttet til viderefakturering og eksternt salg, samt en nærmere redegjørelse for hvorfor den valgte fordelingsnøkkel best reflekterer barnehagens faktiske bruk av økonomitjenesten. Barnehagen svarte i redegjørelse mottatt 28. november 2022 at *"Vi har valgt å bruke ansatte som fordelingsnøkkel på økonomitjenester da vi mener ansatte er sterkt knyttet til størrelsen på barnehagen og ressursbehov fra økonomi sin side. Økonomi yter bistand til barnehageansatte som trenger hjelp til utleggsskjemaer, fakturabestillinger, og tilgang til økonomisystem. Økonomi legger opp utgående fakturaer til foresatte og følger opp disse. I tillegg til lovpålagte tjenester som blant annet revisjon av barnehageregnskapet, innsending av nødvendig dokumenter via altinn, og momskompensasjon. Ut ifra antall ansatte kan vi si noe om størrelsen på barnehagen (hvor mange fakturaer som kommer inn, hvor mange fakturaer som går ut, oppfølging osv.). Vi finner det derfor hensiktsmessig å bruke ansatte som fordelingsnøkkel."*

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

1.8 Fordelte kostnader knyttet til IKT

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

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

Vi mottok hovedbok på IKT i innsending av 28. november 2022. Barnehagen har i kommentar til innsendelsen opplyst at de finner tilsynet krevende da de *"gjentatte ganger har forklart bakgrunnen for bruk av fordelingsnøkkel på støttefunksjoner (som Adm, IKT, Lønn, HR og Økonomi). Grunnen til at vi benytter fordelingsnøkkel på disse støttefunksjonene er fordi kostnadene ikke direkte kan henføres en avdeling. Vi får fakturaer på Adm, IKT, Lønn, HR og Økonomi som gjelder hele Stiftelsen Diakonissehuset Lovisenberg (inkl. Barnehagen). De ansatte hos oss fører heller ikke timer på bistand til de ulike avdelingene, og det vil derfor ikke være mulig å vise hvor mye tid som kun går med til Barnehagen."*

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

2 Vår foreløpige vurdering

2.1 Innledning

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

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

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

I forarbeidene til loven fastslås det at barnehagen til enhver tid skal kunne dokumentere at utgiftene er i tråd med lovens krav. Loven må i lys av dette forstås slik at det stilles krav om løpende eller samtidig dokumentasjon. Videre må dokumentasjonen ha en slik utforming at den lar seg kontrollere og vurdere i ettertid av utenforstående.

Tilsynsmyndigheten skal legge til grunn det mest sannsynlige faktumet i saken, og barnehagens dokumentasjon står sentralt i denne vurderingen.

2.2 Administrasjonspåslaget og normalnivå på administrasjonskostnader

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

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

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

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

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

Tabell 6: Gjennomsnittsnivå innrapporterte tall i BASIL.

Spesifikasjon av innholdet i 6700:	Antall barnehager i utvalg	Gjennomsnitt
Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	792	kr 25 153

Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	763	kr 154 587
Honorarer annen økonomisk rådgivning	258	kr 80 067
Honorarer juridisk bistand	144	kr 13 884
Honorarer databistand/programvare	163	kr 66 588
Annen fremmedtjeneste	404	kr 304 608
Sum 6700	833	kr 353 472

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

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

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

2.3 Vurdering av direkteførte kostnader

Barnehagen har på konto 6553 (Lisenser og vedlikehold) og konto 6730 (Annen fremmed tjeneste) i barnehagens avdelingsregnskap kostnadsført hhv kr 19 634 og kr 8 094. Kostnadene gjelder Mykid, transporttjenester og sikkerhetskontroll av heis. Mottatt dokumentasjon viser kostnadenes berettigelse. Varer og tjenester det er fakturert for anses videre relatert til driften i den aktuelle barnehagen. Vi vurderer det som sannsynliggjort at kostnader på disse kontoene er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.4 Vurdering av fordelte kostnader knyttet til felles administrasjon

Barnehagen er belastet kr 1 528 898 fordelt fra felles administrasjon. Det fremgår ikke av dokumentgrunnlaget hvorvidt styrer i barnehagen utfører administrative oppgaver. Det er videre i liten grad mottatt bilag eller annen dokumentasjon som viser kostnadens berettigelse og knytter kostnaden til godkjent barnehagedrift.

