

Rammeverk for økonomisk tilsyn med private barnehager

Rammeverket er basert på erfaringer fra kommunene som har gjennomført økonomisk tilsyn med private barnehager. Flere av disse erfaringene er samlet i [rapport fra Agenda Kaupang](#) som er utarbeidet på vegne av Utdanningsdirektoratet.

Kommunene overfører hvert år betydelige midler til private barnehager og det er kommunens ansvar å føre tilsyn med at foreldrebetaling og offentlige tilskudd kommer barna i barnehagen til gode.

Erfaringene fra kommunene så langt har vært at økonomisk tilsyn med private barnehager er tidkrevende arbeid, og at langt på vei de fleste barnehager får medhold om de klager på vedtakene så langt. Erfaringene fra tilsynssakene har samtidig gitt viktige presiseringer i hvordan regelverket skal forstås, noe som kan være til hjelp for kommunene i gjennomføringen av nye tilsyn. Dette rammeverket er ikke en utfyllende gjennomgang av lovverket, men består av enkle tips og råd som forhåpentligvis gir ideer til gjennomføring av økonomisk tilsyn.

Det kan være krevende både å få og lese informasjon om økonomiske transaksjoner i barnehagen det gjennomføres tilsyn med. Vi anbefaler på bakgrunn av dette derfor å bruke både juridisk, økonomisk og barnehagefaglig kompetanse inn i arbeidet med det økonomiske tilsynet for å få en så bred og grundig behandling som mulig.

Kommunene som gjennomfører tilsyn må være forberedt på å sette av tid til risikovurdering, gjennomføring av tilsyn, innhenting av opplysninger, saksbehandling og klagesaksbehandling. Gjennomføring av økonomisk tilsyn kan i seg selv være et viktig signal om at kommunen følger opp regnskapsrapportering og bruk av offentlige midler. Det kan også være betydelig overføringsverdi mellom økonomisk tilsyn og tilsyn med barnehageloven for øvrig. Tilsyn med økonomien i private barnehager kan være med på å gi et samlet bilde av barnehagedrift i kommunen.

Kunnskapsdepartementet varselet høsten 2017 en gjennomgang av regelverket for økonomisk tilsyn med private barnehager. Denne veilederen baserer seg på gjeldende regelverk og tolkninger per 1.3.2018.

Regelverket

Kommunene fikk i 2013 nye tilsynshjemler til å gjennomføre økonomisk tilsyn med private barnehager, jfr. barnehageloven §§[14 a](#) og [16 a](#) som regulerer at barnehagene kan ha et rimelig årsresultat om følgende kriterier er oppfylt:

Offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. Barnehagen kan ha et rimelig årsresultat. Dette innebærer at følgende vilkår må være oppfylt:

a) barnehagen kan bare belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen,

b) barnehagen kan ikke overfor eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner og belastes kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter, og

c) barnehagen kan ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.

Noe av utfordringen til kommunene har vært at det er skjønnsvurderinger knyttet til hva som regnes som vesentlige lavere personalkostnader, kostnader som direkte vedrører drift, og hva som er beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Samtidig er det åpnet for at barnehagene kan ha et rimelig årsresultat. Det er ingen begrensninger i hva som er et rimelig årsresultat, da kravet om dette utledes av at bokstav a,b og c er oppfylt. Resultatgrad og sum skal ikke være med i vurderingen av om det er rimelig årsresultat, kun a, b og c skal være oppfylt for å vurdere dette. Lov.propen sier: «Systematikken i lovforslaget er dermed at i de tilfellene barnehagen oppfyller vilkårene i den nye § 14 a første ledd bokstavene a til c er årsresultatet å anse som rimelig, og utgjør ikke brudd på formålet». Av dette følger det at kommunen også kan bruke reaksjonsmidler om barnehagen går med underskudd. I merknadene til § 14 a i lovproposisjonen står det imidlertid at «(m)ed rimelig årsresultat siktes det til virksomheter med positivt årsresultat eller overskudd». Det er så vidt KS bekjent ikke gjennomført tilsyn ved brudd på bokstav a, b eller c ved negativt årsresultat.

Siden det kun er bokstav a,b og c som skal vurderes og ikke utbyttets/årsresultatets størrelse, kan det være at aktører som ønsker å ta ut gevinst på barnehage gjør dette uten å bryte betingelsene for et rimelig årsresultat. Det betyr at a, b og c i mange tilfeller vil være oppfylt samtidig som det tas betydelig utbytte eller at betingelsene i a, b og c kan være brutt samtidig som barnehagen går med underskudd.

