



# RAPPORT

Finansiering og regulering av private barnehagers  
eiendomskostnader 2016-2021

Oppdatert og utvidet versjon

For

Kunnskapsdepartementet

25. september 2023

# Sammendrag

I dag mottar private barnehager driftstilskudd og kapitaltilskudd per heltidsplass fra kommunen. Kommunenes kostnader til drift av eiendom er inkludert i grunnlaget for beregnet driftstilskudd, som dermed skal dekke drift av eiendom. I tillegg mottar barnehagene et kapitaltilskudd, som skal dekke barnehagens kapitalkostnader i form av kapitalslit (avskrivningskostnader) og kapitalavkastning (rentekostnader).

Regjeringen vil gjennomgå styrings- og finansieringssystemet for barnehagesektoren innen utgangen av 2023. Til grunn for finansieringssystemet og arbeidet ligger regjeringens ambisjoner slik de forekommer i ny Nasjonal barnehagestrategi mot 2030<sup>1</sup> og Hurdalsplattformen. Kunnskapsdepartementet har engasjert BDO AS til å bistå dem i arbeidet med nytt finansieringssystem. Arbeidet inkluderer konkrete analyser og vurderinger relatert til hvordan private barnehager kompenseres for kostnader til eiendom. BDO AS' analyser er faktabaserte og skal gi KD et faktagrunnlag i forbindelse med utforming av nytt finansieringssystem.

Våre analyser viser at:

- Privat barnehagesektors eiendomskostnader var høyere enn tilskuddene som skal bidra til å dekke eiendomskostnader<sup>2</sup> i 2020 og i 2021. For ordinære barnehager var gjennomsnittlig dekningsgrad 83 prosent i 2020 og 75 prosent i 2021. Barnehager som leier internt fra egen gruppering/konsern hadde lavest dekningsgrad i 2021, også lavere enn de som leier eksternt.
- Gjennomsnittlig dekningsgrad av kapitalkostnader<sup>3</sup> blant ordinære barnehager har sunket fra 112 prosent i 2016 til 70 prosent i 2021. Barnehager som leier internt har den laveste dekningsgraden av kapitalkostnader i 2021 på 50 prosent.
- Variasjonen i dekning av kapitalkostnader gir også variasjon i hvor mye av resterende kapitalkostnader som må dekkes av andre midler. Med en antakelse om at disse kostnadene dekkes av driftstilskuddet, viser våre analyser at i underkant av 60 prosent av ordinære barnehager som leier internt brukte 5 prosent eller mer av driftstilskuddet til å dekke sine kapitalkostnader i 2021. Tilsvarende andel er på 40 prosent for de som leier eksternt og 10 prosent for de som eier.
- Gjennomsnittlig dekningsgrad av eiendomskostnader for familiebarnehager var 82 prosent i 2021. Barnehager som leier internt er den gruppen med lavest dekningsgrad. Sammenlignet med familiebarnehagene som eier, viser våre analyser at en større andel av familiebarnehagene som leier internt eller eksternt måtte bruke av driftstilskuddet for å dekke sine kapitalkostnader i 2021.

Videre viser våre analyser og vår gjennomgang av dagens regelverk at det er flere problemstillinger ved dagens finansiering og regulering av private barnehager:

- Dagens beregning av tilskudd er relativt omfattende, og det er krevende å finne et riktig nivå på tilskudd til eiendom. Dagens tilskudd tar heller ikke hensyn til at behovet for tilskudd kan variere med bakgrunn i barnehagenes situasjon.

---

<sup>1</sup> *Barnehagen for en ny tid* (KD, 2023).

<https://www.regjeringen.no/contentassets/5bf0d0ed9f7442cdbc630c749abb8959/no/pdfs/barnehagen-for-en-ny-tid.pdf>

<sup>2</sup> Summen av kapitaltilskuddet og beregnet andel av driftstilskuddet som er ment å dekke eiendomsdrift.

<sup>3</sup> Kapitalkostnader dekket av kapitaltilskudd for sektoren totalt.

- At samtlige barnehager mottar kapitaltilskudd, kan ha medført indirekte overfinansiering av de faktiske utgiftene i enkelte barnehager. Årsakene til dette er blant annet at kapitaltilskuddet fortsetter å løpe selv etter at eiendommen er nedbetalt og ferdig avskrevet, uavhengig av om barnehagen har reelle kapitalkostnader, og at kapitaltilskuddet gis selv om barnehagen tidligere har mottatt støtte til investering i barnehageeiendom, merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget og/eller tidligere har mottatt tomt i gave.
- Dagens regler åpner for at markedspris legges til grunn ved konsernintern prising samtidig som det ikke er mulig å finne en reell sammenlignbar leiepris for barnehager.
- Finansieringen hensyntar ikke konserninterne gevinster. Dette innebærer at eierne gjennom omstrukturering omfordeler en andel av tilskuddet til å betale nærstående selskaper som ikke ville vært nødvendig om barnehagen eide eiendommen selv.

I utformingen av et nytt system kan det etter vår vurdering være hensiktsmessig å først ta stilling til hva tilskuddet til eiendom skal dekke og om det skal tas hensyn til forskjeller i barnehagenes situasjon. Deretter bør det tas stilling til hvordan man kan finne et mest mulig riktig nivå på tilskuddet/tilskuddene som skal bidra til å dekke eiendomskostnadene. Uavhengig av beregningsmetode og tilskuddsnivå som besluttes, kan det være hensiktsmessig å gi mulighet for å søke om ekstra midler ved dokumenterte behov og det kan vurderes om det er nødvendig med begrensninger i tilskuddet for enkelte barnehager. Bakgrunnen for dette er at det er krevende å finne en finansieringsordning tilpasset mangfoldet av barnehager i sektoren. Etter vår vurdering gir dagens likebehandlingsprinsipp anledning til å differensiere tilskudd ut ifra særtrekk hos barnehagene.

Ettersom regjeringen ønsker å motvirke at barnehagene blir et investeringsobjekt for kommersielle interesser og det er vanskelig å finne en tilskuddsordning som hindrer større gevinstuttak, kan også behovet for strengere regulering av overskudd og profitt fra årlig barnehagedrift og av kjøp og salg av barnehager vurderes. Overordnet vil dette bidra til å sikre at offentlige tilskudd kommer barna til gode, samtidig kan strengere regulering redusere private barnehagers investeringsvilje. Dette er hensyn som må veies opp mot hverandre i en endelig vurdering.

Denne rapporten er en oppdatert og utvidet versjon av rapport om finansiering og regulering av eiendom, levert KD 20. mars 2023. I tillegg til oppdaterte beregninger som inkluderer 2021, inkluderer rapporten også nye analyser og en omstrukturert drøftelse av problemstillingene.

# Innhold

<b>Sammendrag .....</b>	<b>i</b>
<b>1 Innledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn, formål og mandat.....	1
1.2 Data og metode .....	2
1.3 Avgrensninger og forbehold .....	3
<b>2 Dagens finansiering og regulering.....</b>	<b>5</b>
2.1 Utvikling i sektoren.....	5
2.2 Dagens tilskudd til eiendom.....	5
2.3 Dagens regulering.....	7
<b>3 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom for ordinære barnehager .....</b>	<b>8</b>
3.1 Utvikling i tilskudd til eiendom .....	8
3.2 Analyse av eiendomskostnader .....	11
3.3 Tilskudd brukt på eiendomskostnader .....	18
<b>4 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom for familiebarnehager</b>	<b>24</b>
4.1 Utvikling i tilskudd til eiendom .....	24
4.2 Analyse av eiendomskostnader .....	24
4.3 Tilskudd brukt på eiendomskostnader .....	25
<b>5 Problemstillinger ved dagens finansiering .....</b>	<b>29</b>
5.1 utfordringer ved dagens finansiering av barnehageeiendom.....	29
5.2 Overordnet vurdering av fremtidig finansiering .....	33
<b>6 Problemstillinger ved dagens regulering .....</b>	<b>35</b>
6.1 Problemstillinger ved dagens regulering .....	35
6.2 Overordnet vurdering av fremtidig regulering .....	36
<b>7 Vedlegg.....</b>	<b>38</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn, formål og mandat

Barnehagesektoren er ett av de største tjenesteområdene for kommunal sektor. Sektoren har et stort mangfold av private aktører. I dag mottar private barnehager driftstilskudd (inkludert pensjonspåslag og administrasjonspåslag) og kapitaltilskudd per heltidsplass fra kommunen. Kommunens kostnader til drift av eiendom, ført på funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss,<sup>4</sup> er inkludert i grunnlaget for beregnet driftstilskudd, som dermed skal dekke drift av eiendom. Kapitaltilskuddet beregnes nasjonalt og gis per heltidsplass, med differensierte satser basert på barnehagens siste godkjenningssår. Dagens kapitaltilskudd skal dekke barnehagens kapitalkostnader i form av kapitalslit (avskrivningskostnader) og kapitalavkastning (rentekostnader), mens driftstilskuddet er ment å dekke ordinære driftskostnader knyttet til eiendom.

Finansieringssystemet til private barnehager er mye diskutert. Dette gjelder også tilskudd til eiendom. De siste årene har også flere barnehager gått fra å eie bygg selv, til å leie bygg, enten internt<sup>5 6</sup> fra egen gruppering/konsern eller fra eksterne utleiere. Dette innebærer at flere barnehager har husleiekostnader, i stedet for kostnader til avskrivninger av bygg og rentekostnader i forbindelse med lån til eiendom. For flere barnehager har disse restruktureringene resultert i økte eiendoms kostnader, samtidig som de har muliggjort at eiere kan ta ut store gevinster direkte eller gjennom eierskap i barnehageeiendom.

Kunnskapsdepartementet (KD) arbeider med et nytt finansieringssystem til private barnehager som hensyntar regjeringens ambisjoner i ny Nasjonal barnehagestrategi mot 2030<sup>7</sup> (barnehagestrategien) og i Hurdalsplattformen. Regjeringens nye strategi skal blant annet gi god demokratisk styring og kontroll. Regjeringen har tre hovedmål som skal støtte opp under god demokratisk styring og kontroll:<sup>8</sup>

- Kommunen skal få demokratisk styring og kontroll med barnehagesektoren.
- Offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal gå til drift av barnehager og stimulere til mangfold og kvalitetsutvikling over tid.
- Private barnehager skal være en del av det kommunale velferdstilbudet, ikke et investeringsobjekt for kommersielle interesser.

---

<sup>4</sup> Med noen fratrekk, se mer detaljert beskrivelse i senere kapittel 2.

<sup>5</sup> Med «leier internt» menes leie fra egen gruppering/konsern. Denne variabelen har vi mottatt fra Telemarksforskning. Fra regnskapsåret 2020 tilsvarer variabel "leier av nærstående" i regnskapsskjema for 2020. Før 2019 var ikke dette spørsmålet en del av regnskapsskjema, da ble en barnehage antatt å eie bygg dersom summen av avskrivninger og finanskostnader var høyere enn leiekostnadene. Resterende ble definert som at de leier av konsern eller nærstående dersom barnehagen samtidig rapporterte at de har ført opp transaksjon med nærstående, beskrevet som husleie eller lignende. Se TF-rapport 621 side 13 og TF-rapport 787 side 14 for nærmere beskrivelse av dette. I dette notatet bruker vi begrepet «leier internt» om disse barnehagene.

<sup>6</sup> Dette omtales i rapportene *Markedssvikt, lønnsomhet og gevinstrealisering i barnehagesektoren for Kunnskapsdepartementet* (BDO, 2018) og *Kapitalstruktur i private barnehager for Kunnskapsdepartementet* (BDO, 2018). Også senere rapporter om lønnsomhet og kapitalstruktur skrevet av Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse beskriver dette.

<sup>7</sup> *Barnehagen for en ny tid* (KD, 2023).  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/5bf0d0ed9f7442cdbc630c749abb8959/no/pdfs/barnehagen-for-en-ny-tid.pdf>

<sup>8</sup> Se mer om dette i kapittel 2 nedenfor.

Relatert til restruktureringene omtalt ovenfor er særlig de to siste målsettingene nært knyttet til finansiering av eiendom. Regjeringen er bekymret for at en stadig større andel av tilskuddet brukes på bygg og at omstruktureringer gjennomført i sektoren har vært kostnadskrevenne for barnehagene. For å motvirke at barnehagene skal være et investeringsobjekt, ønsker regjeringen at regelverket sørger for at drift av private barnehagetjenester ikke er attraktivt for aktører som ønsker å ivareta rent kommersielle interesser.<sup>9</sup>

Som en del av arbeidet med nytt finansieringssystem, har KD engasjert BDO AS til å bistå med utredninger og analyser av privat barnehagesektor. Arbeidet inkluderer konkrete analyser og vurderinger av hvordan private barnehager kompenseres for kostnader til eiendom. BDOs analyser er faktabaserte og er ment for å gi KD et faktagrunnlag i forbindelse med utforming av nytt finansieringssystem. BDOs mandat innebærer ikke at BDO på selvstendig grunnlag skal foreslå nye løsninger, men å gjennomføre analyser og komme med noen overordnede vurderinger av dagens system.

Denne rapporten er en oppdatert versjon av rapport om finansiering og regulering av eiendom, levert departementet 20. mars 2023. I tillegg til oppdaterte beregninger som inkluderer tall for 2021, inkluderer rapporten også noen nye analyser og en omstrukturert drøftelse av problemstillingene.

## 1.2 Data og metode

### 1.2.1 Gjennomførte analyser og datagrunnlag

For å få best mulig kunnskapsgrunnlag om dagens tilskudd til eiendom gjennom både drifts- og kapitaltilskudd, gjennomfører vi følgende analyser:

- Utvikling i tilskudd til eiendom
  - Utvikling i kapitaltilskuddssatser til ordinære barnehager og familiebarnehager.
  - Analyse av «eiendomsdelen» av driftstilskuddet til ordinære barnehager.
- Analyse av eiendomskostnader
  - Analyse av eierskap til eiendom blant ordinære barnehager.
  - Utvikling i kapitalkostnader og øvrige eiendomskostnader blant ordinære barnehager og familiebarnehager.
  - Analyse av smådriftsulempen tilknyttet eiendomskostnader blant private barnehager.
- Tilskudd brukt på eiendomskostnader
  - Analyse av dekningsgrad på sektornivå for totalt tilskudd til eiendom, kapitaltilskudd og tilskudd til drift av eiendom for ordinære barnehager og familiebarnehager.
  - Analyse av hvilken andel kapitalkostnader som ikke dekkes gjennom kapitaltilskudd (eventuelt overskytende kapitaltilskudd) utgjør av mottatt driftstilskudd for ulike typer ordinære barnehager og familiebarnehager.
  - Analyse av spredning i dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt for ordinære barnehager og familiebarnehager.

---

<sup>9</sup> For å nå disse ambisjonene uttrykker regjeringen at 1) Regelverket for private barnehager må være tydelig og stille strenge krav til kvalitet og ressursbruk, 2) Overskudd og profitt fra den årlige barnehagedriften må være moderat og reflektere risikoen eieren står overfor, 3) Kjøp og salg av barnehager må reguleres strengere, 4) Innføring av kommunal forkjøpsrett må vurderes og 5) Det må stimuleres til mer lokalt eierskap av private barnehager, både når det gjelder drift og eiendom.

## 1.2.2 Datagrunnlag og informasjon

Data benyttet i analysene er BASIL-årsregnskapsskjema og årsmeldingsskjema, mottatt fra Utdanningsdirektoratet (Udir) gjennom KD.<sup>10</sup> Tidligere kapitaltilskuddssatser er også innhentet og benyttet i analysene. Vi har også benyttet data fra Telemarksforskning over (korrigerede) oppholdstimer for små og store barn i kommunale og private barnehager, samt eierskap til eiendom blant private barnehager (skiller mellom eie, leie internt og leie eksternt). Datasettet er utarbeidet av Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse i forbindelse med ulike analyser og utredninger gjennomført for Udir.

Vi har også undersøkt muligheten for å innhente data over faktisk mottatt kapitaltilskudd blant private barnehager. BDO er ikke kjent med at denne dataen er tilgjengelig, og har derfor måttet benytte egne beregninger av mottatt kapitaltilskudd i våre analyser. Beregningen av mottatt kapitaltilskudd tar utgangspunkt i barnehagenes siste godkjenningsår (i BASIL-årsregnskapsskjema mottatt fra Udir) og totalt tilskudd beregnes deretter basert på gjeldende kapitaltilskuddssatser og antall heltidsplasser i barnehagen. Vi har valgt å ta utgangspunkt i barnehagenes godkjenningsår fordi det er godkjenningsår det henvises til i forskrift om tildeling av tilskudd til private barnehager § 6. Dette er også diskutert sammen med KD. BDO er klar over at dette er en forenklet beregningsmetode, og at det er flere variabler som spiller inn for hvilken kapitaltilskuddssats barnehagene mottar og som vi ikke har hensyntatt (se fotnote 54).

Vi har også benyttet data på driftstilskudd til private barnehager for tilskuddsåret 2020 og 2021 i våre analyser. BDO har beregnet driftstilskudd per heltidsplass i alle kommuner i Norge for tilskuddsåret 2020, en sats for barn mellom 0-2 år og en sats for barn mellom 3-6 år. For tilskuddsåret 2021 er satsene fra 2020 fremskrevet med endringen i kommunale brutto driftsutgifter ført på funksjon 201 Barnehage og funksjon 221 Barnehagelokaler fra 2018 til 2019. Vi har mottatt faktiske tilskuddssatser for 2020 og 2021 fra Udir og kontrollert at de beregnede satsene benyttet i analysene samsvarer med de faktiske tilskuddssatsene.

Videre har vi undersøkt om det finnes andre offentlige tilgjengelige kilder som kan brukes som grunnlag for tilskudd til eiendom.

Se vedlegg 7.6 for fullstendig liste over data benyttet til analysene i denne rapporten.

I tillegg til analyser av data, har vi gjennomført flere tverrfaglige arbeidsmøter der problemstillinger ved dagens finansiering og regulering av barnehagesektoren er drøftet.

## 1.3 Avgrensninger og forbehold

Denne rapporten er utarbeidet for KD, og skal redegjøre nærmere for dagens finansiering av eiendom.<sup>11</sup> Til grunn for rapportens gjennomførte analyser og vurderinger ligger regjeringens ambisjoner og BDOs mandat, mottatt fra KD. BDOs analyser er faktabaserte og er ment for å gi KD et faktagrunnlag i forbindelse med utforming av nytt finansieringssystem. Formålet med analysene er å synliggjøre beregninger på aggregert nivå og forutsetningene vi tar for å gjennomføre disse er redegjort for i rapporten. Dette innebærer at analysene er gjennomført med det datagrunnlag vi har hatt tilgjengelig og vi har ikke hatt mulighet til å korrigere disse for feilmarginer på detaljnivå.

---

<sup>10</sup> Vi har benyttet datagrunnlaget fra BASIL for ordinære og familiebarnehager.

<sup>11</sup> Dagens system består av mange delelementer (driftstilskudd som inkluderer tilskudd til ordinær drift, drift av eiendom, pensjonspåslag og administrasjonspåslag, og kapitaltilskudd) som til sammen utgjør finansiering av de private barnehagene. I denne rapporten er tilskudd til eiendom hovedfokus.

Nytt finansieringssystem henger tett sammen med regulering av barnehagesektoren. Utforming av tilskuddsordningen og regulering av bruk av tilskudd må sees i sammenheng. Våre vurderinger må derfor ses i sammenheng med regulering av tilskudd, og vi omtaler derfor også regulering av sektoren i vår rapport.

BDO presiserer at vi ikke påtar oss ansvar for fullstendigheten eller riktigheten i det grunnlagsmaterialet som vi har blitt fremlagt og som har vært utgangspunkt for våre vurderinger. Dersom vi har mottatt uriktige eller ufullstendige opplysninger, har vi ikke hatt anledning til å avdekke dette ut over overordnede rimelighetsvurderinger.

Vårt arbeid er gjennomført innenfor en begrenset tidsramme og tidsperiode,<sup>12</sup> og omfanget og fullstendigheten av analysene må ses i lys av dette. BDO kan ikke gå god for at alle relevante forhold er avdekket eller analysert.

---

<sup>12</sup> Arbeidet er gjennomført i perioden oktober 2022 til september 2023 og må sees i sammenheng med det regelverk som var gjeldende i denne perioden.



## 2 Dagens finansiering og regulering

### 2.1 Utvikling i sektoren

Da barnehageforliket ble inngått i 2003, opprettet staten en rekke økonomiske støtteordninger som skulle gi incentiver til å bygge og drive private barnehager. Blant annet fikk flere private aktører rimelige tomter fra kommunene. Fra 2011 har det blitt mer konsolidering i sektoren, det har blitt flere større enheter, færre enkeltstående barnehager og flere barnehagekonsern.

I tillegg til mottatt tilskudd til drift og kapital (se detaljert beskrivelse nedenfor) har eiere av private barnehager fått gunstige betingelser til bygging og drift av eiendom, blant annet gjennom investeringstilskudd og gunstige lån gjennom Husbanken. Ifølge Velferdstjenesteutvalget<sup>13</sup> anses barnehageeiendom som attraktive investeringsobjekter for eiere av næringsseiendom, blant annet grunnet sikre, langsiktige inntekter som gir god avkastning med lav risiko. Utvalget trekker også frem at barnehagebygg selges fordi eiere ønsker å realisere økonomiske verdier bygget opp gjennom barnehagedrift.

De siste årene har det vært en betydelig økning i salg av barnehager og enkeltbygg, der barnehagene leier tilbake bygget av ny eier (se Tabell 2 i kapittel 3.2.1). Kostnadene til bygg har økt betydelig i flere av barnehagene, og særlig i de som har gått fra eie til leie.

### 2.2 Dagens tilskudd til eiendom

De private barnehagene mottar driftstilskudd og kapitaltilskudd. Hvordan disse beregnes, og hva de skal dekke, gjennomgås i delkapitlene nedenfor. Tilskuddene er ikke øremerket, men det er forventet at driftstilskuddet benyttes til drift, kapitaltilskuddet til kapitalkostnader, etc. Finansieringssystemet ble utformet i en utbyggingsfase, der de fleste barnehagene eide bygget selv. Finansieringssystemet har derfor tatt sikte på å dekke kostnader en barnehage har som eier av et barnehagebygg, og er ikke tilpasset barnehager som leier.

#### 2.2.1 Driftstilskuddet inkluderer kommunale kostnader til barnehagelokaler

Driftstilskuddet baserer seg på kommunens gjennomsnittlige kostnader i egne, tilsvarende barnehager og beregnes ved å summere korrigerede brutto driftsutgifter<sup>14</sup> ført på funksjon 201 Barnehage og funksjon 221 Barnehagelokaler. Det gjøres flere korrigeringer, blant annet trekkes art 590 Avskrivninger og art 190 Leie av lokaler og grunn fra tilskuddsgrunnlaget. Dette innebærer at øvrige kostnader (kostnadsarter) til drift av eiendom<sup>15</sup>, ført på funksjon 221, er inkludert i driftstilskuddet og dermed skal dekke drift av eiendom. Videre trekkes kommunens regnskapsførte pensjonsutgifter ut, og et

---

<sup>13</sup> <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2020-13/id2788017/?ch=2>

<sup>14</sup> Kostnader og inntekter (arter) til barnehager føres på konto 201 Barnehager og funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss. Utgifter til særskilt tilrettelegging for barnehagebarn med særlige behov er ført på egen funksjon, 211, og er ikke inkludert i tilskuddsgrunnlaget. Korrigerede brutto driftsutgifter inkluderer lønnsartene 010-099, kjøp av varer og tjenester som inngår i (fylkes)kommunal egenproduksjon artene 100-285, art 429 Merverdiavgift som gir rett til mva-kompensasjon, art 590 Avskrivninger, art 690 Fordelte utgifter/Internsalg, art 710 Sykelønnsrefusjon og art 729 Kompensasjon for merverdiavgift.

