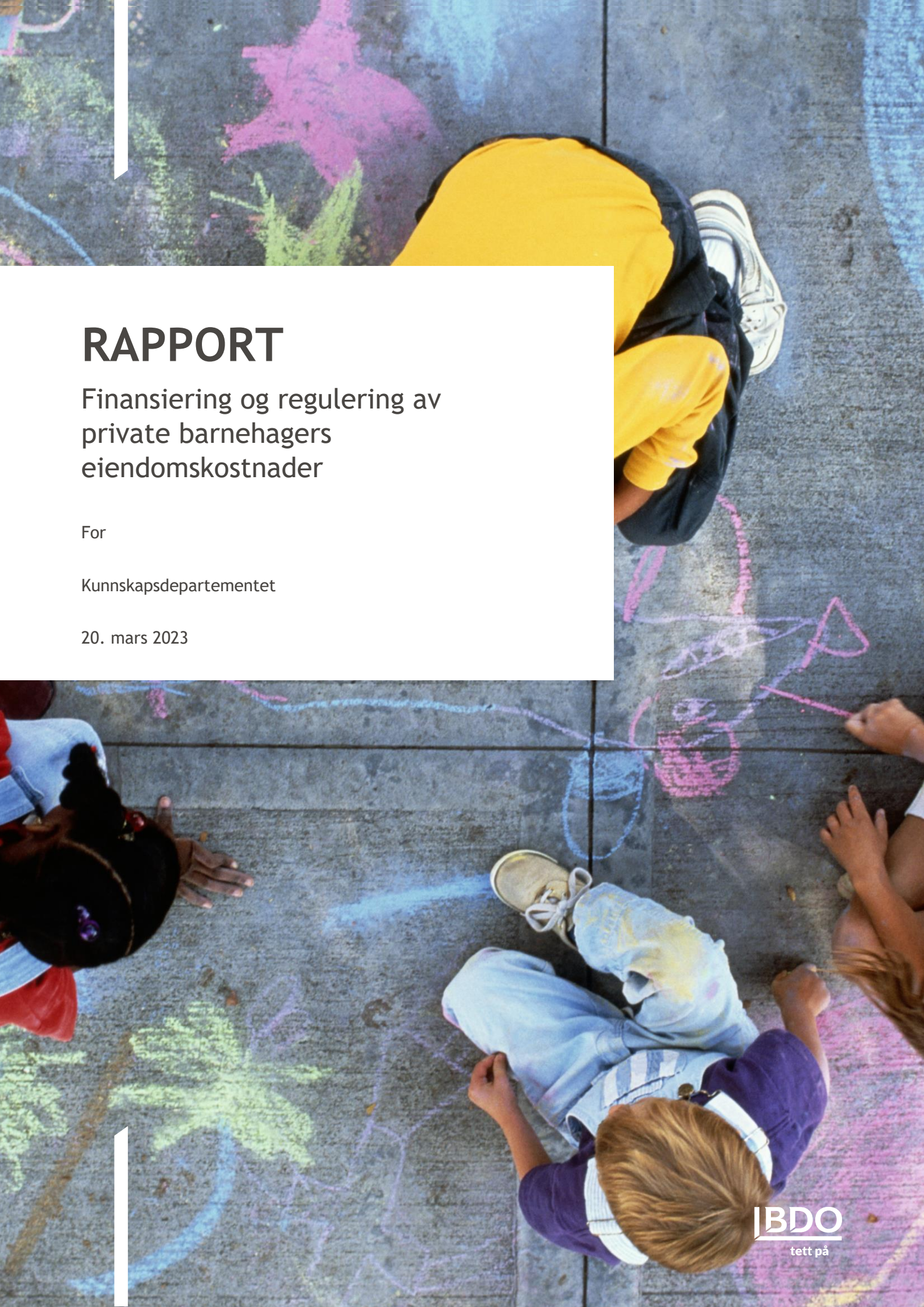


A high-angle photograph of children sitting on a grey paved surface, drawing colorful chalk drawings. One child in a yellow shirt is at the top, and another in a purple shirt is at the bottom. Various colorful lines and shapes are scattered across the pavement.

RAPPORT

Finansiering og regulering av private barnehagers eiendomskostnader

For

Kunnskapsdepartementet

20. mars 2023

Sammendrag

I dag mottar private barnehager driftstilskudd og kapitaltilskudd per heltidsplass fra kommunen. Kommunens 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. Kunnskapsdepartementet har engasjert BDO AS til å bistå dem i arbeidet med nytt finansieringssystem. Arbeidet inkluderer analyser og vurderinger av hvordan private barnehager kompenseres for kostnader til eiendom.

Våre analyser viser at:

- Barnehagene i gjennomsnitt fikk sine eiendomskostnader dekket av tilskudd til eiendom, beregnet som sum av kapitaltilskuddet og beregnet andel tilskudd til eiendom av driftstilskuddet i 2020. Gjennomsnittlig dekning trekkes opp av enkelte barnehager med veldig lave eiendomskostnader. Totalt mottatt tilskudd sett opp mot totale eiendomskostnader viser at det ikke var full kostnadsdekning på sektornivå.
- Andelen kostnader dekket av henholdsvis eiendomskostnader totalt, kapitalkostnader og øvrige eiendomskostnader, varierer mellom barnehager som eier eller leier bygg. Barnehager som leier internt fra egen gruppering/konsern hadde lavest kostnadsdekning. Hovedårsaken til dette er høy intern husleie.
- Kostnadsdekning av rentekostnader, avskrivningskostnader og husleie har sunket i perioden 2016 til 2020. Barnehager som leier barnehagebygg, eksternt eller internt, har lavest kostnadsdekning. For barnehager som eier barnehagebygg dekkes disse kostnadene av kapitaltilskuddet i hele perioden, både for gjennomsnittsbarnehagen og på totalnivå.

Vår gjennomgang av dagens regelverk viser at dagens finansiering og regulering av barnehager har flere problemstillinger som bør adresseres:

- Dagens kapitaltilskudd er basert på en forutsetning om at barnehager eier egne bygg, og er i teorien ment å dekke barnehagens rente- og avskrivningskostnader. Samtlige barnehager mottar kapitaltilskudd. Dette har medført dobbeltfinansiering av enkelte barnehager, blant annet fordi:
 - Kapitaltilskuddet fortsetter å løpe selv etter at eiendommen er nedbetalt og ferdig avskrevet, uavhengig av om barnehagen har reelle kapitalkostnader.
 - Kapitaltilskuddet gis uavhengig av om barnehagen tidligere har mottatt støtte til investering i barnehageeiendom, merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget eller tidligere har mottatt tomt i gave.
 - Barnehager som leier bygg mottar også kapitaltilskudd. Dersom barnehagen har solgt bygg uten at gevinsten tilfalt barnehagen, samtidig som den får høye-leiekostnader etter salget, vil kapitaltilskuddet i mange tilfeller ikke være tilstrekkelig til å dekke husleiekostnadene. I slike tilfeller vil barnehagen bruke av driftstilskuddet eller foreldrebetaling til å betale en høyere husleie til eiere/nærstående som også har fått gevinst for salg av eiendom.
- Dagens regler åpner for at markedspris legges til grunn ved konsernintern prising. Så lenge det ikke finnes et effektivt konkurranseutsatt marked, er det ikke mulig å finne en reell sammenlignbar leiepris for barnehager. Fordi salgsprisen av en

barnehageeiendom avhenger av fastsatt husleie, vil heller ikke salgsprisen være fastsatt slik den ville blitt i et uavhengig marked.

- Finansieringen hensyntar ikke konserninterne gevinster. Dette innebærer at eierne gjennom omstrukturering kan omfordele tilskuddet slik at en mindre andel går til barnehagedriften og mer til nærstående selskaper.

Innhold

Sammendrag	i
1 Bakgrunn, formål og metode	1
1.1 Bakgrunn og formål.....	1
1.2 Metode	2
1.3 Avgrensninger og forbehold	2
2 Dagens ordning og fremtidige ambisjoner.....	4
2.1 Utvikling i sektoren.....	4
2.2 Dagens tilskudd til eiendom.....	4
2.3 Dagens regulering.....	6
2.4 Fremtidige ambisjoner.....	6
3 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom	8
3.1 Utvikling i tilskudd til eiendom	8
3.2 Analyse av eiendomskostnader	11
3.3 Tilskudd til eiendom vs. eiendomskostnader	14
4 Problemstillinger ved dagens finansiering og regulering	20
4.1 Problemstillinger ved dagens prinsipper	20
4.2 Problemstillinger ved dagens finansiering	23
4.3 Problemstillinger ved dagens regulering	29

1 Bakgrunn, formål og metode

1.1 Bakgrunn og formål

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,¹ 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 siste godkjenningsår. 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 fra egen gruppering/konsern eller fra eksterne utleiery. Dette innebærer at flere barnehager har husleiekostnader, i stedet for kostnader til avskrivninger til bygg og rentekostnader i forbindelse med lån til eiendom. For flere barnehager har disse restruktureringene resultert i økte eiendomskostnader, samtidig som de har muliggjort at eiere kan ta ut store gevinster direkte eller gjennom eierskap i barnehageeiendom.

Kunnskapsdepartementet (KD) arbeider med en ny finansieringsmodell til private barnehager som hensyntar regjeringens ambisjoner i ny Nasjonal barnehagestrategi mot 2030² (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:³

- 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

Relatert til restruktureringene omtalt ovenfor er særlig de to siste målsettingene nært knyttet til finansiering av eiendom.

Som en del av oppdrag om bistand til utforming av ny finansieringsmodell for private barnehager, har KD engasjert BDO AS (BDO) til å bistå med vurderinger knyttet til hvordan private barnehager bør kompenseres for kostnader til eiendom, gitt regjeringens strategi.

¹ Med noen fratrekk, se mer detaljert beskrivelse i senere kapittel 2.

² *Barnehagen for en ny tid* (KD, 2023).
<https://www.regjeringen.no/contentassets/5bf0d0ed9f7442cde630c749abb8959/no/pdfs/barnehagen-for-en-ny-tid.pdf>

³ Se mer om dette i kapittel 2 nedenfor.

1.2 Metode

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

- Analyser av dagens tilskudd
 - Utvikling i kapitaltilskuddssatser
 - Analyse av «eiendomsdelen» av driftstilskuddet
- Utvikling i kostnader
 - Utvikling i kapitalkostnader
 - Utvikling i eiendomskostnader
- Analyse av tilskudd til eiendom vs. eiendomskostnader

Data benyttet er mottatte BASIL-årsregnskapsskjema og årsmeldingsskjema, mottatt fra Utdanningsdirektoratet (Udir) gjennom KD. Tidligere kapitaltilskuddssatser er også innhentet og benyttet. Vi har også benyttet utarbeidet data fra Telemarksforskning med oversikt over oppholdstimer for små og store barn og samlet korrigerte oppholdstimer i kommunale og private barnehager. Datasettet er utarbeidet av Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse i forbindelse med ulike analyser og utredninger gjennomført for Udir.