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

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

Vi vurderer det likevel som sannsynlig at barnehagen i noen grad har benyttet seg av tjenester fra støttefunksjonen i administrasjonsavdelingen. Særlig gjelder dette tjenester fra personalsjef Elisabeth Fougner Rø. Håndtering av covid-19 var også utfordrende for mange barnehager. Dette taler for at beredskapsleders oppgaver delvis var knyttet til godkjent barnehagedrift. Det er imidlertid nærliggende å tro at stiftelsens helse- og omsorgstjenester kan ha hatt større behov for

oppfølging i forhold til blant annet smittevern per ansatt. Enkeltoppgaver som andre ansatte opplyses å utføre vil kunne være direkte knyttet til driften av den aktuelle barnehagen. Omfanget på tjenestene er imidlertid svært usikkert.

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

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

Dette er et usikkert estimat. Tilnærmingen vi her har valgt skyldes at mottatt dokumentasjon ikke anses tilstrekkelig til å kunne fordele faktiske kostnader basert på en fordelingsnøkkel. Vi vil presisere at nivået på kostnader som her vurderes tilstrekkelig dokumentert som tilknyttet godkjent barnehagedrift, er basert på en konkret skjønnsmessig vurdering. Beløpet må ses i sammenheng med samlet informasjon om arbeidsoppgaver som flyttes ut av barnehagen og over i administrasjonen. Det må også ses hen til det totale nivået på kostnader knyttet til fremmedtjenester som i den konkrete saken vurderes å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Når det gjelder kostnader ført på konto 5960 (Bedriftshelsetjeneste) og konto 7320 (Reklamekostnad), hhv kr 11 416 og kr 12 201, har vi vurdert det som sannsynliggjort at disse kostnadene gjelder godkjent barnehagedrift. Barnehagen er lovpålagt tilknytning til godkjent bedriftshelsetjeneste, og føringer på konto 7320 gjelder i hovedsak kostnader til felles nettside. Tross svak dokumentasjon anses dette som plausible kostnader.

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

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

Totalt vurderes det som sannsynliggjort at kr 279 768 av kostnader fordelt fra administrasjonsavdelingen er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Resterende beløp på kr 1 249 130 anses ikke dokumentert direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

Tabell 7: Oversikt over kostnader fordelt fra administrasjonsavdelingen

Konto i adm. avd. avdelingsregnskap	Mottatt vare eller tjeneste	Beløp vurdert som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift
Alle kontoer relatert til personalkostnader	Tjenester fra støttefunksjon, herunder HR-tjenester	kr 230 350

5900 - Gave til ansatte, fradragsberettiget	Julegaver til ansatte	kr 25 801
5960 - Bedriftshelsetjeneste	Bedriftshelsetjeneste	kr 11 416
7320 - Reklamekostnad	Felles nettside og reklamemateriell	kr 12 201
Sum		kr 279 768

Vi ser at barnehagen opplyser at det skal være flere faktorer som kommer regnskapet til barnehagen til gode, blant annet ved at leieprisen barnehagen betaler per kvm inneareal er svært lav. Vi har ikke gjort en fullstendig vurdering av leienivået da dette ikke anses relevant for vår vurdering av hvorvidt kostnadene som faktisk er belastet barnehagen på post 6700 i BASIL kan knyttes til godkjent barnehagedrift. Selv om leienivået skulle være lavt sett i forhold til markedsnivå, og dette kommer barna i barnehagen til gode, vil det ikke endre det faktum at barnehagen kun kan belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen, jf. barnehageloven § 14 a første ledd bokstav a (någjeldende § 23 første ledd).

2.5 Vurdering av fordelte kostnader knyttet til vaktmestertjenester

Vaktmestertjenester leveres av driftsavdelingen. Barnehagen er belastet 10 prosent av estimert kostnad på et årsverk inkludert sosiale kostnader. Prisen på et årsverk er satt til kr 585 000. Basert på tilgjengelig lønnsstatistikk vurderes estimert kostnad per årsverk som rimelig.