<sup>15</sup> Herunder kostnader til vedlikehold, påkostning, nybygg og nyanlegg samt materialer til dette, merverdiavgift (som gir rett til merverdiavgiftskompensasjon), lønnsutgifter tilknyttet drift av eiendom, kjøp av eksisterende bygninger og anlegg, utgifter til strøm, oppvarming, reparasjoner og renhold, vaktmestertjenester, forsikring m.m.

pensjonspåslag, beregnet som en andel av lønnskostnader, legges til.<sup>16</sup> Et administrasjonspåslag på 4,3 prosent legges også til.<sup>17</sup>

Oppsummert er driftstilskuddet ment å dekke de private barnehagenes kostnader til drift av barnehagene, inkludert drift og vedlikehold av bygg. Driftstilskuddet beregnes på samme måte for ordinære og familiebarnehager, men i familiebarnehager vektet barn under tre år 1,25 ganger høyere enn store barn, mot 1,8 ganger høyere i beregningen av tilskudd til ordinære, private barnehager.

## 2.2.2 Kapitaltilskuddet skal dekke renter og avskrivninger

I tillegg til driftstilskuddet mottar barnehagene et eget kapitaltilskudd. Kapitaltilskuddet skal dekke barnehagenes kapitalkostnad, beregnet ut fra rente- og avskrivningskostnadene.

Iht. rundskriv Udir-7-2014 kan barnehagens kapitalkostnader defineres slik:

*Med kapitalkostnader menes avskrivningskostnader basert på anskaffelseskost (fratrukket investeringstilskudd og merverdiavgiftskompensasjon) og rentekostnader beregnet ut fra bokført verdi på anleggsmidler på barnehageområdet tillagt tomtekostnader (fratrukket investeringstilskudd og merverdiavgiftskompensasjon).*

I likhet med driftstilskuddet, skal kapitaltilskuddet til private barnehager i utgangspunktet basere seg på kommunale kostnader. Disse er imidlertid ikke fullstendig dokumentert i kommunale regnskaper<sup>18</sup> og det er ulik regnskapsføring i kommunal og privat sektor.<sup>19</sup>

For private, ordinære barnehager, tar beregningen av kapitaltilskudd utgangspunkt i et estimat på både rente- og avskrivningskostnader<sup>20</sup> for bygninger differensiert på ulike byggeår, basert på statistikk fra Husbanken.<sup>21</sup> Husbankens ordning med lån til bygging av barnehager ble avsluttet fra og med 2021. For å anslå kostnaden for barnehager bygget etter dette, er Statistisk Sentralbyrås (SSB) byggekostnadsindeks, i kombinasjon med eksisterende data fra Husbanken<sup>22</sup>, benyttet. For familiebarnehager dekkes kapitalkostnader etter de kommunale familiebarnehagenes avtalefestede kompensasjon for kost, slitasje på hus, møbler, lys, brensel, etc.<sup>23</sup> Kapitaltilskuddet justeres hvert år med prisveksten for disse kostnadene.

---

<sup>16</sup> Pensjonspåslaget er vedtatt nedjustert fra 13 prosent til 10 prosent. Det gjøres korreksjoner for arbeidsgiveravgift både for kommunens pensjonsutgifter som trekkes ut og for påslaget som legges til.

<sup>17</sup> Det gjøres også andre korrigeringer. Eventuelle barnehageutgifter ført på andre funksjoner legges til og enkelte inntekter, blant annet statstilskudd til lærlinger, trekkes fra. Foreldrebetaling og eventuelle matpenger skal også trekkes fra. For å justere tilskuddet til tilskuddsåret indeksreguleres kostnadene for lønns- og prisvekst med kommunal deflator.

<sup>18</sup> Blant annet fordi renter er ikke fordelt på de ulike tjenesteområdene og er vanskelig å identifisere. Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse, «Nasjonale satser til private barnehager 2023».

<sup>19</sup> Kommunale avskrivninger beregnes på bakgrunn av brutto anskaffelseskostnad, mens det i private regnskaper er netto anskaffelseskost som ligger til grunn. Det er også ulik grense for når påkostninger skal aktiveres.

<sup>20</sup> Beregning av avskrivninger følger prinsippene for kommunale barnehager. Investeringer avskrives lineært over 40 år, mens utstyr og inventar avskrives lineært over 10 år.

<sup>21</sup> Statistikk over alle barnehager oppført med finansiering fra Husbanken.

<sup>22</sup> Det finnes flere byggekostnadsindekser, indeksen som er benyttet dekker eneboliger av tre. Den er vurdert som den mest representative for barnehager. Det er små forskjeller mellom denne og indeksen for boliger i alt. *Nasjonale satser til private barnehager i 2023* (Telemarksforskning, 2022).

<sup>23</sup> Kompensasjonen reguleres av SFS 2201, og kapitaltilskuddet prisjusteres hvert år med prisveksten i denne. Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse, «Nasjonale satser til private barnehager 2023».

Per i dag beregnes kapitaltilskuddssatsene på nasjonalt nivå og dette gjøres årlig av Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse<sup>24</sup>. For private, ordinære barnehager beregnes ulike satser basert på barnehagens siste godkjenningsår, hvor nyere godkjenningsår gir høyere sats. Kapitaltilskuddssatsen gis per heltidsplass i barnehagen. Barnehager med økt godkjent areal (hvor det nye arealet vil få godkjenningsår lik året arealutvidelsen godkjennes) vil få en høyere kapitaltilskuddssats for de heltidsplassene som «tilhører» det utvidede arealet av barnehagen. Både Telemarksforskning og sektoren har gitt innspill til departementet om at beregningene og datagrunnlaget benyttet i beregningen av kapitaltilskuddet er delvis utdaterte.<sup>25 26</sup> Private familiebarnehager mottar kapitaltilskudd per heltidsplass.

## 2.3 Dagens regulering

### 2.3.1 Barnehageloven

Barnehageloven § 23 regulerer bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager. Lovens § 21 slår fast at barnehager som oppfyller kravene i § 23 kan disponere et eventuelt overskudd fritt.

Følgende krav stilles i barnehagelovens § 23:

- Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen.
- Barnehagen skal 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.
- Barnehagen skal ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.

Det presiseres at barnehagen skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med bestemmelsen.

### 2.3.2 Forhold til statsstøtteregeverket

EØS-avtalens statsstøtteregeverket kommer som utgangspunkt ikke til anvendelse på tilskudd til barnehagedrift, ettersom dette ikke utgjør økonomisk aktivitet. Private barnehageselskaper vil derfor ikke anses som «foretak» etter EØS-avtalen artikkel 61.

Enkelte barnehageselskaper inngår i et konsern, og i et slikt tilfelle vil konsernet som sådan kunne anses å være mottaker av tilskuddet. I et slikt tilfelle må en påse at det ikke finner sted noen krysssubsidierting av konsernets eventuelle økonomiske aktivitet.

Dersom eiendomsdrift og forvaltning ligger i et eget selskap i konsernet, og dette selskapet utøver økonomisk aktivitet, vil krysssubsidierting kunne skje dersom barnehageselskapet betaler overpris for leie av barnehagebygget.

---

<sup>24</sup> Metoden har i utgangspunktet vært den samme i mange år. Som følge av endringer i statistikk fra Husbanken, har det blitt gjort enkelte mindre tilpasninger/endringer i metoden. Metoden ble utarbeidet da sektoren var under oppbygging, men det er usikkert om denne fortsatt er velegnet.

<sup>25</sup> I sine beregninger har Telemarksforskning derfor benyttet SSBs byggekostnadsindeks i kombinasjon med data fra Husbanken. Fordi få barnehager har blitt bygget de siste årene, er det også få observasjoner bak de årlige gjennomsnittene de senere år.

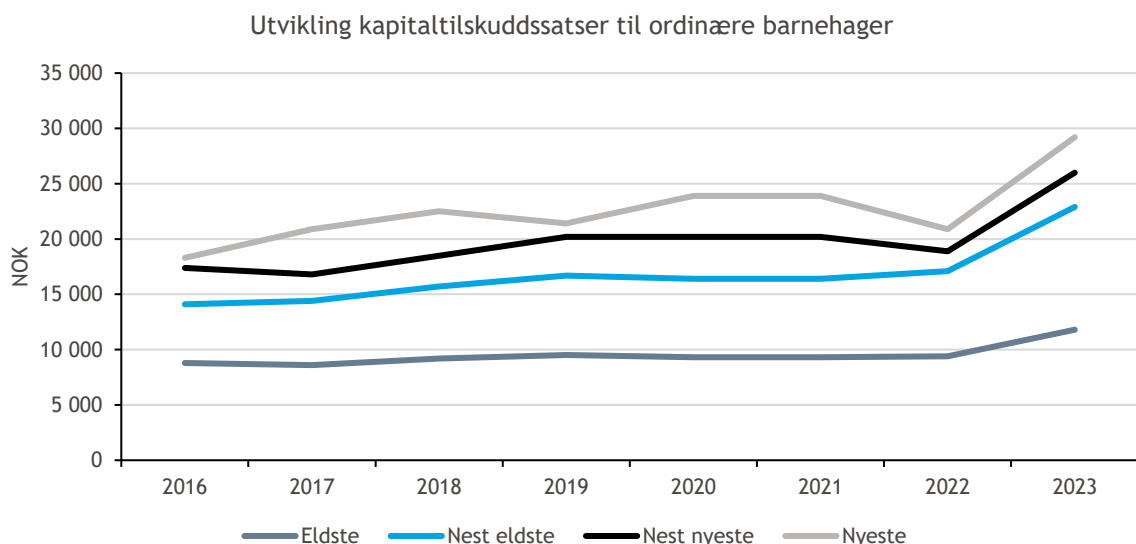
<sup>26</sup> Blant annet oppgir PBL at tilskuddet er lite treffsikkert (<https://www.pbl.no/barnehagedrift-og-tilskudd/tilskudd/kvalitets--og-mangfoldsmodellen/arealtilskudd-erstatter-kapitaltilskudd-og-gir-bedre-barnehagebygg-over-tid/>), mens Telemarksforskning peker på at deler av kildene til tilskuddsgrunnlaget ikke lenger er tilgjengelig.

# 3 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom for ordinære barnehager

## 3.1 Utvikling i tilskudd til eiendom

### 3.1.1 Kapitaltilskuddssatsen har økt jevnt fra 2016, med en noe høyere økning det siste året

Figuren under viser utviklingen i kapitaltilskuddssatser per heltidsplass fra 2016 og frem til 2023 for ordinære barnehager.



Figur 1 Utvikling i kapitaltilskuddssatser til ordinære barnehager fra 2016-2023 (satser oppgitt i nominell verdi). Kilde: Udir.no. Beregninger av BDO.

Satsene beregnes årlig av Telemarksforskning og er fordelt på fire nivå ut ifra barnehagenes godkjenningår. Bakgrunnen for denne inndelingen er antakelsen om at nyere barnehager i gjennomsnitt har høyere kapitalkostnader enn eldre barnehager, og at satsen dermed bør være noe høyere. Det beregnes en sats for barnehager godkjent i samme år som satsen beregnes for og to år tilbake («Nyeste» i figuren over), en sats for barnehager godkjent 3-5 år fra året satsen beregnes for («Nest nyeste» i figuren over), en sats for barnehager godkjent 6-8 år fra året satsen beregnes for («Nest eldste» i figuren over) og til slutt en sats for barnehager som er godkjent senere enn 8 år fra året satsen beregnes for («Eldste» i figuren over). Figuren viser en relativt jevn utvikling i satsene over tid, men med en noe høyere økning fra 2022 til 2023. I snitt har kapitaltilskuddssatsene (nominell verdi) økt med 51,4 prosent<sup>27</sup> fra 2016 til 2023, mens

<sup>27</sup> Satsen for de nyeste barnehagene («Nyeste») økte med 59,6 prosent fra 2016-2023, satsen for de nest nyeste barnehagene («Nest nyeste») økte med 49,4 prosent fra 2016-2023, satsen for de nest eldste barnehagene («Nest eldste») økte med 62,4 prosent fra 2016-2023 og satsen for de eldste barnehagene («Eldste») økte med 34,1 prosent fra 2016-2023.

veksten i konsumprisindeksen i samme periode var 21,7 prosent<sup>28</sup> og veksten i kommunal deflator i samme periode var 25,3 prosent.<sup>29</sup>

Tabell 1 under viser utviklingen i andelen av ordinære barnehager som har mottatt de ulike kapitaltilskuddssatsene i perioden 2016 til 2021. Mottatt kapitaltilskudd per barnehage er beregnet ved å ta utgangspunkt i barnehagens siste godkjenningsår og antall heltidsplasser i barnehagen. Som tidligere nevnt er BDO klar over at dette er en forenklet beregning, men er per dags dato ikke kjent med at samlet og strukturert data på faktisk mottatt kapitaltilskudd blant ordinære barnehager er tilgjengelig.

Årstall (n = antall barnehager)	Andel private ordinære barnehager som mottok de ulike satsene for kapitaltilskudd			
	Eldste	Nest eldste	Nest nyeste	Nyeste
2016 (n = 2 550)	32 %	20 %	23 %	24 %
2017 (n = 2 542)	37 %	19 %	25 %	19 %
2018 (n = 2 514)	42 %	20 %	22 %	16 %
2019 (n = 2 503)	47 %	21 %	21 %	11 %
2020 (n = 2 458)	52 %	23 %	17 %	8 %
2021 (n = 2 420)	58 %	21 %	15 %	7 %

Tabell 1 Andelen private ordinære barnehager som mottok de ulike kapitaltilskuddssatsene i perioden 2016-2021 (barnehagenes siste godkjenningsår ligger til grunn for beregning av kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata 2016-2021 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.

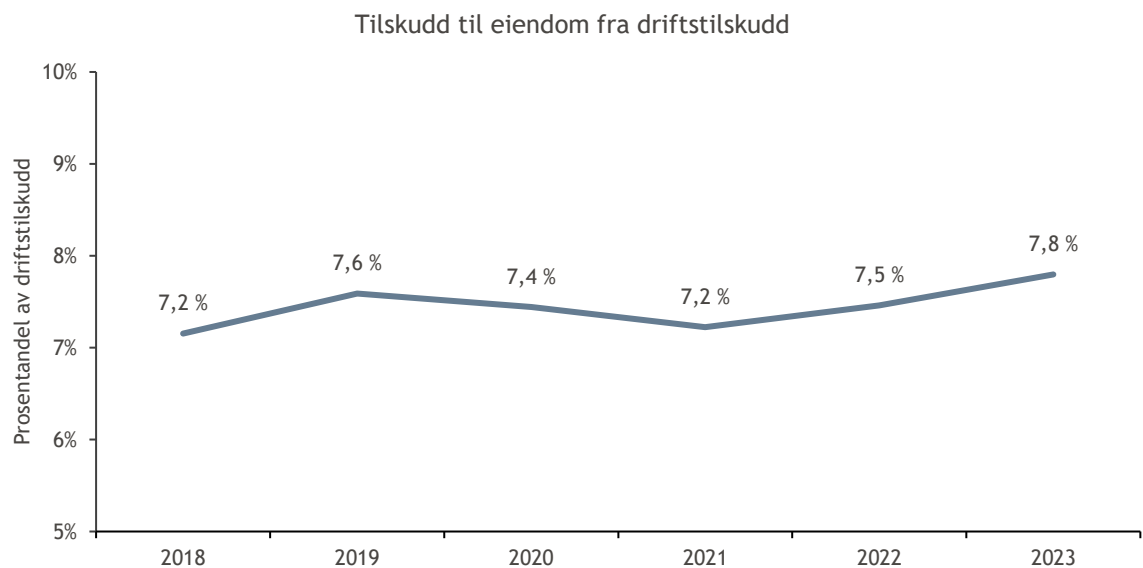
Som tabellen over viser har andelen private ordinære barnehager som mottar den laveste kapitaltilskuddssatsen («Eldste») økt hvert år fra 2016 og frem til 2021. Tilsvarende ser vi at andelen som har mottatt den høyeste satsen («Nyeste») har minnet hvert år i samme periode.

<sup>28</sup> I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2016 (gjennomsnitt for året) til 2023 (januar)).

<sup>29</sup> I henhold til årlig prosentvis endring i kommunal deflator fra 2016 til 2023 (<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-1-20222023/id2931224/?ch=10>)

### 3.1.2 Andelen av driftstilskudd som er ment å dekke drift og vedlikehold av eiendom har ligget jevnt på om lag syv prosent i perioden 2018 til 2023

Figuren under viser et estimat av hvor stor andel kommunenes kostnader til drift av eiendom (funksjon 221<sup>30</sup>) har utgjort av kommunenes totale kostnader til drift av barnehage (funksjon 201 og 221) i perioden 2018 til 2023. Kostnader ført på funksjon 201 og 221 ligger til grunn for beregningen av dagens driftstilskudd.<sup>31</sup> Tallene gjengitt i figuren under er beregnet på nasjonalt nivå for alle kommuner i Norge, og det er kommunens kostnader fra to år tilbake som benyttes for å finne andelen for det respektive året (tilsvarende det prinsipp som ligger til grunn for beregningen av driftstilskuddet). Det vil si at andelen for 2018 gjengitt i figuren under (7,2 prosent) er beregnet med bakgrunn i kommunenes regnskap for 2016.



Figur 2 Estimert prosentandel av utgiftene som ligger til grunn for beregnet driftstilskudd som gjelder utgifter tilknyttet eiendom for alle kommuner i Norge i perioden 2018 - 2023. Kilde: KOSTRA-regnskapsdata 2016-2021 (mottatt fra SSB). Beregninger av BDO.

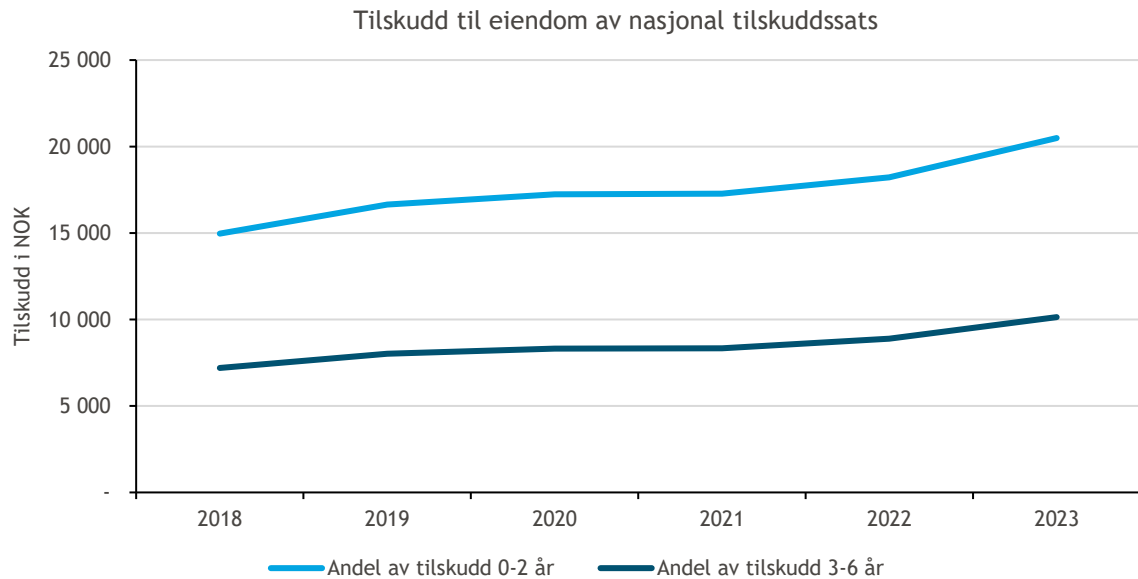
Figur 2 over viser at andelen av kommunenes driftsutgifter som ligger til grunn for beregnet estimert driftstilskudd som gjelder utgifter tilknyttet eiendom<sup>32</sup> har vært relativt stabil i perioden 2016 til 2021 (kommunens kostnader to år tilbake ligger til grunn

<sup>30</sup> Funksjon 221 gjelder kostnader tilknyttet barnehagelokaler og skyss. Det er ikke mulig å skille ut kostnader tilknyttet skyss i KOSTRA-datasettene vi har mottatt, og tallene oppgitt i Figur 2 kan derfor inneholde kostnader relatert til barnehageskyss i kommunene.

<sup>31</sup> Det er kommunens korrigerede brutto driftsutgifter som ligger til grunn for beregningen av driftstilskuddet. Korrigerede brutto driftsutgifter er definert som summen av kostnadsartene 010 - 290 + 429 + 590 + 690 + 710 + 729 ført på funksjon 201 og 221 (fra 2020 utgikk art 690, så fra 2020 er denne arten ikke medberegnet i grunnlaget). Det er kun kostnader ført på kontoklasse 1 og 3 som er medberegnet i våre analyser (det benyttes fire ulike kontoklasser i kommuneregnskapet, hvorav kontoklasse 0 og 4 benyttes for investeringsregnskap og 1 og 3 benyttes for driftsregnskap). Kostnadsart 190 Leie av lokaler og 590 Avskrivninger er trukket fra funksjon 201 og 221 i våre analyser, da dette er kapitalkostnader som skal trekkes fra i beregningen av driftstilskudd.

<sup>32</sup> I beregningen av utgifter tilknyttet eiendom er de samme kostnadsartene som oppgitt i fotnote 20 inkludert, men kun utgifter ført på funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss. Som beskrevet i fotnote 20 er kostnadsart 190 og 590 ekskludert.

for tilskudd i perioden 2018 til 2023) og har ligget et sted mellom 7,2 til 7,8 prosent, i gjennomsnitt for alle kommuner beregnet samlet.



Figur 3 Estimert beløp av nasjonale tilskuddssatser som gjelder tilskudd til drift av eiendom for 2018-2023 (beløp oppgitt i nominell verdi). Kilde: KOSTRA-regnskapsdata 2016-2021 (mottatt fra SSB) og nasjonale tilskuddssatser hentet fra Udir.no. Beregninger av BDO.

Figur 3 viser estimert beløp som private, ordinære barnehager har fått i tilskudd for å dekke kostnader til drift av eiendom i perioden 2018 til 2023. Til grunn for beregningene ligger nasjonal tilskuddssats for barn i alderen 0-2 år og 3-6 år. Prosentandelene oppgitt i Figur 2 er benyttet for å beregne estimert kronebeløp per år. Figuren viser en jevn økning i tilskudd til drift av eiendom i perioden 2018 til 2023.<sup>33</sup> I snitt har de nominelle beløpene økt med 38,9 prosent<sup>34</sup> fra 2018 til 2023, mens prisveksten i samme periode var 16,3 prosent<sup>35</sup>.

## 3.2 Analyse av eiendomskostnader

### 3.2.1 Andelen barnehager som eier barnehagebygg har sunket i perioden 2016 til 2021

Vi analyserer eiendomskostnadene til barnehager med tre ulike former for eierskap til eiendom; eie, leie internt (med leie internt menes leie fra egen gruppering/konsern) og leie eksternt.

Tabell 2 under viser utviklingen i eierskap til eiendom blant private ordinære barnehager i perioden 2016 til 2021<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Dette er en forenklet beregningsmetode. BDO er ikke kjent med at det finnes informasjon om faktisk beløp for tilskudd til drift av eiendom for private barnehager og har derfor gjort et overordnet estimat på nasjonalt nivå (se vedlegg 7.6 for beskrivelse av beregningsmetode). estimert denne andelen ved hjelp av denne metoden.

<sup>34</sup> Beløpet for barn i alderen 0-2 år («Andel av tilskudd 0-2 år») økte med 36,9 prosent fra 2018-2023 og satsen for barn i alderen 3-6 år («Andel av tilskudd 3-6 år») økte med 40,8 prosent fra 2018-2023.