Vi har også undersøkt om det finnes andre offentlige tilgjengelige kilder som kan brukes som grunnlag for tilskudd til eiendom. Kildene vi har undersøkt og presenterer i denne rapporten er Holtes FDV-nøkkel og Norsk prisbok.

Nytt finansieringssystem henger tett sammen med regulering av barnehagesektoren. I media har det de siste årene vært en del fokus på barnehageeiere som har tjent mye penger på salg av barnehageeiendom. Disse sakene illustrerer at barnehageselskapene har kunnet innrette seg på en måte som sikrer verdiuttak fra sektoren. Utforming av tilskuddsordningen og regulering av bruk av tilskudd må sees i sammenheng. Våre vurderinger og anbefalinger inkluderer derfor også vurderinger knyttet til regulering av tilskudd.

Arbeidet har også inkludert flere arbeidsmøter, der både økonomer og jurister har deltatt. I møtene er utfordringer ved dagens system løftet frem og aktørene har i fellesskap drøftet hvordan disse utfordringene kan løses gjennom et nytt finansieringssystem og regulering av dette.

1.3 Avgrensninger og forbehold

Denne rapporten er utarbeidet for KD, og skal redegjøre nærmere for dagens finansiering av eiendom og utfordringer ved dagens system. Dagens system består av mange delelementer som til sammen utgjør finansiering av de private barnehagene. I denne rapporten er tilskudd til eiendom hovedfokus.

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,⁴ og omfanget og fullstendigheten av analysene som vil bli foretatt må ses i lys av dette. BDO kan ikke gå god for at alle relevante forhold er avdekket eller analysert.

⁴ Arbeidet er gjennomført i perioden oktober 2022 til februar 2023 og må sees i sammenheng med det regelverk som var gjeldende i denne perioden.

2 Dagens ordning og fremtidige ambisjoner

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 billige 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 Velferdstjenesteutvalget⁵ anses barnehageeiendom som attraktive investeringsobjekter for eiere av næringseiendom, 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. Kostnadene til bygg har økt betydelig i flere av barnehagene 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 tar derfor 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 korrigerte brutto driftsutgifter⁶ 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

⁵ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2020-13/id2788017/?ch=2>

⁶ 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. Korrigerte 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.

eiendom⁷, ført på funksjon 221, er inkludert i driftstilskuddet og skal dermed dekke drift av eiendom. Videre trekkes kommunens regnskapsførte pensjonsutgifter ut, og et pensjonspåslag, beregnet som en andel av lønnskostnader, legges til.⁸ Et administrasjonspåslag på 4,3 prosent legges også til.⁹

Oppsummert skal driftstilskuddet dekke de private barnehagenes kostnader til drift av barnehagene, inkludert drift og vedlikehold av bygg.

2.2.2 Kapitaltilskuddet skal dekke rente- og avskrivninger

I tillegg 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 (fratrasket investeringstilskudd og merverdiavgiftskompensasjon) og rentekostnader beregnet ut fra bokført verdi på anleggsmidler på barnehageområdet tillagt tomtekostnader (fratrasket investeringstilskudd og merverdiavgiftskompensasjon).

Som driftstilskuddet, skal kapitaltilskuddet til private barnehager i utgangspunktet basere seg på kommunale kostnader. Disse er imidlertid ikke fullstendig dokumentert i kommunale regnskaper¹⁰ og det er ulik regnskapsføring i kommunal og privat sektor.¹¹ I metoden som benyttes, beregnes et estimat på både rente- og avskrivningskostnader¹² for bygninger differensiert på ulike byggeår, basert på statistikk fra Husbanken.¹³ 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 Sentralbyrå (SSB) byggekostnadsindeks, i kombinasjon med eksisterende data fra Husbanken¹⁴, benyttet.

Kapitaltilskuddet beregnes nasjonalt årlig, i dag av Telemarksforskning og Samfunnsøkonomisk analyse (SØA)¹⁵ og gis per heltidsplass, med differensierte satser basert på siste godkjenningsår. Dette innebærer at barnehager med økt godkjent areal, får høyere kapitaltilskuddssats for det areal som ble godkjent. Både Telemarksforskning og

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ Blant annet fordi renter er ikke fordelt på de ulike tjenesteområdene og er vanskelig å identifisere. Telemarksforskning og SØA, «Nasjonale satser til private barnehager 2023».

¹¹ 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.

¹² Beregning av avskrivninger følger prinsippene for kommunale barnehager. Investeringer avskrives lineært over 40 år, mens utstyr og inventar avskrives lineært over 10 år.

¹³ Statistikk over alle barnehager oppført med finansiering fra Husbanken.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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.

sektoren har gitt innspill til departementet om at beregningene og datagrunnlaget benyttet i beregningen av kapitaltilskuddet er delvis utdaterte.^{16 17}

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 statsstøtteregever 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 barnehageselskap 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 kryssubsidiering av konsernets eventuelle økonomiske aktivitet.

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

2.4 Fremtidige ambisjoner

Innledningsvis gjennomgikk vi regjeringens hovedmål for moderniseringen av styrings- og finansieringssystemet, slik de fremgår av barnehagestrategien. At de private barnehagene skal være en naturlig del av det kommunale velferdstilbudet og ikke bli oppfattet som et investeringsobjekt for kommersielle interesser er en viktig del av regjeringens politikk.

Regjeringen er bekymret for at en stadig større andel av tilskuddet brukes på bygg og at omstruktureringer gjennomført i sektoren har vært kostnadskreven for barnehagene. For å motvirke at barnehagene skal være et investeringsobjekt, må regelverket sørge for

¹⁶ I sine beregninger har Telemarksforsking 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.

¹⁷ 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 Telemarksforsking peker på at deler av kildene til tilskuddsgrunnlaget ikke lenger er tilgjengelig.

at drift av private barnehagetjenester ikke er attraktivt for aktører som ønsker å ivareta rent kommersielle interesser. For å nå disse ambisjonene må:

- Regelverket for private barnehager være tydelig og stille strenge krav til kvalitet og ressursbruk
- Overskudd og profitt fra den årlige barnehagedriften være moderat og reflektere risikoen eieren står overfor.
- Kjøp og salg av barnehager reguleres strengere.
- Innføring av kommunal forkjøpsrett vurderes.
- Det stimuleres til mer lokalt eierskap av private barnehager, både når det gjelder drift og eiendom.

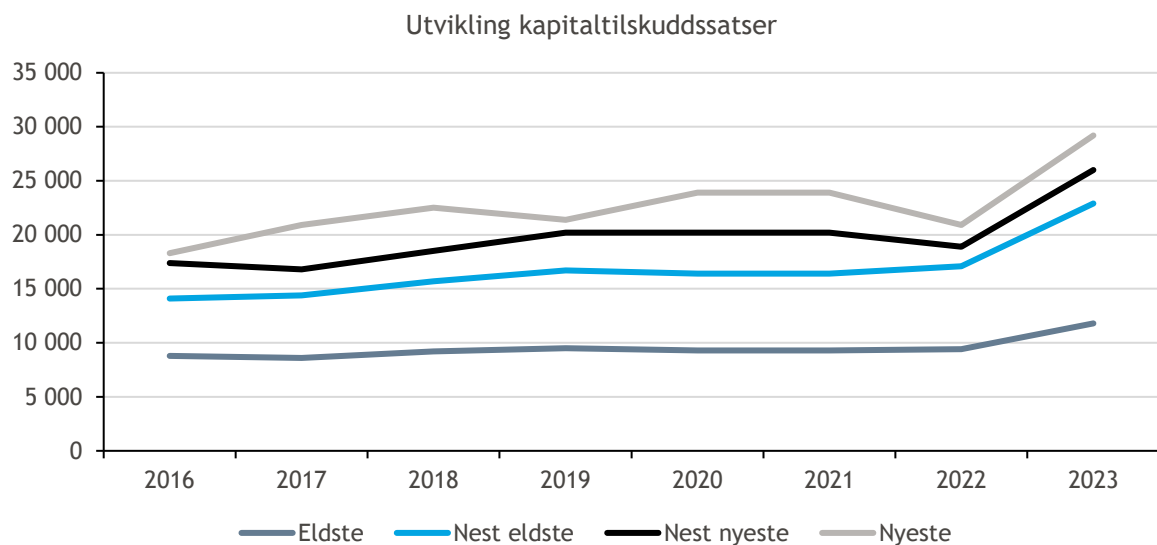
Regjeringens politikk setter føringer for hvordan dagens tilskudd og regulering bør endres, og er særlig rettet mot eiendomskostnader.

3 Analyse av dagens tilskudd og kostnader til eiendom

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.



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

Satsene beregnes årlig av Telemarksforsking og er fordelt på fire nivå ut ifra barnehagenes godkjenningsår. 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). Bakgrunnen for denne inndelingen er antakelsen om at nyere barnehager i gjennomsnitt har høyere kapitalkostnader enn eldre barnehager. 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 prosent¹⁸ fra

¹⁸ 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.

2016 til 2023, mens veksten i konsumprisindeksen i samme periode var 21,7 prosent¹⁹ og veksten i kommunal deflator i samme periode var 25,3 prosent²⁰.

Tabell 1 under viser utviklingen i andelen av private ordinære barnehager som har mottatt de ulike kapitaltilskuddssatsene i samme periode. Vi har beregnet mottatt kapitaltilskudd per barnehage ved å ta utgangspunkt i barnehagens siste godkjenningsår i henhold til BASIL regnskapsdata. Dette er en forenklet beregning av mottatt kapitaltilskudd per barnehage. Arealutvidelser vil i realiteten påvirke mottatt kapitaltilskudd, men siden dette er noe vi ikke har data på blir ikke dette hensyntatt i vår beregning. Barnehagenes godkjenningsår kan også endres i BASIL som følge av oppkjøp eller eierskifte. Vi har ikke data på hvilke endringer i godkjenningsår som er tilknyttet denne typen endring og hvilke som er tilknyttet endring i eiendom og dette kan derfor påvirke vår beregning av mottatt kapitaltilskudd.