Risikovurdering

Hva bør dere se etter i risikovurderingen? Hva kan være brudd på regelverket? Hvilke områder er det størst risiko for å finne brudd?

Mange av de nyere tilsynene som kommunene har gjennomført som har ført til vedtak har kommet i mindre selskaper. Mange av tilfellene som det er fattet vedtak om, gjelder sammenblanding av privat økonomi og barnehagens regnskap, for eksempel bruk av bil, fordeling av kostnader til oppussing i privat hjem/barnehagen og andre økonomiske disposisjoner mellom barnehagens eier og barnehagen. De fleste tilsynene har imidlertid omhandlet bokstav c og personalkostnader, men disse har i liten grad ført frem etter klagebehandling hos Fylkesmannen. I sak om tilbakebetaling for Bolteløkka barnehage i Oslo kommune har fylkesmannen fastholdt kommunens vedtak etter bokstav C. Det setter viktig presedens for hvordan regelverket skal tolkes og vedtak utformes.

Det er utarbeidet et excelark for enkel sammenstilling av resultatregnskapene de private barnehagene har rapportert i BASIL. Dette kan brukes som grunnlag for en enkel risikovurdering for å vurdere hvilke barnehager man eventuelt vil gå videre med økonomisk tilsyn i. Orienter dere i resultatregnskapene ved å se etter ekstreme verdier. Merk at det alltid skal vurderes risiko opp mot bokstav a, b og c – resultatgraden bør derfor ikke tillegges avgjørende vekt i risikovurderingen, selv om det kan være en del av helhetsvurderingen. Til risikovurdering av bokstav b vil excelarket ikke gi tilstrekkelig informasjon om transaksjoner med nærstående. Kommunene bør derfor gå inn i de enkelte resultatregnskapene for å vurdere risiko knyttet til denne bestemmelsen.

Det er også mulig å benytte ulike register og tjenester som proff.no, [Brønnøysundregisteret](#) og annet for å kartlegge selskapsstrukturer, regnskap og lignende.

Revisorattestasjonene, som skal følge resultatregnskapet i Basil, bør være en del av generell gjennomgang og godkjenning av resultatregnskapene. De kan også være en del av grunnlaget for risikovurderingene. Vær likevel oppmerksom på at revisors plikter for revisorattestasjonen ikke automatisk vil føre til omtale av forhold ved regnskapene som kan bryte med barnehageloven.

Vurder om det er kjent informasjon om barnehagen som ikke kommer frem i regnskapene. Det kan være informasjon om barnehagens drift som er kjent for barnehagemyndigheten. Og kan for eksempel gjelde eiers arbeidsinnsats og uttak av lønn. Dette skal komme frem av transaksjoner med nærstående i resultatregnskapet. Om det avdekkes mangelfull rapportering av opplysninger i resultatregnskapet bør kommunen undersøke dette og kan avvise rapporteringen eller be om ytterligere informasjon.

Generelle tips til tilsyn

Kommunen bør innhente balanseregnskap/årsregnskap avlagt etter regnskapsloven i tilsyn. For noen barnehager inneholder også noteopplysningene til balanseregnskapene informasjon om lønn til nøkkelpersonell og årsberetning.

Innhent nummererte brev fra revisor: For regnskaps- og revisjonspliktige barnehager vil eventuelle kritiske merknader fra revisor til årsregnskapet vanligvis framgå av nummererte brev. Revisor er bl.a. pliktig til å påpeke eventuelle feil eller mangler som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet. Å sjekke om bilagene i regnskapet gjelder selskapets drift (og ikke private utgifter) er en kjerneoppgave for revisor. Det samme gjelder alle transaksjoner med selskapets eiere eller nærstående til disse. Som påpekt over er det ikke automatikk i at revisjonsberetningen angir forhold som kan være brudd på barnehagelovens bestemmelser.

Be om utfyllende dokumentasjon som lønningslister, arbeidsavtaler, bilag og kontrakter. Spesielt er dette viktig om det er mistanke om høye lønninger/styrehonorar til ledere eller uforholdsmessig store beløp til innkjøp av tjenester fra nærstående.