<sup>35</sup> I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2018 (gjennomsnitt for året) til 2023 (januar)).

<sup>36</sup> Tallene for 2016 til 2020 ble presentert i tidligere rapport, *Finansiering og regulering av private barnehagers eiendomskostnader* (BDO, 2023). Tallene for 2020 presentert her avviker fra forrige rapport fordi det i regnskapsskjemaet for 2020 ble innført et nytt spørsmål om eierskap til barnehagelokaler som Telemarksforskning har valgt å benytte for å

Årstall (n = antall barnehager)	Eierskap til eiendom blant private ordinære barnehager		
	Andel barnehager som eier	Andel barnehager som leier internt	Andel barnehager som leier eksternt
2016 (n = 2 381)	57 %	12 %	31 %
2017 (n = 2 437)	56 %	15 %	28 %
2018 (n = 2 422)	57 %	16 %	27 %
2019 (n = 2 409)	53 %	21 %	26 %
2020 (n = 2 392)	47 %	19 %	34 %
2021 (n = 2 349)	45 %	22 %	34 %

Tabell 2 Statistikk over private ordinære barnehagers eierskap av eiendom i perioden 2016 - 2021. Kilde: BASIL regnskapsdata (2016-21) og data over private barnehagers eierskap til eiendom mottatt fra Telemarksforskning for perioden 2016 - 2021. Beregninger av BDO.

Tabellen viser at andelen barnehager som eier eget bygg har sunket med 12 prosentpoeng i denne perioden, hvorav den største reduksjonen fant sted fra 2019 til 2020. Tilsvarende har andelen barnehager som leier internt økt med 10 prosentpoeng i samme periode, mens andelen som leier eksternt har økt med totalt 3 prosentpoeng i samme periode.

Tabellen under viser hvordan eierskap til eiendom fordelte seg blant ordinære barnehager i 2021, inndelt etter barnehagenes organisasjonsform<sup>37</sup>, kjedetilhørighet<sup>38</sup> og størrelse<sup>39</sup>. Her tar vi utgangspunkt i alle ordinære barnehager som enten eier, leier internt eller leier eksternt og ser på hvordan disse barnehagene fordeler seg innen de tre ulike kategoriene.

---

kategorisere eierskap til eiendom blant private barnehager i 2020 og 2021, fremfor tidligere metode som ligger til grunn for kategoriseringen fra 2019 og bakover. For regnskapsåret 2020 medførte den nye kategoriseringen en økning i andelen barnehager som leier internt mot en tilsvarende reduksjon i andelen barnehager som leier eksternt. Det ble også oppdaget en feil i tilsvarende tabell i tidligere rapport som nå er rettet.

<sup>37</sup> Ideelle barnehager er her definert som barnehager som har oppgitt at de er organisert som borettslag, forening/lag/innretning, kirkelig fellesråd, samvirkeforetak og stiftelser i BASIL. AS inkluderer barnehager organisert som aksjeselskap og ENK inkluderer barnehager organisert som personlig næringsdrivende. Prosentandelene for barnehager med ulik organisasjonsform i Tabell 3 summerer seg ikke opp til 100 prosent fordi barnehager med en annen organisasjonsform enn de nevnt i denne fotnoten er ekskludert fra analysen.

<sup>38</sup> Definert i tråd med «kjedetilhørighet»- variabelen i BASIL (*Inngår barnehagen i et foretak eller foretaksgruppe med flere barnehager?*).

<sup>39</sup> Barnehagene er inndelt etter følgende størrelsesorden: Liten ≤ 50 barn, mellomstor 51- 75 barn, stor > 75 barn. Størrelseskategoriene tilsvarer kategorier benyttet i andre analyser. <https://www.barnehage.no/barnehager-forskningkvalitet/dette-vet-vi-om-barnehagens-storrelse-og-kvalitet/228806>



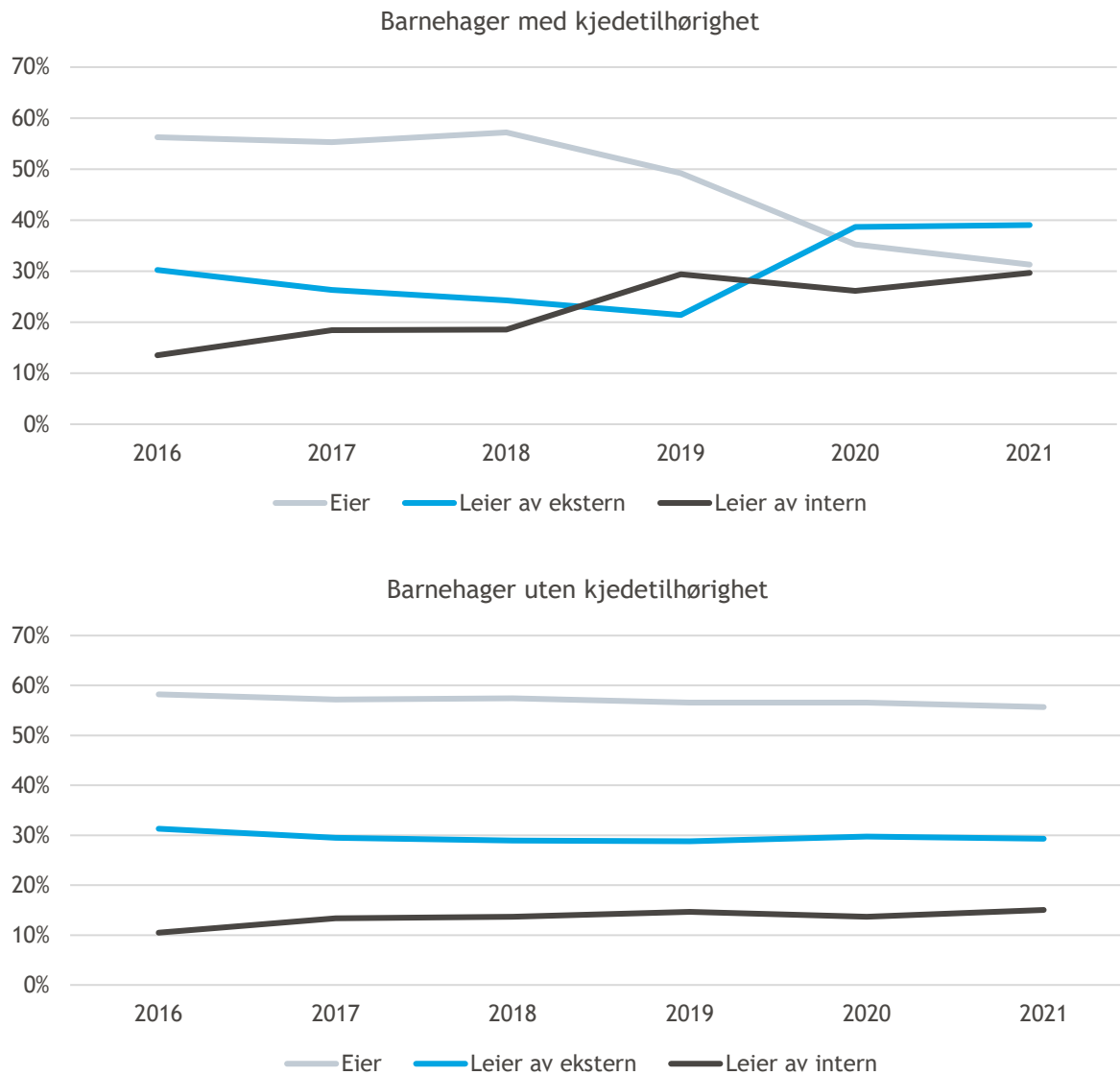
2021	Eierskap til eiendom blant private ordinære barnehager		
	Andel barnehager som eier	Andel barnehager som leier internt	Andel barnehager som leier eksternt
Ordinære barnehager (n = 2 349)	45 %	22 %	34 %
<b>Organisasjonsform</b>			
AS	38 %	83 %	61 %
Ideelle	57 %	12 %	35 %
ENK	2 %	2 %	2 %
<b>Kjedetilhørighet</b>			
Tilhører kjede	31 %	61 %	52 %
Tilhører ikke kjede	69 %	39 %	48 %
<b>Størrelse</b>			
Små	44 %	44 %	58 %
Mellomstor	36 %	30 %	20 %
Stor	20 %	27 %	22 %

Tabell 3 Statistikk over private ordinære barnehagers eierskap av eiendom i 2021, fordelt etter organisasjonsform, kjedetilhørighet og størrelse. Kilde: BASIL regnskapsdata (2021) og data over private barnehagers eierskap til eiendom mottatt fra Telemarksforskning for 2021. Beregninger av BDO

Tabellen viser at barnehagene som eide eget barnehagebygg i 2021 for det meste var ideelle, små og mellomstore barnehager uten kjedetilhørighet. Barnehagene som leide internt i 2021 var for det meste barnehager organisert som aksjeselskap og med kjedetilhørighet. De fleste barnehagene som leide eksternt i 2021 var små barnehager organisert som aksjeselskap.

Av tabellen fremkommer det at forskjell i eierskap til eiendom er størst blant barnehager med ulik organisasjonsform og kjedetilhørighet. Av alle de ordinære barnehagene som eide eget bygg i 2021 var 57 prosent organisert som ideelle foretak og 69 prosent tilhørte ikke en kjede. Tilsvarende viser tabellen at for alle de ordinære barnehagene som leide internt i 2021 var hele 83 prosent organisert som aksjeselskap og 61 prosent tilhørte en kjede. Se vedlegg 7.1 for utvidet tabell for variabelen kjedetilhørighet i perioden 2016 til 2021.

Figuren under ser nærmere på utviklingen i eierskap til eiendom blant ordinære barnehager med og uten kjedetilhørighet i perioden 2016 til 2021. Her tar vi utgangspunkt i de barnehagene som har oppgitt at de tilhører eller ikke tilhører en kjede i BASIL regnskapskjema fra 2016 til 2021 og ser på deres eierskap til eiendom i perioden.



Figur 4 Utvikling i eierskap til eiendom blant ordinære barnehager med og uten kjedetilhørighet i perioden 2016 - 2021. Kilde: BASIL regnskapsdata (2016-21) og data over private barnehagers eierskap til eiendom mottatt fra Telemarksforsking for perioden 2016 - 2021. Beregninger av BDO.

Som figuren illustrerer har andelen barnehager som eier og leier vært relativt stabil i hele perioden blant barnehager uten kjedetilhørighet. For barnehager som tilhører en kjede viser figuren at andelen barnehager som leier eksternt og barnehager som leier internt i perioden øker, hvorav sistnevnte har økt fra en andel på 14 prosent i 2016 til en andel på 30 prosent i 2021. I samme periode har andelen barnehager som eier sunket fra 56 prosent i 2016 til 31 prosent i 2021.

### 3.2.2 Gjennomsnittlige eiendomskostnader per heltidsplass i private ordinære barnehager har økt mer enn generell prisvekst i perioden 2016 til 2020

Figur 5 viser gjennomsnittlige kostnader til eiendom per heltidsplass i private ordinære barnehager med ulikt eierskap til eiendom i perioden 2016 til 2021. Figuren skiller

mellom tre ulike kostnadskategorier<sup>40</sup>; husleie, kapitalkostnader og eiendomskostnader. De tre ulike kostnadskategoriene inkluderer følgende kontoer<sup>41</sup>:

- Husleie
  - 6300 Leie lokale
- Kapitalkostnader
  - 6000 Avskrivning
  - 8160 Andre finanskostnader<sup>42</sup>
- Eiendomskostnader (inkluderer husleie og kapitalkostnader)
  - 6000 Avskrivning
  - 6300 Leie lokale
  - 6340 Lys og varme
  - 6395 Renovasjon, vann, avløp, renhold mv.<sup>43</sup>
  - 6500 Verktøy, inventar mv. som ikke skal aktiveres
  - 6600 Reparasjon/vedlikehold av bygninger
  - 7500 Forsikringspremie
  - 8160 Andre finanskostnader

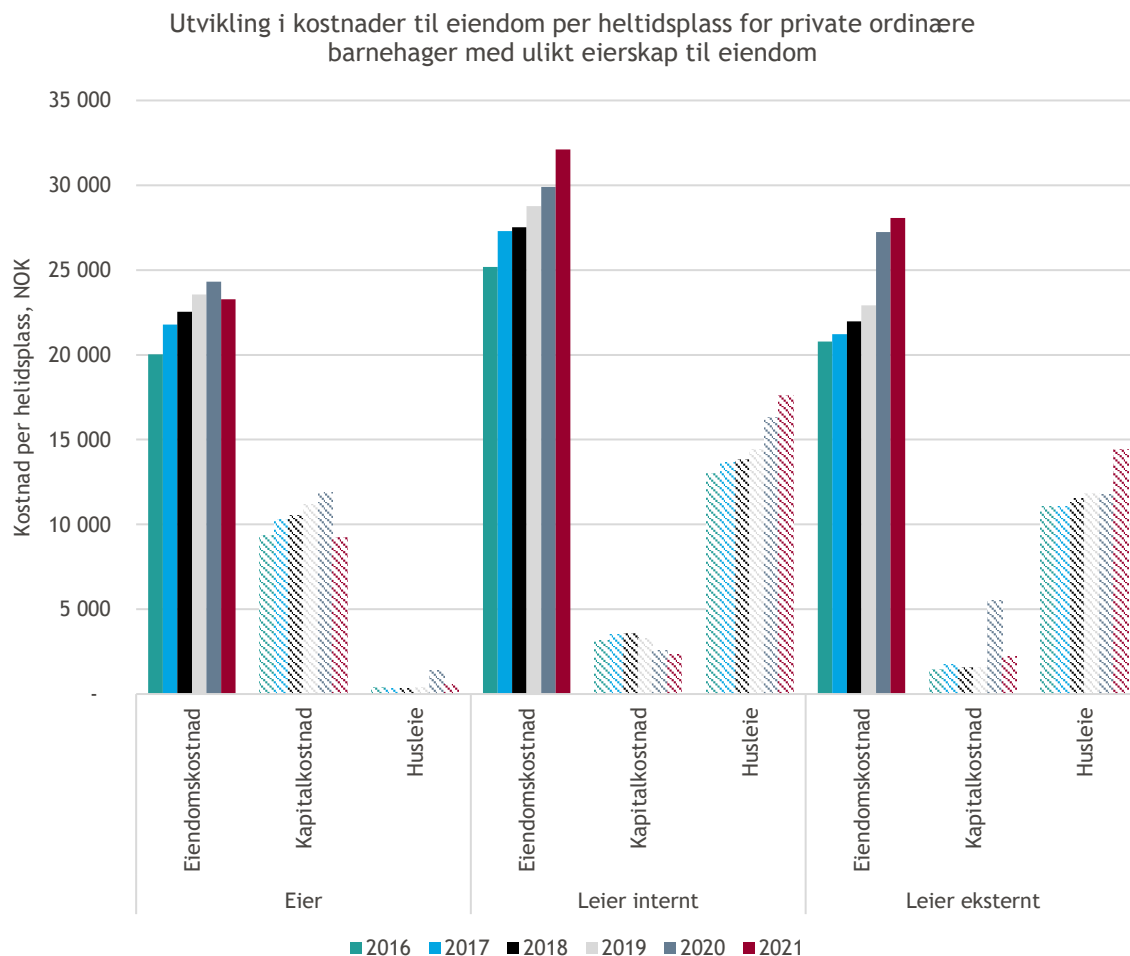
---

<sup>40</sup> Dette er de samme kostnadskategoriene som benyttes av Telemarksforskning i deres årlig rapporter om kapitalkostnader.

<sup>41</sup> For regnskapsåret 2021 inkluderer BASIL regnskapsskjema flere kontoer som kan knyttes til eiendomskostnader enn tidligere, herunder konto 6001 Avskrivning andre bygninger og annen fast eiendom og konto 7750 Eiendoms- og festeavgift. Konto 6001 er ikke inkludert i våre analyser da private barnehager ikke mottar tilskudd for å dekke denne typen eiendomskostnader og de vurderes derfor som ikke relevante. Konto 7750 er heller ikke inkludert i våre analyser for 2021 for å sikre at kostnadsgrunnlaget for perioden 2016 til 2021 skal være mest mulig sammenlignbart (konto 7750 utgjorde 0,6 prosent av totale eiendomskostnader blant ordinære barnehager i 2021).

<sup>42</sup> Konto 8160 Andre finanskostnader består i all hovedsak av rentekostnader.

<sup>43</sup> I kommunenes regnskap føres dette på art 195 Avgifter, gebyrer, lisenser o.l. Kostnadsarten inkluderer kommunale eiendomsgebyrer (vannavgift, kloakkavgift, renovasjonsavgift, feieavgift) og er inkludert i tilskuddsgrunnlaget.



Figur 5 Kostnader til eiendom per heltidsplass for private ordinære barnehager som eier, leier internt og leier eksternt i perioden 2016 - 2021, nominelle tall. Kilde: BASIL-regnskapsdata 2016-2021 og årsmelding private barnehager 2016-2021 (mottatt fra KD). BDO har mottatt en oversikt over antall oppholdstimer i private barnehager i perioden 2016 - 2021 fra Telemarksforskning og benyttet dette som grunnlag for å regne antall heltidsplasser per barnehage. Videre mottok BDO også en oversikt over eierskap til eiendom blant private barnehager fra Telemarksforskning for perioden 2016-2021. Beregninger av BDO.

Kostnadskategorien «Eiendomskostnader» i figuren over er en totalsum av de ordinære barnehagenes kostnader til eiendom per heltidsplass og inkluderer de to andre kategoriene, «Kapitalkostnad» og «Husleie» (i figuren har vi derfor valgt å fremheve stolpene som viser «Eiendomskostnader» og skravert de to andre, siden disse inngår i fremhevet totalsum).<sup>44</sup>

Figur 5 viser at kostnaden per heltidsplass har økt innenfor alle tre kostnadskategorier og for alle tre eiertyper i perioden 2016 til 2021, med unntak av kapitalkostnader for barnehager som eier og barnehager som leier internt hvor kostnaden i 2021 er lavere sammenlignet med 2016. Reduserte kapitalkostnader for barnehager som leier internt skyldes både reduserte avskrivningskostnader og andre finanskostnader. Av grafen ser vi at de reduserte kostnadene har blitt mer enn erstattet av økt husleie. Reduksjonen i kapitalkostnader for barnehager som eier i 2021 skyldes en reduksjon i avskrivningskostnader per heltidsplass. De barnehagene som eier i 2021 har med andre

<sup>44</sup> I tillegg til husleie (konto 6300) og kapitalkostnader (konto 6000 og 8160) er det kostnader til renovasjon (konto 6395) og verktøy og inventar som ikke skal aktiveres (konto 6500) som utgjør de største kostnadspostene av «Eiendomskostnader».

ord lavere avskrivninger enn den samlede massen barnehager som eide tidligere i perioden.

Fra 2016 til 2021 har eiendomskostnadene per heltidsplass for barnehager som eier økt med 16 prosent, mens barnehager som leier internt og barnehager som leier eksternt har hatt en tilsvarende økning på henholdsvis 27 og 35 prosent. Den generelle prisveksten i samme periode var 12,1 prosent<sup>45</sup> og veksten i kommunal deflator i samme periode var 14,8 prosent<sup>46</sup>.

Figur 5 er beregnet som et nasjonalt gjennomsnitt. Dette innebærer at vi ikke kan trekke direkte konklusjoner basert på disse analysene. For eksempel kan barnehagene som leier ligge i landsdeler med høyere eiendomskostnader enn de som eier. Analysene indikerer likevel at barnehager som leier internt har høyere kostnader enn barnehager som eier og barnehager som leier eksternt i perioden.

I forbindelse med arbeidet har vi identifisert at enkelte barnehager som leier bygg av kommunen, likevel ikke rapporterer noen kostnader til husleie i BASIL fordi kommunen trekker dette fra tilskuddsutbetalingen. Vi har ikke hatt mulighet til å kartlegge hvor mange dette gjelder. Av de private ordinære barnehagene inkludert i våre analyser er det for regnskapsåret 2021 kun 33 barnehager (av totalt 2 348 barnehager, derav 1 296 som leier) som oppgir at de ikke har noen kostnader til husleie, selv om de har svart «Nei» på spørsmålet «Eier barnehagene lokalene de ligger i.»<sup>47</sup> Vi forutsetter derfor at omfanget av dette ikke bør påvirke våre konklusjoner.

### 3.2.3 Analyser indikerer ikke smådriftsulempen til kapital- og eiendomskostnader

Av analysen gjennomgått over ser vi at eiendoms- og kapitalkostnadene varierer med bakgrunn i ulikt eierskap til eiendom. I dette delkapittelet undersøker vi om det foreligger smådriftsulempen ved disse kostnadene. Ved smådriftsulempen vil kostnad per plass være høyest for de små barnehagene og avtakende med barnehagens størrelse.

Vi har analysert kapital- og eiendomskostnader per heltidsplass for private barnehager<sup>48</sup> for å identifisere om det foreligger smådriftsulempen ved disse kostnadene. Analysen er gjort for perioden 2016 til 2020 og er gjort både for alle barnehager samlet og for barnehager inndelt etter eierskap til eiendom, organisasjonsform og kjedetilhørighet<sup>49</sup>. Se vedlegg 7.2 for analysene. Analysen vår har ikke inkludert en detaljert gjennomgang av hva som ligger til grunn for eventuelle høye eiendomskostnader i hvert enkelt tilfelle, for eksempel om høye eiendomskostnader til store barnehager skyldes høye leiekostnader.

Våre analyser indikerer ikke at de minste barnehagene har smådriftsulempen tilknyttet kapital- og eiendomskostnader. Vi presiserer at det er kostnadskonti tilknyttet eiendom vi har analysert her (se kapittel 3.2.2 for liste over relevante konti) og at vi ikke utelukker at det kan foreligge smådriftsulempen tilknyttet andre kostnadsposter/-konti.

---

<sup>45</sup> I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2016 (gjennomsnitt for året) til 2021 (gjennomsnitt for året)).

<sup>46</sup> I henhold til årlig prosentvis endring i kommunal deflator fra 2016 til 2021 (<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-1-20222023/id2931224/?ch=10>)

<sup>47</sup> Vi har avdekket en barnehage som oppgir at de eier lokalene de ligger i, selv om de leier av kommunen, men ikke betaler husleie fordi leien trekkes fra tilskudd (de har ikke eiendom i balansen). Vi har ikke hatt mulighet til å avdekke omfanget av slik feilrapportering.

<sup>48</sup> Analysen er gjort for alle private barnehager samlet, og inkluderer derfor ordinære barnehager, familiebarnehager og åpne barnehager.

<sup>49</sup> Kun for 2020. «Kjedetilhørighet» er basert på BASIL-variabelen «Inngår barnehagen i et foretak eller foretaksgruppe med flere barnehager?»

## 3.3 Tilskudd brukt på eiendomskostnader

### 3.3.1 Våre analyser viser at totalt mottatt tilskudd til eiendom var lavere enn de totale eiendomskostnadene til ordinære barnehager i 2020 og 2021, og at dekningsgraden har sunket fra 2020 til 2021

Vi har gjennomført en analyse av hvor stor andel av de ordinære barnehagenes eiendomskostnader<sup>50</sup> i 2020 og 2021 som ble dekket av mottatt tilskudd til eiendom (dekningsgrad), herunder kapitaltilskudd og tilskudd til drift av eiendom (del av driftstilskudd). Dette innebærer at vi analyserer i hvilken grad barnehagenes eiendomskostnader er lavere eller høyere enn tilskudd de mottar til eiendom disse årene. I senere kapittel omtaler vi at historikk kan ha medført indirekte overfinansiering av enkelte barnehager.<sup>51</sup> Analysen er gjort på sektornivå, som vil si at vi har delt totalt tilskudd til alle ordinære barnehager på totale kostnader blant ordinære barnehager for å finne sektorens gjennomsnittlige dekningsgrad.

For å beregne tilskuddet til drift av eiendom i 2020 og 2021 har vi først estimert andelen av driftstilskuddet som skal dekke drift av eiendom, ved å gjennomføre tilsvarende analyse som er lagt til grunn i Figur 2, men på kommunenivå, for 2018 og 2019. Estimert andel per barnehage ut ifra barnehagens kommunetilhørighet er deretter multiplisert med beregnet mottatt driftstilskuddssats for heltidsplasser 0-2 år og 3-6 år (se kapittel 1.2 for nærmere beskrivelse av beregning av driftstilskuddssatser) for å finne tilskudd til drift av eiendom på barnehagenivå. Kapitaltilskudd er beregnet ut ifra barnehagens siste godkjenningsår<sup>52</sup>. Dekningsgraden på sektornivå er deretter beregnet ved å dele totalt tilskudd til eiendom (drift og kapital) på totale kostnader til eiendom<sup>53</sup>. Vi har også beregnet dekningsgrad for henholdsvis kapitaltilskuddet og driftstilskuddet som skal dekke drift av eiendom hver for seg.<sup>54</sup> Barnehager som ikke har oppholdstimer i 2020 eller 2021 eller hvor totale eiendomskostnader per heltidsplass og totale kapitalkostnader per heltidsplass i 2020 og 2021 er under 1 000 kroner, er ekskludert fra analysen. Resultatene fra analysen for 2021 er gjengitt i tabellen under (se vedlegg 7.3 for analysen for 2020).

Dekningsgrad 2021 (Ordinære barnehager)	Totalt (n= 2 291)	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier (n= 1 017)	Barnehager som leier internt (n= 504)	Barnehager som leier eksternt (n= 770)
Gjennomsnittlig dekningsgrad for	75 %	90 %	62 %	68 %

<sup>50</sup> Eiendomskostnader her tilsvarer kostnadskategorien «Eiendomskostnad», altså de totale kostnadene til eiendom, som definert i kapittel 3.2.1 og gjengitt i Figur 5.

<sup>51</sup> Realisering av gevinst ved salg og mottatt eiendom i gave fra kommunen. Se omtale i kapittel 5.

<sup>52</sup> Som nevnt i kapittel 1.2.1 er dette en forenklet beregning av mottatt kapitaltilskudd per barnehage. I realiteten vil også arealutvidelser påvirke mottatt kapitaltilskudd, men siden vi ikke har noen oversikt over arealutvidelser på barnehagenivå er dette ikke hensyntatt i våre beregninger. Endringer i barnehagenes godkjenningsår som følge av oppkjøp eller eierskifte er heller ikke hensyntatt i våre beregninger.

<sup>53</sup> Totale kostnader til eiendom inkluderer kontoene listet under kulepunktet «Eiendomskostnader» i delkapittel 3.2.2

<sup>54</sup> Ved beregningen av dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader er det kun kapitaltilskudd og kapitalkostnader (avskrivninger, andre finanskostnader og husleie) som er inkludert. Tilsvarende er det ved beregningen av dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom kun den beregnede driftstilskuddsandelen til eiendom og driftskostnadene til eiendom som er inkludert (det vil si kontoene listet under kulepunktet «Eiendomskostnader» i delkapittel 3.2.2, med unntak av konto 6000 Avskrivninger, 6300 Husleie og 8160 Andre finanskostnader.

Dekningsgrad 2021 (Ordinære barnehager)	Totalt (n= 2 291)	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier (n= 1 017)	Barnehager som leier internt (n= 504)	Barnehager som leier eksternt (n= 770)
tilskudd til eiendom totalt				
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader	70 %	109 %	50 %	56 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom	81 %	75 %	84 %	89 %

Tabell 4 Dekningsgrad av kostnader (andel av kostnader dekket av tilskudd) tilknyttet eiendom i private ordinære barnehager i 2021 (regnet på totalnivå for alle private ordinære barnehager med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Tabell 4 viser at dekningsgraden for tilskudd til eiendom (andel av totale eiendoms kostnader dekket av totalt tilskudd til eiendom) på sektornivå var 75 prosent i 2021. Sammenlignet med 2020 er gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt lavere i 2021. For barnehager som eier har gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom sunket med 10 prosentpoeng fra 2020 til 2021, mens gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader har økt med 7 prosentpoeng i samme periode. Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt har sunket mest for barnehager som leier internt fra 2020 til 2021. Dette drives hovedsakelig av en nedgang i gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader for barnehager som leier internt på 19 prosentpoeng. Vi har ikke analysert nærmere hva som kan være hovedårsaken til disse endringene, men endringenes størrelse indikerer at det er andre forhold enn kun ordinære regnskapsmessige virkninger fra et år til et annet som påvirker dette, for eksempel restruktureringer, endringer i eierforhold til eiendommene eller større endringer i husleieforholdene.

### 3.3.2 De siste årene har dekningsgraden for kapitaltilskudd sunket, likevel er dekningsgraden over 100 prosent for en større andel av barnehager som eier eget bygg, ikke har kjedetilhørighet eller er organisert som ideelle foretak

Tabell 5 under presenterer hvordan dekningsgraden for tilskudd til kapitalkostnader (andelen av kostnader til avskrivning, renter og andre finanskostnader og husleie som er dekket av kapitaltilskuddet) har utviklet seg i perioden 2016 til 2021 for ordinære barnehager med ulikt eierskap til eiendom<sup>55</sup>. Dekningsgraden er beregnet ved å dele totalt mottatt kapitaltilskudd på totale kostnader til kapital for alle ordinære barnehager samlet, samt per eierskapskategori.

<sup>55</sup> Private barnehager som ikke har oppholdstimer for barn i alderen 0-2 år og 3-6 år i det gitte året er ekskludert fra analysen. Vi har også valgt å ekskludere private barnehager hvor totale kapitalkostnader per heltidsplass (herunder avskrivninger, andre finanskostnader og husleie) i det gitte året er under 1 000 kroner. Analysen inkluderer kun ordinære private barnehager.

Årstall (Ordinære barnehager)	Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader på sektornivå	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier	Barnehager som leier internt	Barnehager som leier eksternt
2016	112 %	131 %	82 %	91 %
2017	101 %	118 %	75 %	88 %
2018	104 %	121 %	79 %	88 %
2019	97 %	116 %	73 %	84 %
2020	79 %	102 %	69 %	63 %
2021	70 %	110 %	50 %	55 %

Tabell 5 Dekningsgrad av kostnader til kapital og husleie i private ordinære barnehager i perioden 2016-2021 (regnet på totalnivå for alle private ordinære barnehager med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2016-2021 (mottatt fra KD) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2016-2021 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Tabellen over viser at gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader for ordinære private barnehager (på sektornivå) har vært mer enn 100 prosent frem til 2018, og at dekningsgraden etter dette har sunket hvert år frem til 2021. Den største reduksjonen i dekningsgrad fant sted fra 2019 til 2020, hvor dekningsgraden på sektornivå falt med hele 18 prosentpoeng.<sup>56</sup> Tabellen viser videre at barnehager som eier barnehagebygget har hatt kostnadsdekning i hele perioden, og at dekningsgraden økte med 8 prosentpoeng fra 2020 til 2021, mens dekningsgraden for barnehager som leier internt eller leier eksternt ble redusert med henholdsvis 32 og 36 prosentpoeng fra 2016 til 2021.

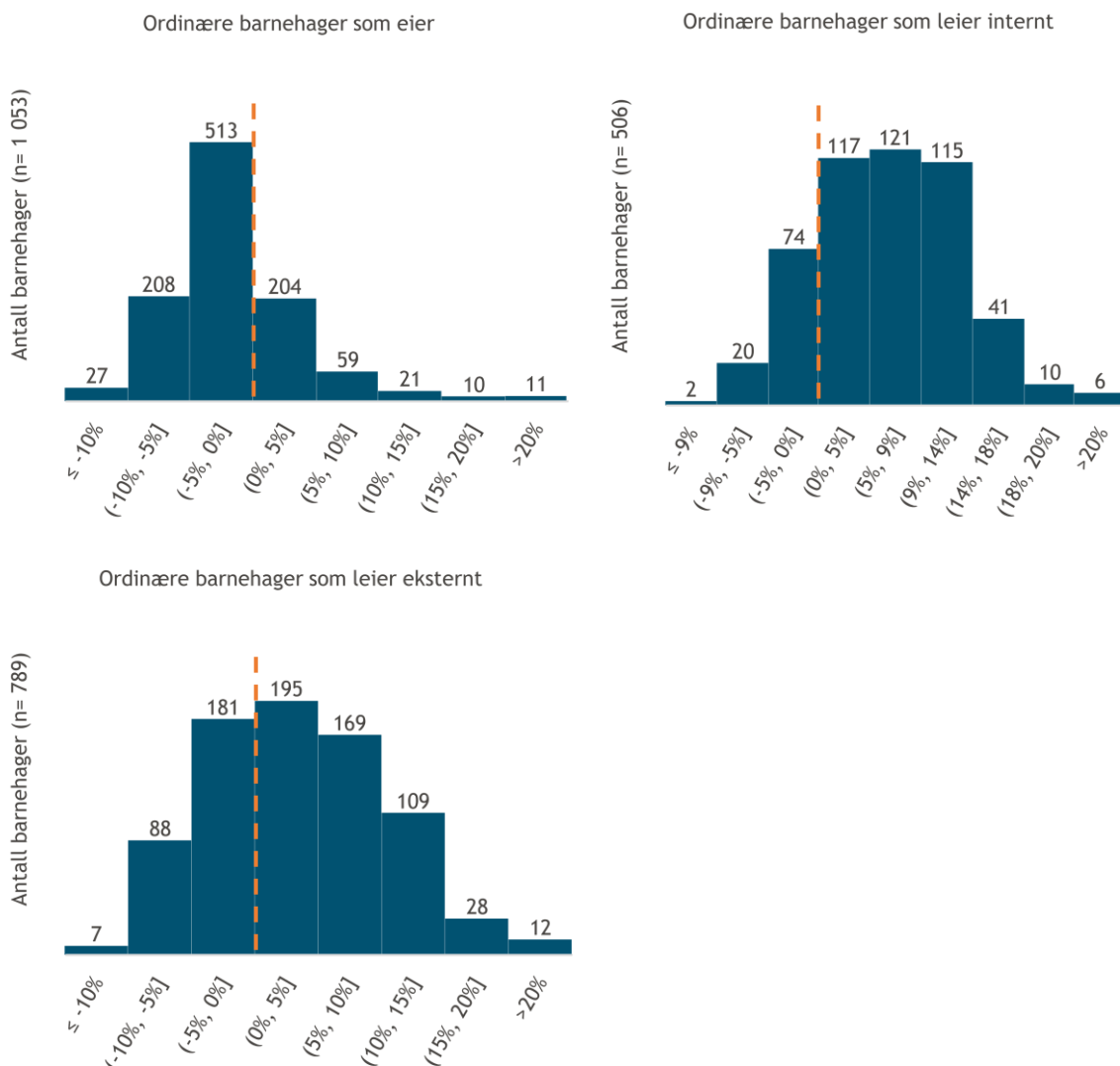
Barnehager som har høyere kapitalkostnader enn mottatt kapitaltilskudd, må dekke eiendomskostnadene med andre midler. Vi har analysert hvor stor andel slike udekkede kapitalkostnader utgjør av mottatt driftstilskudd for ulike typer ordinære barnehager i 2021.<sup>57</sup> Analysen presenteres i grafer med prosentintervaller over og under null, der barnehagene med en positiv prosentandel (til høyre for den stiplede, oransje linjen) har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd. Prosentintervallene på x-aksen angir hvor stor andel av driftstilskuddet som må gå til å dekke kapitalkostnaden. Barnehagene med en negativ prosentandel (til venstre for den stiplede, oransje linjen) representerer barnehager som har kapitaltilskudd «til overs» og prosentintervallet angir hvor stor andel av driftstilskuddet det «gjenværende» kapitaltilskuddet utgjør. Analysen

<sup>56</sup> I Telemarksforskning sin rapport «Kostnader i barnehagene 2020» omtales en økning i utgifter til avskrivninger og husleie, og rapporten peker videre på at økningene kan knyttes til barnehagekjedene Akasia (økning i avskrivninger) og Læringsverkstedet (økning i husleie). Vi har gjort en enkel beregning av økning i kapitalkostnader fra 2019 til 2020 for barnehager i Akasia-kjeden, og finner en økning for alle barnehagene samlet sett på 645 prosent. Tilsvarende har vi beregnet økningen i husleie fra 2019 til 2020 for barnehager som tilhører kjeden Læringsverkstedet, og finner en økning for alle barnehagene samlet sett på 317 %. Økningen er større i begge tilfeller dersom vi i stedet tar snittet av økningen per enkelt barnehage, noe som tyder på at enkelte barnehager har hatt en kraftig økning i avskrivnings-/husleieutgifter i perioden. (<https://www.telemarksforskning.no/publikasjoner/kostnader-i-barnehagene-2020/4004/>, s. 44-45)

<sup>57</sup> Forutsatt at de må dekke disse kostnadene ved hjelp av driftstilskuddet.



illustrerer dekningsgraden for tilskudd til kapitalkostnader blant barnehager som eier, leier internt og leier eksternt, i tillegg til spredningen innad i, og mellom, disse gruppene.

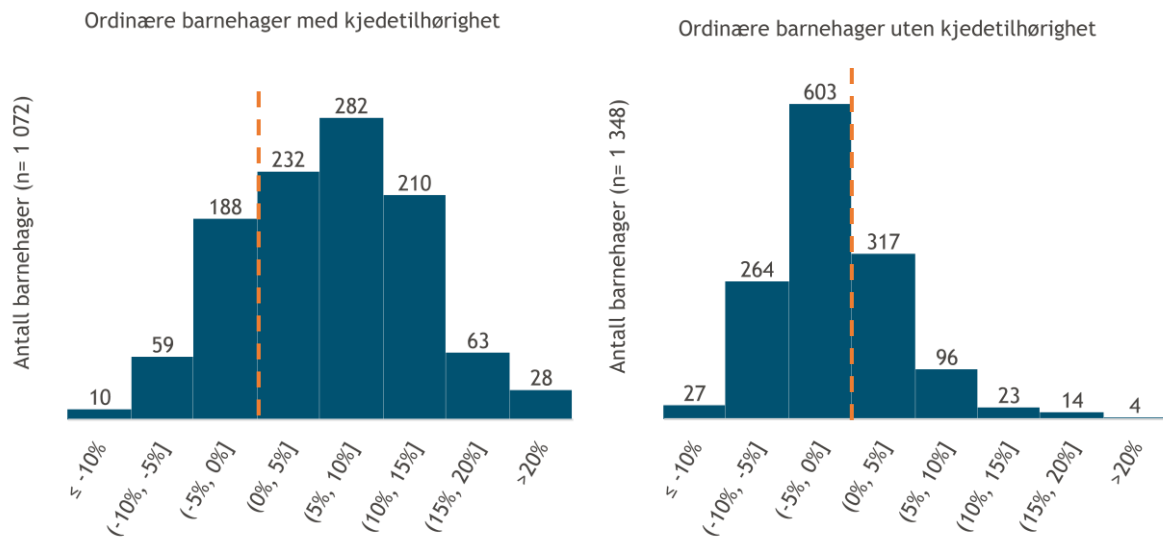


Figur 6 Andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager som eier, leier internt og leier eksternt (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Figuren over viser at en større andel av ordinære barnehager som leier internt eller leier eksternt har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd. 81 prosent av barnehagene som leier internt og 65 prosent av barnehagene som leier eksternt ligger til høyre for den stiplede, oransje linjen i figuren. For barnehagene som eier bygg er tilsvarende andel på 29 prosent, altså får over 70 prosent av barnehagene som eier bygg dekket sine kapitalkostnader gjennom kapitaltilskuddet. Figuren viser videre at om lag halvparten av barnehagene som eier bygg har «til overs» en del av kapitaltilskuddet som utgjør mellom 0 til 5 prosent av mottatt driftstilskudd, mens for barnehager som leier internt er det flest barnehager som befinner seg i intervallet hvor de har en underdekning av kapitalkostnader som tilsvarer mellom 5 til 9 prosent av mottatt driftstilskudd. I

underkant av 60 prosent av barnehagene som leier internt<sup>58</sup> må bruke 5 prosent eller mer av driftstilskuddet til å dekke kapitalkostnader. Tilsvarende andel er på 40 prosent for barnehager som leier eksternt og 10 prosent for barnehager som eier.

Figuren under viser spredningen for ordinære barnehager med og uten kjedetilhørighet.

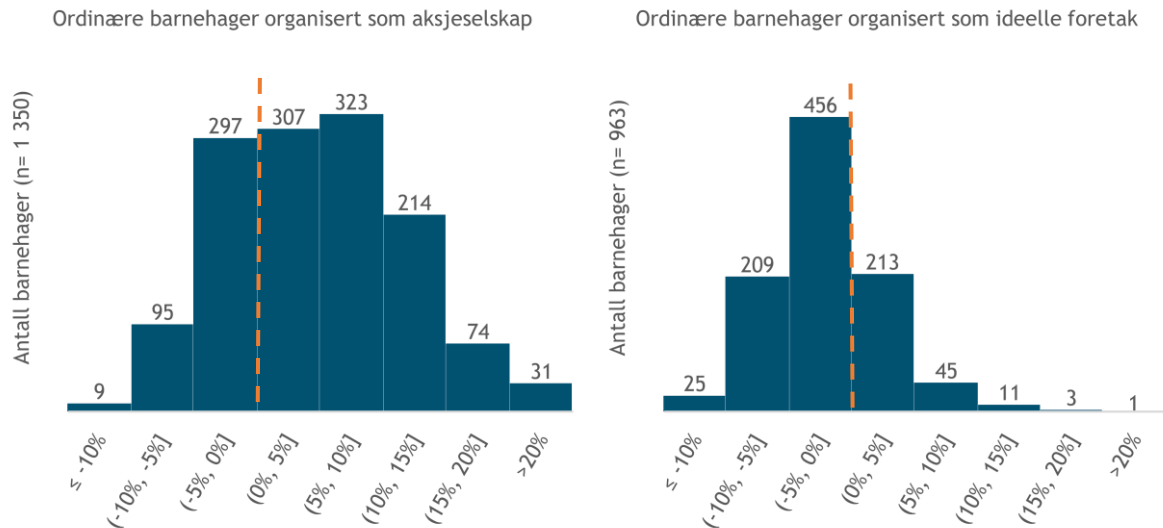


Figur 7 Andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager med og uten kjedetilhørighet (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Figuren viser at en større andel av barnehagene med kjedetilhørighet har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd, sammenlignet med barnehagene uten kjedetilhørighet. 76 prosent av kjedebarnhagene ligger til høyre for den stiplede, oransje linjen, mens tilsvarende andel er på 34 prosent for barnehagene uten kjedetilhørighet. Videre viser figuren at i overkant av en fjerdedel av kjedebarnhagene har udekkede kapitalkostnader som utgjør mellom 5 til 10 prosent av driftstilskuddet de mottar.

Figuren under viser spredningen for ordinære barnehager organisert som aksjeselskap (AS) og ideelle foretak.

<sup>58</sup> Beregnet som sum av 121+115+41+10+6 delt på 506 (antallet private barnehager i denne kategorien) som blir 57,9 prosent.



Figur 8 Andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager organisert for aksjeselskap og ideelle foretak (med godkjenningssår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Figuren viser at en større andel av barnehagene organisert som AS har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd, sammenlignet med ideelle barnehager. 70 prosent av barnehagene som er aksjeselskap ligger til høyre for den stiplede, oransje linjen, mens tilsvarende andel er på 28 prosent for de ideelle barnehagene.

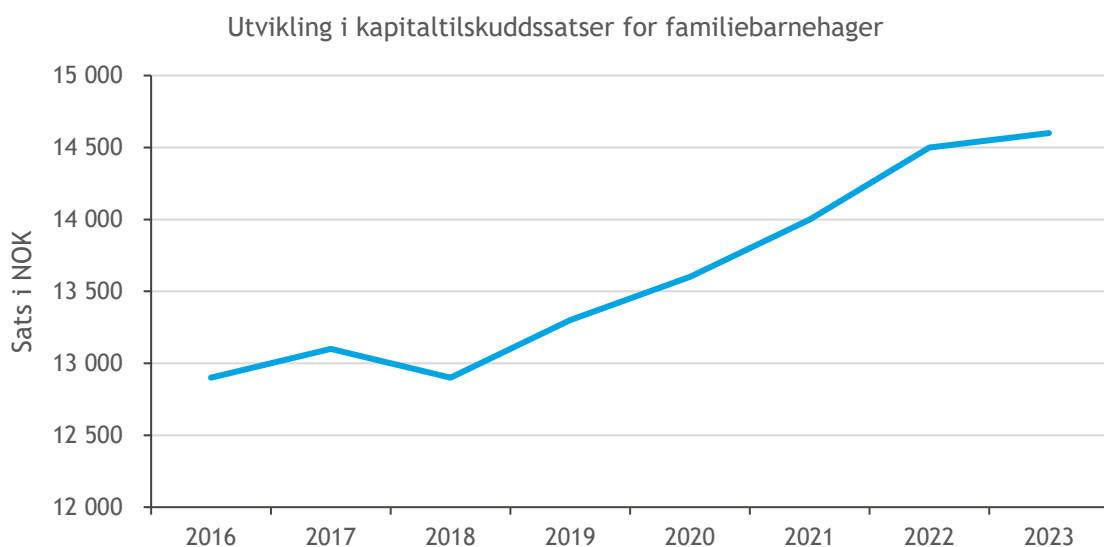
Tilsvarende analyse for ordinære barnehager inndelt etter størrelse, årstall for etablering og geografisk beliggenhet er i vedlegg 7.4. For barnehager av ulike størrelser finner vi at de store barnehagene har en større andel barnehager som har kapitalkostnader som overstiger kapitaltilskuddet, og dermed ligger til høyre for den stiplede, oransje linjen, sammenlignet med de mellomstore og små barnehagene. Andelen som har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd er på 72 prosent blant de store barnehagene, sammenlignet med 53 prosent for de mellomstore og 43 prosent for de små. For barnehager med ulike årstall for etablering finner vi at barnehager etablert i perioden 2000-2010 og barnehager etablert etter 2010 har en større andel barnehager som har kapitalkostnader som overstiger kapitaltilskuddet sammenlignet med barnehager etablert før 2010. For barnehager med ulik geografisk beliggenhet finner vi ingen systematisk variasjon.

Vi har også sett nærmere på spredningen i dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt (andel av driftstilskudd til å dekke drift av eiendom og kapitaltilskudd) for ordinære barnehager i 2020 og 2021. Se vedlegg 7.5 for analysene.

## 4 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom for familiebarnehager

### 4.1 Utvikling i tilskudd til eiendom

Figuren under viser utviklingen i kapitaltilskuddssatser per heltidsplass fra 2016 og frem til 2023 for familiebarnehager.