Årstall	Andel private barnehager som mottok de ulike satsene for kapitaltilskudd			
	Eldste	Nest eldste	Nest nyeste	Nyeste
2016	32 %	20 %	23 %	24 %
2017	37 %	19 %	25 %	19 %
2018	42 %	20 %	22 %	16 %
2019	47 %	21 %	21 %	11 %
2020	52 %	23 %	17 %	8 %

Tabell 1 Andelen private ordinære barnehager som mottok de ulike kapitaltilskuddssatsene i perioden 2016-2020. Kilde: BASIL regnskapsdata 2016-2020 (mottatt fra KD). Beregninger av BDO.

Som tabellen viser har andelen private ordinære barnehager som mottar den laveste kapitaltilskuddssatsen («Eldste») økt hvert år fra 2016 og frem til 2020. Tilsvarende ser vi at andelen som har mottatt den høyeste satsen («Nyeste») har minnet hvert år i samme periode.

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 221²¹) 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.²² Tallene gjengitt i

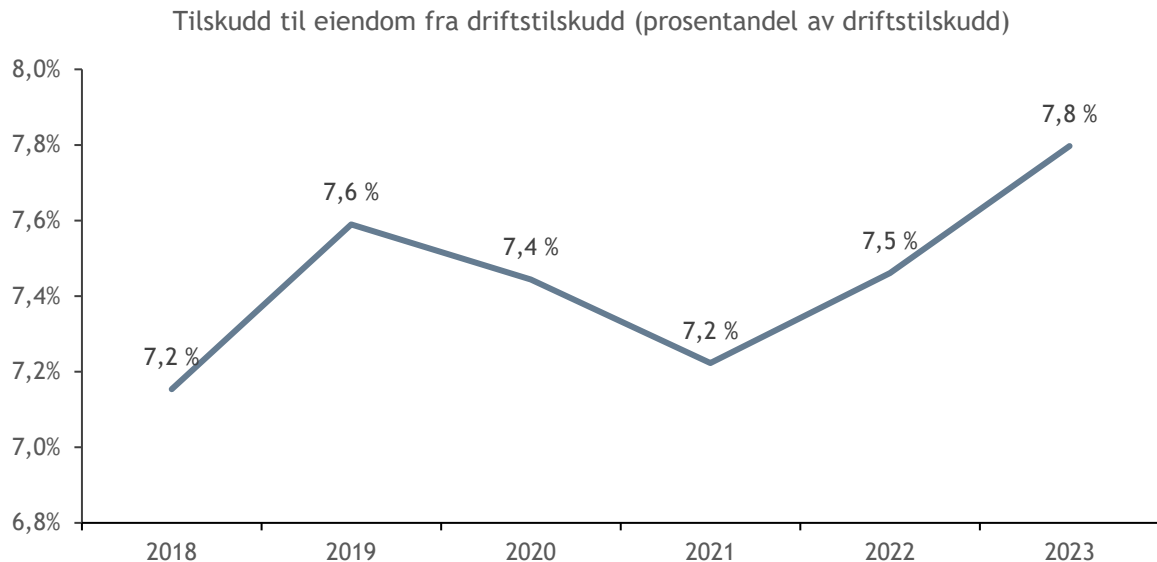
¹⁹ I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2016 (gjennomsnitt for året) til 2023 (januar)).

²⁰ 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>)

²¹ 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.

²² Det er kommunens korrigerte brutto driftsutgifter som ligger til grunn for beregningen av driftstilskuddet. Korrigerte 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,

figuren under er for illustrasjonen 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.

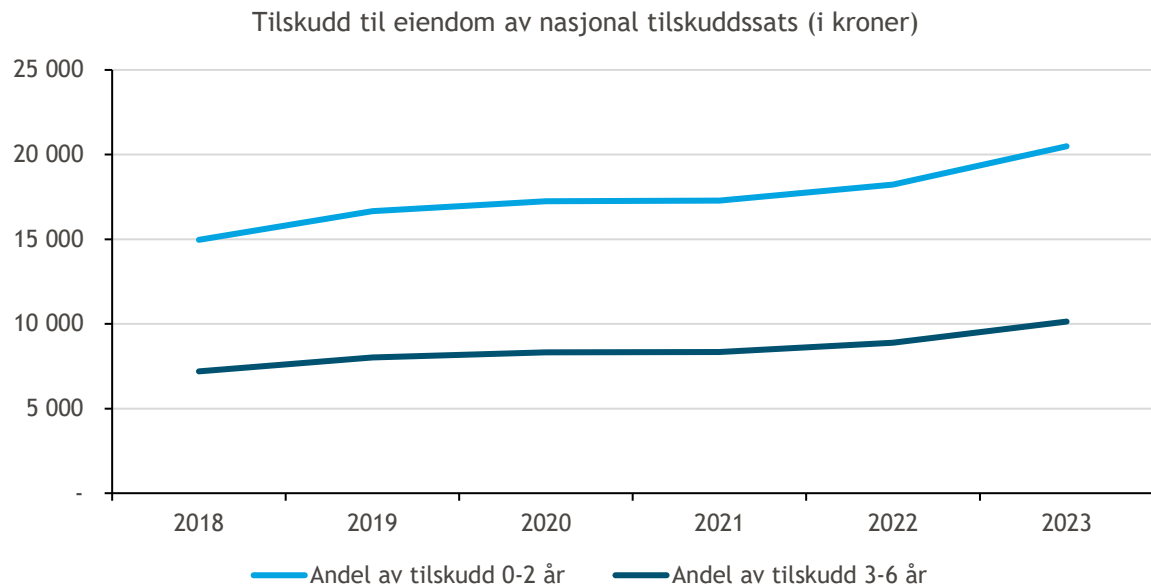


Figur 2 Estimert prosentandel av utgiftene som ligger til grunn for beregnet driftstilskudd som gjelder utgifter tilknyttet eiendom for alle kommuner i Norge i perioden 2018 - 2023. Kilde: KOSTRA-regnskapsdata 2016-2021 (mottatt fra SSB). Beregninger av BDO.

Figur 2 viser at andelen av kommunenes driftsutgifter som ligger til grunn for beregnet estimert driftstilskudd som gjelder utgifter tilknyttet eiendom²³ har vært relativt stabil i perioden 2016 til 2021 (kommunens kostnader to år tilbake ligger til grunn for tilskudd i perioden 2018 til 2023) og har ligget et sted mellom 7,2 og 7,8 prosent, i gjennomsnitt for alle kommuner beregnet samlet. Dette tilsvarer en variasjon på opp mot 11 prosent.

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.

²³ 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.



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 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. I snitt har de nominelle beløpene økt med 38,9 prosent²⁴ fra 2018 til 2023, mens prisveksten i samme periode var 16,3 prosent²⁵.

3.2 Analyse av eiendomskostnader

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

Figur 4 viser gjennomsnittlige kostnader til eiendom per heltidsplass i private ordinære barnehager i perioden 2016 til 2020. Figuren skiller mellom tre ulike kostnadskategorier²⁶; husleie, kapitalkostnader og eiendomskostnader (totale kostnader til eiendom som også inkluderer de to førstnevnte kategoriene), og tre ulike former for eierskap; eie, leie internt (med leie internt menes leie fra egen gruppering/konsern) og leie eksternt. De tre ulike kostnadskategoriene fremstilt i Figur 4 inkluderer følgende kontoer:

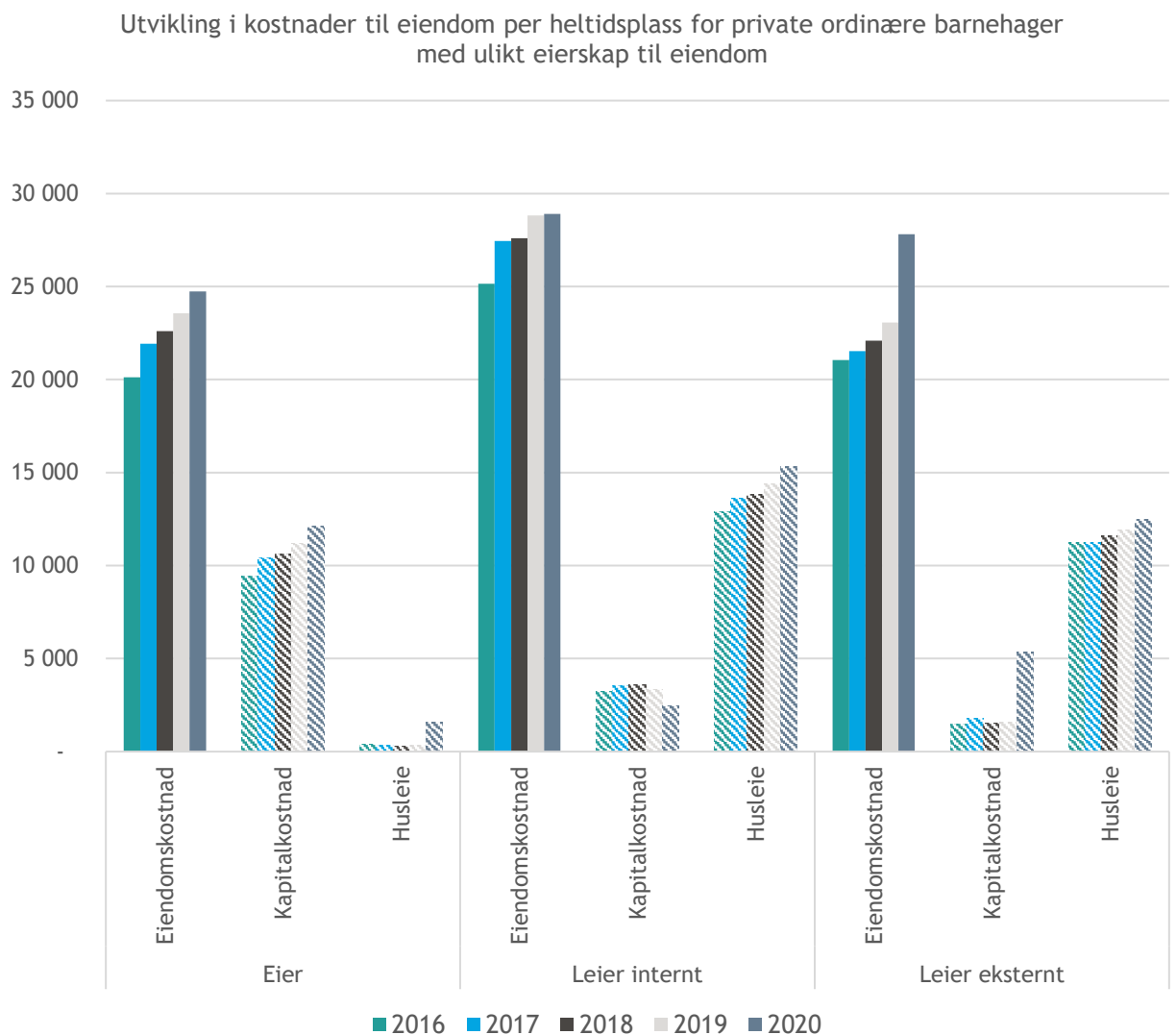
- Husleie
 - 6300 Leie lokale
- Kapitalkostnader
 - 6000 Avskrivning

²⁴ 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.