Med hjemmel i barnehagelovens §16a kan kommunen holde tilbake eller redusere tilskudd dersom § 14 a eller forskrift ikke er oppfylt. Det betyr at kommunen kan holde tilbake tilskudd om barnehagen ikke leverer resultatregnskap i samsvar med forskrift om regnskapsplikt, deriblant kravet til revisjon, ikke er oppfylt. Av 14 a følger det at «Barnehageeier skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med formålet i første ledd». Slik KS leser dette betyr det at kommunen kan holde tilbake tilskudd om barnehageeier ikke leverer påkrevet dokumentasjon og slik ikke oppfylder dokumentasjonskravet barnehageeier har etter barnehageloven.

Tips til vedtakene

Generelt må det brukes konkrete vurderinger i vedtakene. Alle begrunnelser for brudd på §14 a må begrunnes skjønnsmessig og konkret i hvert enkelt tilfelle. Det er vår erfaring er at Fylkesmannen i mindre utstrekning overprøver kommunens skjønn. I flere saker som gjelder vilkår c, har klager fått medhold i klagebehandling hos fylkesmannen. Begrunnelsen har vært at det har vært lagt til grunn prosentsats i vedtaket om for lave personalkostnader.

Vedtak om tilbakebetaling skal begrunnes i **beløpets størrelse**. For eksempel må kommunen opplyse om hvilke beløp som kommunen mener andre aktører ville fått for de samme tjenestene, om det er snakk om ikke-markedsmessige forhold. Det samme vil gjelde kostnader som vesentlig lavere personalkostnader. Kostnadenes omfang skal derimot ikke vurderes i saker der barnehagen er belastet kostnader som ikke vedrører godkjent drift, her er det kun kostnadens art som skal vurderes.

Bokstav a

Når det gjelder kostnader som ikke vedrører barnehagens drift bør det vurderes om regnskapet er belastet kostnader som ikke gjenspeiles i hva som alminnelig regnes som barnehagedrift. Det kan fremkomme av revisorattestasjonen om slike kostnader er ført i regnskapet og nummererte brev fra revisor kan være en viktig kilde å vise til i vedtakene. Tilsvarende bør det vurderes om kostnader til eiendom/utstyr for eksempel ikke gjenspeiles i barnehagens årsplaner og lignende dokumentasjon. Som nevnt over skal ikke kostnadens omfang vurderes på samme måte som i vedtak etter bokstav b og c, da det kun er kostnadstypen det er relevant å vurdere i krav om tilbakebetaling etter bokstav a.

Bokstav b

Barnehageeier velger selv hvilke tjenester barnehagen ønsker å ha egne ansatte til å utføre og hvilke de ønsker å leie inn eksterne til å utføre.

Det kan være komplisert å etterprøve hva som er markedsmessig pris på for eksempel administrative tjenester, leie av lokaler eller andre tjenester og kjøp. Kommunen må imidlertid gjøre en konkret vurdering av dette for å fastslå differansen mellom barnehagens regnskapsførte kostnader og markedsmessig pris, da det bare er differansen som kan kreves tilbake fra kommunen. I vedtak om markedsmessig pris for leiekostnader- skal det gjøres en konkret vurdering med bakgrunn i utleiemarkedet. Finnes det ikke slikt marked (i kommunen) kan andre metoder for beregningen av hva som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter brukes. Det kan være selvkost med påslag for rimelig fortjeneste i utleiemarkedet på stedet eller gjennomsnittlig husleie for næringsbygg, jfr forarbeidende til Prop98 L(2011-2012).

Tilsvarende må daglig leders/styrers lønn og bonus vurderes. Det overstigende er eventuelt differansen mellom det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter og den lønn og bonus daglig leder/styrer har fått utbetalt. Jfr. dokumentasjonskravet må eier fremvise dokumentasjon på arbeidsinnsats ut over 100 prosent stilling om dette skal tillegges vekt i vurderingene av personalkostnader.

Ved kjøp og salg mellom selskaper kan det være relevant å vurdere om vilkårene for tjenestene avviker fra det uavhengige parter ville avtalt. I denne vurderingen kan omfanget av tjenesten være et moment. For eksempel om man forplikter seg til å kjøpe tjenester som er langt over det barnehager av samme størrelse normalt vil ha behov for. Utgangspunktet for vurderingen av markedspris og vilkår for kjøp av tjenester er det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Det kan derfor ikke vurderes for eksempel hva alternativkostnad ved å ansette noen til å utføre tjenesten ville vært, som grunnlag for brudd på bokstav b. Det er opp til barnehageeier selv å velge hvilke tjenester de ønsker å kjøpe fra andre.

Bokstav c

Fylkesmannen har gjennomgående uttalt at det ikke skal settes prosentgrenser for personalkostnader i vedtaket om § 14a c. Fylkesmannen i Oslo og Akershus har blant annet gjennomgått dette i sitt vedtak for Torshovhagen barnehage. Hva som er vesentlig skal begrunnes *skjønnsmessig*. Prosentvis beregning av personalkostnader bør kun brukes til utvelgelse av tilsynsobjekter i risikoanalysene. Det må likevel i vedtakene foreligge konkrete vurderinger til hva som begrunner om avvikene er vesentlige. Dersom differansen i personalkostnader er betydelig og f.eks. skyldes lav grunnbemanning eller lønn under tariff, kan det tale for at kravet til vesentlighet er oppfylt.

Det skal tas hensyn til *alle* personalkostnader i vurdering av § 14 c inkludert daglig leder og dennes oppgaver, renhold og vaktmesterutgifter. Fra [utdanningsdirektoratets tolkningsuttalelse](#) heter det: «Dersom eier selv arbeider i barnehagen og tar ut kompensasjon gjennom barnehagens overskudd, vil personalkostnadene være kunstig lave. Hvis eier tar ut lønn som ordinære personalkostnad bør det også vurderes om det bør justeres for dette, da høy lønn til eier eller eiers nærstående vil kunne dekke over lav lønn til de øvrige ansatte i barnehagen».

Ved krav om tilbakebetaling må det vurderes om personalkostnader er vesentlig avvikende fra kommunens. Dokumenter derfor personalkostnader til kommunale barnehager i vedtak etter bokstav c. Det er kommunale personalkostnader per heltidsplass som skal ligge til grunn som vurderingen av bokstav c. Beregningsgrunnlaget for dette fremgår av tilskuddsberegningene. Det betyr at pensjon må behandles på tilsvarende måte som det er gjort i tilskuddsberegningen på det aktuelle tidspunktet.

Av Fylkesmannens vedtak i Bolteløkka-saken fastholdes det at barnehagemyndigheten gjør to vurderinger: «Det må først avklares hva som er personalkostnad per heltidsplass henholdsvis i den ikke-kommunale barnehagen og i tilsvarende kommunale barnehager. Deretter må det foretas en vurdering av om personalkostnadene er vesentlig lavere i den private barnehagen sammenlignet med de kommunale».

Dokumentasjon

Det er i alminnelighet barnehagen som har dokumentasjonsplikt etter forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager §§ 2 og 4. Her skal regnskapet dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav og bokførte opplysninger skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i barnehageloven. Videre skal det dokumenteres at administrasjon og felleskostnader er fordelt forholdsmessig. Kommunen kan også til en hver tid kreve de opplysningene og den dokumentasjonen som er nødvendig for å gjennomføre tilsyn etter barnehageloven. Om nødvendig, kan kommunen be om dokumentasjon helt ned på bilagsnivå.

Av dette følger det av forarbeidene at barnehagen må kunne dokumentere at for eksempel husleien ikke overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Reaksjonsmidler

Kommunen kan selv, gjennom skjønnsmessig vurdering, velge reaksjonsmiddel etter barnehageloven §16 a ved brudd på regelverket. Av første ledd følger det at kommunen kan holde tilbake eller redusere tilskudd, dersom §14a eller tilhørende forskrift ikke er oppfylt. Om tilskudd er anvendt i strid med §14a eller tilhørende forskrift kan kommunen kreve tilbakebetaling av tilskudd. Av dette

følger det at det kan anvendes økonomiske reaksjonsmidler om barnehagen ikke etterlever krav til dokumentasjon både ved tilsyn og i de alminnelige bestemmelsene om regnskapsrapportering og revisorattestasjon. Kommunen kan således holde tilbake tilskudd frem til barnehageeier har dokumentert at offentlige tilskudd og foreldrebetaling har kommet barn i barnehagen til gode. Krav om tilbakebetaling kan kun benyttes om tilskuddet er anvendt i strid med lov og forskrift.

Overføringsverdi til annet tilsyn med barnehageloven

God oversikt over private barnehagers økonomi er en fordel når sektoren vurderes, også ut fra barnehagelovens øvrige bestemmelser. For eksempel kan økonomisk tilsyn eller risikovurdering avdekke forhold ved barnehagen og gi et godt bilde av barnehagens drift som kan være relevant i andre tilsyn. Forhold avdekket ved tilsyn etter barnehagelovens § 16 relatert til andre sider av barnehagedriften enn økonomi, kan også bidra til oppmerksomhet om økonomiske forhold som bør undersøkes nærmere.