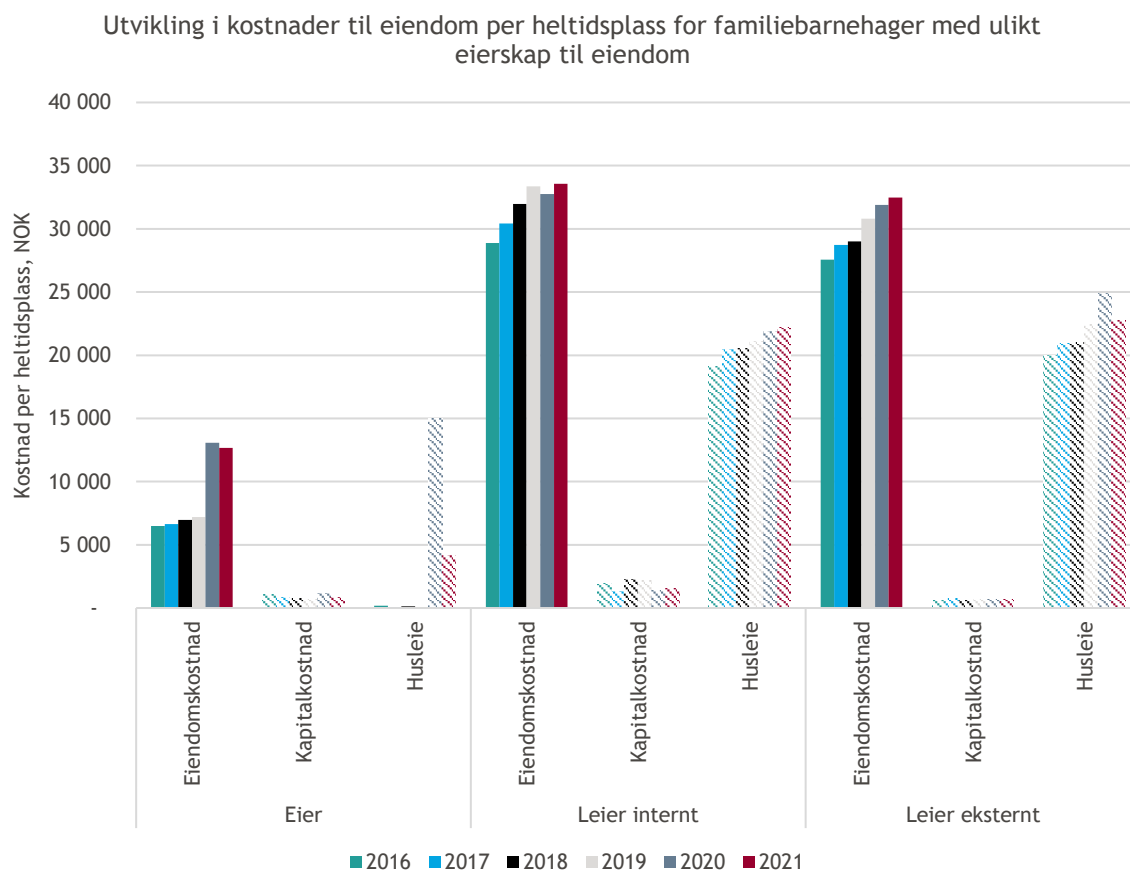
Figur 9 Utvikling i kapitaltilskuddssatser for familiebarnehager fra 2016-2023 (satser oppgitt i nominell verdi). Kilde: lovdata.no. Beregninger av BDO.

For familiebarnehager er det kun en felles sats per heltidsplass, uavhengig av alder på bygget. Figuren over viser at satsen har ligget mellom 12 900 kroner og 14 600 kroner i perioden, og at den største økningen var i tidsperioden fra 2018 til 2022. Fra 2016 til 2023 har satsen (nominell verdi) økt med 13 prosent. I samme periode var veksten i konsumprisindeksen 21,7 prosent og veksten i kommunal deflator 25,3 prosent.<sup>59</sup>

### 4.2 Analyse av eiendomskostnader

Figur 10 under viser gjennomsnittlige kostnader til eiendom per heltidsplass i familiebarnehager i perioden 2016 til 2021. I likhet med figur 5 skilles det mellom tre ulike kostnadskategorier (se kapittel 3.2.2 for forklaring av hva som er inkludert av kostnadsposter i de ulike) og tre ulike former for eierskap; eie, leie internt og leie eksternt.

<sup>59</sup> Se fotnote 47 og 48 for kilder.



Figur 10 Kostnader til eiendom per heltidsplass for private familiebarnehager som eier, leier internt og leier eksternt i perioden 2016 - 2021, nominelle tall. Kilde: BASIL-regnskapsdata 2016-2021 og årsmelding private barnehager 2016-2021 (mottatt fra KD). BDO har mottatt en oversikt over antall oppholdstimer i private barnehager i perioden 2016 - 2021 fra Telemarksforskning og benyttet dette som grunnlag for å regne antall heltidsplasser per barnehage. Videre mottok BDO også en oversikt over eierskap til eiendom blant private barnehager fra Telemarksforskning for perioden 2016-2021. Beregninger av BDO.

Figuren over viser at eiendomskostnaden per heltidsplass har økt i perioden for alle tre eiertyper, og at dette er drevet av en økning i husleie per heltidsplass. Fra 2016 til 2021 har eiendomskostnadene per heltidsplass til familiebarnehager som eier eget bygg økt med 95 prosent (i all hovedsak fra 2019 til 2020)<sup>60</sup>, mens familiebarnehager som leier internt og eksternt har økt mindre, med henholdsvis 16 og 18 prosent, i perioden.

## 4.3 Tilskudd brukt på eiendomskostnader

### 4.3.1 Familiebarnehager hadde i 2021 høyere eiendomskostnader enn det de fikk i tilskudd til eiendom

Tabellen under viser hvor stor andel av familiebarnehagenes eiendomskostnader i 2021 som ble dekket av mottatt tilskudd til eiendom (dekningsgrad), herunder kapitaltilskudd og tilskudd til drift av eiendom (del av driftstilskudd<sup>61</sup>). Analysen er gjort på sektornivå,

<sup>60</sup> Av figur 10 ser vi at den gjennomsnittlige kostnaden per heltidsplass til husleie hadde en stor økning fra 2019 til 2020 blant familiebarnehager som eier bygget. Dataen viser at flere de familiebarnehagene som er kategorisert som eier av barnehagebygget i 2020 og har høy husleie, var kategorisert som leier eksternt tidligere år. Dette kan skyldes en feil i kategoriseringen av eierskap til eiendom blant disse barnehagene, men er uansett unntak (selv om de er med på å dra snittet for husleiekostnader per heltidsplass kraftig opp i 2020 og 2021).

<sup>61</sup> Vi har benyttet data over tilskuddssatser for familiebarnehager for tilskuddsåret 2021, mottatt fra Udir.

som vil si at vi har delt totalt tilskudd til alle familiebarnehager på totale kostnader blant familiebarnehager for å finne sektorens gjennomsnittlige dekningsgrad. Totalt 234 familiebarnehager er inkludert i analysen.

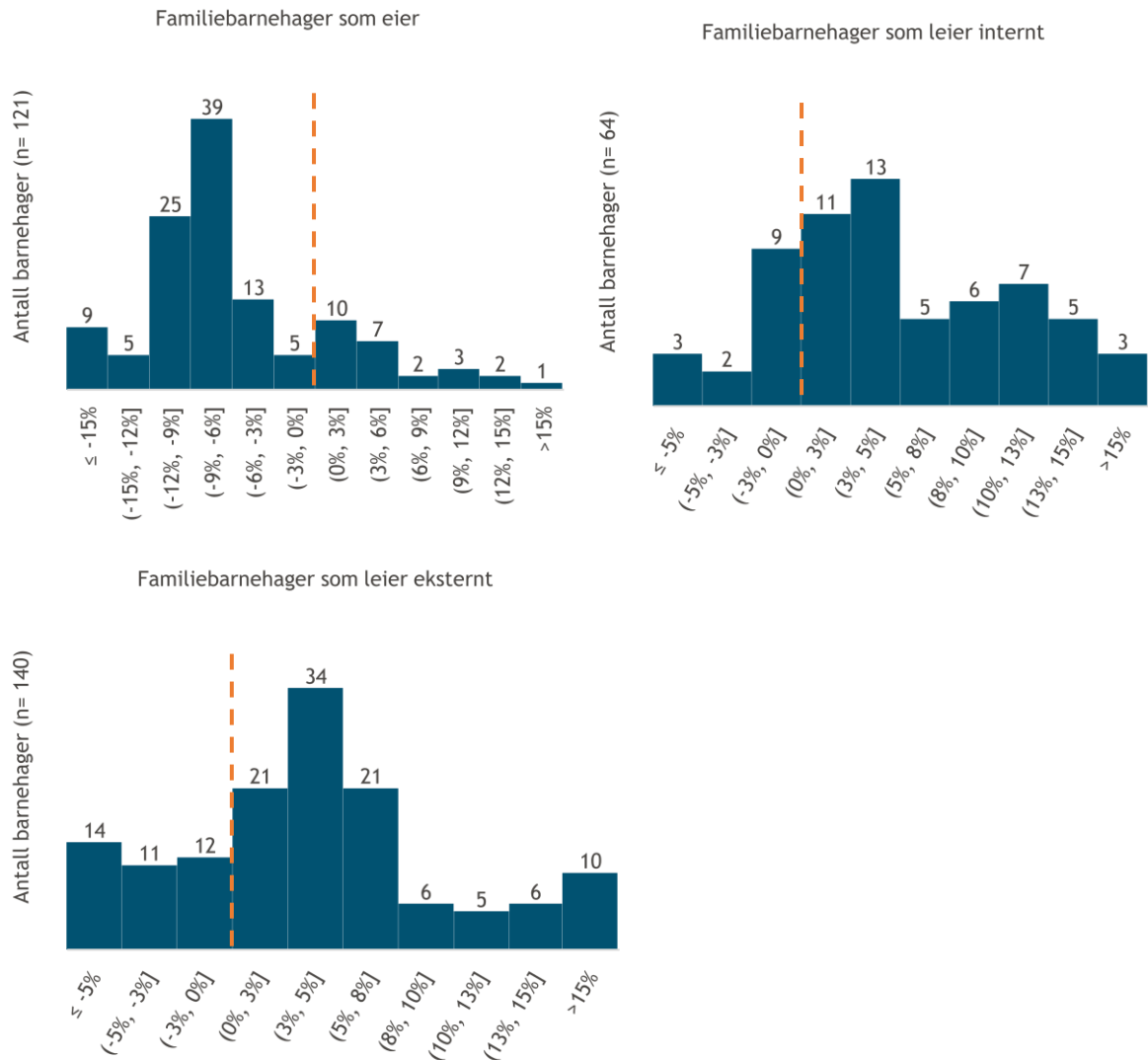
Dekningsgrad 2021 (Familiebarnehager)	Totalt (n= 234)	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier (n= 44)	Barnehager som leier internt (n= 62)	Barnehager som leier eksternt (n= 128)
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt	82 %	89 %	79 %	82 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader	65 %	87 %	61 %	61 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom	120 %	92 %	118 %	136 %

Tabell 6 Dekningsgrad av kostnader (andel av kostnader dekket av tilskudd) tilknyttet eiendom i private familiebarnehager i 2021 (regnet på totalnivå for alle private familiebarnehager med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Tabell 6 viser at samlet kapitaltilskudd har vært lavere enn totale kapitalkostnader for familiebarnehager på sektornivå i 2021, men at tilskuddet i større grad er dekkende for barnehager som eier eget bygg fremfor de barnehagene som leier. Tabellen viser videre at tilskudd til drift av eiendom i 2021 har oversteget kostnadene til drift av eiendom for familiebarnehager samlet sett.

#### 4.3.2 Kapitaltilskuddet har vært mer enn dekkende for en større andel av familiebarnehager som eier eget bygg eller som er organisert som personlig næringsdrivende

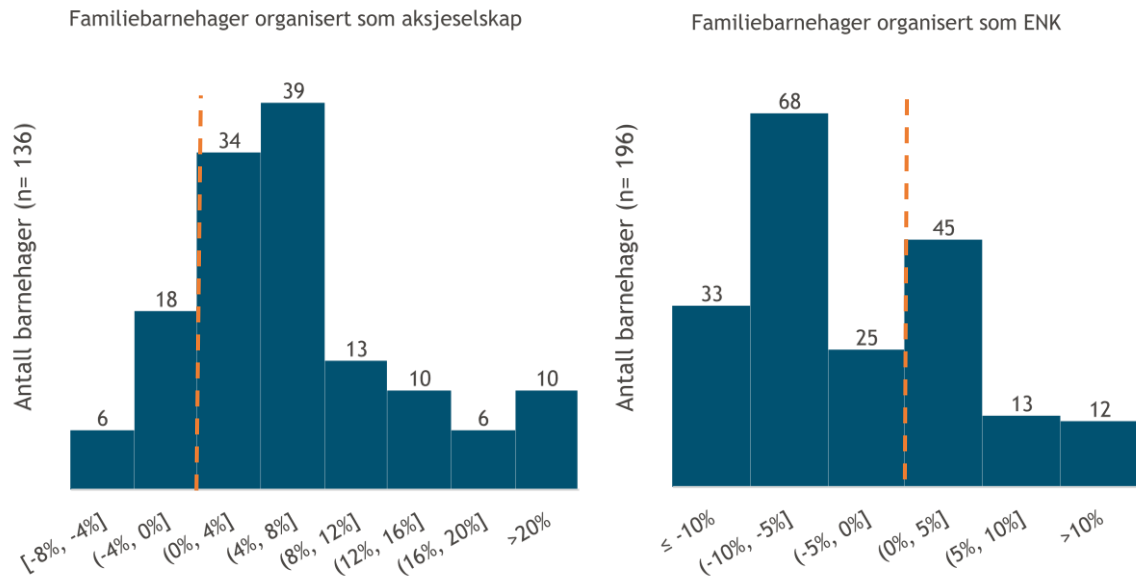
Barnehager som ikke har fullt ut dekning for sine kapitalkostnader gjennom kapitaltilskuddet, må dekke disse kostnadene med andre midler. Vi har gjort en analyse av hvor stor andel slike udekkede kapitalkostnader utgjør av mottatt driftstilskudd for ulike typer familiebarnehager i 2021 (tilsvarende analyse og forutsetninger som for ordinære barnehager, se kapittel 3.3.2 for ytterligere forklaring av grafene). Analysen er utført for familiebarnehager med ulikt eierskap til eiendom (eie/leie) og med ulik organisering (aksjeselskap og personlig næringsdrivende). Analysen illustrerer dekningsgraden for tilskudd til kapitalkostnader blant familiebarnehager som eier, leier internt og leier eksternt, i tillegg til spredningen innad i, og mellom, disse gruppene.



Figur 11 Andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for familiebarnehager som eier, leier internt og leier eksternt (med godkjenningssår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Figuren over viser at en større andel av familiebarnehager som leier internt eller leier eksternt har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd. 78 prosent av familiebarnehagene som leier internt og 74 prosent av de som leier eksternt ligger til høyre for den stiplede oransje, linjen i figuren. For familiebarnehagene som eier bygg er tilsvarende andel på 21 prosent. Figuren illustrerer for eksempel at 39 av 121 familiebarnehager som eier bygg har kapitaltilskudd «til overs» som utgjør mellom 6 til 9 prosent av driftstilskuddet de mottar. Tilsvarende ligger flest av familiebarnehagene som leier eksternt i dekningsintervallet mellom 3 til 5 prosent til høyre for den stiplede linjen, som vil si at disse barnehagene har en underdekning av kapitalkostnader som tilsvarer mellom 3 til 5 prosent av driftstilskuddet de mottar.

Figuren under viser spredningen for familiebarnehager organisert som aksjeselskap (AS) og personlig næringsdrivende (ENK).



Figur 12 Andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for familiebarnehager som er organisert som aksjeselskap og personlig næringsdrivende (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Figuren viser at en større andel av familiebarnehagene organisert som AS har høyere kapitalkostnader enn det de mottar i kapitaltilskudd, sammenlignet med familiebarnehagene organisert som ENK. 84 prosent av barnehagene som er AS ligger til høyre for den stiplede, oransje linjen i figuren, mens tilsvarende andel er på 36 prosent for familiebarnehagene organisert som ENK.

Vi har også sett nærmere på spredningen i dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt (andel av driftstilskudd til å dekke drift av eiendom og kapitaltilskudd) for familiebarnehager i 2020 og 2021. Se vedlegg 7.5 for analysene.



# 5 Problemstillinger ved dagens finansiering

I dette kapittelet trekker vi frem og drøfter noen av problemstillingene ved dagens finansiering av eiendom for private barnehager. Vi presiserer at det kan være flere problemstillinger som gjør seg gjeldende som ikke er trukket frem i dette kapittelet.

## 5.1 Utfordringer ved dagens finansiering av barnehageeiendom

### 5.1.1 Dagens prinsipper åpner opp for flere problemstillinger

I rapport om alternative finansieringsmodeller<sup>62</sup> gjennomgår vi problemstillinger ved dagens prinsipper som også er gjeldende for finansiering av eiendom:

- Barnehageloven presiserer likeverdig behandling av offentlige og private barnehager, men likebehandlingsprinsippet gir likevel anledning til å differensiere tilskudd ut ifra særtrekk hos barnehagene.
- Normalt vil en sammenlignbar markedspris kunne sikre at «armlengdes avstand» - prinsippet i § 23 er oppfylt. Dersom det ikke finnes et velfungerende marked for leie av barnehageeiendom, innebærer dette at det ikke finnes en relevant målestokk som en barnehages leiepris kan vurderes opp mot i vurderingen av «armlengdes avstand» - prinsippet. Fordi eventuell salgspris av en barnehageeiendom avhenger av fastsatt husleie, vil heller ikke salgsprisen være fastsatt som i et uavhengig marked.
- EØS-avtalens statsstøtteregler kommer som utgangspunkt ikke til anvendelse på tilskudd til barnehagedrift, ettersom dette ikke utgjør økonomisk aktivitet. Statsstøtteregelverket krever likevel at tilskudd til barnehagedrift ikke krysssubsidierer eventuell økonomisk aktivitet.

### 5.1.2 Dagens beregning av tilskudd er relativt omfattende, og det er krevende å finne et riktig nivå på tilskudd til eiendom

Som nevnt gis tilskudd til eiendom i dag både gjennom driftstilskuddet (som inkluderer drift av eiendom) og et eget kapitaltilskudd. Beregningen av begge disse tilskuddene gjennomføres i flere relativt omfattende steg.

Regelverket tar utgangspunkt i at kommunenes eiendomskostnader i egne, tilsvarende barnehager ligger til grunn for driftstilskuddet. Beregningen av driftstilskuddet skal gjennomføres av hver enkelt kommune og fremgangsmåten er forholdsvis detaljert. I beregningen skal regnskapsførte kostnader på relevante funksjoner<sup>63</sup> og arter summeres, og det skal gjøres ulike påslag, fratrekk og korrigeringer. De ulike stegene skal sikre at tilskuddet blir mest mulig «riktig». Samtidig skaper de ulike stegene og ulik behandling av antall heltidsplasser/barn i ulike deler av beregningen, risiko for feil og at kommuner gjennomfører beregningen ulikt iht. dagens regelverk. Beregningen i seg selv er ikke nødvendigvis vanskelig, men antallet steg og avhengigheter i grunnlagsdata som skal

---

<sup>62</sup> Rapport om alternative finansieringsmodeller for Kunnskapsdepartementet (BDO, 2023).

<sup>63</sup> Funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss for eiendom. Beregningen gjennomføres samtidig med resterende driftstilskuddsberegning der funksjon 201 Barnehage også er inkludert.

legges til grunn kan gjøre beregningen krevende, spesielt i små kommuner med begrenset kapasitet for denne typen analyser.<sup>64</sup>

Eiendomskostnadene som føres på funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss baserer seg i dag på kommunenes egne driftskostnader til bygg. Overordnet, slik regelverket er, antas det at kommunens kostnader i all hovedsak er sammenlignbare med private barnehagers driftskostnader. I det legger man at det å drifte en eiendom i kommunen eller privat virksomhet, i prinsippet innebærer de samme aktivitetene, så lenge aktivitetene er knyttet til barnehagedrift begge steder. Likevel ser man at både forskjeller i regnskapsprinsipper og praksis innebærer at treffsikkerheten likevel kan diskuteres.<sup>65</sup>

Kapitalkostnadene, renter og avskrivninger av eiendom, er skilt fra den øvrige kostnadsberegningen fordi de ikke er fullstendig dokumentert i kommunale regnskap.<sup>66</sup> Kapitaltilskuddet beregnes nasjonalt, med en relativt komplisert metode egnet og etablert for en sektor i vekst. I tillegg er ikke datagrunnlaget som benyttes i kapitaltilskuddsberegningen lenger fullstendig.<sup>67</sup>

Oppsummert er dagens beregning av tilskudd til eiendom relativt omfattende, og det er krevende for kommunene å beregne et tilskudd som tilsvarer kommunenes kostnader til eiendom i deres tilsvarende barnehager.

### 5.1.3 Dagens tilskudd tar ikke hensyn til at behovet for tilskudd varierer med bakgrunn i barnehagenes situasjon

Det er vanlig å både eie og leie barnehagebygg. Dagens tilskudd til eiendom tar ikke høyde for barnehagenes eierskap til eiendom. Driftstilskuddet gis uten noen form for differensiering, og kapitaltilskuddet gis etter faste satser, som avtar i takt med byggets alder.<sup>68</sup>

Dagens kapitaltilskudd er basert på en forutsetning om at barnehager eier egne bygg, og er i teorien ment å dekke barnehagens rente- og avskrivningskostnader. Mange barnehager leier barnehagebygg, enten av selskaper i samme konsern eller av eksterne tredjeparter. Videre gis kapitaltilskuddet som et gitt kronebeløp, uavhengig av om barnehageselskapet tidligere har mottatt støtte til investering i barnehageeiendommen. Mange barnehageselskaper har mottatt investeringstilskudd og/eller merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget og noen barnehager har fått gratis eller rimelige tomter eller bygg fra kommunen.<sup>69</sup> Slike forskjeller har betydning for de kostnadene

---

<sup>64</sup> Gjennom gjennomførte kvalitetssikring av kommuners tilskuddsberegninger har BDO erfart at denne risikoen er reell. Når kommunen gjør feil, er dette også med på å skape unødvendig ressursbruk i både de private barnehagene (klagebehandling) og kommunene (håndtere klage). Saker endre ofte også opp hos statsforvalteren, og prosessen er egnet til å undergrave tilliten til objektiviteten i kommunens beregninger.

<sup>65</sup> For eksempel ulike regnskapsregler (beløp) for når en kostnad skal aktiveres, samt hvordan større vedlikeholds- eller utbedringsprosjekter ikke dekkes av drift- eller kapitaltilskudd, se omtale i neste delkapittel.

<sup>66</sup> Renter er ikke fordelt på tjenesteområder (altså ikke fordelt ut til barnehagefunksjonene) og derfor vanskelig å identifisere. De kommunale avskrivningskostnadene er heller ikke godt tilpasset, blant annet fordi de er beregnet på bakgrunn av brutto anskaffelseskostnader, mens det i private regnskaper er netto anskaffelseskostnad som ligger til grunn. Kommunale og private regnskap har også ulike regler for når en kostnad skal aktiveres.

<sup>67</sup> Fordi deler av kildene til beregning av tilskudd, statistikk fra Husbankens ordning med lån til bygging av barnehager, ikke lenger er tilgjengelig fra og med 2021, fordi ordningen ble avsluttet. Metoden har også i utgangspunktet mangler, for eksempel tar det ikke hensyn til geografiske differensiering.

<sup>68</sup> Satsene følger barnehagenes godkjenningsår, som innrapporteres gjennom BASIL for hvert regnskapsår og er ment å være en indikator for byggets alder. Kommunene ser også til barnehagenes godkjenningsår og eventuelle endringer i dette når de tildeles tilskudd til hver enkelt barnehage.

<sup>69</sup> Se nærmere omtale av dette i 6.2.2 nedenfor.

barnehageselskapet har til eiendom. Ettersom kapitaltilskuddet er standardisert, tar det ikke hensyn til slike individuelle forskjeller.

Overordnet bør tilskudd stå i et rimelig forhold til de reelle kostnadene de skal bidra til å dekke. Selv om tilskudd til eiendom vil kunne tilkjennes barnehager uavhengig av om de eier eller leier bygget, er disse gruppene i en ulik situasjon. Dette kan tilsi at tilskuddet bør differensieres. Vår analyse av dekningsgrader i kapittel 3.3 og 4.3, der vi analyserer mottatt tilskudd til eiendom opp mot faktiske eiendomskostnader, viser at flere barnehager får mer enn dekket sine eiendoms- og kapitalkostnader.

#### **5.1.4 Dagens finansieringsmodell kan ha medført indirekte overfinansiering for enkelte barnehager**

Manglende tilpasning til barnehageselskapenes situasjon har ført til at noen av barnehagene kan sies å være delvis overfinansiert for sine eiendomskostnader.

Noen barnehager har realisert gevinst ved salg av eiendom som allerede er finansiert av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Tilskuddene har dekket drifts- og finansieringskostnader i eierperioden. Etter at et barnehagebygg er ferdig regnskapsmessig avskrevet, kan barnehagen selges med regnskapsmessig gevinst.<sup>70</sup> I dagens system mottar disse barnehagene fremdeles årlige kapitaltilskudd. Den samlede effekten er at kommunen da har betalt alle kapitalkostnadene i eierperioden, og samtidig fortsetter å yte kapitaltilskudd, til tross for at barnehagen er solgt med gevinst.

Private barnehager som har mottatt investeringstilskudd og/eller merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget eller har fått barnehageeiendom eller tomt rimelig eller i gave fra kommunen, har også mottatt kapitaltilskudd selv om de ikke har hatt utgifter til eiendomsinvestering eller leie.

Når kapitaltilskuddet fortsetter å løpe i alle de nevnte tilfellene, kan dette ses på som en form for overfinansiering.

Barnehager som er ferdig avskrevet, der også lånet er nedbetalt, vil fortsatt ha kostnader til vedlikehold og drift av barnehager. Disse kostnadene skal imidlertid dekkes av driftstilskuddet. Slike kostnader kan derfor ikke forsvare eventuell overfinansiering gjennom kapitaltilskuddet i ovennevnte tilfeller.<sup>71</sup>

#### **5.1.5 Fordeler og ulemper ved å ha eget tilskudd til kostnader til bygg**

Det kan også diskuteres hvordan de private barnehagenes eiendomskostnader skal finansieres gjennom tilskudd. I den forbindelse kan det vurderes hvorvidt det skal gis et eget tilskudd til eiendomskostnader, og om det er behov for et eget tilskudd til kapital (renter og avskrivninger) utover tilskudd som skal dekke driftskostnadene barnehagene har til bygg.

For selskaper som leier bygg, utgjør leiekostnadene en driftskostnad som påløper i forbindelse med vanlig virksomhet. Dette er annerledes fra barnehager som har investert i eiendom. Her vil tilskuddet knytte seg til renter og avskrivninger, som utgjør kapitalkostnader i egentlig forstand. Dette kan tilsi at det er lite hensiktsmessig å

---

<sup>70</sup> Som følge av vedlikehold og oppgraderinger kan markedspris ha økt, og gevinsten blitt «enda» større.

<sup>71</sup> Det kan naturligvis være at enkelte kommuner beregner driftstilskuddet slik at dette ikke er tilstrekkelig for å dekke driftskostnader på eiendom for enkelte private barnehager i kommunen. Dette er imidlertid en annen problemstilling som i så fall må behandles separat fra den problemstillingen vi tar opp her.

innlemme tilskudd til bygg i det alminnelige driftstilskuddet. Ettersom det blir noe misvisende å omtale dekning av leiekostnader som «kapitaltilskudd», kan man vurdere om dette tilskuddet bør omtales på annen måte.

Dagens inndeling i drift- og kapitaltilskudd kan også ha ført til at enkelte kommunale kostnader verken tas med i beregningen av drifts- eller kapitaltilskuddet. Større vedlikeholds- eller utbedringsprosjekter i private barnehager gir ikke grunnlag for endring av kapitaltilskuddet. Samtidig ser man at enkelte kommuner fører utbedring av bygg og investeringer i IKT som investering i sine regnskaper, og mener at slike investeringer skal dekkes av kapitaltilskuddet. Dette gir risiko for at enkelte eiendomskostnader som de private barnehagene har verken dekkes av kapital- eller driftstilskuddet.

Velferdstjenesteutvalget foreslår å avvikle kapitaltilskuddet, og skriver følgende:

*Kapitaltilskudd var viktig i en tid hvor barnehageeierne hadde ansvaret for å forvalte egne bygg, men utviklingen går nå tydelig i retning av at eiendommene skilles ut i egne selskaper. Eiendommene eies som oftest av andre virksomheter enn den virksomheten som har ansvar for driften. Det er dermed ikke rimelig at kommunen skal finansiere bygg på samme måte som før. Utvalget mener at begrunnelsen for et eget kapitaltilskudd over tid er blitt borte. Dersom det fortsatt skal være nasjonale regler for beregning av tilskudd til private barnehager, anbefaler utvalget at kapitaltilskuddet avvikles. I stedet kan man øke driftstilskuddet slik at dette for eksempel kompenserer for normale leieutgifter i tilsvarende bygg i kommunen.*

Dersom dagens kapitaltilskudd erstattes med et leietilskudd (eksempelvis knyttet til leiepris for tilsvarende bygg i kommunen), må det vurderes om dette tilskuddet likevel skilles ut som en egen post. Det vil avhenge av hvordan driftstilskuddet innrettes for øvrig.

#### 5.1.6 Det er krevende å finne alternative kilder for beregning av tilskudd til eiendom

De private barnehagenes egne kostnader til eiendom kunne ha tjent som et utgangspunkt for beregning av tilskuddet.<sup>72</sup> Et tilskudd som utmåles ut fra barnehagens faktiske kostnader kan likevel være tungvint å administrere for kommunen. Dette tilsier at tilskuddet etter en slik modell uansett antakelig bør fastsettes sjablongmessig, og dermed ikke vil kunne treffe eksakt. Avhengig av hvordan tilskuddet settes og oppdateres, kan et tilskudd basert på barnehagenes egne kostnader være kostnadsdrivende og innebære manglende insentiv til kostnadskontroll i barnehagene.

Fordi det er utfordringer ved å bruke både kommunale barnehagers og private barnehagers regnskapsdata som grunnlag for tilskudd til eiendom, har vi forsøkt å kartlegge alternative kilder for beregning av tilskudd.

For kostnader til drift av eiendom har vi gjennomgått følgende kilder:

- **Holtes FDV-nøkkel:** Oppslagsverket Holtes FDV-nøkkel<sup>73</sup> er ansett for å være en bransjestandard for forvaltning, drift og vedlikehold av bygg. FDV-nøkkelen inneholder kostnadsdata og råd for effektiv bygningsforvaltning. FDV-nøkkelen viser to FDV-nivå; normalt nivå og høy standard på ulike formålsbygg og gir dermed eiendomsforvaltningen gode nøkkeltall/forholdstall for å ta vare på bygningenes

---

<sup>72</sup> Med «utgangspunkt for» mener vi ikke nødvendigvis at kostnadene skal dekkes, men at omfanget av eiendomskostnader kan fungere som et utgangspunkt, for eksempel en andel, i fastsettelsen av hva tilskudd som skal bidra til å dekke eiendomskostnader skal utgjøre.

<sup>73</sup> <https://holte.no/produkt/fdv-nokkelen/>

formuesverdi.<sup>74</sup> FDV-nøkkelen oppdateres to ganger årlig og inneholder ikke data bakover i tid.

- Data fra Norsk prisbok: Norsk prisbok er et oppslagsverk for norsk byggebransje, utarbeidet av Norconsult Informasjonssystemer AS og Bygghanalyse AS.<sup>75</sup> Det er en oppdatert prisdatabase og inneholder estimater for forvaltnings-, drift- og vedlikeholdskostnader per m<sup>2</sup> for ulike typer bygg, eksempelvis skolebygg, barnehager, etc.

Overordnede analyser av hva et tilskudd til drift og vedlikehold av eiendom i dag ville blitt ved bruk av Holtes FDV-kostnader og FDV-kostnader fra Norsk prisbok<sup>76</sup> viser at tilskuddene ville være vesentlig lavere enn beregnet driftstilskudd til eiendom for 0-2-åringer, men ikke så langt unna beregnet driftstilskudd til eiendom for 3-6 åringer.

Vi har ikke funnet alternativer som kunne blitt brukt som beregningsgrunnlag for kapitaltilskudd.

## 5.2 Overordnet vurdering av fremtidig finansiering

Et nytt finansieringssystem bør ivareta og svare ut problemstillingene gjennomgått i kapittel 5.1. Det er imidlertid krevende å finne gode løsninger som svarer ut samtlige av problemstillingene.

Først bør det tas stilling til hvilke eiendomskostnader det er naturlig at staten bidrar til å kompensere barnehagene for, og om det skal tas hensyn til forskjeller i barnehagens situasjon. Overordnet bør de fremtidige økonomiske rammene fastsettes på en hensiktsmessig og treffsikker måte. For høyt tilskudd kan gi et overskudd som i enkelte tilfeller kan oppfattes å stride mot formålet om effektiv bruk av offentlige midler og at tilskuddet skal komme barna til gode. For lavt tilskudd vil derimot innebære at privat barnehagedrift blir lite attraktivt for private aktører, og dette vil kunne utfordre formålet om full barnehagedekning.

Tilskuddene bør derfor, etter vår vurdering, stå i et rimelig forhold til de kostnadene i de private barnehagene som de skal bidra til å dekke. Fordi barnehagens behov for dekning av eiendomskostnader er ulike, bør differensiering av tilskudd med bakgrunn i barnehagens situasjon vurderes, samtidig som vurderingen bør ta hensyn til formålet om å bidra til å dekke rente- og avskrivningskostnader til barnehager som eier egne bygg. Dette innebærer at et nytt finansieringssystem også bør påse at barnehageselskapene ikke kan oppnå økt tilskuddssats ved å gjennomføre strukturelle tilpasninger uten at den underliggende økonomiske situasjonen er vesentlig endret i et konsern, eksempelvis ved å fisjonere ut barnehagebygget til et konsernselskap.<sup>77 78</sup>

Deretter bør det tas stilling til hvordan man kan finne et mest mulig riktig nivå på tilskuddet/tilskuddene som skal bidra til å dekke eiendomskostnadene. Her bør det også vurderes om tilskuddet til eiendom delvis skal dekkes av driftstilskuddet, som i dag. Om

---

<sup>74</sup> FDV-nøkkelen for barnehage tar utgangspunkt i et konkret bygg, og inkluderer kostnader til drift, vedlikehold og oppdateringer av dette bygget. Forvaltningskostnader er ikke lenger inkludert i nøkkelen fordi disse varierte for mye.

<sup>75</sup> <https://www.norskprisbok.no/WhatIsNP.aspx>

<sup>76</sup> Tilskuddet per heltidsplass er beregnet ved å gange barnehagens areal med Norsk prisbok sin beregnede årlige kostnad per kvadratmeter for barnehager med 1-2 etasjer (2020), deretter delt på antall heltidsplasser i barnehagen. Norsk prisbok sin kostnad per kvadratmeter inkluderer kostnader til forvaltning, drift, vedlikehold, reparasjon, utskiftning og utvikling, forsyning og renhold.

<sup>77</sup> Eller avhende dette til en ekstern tredjepart.

<sup>78</sup> I dagens system har barnehagen da gitt fra seg en eiendel og sitter potensielt igjen med økte kostnader i form av økt leie, satt i tråd med et markedsprinsipp, uten og selv ha fått en fordel.

det er behov for en enklere tilnærming til beregning av tilskudd til eiendom, kan også vurderes. Som gjennomgått over, har vi ikke identifisert gode, alternative kilder for eiendomstilskudd.

Analyser av hvordan ulike tilnærminger vil slå ut for ulike typer barnehager bør ligge til grunn for vurderingene av ulike satser for tilskudd til eiendom.

En endelig vurdering av nytt finansieringssystem må også inkludere en overordnet kost-nytte vurdering av fordeler og ulemper, inkludert merkostnader ved innføring av et nytt finansieringssystem. Dette innebærer at et enklere finansieringssystem som er mindre treffsikkert kan vurderes fremfor et mest mulig treffsikkert system tilpasset barnehagenes behov, dersom merkostnadene og ulempene ved sistnevnte er vesentlige.<sup>79</sup> Eventuelt supplerende behov for regulering må også hensyntas i denne vurderingen.

Uavhengig av hvilke overordnede vurderinger og valg som gjøres vedrørende finansiering av eiendomskostnader, kan det være behov for ekstra tilpasninger og/eller regler utover disse. Eksempler på slike tilpasninger er:

- Avkorting av tilskudd grunnet barnehagenes situasjon: Som gjennomgått tidligere har dagens finansiering åpnet for indirekte overfinansiering for enkelte barnehager. Etter gjeldende regulering og rett tas slike forhold ikke i betraktning ved utmålingen av tilskuddet. Enkelte barnehageselskap leier også rimelige lokaler eller festet grunn av kommunen. For disse barnehagene kan avkorting av tilskudd vurderes.<sup>80</sup>
- Tidsbegrensning av tilskudd: Det kan vurderes å endre dagens ordning slik at det bare gis kapitaltilskudd til de som eier barnehagebygg i et antall år som tilsvarer en antatt økonomisk levetid for bygget.<sup>81</sup> For barnehager som leier kan det stilles krav til dokumentasjon av at leieforholdet er et reelt operasjonelt leieforhold, og ikke for eksempel innebærer en såkalt finansiell leasing.
- Åpne for at kommunene kan beregne egne, kommunale kapitaltilskuddssatser: Det er kommunene som er ansvarlige for å tildele tilskudd til de private barnehagene. Det kan derfor legges opp til at kommunene kan beregne egne satser dersom de ser behov for det. I beregning av sats må kommunene ta hensyn til problemstillingene gjennomgått over. Det kan gis nasjonale retningslinjer for beregning av kommunal sats, inkludert hvordan kommunene kan hensynta relevante problemstillinger.
- Tilskuddsordning for ekstra midler ved behov: Det å utforme en ideell tilskuddsordning som ivaretar offentlige myndigheters og samtlige private barnehagers behov på en perfekt måte være svært utfordrende. Dette taler for at en ekstra, behovsbasert tilskuddsordning bør vurderes. En slik ordning vil innebære at barnehagene kan søke kommunen om ekstra midler dersom de har behov for det, for eksempel grunnet behov for oppgradering og/eller fordi barnehagen har dokumenterte, nødvendige kostnader som overstiger tilskuddet de mottar. Dersom en slik ordning innføres, bør det fastsettes nærmere kriterier for tildelingen av ekstratilskuddet.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> Det kan da vurderes å legge til en mulighet til å søke om merkompensasjon i særskilte tilfeller. Estimerte kostnader til en slik ordning må også tas med i vurderingen.

<sup>80</sup> I vurderingen av om barnehageselskap som sitter på barnehageeiendom som er ferdig avskrevet og avbetalt, som er finansiert av offentlige midler, fortsatt bør ha krav på kapitaltilskudd, bør det ta utgangspunkt i antatt avskrevne bygg, med bakgrunn i vanlige avskrivningsregler, ikke når barnehagebygget faktisk er ferdig avskrevet i barnehagenes regnskap.

<sup>81</sup> En ekstra tilskuddsordning ved behov, som omtalt nedenfor, bør bidra til å sikre tildelte midler til dokumentert oppgradering og vedlikehold som forlenger byggets levetid.

<sup>82</sup> For å forhindre at en slik ordning blir krevende å administrere, kan det stilles tydelige krav til hva barnehagene kan få ekstra tilskudd til og hvordan de skal dokumentere dette behovet.

## 6 Problemstillinger ved dagens regulering

Offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode, jf. barnehageloven § 21. Fordi det er vanskelig, eller umulig, å finne en tilskuddsordning som hindrer alle tenkelige tilpasninger, bør et finansieringssystem med mål om å avgrense muligheten for gevinstuttak, inkludere reguleringsbestemmelser.<sup>83</sup> I dette kapitlet trekker vi frem og drøfter noen av problemstillingene ved dagens og mulig fremtidig regulering av eiendom for private barnehager. BDO presiserer at det kan være flere problemstillinger som gjør seg gjeldende som ikke er trukket frem i dette kapitlet.

### 6.1 Problemstillinger ved dagens regulering

#### 6.1.1 Uvanlig å ikke stille krav til maksimal fortjeneste

Barnehageloven § 21 slår fast at private barnehager kan disponere et eventuelt overskudd fritt dersom kravene i barnehageloven § 23 er oppfylt. Dette er en uvanlig modell for en offentlig tjeneste levert av en privat aktør som får finansiert sin virksomhet ved tilskudd og lovhjemlet egenbetaling. Krav til maksimal fortjeneste er den mest vanlige reguleringen av tilskudd til offentlig finansierte tjenester utført av private. For eksempel gjelder dette statlige kjøpsavtaler som allmenkringkasteravtalen mellom TV 2 og Kulturdepartementet, og tilsvarende Kystruteavtalen mellom Havila, Hurtigruten og Samferdselsdepartementet. Etter vår vurdering kan det vurderes å begrense fortjenesten når det ytes tilskudd til private barnehager. Når fellesskapets midler benyttes til å finansiere en offentlig velferdstjeneste, bør en se hen til de prinsipper som er benyttet på statlige avtaler med private virksomheter om å levere tjenester.

Finansiering av private barnehager har flere likhetstrekk med finansiering av det som i statsstøtteretten kalles tjenester av allmenn økonomisk betydning (SGEI).<sup>84</sup> I statsstøtteretten får slike tjenester dekning for kostnader og en rimelig fortjeneste, der fortjenesten er begrenset til hva som er normal avkastning på den såkalt sysselsatte kapitalen. Dersom slike tjenester har en høyere fortjeneste enn hva som anses rimelig, må overskytende tilbakebetales.

Selv om statsstøtteregelverket ikke kommer til anvendelse på privat barnehagevirksomhet, kan regelverkets regulering av maksimal fortjeneste være et naturlig utgangspunkt dersom politikere ønsker å regulere fortjenesten i private barnehager. En begrensning på den tillatte fortjeneste, med en tilhørende tilbakebetalingsplikt, vil begrense private barnehagers mulighet til å disponere overskuddet. Krav til maksimal fortjeneste, kan stilles og måles for hele virksomheten samlet, også for eventuelle konsernselskaper som leverer tjenester til barnehagen. Det å se konsernets relaterte virksomhet under ett er en vanlig regulering i ulike typer statlige tjenestekontrakter.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Dersom finansiering gjennom tilskudd ikke selv sikrer dette.

<sup>84</sup> Services of general economic interest.

<sup>85</sup> Med relaterte mener vi her all virksomhet som støtter opp under barnehagens virksomhet i form av varer eller tjenester til barnehagen, og som normalt faktureres barnehagen.

## 6.1.2 Den største gevinstrealiseringen skjer ved salg av driftsselskap og barnehageeiendom

Historien viser at eiere av et barnehageselskap kan tjene store beløp ved salg av driftsselskapet. Salgsprisen reflekterer opparbeidede verdier og forventet fremtidig verdiskapning. Prisen fastsettes blant annet ut fra forventet inntjening, teknisk verdi og tillatelsen til barnehagedrift, som sikrer framtidige inntektsstrømmer fra det offentlige.

Et barnehageselskap vil kunne realisere gevinst uten å avhende driftsselskapet og barnehagedriften. Barnehagebygg og eiendommer har blitt solgt med betydelig fortjeneste. Eiendommene har ofte blitt solgt med en avtale om tilbakeleie<sup>86</sup>, som har bidratt til å øke salgsprisen. Det skyldes at prisen baserer seg på fremtidige leieinntekter fra barnehagene, i form av varige og sikre kontantstrømmer fra offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Det vises til Velferdstjenesteutvalgets utredning:

*Man trenger ikke selge hele virksomheten for å realisere verdier, det er også mulig å selge enkelte av eiendelene. Et typisk eksempel vil være at en virksomhet selger et bygg for så å leie det tilbake. ... Virksomheten kan da selge bygg med en leiekontrakt. Dersom denne leiekontrakten er varig, vil byggets verdi i stor utstrekning være knyttet til verdien av kontrakten og ikke den fysiske verdien av bygget. En slik leieavtale kan etter omstendighetene være i strid med aksjeloven, skatteloven eller andre særlover (for eksempel barnehageloven). Med en slik avtale vil barnehagekonsernet fortsette å disponere eiendommene, samtidig som kjøperen har en relativt trygg og langsiktig inntektsstrøm.*

Oppsummert kan barnehageselskapet tjene store beløp ved salg av driftsselskap eller eiendom. Tillatelsen til barnehagedrift og gjeldende tilskuddsordninger påvirker verdien av selskapet og barnehagebygget.

## 6.2 Overordnet vurdering av fremtidig regulering

### 6.2.1 Krav om maksimal fortjeneste, innføring av en overordnet gjennomskjæringsregel og/eller revurdering av prinsipper kan vurderes

Vår overordnede vurdering er at flere av problemstillingene over gir grunn til å vurdere ytterligere regulering av privat barnehagesektor. Mer konkret bør følgende vurderes:

- Krav om maksimal fortjeneste: Det kan innføres et krav til maksimal fortjeneste. En regulering av fortjeneste på barnehagevirksomhet bør i så fall fastsettes for konsernet/grupperingen som helhet.<sup>87</sup> Kravet vil innebære innføring av sanksjoner for private barnehager med fortjeneste over et visst nivå, normalt at differansen mellom mottatt tilskudd og «tillatt» fortjeneste må tilbakebetales. Ved innføring av slik regulering, gjøres resultatmålingen ofte over et visst antall år, slik at et høyt resultat i ett enkeltstående isolert år ikke medfører tilbakebetalingsplikt.
- Unntaksregel ved salg av barnehageeiendom med gevinst: En eventuell unntaksregel bør gjelde uavhengig av om barnehageeiendommen blir solgt direkte eller ved salg av aksjer. Eksempelvis kan det reguleres at gevinsten av salget skal benyttes til å dekke leieutgifter fremover etter nærmere bestemte regler, og at kun en begrenset del kan tas ut som utbytte. Dersom eiendommen overføres eller selges til nærstående, kan det samtidig reguleres at gevinsten av salget «sperrer» for utbytte. Dette innebærer samtidig at barnehagen i en periode ikke mottar kapitaltilskudd lik dette beløpet og

---

<sup>86</sup> «Sale and leaseback»-kontrakter.

<sup>87</sup> EBIT- earnings before interests and taxes. Det bør stilles krav til at gevinster ved internhandel elimineres fra regnskapet, gjennom et regnskapsmessig skille på konsernnivå, slik at resultatet måles for all aktivitet knyttet til barnehagen i konsernet.



at det forventes av gevinsten benyttes til å dekke leieutgifter fremover. Ved en slik regulering bør det også vurderes å utforme en overgangsregel for barnehageeiendom som de siste årene er overført fra barnehagen til nærstående. Overgangsregelen bør gjelde uavhengig av om overføringen har skjedd med eller uten gevinstberegning, men avhengig av om det er tatt ut utbytte eller ikke i samme periode.<sup>88</sup>

- Revurdere dagens «armlengdes avstand-prinsipp» og definere nærståendebegrepet: Ved å innføre en regulering på maksimal tillatt fortjeneste, vil også intern fortjeneste mellom felleskontrollerte virksomheter elimineres og inkluderes i vurderingen av om transaksjoner er gjennomført på «armlengdes avstand».<sup>89</sup> Dette forhindrer ikke at det tillates handel med nærstående selskap, men at tilskuddet til barnehagen avkortes hvis konsernet samlet sett har «for høy» fortjeneste. Det bør uansett vurderes å innføres en tydelig og bredere definisjon av nærstående i barnehageloven § 22.
- Innføre overordnet gjennomskjæringsregel: I tillegg kan det vurderes å innføre en form for «gjennomskjæringsregel» som kan benyttes dersom barnehagene bevisst «rigger» seg på en måte som medfører at tilskudd og foreldrebetaling ikke kommer barna til gode, til tross for at barnehagelovens bestemmelser ikke vil være brutt direkte. Dette vil særlig være relevant der barnehagen er en del av en samarbeidskonstellasjon, hvor konsernreglene og vanlige regler for definisjon av nærstående ikke er dekkende.

### 6.2.2 Supplerende virkemidler som kan vurderes

I tillegg til reguleringene gjennomgått over, kan også annen regulering vurderes:

- Stille tydelige krav eller gi tydeligere føringer for hva driftstilskuddet skal og kan dekke (og dermed også hva det ikke skal dekke) hva gjelder eiendomskostnader. Dette vil kunne redusere risikoen for at enkelte eiendomskostnader verken dekkes av drift- eller kapitaltilskuddet og dermed også redusere behovet for en ekstra tilskuddsordning.
- Stille krav til at dersom eiendom skilles ut i eget selskap etter regnskapsmessig kontinuitet, skal det likevel skje et oppgjør der barnehagen godskrives en gevinst for salget, kombinert med krav til at gevinsten skal benyttes i barnehagen.
- Stille krav til minimum og/eller maksimum egenkapital før utbytte tillates.
- Stille krav til kommunal forkjøpsrett av eiendom kombinert med kommunal tilbakeleieplikt dersom barnehagens drift fortsetter. En bestemmelse om forkjøpsrett kan suppleres med at prisen som kommunen skal betale blir nedjustert med mottatt tilskudd til eiendom i inntil siste 20 år.
- Innføre samme regel som i privatskoleloven, der bygninger og verdier bygget opp med offentlige tilskudd skal føres tilbake dersom driften legges ned. Restverdi og verdistigning skal da føres tilbake til staten.
- Fastsette nærmere kriterier for å starte barnehagevirksomhet, for å hindre at enkelte aktører legger ned driften fordi de ikke mottar kapitaltilskudd etter nye regler, for så å starte opp igjen.

Enkelte av disse kravene er svært inngripende og bør utredes grundig før de innføres. Ved eventuell innføring må ordningene innrettes innenfor de rammer som følger av Grunnloven og internasjonale menneskerettsforpliktelser.

---

<sup>88</sup> En slik unntaksregel må være i tråd med grunnloven og EMK og før en eventuell innføring må det derfor gjennomføres en vurdering av dette.

<sup>89</sup> Se beskrivelsen av regnskapsmessig skille i 7.3.1.

# 7 Vedlegg

## 7.1 Eierskap til eiendom blant ordinære barnehager med/uten kjedetilhørighet

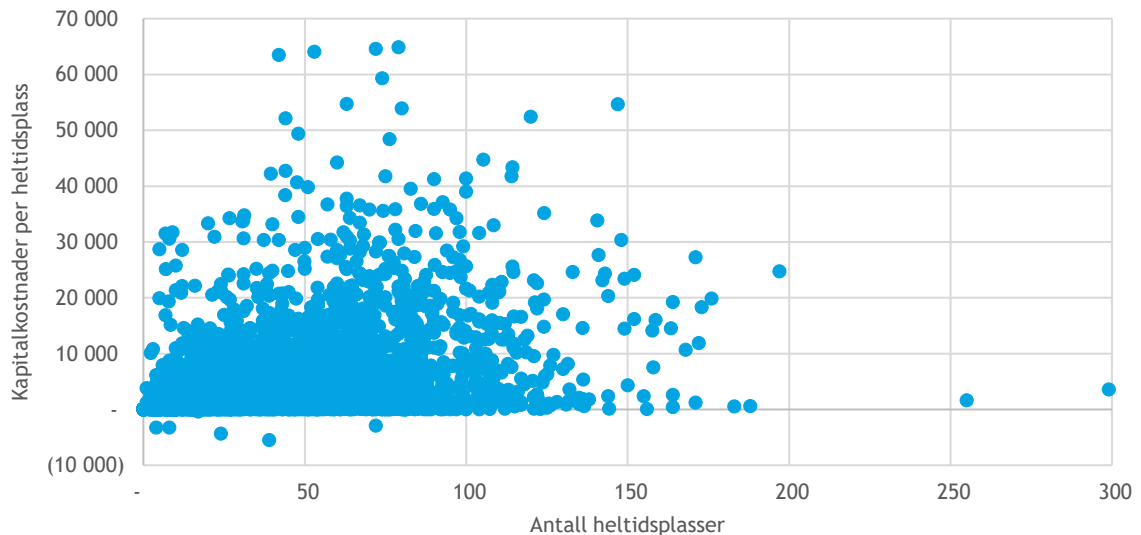
Årstall	Eierskap til eiendom blant ordinære barnehager		
	Eier	Leier internt	Leier eksternt
<b>2016</b>	<b>57 %</b>	<b>12 %</b>	<b>31 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>36 %</i>	<i>43 %</i>	<i>36 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>64 %</i>	<i>57 %</i>	<i>64 %</i>
<b>2017</b>	<b>56 %</b>	<b>15 %</b>	<b>28 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>39 %</i>	<i>48 %</i>	<i>37 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>61 %</i>	<i>52 %</i>	<i>63 %</i>
<b>2018</b>	<b>57 %</b>	<b>16 %</b>	<b>27 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>42 %</i>	<i>50 %</i>	<i>38 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>58 %</i>	<i>50 %</i>	<i>62 %</i>
<b>2019</b>	<b>53 %</b>	<b>21 %</b>	<b>26 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>40 %</i>	<i>60 %</i>	<i>36 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>60 %</i>	<i>40 %</i>	<i>64 %</i>
<b>2020</b>	<b>47 %</b>	<b>19 %</b>	<b>34 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>33 %</i>	<i>60 %</i>	<i>50 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>67 %</i>	<i>40 %</i>	<i>50 %</i>
<b>2021</b>	<b>45 %</b>	<b>22 %</b>	<b>34 %</b>
<i>Tilhører kjede</i>	<i>31 %</i>	<i>61 %</i>	<i>52 %</i>
<i>Tilhører ikke kjede</i>	<i>69 %</i>	<i>39 %</i>	<i>48 %</i>

Tabell 7 Statistikk over eierskap til eiendom blant private ordinære barnehagers med og uten kjedetilhørighet i perioden 2016 til 2021. Kilde: BASIL regnskapsdata (2016-2021) og data over private barnehagers eierskap til eiendom mottatt fra Telemarksforskning for 2016-2021. Beregninger av BDO.

## 7.2 Analyse av smådriftsulemper

### 7.2.1 Kapitalkostnader

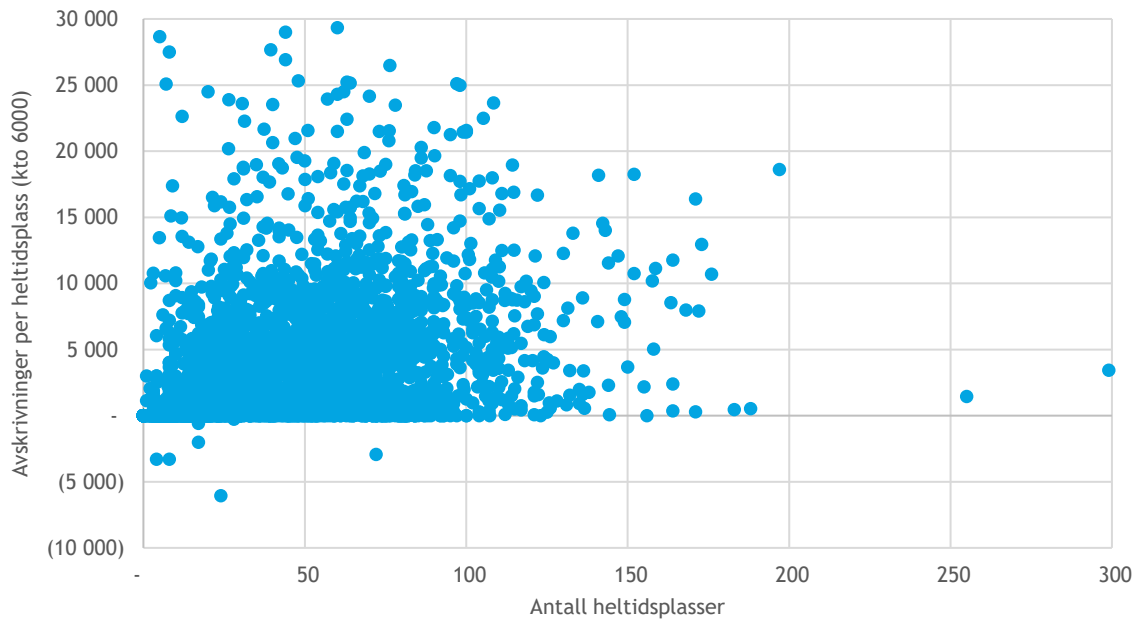
Figuren under viser kapitalkostnader, beregnet som renter pluss avskrivninger, per heltidsplass for alle private barnehager i 2020.



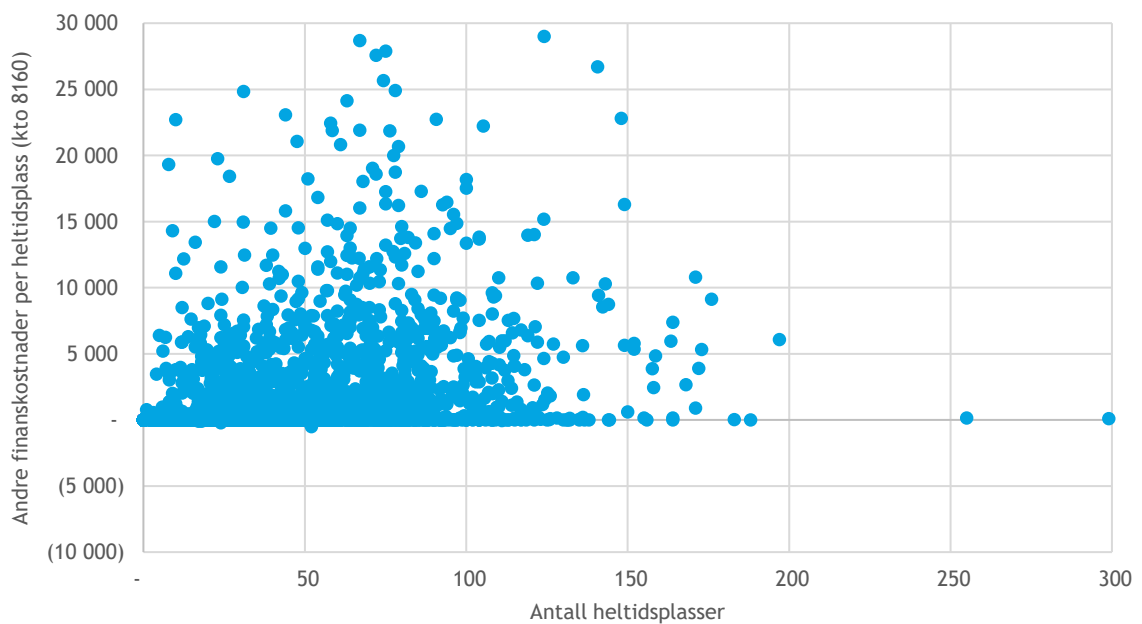
Figur 13 Kapitalkostnader per heltidsplass for alle private barnehager i 2020. Av visuelle hensyn går y-aksen kun til 30 000 og utelukker derfor et fåtall barnehager som har høyere avskrivninger per plass enn dette. Kilde: BASIL regnskapsdata 2016-2020 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.

Av figuren over ser vi at flesteparten av barnehagene har kapitalkostnader opp til 10 000 kroner per heltidsplass. Figuren indikerer at kapitalkostnader er svakt økende med antall heltidsplasser og indikerer derfor ikke at de minste barnehagene har smådriftsulemper tilknyttet disse kostnadene. Tilsvarende analyser for 2016 til 2019, både for alle barnehager samlet, og for barnehager etter eierskap til eiendom og organisasjonsform, gir heller ikke indikasjon på at de minste barnehagene har smådriftsulemper på disse kostnadene.

Videre har vi gjort tilsvarende analyser hvor vi har sett på renter- og avskrivningskostnader hver for seg. Ingen av disse indikerer at de minste barnehagene har smådriftsulemper tilknyttet disse kostnadene. Se figur 14 og 15 under.



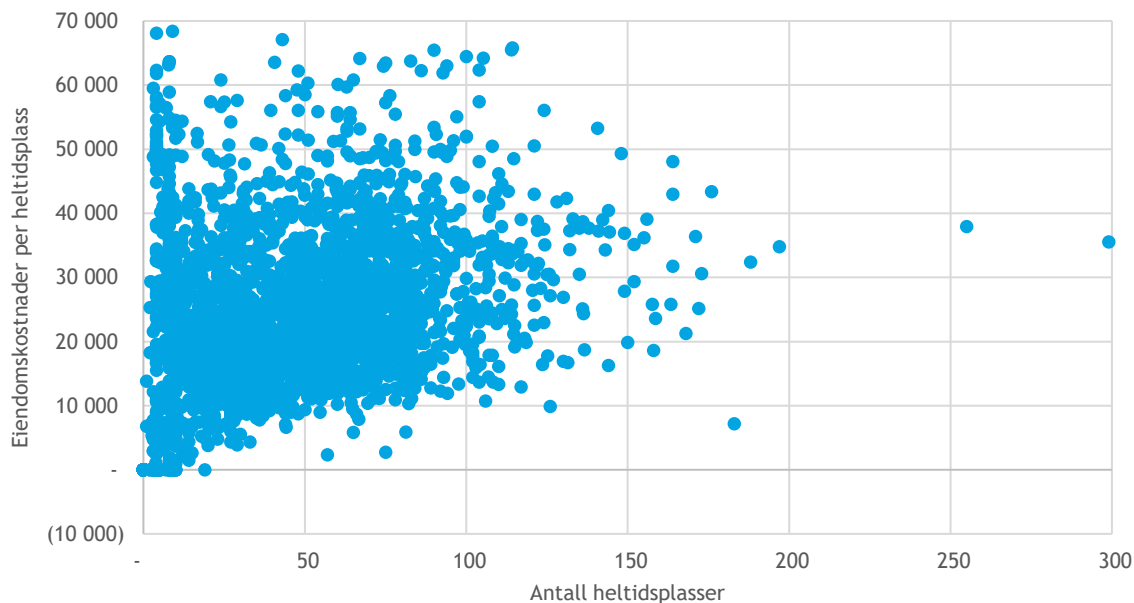
Figur 14 6000 Avskrivninger per heltidsplass for alle private barnehager i 2020. Av visuelle hensyn går y-aksen kun til 30 000 og utelukker derfor et fåtall barnehager som har høyere avskrivninger per plass enn dette. Kilde: BASIL regnskapsdata 2020 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.



Figur 15 8160 Andre finanskostnader per heltidsplass for alle private barnehager i 2020. Av visuelle hensyn går y-aksen kun til 30 000 og utelukker derfor et fåtall barnehager som har høyere avskrivninger per plass enn dette. Kilde: BASIL regnskapsdata 2020 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.

## 7.2.2 Eiendomskostnader

Figuren under viser eiendomskostnader (som definert i kapittel 3.2.1, inkludert kapitalkostnader og husleie) per heltidsplass for alle private barnehager i 2020.



Figur 16 Eiendomskostnader per heltidsplass for alle private barnehager i 2020. Av visuelle hensyn går y-aksen kun til 30 000 og utelukker derfor et fåtall barnehager som har høyere avskrivninger per plass enn dette. Kilde: BASIL regnskapsdata 2020 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.

Av figuren ser vi at flesteparten av barnehagene har eiendomskostnader mellom 10 000 kroner og 35 000 kroner per heltidsplass. Figuren indikerer at eiendomskostnader er svakt økende med antall heltidsplasser og indikerer dermed ikke smådriftsulemper. Tilsvarende analyser for 2016 til 2019, både for alle barnehager samlet, og for barnehager etter eierskaps til eiendom og organisasjonsform, gir heller ikke indikasjon på at de minste barnehagene har smådriftsulemper på disse kostnadene.

Videre har vi gjort tilsvarende analyser for alle kostnadspostene inkludert i eiendomskostnader separat. Analysen indikerer smådriftsulemper ved enkelte kostnadsposter, herunder 6300 Leie av lokale, 6500 Verktøy, inventar mv. og 7500 Forsikringspremie.

### 7.3 Dekningsgrad av kostnader til eiendom for ordinære barnehager i 2020

Tabellen under ble presentert og kommentert i tidligere rapport fra BDO<sup>90</sup>, publisert 31.mars 2023.

Dekningsgrad 2020 (Ordinære barnehager)	Totalt (n= 2 330)	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier (n = 1 090)	Barnehager som leier internt (n= 455)	Barnehager som leier eksternt (n= 785)
Gjennomsnittlig dekningsgrad for	83 %	94 %	76 %	74 %

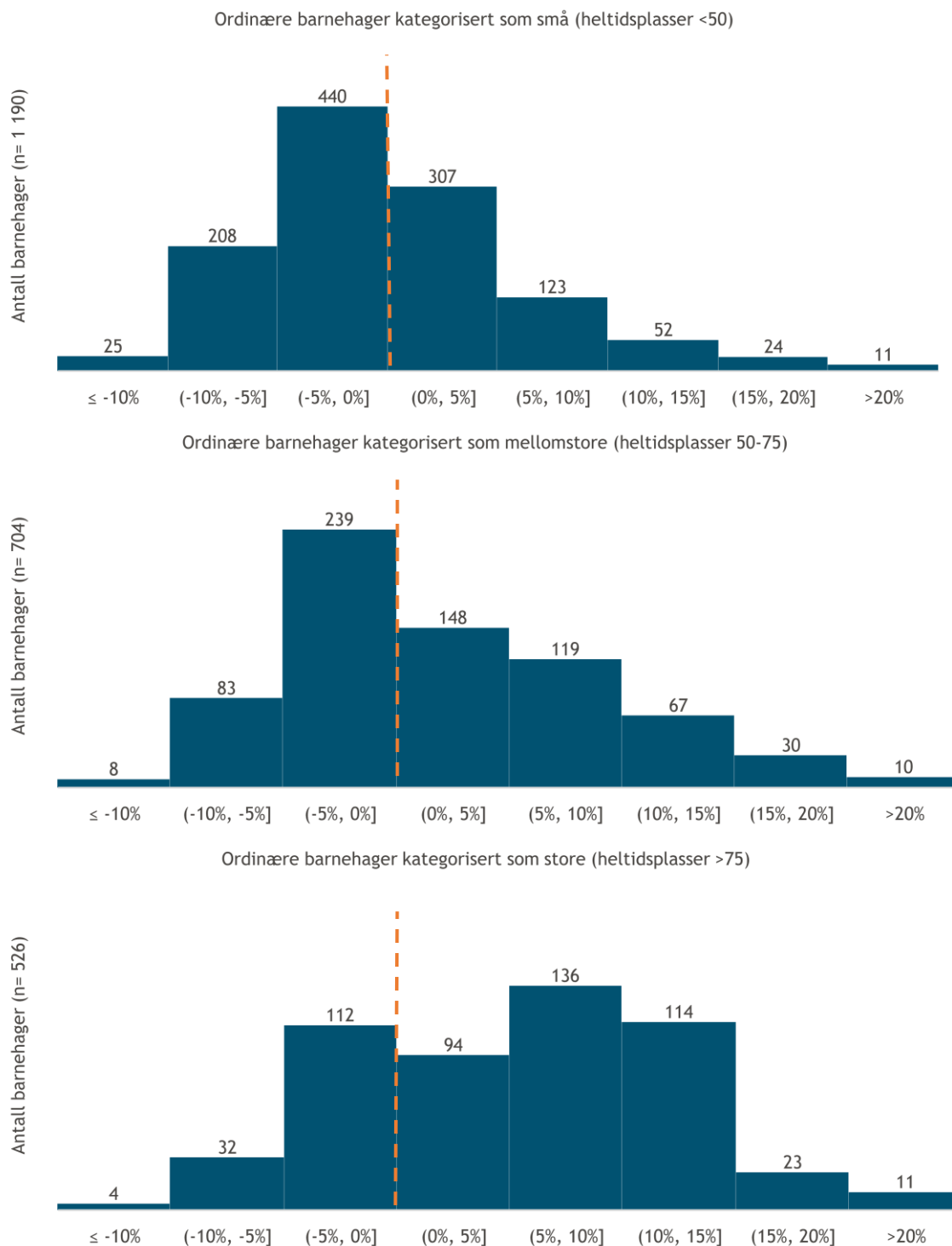
<sup>90</sup> *Finansiering og regulering av private barnehagers eiendomskostnader* (BDO, 2023). Side 17. [https://www.regjeringen.no/contentassets/c400a31a09854afda3eef29f406b5011/bdo\\_rapport\\_finansiering-av-eiendom\\_2.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/c400a31a09854afda3eef29f406b5011/bdo_rapport_finansiering-av-eiendom_2.pdf)

Dekningsgrad 2020 (Ordinære barnehager)	Totalt (n= 2 330)	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier (n = 1 090)	Barnehager som leier internt (n= 455)	Barnehager som leier eksternt (n= 785)
tilskudd til eiendom totalt				
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader	<b>79 %</b>	102 %	69 %	63 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom	<b>90 %</b>	85 %	87 %	97 %

Tabell 8 Dekningsgrad av kostnader (andel av kostnader dekket av tilskudd) tilknyttet eiendom i private ordinære barnehager i 2020 (regnet på totalnivå for alle private ordinære barnehager med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2020 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2018 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer i private barnehager i 2020 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

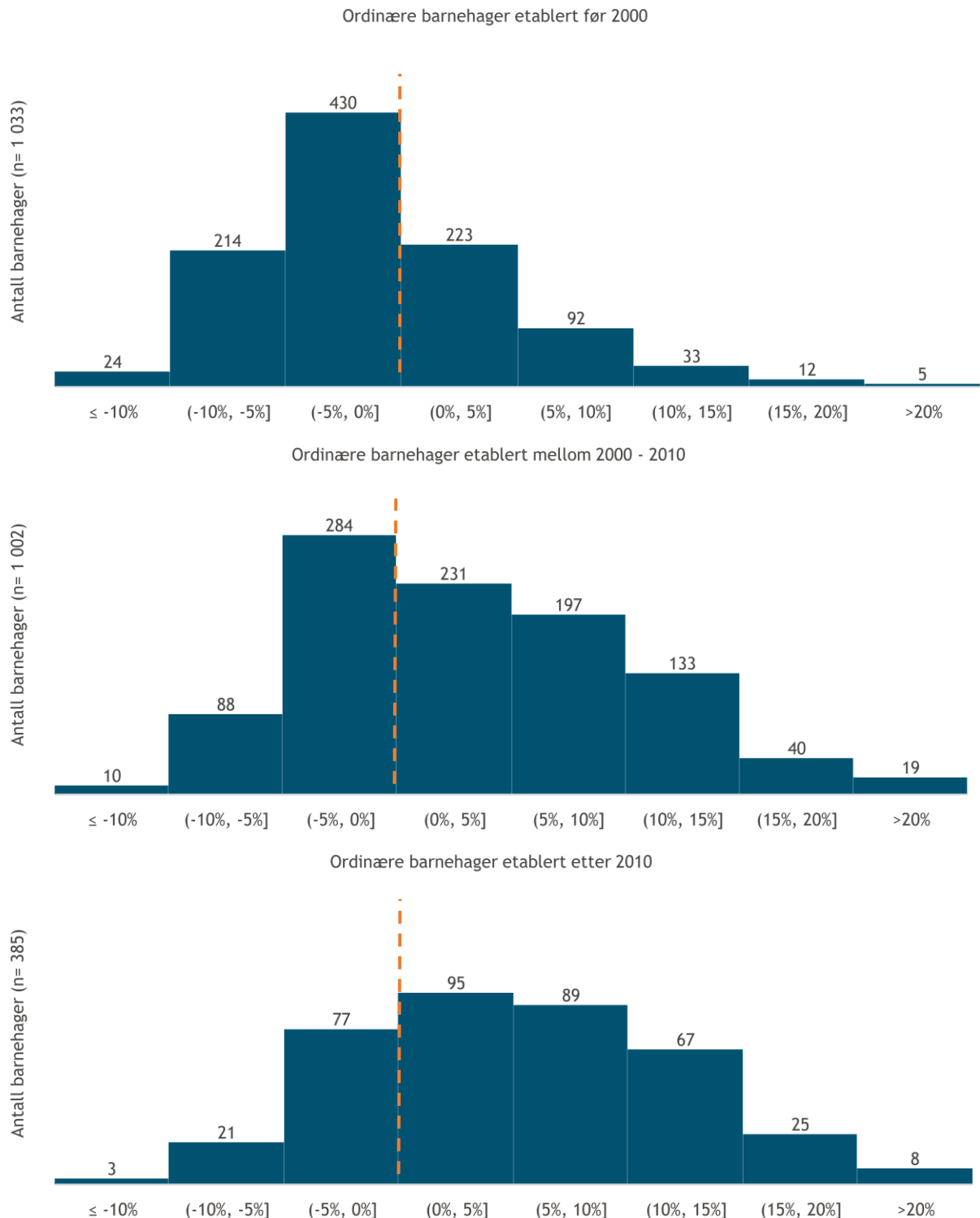
## 7.4 Analyse av dekning av kapitalkostnader og andel gjenværende kapitalkostnad/-tilskudd utgjør av mottatt driftstilskudd

### 7.4.1 Ordinære barnehager etter størrelse



Figur 17 Figurene over viser andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager kategorisert etter størrelse (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

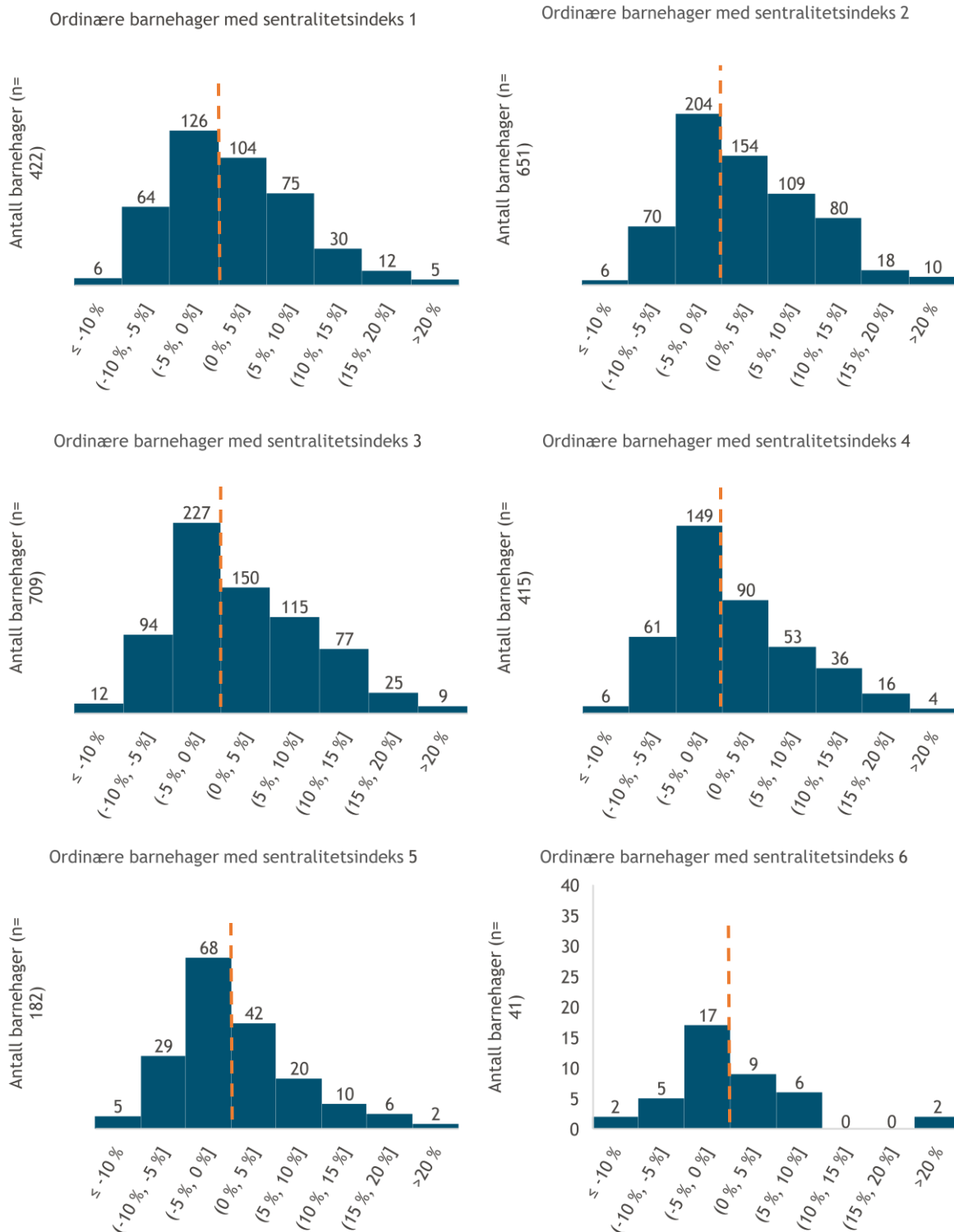
## 7.4.2 Ordinære barnehager etter etableringsår



Figur 18 Figurene over viser andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager etter etableringsår rapportert i BASIL (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.



### 7.4.3 Ordinære barnehager etter geografisk beliggenhet (SSBs sentralitetsindeks)

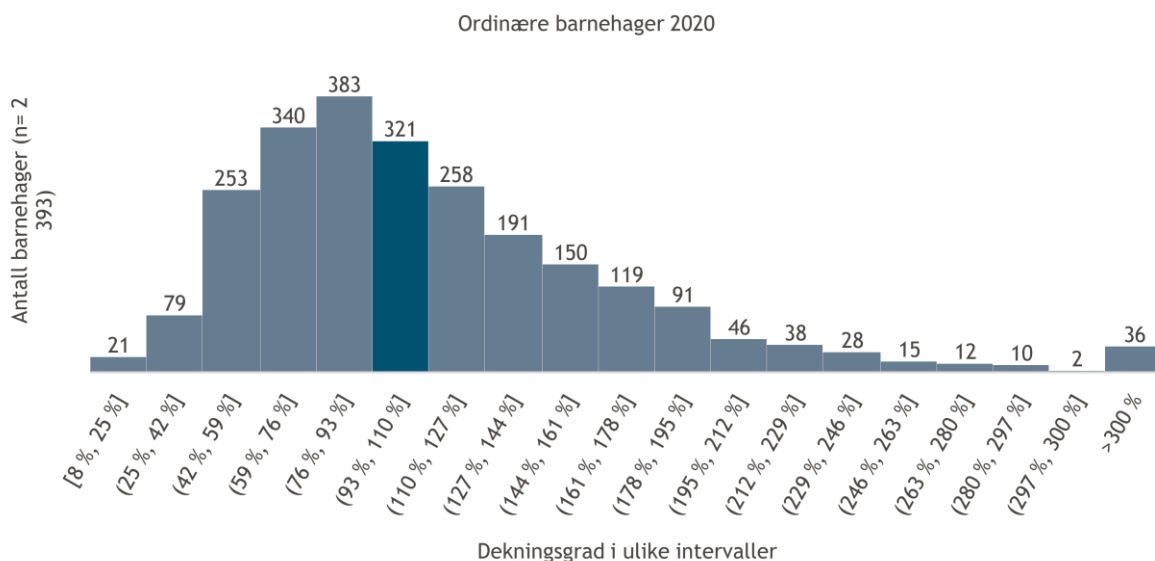


Figur 19 Figurene over viser andel av driftstilskudd til å dekke kapitalkostnader (som ikke dekkes av kapitaltilskudd) for ordinære barnehager etter geografisk beliggenhet (inndelt etter SSBs sentralitetsindeks fra 1-6, der 1 er mest sentralt og 6 er minst sentralt) (med godkjenningsår som grunnlag for kapitaltilskudd). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2021 (mottatt fra KD), KOSTRA regnskapstall for 2019 (mottatt fra SSB) og oppholdstimer og eierskap til eiendom i private barnehager i 2021 (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

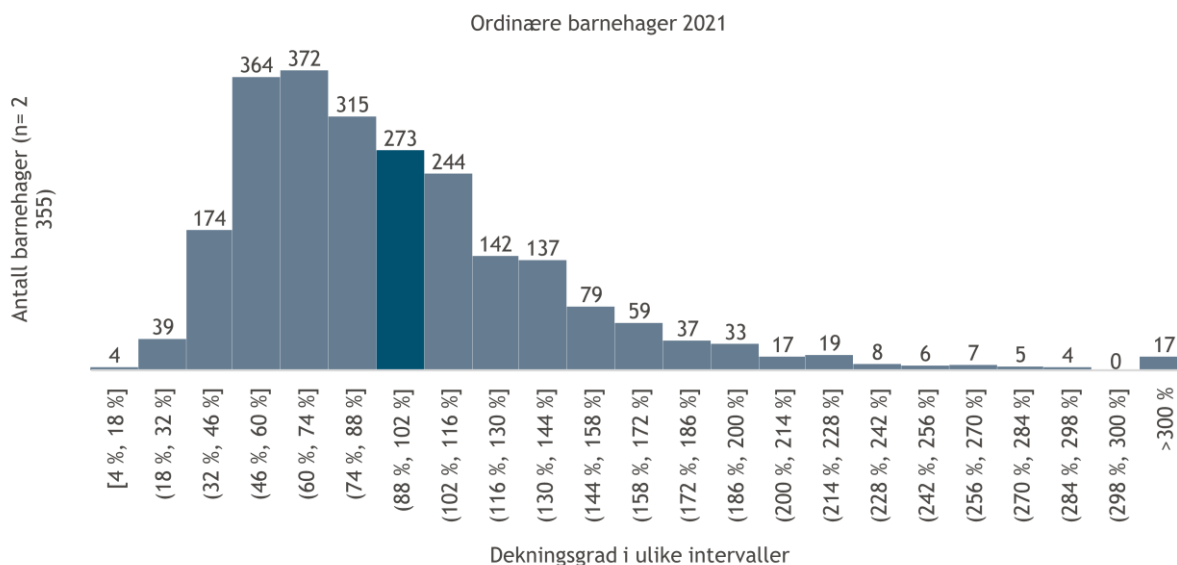
## 7.5 Analyse av spredning i dekningsgrad

### 7.5.1 Ordinære barnehager

Figurene under viser at i 2020 lå flest av de ordinære barnehagene i intervallet med en dekningsgrad på 76-93 prosent, og at mange barnehager også befant seg i nærliggende dekningsintervaller. I 2021 lå flest i intervallet 60-74 prosent og det var flere barnehager med lavere dekningsgrad sammenlignet med 2020. Av figurene ser vi også at det er 36 barnehager i 2020 og 17 barnehager i 2021 som har over 300 prosent dekning av eiendomskostnader. I 2021 var de fleste av barnehagene med høye dekningsgrader barnehager som leier barnehagebygg.



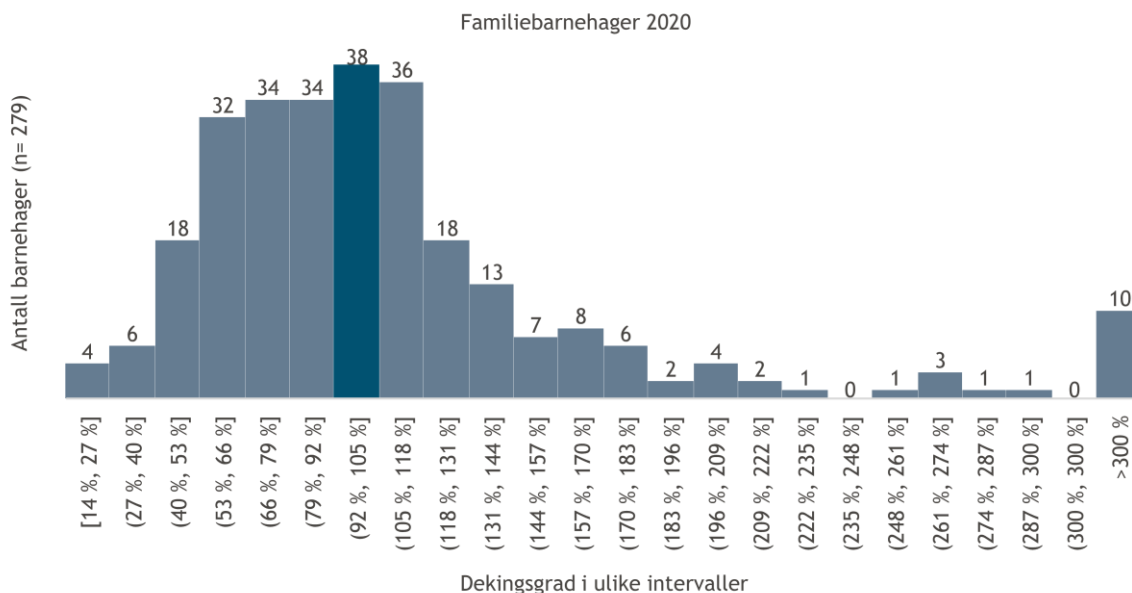
Figur 20 Figurene over viser dekningsgrader (for tilskudd til eiendom totalt) i ulike intervaller for alle ordinære barnehager i 2020. Søylene markert i mørkeblå er barnehager som har full dekning eller litt over/under full dekning. Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.



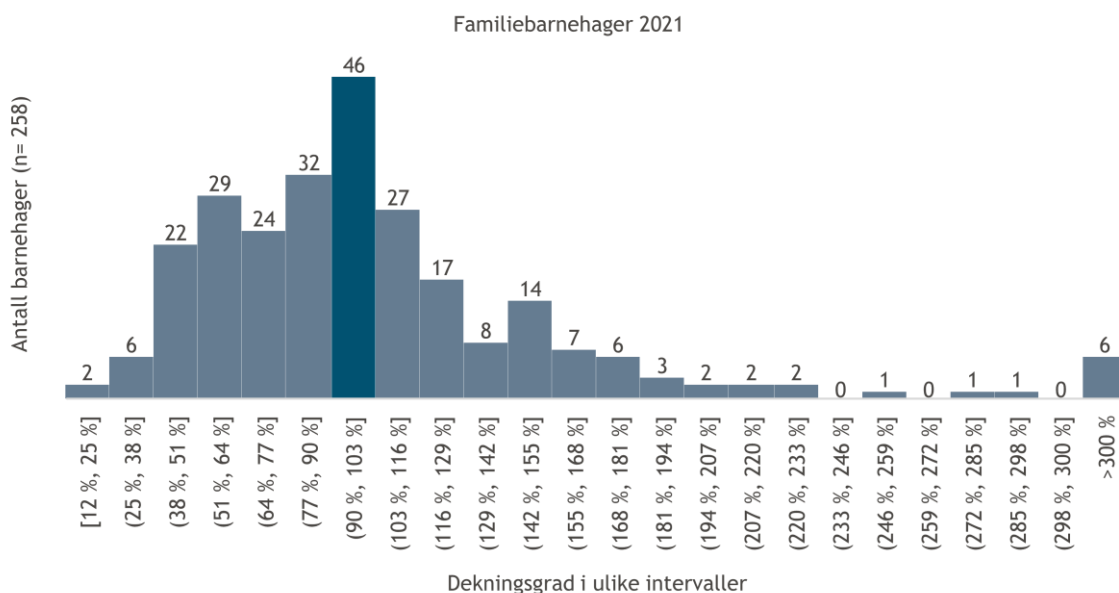
Figur 21 Figurene over viser dekningsgrader (for tilskudd til eiendom totalt) i ulike intervaller for alle ordinære barnehager i 2021. Søylene markert i mørkeblå er barnehager som har full dekning eller litt over/under full dekning. Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

### 7.5.2 Familiebarnehager

Figurene under viser at i 2020 lå flest av familiebarnehager i intervallet med en dekningsgrad på 92-105 prosent, og i 2021 lå flest i intervallet 90-103 prosent. Det har med andre ord vært liten endring i fordelingen fra 2020 til 2021. Av figurene ser vi også at det er 10 barnehager i 2020 og 6 barnehager i 2021 som har over 300 prosent dekning av eiendomskostnader.



Figur 22 Figurene over viser dekningsgrader (for tilskudd til eiendom totalt) i ulike intervaller for alle familiebarnehager i 2020. Søylene markert i mørkeblå er barnehager som har full dekning eller litt over/under full dekning. Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.



Figur 23 Figurene over viser dekningsgrader (for tilskudd til eiendom totalt) i ulike intervaller for alle familiebarnehager i 2021. Søylene markert i mørkeblå er barnehager som har full dekning eller litt over/under full dekning. Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager (mottatt fra Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

## 7.6 Datagrunnlag

I våre analyser har vi benyttet følgende data:

- BASIL-årsregnskapsskjema og årsmeldingsskjema for 2016-2021, mottatt fra Utdanningsdirektoratet (Udir) gjennom KD.
- Kapitaltilskuddssatser for tilskuddsårene 2016-2021 innhentet fra lovdata.no.
- Oppholdstimer for små og store barn og samlet korrigererte oppholdstimer i kommunale og private barnehager for perioden 2016-2021, utarbeidet av og mottatt fra Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse.
- Eierskap til eiendom blant private barnehager for perioden 2016-2021, utarbeidet av og mottatt fra Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse.
- Detaljert kommuneregnskapsdata (KOSTRA) for 2016-2021, mottatt fra Statistisk Sentralbyrå.
- Kommunale driftstilskuddssatser for barn 0-2 år og barn 3-6 år for 2020 og 2021, beregnet av BDO gjennom egen tilskuddsmodell for ordinære barnehager.
- Kommunale driftstilskuddssatser for barn 0-2 år og barn 3-6 år for 2020 og 2021, mottatt fra Udir for ordinære barnehager og familiebarnehager.
- Holtes FDV-nøkkel for kostnadsestimat for bygningsforvaltning innhentet fra holte.no.
- Norsk prisbok for kostnadsestimat for bygningsforvaltning innhentet fra norskprisbok.no.

## 7.7 Usikkerhet og forutsetninger

Fordi datagrunnlaget er ufullstendig, har vi måttet gjøre flere forutsetninger i våre beregninger:

- Beregningen av mottatt kapitaltilskudd per barnehage tar utgangspunkt i barnehagens siste godkjenningsår i henhold til BASIL regnskapsdata. Dette er en forenklet beregning av mottatt kapitaltilskudd per barnehage.<sup>91</sup> BDO er ikke kjent med at data over faktisk mottatt kapitaltilskudd til private barnehager er tilgjengelig. Bruk av godkjenningsår som bakgrunn for tilskuddssatsen er avklart med KD.
- Beregningen av hvor mye hver barnehage mottar i tilskudd til drift av eiendom gjennom driftstilskuddet gjøres ved å først beregne hvor stor andel av kommunens korrigererte brutto driftsutgifter til barnehage som går til drift av eiendom ved å dele kostnader ført på funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss (kun de relevante artene) på de totale korrigererte brutto driftsutgiftene (totalt på funksjon 201 Barnehage og 221 Barnehagelokaler og skyss) i kommunen. Det beregnes en slik andel per kommune og deretter ganges hver private barnehage sitt mottatte driftstilskudd med andelen for sin kommune for å beregne hvor mye av barnehagens driftstilskudd som er ment for å dekke drift av eiendom. BDO er klar over at dette er en forenklet beregningsmetode. BDO er ikke kjent med at data over tilskudd til drift av eiendom blant private barnehager er tilgjengelig og har derfor estimert andelen ved hjelp av metoden beskrevet over.
- I beregningen av driftstilskuddssatser for 2021, benytter vi driftstilskuddssatser fra 2020 som BDO har beregnet i egen modell, og fremskriver disse med veksten i det kommunale tilskuddsgrunnlaget (per kommune) fra 2018-2019.

---

<sup>91</sup> Arealutvidelser vil i realiteten påvirke mottatt kapitaltilskudd, men siden dette er noe vi ikke har data på blir ikke dette hensyntatt i vår beregning. Barnehagens godkjenningsår kan også endres i BASIL som følge av oppkjøp eller eierskifte, noe som ikke skal ha innvirkning på kapitaltilskuddet. Vi har ikke data på hvilke endringer i godkjenningsår som er tilknyttet denne typen endring og hvilke som er tilknyttet endring i eiendom (og som vil ha innvirkning på kapitaltilskuddet) og dette kan derfor påvirke vår beregning av mottatt kapitaltilskudd.

- I beregningen av kapitalkostnader inkluderes kostnader ført på konto 6000 Avskrivninger, 6300 Leie lokaler og 8160 Andre finanskostnader.
- I analysene av dekningsgrader på sektornivå og for barnehager med ulikt eierskap til eiendom er det flere barnehager som er ekskludert fra analysen. Dette gjelder følgende barnehager:
  - Åpne barnehager er ikke inkludert i analysen.
  - Barnehager som ligger i en kommune som ikke er registrert med kostnader på funksjon 221 Barnehagelokaler og skyss i KOSTRA-data for 2019 (lastet ned fra SSB). Dette gjelder kommunene Bømlo og Sogndal i 2021 og Bømlo og Austevoll i 2020.
  - Barnehager som har null heltidsplasser i henhold til oversikt over oppholdstimer i kommunale og private barnehager tilsendt fra Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse (se punkt 3 under datagrunnlag i vedlegg).
  - Barnehager som ikke er registrert med eierskap til eiendom i oversikten over eierskap til eiendom blant private barnehager mottatt fra Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse (se punkt 4 under datagrunnlag i vedlegg).
  - Barnehager som har totale eiendomskostnader under 1 000 kroner per heltidsplass.
  - Barnehager som har kapitalkostnader og husleiekostnader under 1 000 kroner per heltidsplass.

Vårt arbeid er gjennomført innenfor en begrenset tidsperiode, og omfanget og fullstendigheten av analysene som er foretatt må ses i lys av dette. Som beskrevet innledningsvis kan ikke BDO gå god for at alle relevante forhold er avdekket eller analysert.



BDO AS, et norsk aksjeselskap, er deltaker i BDO International Limited, et engelsk selskap med begrenset ansvar i henhold til garanti, og er en del av det internasjonale BDO-nettverket, som består av uavhengige selskaper i de enkelte land. Foretaksregisteret: NO 993 606 650 MVA. Medlem av Den Norske Revisorforening.

Leveransen er utarbeidet for oppdragsgiver, og dekker kun de formål som med denne er avtalt. All annen bruk og distribusjon skjer for oppdragsgivers regning og risiko. BDO AS eller BDO Advokater AS vil ikke kunne gjøres ansvarlig overfor en tredjepart.

#### Kontakt

Morten Thuve

Partner - Leder Consulting og Offentlig utredning og analyse

m: +47 916 47 115

e: [morten.thuve@bdo.no](mailto:morten.thuve@bdo.no)