²⁵ I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2018 (gjennomsnitt for året) til 2023 (januar)).

²⁶ Dette er de samme kostnadskategoriene som benyttes av Telemarksforskning i deres årlige rapporter om kapitalkostnader.

- 8160 Andre finanskostnader
- Eiendomskostnader (inkluderer husleie og kapitalkostnader)
 - 6000 Avskrivning
 - 6300 Leie lokale
 - 6340 Lys og varme
 - 6395 Renovasjon, vann, avløp, renhold mv.²⁷
 - 6500 Verktøy, inventar mv. som ikke skal aktiveres
 - 6600 Reparasjon/vedlikehold av bygninger
 - 7500 Forsikringspremie
 - 8160 Andre finanskostnader



Figur 4 Kostnader til eiendom per heltidsplass for private ordinære barnehager som eier, leier internt og leier eksternt i perioden 2016-2020. Kilde: BASIL regnskapsdata 2016-2020 og årsmelding private barnehager 2016-2020 (mottatt fra KD). BDO har mottatt en oversikt over antall oppholdstimer i private barnehager i perioden 2016-2020 fra Telemarksforskning og benyttet dette som grunnlag for å regne antall heltidsplasser per barnehage. Beregninger av BDO.

²⁷ 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 tilskuddsgrunlaget.

Figur 4 viser at kostnaden per heltidsplass har økt innenfor alle tre kostnadskategorier og for alle tre eiertyper i perioden, med unntak av en reduksjon i kapitalkostnader for barnehager som leier internt. Reduksjonen i kapitalkostnader for barnehager som leier internt i 2019 og 2020 skyldes at disse barnehagene hadde en reduksjon i både avskrivningskostnader per heltidsplass og andre finanskostnader per heltidsplass disse to årene, hvorav reduksjonen i avskrivningskostnader utgjorde den største reduksjonen i kroner og øre. Kostnadskategorien «Eiendomskostnader» i figuren over er en totalsum av de private 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). 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». Fra 2016 til 2020 har barnehager som eier hatt en økning i eiendomskostnader per heltidsplass på 23 prosent, mens barnehager som leier internt og barnehager som leier eksternt har hatt en tilsvarende økning på henholdsvis 15 og 32 prosent. Økningen i eiendomskostnader per heltidsplass for de private barnehagene er markant høyere enn den generelle prisveksten i samme periode på 8,3 prosent²⁸ og veksten i kommunal deflator i samme periode på 10,0 prosent²⁹.

Figur 4 er beregnet som et gjennomsnitt for landet samlet. 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, noe som kan tale for at tilskuddet ved konsernorganisert leie ikke kommer barna til gode i like stor grad som for barnehager som eier.

Tabell 2 under viser utviklingen i eierskap til eiendom blant private ordinære barnehager i perioden 2016 til 2020.

Årstall	Eierskap til eiendom		
	Andel barnehager som eier	Andel barnehager som leier internt	Andel barnehager som leier eksternt
2016	57 %	31 %	12 %
2017	56 %	28 %	15 %
2018	57 %	27 %	16 %
2019	53 %	26 %	21 %
2020	47 %	38 %	15 %

Tabell 2 Statistikk over private ordinære barnehagers eierskap av eiendom i perioden 2016 - 2020. Kilde: BASIL regnskapsdata (2020) og data over private barnehagers eierskap til eiendom mottatt fra Telemarksforskning for perioden 2016 - 2019. Beregninger av BDO.

²⁸ I henhold til SSB sin konsumprisindeks (prisendring fra 2016 (gjennomsnitt for året) til 2020 (gjennomsnitt for året)).

²⁹ I henhold til årlig prosentvis endring i kommunal deflator fra 2016 til 2020

(<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-1-20222023/id2931224/?ch=10>)

Tabellen viser at andelen barnehager som eier eget bygg har sunket med 10 prosentpoeng i denne perioden, hvorav den største reduksjonen fant sted fra 2019 til 2020. Tilsvarende finner vi fra 2019 til 2020 en økning på hele 12 prosentpoeng i andelen barnehager som leier internt. Andelen barnehager som leier internt har økt med totalt 7 prosentpoeng over hele perioden, mens andelen som leier eksternt har økt med totalt 3 prosentpoeng i samme periode.

3.2.2 Kapitaltilskuddssatsen dekker gjennomsnittlige kapitalkostnader for barnehager som eier, med unntak av barnehagene med de eldste byggene

Kapitaltilskuddet skal dekke renter og avskrivninger for eiendom. For en barnehage som eier lokaler, er det dermed relevant å sammenligne kapitaltilskuddet med barnehagens kapitalkostnader. Vi ser av Figur 4, sammenlignet med Figur 1, at for barnehager som eier så har kapitaltilskuddet i gjennomsnitt vært mer enn dekkende for barnehagens kapitalkostnader, med unntak av de eldste barnehagene som mottar satsen «Eldste», hvor gjennomsnittlige kapitalkostnader per heltidsplass ligger noe over den laveste satsen.

Barnehager som eier eget bygg har også oppgitt noe husleie. Kapitaltilskuddet dekker mer enn kapitalkostnadene og husleiekostnadene for barnehager som eier bygg og har godkjenningsår definert i kategoriene «Nest eldste», «Nest nyeste» og «Nyeste» i Figur 1. Det er kun barnehager innen kategorien «Eldste» hvor samlet kapital- og husleiekostnad i gjennomsnitt overstiger mottatt kapitaltilskudd. Samtidig har også denne gruppen utgjort den største andelen av private ordinære barnehager i perioden 2016 til 2020, med en andel på hele 52 prosent av alle private ordinære barnehager i 2020 (se Tabell 1).

Barnehager som leier bygg har ikke rente- og avskrivningskostnader tilknyttet bygg. Å sammenligne kapitaltilskudd og kapitalkostnader er derfor ikke nødvendigvis relevant for barnehager som leier bygg. Det er vanskelig å vurdere om kapitalkostnader for barnehager som leier er reelle finansieringskostnader knyttet til andre bygg som barnehagene eier, eller om de er knyttet til annen form for finansiering, for eksempel for oppussing og vedlikehold som ikke er del av husleien. For barnehager der vedlikeholds- og driftskostnader må dekkes av barnehagen i tillegg til husleiekostnadene bør husleie- og kapitalkostnadene kunne sammenlignes med kapitaltilskuddet. Dersom vi slår sammen husleie- og kapitalkostnadene for barnehagene som leier eksternt, dekkes disse kostnadene av kapitaltilskuddssatsen «Nest eldste», «Nest Nyeste» og «Nyeste» i Figur 1 for alle fem årene, med unntak av 2020 hvor sum husleie- og kapitalkostnader overstiger satsen «Nest eldste». Om vi ser på tilsvarende for barnehager som leier internt, dekkes husleie- og kapitalkostnadene for disse barnehagene av kapitaltilskuddssatsen «Nest nyeste» og «Nyeste» i alle fem årene med unntak av 2017, hvor det kun dekkes av satsen «Nyeste».

3.3 Tilskudd til eiendom vs. eiendomskostnader

3.3.1 Våre analyser viser at barnehagene i gjennomsnitt fikk sine eiendomskostnader dekket i 2020, men at beregnet samlet tilskudd til eiendom er lavere enn sektorens samlede eiendomskostnader

Vi har gjennomført en analyse av hvor stor andel av de private ordinære barnehagenes eiendomskostnader i 2020³⁰ som ble dekket av mottatt tilskudd til eiendom

³⁰ Eiendomskostnader her tilsvarer kostnadskategorien «Eiendomskostnad», de totale kostnadene til eiendom, som definert i kapittel 3.2.1 og gjengitt i Figur 4.

(dekningsgrad), herunder kapitaltilskudd og tilskudd til drift av eiendom (del av driftstilskudd).

For å beregne tilskuddet til drift av eiendom har vi beregnet estimert driftstilskudd per heltidsplass i alle kommuner i Norge for tilskuddsåret 2020. Det er beregnet en sats for barn mellom 0-2 år og en sats for barn mellom 3-6 år. Videre er det, for å estimere tilskuddsandelen til eiendom fra driftstilskuddet, gjennomført en tilsvarende analyse som vist i Figur 2, men hvor den estimerte andelen kostnader tilknyttet eiendom av totale korrigerte bruttodriftsutgifter i kommunen er beregnet på kommunenivå for 2018 (Figur 2 viser prosentvis andel på nasjonalt nivå). Estimert andel ut ifra barnehagens kommunetilhørighet er deretter multiplisert med beregnet driftstilskuddssats (for 0-2 år og 3-6 år for hver kommune) for å finne tilskudd til drift av eiendom i 2020.

Kapitaltilskudd er beregnet per barnehage ut ifra barnehagens siste godkjenningsår, slik det er oppgitt i BASIL³¹. Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt er så beregnet ved å se på hvor stor andel av barnehagenes totale eiendomskostnader som dekkes av totalt tilskudd til eiendom (tilskudd til drift og kapitaltilskudd). Når vi har sett på gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader for seg har vi sett på hvor stor andel av barnehagenes kapitalkostnader (avskrivning og andre finanskostnader) og husleiekostnader som dekkes av mottatt kapitaltilskudd. For beregning av gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom har vi sett på hvor stor andel av barnehagenes gjenværende kostnader til eiendom (totale eiendomskostnader fratrukket kostnader til avskrivning, andre finanskostnader og husleie) som dekkes av mottatt tilskudd til drift av eiendom. Totalt er 2 393 private ordinære barnehager inkludert i analysen.³² Resultatene fra denne analysen er gjengitt i Tabell 3 og 4 under.

Tabellen under viser gjennomsnittet av dekningsgraden til hver enkelt barnehage.³³

Dekningsgrad barnehagenivå 2020	Totalt	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier	Barnehager som leier internt	Barnehager som leier eksternt
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt (median)	113 % (99 %)	122 % (112 %)	92 % (82 %)	111 % (90 %)
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader (median)	161 % (111 %)	206 % (150 %)	99 % (76 %)	132 % (89 %)

³¹ Som nevnt tidligere 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.

³² Private barnehager i kommunene Rauma, Bømlo og Austevoll er ekskludert fra analysen, da disse kommunene har negative eller ingen kostnader ført på funksjon 221 i 2018. Videre er også private barnehager som ikke har oppholdstimer for barn i alderen 0-2 år og 3-6 år i 2020 ekskludert fra analysen. Vi har også valgt å ekskludere private barnehager hvor totale eiendomskostnader per heltidsplass og totale kapitalkostnader per heltidsplass (herunder avskrivninger, andre finanskostnader og husleie) i 2020 er under 1 000 kroner (se 2.3.3 for definisjon av hvilke kontoer som inkluderes i beregningen av eiendomskostnader). Analysen inkluderer kun ordinære private barnehager.

³³ Fordi vi regner de ulike dekningsgradene som et snitt av alle barnehagenes dekningsgrad vil ikke snittet av dekningsgraden for henholdsvis kapitalkostnader og drift av eiendom utgjøre den totale dekningsgraden (og kan også bli høyere/lavere enn både dekningsgrad for kapitalkostnader og driftskostnader).

Dekningsgrad barnehagenivå 2020	Totalt	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier	Barnehager som leier internt	Barnehager som leier eksternt
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom (median)	111 % (91 %)	97 % (86%)	106 % (88 %)	131 % (99 %)

Tabell 3 Dekningsgrad av kostnader (andel av kostnader dekket av tilskudd) tilknyttet eiendom i private ordinære barnehager i 2020 (regnet som gjennomsnittet av hver enkelt privat barnehages dekningsgrad). 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 Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Vår analyse viser en dekningsgrad for private barnehager på i gjennomsnitt 113 prosent (median på 99 prosent). Analysen viser videre at det er stor variasjon i dekningsgrad mellom barnehagene og at enkelte barnehager har en veldig høy dekningsgrad, som trekker gjennomsnittet opp.

Videre har vi sett på om det er forskjeller i dekningsgrad mellom barnehager som eier og leier. Av tabellen over ser vi at private barnehager som eier barnehagebygg har en høyere gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt enn private barnehager som leier, noe som skyldes at private barnehager som eier i gjennomsnitt har lavere eiendomskostnader enn private barnehager som leier (se Figur 4).

Vi har også sett på forskjellene i de private barnehagenes gjennomsnittlige dekningsgrad til henholdsvis tilskudd til kapitalkostnader og tilskudd til drift av eiendom hver for seg. Som oppgitt i Tabell 3 viser våre analyser at barnehager som eier bygget selv har en høyere gjennomsnittlig dekningsgrad til kapitalkostnader. Dette skyldes at de har lavere kostnader til kapital (avskrivning og andre finanskostnader) og husleie sammenlagt enn hva private barnehager som leier har. Den relativt lavere gjennomsnittlige dekningsgraden til tilskudd til eiendom totalt blant private barnehager som leier internt skyldes hovedsakelig lav dekning av kapitalkostnader (inkludert leiekostnader)³⁴, noe som i all hovedsak skyldes at leiekostnader er høyere.

Tabell 3 og Figur 4 indikerer også at samlede eiendomskostnader er vesentlig høyere for de som leier internt enn de som eier selv. Barnehagens eiendomskostnader ser med andre ord ut til å ligge høyere der den er del av et konsern, selv om eiendommen fremdeles er i konsernets eierskap. Eiendomskostnadene ved intern leie er også høyere enn for eksternt leie.

Vi har gjort tilsvarende analyse som oppgitt i Tabell 3, men beregnet dekningsgrad på totalnivå, ved å dele totalt tilskudd til eiendom på totale kostnader til eiendom (fremfor å gjøre dette på barnehagenivå og se på gjennomsnittet av alle barnehagenes dekningsgrad som gjort i analysen gjengitt i Tabell 3). Resultatene fra denne analysen er gjengitt i tabellen under.

³⁴ For private barnehager som leier utgjør sum kapitalkostnader (avskrivning, andre finanskostnader og husleie) den største andelen av totale kostnader til eiendom, og dekningsgraden for tilskudd til kapitalkostnader vil derfor veie tyngst når vi ser på dekningsgraden totalt. For barnehager som eier er bildet motsatt, som vil si at dekningsgraden for tilskudd til drift av eiendom veier tyngst når vi ser på dekningsgraden totalt.

Dekningsgrad sektornivå 2020	Totalt	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier	Barnehager som leier internt	Barnehager som leier eksternt
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til eiendom totalt	83 %	94 %	76 %	74 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader	79 %	102 %	69 %	63 %
Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til drift av eiendom	90 %	85 %	87 %	97 %

Tabell 4 Dekningsgrad av kostnader (andel av kostnader dekket av tilskudd) tilknyttet eiendom i private ordinære barnehager i 2020 (regnet på totalnivå for alle private barnehager). 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 Telemarksforsking). Beregninger av BDO.

Av tabellen over ser vi at dekningsgraden på sektornivå (andel av totale eiendomskostnader dekket av totalt tilskudd til eiendom) var 83 prosent i 2020. På totalnivå for sektoren viser våre analyser at det ikke er full kostnadsdekning av eiendomskostnader. Sett i sammenheng med funnene fra Tabell 3 er dette med på å underbygge at det er stor variasjon i dekningsgrad blant de private barnehagene og at enkelte barnehager mottar mye mer i tilskudd enn det de har i kostnader og dermed bidrar til å øke gjennomsnittet.

Oppsummert viser vår analyse at tilskudd for å dekke drift av eiendom og kapitalkostnader er kostnadsdekkende for gjennomsnittet av barnehagene og tilnærmet kostnadsdekkende for medianbarnehagen. På sektornivå finner vi at det ikke er full kostnadsdekning. Dette betyr at det er store forskjeller i dekningsgrad blant barnehagene og at det er enkelte barnehager som har en veldig høy dekningsgrad og som trekker gjennomsnittet mye opp.

3.3.2 Dekning av kapitalkostnader har sunket fra 2016 til 2020

I Tabell 5 under ser vi på hvordan dekningsgraden for tilskudd til kapitalkostnader (herunder andel av kostnader til avskrivning, andre finanskostnader og husleie som er dekket av kapitaltilskuddet) har utviklet seg i perioden 2016 til 2020 for private ordinære barnehager med ulikt eierskap til eiendom³⁵. Dekningsgraden er beregnet ved å ta gjennomsnittet av dekningsgraden til hver enkelt barnehage.

³⁵ 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	Gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader på barnehagenivå	Eierskap til eiendom		
		Barnehager som eier	Barnehager som leier internt	Barnehager som leier eksternt
2016 (median)	189 % (139 %)	220 % (161 %)	117 % (98 %)	160 % (124 %)
2017 (median)	179 % (120 %)	207 % (149 %)	111 % (88 %)	162 % (122 %)
2018 (median)	180 % (132 %)	209 % (154 %)	110 % (85 %)	160 % (122 %)
2019 (median)	170 % (123 %)	204 % (150 %)	106 % (78 %)	156 % (120 %)
2020 (median)	161 % (111 %)	206 % (149 %)	99 % (76 %)	132 % (89 %)

Tabell 5 Dekningsgrad av kostnader til kapital og husleie i private ordinære barnehager i perioden 2016-2020 (regnet som gjennomsnittet av alle private barnehager). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2020 (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager i 2020 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Tabellen over viser at gjennomsnittlig dekningsgrad for tilskudd til kapitalkostnader har sunket med 28 prosentpoeng i perioden 2016 til 2020. Den største nedgangen i dekningsgrad i perioden finner vi blant barnehager som leier eksternt, som har hatt en reduksjon i dekningsgrad på 28 prosentpoeng fra 2016 til 2020 (den relative reduksjonen er på 18 prosent). Tilsvarende er dekningsgraden for barnehager som eier og barnehager som leier eksternt redusert med henholdsvis 14 og 18 prosentpoeng i samme periode (den relative reduksjonen er på henholdsvis 6 og 15 prosent).

Vi har også gjort tilsvarende analyse som oppgitt i Tabell 5, men beregnet dekningsgrad på totalnivå ved å dele totalt tilskudd til kapitalkostnader på totale kostnader til kapital (fremfor å gjøre dette på barnehagenivå og se på gjennomsnittet av alle barnehagenes dekningsgrad som gjort i analysen gjengitt i Tabell 5). Resultatene fra denne analysen er gjengitt i Tabell 6 under.

Årstall	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 %

Tabell 6 Dekningsgrad av kostnader til kapital og husleie i private ordinære barnehager i perioden 2016-2020 (regnet på totalnivå for alle private barnehager). Kilde: BASIL regnskapsdata og årsmelding for private barnehager for 2020 (mottatt fra KD) og oppholdstimer i private barnehager i 2020 (mottatt fra Telemarksforskning). Beregninger av BDO.

Tabell 6 viser at det på sektornivå har vært full kostnadsdekning av kapitalkostnader frem til 2018, og at 2020 er første året hvor sektoren under ett hadde en del høyere kostnader til kapital (inkludert husleie) enn det de fikk dekket³⁶. Barnehager som eier barnehagebygget hadde kostnadsdekning også i 2020.

Oppsummert viser vår analyse at kapitaltilskudd har dekket kapitalkostnadene (inkludert husleie) for gjennomsnittet av barnehagene og for medianbarnehagen i det meste av perioden 2016 til 2020. På sektornivå ble kapitalkostnader dekket av kapitaltilskudd frem til om lag 2020.

³⁶ 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)

4 Problemstillinger ved dagens finansiering og regulering

4.1 Problemstillinger ved dagens prinsipper

4.1.1 Barnehageloven presiserer likeverdig behandling av offentlige og private barnehager

Det følger av barnehageloven § 19 andre ledd at kommunen skal behandle private barnehager som mottar tilskudd «likeverdig med kommunale barnehager». Hva som utgjør «likeverdig» behandling er konkretisert i forskrift 9. oktober 2015 nr. 1166 om tilskudd til private barnehager (finansieringsforskriften) § 3 flg.

Det fremgår av forarbeidene til barnehageloven at det skulle sikres likeverdig behandling og ikke likebehandling, jf. Ot.prp. nr. 76 (2002-2003) punkt 9.4:

Departementet har merket seg at enkelte av de private barnehagenes interesseorganisasjoner er opptatt av hvorfor det foreslås likeverdig i lovens ordlyd, og ikke likebehandling. Departementet vil understreke at denne nyanseforskjellen er bevisst. Begrepet likeverdig åpner for et ønsket mangfold. Et slikt prinsipp ligger til grunn for bestemmelsen om likebehandling av private og offentlige barnehager i Sverige. Dersom det gis et lavere tilskudd til en privat enn til en kommunal barnehage, må dette begrunnes spesielt, for eksempel at den kommunale barnehagen tilbyr lengre åpningstid.

Forarbeidene tilsier at prinsippet om likeverdig behandling skal legge til rette for at like tilfeller behandles likt, slik at det er saklig å gi et lavere tilskudd dersom dette kan begrunnes i relevante forskjeller. En forskjell som særskilt trekkes frem, er ulike åpningstider. Dette er likevel bare nevnt som et eksempel, slik at det også kan åpnes for ulik utmåling av tilskudd i andre tilfeller.

Det var bare selve prinsippet om likeverdig behandling som ble nedfelt i barnehageloven, mens nærmere bestemmelser om hva dette innebærer skulle gis i form av forskrift, jf. Ot.prp. nr. 76 (2002-2003) punkt 9.4:

Departementet foreslår at den nærmere utformingen av innholdet i bestemmelsen gis i forskrifts form. Departementet vil sende forslag til forskrifter på alminnelig høring, slik at høringsinstansene kan få uttalt seg nærmere om innholdet i likebehandlingen.

Med virkning fra 2004 ble de ikke-kommunale barnehagene finansiert gjennom foreldrebetaling, statstilskudd og kommunalt tilskudd. Forskrift av 19. mars 2004 nr. 539 om likeverdig behandling av barnehager i forhold til offentlige tilskudd, fastsatte at kommunene som hovedregel skulle dekke alle kostnadene i godkjente barnehager som ikke ble dekket gjennom foreldrebetaling og andre offentlige tilskudd. Kommunenes plikt til å utmåle tilskudd til barnehagene skulle alltid resultere i en samlet offentlig finansiering til den enkelte ikke-kommunale barnehage som utgjorde minimum 85 prosent av det tilsvarende barnehager eid av kommunen i gjennomsnitt mottok.

Forskriftsreguleringen av likeverdighetsprinsippet har endret seg over tid. Gjeldende regulering finnes i finansieringsforskriften § 3 flg.

Det nærmere innholdet i barnehagelovens likeverdighetsprinsipp ble drøftet av Høyesterett i sak HR-2021-62-A. Høyesterett skriver følgende om likeverdighetsprinsippet, jf. avsnitt 41-43:

Det grunnleggende kravet er at det skal være økonomisk likebehandling mellom offentlige og private barnehager. Dette innebærer at de private barnehagene skal sikres den samme offentlige finansieringen per oppholdstime som kommunale barnehager får. Den økonomiske likebehandlingen tar derfor utgangspunkt i kommunens finansiering av egne barnehager.

Driftstilskuddet er knyttet til ordinære driftsutgifter, det vil si basistilbudet i barnehagen. Tilbud til barn med særlige behov faller utenfor denne rammen og finansieres ved særlige tilskudd. De private barnehagene skal ikke stilles dårligere økonomisk enn de kommunale barnehagene, men heller ikke bedre. Kravet til likeverdighet innebærer følgelig at det må ses hen til innholdet av barnehagetilbudet. Ot.prp.nr.76 (2002-2003) nevner som eksempel at den kommunale barnehagen har lengre åpningstid enn den private. I et slikt tilfelle er ikke tilbudene likeverdige, og dette kan begrunne et lavere driftstilskudd til den private barnehagen. Det avgjørende er at likeverdige tilbud behandles likt ved fastsettelsen av tilskuddet til de private barnehagene.

Forskriftenes § 4, som jeg har gjengitt, bestemmer at tilskuddet skulle beregnes ut fra gjennomsnittlige driftskostnader per heltidsplass i tilsvarende kommunale barnehager. Jeg forstår det slik at «tilsvarende» i denne sammenheng betyr det samme som «likeverdig».

Høyesterett tolket her likeverdighetsprinsippet slik at det skal sikres lik finansiering for likeverdige tilbud. Tolkningen knytter seg imidlertid til gjeldende rett, og lovgiver kan tenke nytt rundt likeverdighetsprinsippet for tiden fremover.

Likebehandling handler om at like tilfeller skal behandles likt. Forskjellsbehandling vil være tillatt, så lenge denne er saklig begrunnet. For eksempel vil ulikhet i kostnader etter vårt syn utgjøre et saklig hensyn. Kommunale barnehager kan ha kostnader som private barnehager ikke har. Det vises til Velferdstjenesteutvalgets utredning:³⁷

Dette kan for eksempel være kostnader som følge av at kommunen har et «rest»-ansvar for å tilby barnehageplasser etter lokale ønsker og behov. Det kan også gjøre barnehagedriften dyrere, ved at kommunene for eksempel må drive barnehager i områder med få barn hvor private ikke finner det regningssvarende å etablere seg. Videre viser undersøkelser at sammensetningen av barnegruppen er ulik i kommunale og private barnehager, hvor de kommunale barnehagene har en større andel barn med foreldre med lav utdanning, lav inntekt og med mødre med en annen landbakgrunn enn Norge. Statistikk viser også at de kommunale barnehagene har større andel eldre ansatte og høyere sykefravær. Dette kan tilsi at kravet om at private barnehager skal motta tilskudd som er beregnet ut fra kommunens gjennomsnittlige kostnader gir de private barnehagene for høye tilskudd enn det som er nødvendig for å dekke deres reelle kostnader. Dette kan være med på å forklare utvalgets tall som viser at det har vært en viss overkompensasjon av private barnehager som inngår i konsern. Utvalget ser det er grunner for å vurdere om det er noen kostnader på kommunens hånd som bør unntas fra beregningen av tilskuddet til private barnehager. Dette kan for eksempel være kostnader til å opprettholde barnehager i lavt befolkede områder, kostnader som følge av en annen sammensetningen av barnegruppen eller høyere personalkostnader blant annet som følge av IA-avtalen. Dette er kostnader som de private barnehagene ofte ikke har. Tilskuddsnivået bør i størst mulig grad være tilpasset det faktiske kostnadsnivået i barnehagene.

³⁷ Punkt 24.2.2.2, side 491.

Etter vår vurdering vil utgifter på kommunal side, som private ikke har, kunne holdes utenfor tilskuddsberegningen uten at dette strider mot likebehandlingsprinsippet. Flertallet i Storberget-utvalget tok til orde for en slik løsning:³⁸

For å sikre samsvar mellom utgiftsnivået i kommunale barnehager og kostnadene i private barnehager bør det innføres regler for at utgifter på kommunal side, som private ikke har, kan holdes utenfor tilskuddsberegningen. Større skjønnsmessig vurdering av kostnader til ordinær drift vil gi større symmetri i kommunale tilskudd og lovpålagte oppgaver.

Utvalget tok likevel ikke til orde for å fravike likebehandlingsprinsippet som følger av barnehageloven § 19.

Slik vi ser det, vil det også innenfor rammene av et likebehandlingsprinsipp være anledning til å differensiere tilskuddet mellom ulike private barnehager basert på deres særtrekk. På den måten kan en ta høyde for at kostnadene varierer mellom barnehager ut fra blant annet organisering, eierskap og størrelse. Lønnsomheten varierer betydelig mellom barnehager. Dette kan skyldes flere forhold. Ett slikt forhold kan være at store barnehager, og særlig selskap som inngår i et konsern, vil kunne nyte godt av stordriftsfordeler, innkjøpsfordeler og synergieffekter, gjennom for eksempel felles administrative funksjoner. Stordriftsfordeler ved driften bør komme barna til gode, sammenlign Gulating lagmannsretts dom LG-2016-166055 om privatskoler.

4.1.2 Manglende markedspris vanskeliggjør vurdering av armlengdes avstand-prinsippet

Barnehageloven § 23 annet ledd slår fast at betingelser ved transaksjoner mellom nærstående skal tilsvare det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Armlengdes avstand-prinsippet fungerer godt for å regulere lav eller høy prising mellom aksjeselskaper, med formål å motvirke tilsiktet flytting av skattegrunnlag, særlig over landegrenser, mellom felleskontrollerte selskaper. Prinsippet er derimot ikke like egnet ved finansiering av offentlige velferdstjenester, der formuleringen i barnehageloven § 23 har blitt brukt som et selvstendig argument for å fastsette relativt høye priser på transaksjoner mellom nærstående i barnehagekonsern.³⁹

Det argumenteres ofte for at en sammenlignbar markedspris sikrer at armlengdes-prinsipp i § 23 er oppfylt. Etter vår vurdering finnes det imidlertid ikke noe velfungerende marked for leie av barnehageeiendom. Dette innebærer at det ikke finnes en relevant målestokk som en barnehages leiepris kan vurderes opp mot. Dersom det skal sammenlignes med ordinært leiemarked for næringsbygg, må det justeres for en rekke forhold, herunder særlig risiko- og funksjonsdeling mellom partene.⁴⁰

Vi mener det er uheldig når markedspris benyttes som et argument for høy konsernintern prising. Så lenge det ikke finnes et effektivt konkurranseutsatt marked, er det ikke mulig å finne en reell sammenlignbar pris for leie av barnehager. I tillegg vil prisen ved et salg av en barnehageeiendom være en direkte funksjon av fastsatt husleie. Dette innebærer at heller ikke salgsprisen er fastsatt slik den ville blitt i et uavhengig marked. Dette kan tale for at prising av leiekontrakter der barnehagen tidligere selv, eller konsernet, har

³⁸ *Du er henta!* (Storberget-utvalget, Kunnskapsdepartementet, 2021), side 160.

https://www.regjeringen.no/contentassets/237b2557bb51412c9769e6f21026e52b/du_er_henta_web.pdf

³⁹ Fundert på markedspriser, uten å hensynta at transaksjonene har lavere risiko og funksjonsfordelingen mellom partene kan være annerledes i en i et næringsmarked.

⁴⁰ Det er et anerkjent prinsipp fra skatteretten at dette er viktige justeringer for å kunne si at to transaksjoner er sammenlignbare. Av dette følger det at observert markedspris ikke nødvendigvis reflekterer et vederlag som sikrer oppfyllelse av armlengdes-avstand prinsippet for også andre transaksjoner enn leiepris.

vært eier må reguleres for å unngå at barnehagens eiendomskostnader og salgsprisen på barnehageeiendom øker.

4.1.3 Statsstøtteregelverket krever at kryssubsidiering mellom barnehagedrift og eventuell økonomisk aktivitet ikke forekommer

Innledningsvis gjennomgikk vi at EØS-avtalens statsstøtteregler i utgangspunktet ikke kommer til anvendelse på tilskudd til barnehagedrift. Det er imidlertid et allment prinsipp i statsstøtteren at økonomiske tilskudd ikke skal kunne kryssubsidiere økonomisk aktivitet. Dersom barnehageselskapet inngår i et konsern som har økonomisk aktivitet, krever statsstøtteregelverket at kryssubsidiering mellom barnehagedrift og konsernets eventuelle økonomiske aktivitet ikke finner sted.

Kryssubsidiering kan unngås ved at man begrenser tilskuddet til det som er nødvendig for å drifte barnehagen, eventuelt med et begrenset «rimelig» påslag. Det vises til ESAs retningslinjer om støttebegrepet punkt 206:

If an entity is engaged in economic and non-economic activities, EEA States have to ensure that the public funding provided for the non-economic activities cannot be used to cross subsidize the economic activities. This can notably be ensured by limiting the public funding to the net cost (including the cost of capital) of the non-economic activities, to be identified on the basis of a clear separation of accounts.

Risikoen for kryssubsidiering vil minimeres dersom tilskuddet til de private barnehagene bare dekker de nødvendige utgiftene til barnehagedrift og en rimelig fortjeneste, men ikke innebærer en overkompensasjon. Dersom det tillates at en privat barnehage får mer enn en rimelig fortjeneste, vil det for aktører som også utøver økonomisk virksomhet alltid kunne være en risiko for kryssubsidiering av slik virksomhet.

En måte å forhindre overkompensasjon på, er gjennom konkurranse. Derfor er offentlig sektor pålagt å bruke konkurranse ved kjøp av varer og tjenester. Dersom flere aktører konkurrer om å levere barnehagetjenester gjennom en offentlig anskaffelsesprosess, vil priskonkurransen normalt innebære at lønnsomheten begrenses til en normalavkastning, basert på forhold som risiko, kapitalbinding mv. I dag mottar godkjente, private barnehager tilskudd per heltidsplass, det er ingen offentlig anbudskonkurranse om leveranse av barnehagetjenester. Når det ikke legges til rette for konkurranse for barnehagedrift, vil man måtte foreta en nærmere vurdering av hva som utgjør en rimelig fortjeneste. Fortjenesten bør reflektere at det er forholdsvis lav risiko forbundet med barnehagedrift, ettersom inntektene kommer fra offentlige tilskudd.

4.2 Problemstillinger ved dagens finansiering

4.2.1 Den sjablongmessige beregningen av kapitaltilskudd tar ikke hensyn til forskjellene mellom barnehager

Dagens kapitaltilskudd tar ikke høyde for barnehagenes eierskap til eiendom. Kapitaltilskuddet gis etter faste satser, som avtar i takt med byggets alder. Størrelsen på kapitaltilskuddet er tilpasset barnehager som eier bygg, selv om også barnehageselskap som leier lokaler mottar tilskuddet.

Dagens kapitaltilskudd hensyntar ikke barnehagens faktiske kostnader. Behovet for kapitaltilskudd varierer ut fra barnehagens situasjon. For det første er kapitaltilskuddet basert på en forutsetning om at barnehager eier egne bygg, og er i teorien ment å dekke barnehagens rente- og avskrivingskostnader. Mange barnehager leier barnehagebygg, enten av selskaper i samme konsern eller av eksterne tredjeparter. For det andre er det slik at kapitaltilskuddet gis som et gitt kronebeløp, uavhengig av om barnehageselskapet

tidligere har mottatt støtte til investering i barnehageeiendommen. Mange barnehageselskap har mottatt investeringstilskudd og/eller merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget. Videre har noen barnehager fått gratis eller rimelige tomter eller bygg fra kommunen. Slike forskjeller har betydning for de kostnader barnehageselskapet har til eiendom. Ettersom kapitaltilskuddet er standardisert, tar det ikke hensyn til slike individuelle forskjeller.

4.2.2 Dagens finansieringsmodell har åpnet for dobbel finansiering for enkelte barnehager

Manglende tilpasning til barnehageselskapenes situasjon har ført til at noen av barnehagene blir/har blitt delvis dobbelt finansiert 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.⁴¹ 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 som ikke kommer barna til gode.

Også private barnehager som har fått barnehageeiendom i gave fra kommunen, har 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 dobbelt finansiering.

Barnehager som er ferdig avskrevet, der også finansieringsperioden er ferdig, vil fortsatt ha kostnader til vedlikehold og drift av barnehager. Disse kostnadene skal dekkes av driftstilskuddet. Slike kostnader kan derfor ikke forsvare at det har skjedd en dobbeltbetaling gjennom kapitaltilskuddet i ovennevnte tilfeller.

Det er viktig å påse at de fremtidige økonomiske rammene blir fastsatt på en hensiktsmessig og treffsikker måte. Tilskuddene må stå i et rimelig forhold til de kostnadene de er ment å dekke. For høyt tilskudd vil gi et overskudd som strider mot formålet om 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.

4.2.3 Fordeler og ulemper ved å ha eget tilskudd til kostnader til bygg

Et mer overordnet spørsmål er hvordan kostnader til bygg skal innlemmes i tilskuddet til private barnehager. I den forbindelse må det vurderes hvorvidt slike kostnader skal utgjøre et særskilt tilskudd, eller om det skal innlemmes i driftstilskuddet.

For selskaper som leier bygg, utgjør leiekostnadene en driftskostnad som påløper i forbindelse med vanlig virksomhet. Dette er annerledes for 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 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.

⁴¹ Som følge av vedlikehold og oppgraderinger kan markedspris ha økt, og gevinsten blitt «enda» større.

Samtidig kan dagens inndeling i drift- og kapitaltilskudd ha ført til at enkelte kommunale kostnader verken tas med i beregning av drifts- eller kapitaltilskuddet. Større vedlikeholds- eller utbedringsprosjekter i private barnehager gir ikke grunnlag for endring av kapitaltilskuddet. Samtidig ser vi at enkelte kommuner fører utbedring av bygg og investeringer i IKT som investering i sine regnskaper, og tolker det slik at alle 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 departementet skulle velge å erstatte dagens kapitaltilskudd 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.

4.2.4 Barnehageselskapene har ulike kostnader til eiendom, fordi noen eier og noen leier bygg

Det er vanlig å både eie og leie barnehagebygg, og det må derfor vurderes om disse gruppene skal behandles på samme måte når det ytes tilskudd til kostnader til bygg.

Tilskuddene bør stå i et rimelig forhold til de reelle kostnadene de er ment 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 tilsa at tilskuddet bør differensieres.

Dersom en slik løsning velges, må en likevel påse at barnehageselskapene ikke kan oppnå økt tilskuddssats ved å gjennomføre tilpasninger, eksempelvis ved å fisjonere ut barnehagebygget til et konsernselskap.⁴² Slik systemet er i dag, har barnehagen da gitt fra seg en eiendel og sitter igjen med økte kostnader i form av økt leie fordi denne settes i tråd med et markedsprinsipp, uten og selv ha fått en fordel.⁴³ Leiealternativet vil dermed primært være myntet på barnehageselskap som aldri har eid eget bygg.

Et nært beslektet spørsmål er om satsen på tilskuddet bør differensieres ut fra barnehageselskapets situasjon. Slik differensiering kan eksempelvis bestå i økte tilskuddssatser for mindre, enkeltstående barnehager for å kompensere for «smådriftsulemper» og avkortningsregler for selskaper som har tjent store summer på salg av barnehagebygg, se nærmere nedenfor. Disse problemstillingene er relatert til mer overordnede vurderinger av differensierte driftstilskuddssatser.

⁴² Eller avhende dette til en ekstern tredjepart.

⁴³ Fisjon til konsernselskap skjer som regel til kontinuitet, dvs. uten at barnehagen får betalt og uten regnskapsført gevinst.

4.2.5 Avkortning grunnet barnehageselskapets situasjon kan vurderes

Mange barnehageselskap har mottatt investeringstilskudd og/eller merverdiavgiftskompensasjon ved oppføring av bygget, og noen barnehager har fått gratis eller rimelige tomter eller bygg fra kommunen ved etableringen. Andre barnehageselskap har ikke fått slike tilskudd. Etter gjeldende rett tas slike forhold ikke i betraktning ved utmålingen av tilskuddet.

Det kan også vurderes om avkortning bør skje dersom barnehageselskapet leier rimelige lokaler eller festet grunn av kommunen og når et barnehageselskap sitter på store verdier i form av barnehageeiendom bygget opp med offentlige midler. Antonsen skriver følgende i artikkelen *Gevinst ved salg av barnehager*:⁴⁴

Verdistigning på eiendom vil ikke framkomme av årsregnskapene til barnehagene. Regnskapslovens regler gjør at slike verdiendringer ikke framkommer før eiendommen eventuelt realiseres. De virkelige eiendomsverdiene kan, av mange grunner, være vesentlig høyere enn regnskapsmessig verdi. Dette kan skyldes at eiendommen har vært i selskapets eie i mange år med lav anskaffelsesverdi og gjennomførte regnskapsmessige avskrivninger i eiertiden, eiendommen er godkjent og tilfredsstillende kravene til å drive barnehage og det kan være potensial for utvidelse av eiendommen og dermed driften av barnehagen.

Det bør vurderes nærmere om barnehageselskap som sitter på barnehageeiendom som er ferdig avskrevet og avbetalt, som er finansiert av offentlige midler, fortsatt bør ha krav på kapitaltilskudd. Vurderingen kan ta utgangspunkt i antatt avskrevne bygg, med bakgrunn i vanlige avskrivningsregler, ikke når barnehagebygget faktisk er ferdig avskrevet i barnehagenes regnskap. Det bør også vurderes hvorvidt barnehageselskap som har realisert store gevinster ved avhending av slik barnehageeiendom fortsatt bør få kapitaltilskudd.

4.2.6 Det er utfordrende å finne «riktig» tilskudd

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

Beregningen av driftstilskuddet er detaljert, inkluderer beregninger i mange steg og skal gjennomføres av hver enkelt kommune. I beregningen skal sum regnskapsførte kostnader på relevante funksjoner og arter summeres, det 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 plasser/barn i ulike deler av beregningen, risiko for feil og at ulike kommuner gjennomfører beregningen ulikt iht. dagens regelverk. Beregningen i seg selv er ikke nødvendigvis vanskelig, men omfanget av steg og avhengigheter i grunnlagsdata som skal legges til grunn kan gjøre dette krevende, spesielt i små kommuner med begrenset kapasitet for denne typen analyser.⁴⁵

Kapitaltilskuddet beregnes nasjonalt, med en relativt komplisert metode egnet og etablert for en sektor i vekst. I tillegg er ikke datagrunnlaget som benyttes i

⁴⁴ Fagbladet 2019, s. 102.

⁴⁵ 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.

kapitaltilskuddsberegningen lenger fullstendig.⁴⁶ Med bakgrunn i dette er det grunn til å se på alternativer for beregning av tilskudd til eiendom.

I utgangspunktet er det kommunenes eiendomskostnader i egne, tilsvarende barnehager som bør ligge til grunn. Eiendomskostnadene som føres på funksjon 221 barnehagelokaler og skyss baserer seg i dag på kommunenes egne driftskostnader til bygg og bør være de mest sammenlignbare med private barnehagers driftskostnader. Kapitalkostnadene, renter og avskrivninger, er skilt fra den øvrige kostnadsberegningen fordi de ikke er fullstendig dokumentert i kommunale regnskap.⁴⁷

De private barnehagenes egne kostnader til eiendom kunne også vært et utgangspunkt for beregning av tilskudd. Et tilskudd som utmåles ut fra barnehagens faktiske kostnader kan være tungvint å administrere, og kan være kostnadsdrivende og lite grad egnet til å sikre at kostnadene holdes på et egnet nivå. Dette tilsier at tilskuddet etter en slik modell uansett må fastsettes sjablongmessig og ikke nødvendigvis endres i tråd med faktiske eiendomskostnader i de private barnehagene.

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

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. I vår gjennomgang har vi helt konkret gjennomgått følgende:

- **Holtes FDV-nøkkel:** Oppslagsverket Holtes FDV-nøkkel⁴⁸ 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 formuesverdi.⁴⁹ 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 Bygganalyse AS.⁵⁰ Det er en oppdatert prisdatabase og inneholder estimer for forvaltnings-, drift- og vedlikeholdskostnader per m² for ulike typer bygg, eksempelvis skolebygg, barnehager, etc.

Vi har gjennomført analyser av hva et tilskudd til eiendom ville vært dersom vi la disse kildene til grunn. Basert på beskrivelsen over av hva de to alternative kildene skal dekke mener vi det er rimelig å sammenligne de to alternativene mot det private ordinære barnehager mottar i tilskudd for drift og vedlikehold av eiendom i dag (andel av dagens

⁴⁶ Fordi deler av kildene til beregning av tilskudd, statistikk fra Husbankens ordning med lån til bygging av barnehager, ikke lenger er tilgjengelig fordi ordningen ble avsluttet fra og med 2021. Metoden har også i utgangspunktet mangler, for eksempel tar det ikke hensyn til geografiske differensiering.

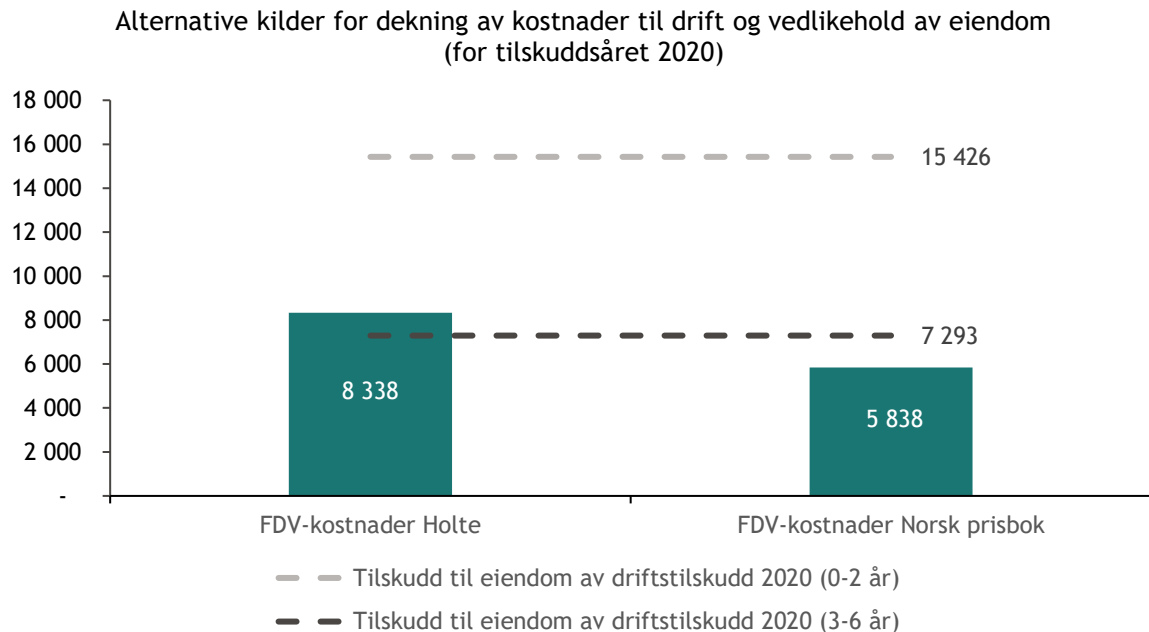
⁴⁷ Renter er ikke fordelt på tjenesteområder (altså ikke fordelt ut til banehagefunksjonene) og derfor vanskelig å identifisere. De kommunale avskrivningskostnadene er heller ikke godt tilpasset, blant annet fordi de er beregnet på bakgrunn av brutto anskaffelseskostnader, mens det i private regnskaper er netto anskaffelseskostnad som ligger til grunn. Kommunale og private regnskap har også ulike regler for når en kostnad skal aktiveres.

⁴⁸ <https://holte.no/produkt/fdv-nokkelen/>

⁴⁹ 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.

⁵⁰ <https://www.norskiprisbok.no/WhatIsNP.aspx>

driftstilskudd⁵¹) og holde kapitaltilskuddet utenfor.



Figur 5 Alternative kilder for dekning av kostnader til drift og vedlikehold av eiendom sammenlignet med dagens tilskudd til private ordinære barnehager for å dekke tilsvarende (andel av driftstilskudd for å dekke driftskostnader til eiendom). Kilder: KOSTRA regnskapsdata 2018 (mottatt fra SSB), BASIL regnskapsdata 2020 (mottatt fra KD), oppholdstimer i private barnehager 2020 (mottatt fra Telemarksforskning, Holtes FDV-nøkkel og data fra Norsk prisbok. Beregninger av BDO.

Av Figur 5 over ser vi at et tilskudd per heltidsplass basert på Norsk prisbok⁵² ville gitt et lavere tilskudd til eiendom enn det de private ordinære barnehagene mottar per heltidsplass i dag. For Holtes FDV-nøkkel⁵³ ser vi at dette alternativet faktisk overstiger andelen av driftstilskudd til eiendom per heltidsplass for barn mellom 3-6 år. Forskjellen er likevel relativt liten og det er rimelig å anta at denne for mange barnehager vil bli utlignet (og mer enn det) av den store forskjellen mellom Holtes FDV-nøkkel og dagens tilskudd per heltidsplass for barn mellom 0-2 år.

Vi har ikke funnet alternativer som kunne blitt brukt som beregningsgrunnlag for kapitaltilskudd. Vi har gjort en overordnet analyse av hva kapitaltilskuddet ville blitt dersom vi i stedet for å benytte dagens komplekse beregningsmetode fremskriver kapitaltilskuddet et gitt år med relevant årlig byggekostnadsindeks.⁵⁴ For tilskuddsåret 2020, ville en framskrivning av kapitaltilskuddssatsen for 2019 i gjennomsnitt gitt et kapitaltilskudd på om lag tusen kroner mer enn gjennomsnittlig faktisk kapitaltilskudd for

⁵¹ Se kapittel 2.3.2 for beskrivelse av analysen hvor denne andelen er beregnet

⁵² 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.

⁵³ Tilskuddet per heltidsplass er beregnet ved å gange barnehagens areal med Holtes FDV-nøkkel sin beregnede kostnad per kvadratmeter for barnehagebygg med normal standard, deretter delt på antall heltidsplasser i barnehagen. Holtes FDV-nøkkel sin kostnad per kvadratmeter inkluderer kostnader til drift, vedlikehold, reparasjon av skader, utskiftning og renhold.

⁵⁴ Som tidligere nevnt finnes det flere byggekostnadsindekser, indeksen som er benyttet dekker eneboliger av tre, tilsvarende den Telemarksforskning benyttet i tilskuddsberegningen for 2023 (det er små forskjeller mellom denne og indeksen for boliger i alt). Indeksen fanger nok opp prisutvikling i også elementer som barnehagene kompenseres for gjennom driftstilskuddet, men indeksreguleringen gir likevel ikke «dobbelkompensasjon».

2020.⁵⁵ Rente- og avskrivningsdelen av tilskuddet kan fremskrives med ulike indekser, for eksempel avskrivningsdelen med byggekostnadsindeksen.

4.3 Problemstillinger ved dagens regulering

4.3.1 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 nær får fullfinansiert sin virksomhet. 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 Kyrstruteavtalen mellom Havila, Hurtigruten og Samferdselsdepartementet. Etter vår vurdering bør fortjenesten begrenses også 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).⁵⁶ 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, er det gitt for mye, og overskytende må tilbakebetales.

Selv om statsstøtteregulverket ikke kommer til anvendelse på privat barnehagevirksomhet, vil fremgangsmåten for å regulere maksimal fortjeneste kunne være et naturlig utgangspunkt også ved regulering av private barnehager. En begrensning på den tillatte fortjeneste, med en tilhørende tilbakebetalingsplikt, vil begrense private barnehagers mulighet til å disponere overskuddet. Hvis resultatet måles for hele virksomheten, med revisorbekreftelse på interne transaksjoner, vil eierne ikke kunne ta ut indirekte fortjeneste gjennom å organisere ulike typer tjenester til barnehagen i separate juridiske enheter som er under eierens kontroll. Det å se konsernets relaterte⁵⁷ virksomhet under ett er en vanlig regulering i ulike typer statlige tjenestekontrakter.

4.3.2 Salg av driftsselskap og barnehageeiendom

Eier av et barnehageselskap kan tjene store beløp ved salg. Salgsprisen vil reflektere opparbeidede verdier og forventet fremtidig verdiskapning. Prisen fastsettes blant annet ut fra forventet inntekt, teknisk verdi og tillatelsen til barnehagedrift, som sikrer framtidige inntektsstrømmer fra det offentlige.

Selve tillatelsen til barnehagedriften utgjør med dette en økonomisk verdi på eiers hånd. Denne verdien preges av at den gjeldende tillatelsen er tidsbegrenset. Eventuelle regulatoriske endringer som innføres vil dermed kunne virke inn på prisingen av barnehageselskapet. Det samme er tilfellet for endringer i tilskuddsordningen, herunder beregning av tilskudd for barnehagebygg.

⁵⁵ Kapitaltilskuddssatsen for 2019 er fremskrevet med endringen i byggekostnadsindeksen for eneboliger i tre fra desember 2019 til desember 2020 (1,028).

⁵⁶ Services of general economic interest.

⁵⁷ 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.

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 («sale and leaseback»), 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.



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