Driftsleder har videre estimert at vaktmesters arbeid tilknyttet barnehagen utgjør en 20 prosent stilling. Dette er vanskelig å etterprøve basert på oversikten over arbeidsoppgaver vi har mottatt. Flere av arbeidsoppgavene fremstår som lite tidkrevende og sporadiske hendelser. Andre oppgaver vil kunne være mer tidkrevende, men omfang og hyppighet er usikkert. Det vurderes likevel som sannsynliggjort at arbeidsomfanget utgjør en 10 prosent stilling. Kostnaden på kr 58 500 tilknyttet vaktmestertjenester vurderes følgelig å gjelde godkjent barnehagedrift.

2.6 Vurdering av fordelte kostnader knyttet til økonomitjenester

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

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

Barnehagen opplyser at det er belastet kr 23 280 i revisjonskostnader prosjektført på barnehagen. Dette samsvarer i stor grad med gjennomsnitt av spesifiserte BASIL-tall for kostnader til "Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsførere". Denne kostnaden vurderes som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

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

Vi ser at flere barnehager rapporterer fordelte kostnader som gjelder IKT inkludert i spesifiserte verdier på kostnader knyttet til regnskaps- og økonomitjenester. Lovisenberg Diakonale barnehage belastes et relativt høyt beløp knyttet til IKT gjennom økonomiavdelingen. Et normalnivå på kostnader til IT-systemer og lisenser knyttet til økonomitjenester til barnehagevirksomheten anses inkludert i beløpet på kr 234 654.

Av fordelte kostnader fra økonomiavdelingen på kr 381 628 er kr 257 934 (kr 23 280 + kr 234 654) vurdert å være sannsynliggjort som direkte knyttet til godkjent barnehagedrift.

2.7 Vurdering av fordelte kostnader knyttet til IKT

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

Vi betviler ikke at virksomheten totalt sett har omfattende kostnader knyttet til IKT. Kostnadsført beløp i barnehagen er midlertid svært høyt sett i forhold til gjennomsnittlige IT-kostnader i norske barnehager.

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

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

Grunnet svak dokumentasjon på hvorvidt fordelte kostnader til IT-tjenester er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift har vi valgt å godta kostnader tilsvarende gjennomsnittet for innrapporterte spesifiserte verdier under "*Honorarer databistand/programvare*" i BASIL-rapporteringen. For regnskapsåret 2020 er snittet på kr 66 588, jf. tabell 6.

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

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

2.8 Oppsummering

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

Hovedboksføringer indikerer at kostnadene er reelle og tilhører virksomheten på overordnet nivå. Det vurderes imidlertid ikke dokumentert og sannsynliggjort at valgte fordelingsnøkkel reflekterer barnehagens faktiske forbruk av den enkelte vare og tjeneste.

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

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

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

Konto i barnehagens avdelingsregnskap	Kostnadselement ved fordelte kostnader	Kostnadsført beløp	Godkjent	Ikke godkjent
6553 Lisenser og vedlikehold		kr 19 634	kr 19 634	-
6700 Andel felleskostnader	Felles administrasjon	kr 1 528 898	kr 279 768	kr 1 249 130
	Vaktmestertjeneste	kr 58 500	kr 58 500	-
	IKT tjeneste	kr 537 990	kr 66 588	kr 471 402
	Økonomitjenester	kr 381 628	kr 257 934	kr 123 694
6790 Annen fremmed tjeneste		kr 8 094	kr 8 094	-
Sum		kr 2 534 745	kr 690 518	kr 1 844 226

3 Foreløpig konklusjon

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

Vi finner det ikke tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort at kostnader utover godkjent beløp på kr 690 518 er direkte knyttet til godkjent barnehagedrift. Dersom konklusjonen opprettholdes i endelig rapport pålegges barnehagen å betale tilbake kr 1 844 226 til kommunen.

Med hilsen

Håkon Holmen
avdelingsdirektør

Anna Linn Bolme
seniorrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent