



Finansiering av ikke-kommunale barnehager

Pensjonskostnad, kapitalkostnad, åpne barnehager

Lars Håkonsen, Knut Løyland og Ailin Aastvedt

TF-rapport nr. 333

2014

Tittel: Finansiering av ikke-kommunale barnehager
Undertittel: Pensjonskostnad, kapitalkostnad, åpne barnehager
TF-rapport nr: 333
Forfatter(e): Lars Håkonsen, Knut Løyland, Ailin Aastvedt
Dato: 05.02.2014
ISBN: 978-82-7401-684-2
ISSN: 1501-9918
Pris: Kr. 220 (Kan lastes ned gratis fra www.telemarksforskning.no)
Framsidefoto: www.istockphoto.com
Prosjekt: Finansiering av ikke-kommunale barnehager
Prosjektnr.: 20130680
Prosjektleder: Lars Håkonsen
Oppdragsgiver(e): Utdanningsdirektoratet

Spørsmål om denne rapporten kan rettes til:

Telemarksforskning
 Postboks 4
 3833 Bø i Telemark
 Tlf: +47 35 06 15 00
www.telemarksforskning.no

Resymé:

Rapporten tar for seg tre separate tema innenfor den samlede modellen for tilskuddsutmåling til ikke-kommunale barnehager: Pensjonskostnader, kapitalkostnader og finansieringen av åpne barnehager. Hvert temaområde analyseres hver for seg og inneholder hver sine konklusjoner og anbefalinger til nye beregningsprinsipper for tilskuddet til ikke-kommunale barnehager. Den totale tilskuddsmodellen i sin helhet analyseres imidlertid ikke i denne rapporten.

	Lars Håkonsen er utdannet siviløkonom fra NHH i 1991 og dr.oecon i samfunnsøkonomi fra samme sted i 1998. Han har arbeidet ved Telemarksforskning fra 1998 og har siden 2002 hatt hovedstilling ved HiT. Han har vært ansvarlig for en rekke kommunaløkonomiske prosjekter og evalueringer, herunder flere med barnehagesektoren som tema, og har siden 2009 vært medlem av Teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi.
	Knut Løyland er utdannet samfunnsøkonom fra Universitetet i Oslo, 1990. Han har tidligere arbeidet i Statistisk sentralbyrå før han i 1992 ble ansatt ved Telemarksforskning. Han har gjennomført en rekke empiriske prosjekter innen kommunal-, arbeidsmarkeds- og kulturøkonomi og har publisert en rekke vitenskapelige artikler både i nasjonale og internasjonale tidsskrifter. Han har gjennom en årrekke studert ulike aspekter ved kostnader og/eller finansieringsmodeller innen barnehagesektoren.
	Ailin Aastvedt er utdannet statsautorisert revisor fra NHH i 2000, og arbeider hovedsakelig med kommunal økonomi og organisering ved Telemarksforskning. Aastvedt har også tidligere arbeidet på prosjekter knyttet til nasjonale satser og tilskudd til ikke-kommunale barnehager. Aastvedt var også sentral i prosjektet vedrørende uttak av verdier i barnehager som Kunnskapsdepartementet gjennomførte i 2011. Hun har også foretatt analyser av barnehagesektoren for enkeltkommuner.

Forord

Denne rapporten er skrevet på oppdrag for Utdanningsdirektoratet og tar for seg tre spesielle utfordringer i praktiseringen av regelverket omkring finansieringen av ikke-kommunale barnehager. Dette er hvordan hhv. pensjonskostnader og kapitalkostnader skal håndteres i finansieringen av de ordinære barnehagene, samt hva slags prinsipp finansieringen av de åpne barnehagene skal baseres på. Disse tre temaene analyseres som separate problemstillinger og med hver sine konklusjoner og anbefalinger. Øvrige aspekter ved tilskuddsutmålingen enn de tre nevnte områdene berøres ikke av denne rapporten.

Trond Erik Lunder ved Telemarksforsking har i flere år vært en sentral forsker på barnehageområdet og står bak en rekke tidligere arbeider med å analysere kostnadsstrukturen i barnehagesektoren og å utforme og videreutvikle prinsipper for nasjonale tilskuddssatser. Han har ikke vært direkte involvert som aktiv forsker på dette prosjektet, men har bidratt med mange gode kommentarer og innspill etter hvert som forskergruppen bak dette prosjektet har hatt behov for hans detaljkunnskap om data, regelverk, beregninger m.v. Han takkes derfor for mange gode innspill og tips i løpet av prosjektet. Videre takkes Lars Sanden og Asbjørn Nygård ved HiT, Inst. for økonomi og informatikk, for god hjelp med å finne fram i diverse lover og forskrifter angående regnskap og pensjon m.v., samt Runar Gundersen (også HiT og IØI) for bistand til å trekke ut relevante koder og selskapsformer fra Brreg.no. Kjetil Lie og Audun Thorstensen ved Telemarksforsking har også bidratt med beregninger og øvrige innspill inn mot prosjektet.

Vi takker også oppdragsgiver Utdanningsdirektoratet v/Christian Duus og Einar Simonsen Plahter for konstruktiv dialog og tilbakemeldinger underveis i gjennomføringsperioden av prosjektet. Alle de tre temaene pensjonskostnad, kapitalkostnad og åpne barnehager reiser flere til dels kompliserte problemstillinger, og det er ikke enkelt å komme fram til en problemfri og samtidig akseptabelt enkel modell. Vi håper imidlertid at denne rapporten gir nyttige innspill i det videre arbeidet med å vurdere endringer i finansieringsmodellen for de ikke-kommunale barnehagene.

Bø, 20.02.2014

Lars Håkonsen

Prosjektleder

Innhold

Sammendrag.....	7
1. Introduksjon og innledende betraktninger.....	9
2. Pensjonskostnader i private barnehager.....	13
2.1 Kort om lover og bestemmelser om tjenstepensjon for private barnehager – Innskudds- og ytelsesbaserte pensjonsordninger	13
2.2 Kort om begrepet estimatavvik	14
2.3 Hvordan er det meningen at pensjonskostnader skal bli registrert i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager?	15
2.4 Hvordan har pensjonskostnadene i ikke-kommunale barnehager faktisk blitt registrert i årsregnskapsskjemaet?	20
2.5 Spredning og nivå på private barnehagers pensjonskostnad	25
3. Kommunale pensjonskostnader/premier	30
3.1 Størrelsen på kommunenes pensjonsutgifter etter dagens gjeldende beregningsmodell	30
3.2 Valget mellom pensjonsutgift og pensjonskostnad	35
3.3 Beregne pensjonsutgifter ut i fra barnehageansatte som gruppe eller standardiserte satser?	39
4. Konklusjon om pensjonsutgifter.....	44
4.1 Innledende kommentarer	44
4.2 Primært forslag til behandling av pensjonsutgifter/kostnader	45
4.3 Subsidiært forslag	49
5. Kapitalkostnader – noen prinsipielle vurderinger	51
5.1 Innledning om kapitalkostnader.....	51
5.2 Prinsipielt utgangspunkt for beregning av kapitalkostnader	52
5.3 Kommunal beregning av kapitalkostnad	53
5.4 Om nivået på kalkulatorisk rente.....	55
6. Differensiering av kapitaltilskudd etter alder.....	58
6.1 Innledende kommentarer	58
6.2 Dagens nasjonale sats for kapitalkostnader.....	59

6.3	Forslag til modell for justering basert på byggeår.....	62
6.4	Praktiske utfordringer – alder på organisasjon eller bygg?	66
7.	Geografisk differensiering av kapitaltilskudd?.....	68
7.1	Innledning om geografi og byggekostnader	68
7.2	Datagrunnlaget	69
7.3	Geografisk variasjon i kostnader ved bygging av barnehager	77
7.4	Oppsummering og konklusjon	78
8.	Åpne barnehager	81
8.1	Innledning.....	81
8.2	Om åpne barnehager.....	81
8.3	Dagens tilskudd	83
8.3.1	Nærmere om datagrunnlaget for nasjonale satser	83
8.3.2	Hvor mange barn går i en åpen barnehage?	85
8.3.3	Datagrunnlag for beregningene i denne rapporten	86
8.4	Analyse av variasjoner mellom barnehagene	87
8.4.1	Totale kostnader	91
8.4.2	Personalkostnader.....	94
8.4.3	Oppsummerende vurderinger.....	95
8.5	Alternative beregningsmetoder.....	96
8.5.1	Hvilken faktor varierer kostnadene i forhold til?	96
8.5.2	Gjennomsnittskostnader	98
8.5.3	Personalkostnader.....	101
8.5.4	Kapitalkostnader	104
8.5.5	Kalkulatorisk norm.....	106
8.6	Kommunal tilskuddsberegning.....	108
8.7	Frivillig tilskudd til åpne barnehager?	109
8.8	Oppsummerende betraktninger	110
9.	Oppsummering og avsluttende kommentarer	112

Sammendrag

Denne rapporten tar for seg tre ulike problemstillinger knyttet til finansieringen av de ikke-kommunale barnehagene. Dette er hhv. hvordan pensjonskostnader og kapitalkostnader skal håndteres i finansieringsmodellen, samt hvordan de åpne barnehagene skal finansieres. Hver av disse problemstillingene analyseres hver for seg og med hver sine konklusjoner og anbefalinger. Øvrige aspekter ved tilskuddsutmålingen til de ikke-kommunale barnehagene enn de tre nevnte problemstillingene, berøres ikke i denne rapporten.

Pensjonskostnader

Når det gjelder pensjonskostnader, viser det seg at det er problematisk å etablere et helt sikkert anslag på hvor store pensjonskostnadene i de private barnehagene er per i dag. Dette fordi det ser ut til å være forskjellig praksis når det gjelder føring av pensjonskostnader i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager. Med de svakhetene som finnes, er vårt beste anslag at pensjonskostnader i prosent av brutto lønn og feriepenger i de private barnehagene utgjør ca. 5,8 % i 2012. Det er imidlertid stor spredning rundt dette gjennomsnittet, fra null til ca. 24 %, og med median på ca. 5,2 %.

Det gjennomsnittlige nivået på kommunenes pensjonsutgifter (brutto pensjonspremie minus bruk av premiefond) var i 2012 ca. 18,3 % av kommunenes brutto lønn, altså langt høyere enn i de private barnehagene. Siden pensjonsordningene i kommunene og i de private barnehagene er så forskjellige i kostnadsnivå, mener vi at det er lite relevant å la kommunenes pensjonsutgifter være bestemmende for hvor mye tilskudd de private barnehagene skal få. Vi foreslår derfor å fjerne de kommunale pensjonsutgiftene fullstendig fra tilskuddsberegningen og i stedet legge inn et sjablongtillegg for å dekke de private barnehagenes pensjonskostnader. Konkret foreslår vi å bruke 8 %, som vil dekke pensjonskostnadene i et stort flertall av de private barnehagene. Dette vil isolert sett redusere samlet tilskudd til ikke-kommunale barnehager med anslagsvis 1,3 mrd kroner i 2012-kroner.

Dersom en likevel ønsker at kommunal pensjon skal være en del av tilskuddsmodellen, foreslår vi subsidiært å bruke kommunenes pensjonskostnad i stedet for kommunenes pensjonsutgifter. Videre mener vi at det bør åpnes for at kommunene kan gjennomføre egne pensjonspremieberegninger (eller evt. opprette en egen faktisk pensjonsordning) for kun kommunalt barnehageansatte. Dette i stedet for å legge en felles premie for alle kategorier av kommunalt ansatte til grunn. Begge disse endringene vil – iallfall på kort sikt – redusere tilskuddsnivået til private barnehager sammenlignet med i dag, men ikke like mye som med vårt primære forslag.

Kapitalkostnader

Når det gjelder kapitalkostnader, så har vi bl.a. vurdert muligheter for å gradere tilskuddet til dekning av kapitalkostnader basert på barnehagenes alder og evt. geografisk beliggenhet. Datamaterialet fra Husbanken (byggekostnader og tomtekostnader for husbankfinansierte barnehagebygg) gir per i dag ikke gode holdepunkter for noen geografisk differensiering. Spredningen i tomte- og byggekostnader ser først og fremst ut til å være tilfeldig og viser ikke klare nok regionale

forskjeller i kostnadsnivå til at det er grunnlag for å innføre en differensiering av tilskudd basert på beliggenhet.

Bygge- og tomtekostnadene fra Husbanken viser derimot en betydelig vekst i kapitalkostnaden fra år til år. Dette hensyntas ikke i dagens finansieringsmodell, der kapitaltilskuddet er det samme til alle barnehager uavhengig av alder. Dette gir en betydelig underfinansiering av de nybygde barnehager. Vi foreslår derfor en ny modell for å gi et aldersgradert tilskudd til kapitalkostnader. Konkret foreslår vi å dele inn i treårige aldersgrupper for byggets ferdigstillelse, 2007-2009, 2010-2012 osv. Alle årganger som har høyere kapitalkostnader enn gjennomsnittet for alle barnehager, gis et kapitaltilskudd beregnet ut fra gjennomsnittet for sin aldersgruppe. Barnehager som tilhører alderskategorier der kapitalkostnaden er lavere enn gjennomsnittet, får (på samme måte som i dag) gjennomsnittet. Forslaget vil altså gi høyere kapitaltilskudd for de nyeste barnehagene, og om lag samme tilskudd som i dag for de eldre barnehagene. Forslaget om endret kapitaltilskudd må ses i sammenheng med vårt forslag om håndtering av pensjonskostnad. Hittil har overfinansiering av pensjonskostnader kunnet kryssubsidiere kapitalkostnader for nyere barnehager. Dette vil i mindre grad være tilfelle dersom håndteringen av pensjonskostnad endres i den retning vi foreslår, og det blir dermed desto viktigere å oppnå kostnadsdekning av kapitalkostnader også i de nyeste barnehagene.

Åpne barnehager

Når det gjelder de åpne barnehagene, viser vi i rapporten omfattende statistikk over sentrale nøkkel-tall som antall barn, bemanning, åpningstider, personalkostnader, kapitalkostnader/husleiekostnader og totale kostnader. Det er meget utfordrende å utforme en finansieringsmodell som samtidig er enkel og gir en akseptabel grad av tilpasning til den enkelte åpne barnehages kostnadsnivå. Dette skyldes at det er meget stor variasjon i hva en åpen barnehage er. Forskjellen i hva slags tilbud som gis i de åpne barnehagene er stor, fra rene minimumsløsninger til mer omfattende tilbud. Det er også meget få rene åpne barnehager. Vi oppfatter derfor at forholdene ligger best til rette for en skjønnsbasert finansiering vurdert av den enkelte kommune. Det ser ut til at kommunene bruker de åpne barnehagene ulikt som del av sin samlede barnehage-/oppvekst- og integreringspolitikk. Dersom det er et rent minimumstilbud som ønskes, kan finansieringen tilpasses dette. Dersom de åpne barnehagene skal fylle en større rolle med mer krav til bemanning og innhold, kan finansieringen økes ut over minimumsnivået. Dette er det meget vanskelig å oppnå innenfor en «mekanisk» eller formell finansieringsmodell, og vi foreslår derfor heller at finansieringen av de relativt få åpne barnehagene som finnes, overlates til fritt kommunalt skjønn.

1. Introduksjon og innledende betraktninger

Finansiering av ikke-kommunale barnehager er en kompleks og utfordrende problemstilling. Kompleksiteten kommer til uttrykk ved at finansieringsmodellen har utviklet seg over tid, og korreksjoner og nye elementer har gradvis blitt tilføyd etter hvert som man har blitt klar over nye problemstillinger og utfordringer.

I et normalt marked uten prisreguleringer i form av maksimalpriser, vil inntekter og kostnader tilpasse seg til hverandre over tid via tradisjonelle økonomiske mekanismer som i ethvert ordinært marked. For barnehager gjelder ikke de samme økonomiske mekanismene, siden det er innført en maksimalpris per barnehageplass. Dette låser inntekten fra foreldrebetaling til å bli lik for alle barnehager. I tillegg er finansieringen fra det offentlige (tidligere stat + kommune, fra 2011 kun kommune) også regulert ved Forskrift om likeverdig behandling ved tildeling av offentlige tilskudd til ikke-kommunale barnehager. Kombinasjonen av maksimalpris og utformingen av offentlig tilskudd basert på denne forskriften, gjør i utgangspunktet at finansieringen per plass er uavhengig av den enkelte barnehages kostnad. Det vil riktignok kunne bli forskjeller i kostnader per plass mellom kommuner, siden de fleste kommuner har egne kommunale barnehager og bruker kostnadene i sine egne kommunale barnehager som mal for å tildele tilskudd til de private barnehagene i samme kommune. Men det blir uansett samme finansiering per plass for alle barnehager i samme kommune – uansett hva kostnadene i de private barnehagene måtte være; høye eller lave. Det kan dermed bli meget dårlig «treffsikkerhet» i betydningen en finansiering som er dårlig tilpasset det underliggende kostnadsnivået i hver enkelt barnehage som mottar tilskudd.

Forskriften om likeverdig behandling ved tildeling av offentlige tilskudd til ikke-kommunale barnehager er i utgangspunktet helt tydelig basert på et prinsipp om at private barnehager skal få samme finansiering per oppholdstime (eller per plass) som kommunale barnehager. Vi kan kalle et slikt prinsipp for «streng likebehandling». Streng likebehandling innebærer at det kun er kommunale kostnader som er relevante. Når en har beregnet hvor høye kostnadene i de kommunale barnehagene er, sitter en automatisk med fasiten på hvor mye finansiering de private barnehagene skal få, simpelthen fordi de private barnehagene skal få akkurat lik finansiering som de kommunale. Begrepet treffsikkerhet er da egentlig helt irrelevant.

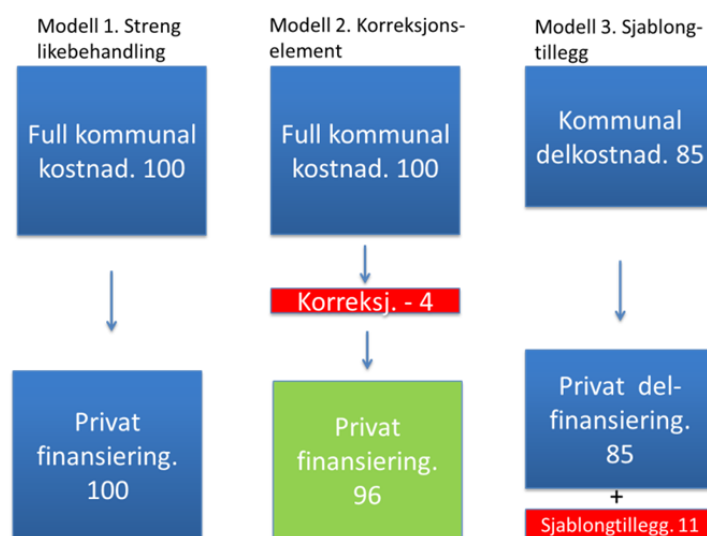
Den etablerte praksisen rundt håndhevelsen av forskriften og den konkrete beregningsmodellen for tilskudd til private barnehager, har imidlertid også elementer som er basert på et annet prinsipp enn kun å måle de kommunale kostnadene og å la dette avgjøre finansieringen fullt ut. Blant annet brukes det et sjablongmessig tillegg for administrasjonskostnader i stedet for å måle konkrete kommunale administrasjonskostnader tilknyttet barnehagene. Videre inngår byggekostnader for ikke-kommunale barnehager (data fra Husbanken) i grunnlaget for å beregne kapitalkostnadselementet i finansieringsmodellen. Dagens praksis er dermed allerede i utgangspunktet en noe hybrid modell, der hovedprinsippet er å tildele samme antall kroner per oppholdstime som i kommunale barnehager, samtidig som det åpnes for visse justeringer i retning av en kostnadsdekningsmodell

for private barnehager.¹ En del av problemstillingene som beskrives i Kravspesifikasjonen for dette prosjektet, er da også klare eksempler på at streng likebehandling ikke nødvendigvis er et absolutt prinsipp. Dette fordi flere av problemstillingene som beskrives om kapitalkostnader eller pensjonsutgifter/pensjonskostnader vil være lite relevante dersom det uansett skal praktiseres «streng likebehandling», som definert ovenfor.

Dersom man åpner for korreksjoner basert på kostnadsnivået i *private* barnehager i beregningen av hvilken finansiering de private barnehagene skal få, trår vi over en prinsipiell grense og beveger oss definitivt bort fra streng likebehandling. En eventuell differensiering av kapitaltilskudd ut fra private barnehagers byggeår (Kravspesifikasjonens punkt 1.1) er et godt eksempel på dette.

Dersom finansieringsmodellen utelukkende skal baseres på streng likebehandling, er det som nevnt kun kostnader i kommunale barnehager som er interessante og relevante. Det er da svært viktig å ha best mulige målinger av de kommunale kostnadene, fordi disse får umiddelbar finansieringseffekt for de private barnehagene. Det er derimot ikke relevant å måle kostnadene i de private barnehagene.

Dersom man for ett eller flere kostnadselementer åpner for et korreksjonselement mellom de kommunale og de private kostnadene – begrunnet ut fra systematiske nivåforskjeller og at en ønsker å unngå for stor grad av over- eller underfinansiering – kunne kanskje en mer direkte strategi være formålstjenlig. Dette siden et korreksjonselement på mange måter flytter det man oppfatter som «fasiten» fra det kommunale til det private kostnadsnivået. Dette resonnementet kan tale for at man i stedet for svært nøyaktige og til dels kompliserte beregninger av først de *kommunale* kostnadene og dernest en mer eller mindre komplisert korreksjonsberegning, heller bør vurdere en enklere og mer direkte sjablongbasert finansieringsmodell – slik vi allerede gjør for administrasjonskostnadene. Dette vel å merke kun for kostnadselementer som man konkluderer med at ikke bør brukes direkte og uten korreksjon. Diskusjonen kan klargjøres av følgende figur:



Figur 1. Prinsippskisse for ulike finansieringsmodeller.

¹ Det er særlig stort innslag av en form for kostnadsdekningsprinsipp for familiebarnehager. I disse er det kun lønnsnivået i kommunale barnehager som inngår, mens det er gjennomsnittlig bemanning i *private* familiebarnehager som inngår i beregningsmodellen. Det samme gjelder øvrige driftskostnader. Åpne barnehager beregnes om lag tilsvarende.

I modell 1 ser vi streng likebehandling, der alle kostnader til kommunale barnehager er inkludert. Hvis disse måles til et nivå 100 per plass, skal også en privat barnehage få en finansiering på 100 per plass. I modell 2 åpnes det for å gjøre en korreksjon eller omskalering av en eller flere av de kommunale kostnadskomponentene. Det er imidlertid fortsatt den fulle kommunale kostnaden som legges til grunn, men deler (eller hele) av kostnaden blir korrigert. Som et eksempel kunne en tenke seg at en målte samlet kommunal pensjonsutgift og korrigerte ned med 1/3 slik at de private barnehagene fikk en finansiering lik alle kommunale kostnader unntatt pensjon, men 2/3 av den kommunale pensjonsutgiften per plass. Dette ville eksempelvis kunne gi en samlet finansiering på 96 prosent av den underliggende kommunale fulle kostnaden per plass. Modellen som har vært brukt fram til nå, er også et konkret eksempel på modell 2, siden det har blitt foretatt en *generell* nedskalering av samlet kostnad.² En kan altså tenke seg et korreksjonselement både for den totale kostnaden eller evt. for en eller flere delkostnadskomponenter. Nøyaktig samme sluttresultat framkommer også i modell 3, men basert på en annen prinsipiell beregningsmåte. I modell 3 fjernes et kostnadselement (eksempelvis pensjon) fullstendig fra den kommunale kostnaden. Vi måler dermed først alle kommunale kostnader uten pensjon (85) og gir en finansiering til de private barnehagene basert på dette (85). I tillegg innføres det et sjablongtillegg, her på 11, for å finansiere de private barnehagenes pensjonskostnader, slik at total finansiering per plass for de private barnehagene blir $85+11=96$. Modell 3 brukes allerede når det gjelder det sjablongmessige administrasjonstillegget. En kan muligens også si at kapitalkostnaden er basert på dette prinsippet. Spørsmålet er så om det evt. kan være hensiktsmessig å la pensjonskostnaden være basert på et slikt prinsipp. Disse problemstillingene analyseres og diskuteres videre i denne rapporten.

I praktiseringen av regelverket omkring finansiering av private barnehager, er det særlig to kostnadselementer som det har vært mye debatt og uklarheter rundt: pensjonskostnader og kapitalkostnader. Pensjonskostnader er et utfordrende område av flere grunner. For det første fordi pensjonsordningene i kommunal og privat sektor er forskjellige i seg selv, for det andre fordi det er stor variasjon i pensjonsordninger internt i privat sektor (innskuddsbaserte og ytelsesbaserte), og for det tredje fordi det er mange teknikaliteter knyttet til pensjonskostnader og pensjonspremier. Vi skiller for eksempel mellom de fire begrepene brutto pensjonspremier, pensjonsutgift, netto pensjonskostnad og samlet pensjonskostnad i de kommunale regnskapene.

Kapitalkostnader er også utfordrende, siden det også på dette området er flere teknikaliteter og kalkulatoriske elementer enn for de fleste øvrige ordinære kostnader. Kapitalkostnader inneholder alltid et renteelement og et avskrivningselement. Verken hvilken rente som skal legges til grunn eller hvilken avskrivningsprofil som skal legges til grunn, har noe helt åpenbart fasitsvar. Kostnadene til både tomter og selve oppføringskostnaden har også endret seg sterkt over tid – og kan også være forskjellig fra by til by og region til region. Det reiser seg da spørsmål om hvorvidt og eventuelt hvordan en kan ta hensyn til dette. Skal finansieringen per barnehageplass være den samme for en barnehage bygget i 1970 i en fraflyttingskommune med landets laveste tomte- og byggekostnader, som for en barnehage bygget i Oslo sentrum i 2014? I beregning av nasjonale satser for kapitalkostnader har det fram til nå ikke vært gjort noen justering for denne type underliggende kostnadsforskjeller. Den eventuelle regionale forskjellen blir delvis håndtert dersom kommunene gjennomfører egne beregninger av kapitalkostnader for sine egne kommunale barnehager, men det blir uansett ingen korreksjon for byggeår. Korreksjon for byggeår er imidlertid også prinsipielt utfordrende pga. behovet for en gradvis justering for økte vedlikeholdskostnader

² De private barnehagene har hittil ikke fått finansiering tilsvarende 100 % av den kommunale kostnaden per plass. Først (fra 2005) var korreksjonen på 15 % slik at private barnehager kun fikk finansiering på 85 % av kommunal kostnad per plass. Finansieringen til de private har så gradvis blitt trappet opp, først til 88 % (aug. 2010), via 91 % (aug. 2011) og har per i dag kommet opp i 96 %. I statsbudsjettet for 2014 ligger det inne en økning av satsen til 98 % fra aug. 2014.

og rehabiliteringskostnader etter hvert som et bygg blir eldre. Det er videre et åpent spørsmål om en evt. korreksjon for barnehagenes alder er praktisk gjennomførbar per i dag. Så vidt vi vet, mangler det en generell registrering av alder på bygninger eller deler av bygninger i de enkelte ikke-kommunale barnehagene. Det må således samles inn og registreres et informasjonsgrunnlag før en evt. kan ta i bruk en aldersdifferensiering av kapitaltilskuddet.

Denne rapporten er bestilt av Utdanningsdirektoratet for å avklare de viktigste prinsipielle spørsmålene knyttet til pensjonskostnader og kapitalkostnader. Formålet med rapporten er å skaffe til veie et faktagrunnlag om disse kostnadselementene som kan tjene som et underlag for å vurdere eventuelle endringer i håndteringen av disse kostnadselementene i finansieringsmodellen for private barnehager. Pensjonsutgifter og/eller kostnader diskuteres i kapitlene 2, 3 og 4 nedenfor. Videre analyseres kapitalkostnader i kapitlene 5 til 7.

I tillegg til pensjonskostnader og kapitalkostnader, inneholder rapporten også et tredje problemområde, nemlig åpne barnehager. De åpne barnehagene har også vært utfordrende å håndtere innenfor rammene av den eksisterende finansieringsmodellen til private barnehager, siden det for åpne barnehager synes å være svært store forskjeller i organisering, tilbud, formål og kostnader. Det blir dermed tilsvarende problematisk å finne en finansieringsmodell som både er akseptabelt tilpasset det underliggende kostnadsnivået som skal finansieres – og som samtidig er noenlunde enkel. Dette problemområdet er analysert i kapittel 8. Kapittel 9 inneholder en punktviss oppsummering av våre viktigste resultater og anbefalinger.

2. Pensjonskostnader i private barnehager

2.1 Kort om lover og bestemmelser om tjenstepensjon for private barnehager – Innskudds- og ytelsesbaserte pensjonsordninger

Lov om obligatorisk tjenstepensjon (OTP) trådte i kraft 01.01.2006. Loven fastsetter at alle foretak skal ha en tjenstepensjonsordning dersom foretaket har en viss størrelse definert ut fra arbeidstid og lønn for ansatte. De konkrete grensene for omfanget av ansattforhold som utløser plikten til en tjenstepensjonsordning står i lovens § 1, 1. ledd. Så vidt vi kan se, vil det trolig være vanskelig eller umulig å drive en normal barnehage uten å ha såpass med ansatt personell at denne paragrafens bemanningsgrenser nås, så i praksis vil så godt som alle normale private barnehager bli omfattet av kravet til en OTP. Det står videre i OTP-lovens § 2 at den obligatoriske tjenstepensjonen kan være i form av enten en ytelsesbasert pensjon etter foretakspensjonsloven eller en innskuddsbasert pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven.

Foretak som benytter innskuddsbasert tjenstepensjon har et minstekrav til at innskuddet skal være på 2 % av lønn. Videre har maksimum innskuddsbeløp fram til nå vært på 5 % av lønn opp til 6 G, 8 % mellom 6 og 12 G og null over 12 G. Fra 01.01.2014 har imidlertid disse grensene blitt hevet til 7 % av lønn opp til 7,1 G og med tilleggsskudd for lønn mellom 7,1 G og 12 G på maksimalt 18,1 prosent av lønnen det enkelte år. Det skal ikke betales innskudd for lønn over 12 G.³

Foretak som benytter en ytelsesbasert tjenstepensjon har i prinsippet samme minimumskrav som ved en innskuddsbasert ordning, altså at pensjonsytelsen til den ansatte skal minst være like god som en innskuddsbasert ordning. Maksimalgrensene for en ytelsesbasert pensjonsordning er at de samlede pensjonsytelser fra pensjonsordningen og beregnet folketrygd for hvert medlem ikke skal overstige 100 % av lønn opp til 6 G, 70 % av lønn mellom 6 og 12 G og null over 12 G.⁴

I innskuddsbaserte pensjonsordninger er premien et enkelt tall basert på en viss prosent av lønn for hver enkelt ansatt, eksempelvis 5 % dersom maksimalgrensen som gjaldt fram til 01.01.2014 benyttes (for lønn opp til 6 G). Premiebeløpet som skal betales vil dermed kun være avhengig av den ansattes lønnsnivå.

I ytelsesbaserte pensjonsordninger er beregningen av pensjonspremien langt mer komplisert, siden premien vil være avhengig av arbeidstakernes lønnsnivå, alder (antall år til antatt pensjonsalder) og kjønn. Kjønn vil spille inn for premieberegningen siden kvinner og menn har ulik forventet levealder.

³ Innskuddspensjonslovens § 5-4 Innskuddsgrenser og tilhørende forskrift. Forskriftens § 3-2, 2. ledd, angir de konkrete innskuddsgrensene.

⁴ Foretakspensjonslovens § 5-7 Grense for samlede pensjonsytelser.

De private barnehager som er tilsluttet PBL-A (arbeidsgiverdelen av PBL) og den tariffbestemte ytelsesbaserte barnehagepensjonsordningen som der gjelder, vil altså få forskjellige pensjonspremier i prosent av betalt lønn dersom sammensetningen av personalet er forskjellig (forskjellig kjønnsammensetning og aldersprofil). Barnehager med kun kvinner og med høy gjennomsnittsalder for de ansatte vil få vesentlig høyere pensjonspremier i prosent av lønn enn barnehager med større innslag av menn og yngre ansatte. Det vil derfor per definisjon være problematisk å «treffe» den underliggende pensjonskostnaden til den enkelte barnehage så lenge det benyttes ytelsesbaserte tjenestepensjoner.

Ytelsesbasert pensjon har også et premiefond tilknyttet seg, jf. diskusjonen om premiefond når vi studerer de kommunale pensjonsutgiftene i kapittel 3.1 nedenfor. Avkastningen i premiefondet kan i større eller mindre grad brukes til å dekke deler av den brutto pensjonspremien forsikrings-selskapet krever. I år der en bruker mye av premiefondet, vil dermed pensjonsutgiften (det som innbetales til forsikringsselskapet) og pensjonskostnaden (en beregnet størrelse) bli lav. Motsatt kan det i andre år være aktuelt å innbetale ekstra mye for å øke premiefondet, og en kan da i et slikt år få ekstra høye pensjonsutgifter. Med en ytelsesbasert pensjonsordning vil dermed nivået på samlede innbetalinger til pensjonsordningene kunne variere en god del både fra år til år og fra barnehage til barnehage.

Dersom det ble benyttet innskuddsbasert tjenestepensjon og en beregnet et finansieringsbehov på 5 % av lønn, ville en derimot være sikker på at ingen barnehager hadde større pensjonspremie enn dette så lenge de ansatte ikke tjener mer enn 6 G. Dette til og med 2013. Fra og med 2014 har maksimalsatsen for innskuddsbasert pensjon blitt på 7 % for lønn opp til 7,1 G. Dette vil i praksis dekke alle lønnsnivåer som er aktuelle for barnehageansatte. Dersom man fra 2014 hadde en finansieringsmodell som tildelte 7 % tillegg for pensjonskostnad, ville dermed alle private barnehager få dekket alle kostnader med å ha en innskuddsbasert pensjonsordning for sine ansatte som lå på det maksimale av gjeldende regler. Det er vanskeligere å finne et tilsvarende enkelt tall for å dekke utgiftsbehovet knyttet til en ytelsesbasert ordning. For en ytelsesbasert pensjonsordning vil det være større variasjon rundt gjennomsnittet fra år til år, og en må i så fall anvende et noe langsiktig perspektiv for å vurdere om en finansiering på et visst nivå over tid gir dekning av gjennomsnittlige pensjonsutgifter.

2.2 Kort om begrepet estimatavvik

Pensjon er et teknisk krevende område, med mange spesielle termer og definisjoner. Ett slikt begrep er begrepet «estimatavvik», og det har vært kommentert at forekomsten av estimatavvik kan medføre at enkelte pensjonsrelaterte kostnader ikke får full resultateffekt og dermed ikke blir fullt ut fanget opp i resultatregnskapet til bedrifter.

Fra regnskapsstandard om pensjon NRS 6 viser vi følgende sitat om dette begrepet.

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/ img/9605670.pdf>:

«Endringer i forutsetninger og avvik

54. Endringer i de underliggende økonomiske forhold kan medføre at beregningsforutsetningene bør endres. Likeledes kan det oppstå endringer i aktuarmessige forutsetninger. Slike endringer er å betrakte som endringer i regnskapsestimater, og virkningen burde således inngå i resultatet for den periode de oppstår i. Den faktiske av-

kastningen på pensjonsmidlene kan i den enkelte periode også avvike vesentlig fra den forventede avkastningen. Internasjonal praksis legger opp til at virkningen av slike endringer og avvik som eksisterer ved årets begynnelse fordeles systematisk over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid. Samme løsning er derfor tillatt etter denne standarden. Det er tillatt å fordele virkningen systematisk over kortere tid, men det må i så fall gjennomføres konsistent.

55. Som et alternativ tillates en spesiell utjevningss metode for de beløp som skal fordeles over tid. Akkumulert virkning av estimatendringer og avvik på inntil 10 % av hva som er størst av pensjonsforpliktelsene og pensjonsmidlene, kan holdes utenfor grunnlaget for resultatføring. Når akkumulert virkning ved årets begynnelse overstiger 10 %-grensen, skal resultatføring av det overskytende påbegynnes og fordeles over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid eller kortere.»

Det som her beskrives, kalles *uamortisert estimatavvik*, og innebærer at ikke hele avviket mellom regnskapsført og ny beregning av netto pensjonsforpliktelse får virkning på resultatet. Dette gjelder bare for de foretakene som *ikke* følger NRS 8 for små foretak. Som tidligere påpekt i avsnitt 2.2. kan små foretak føre pensjonsutgiften (pensjonspremie) som pensjonskostnad i regnskapet, og la være å balanseføre pensjonsforpliktelsen. Det som beskrives ovenfor om premieavvik vil da ikke være aktuelt.

Så vidt vi forstår, vil dette være et nokså marginalt fenomen i kroner og øre summert over alle landets private barnehager. Dette lar seg imidlertid ikke dokumentere eller tallfeste basert på informasjon kun fra årsregnskapsskjemaet.

Skulle en gjort en konkret tallfesting av omfanget av uamortisert estimatavvik i de private barnehagene, måtte en gjort en studie av barnehager som i) har regnskapsplikt til Brønnøysund, og ii) ikke faller inn under regler for små foretak. Gitt i) og ii) vil de ha balanseførte pensjonsforpliktelser, og en kunne studert endringer i balanseført pensjonsforpliktelse og noteopplysninger om dette. Dersom en fant et tilstrekkelig antall barnehager der det har foregått et estimatavvik, ville en kanskje kunne gjort et rimelig anslag på å tallfeste hva dette betyr i gjennomsnitt. Vi antar at en i så fall også burde ha brukt flere år på rad for ikke å bli rammet av tilfeldige variasjoner fra år til år. Som vi ser av denne beskrivelsen må det gjennomføres et nokså skreddersydd analysearbeid for evt. å kunne tallfeste betydningen av uamortisert estimatavvik blant norske ikke-kommunale barnehager, og det ligger langt utenfor rammene av dette prosjektet å skulle gjøre dette. Vi vil imidlertid tro at omfanget i praksis er relativt marginalt målt opp mot de nasjonale tallene for pensjonskostnad vi her studerer.

2.3 Hvordan er det meningen at pensjonskostnader skal bli registrert i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager?

Alle ikke-kommunale barnehager plikter å fylle ut og levere et regnskapsskjema hvert år, jf. Årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager. Dette skjemaet skal leveres til Utdanningsdirektoratet og dataene registreres og oppbevares av SSB. De ikke-kommunale barnehagene skal

parallelt med årsregnskapsskjemaet også fylle ut og levere et årsmeldingsskjema, også til Utdanningsdirektoratet og SSB.

I den følgende framstillingen vil vi diskutere hvordan pensjonskostnader skal rapporteres i dette årsregnskapsskjemaet. Vi vil da blant annet sammenligne kontoplanen i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager med kontoplanen i det ordinære Årsregnskapet som alle regnskapspliktige foretak leverer til Brønnøysundregistret (heretter Brreg). Dermed inngår altså ordet «årsregnskap» i den videre framstillingen i to betydninger; ett forenklet spesielt skjema som alle ikke-kommunale barnehager må fylle ut, og ett ordinært årsregnskap som alle *regnskapspliktige* foretak leverer. Alle AS er regnskapspliktige. Også for andre selskapsformer som ikke har generell regnskapsplikt, finnes det en del private barnehager som har en størrelse på bemanning eller omsetning som gjør at de blir regnskapspliktige og dermed må fylle ut fullt årsregnskap. I det følgende skal vi så godt vi kan klargjøre forskjellen mellom årsregnskap i den ene og andre betydningen ved å skrive «årsregnskapsskjema» når vi refererer til Utdanningsdirektoratets spesielle skjema for ikke-kommunale barnehager, mens vi skriver «Årsregnskap» med stor Å når vi refererer til Årsregnskapet i Brreg.

Før vi ser på de enkelte postene i årsregnskapsskjemaet for barnehager og Årsregnskap basert på Norsk Standard 4102, bør vi imidlertid presisere bruken av begrepet *pensjonskostnad* versus pensjonspremie/pensjonsutgift i forbindelse med private barnehager. I regnskapslovens § 5-10 heter det at «Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret. Premien skal i tilfelle anses som pensjonskostnad.» Hvilke foretak som faller inn under skillet mellom «store» og «små» foretak framgår av samme lovs § 1-5 og 1-6 og gjengis ikke i sin helhet her. Mange private barnehager vil imidlertid utvilsomt falle inn under definisjonen av små foretak og vil dermed i praksis ikke skille mellom pensjonspremie og pensjonskostnad. Tallet innrapportert som pensjonskostnad er dermed i mange tilfeller det samme som pensjonspremien. For store foretak er det derimot en forskjell mellom pensjonspremie og pensjonskostnad, og det er den aktuarberegnete pensjonskostnaden i løpet av ett år som skal føres som pensjonskostnad for et stort foretak, ikke pensjonspremien.⁵ Når vi nå nedenfor viser tall for «pensjonskostnader» for private barnehager, vil dette dermed være en blanding mellom pensjonspremier for små foretak og pensjonskostnader for store, og vi vil tro at førstnevnte er dominerende uten at vi har eksplisitt datagrunnlag for dette. Vi vil imidlertid i det følgende kun skrive «pensjonskostnad» for de private barnehagene.

Vi går så tilbake til selve kontoplanen i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager. Denne har en kontoplan som i stor grad benytter samme koder som benyttes av en rekke andre regnskapspliktige organisasjoner og selskaper, jf. bl.a. RF-1167 Næringsoppgave 2 (Skatteetaten) som skal leveres av alle aksjeselskaper og andre foretak som har regnskapsplikt etter lov om årsregnskap (regnskapsloven), § 1-2 første ledd. Kontoplanen i næringsoppgaven er igjen basert på kontoplanen i Norsk Standard, NS 4102, som inneholder en rekke finmaskede poster som ikke finnes i verken Næringsoppgave 2 eller i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager.

Når det gjelder pensjonsrelaterte kostnader, finnes disse blant postene på 5000-tallet i kontoplanen, som omfatter alle typer personalrelaterte kostnader, så som ordinær brutto lønn, arbeidsgiveravgift, ulike former for pensjonsutbetalinger og pensjonskostnader, forsikringsordninger og øvrige personalrelaterte kostnader. Skjemaet inneholder totalt sett følgende åtte poster som alle personalrelaterte kostnader i barnehagen må fordeles mellom:

⁵ Skillet mellom pensjonspremie og pensjonskostnad blir grundigere analysert i forbindelse med kommunale pensjonsordninger i kap. 3.2.

Tabell 1. Personalrelaterte poster i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager.

Post	Tekst
5000	Lønn, feriepenger m.v.
5300	Annen oppgavepliktig godtgjørelse
5400	Arbeidsgiveravgift
5420	Innberetningspliktig pensjonskostnad
5600	Arbeidsgivergodtgjørelse til eiere i ANS m.v.
5800	Offentlige refusjoner vedr. arbeidskraft (sykepengerefusjon m.m.)
5900	Annen personalkostnad
5950	Egen pensjonsordning

Ordet «pensjon» er her nevnt for to av postene, 5420 og 5950, og en overfladisk lesning av kun denne kontoplanen vil dermed lett få mange til å tro at ordinære pensjonskostnader til ansattes tjenstepensjonsordninger skal føres på enten 5420 eller 5950. Som vi snart skal se, ser dette imidlertid ut til å være et brudd på opprinnelig intensjon med disse postene i Norsk Standards kontoplan.

Post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad

Den faglige veiledningen til årsregnskap for ikke-kommunale barnehager (Utdanningsdirektoratet 2012) gir ingen utdypende forklaring til post 5420. I rettledningen til RF-1167 Næringsoppgave 2 (Skatteetaten), framgår det imidlertid at det på post 5420 skal føres følgende: «Her føres kostnader til løpende pensjonsutbetalinger». Denne forklaringen, sammen med navnet på posten (Innberetningspliktig pensjonskostnad) forteller oss at denne posten kun skal brukes til utbetalinger av innberetningspliktig pensjon til tidligere ansatte som har gått over til å bli pensjonister og som dermed får utbetalinger av pensjon som skal innberettes som skattepliktig inntekt for den enkelte privatperson.

Så vidt vi forstår denne posten, vil det kun finne sted denne type utbetalinger for bedrifter som har hatt en egen pensjonsordning i bedriftens egen regi (sin egen «pensjonskasse»), og som til slutt blir utbetalt til den enkelte personlige skatteyder når de tidligere ansatte får utbetalt sin opparbeidede pensjon. I tilfeller der bedriften har betalt inn premie for sine ansatte til et forsikringsselskap, vil – så vidt vi kan forstå – utbetalingen av (innberetningspliktig) pensjon til den enkelte pensjonist ikke gå via bedriftens regnskap overhodet, men fra det aktuelle forsikringsselskapet.

Vår tolkning er dermed at post 5420 *ikke* er ment å skulle brukes til bedriftens kostnader til tjenstepensjonsordninger til eksisterende ansatte. Dette simpelthen fordi løpende premiebetaling for ansattes pensjonsordninger ikke er innberetningspliktig inntekt for den ansatte, og at formålet med denne posten kun ser ut til å være innberetningspliktig pensjon utbetalt til pensjonister.

Post 5950 Egen pensjonsordning

Post 5950 er omtalt i Utdanningsdirektoratets faglige veileder til årsregnskapsskjemaet. Om post 5950 skrives det i veilederen at «Jf. reglene i innskuddspensjonsloven § 2-3 andre ledd for selvstendige næringsdrivende og personlig deltaker i deltakerlignet selskap». Går man videre til den nevnte bestemmelsen i Innskuddspensjonsloven, framgår det at post 5950 gjelder et tilfelle som

må være relativt lite utbredt blant private barnehager, iallfall blant de som har mer enn helt marginal størrelse. § 2-3 andre ledd er negativt bestemt ved at det i andre ledd står «Et foretak som ikke omfattes av første ledd». Videre framgår det at første ledd omfatter alle foretak som har:

- minst to personer i foretaket som begge har en arbeidstid og lønn som utgjør 75 prosent eller mer av full stilling,
- minst én arbeidstaker uten eierinteresse i foretaket som har en arbeidstid og lønn i foretaket som utgjør 75 prosent eller mer av full stilling, eller
- personer i foretaket som hver har en arbeidstid og lønn som utgjør 20 prosent eller mer av full stilling, og som til sammen utfører arbeid som tilsvarer minst to årsverk.

Det holder altså eksempelvis å ha en ansatt arbeidstaker i minst 75 % stilling som ikke har eierinteresse i foretaket. I praksis vil vi dermed tro at så godt som alle ordinære private barnehager blir omfattet av bestemmelsene a)-c) i paragrafens første ledd. Barnehager som evt. ikke har tilstrekkelig med ansatte til å falle inn under a) til c), vil kunne opprette en egen «pensjonsordning for selvstendig næringsdrivende, for personlig deltaker i deltakerlignet selskap eller for ansatt eier av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap» (§ 3-2 annet ledd). Så vidt vi kan tolke disse bestemmelsene, må det uansett være et fåtall av barnehager det vil være mulig å drive med så lav bemanning at den faller inn under første og ikke annet ledd. Det bør derfor være svært få barnehager som har pensjonsordninger som kvalifiserer til den type ordninger § 3-2 annet ledd sikter til, og dermed tilsvarende få som det er meningen skal føre kostnader på post 5950 i årsregnskapsskjemaet.

Post 5900 Annen personalkostnad

Ovenstående omtale av postene 5420 og 5950 klargjør at ordinære pensjonskostnader til løpende betalinger for pensjonsordninger for ansatte i barnehagene *ikke* er ment å skulle føres på verken 5420 eller 5950. Det gjenstår dermed kun en aktuell post, nemlig post 5900 Annen personalkostnad. Utdanningsdirektoratets veileder gir følgende forklaring til post 5900:

«Annen personalkostnad inneholder bl.a. arbeidstøy til ansatte, pensjonsforsikring og yrkesskade-forsikring.»

Skatteetatens veiledning til samme post i RF-1167 Næringsoppgave 2 er mer detaljert:

«Her føres personalgaver, kostnader til fri kantine, kurs, bedriftshytte, tjenesteboliger, bedriftsidrettslag o.l. Innbetalt premie etter lov om yrkesskade-forsikring føres her. Merpremie for syke- og ulykkesforsikring utover lovbestemt yrkesskade-forsikring skal derimot, når arbeidstaker er be-gunstiget, behandles som lønn og føres i post 5000. *Her føres også kostnad til pensjoner som ikke er innberetningspliktig.* Korreksjoner for forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige pensjonskostnader framkommer i forskjellsskjemaet postene 72-74. Engangspremie til forsikrings-selskap til avløsning av løpende aktuelle pensjonsforpliktelser til tidligere ansatt er fradragsberet-tiget.»

Den sentrale bestemmelsen for vår framstilling er kursivert: «Her føres også kostnad til pensjoner som ikke er innberetningspliktig.» Som vi tidligere har kommentert i tilknytning til post 5420, er det kun når tidligere ansatte går over til å bli pensjonister og starter å få utbetalt sine opptjente pensjoner at det oppstår en innberetningspliktig pensjonsytelse. Det synes således å være liten tvil om at ordinære pensjonskostnader til ansattes tjenestepensjonsordninger/innskudds-pensjonsordninger skal føres på post 5900 Annen personalkostnad og ikke på post 5420. Problemet med føring av pensjonskostnader på post 5900 er imidlertid at vi da ikke får muligheter til å isolere pensjonskostnader fra opplysningene i årsregnskapsskjemaet, siden en barnehage typisk

også vil ha innslag av andre personalrelaterte kostnader (julebord, gaver til ansatte m.v.) som også blir ført – og skal føres – på post 5900.

Det synes å mangle en separat post (5945) i årsregnskapsskjemaet for pensjonskostnader

Hittil har vi konkludert med at løpende kostnader til ansattes tjenstepensjonsordninger ut fra eksisterende kontoplan i Årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager skal føres på post 5900. Det samme gjelder for alle organisasjoner som fyller ut skjemaet RF-1167 Næringsoppgave 2. Årsaken til at det er post 5900 som bør brukes, er simpelthen at alle de øvrige postene som kunne vært aktuelle ut fra diskusjonen hittil egentlig har andre formål. Felles for både årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager og RF-1167 Næringsoppgave 2, er at kontoplanen er basert på et utvalg av kontoklassene og postene i Norsk Standard 4102. Hvis vi henter ut det mest finmaskede nivået fra NS 4102, ser vi at hovedområdet 59 Annen personalkostnad inneholder en rekke mer finmaskede firesifrede underposter:

Tabell 2. Kontoklasser (poster) under hovedgruppe 59 Annen personalkostnad i NS 4102.

5900 Gave til ansatte, fradragberettiget
5901 Gave til ansatte, ikke fradragberettiget
5910 Kantinekostnad
5912 Middag ved overtid
5919 Trekk kantinekostnad ansatte
5920 Yrkesskadeforsikring
5930 Annen ikke arbeidsgiveravgiftspliktig forsikring
5941 LO/NHO
5942 LO/NHO (AFP)
5945 Pensjonsforsikring for ansatte
5946 Pensjonsforsikring for ansatte (uten arbeidsgiveravgift)
5990 Annen personalkostnad

Fra disse postene i NS 4102-kontoplanen, ser vi at pensjonskostnader er skilt ut i to egne poster 5945 og 5946 (hhv. med og uten arbeidsgiveravgift). Dersom en for framtiden skulle fått identifisert pensjonskostnadene også i ikke-kommunale barnehager på en måte som er konsistent med kontoplanen i NS 4102, trenger man altså å innføre en ny post, nemlig en post kalt 5945 Pensjonsforsikring for ansatte. Videre må Utdanningsdirektoratets veileder til årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager på en klarere måte enn i dag beskrive helt tydelig hvilke type pensjonskostnader som skal føres på hhv. 5420, 5945 og 5950. Det er nemlig svært tydelig fra datamaterialet beskrevet i neste kapittel 2.4 nedenfor at dette *ikke* har vært klart nok til at det har blitt etablert en homogen praksis for føring av pensjonskostnader i årsregnskapsskjemaene.

2.4 Hvordan har pensjonskostnadene i ikke-kommunale barnehager faktisk blitt registrert i årsregnskapsskjemaet?

Vi tar heretter utgangspunkt i barnehager som har levert årsregnskapsskjema og årsmeldingsskjema til SSB i 2012. De åpne barnehagene antas å være såpass spesielle at de fjernes fra dette materialet. Andre barnehager er også utelatt pga. manglende opplysninger i enten årsregnskapsskjema eller årsmeldingsskjema. Vi starter derfor med totalt 2986 barnehager i vårt datamateriale for 2012. Dette er det samme datagrunnlaget som er benyttet i kostnadsanalysene til Lunder og Eika (2013).

I en del barnehager er det enten ingen ordinær lønnskostnad eller svært lave lønnskostnader. Disse barnehager blir fjernet fra datamaterialet, da de ikke egner seg til å si noe om hvor stor pensjonskostnaden er målt som en prosent av ordinær lønn. Totalt 81 barnehager har null i post 5000 Lønn, feriepenger m.v. Samtlige av disse er familiebarnehager. Etter utelatelse av disse, står vi igjen med 2905 barnehager. For våre formål er det heller ikke hensiktsmessig å ha med barnehager med svært få ansatte. Dersom vi setter en grense på minimumskostnad for post 5000 Lønn, feriepenger m.v. på kr. 300.000, vil vi – grovt sett – eliminere barnehager som ikke en gang har en assistent ansatt i full stilling. Dette gjelder 159 barnehager. Etter fjerning av alle barnehager som har mindre enn kr. 300.000 per år i Lønn og feriepenger, står vi dermed igjen med totalt 2746 barnehager. Av disse er 435 familiebarnehager og de resterende 2311 ordinære barnehager.

Ut fra framstillingen i forrige kapittel, synes det å være tre mulige kandidater der barnehager kan ha ført hele eller deler av sine pensjonskostnader. Dette er post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad, post 5900 Annen personalkostnad, eller 5950 Egen pensjonsordning. Blant de 2746 barnehagene har vi følgende fordeling av barnehager med null kroner ført på disse tre alternativene.

Tabell 3. Oversikt over forekomst av kostnader ført på de aktuelle postene for pensjonskostnader

Antall barnehager totalt med lønnskostnad (post 5000) større enn 300.000 kroner	2746
Av disse, antall barnehager med null kostnad på post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad	653
Av disse, antall barnehager med null kostnad på post 5900 Annen personalkostnad	127
Av disse, antall barnehager med null kostnad på post 5950 Egen pensjonsordning	2455

Når det gjelder de 291 barnehager som har ført beløp på Post 5950 Egen pensjonsordning, husker vi fra omtalen av denne posten i kapitlet ovenfor at denne kun skulle benyttes i foretak med svært få ansatte. Blant de totalt 291 barnehager som har positive beløp ført på post 5950 Egen pensjonsordning, finnes det 81 familiebarnehager. For de resterende 210 ordinære barnehagene som også har beløp på post 5950, synes det som om lønnskostnadene på post 5000 stort sett er for høye til å skulle kvalifisere til de vilkår som Innskuddspensjonslovens § 2-3 angir. De totalt 291 barnehagene som har ført kostnader på post 5950, består dermed trolig av en god del feilføringer, samtidig som enkelte barnehager også med rette kan ha ført kostnader til egne pensjonsordninger i henhold til Innskuddspensjonslovens bestemmelser. Med en mulig blanding av feilførte og riktige

posterings uten mulighet for oss til å vite hva som er hva, vil vi tro at vi får et mest riktig bilde av pensjonskostnadenes gjennomsnittlige omfang i barnehagesektoren ved å fjerne de 291 barnehagene med kostnader ført på post 5950 og dermed heretter kun konsentrere oss om fordelingen av kostnadene mellom postene 5420 og 5900. Det gjenstår da fortsatt 2455 barnehager i datamaterialet, hvilket uansett skulle være mer enn rikelig så lenge formålet er å gjøre anslag for et gjennomsnittlig nivå på omfanget av pensjonskostnaden som prosent av lønnskostnaden i private barnehager.

Av de gjenstående 2455 barnehagene, finnes det 38 barnehager med null kostnader på både post 5420 og 5900 og dermed ingen pensjonskostnad overhodet. Videre finnes det 10 barnehager med negative kostnader på post 5420 og 66 barnehager med negative kostnader på post 5900. Også disse slettes fra materialet, og vi står dermed igjen med et totalt antall på 2341 barnehager som vi heretter benytter som grunnlag for å studere omfanget av regnskapsførte pensjonskostnader (og andre personalrelaterte kostnader). Nasjonalt gjennomsnittlig omfang av beløp ført på de to aktuelle postene 5420 og 5900 i prosent av post 5000 lønn og feriepenger m.v. er da som følger:

Tabell 4. Beløp ført på post 5420 og 5900 i prosent av beløp ført på post 5000, 2012. (N = 2341)

Post 5420	Post 5900	Sum 5420 + 5900
4,85 %	2,32 %	7,17 %

Siden alle barnehager med positive beløp ført på post 5950 nå er utelatt (slik at pensjonskostnader kun kan befinne seg på enten post 5420 eller post 5900), kan vi med stor grad av sikkerhet fastslå at sum kostnader på post 5420 og 5900 er et *maksimalanslag* på omfanget av pensjonskostnad i prosent av lønn og feriepenger på post 5000. Dette maksimalanslaget ligger på 7,17 %. At dette er et maksimalanslag og at det korrekte tallet trolig er lavere enn 7,17 %, skyldes i første rekke at post 5900 Annen personalkostnad i følge beskrivelsene sitert ovenfor også skal brukes til enkelte andre personalrelaterte kostnader enn pensjonspremier. Et annet mulig problem – men trolig nokså marginalt – kan være at enkelte eldre barnehager har hatt egne pensjonsordninger og betaler ut pensjon til tidligere ansatte som har gått over til å bli pensjonister. Dette er den type utbetalinger som etter hensikten med kontoplanen skal føres på post 5420. Blant alle de barnehagene som faktisk har ført beløp på post 5420, vil vi imidlertid tro at nesten alt er pensjonskostnader til nåværende ansattes tjenestepensjonsordninger.

Vi kan komme litt videre i vurderingen av et rimelig anslag på gjennomsnittlig nivå på pensjonskostnader i prosent av lønnskostnader ved å sortere ut barnehager som har null kostnader på en av de to aktuelle regnskapspostene. Vi får da fram følgende tallmateriale:

Tabell 5. Beløp ført på post 5420 og 5900 i prosent av beløp ført på post 5000. Resultater når vi sorterer bort barnehager med null kostnader på enten post 5420 eller post 5900, 2012 (N = 2341).

	Antall	Lønnskostnad post 5000 (gj.snitt)	Post 5420	Post 5900	Sum 5420 + 5900
Barnehager med null kostnader på post 5420	452	3,79 mill.	0 %	4,87 %	4,87 %
Barnehager med null kostnader på post 5900	59	2,03 mill	5,91 %	0 %	5,91 %
Barnehager med kostnader ført både på post 5420 og 5900	1830	4,61 mill	5,82 %	1,83 %	7,65 %

Den første kategorien barnehager i Tabell 5 er de 452 barnehagene som har ført alle pensjonskostnader på post 5900 og ingenting på post 5420. Det gjennomsnittlige omfanget av pensjonskostnader og eventuelle andre personalkostnader for disse 452 barnehagene er altså 4,87 %. Her må en regne med at det kan finnes en del kostnader som ikke er pensjonskostnader, siden også andre ting som faller inn under «andre personalkostnader» skal føres på denne regnskapsposten. Den gjennomsnittlige størrelsen målt ved lønnskostnader ført på post 5000 blant disse 452 barnehagene er 3,79 millioner kroner i utbetalt brutto lønn og feriepenger.

Neste rad i Tabell 5 viser de barnehagene som har null i andre personalkostnader og kun har rapportert beløp på post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad. Dette er nokså få barnehager, kun 59 stykk, og vi ser at dette i hovedsak dreier seg om relativt små barnehager siden den gjennomsnittlige kostnaden til brutto lønn og feriepenger er på kun 2,03 millioner kroner. Omfanget av pensjonskostnader for disse barnehagene er på 5,91 % av brutto lønn og feriepenger, og dette er et tall som nokså sikkert utelukkende dreier seg om pensjonskostnader. Som tidligere påpekt kan det imidlertid være en blanding av to ulike typer pensjonsrelaterte kostnader bak tallene på denne posten: i) det som egentlig hører hjemme på post 5420, nemlig utbetalinger til tidligere ansatte som har blitt pensjonister, og ii) det som egentlig hører hjemme på post 5900, nemlig kostnader til pensjonspremier for nåværende ansattes tjenstepensjonsordninger. Vi vil imidlertid tro at det er den sistnevnte som totalt dominerer, og vi får altså fra dette et anslag på omfanget av pensjonskostnader på 5,91 % av brutto lønn og feriepenger.

Den siste raden består av majoriteten av barnehagene i vårt materiale, nemlig de totalt 1830 barnehagene som i 2012 har ført kostnader både på postene 5420 og post 5900. Siden begge disse postene har vært i bruk, virker det her mest rimelig å anta at kostnader for premier til ansattes tjenstepensjonsordninger er ført bare på en av disse postene. Det virker som en lite rimelig bruk av regnskapspostene å splitte pensjonspremiene og føre deler av dem på post 5420 og de resterende delene på post 5900. Tallene tyder nokså klart på at hovedtyngden av pensjonskostnader har blitt ført på post 5420 – trolig fordi denne posten har ordet «pensjon» knyttet til seg. Det er da å forvente at det er andre personalrelaterte kostnader utenom pensjonspremier som har blitt ført på post 5900. I så fall ligger altså kostnadene til pensjonsordninger på 5,82 % av brutto lønn og feriepenger på post 5000, mens andre personalkostnader utenom pensjon utgjør 1,83 %.

Ut fra de tallene i Tabell 5 og fortolkningene gjort i tilknytning til disse tallene, virker det altså som et rimelig anslag at omfanget av pensjonskostnader vil være snaut 6 % av brutto lønn og arbeidsgiveravgift ført på post 5000. Men det gjenstår selvsagt fortsatt noe usikkerhet knyttet til hvordan pensjonskostnadene har blitt ført.

Vi har mulighet til å komme et skritt videre i vurderingen og fortolkningen av disse tallene ved å sammenholde regnskapsopplysninger rapportert til Brønnøysundregistret med regnskapsopplysningene i SSBs årsregnskapsskjema. Vi har som del av prosjektet innhentet 40 komplette årsregnskap for et utvalg av barnehager. Vi har kunnet etablere en kobling mellom noen av disse barnehagene og datasettet med årsregnskapsskjemaene og årsmeldingene fra SSB ved å søke på regnskapsbegreper (eksempelvis tallet som står på Sum inntekter eller Driftsresultat). På denne måten har vi kunnet identifisere totalt 30 barnehager der vi kan sammenligne opplysninger rapportert på årsregnskapsskjemaet i SSB-dataene mot selskapets Årsregnskap levert inn til Brønnøysund. Noen av disse 30 barnehagene har ikke detaljerte noteopplysninger om lønns- og personalkostnader i årsregnskapet til at pensjonskostnad er skilt ut som en egen kostnad. Videre er det noen av de 30 selskapene som blir eliminert i sorteringen ut fra kriterier i årsregnskapsskjemaene til SSB (jf. ovenstående sortering ut fra bl.a. fjerning av barnehager med negative kostnader på noen av de aktuelle postene m.v.) Vi står dermed igjen med totalt 22 barnehager der vi for det første har match mellom de to datasettene og for det andre ikke har eliminert den aktuelle barnehagen ut fra

de øvrige kriteriene vi har benyttet i tallmaterialet presentert i de forutgående tabellene. Det vil da være meget interessant å studere regnskapsopplysningene for disse 22 barnehagene nærmere. Vi vil på denne måten få en mer konkret forståelse av de uklarhetene vi har omtalt når det gjelder hvordan pensjonskostnader typisk blir ført i årsregnskapsskjemaet til SSB. Nedenfor ser vi til venstre tallene for lønn og pensjonskostnad rapportert i selskapets Årsregnskap i Brønnøysund-registret og til høyre tallene for lønn+feriepenger og pensjonskostnad rapportert på årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager til Utdanningsdirektoratet og SSB.

Tabell 6. Lønnskostnader og pensjonskostnader – sammenligning mellom årsregnskap i Brønnøysund og årsregnskapsskjema levert Utdanningsdirektoratet og SSB (2012)

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7
Nr	Lønnskostnad i Brreg	Pensjonskostnad i Brreg	Brreg pensjons- kostnad i % av Brreg lønnskost- nad	Brreg pensjons- kostnad i % av SSB post 5000 lønn og ferie- penger	Beløp på SSB post 5000 Lønn og ferie- penger	Beløp på SSB post 5420	Beløp på SSB post 5900
1	8990026	422502	4,7 %	4,02 %	10508357	0	120899
2	3950107	79219	2,0 % ⁶	2,01 %	3937887	0	21005
3	5447560	850085	15,6 %	12,39 %	6863369	0	922736
4	1642023	143125	8,7 %	9,71 %	1474570	0	317740
5	1293515	118856	9,19 %	7,2 %	1650042	114486	13563
6	4596524	252517	5,49 %	5,39 %	4688068	233050	46276
7	2098219	171440	8,17 %	7,99 %	2145814	160860	51614
8	11023718	568617	5,16 %	5,17 %	11005118	599617	213322
9	8813117	608312	6,9 %	6,21 %	9796487	700580	27679
10	3745980	63279	1,69 %	1,65 %	3842783	63279	4819
11	2119785	102688	4,84 %	4,45 %	2306329	102688	4123
12	4129037	218052	5,28 %	5,28 %	4129037	218052	39903
13	2353453	134057	5,7 %	5,47 %	2451107	134057	20726
14	7747360	492702	6,36 %	6,03 %	8166255	492702	81463
15	6589993	499463	7,58 %	6,97 %	7170775	499463	20884
16	6650585	512053	7,7 %	6,56 %	7800833	512053	55773
17	8592142	693929	8,07 %	7,15 %	9708836	693929	257139
18	3228508	269601 ⁷	8,35 %	8,35 %	3227908	269601	26041
19	10856228	956833	8,81 %	7,93 %	12061949	956833	271075
20	7827126	773623	9,88 %	9,17 %	8438466	773623	152120
21	1402249	142821	10,18 %	10,18 %	1402249	142821	89608
22	5747434	593242	10,32 %	10,0 %	5930126	593242	120119

Vi presiserer at lønnskostnadsbegrepene i de to regnskapene er noe avvikende. I noteopplysningene om lønn- og personalkostnader i Årsregnskapet levert til Brønnøysund, rapporteres det typisk «lønn», «arbeidsgiveravgift», «pensjonskostnader» og «andre personalkostnader». Lønnskostnaden vist i den venstre kolonnen i tabell 6 inkluderer her ordinær brutto lønnskostnad i 2012 pluss avsetninger til feriepenger (12 %) som vil bli utbetalt i forbindelse med ferieavviklingen kommende ferieår (2013). Vi ser at det for de fleste av barnehagene i tabellen nedenfor er avvik mellom

⁶ Dette selskapet har en noteopplysning om at «Selskapet har en innskuddsbasert pensjonsordning som oppfyller kravene i lov om obligatorisk tjenestepensjon».

⁷ Noteopplysningen sier her «Personalforsikringer og pensjon», hvilket kan tyde på at den rene pensjonskostnaden er lavere enn beløpet ført opp som «Personalforsikringer og pensjon».

lønnskostnaden fra Brreg (K1) og tallet som er rapportert i årsregnskapsskjemaets post 5000 lønn og feriepenger (K5 i tabellen). Vi antar at dette skyldes at det i årsregnskapsskjemaets post 5000 blir rapportert brutto lønnskostnad for regnskapsåret 2012 pluss *utbetalte* feriepenger i 2012.

I de nummererte kolonnene K1 til K7 har vi i K3 vist hvor mye pensjonskostnaden i Brreg utgjør i prosent av lønnskostnad i Brreg. Siden lønnskostnaden i Brreg som regel avviker noe fra tallet rapportert til UDir og SSB som sum lønn og feriepenger i K5, har vi også i K4 vist hvor mye pensjonskostnaden i K2 utgjør av lønn og feriepenger i K5. Dette prosenttallet er da sammenlignbart med prosenttallene beregnet i de tidligere tabellene, siden basen for prosenten er den samme (post 5000, lønn og feriepenger) som i tabellene 5 og 4 ovenfor.

Vi husker at Tabell 5 besto av 452 barnehager som har hatt null kostnader på post 5420, 59 barnehager med null kostnader på post 5900, og 1830 barnehager med positive beløp på begge disse postene. Tabell 6 er organisert med fire adskilte seksjoner. Den øverste seksjonen, nr. 1 til 4, består av fire av de 452 barnehagene som har ført null kostnader på post 5420 og som dermed ut fra vår fortolkning kun har post 5900 andre personalkostnader som kandidat til å registrere sine pensjonskostnader i UDir's årsregnskapsskjema. Vi ser at denne fortolkningen ikke helt stemmer, siden både nr 1 og nr 2 har betydelig høyere pensjonskostnader i Brreg's noteopplysning enn tallet som er registrert på årsregnskapsskjemaets post 5900. Hvor pensjonskostnadene opplyst om i Brreg's noteopplysning er registrert på årsregnskapsskjemaet, er da ikke godt å forstå, siden Tabell 1 skulle tilsi at det ikke er så mange andre kandidater når vi her husker på at vi allerede har forutsatt at det er null kostnader ført på post 5950. Tallene for de to siste barnehagene i denne gruppen, nr. 3 og 4, kan imidlertid tilsi at de virkelige pensjonskostnadene er registrert på post 5900, siden kostnaden på post 5900 (K7) er høyere enn pensjonskostnaden oppgitt i Brreg-noten (K2). Barnehagene som kun har brukt post 5900 blant de aktuelle postene, er uansett problematiske å basere seg på, siden det må forventes at det blir en sammenblanding mellom pensjonskostnader og andre personalkostnader i den samme posten.

Det finnes ingen eksempelbarnehager i Tabell 6 på barnehager som tilhører de 59 barnehagene omtalt i Tabell 5 som hadde null kostnader på post 5900.

Alle resterende barnehager fra nr. 5 til nr. 22 har dermed ført kostnader både på post 5420 og på post 5900, og det er da spennende å jevnføre beløpene på disse to postene mot pensjonskostnaden som er spesifisert i Årsregnskapets noteopplysning i Brreg. Vi har benyttet tre seksjoner av tabellen for å sortere ut de tre ulike tilfeller når det gjelder sammenheng mellom pensjonskostnad i Brreg (K2) og hva som er rapportert på post 5420 i årsregnskapsskjemaet (K6).

Det første tilfellet er barnehagene vist i seksjonen bestående av barnehagene nummerert fra 5 til 7. I alle disse ser vi at kostnadene på post 5420 (K6) er *lavere* enn pensjonskostnaden i Brreg (K2). Spørsmålet er i så fall hvor resten av pensjonskostnaden oppgitt i noteopplysningen til Brreg er ført. Det er det selvsagt umulig å si noe definitivt om.

Det andre mulige tilfellet er vist i neste seksjon av tabellen, med barnehagene nummerert 8 og 9. Vi ser at det for disse to er slik at kostnadene registrert på post 5420 i årsregnskapsskjemaet (K6) er *høyere* enn pensjonskostnaden i noteopplysningen til Brreg (K2). Hvorfor det er slik, er det vanskelig å ha noen konkret formening om.

Den mest interessante delen av Tabell 6 er utvilsomt den siste seksjonen med barnehagene nummerert fra 10 til 22. For disse 13 barnehagene ser vi at beløpet ført på post 5420 i årsregnskapsskjemaet stemmer 100 % med pensjonskostnaden rapportert i noteopplysningene i Årsregnskapet i Brreg. Vi kan dermed være helt sikre på at alle pensjonskostnader måles kun på en post, 5420,

og at alle kostnader på post 5900 dreier seg om andre typer personalrelaterte kostnader utenom pensjon. Dette understøtter vår mer intuitive fortolkning kommentert etter Tabell 5 ovenfor, nemlig at det virker lite rimelig å tro at pensjonskostnader blir splittet mellom forskjellige poster i årsregnskapsskjemaet. Vi bør derfor ut fra materialet i Tabell 5 og Tabell 6 til sammen kunne være rimelig sikre på at et klart flertall av de 1830 barnehagene som har ført kostnader både på post 5420 og 5900 har registrert pensjonskostnader på post 5420 og øvrige personalkostnader utenom pensjonskostnader på post 5900. I det følgende vil vi derfor konsentrere oss om disse 1830 barnehagene og se litt nærmere på hvor store forskjeller det er på pensjonskostnader internt blant disse, og dernest konkludere om det som ser ut til å være gjennomsnittlig nivå på pensjonskostnader i private barnehager.

2.5 Spredning og nivå på private barnehagers pensjonskostnad

Vi ser nå litt nærmere på gjennomsnitt og spredning på det utvalget av totalt 1830 private barnehager vi kom fram til etter sorteringen og vurderingen gjort i kap. 2.4. Vi oppsummerer først hvilke kjennetegn som er felles for de 1830 barnehagene vi nå skal studere nærmere:

- a) Ingen kostnader på post 5950 Egen pensjonsordning
- b) Kostnader ført på både post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad og post 5900 Annen personalkostnad. Videre er det ikke negative beløp på noen av disse
- c) Større kostnad på post 5000 lønn og feriepenger enn 300.000

Basert på analysene i forrige underkapittel, er antagelsen at majoriteten av de 1830 barnehagene vi nå studerer har registrert sine pensjonskostnader på post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad. Det er derfor størrelsen av disse pensjonskostnadene i prosent av lønnskostnadene på post 5000 vi konsentrerer oss om. Vi viser først vektet og ikke-vektet gjennomsnitt, median og standardavvik for pensjonskostnadsprosenten for de 1830 barnehagene som gjenstår etter sorteringen beskrevet ovenfor. Vi tar også med tilsvarende tall for 2011 og 2010, basert på samme kriterier for utvelgelse som for 2012 bortsett fra at vi for 2011 og 2010 kun har inkludert ordinære barnehager (ikke familiebarnehager).

Tabell 7. Oversikt over pensjonskostnader ført på post 5420 i prosent av lønn ført på post 5000. N=1830. Gjennomsnitt, median, standardavvik, maksimum og minimum. Kilde: årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager 2012, 2011 og 2010, SSB.

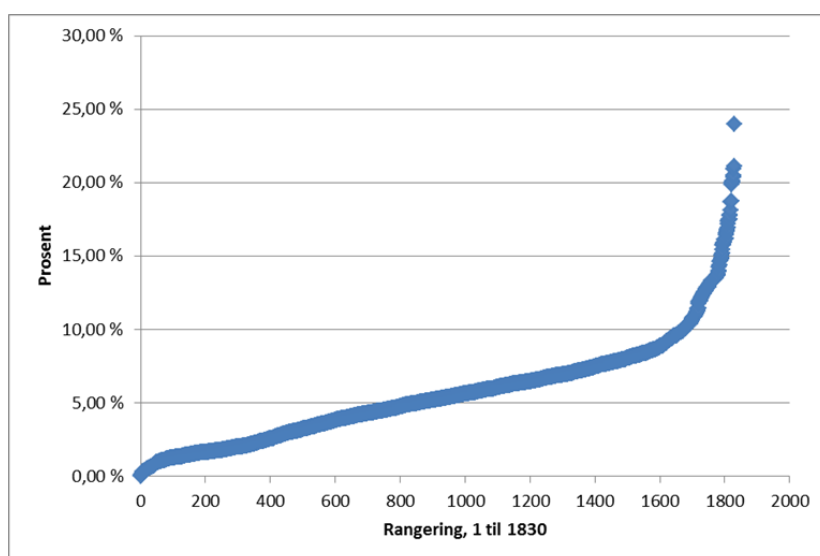
År	Antall	Veiet (nasjonalt) gjennomsnitt	Uveiet gjennomsnitt	Median	Standardavvik	Maks	Min
2012 ⁸	1830	5,82 %	5,56 %	5,24 %	3,48 %	23,96 %	0,04 %
2011	1580	5,55 %	5,52 %	5,30 %	3,02 %	20,08 %	0,04 %
2010	1543	5,50 %	5,60 %	5,12 %	3,36 %	24,01 %	0,06 %

Veiet eller nasjonalt gjennomsnitt for pensjonskostnader på post 5420, er beregnet ved å summere lønnskostnaden på post 5000 og pensjonskostnaden på post 5420 for alle barnehagene i datamaterialet og deretter lage prosentandelen. Det samme gjelder øvrige gjennomsnittstall kommentert i

⁸ Dersom vi beregner veiet snitt for kun ordinære barnehager også for 2012, reduseres antallet barnehager i materialet for 2012 fra 1830 til 1643, og det veide snittet for 2012 endres fra 5,82 % til 5,88 %.

alle tidligere tabeller ovenfor. Dette tilsvarer et veiet gjennomsnitt der lønnskostnadsbeløpet utbetalt på post 5000 benyttes som vektor. Hvis vi ikke vektor og beregner gjennomsnittet av hver barnehages pensjonsprosent uten å vekte med antall kroner i lønn, vil alle de barnehagene telle likt (uavhengig av størrelse eller antall ansatte). For 2012 ser vi at det veide gjennomsnittet er en del høyere (5,82 %) enn det uveide (5,56 %). For 2011 er det veldig lite forskjell, mens det for 2010 faktisk er motsatt – det uveide er høyere (5,6 %) enn det veide snittet (5,5 %), og gjennomsnittet vil da gå ned fra 5,82 % til 5,56 %. Medianen er lavere enn gjennomsnittet for alle årene, og standardavviket er relativt høyt på over 3 % i alle årene. Det betyr at det er stor spredning i pensjonskostnadsprosenten, hvilket vi tydelig også ser på forskjellen mellom maksimums- og minimumsverdiene lengst til høyre. Tallene for 2010, 2011 og 2012 viser en økende tendens over tid, og i det følgende fokuserer vi mest på det siste året 2012.

Følgende figur viser et spredningsdiagram for pensjonskostnadsprosenten for 2012, rangert fra barnehagen med lavest til høyest pensjonskostnader på post 5420 i prosent av lønnskostnadene på post 5000.



Figur 2. Spredning på pensjonskostnad i prosent av brutto lønn, 1830 private barnehager i 2012. Kilde: årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager 2012, SSB.

Blant disse 1830 barnehagene er det 300 som har lavere pensjonskostnader registrert på post 5420 enn minstekravet for innskuddsbaserte pensjonsordninger på 2 %. Blant barnehagene i datamaterialet er det imidlertid et stort innslag av ytelsesbaserte pensjonsordninger, der minstekravet ikke på samme måte er et enkelt prosenttall. I stedet kreves det en pensjonspremie som «minst må sikre de ansatte en pensjonsytelse på samme nivå som en minimal innskuddsbasert ordning», jf. kap. 2.1 ovenfor. En ytelsesbasert pensjonsordning vil også ha et premiefond knyttet til seg, og enkelte år kan utgiften til pensjon bli meget lav fordi brutto pensjonspremien dekkes ved å bruke av premiefondet i stedet for å foreta en innbetaling til forsikringsselskapet. Det er derfor mulig at forekomsten av barnehager med lavere pensjonskostnad enn 2 % er forklart av at enkelte barnehager

har brukt mye av premiefondet for å dekke årets brutto pensjonspremie. Dermed blir utgiften (betalingen) lav dette året.⁹

Denne samme forklaringen med motsatt fortegn gjelder trolig for de barnehagene som ligger høyest i Figur 2. Vi ser at det finnes noen få barnehager med svært høye pensjonskostnader (evt. utgifter), i noen få tilfeller over 20 % av brutto lønn. Dette kan være barnehager som har innbetalt ekstra i 2012 for å øke premiefondets størrelse. En skal imidlertid heller ikke se bort fra mulige feilføringer i årsregnskapsskjemaet for de mest ekstreme observasjonene.

Følgende tabell gir nyttig supplerende informasjon angående spredningen av nivået på pensjonskostnadsprosenten og hvor mange barnehager blant de 1830 fra 2012-dataene som ligger over og under ulike nivåer.

Tabell 8. Oversikt over pensjonskostnader ført på post 5420 i prosent av lønn ført på post 5000. N=1830. Grupperte nivåer. Kilde: årsregnskapsskjema for ikke-kommunale barnehager 2012, SSB.

% Pensjonskostnad	Antall av totalt 1830	Andel i % av totalt 1830	Akkumulert andel
0-2 %	300	16,4 %	16,4 %
2-4 %	339	18,5 %	34,9 %
4-6 %	451	24,6 %	59,6 %
6-7 %	234	12,8 %	72,3 %
7-8 %	171	9,3 %	81,7 %
8-9 %	118	6,4 %	88,1 %
9-10 %	60	3,3 %	91,4 %
10-11 %	36	2,0 %	93,4 %
11-12 %	16	0,9 %	94,3 %
12-18 %	92	5,0 %	99,3 %
18-24 %	13	0,7 %	100 %

Dersom de private barnehagene får et tilskudd til å dekke en pensjonskostnad på rett over gjennomsnittsnivået, 6 %, viser grupperingen i tabellen ovenfor at ca. 60 % av alle barnehagene i materialet får dekket sine kostnader.

Går vi opp til 8 % påslag for pensjonskostnader, vil ca. 82 % av alle barnehagene i materialet få dekket sine faktiske kostnader til pensjon i 2012.

Hvis vi går opp til om lag det kommunale nivået for 2012 som blir beregnet i neste kapittel (om lag 18 %), ser vi at 99,3 % av alle private barnehager i datamaterialet får dekket sine pensjonskostnader. Det finnes likevel fortsatt 13 barnehager eller ca. 0,7 % som har høyere pensjonskostnader enn kommunenes pensjonsutgifter i 2012 – gitt at dette er riktig registrerte tall.¹⁰

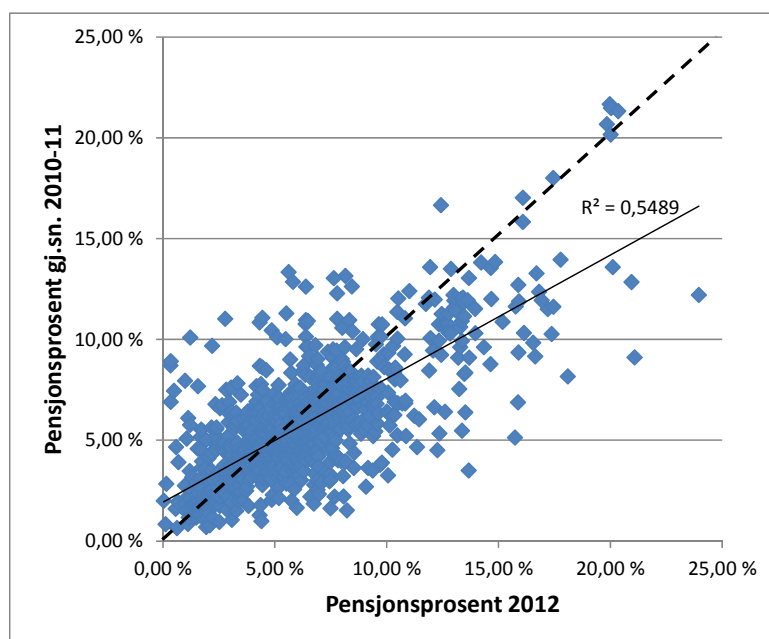
⁹ Dette forutsetter at bedriften det er snakk om benytter forenklet årsregnskap for små foretak og fører pensjonsutgift (betaling) som kostnad. Bruk av premiefond har ikke konsekvens for en aktuarberegnet pensjonskostnad.

¹⁰ Merk her at vi snakker om pensjonsutgift og ikke pensjonskostnad for kommunalt ansatte, jf. diskusjonen om dette i avsnitt 3.2 nedenfor.

Som nevnt ovenfor, må en i betraktningen om hvor stort prosentvis tillegg på lønn en privat barnehage vil trenge for å finansiere sine pensjonskostnader, også ta hensyn til variasjoner over tid for den enkelte barnehage. I enkelte år vil pensjonskostnaden kunne bli høy, jf. de 13 private barnehagene som har mer enn 18 %, mens den i andre regnskapsår for den samme private barnehagen kan bli tilsvarende lav. Dette kan bl.a. skyldes bruk av eller ekstra betaling til premiefond, som kan variere sterkt fra år til år. Over tid vil vi dermed tro at et prosentvis tillegg for pensjonskostnader på eksempelvis 8 %, dvs. noe over 2 prosentpoeng over det gjennomsnittlige nivået for hele materialet, vil dekke finansieringsbehovet for en svært stor andel av de private barnehagene. En bør imidlertid gjennomføre en kontroll på hvordan kostnadsnivået knyttet til pensjon utvikler seg framover. Dette for det første fordi det vil være meget interessant å gjøre tilsvarende beregninger som ovenfor hvis det klargjøres en gang for alle hvordan de private barnehagene faktisk skal registrere sine pensjonskostnader i årsregnskapskjemaet. Materialet i kap. 2.4 viser tydelig at praksis for regnskapsføring varierer, og det vil derfor være meget viktig å få ryddet opp i dette. For det andre kan kostnaden til pensjoner i ytelsesbaserte pensjonsordninger øke betydelig over tid, eksempelvis dersom gjennomsnittsalderen for de barnehageansatte stiger eller det gjøres nye levealdersforutsetninger. En vil derfor trenge en kontroll med hvordan pensjonskostnaden i de private barnehagene utvikler seg over tid, slik at en ikke risikerer at kostnadsnivået øker vesentlig uten at dette fanges opp av en finansieringsmodell.

Hittil har vi i hovedsak fokusert på pensjonskostnaden i 2012, selv om vi også har vist den gjennomsnittlige pensjonskostnadsprosenten også for 2011 og 2010 i Tabell 7. Et viktig spørsmål vi hittil ikke har belyst, er hvor stabil pensjonskostnadsprosenten i den enkelte barnehage er over tid. For å besvare dette spørsmålet, har vi trukket ut minste felles multiplum fra datasettene for 2010, 2011 og 2012, dvs. alle barnehager som er med i alle de tre datasettene. Vi starter da med kun ordinære barnehager, med lønnskostnad større enn 300.000 kroner, med null kostnader ført på post 5950, og med positive beløp på både post 5420 og 5900. Vi har da hhv. 1643 barnehager i 2012, 1580 i 2011 og 1585 i 2010. Blant disse, er det totalt 1120 enheter som er med i alle de tre årene. Disse 1120 barnehagene kan brukes til å indikere noe om hvor stabil pensjonskostnadsprosenten er over tid. Er det slik at barnehagene som har lave pensjonskostnadsprosenter i 2012 også har det i 2011 og 2010? Figur 3 viser hva datamaterialet kan si om dette. Vi viser her pensjonskostnadsprosenten for 2012 på den horisontale akse. Samtidig har vi plottet den gjennomsnittlige pensjonskostnadsprosenten i 2011 og 2010 for den samme barnehagen på den vertikale akse.

Den stiplede linjen i figuren er en 45-graders linje. Dersom alle de 1120 barnehagene i dette materialet hadde et helt stabilt pensjonskostnad i prosent av brutto lønn hvert år, ville alle observasjonene ligget langs 45-graders linjen. Alle punkter på oversiden av 45-graders linjen viser barnehager som har høyere pensjonskostnadsprosent i 2010 og 2011 (målt ved gjennomsnittet for disse to årene), enn i 2012. Motsatt består alle punkter på undersiden av 45-graders linjen av barnehager som har lavere pensjonskostnad i 2010 og 2011 enn i 2012.



Figur 3. Samvariasjon mellom pensjonskostnadsprosent i 2012 og gjennomsnittlig pensjonskostnadsprosent i 2011 og 2010. N = 1120 barnehager der vi har data for 2010, 2011 og 2012.

Det er vist en lineær trendlinje i figuren, og R^2 for denne trendlinjen er såpass høy som ca. 0,55. Det at trendlinjen er slakere enn 45-graderslinjen, er bl.a. en refleksjon av det vi så i Tabell 7, nemlig at pensjonskostnadsprosenten i 2012 i gjennomsnitt ligger noe høyere enn i 2010 og 2011. Den slakere trendlinjen er også preget av at barnehager som ligger spesielt høyt i pensjonskostnader i 2012, hadde pensjonskostnader som var litt nærmere gjennomsnittlig nivå i 2010 og 2011.

Hovedtolkningen av figuren er imidlertid at det er relativt stor grad av stabilitet over tid i pensjonskostnadene. Dvs. at langt de fleste barnehager som hadde lave pensjonskostnader i 2012, også hadde lave pensjonskostnader i 2011 og 2010. Blant de 1120 barnehagene vi nå studerer, var det 93 barnehager som hadde pensjonskostnadsprosent på mellom 0 og 2 % i 2012. Gjennomsnittet blant disse i 2012 var på 1,39 %. Gjennomsnittlig pensjonskostnad for 2010 og 2011 blant de samme 93 barnehagene var på 2,66 %. Videre var det 190 barnehager med pensjonskostnadsprosent fra 2 til 4 prosent i 2012. Gjennomsnittet i 2012 var for disse på 3,12 %, mens gjennomsnitt for 2010 og 2011 blant de samme barnehagene var på 3,89 %.

Hvis vi gjør et sprang til barnehager med høyere pensjonskostnadsnivåer, eksempelvis fra 8 til 10 prosent, var det 120 barnehager som hadde dette i 2012, og gjennomsnittet blant disse var på 8,73 %. Blant de samme 120 barnehagene var gjennomsnittet for 2010 og 2011 på 7,15 %. Videre var det 36 barnehager som hadde pensjonskostnader på mellom 10 og 12 % av brutto lønnskostnad i 2012, og gjennomsnittlig pensjonskostnadsprosent blant disse var på 10,72 % i 2012 og 8,06 % i 2010 og 2011. Det er altså en tendens til en viss normalisering eller bevegelse mot gjennomsnittet over tid for de barnehagene som lå lavest og høyest i et enkelt år som 2012. Likevel er altså hovedinntrykket at barnehager som lå over gjennomsnittet i 2012 også lå over gjennomsnittet i 2011 og 2010, men altså noe nærmere gjennomsnittet enn de lå i 2012. Tilsvarende er det slik at barnehager med meget lave pensjonskostnader i 2012 også hadde lave pensjonskostnader i 2010 og 2011, men i gjennomsnitt ikke fullt så lave som i 2012.

3. Kommunale pensjonskostnader/premier

3.1 Størrelsen på kommunenes pensjonsutgifter etter dagens gjeldende beregningsmodell

I den gjeldende beregningsmodellen for beregning av ordinære driftsutgifter i de kommunale barnehagene, jf. Lunder og Eika (2013) kap. 2.1.2, legges kommunens korrigerede brutto driftsutgifter til barnehager til grunn. Dette er driftsutgifter til egen tjenesteproduksjon, altså eksklusiv utgifter til eksempelvis tilskudd til ikke-kommunale barnehager. I utgiftsbegrepet korrigerede brutto driftsutgifter, ligger alle lønnsrelaterte kostnader, inkludert pensjonsutgifter inne, slik disse er registrert i Kostra-arten 090.

Det bør nevnes at det skjedde en viktig endring i regnskapsføringen av pensjoner fra og med 2009. Før 2009 var det *innbetalt* pensjonspremie (etter bruk av premiefond) som ble fordelt ut som pensjonspremie på art 090 ut til den enkelte kommunale tjeneste, deriblant barnehagene. Fra og med 2009, er det imidlertid *brutto pensjonspremie* (før evt. bruk av premiefond) som fordeles ut til den enkelte kommunale tjenestesektor, mens kommunens eventuelle bruk av premiefond kun føres samlet for hele kommunen, på funksjon 180 (diverse fellesutgifter) og art 090 (pensjon). Dette gjelder til og med 2013, men føringen av bruk av premiefond vil bli forandret fra regnskapsåret 2014, jf. nedenfor.

Bruk av premiefond er en mulig måte å finansiere den samlede brutto pensjonspremien som forsikringsselskapet krever innbetalt i løpet av det enkelte år. Dersom en kommune velger å bruke av premiefondet, vil kommunens faktiske betalte utgift til pensjonspremier være lik brutto pensjonspremie minus bruk av premiefond.

Det har vært reist spørsmål ved om det er brutto pensjonspremie som skal inngå i tilskuddsgrunnlaget for private barnehager, eller om det skal gjøres korreksjon for eventuelt bruk av premiefond. Kunnskapsdepartementet i samråd med Kommunal- og regionaldepartementet har i et brev datert 15.02.2012 uttalt seg om dette. Det framkommer i dette brevet at det er den faktiske *betalingen* til kommunens pensjonsordning som skal ligge til grunn for tilskuddsutmålingen. Premiefondet er med på å finansiere kommunens pensjonsforpliktelser i tillegg til årlige innbetalte (brutto) pensjonspremier. Dersom det brukes av premiefondet skal det derfor i følge KD og KRD korrigeres for dette, siden det brutto pensjonspremiebeløpet som registreres i regnskapet på det enkelte tjenesteområde vil overvurdere de reelle pensjonutgiftene kommunen faktisk skal betale hvert år. Håndteringen av kommunenes pensjonsutgifter skal derfor ut fra KD og KRDs nåværende retningslinjer være som følger:

- Først inngår brutto pensjonspremie fordelt til barnehagene på Kostra art 090.
- Det skal så korrigeres for bruk av premiefond.
- Brutto pensjonspremie minus bruk av premiefond skal inngå i beregningen av kommunens totale driftskostnader til barnehager, som så er grunnlaget for utmålingen av tilskudd til private barnehager.

Som nevnt ovenfor, er kommunens bruk av premiefond kun en størrelse som finnes på kommunenivå og ikke på den enkelte kommunale tjeneste som barnehager m.v. Det har fram til nå også vært et problem at bruk av premiefond ikke har vært skilt godt nok ut fra øvrige inntekter eller utgifter i kommuneregnskapet. Bruk av premiefond har som nevnt ovenfor hittil vært ført på funksjon 180 diverse fellesutgifter og art 090 pensjonsinnskudd og trekkpliktige forsikringsordninger. Det viser seg at dette i mange tilfeller ikke gir god nok separasjon av bruk av premiefond (en inntekt, dvs. et negativt tall) fra andre typer *utgifter* (dvs. et positivt tall) som også blir ført på den samme kombinasjonen av funksjon og art. Det beløpet som kan trekkes ut av regnskapet på funksjon 180 og art 090, vil dermed typisk være sum av negative tall (bruk av premiefond) og positive tall (pensjonsutgifter) for den enkelte kommune. Tallet vil dermed for en god del kommuner ikke vise hele bruken av premiefondet for det enkelte regnskapsår, og bruken av premiefond vil dermed bli underrapportert hvis man bare henter ut funksjon 180 og art 090. En kilde til pensjonsutgifter på funksjon 180 og art 090 som det er mulig å kontrollere for, er dersom en kommune har ført lønnsutbetalinger på funksjon 180 (artene 010 til 080). Dette kan være aktuelt dersom det har oppstått lønnskostnader som ikke helt «passer» på noen av de andre funksjonene. Et konkret eksempel fra en kommune vi har hatt kontakt med, er at lønn til de som jobber i overformynderiet har vært ført på funksjon 180. Dermed blir også den tilhørende pensjonspremien til denne lønnsutgiften ført på funksjon 180 og art 090. Ved å summere all lønn på funksjon 180 og gange dette opp med den samme prosentvise pensjonspremien som gjelder for hver enkelt kommunes samlede lønnsutgifter for alle tjenestefunksjoner, kan vi gjøre en korreksjon for pensjonsutgifter knyttet til lønn ført på funksjon 180. Ved å trekke fra det beløpet vi da får, vil vi få et noe høyere tall på bruk av premiefond. Etter å ha gjennomført dette, er det imidlertid tydelig at dette ikke er hele forklaringen på forekomsten av positive tall på funksjon 180 og art 090. Beløpet som blir korrigert på denne måten, er også av nokså ubetydelig størrelsesorden. Så vidt vi kan se, er forekomsten av positive tall (utgifter) på den nevnte kombinasjon av funksjon og art forklart av følgende tekst i Kostra Hovedveileder for 2013 (s. 23):

«Følgende utgifter knyttet til pensjon føres på funksjon 180:

- Tilskudd til pensjonskontoret
- Sikringsordningstilskudd og administrasjonstilskudd ihht overføringsavtalen
- Utgifter til egenkapitalinnskudd KLP eller egen pensjonskasse (art 529).
Tilbakebetaling av egenkapitalinnskudd (art 929).
- Bruk av premiefond krediteres funksjon 180 (art 090).
- Øvrige pensjonsutgifter (ordinære premier, reguleringspremier, andre engangspremier, AFP) fordeles og utgiftsføres på tjenestefunksjonene.»

Det er de to første strekpunktene i denne listen som kan være aktuelle forklaringer på positive beløp (utgifter) på art 090, siden det eksplisitt framgår at art 090 ikke skal brukes for de øvrige, og at alle øvrige pensjonsutgifter (siste strekpunkt) ikke skal føres på funksjon 180. Det kan imidlertid selvsagt også være en del feilføringer som likevel gjør at det føres pensjonsutgifter mot funksjon 180 og art 090.

Uansett hva som er årsaken, synes det ikke å være mulig å korrigere regnskapstallene vi har tilgjengelig i Kostra for 2012 eller tidligere år ut over det vi allerede har forsøkt å gjøre for evt. lønnskostnader og dertil hørende pensjonsutgifter ført på funksjon 180. Vi kan derfor i denne omgang kun påpeke at bruken av premiefond for det enkelte år i tallene vi presenterer nedenfor, nokså sikkert er for lave.

Dette problemet vil bli løst fra og med 2014, da det fra regnskapsåret 2014 har blitt innført en ny separat funksjon 173 Premiefond. Videre vil den type pensjonsutgifter som er sitert fra Kostraveilederen for 2013 ovenfor, fra og med 2014 bli skilt ut i nyopprettet funksjon 172 som har følgende beskrivelse: (Kostra hovedveileder for 2014, s. 22).

«172 Pensjon

- Følgende utgifter knyttet til pensjon føres på funksjon 172
- Tilskudd til pensjonskontoret
- Sikringsordningstilskudd og administrasjonstilskudd ihht overføringsavtalen
- Utgifter til egenkapitalinnskudd KLP eller egen pensjonskasse (art 529). Tilbakebetaling av egenkapitalinnskudd (art 929). [Vår kommentar: disse føres i investeringsregnskapet.]
- Øvrige pensjonsutgifter (ordinære premier, reguleringspremier, andre engangspremier, AFP) fordeles og utgiftsføres på tjenestefunksjonene. »

Samlet bruk av premiefond for den enkelte kommune og det enkelte år, må så fordeles andelsmessig til den kommunale barnehagesektoren. Dette er gjort ved å beregne barnehagesektorens andel av total lønnskostnad (inkludert alle lønnskostnader, arbeidsgiveravgift og pensjon) og deretter beregne barnehagesektorens andel av kommunens bruk av premiefond for det enkelte år. Nedenfor vises hvor store pensjonsutgifter kommunene har hatt i prosent av sin lønnskostnad når vi følger det beregningsopplegget som dagens retningslinjer tilsier – med de svakheter som er omtalt ovenfor. Merk at vi i tabellen nedenfor har definert brutto lønn som lønnskostnader fratrukket pensjonspremie, arbeidsgiveravgift og sykelønnsrefusjon. Vi antar at dette brutto lønnsbegrepet er det mest sammenlignbare med det tilsvarende brutto lønnsbegrepet i regnskapsskjemaet for private barnehager (post 5000) vi har lagt til grunn i beregningene av pensjonskostnad som prosent av lønn i kapittel 2 om pensjonskostnader i private barnehager ovenfor. For 2012 har vi også med flere statistiske mål for å si noe om spredning rundt gjennomsnittet for pensjonspremien, bruk av premiefond og pensjonsutgiften. Vi har her med hhv. uveid gjennomsnitt, median, standardavvik, maksimal og minimum for 2012.

Tabell 9. Nivå på kommunenes brutto pensjonspremie og pensjonsutgifter i prosent av brutto lønn, 2008-2012. Kilde: Kostra. Summerte tall (veide gjennomsnitt) for alle kommuner i datasettet.¹¹

	Brutto pensjonspremie i % av brutto lønn*	Bruk av premiefond i % av brutto lønn*	Pensjonsutgift (betalt premie) i % av brutto lønn*
2008 (N=422)	16,69 %	(Ikke aktuell før i 2009)	16,69 %
2009 (N=422)	15,38 %	0,78 %	16,17 %
2010 (N=423)	17,30 %	-0,40 %	16,90 %
2011 (N=424)	17,60 %	-2,66 %	14,94 %
2012 (N=420)	19,12 %	-0,82 %	18,30 %
2012 Uveid snitt	19,74 %	-0,63 %	19,11 %
2012 Median	19,77 %	-0,02 %	19,25 %
2012 Std.avvik	3,0 %	1,4 %	2,76 %
2012 Max	36,13 %	10,11 %	33,79 %
2012 Min	7,45 %	-8,17 %	6,21 %

* Brutto lønn er her definert uten pensjonspremie og arbeidsgiveravgift, og sykelønnsrefusjon er trukket fra. Dvs. at brutto lønn i Kostra er definert som sum av art 010..089 minus art 710 sykelønnsrefusjon.

Pensjonsutgift i kolonnen lengst til høyre er her definert som brutto pensjonspremie minus bruk av premiefond. Det er altså dette utgiftsbegrepet som etter dagens regler har blitt lagt til grunn for utmåling av tilskudd til private barnehager.

Tabellen viser for det første at brutto pensjonspremie for kommunene har vært klart økende gjennom de siste årene. Årsaker som anføres for å forklare dette er bl.a. sterk lønnsvekst (som gir høyere reguleringsforpliktelser), lavt rentenivå, flere år med svak finansavkastning og dermed lavere overskudd i pensjonskassene, samt høyere forventet levealder.¹² Det ble særlig sterk vekst i premien for 2012, bl.a. fordi at Finanstilsynet satte ned grunnlagsrenten pga. lavt generelt rentenivå i rentemarkedene. Finanstilsynet har pålagt de kommunale pensjonsordningene å oppkapitalisere pensjonsfondene (premiereservene) pga. at det er innført nye levealdersforutsetninger. Dette vil både påvirke nivået på brutto pensjonspremier og bruken av premiefond. Bruken av premiefond vil trolig bli relativt lav i perioden framover, dvs. i løpet av de årene en slik oppkapitalisering skal skje. Avkastningen fra eksisterende premiefond kan da i mindre grad forventes å kunne brukes til å finansiere årets pensjonspremier, siden avkastningen trolig i større grad vil bli brukt til den påkrevde oppkapitaliseringen fra Finanstilsynet.

Tabellen viser også nivået på kommunenes bruk av premiefond. Siden bruk av premiefond per definisjon er en inntekt som teknisk sett føres med negative tall, må det positive tallet i 2009 for bruk av premiefond åpenbart være galt, men vi har som nevnt ingen tilgjengelig måte å korrigere dette på. Det framgår at det var særlig stor bruk av premiefond i 2011, mens bruken ble betydelig mindre i 2012, trolig bl.a. av årsaker kommentert ovenfor. Etter fratrekk for bruk av premiefond, ligger kommunenes pensjonsutgift på minimum ca. 15 % i 2011, og maksimum 18,3 % i 2012.

¹¹ Det mangler ca. 15-20 kommuner hvert år. Noen kommuner mangler tall for bruk av premiefond. Andre kommuner har null i lønnskostnader og pensjonskostnader for barnehagefunksjonene 201 og 221 eller mangler tall for disse. I begge tilfeller slettes disse kommunene fra beregningen og gjennomsnitt beregnes for de resterende kommuner.

¹² Kilde: Presentasjon om kommunale pensjonspremier og pensjonskostnader på internt seminar for Teknisk Beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi, høst 2013, samt omtale av kommunenes pensjonspremier og pensjonskostnader på KMDs nettside: <http://www.regjeringen.no/nb/dep/kmd/tema/kommuneokonomi/kommuner-og-pensjonskostnader.html?id=746942>

Disse tallene vil være tilsvarende for høye som bruken av premiefond er for lav. Om det kan dreie seg om bare noen få tidels prosentpoeng eller en feilmargin på eksempelvis ett prosentpoeng, vil vi neppe kunne få klarhet i før den nye regnskapsføringen skaper sikkerhet omkring bruken av premiefond fra og med 2014. Når det gjelder nivået på bruk av premiefond og dermed beregnet pensjonsutgift, presiseres det at problemet med for lavt nivå på bruk av premiefond kun er et problem når en skal beregne *nasjonale gjennomsnittstall*. Den enkelte kommune vil jo enkelt kjenne til sin egen korrekte bruk av premiefond og kan dermed basere beregningen på korrekte tall hvert år. I Telemarksforskings beregning av nasjonale satser (eksempelvis for 2014, jf. Lunder og Eika (2013)), ligger imidlertid problemet med for lavt bruk av premiefond inne, og gjør at kommunale kostnader trolig anslås som noe høyere enn de i virkeligheten er. Dette problemet vil altså uansett bli løst når de nye Kostrafunksjonene 172 og 173 tas i bruk fra og med regnskapsåret 2014.

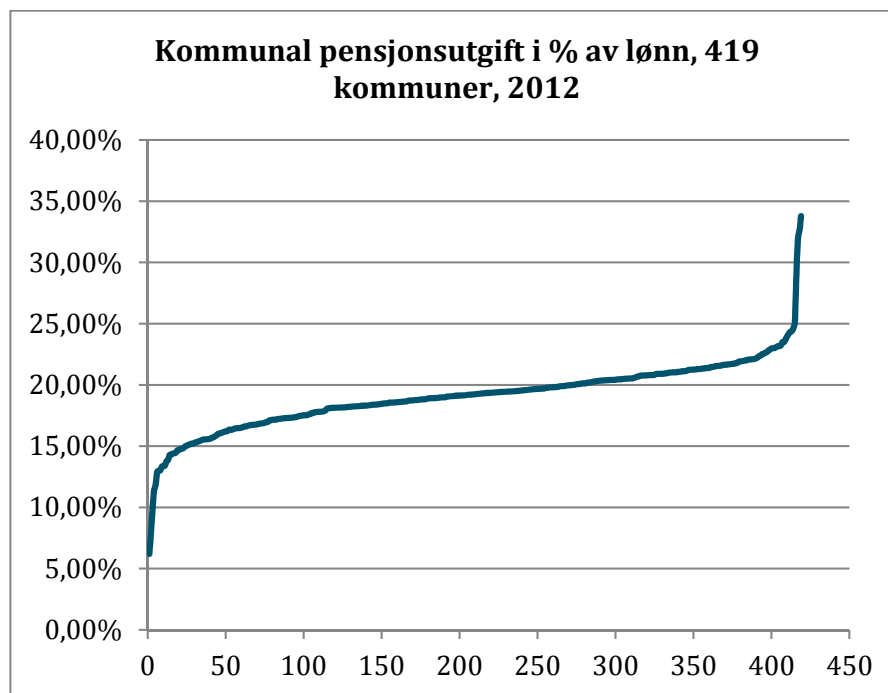
Uansett om det er en viss feilmargin knyttet til tallene, ser vi at de er svært mye høyere enn det gjennomsnittlige nivået på pensjonskostnader i prosent av brutto lønn i de private barnehagene. Mens vi i forrige kapittel beregnet et gjennomsnittsnivå på private pensjonskostnader på 5,82 % for 2012, ser vi her at kommunenes pensjonsutgifter i gjennomsnitt i 2012 utgjorde 18,3 % eller mer enn 3 ganger så stor prosentandel av lønn som i de private barnehagene.

Når det gjelder *fordelingsegenskaper* rundt de nasjonale gjennomsnittstallene, viser nederste del av tabellen dette for året 2012. For pensjonspremiene er fordelingen relativt symmetrisk rundt gjennomsnittet siden både nasjonalt (veiet) gjennomsnitt, uveid gjennomsnitt og median ligger relativt nær hverandre. Standardavviket er imidlertid såpass høyt som 3 %, og vi ser at maksimums- og minimumsobservasjonene ligger meget langt fra gjennomsnittet, hhv. 36,13 % og 7,45 %.

Det er større skjevheter i bruken av premiefond, der veiet gjennomsnitt er -0,82 % mens uveid gjennomsnitt er -0,63 % og medianen er nær null med -0,02 %. (Husk her at negativt tall innebærer inntektsføring, dvs. negativt tall er «bruk» av premiefond). Problemet med regnskapsføring av bruk av premiefond vises godt ved det store standardavviket på 1,4 % og maksimumsverdien på hele 10,11 %.

Fordelingsegenskapene for pensjonsutgiften forklares av de to fordelingene omtalt ovenfor, hhv. fordelingen til pensjonspremien og bruk av premiefond. Vi ser at pensjonsutgiften blir noe mer skjevfordelt (større avvik mellom vektet og uveid gjennomsnitt og median) enn det vi så for pensjonspremien. Differansen mellom maksimum pensjonsutgift på 33,79 % og minimum på 6,21 % må sies å være meget stor.

Den store forskjellen fra 6,21 % til 33,79 % framstår som problematisk, siden private barnehager i ulike kommuner vil få svært ulik finansiering så lenge kommunenes faktiske pensjonsutgifter inngår som grunnlag for tilskuddsberegningen. Så vidt vi kan forstå er det ingen grunn til å forvente noen sammenheng mellom pensjonskostnaden i private barnehager i en tilfeldig utvalgt kommune og nivået på de kommunale pensjonsutgifter i den samme kommunen. Den private barnehagen vil dermed få en finansiering for 2012 basert på et kommunalt pensjonsutgiftnivå på alt fra 6,21 % til 33,70 % av brutto lønn – uten at dette vil ha noen kobling til pensjonskostnadene i de private barnehagene. Dette er i seg selv en meget god grunn til å trekke ut de kommunale pensjonsutgiftene fra grunnlaget for tilskuddsberegningen til de private barnehagene, jf. vårt forslag i avsnitt 4.2. For å visualisere dette argumentet på en tydeligere måte, viser vi også en figur der hver kommunes pensjonsutgift i prosent av lønn er sortert i stigende rekkefølge på samme måte som i Figur 2 for private barnehager.



Figur 4. Rangert fordeling for kommunenes pensjonsutgift i % av lønn i 419 kommuner for 2012.

Det framstår som en lite ønskelig effekt av dagens tilskuddsberegning å la så store variasjoner i kommunenes utgifter til egne pensjonsordninger få umiddelbar økonomisk effekt for de private barnehagene som tilfeldigvis befinner seg et sted i denne nokså spredte fordelingen. Vi mener at bevisbyrden her bør ligge hos den eller de som måtte mene at den variasjonen i kommunale pensjonsutgifter vi her ser, bør få effekt for hvor mye driftstilskudd den enkelte private barnehagene rundt om i landet skal få.

3.2 Valget mellom pensjonsutgift og pensjonskostnad

I forrige avsnitt har vi studert nivået på kommunenes pensjonsutgifter (innbetalt pensjonspremie) for årene 2008 til 2012. Alternativet til å legge betaling (utgift) til grunn, er å basere seg på pensjonskostnad. Forskjellen mellom kostnad og betaling er – for pensjonsutgifter og kostnader som for alle andre utgifter og kostnader – knyttet til ulike *tidsavgrensninger* innenfor det enkelte kalenderår. Hvis en derimot summerer alle utgifter og alle kostnader over et lengre tidsrom, skal det i prinsippet ikke bli en systematisk nivåforskjell mellom et utgiftsbegrep og et kostnadsbegrep. Mens utgiften er et beløp som betales innenfor et kalenderår, er kostnaden et mer teoretisk begrep som tilhører beregningen av årets *resultat*, definert som inntekter – kostnader = resultat. Det er altså pensjonskostnadene som gir *resultateffekt* i kommunenes regnskaper.

Sammenhengen mellom begrepene pensjonspremie, pensjonsutgift og pensjonskostnad for et enkelt regnskapsår kan stilles opp som følger:

Brutto pensjonspremie
 - Bruk av premiefond
 = Pensjonsutgift
 +/- årets premieavvik
 = Netto pensjonskostnad
 +/- amortisering av tidligere års (akkumulerte) premieavvik
 = Samlet pensjonskostnad

Fram til nå har pensjonsutgiftene vært høyere enn netto pensjonskostnad for alle år det er registrert opplysninger for i Kostra, og det har dermed blitt inntektsført premieavvik hvert år. Over tid har dette akkumulert seg til store samlede premieavvik fra tidligere regnskapsår. Hittil har dermed kommunenes netto pensjonskostnader vært en god del lavere enn kommunenes pensjonsutgifter. Imidlertid er det ikke bare årets premieavvik som gir resultateffekt i kommuneregnskapet. Når det oppstår et premieavvik, skal dette reverseres i form av årlige tilbakeføringer med motsatt fortegn (amortisering). Tidligere skulle denne amortiseringen foregå over 15 år, slik at et inntektsført premieavvik på eksempelvis 15 millioner kroner ett år, ville gi en utgiftsføring på 1 million kroner de 15 påfølgende årene. Fra og med 2012, har amortiseringsperioden blitt kortet ned til 10 år, og det vurderes nå å korte ned amortiseringsperioden ytterligere, jf. Høringnotat fra KRD og nå KMD datert 23.09.2013. Der foreslås det to alternativer; å redusere amortiseringsperioden til enten 5 år (alt. 1) eller 7 år (alt. 2). Uansett lengden på amortiseringen, ser vi at det på lang sikt er slik at summerte kostnader over 15 (eller 10 år og i framtiden evt. 7 eller 5 år) totalt sett blir den samme som utgiften, men det blir et tidsetterslep der kostnadene bruker tid på å hente inn igjen utgiftene. Mer om denne effekten etter tabellen nedenfor, som viser utviklingen for utgifter, premieavvik og kostnader for pensjoner i kommunale barnehager for årene 2008-2012.

Tabell 10. Pensjonsutgift, premieavvik, netto pensjonskostnad, amortiseringskostnad og samlet pensjonskostnad i kommunale barnehager, 2008-2012. Kilde: Kostra. Alle tall i prosent av brutto lønn (sum art 010..089 fratrukket sykkelønsrefusjon art 710).¹³

År	Antall kommuner	Pensjonsutgift	Premieavvik	Netto pensjonskostnad	Amortiseringskostnad	Samlet pensjonskostnad
2008	378	16,69 %	-4,11 %	12,58 %	0,81 %	13,39 %
2009	395	16,17 %	-3,13 %	13,04 %	1,06 %	14,10 %
2010	403	16,94 %	-3,74 %	13,20 %	1,16 %	14,37 %
2011	407	14,94 %	-1,40 %	13,54 %	1,42 %	14,95 %
2012	404	18,31 %	-4,04 %	14,27 %	1,31 %	15,58 %

Tabell 10 viser at det har vært negative premieavvik i alle disse årene, og store negative avvik i alle år unntatt 2011. Dermed har også netto pensjonskostnad gjennomgående vært betydelig lavere

¹³ Det er færre kommuner med i dette tallmaterialet enn i beregningen i Tabell 9 av pensjonsutgifter. Dette fordi det er en del kommuner som mangler data for amortiseringskostnader, og disse er dermed fjernet fra beregningen. Vi ser imidlertid at nivået på gjennomsnittlig premieutgift er så godt som uforandret fra gjennomsnittstallene i Tabell 9. Beregningen av premieavvik og amortiseringskostnad er gjort ved at samlet premieavvik og samlet amortiseringskostnad i hver kommune er multiplisert med de kommunale barnehagenes andel av total lønnskostnad i kommunen. På den måten får vi de kommunale barnehagenes andelsmessige premieavvik og amortiseringskostnad i hver kommune, som så er summert for alle kommuner i landet til nasjonale gjennomsnittstall.

enn pensjonsutgiften. Videre er amortiseringskostnaden betydelig lavere i tallverdi enn premieavviket, slik at også samlet pensjonskostnad ligger godt under pensjonsutgiften. Dette unntatt 2011, der utgiften og samlet kostnad er omtrent helt like. Som også diskutert ovenfor, vil det imidlertid på sikt bli gradvis høyere nivå på amortiseringskostnadene. Dette fordi vi ennå ikke har fått full effekt av amortiseringskostnadene fra tidligere år, siden det var 15 års amortiseringsperiode til og med 2011. Hvis vi tar det siste året i tabellen (2012) som eksempel, vil det i 2012 altså ligge inne amortiseringskostnader fra årene 2002-2011, dvs. 10 år, mens premieavvikene for disse årene fordeles ut over 15 år. Det vil dermed ikke være før i 2017 at vi får full årlig effekt i amortiseringen av tidligere års premieavvik. Amortiseringskostnadene per år vil dermed vokse over tid fram til 2017.

Det vil også bli en midlertidig nivåforskjell i amortiseringskostnaden i forhold til premieavviket når en forkorter amortiseringsperioden, slik vi altså gjorde når denne ble redusert fra 15 til 10 år fra og med 2012. La oss eksempelvis tenke oss at vi går fra 2018 til 2019. I 2018 blir det ført amortiseringskostnader som skriver seg fra premieavvik fra første år 2003 til og med siste år 2017. Når vi da kommer til år 2019, vil amortiseringskostnadene i stedet komme fra premieavvik fra og med 2004 til og med 2018. Vi ser derfor at vi bytter ut 2003, der vi fikk med kun 1/15 av premieavviket fra 2003 som amortiseringskostnad, med 2018, der vi får med 1/10 av premieavviket fra 2018. Selv om premieavviket var det samme beløpet hvert år, vil det dermed bli en periode der amortiseringskostnaden henger etter premieavviket. På sikt vil denne effekten imidlertid bli utlignet.

Dersom premieavviket er inne i en stigende trend, altså at premieavviket øker for hvert år, vil det også bli et etterslep der samlet pensjonskostnad vil bli på lavere nivå enn pensjonsutgiften.

Alle de tre forholdene som er nevnt, bidrar til å forklare at samlet pensjonskostnad i de årene vi viser i Tabell 10 er betydelig lavere enn pensjonsutgiften. Så vidt vi kan forstå, vil det imidlertid på lang sikt bli det samme nivået på kommunenes pensjonsutgift og samlede pensjonskostnad. Vi sikter da til det gjennomsnittlige nivået sett over noen år – det vil neppe bli samme nivå på utgiften og kostnaden hvert år, men pensjonsutgiften og samlet pensjonskostnad kan forventes å fluktuere rundt et mer eller mindre likt felles nivå. Som en forstår av tabell 10 og kommentarene nedenfor denne, vil det imidlertid ta relativt lang tid før amortiseringskostnadene er på om lag samme nivå som premieavviket. Dermed vil det også ta relativt lang tid før samlet pensjonskostnad kan forventes å være på samme nivå som utgiften.

Det som er på det rene, er at dersom en kun legger årets netto pensjonskostnad til grunn, vil det bli en systematisk nivåforskjell mellom utgift og kostnad. Dette fordi netto pensjonskostnad bare tar hensyn til premieavviket og ikke amortisering av tidligere års premieavvik. Dermed vil ikke kostnadsbegrepet få samme langsiktige nivå som utgiftsbegrepet. Så vidt vi kan se, vil det bli galt å kun basere seg på netto pensjonskostnad. Skal en først gå over til et kostnadsbegrep, bør alt som gir resultateffekt for kommunene med i kostnadsbegrepet, og dermed bør en legge samlet pensjonskostnad til grunn.

Bortsett fra selve nivåforskjellen mellom utgift og kostnad som vi hittil har kommentert, er det etter vår mening først og fremst én åpenbar fordel knyttet til å basere tilskuddsutmåling på pensjonskostnad i stedet for pensjonsutgift. Det er at pensjonskostnad vil variere mindre fra år til år enn pensjonsutgiften. Både brutto premie, bruk av premiefond og premieavviket kan variere nok så betydelig fra år til år, slik som Tabellene 9 og 10 ovenfor også har vist. Amortiseringen av premieavviket over 10 år, bidrar til at de årlige endringene blir betydelig utjevnet, og dermed vil samlet pensjonskostnad bli en mer stabil størrelse fra år til år enn pensjonsutgiftene. Det var også dette som var selve hensikten med å innføre ordningen med premieavvik og amortisering av tidligere

års premieavvik fra og med 2002 – at regnskapsførte pensjonskostnader skulle utjevnes i forhold til å regnskapsføre pensjonsutgiftene løpende hvert år. Dette har dermed bidratt til at kommunenes regnskapsmessige resultater har blitt mindre preget av brå endringer i premienivåene fra år til år.

Valget mellom pensjonsutgift og pensjonskostnad er også vurdert og analysert i forbindelse med prinsippene for beregning av selvkost for kommunale gebyrtjenester, jf. høringsutkast til ny veileder for beregning av selvkost, KRD (2012). Vi tar med to avsnitt fra dette høringsutkastet nedenfor, begge fra veilederens s. 30:

«Når det gjelder pensjon, er utgangspunktet at årlige pensjonsforpliktelser tas inn i selvkostkalkylen ut fra det som er regnskapsført i kommunens eller selskapets årsregnskap. Basert på kommuneregnskapets finansielt orienterte regnskapssystem og tidligere praksis anses det som naturlig at kommuner utarbeider selvkostkalkylene etter betalte pensjonspremier (etter fratrekk for bruk av premiefond). Dette innebærer at selvkostkalkylene det enkelte år samsvarer med de pensjonsutgiftene kommunene har overfor pensjonsordningene. En slik praksis innebærer at pensjonspremiene som er fordelt på funksjonene i KOSTRA må korrigeres for andelen bruk av premiefond ved utarbeidelse av selvkostkalkylen.»

«Kommuner kan alternativt finne det mer hensiktsmessig å basere selvkostkalkylen på pensjonskostnader. Det kan argumenteres for at pensjonskostnadene gir en mer tidsriktig periodisering av pensjonsforpliktelsene i en selvkostkalkyle. Dersom kommunen baserer kalkylen på pensjonskostnader inklusive amortiseringskostnader, må kostnader til amortisering av premieavvik som tidligere er belastet kalkylen gjennom pensjonspremier holdes utenfor kalkylen. Det vil ivareta at selvkostkalkylen ikke belastes samme forpliktelse to ganger. Over tid vil alternativet innebære at selvkostkalkylen blir belastet med beløp som tilsvarer pensjonspremiene.»

Vi ser ut fra dette at hovedalternativet ved beregning av selvkost ser ut til å være utgiften, jf. det øverste sitatet, altså samme beregningsgrunnlag som i tilskuddsmodellen til private barnehager som vi her diskuterer.

Vi ser imidlertid også at det åpnes for (jf. nederste sitat) å legge pensjonskostnaden til grunn. Vi ser videre fra siste setning samme konklusjon vi også har kommet fram til i vår egen framstilling ovenfor, nemlig at det over tid vil bli det samme totale beløpet som vil legges til grunn enten en baserer seg på kostnad (inkludert amortiseringskostnader) eller utgifter.

Dersom en skulle velge å skifte prinsipp fra utgifter til kostnader, peker også sitat nr. 2 fra Høringsnotatet på et nytt og kompliserende moment. Hittil har tilskuddet til private barnehager blitt basert på utgifter. Da har de private barnehagene fått tilskudd uten å trekke fra tidligere års premieavvik. Dersom vi nå eksempelvis fra og med 2014 skulle velge å skifte over til pensjonskostnad, vil det bli feil å legge til kostnaden til amortisering av tidligere års premieavvik. De private barnehagene ville da fått dobbelt opp av driftstilskudd – først i de enkelte tidligere år når de ikke ble trukket for premieavviket, og dernest fra 2014 når vi legger til kostnaden for amortiseringskostnader av tidligere års premieavvik. Hvis en skulle unngått denne dobbelttelling, blir det derfor riktig å utelate amortiseringskostnad av alle tidligere års premieavvik som de private barnehagene fra før av har fått tilskudd basert på. En må dermed altså stille klokka tilbake til null fra overgangsåret, slik at første års kostnad kun blir årets utgift minus årets premieavvik. Året etter blir det ett års amortisering av fjorårets premieavvik osv. En må altså holde et separat overgangsregnskap fra overgangsåret og 10 år framover for å unngå en slik dobbelttelling (gitt at det fort-

satt blir 10 års amortiseringstid framover). Dette er selvsagt et kompliserende element som kan tale mot overgang til pensjonskostnad i stedet for pensjonsutgift.

Vi har også observert at det finnes en god del kommuner i datasettet som mangler tall for funksjon 171 amortisering av tidligere års premieavvik, jf. forskjellen i antall observasjoner i Tabell 9 og Tabell 10 og kommentarene til dette der. Dette kan også tale mot å gå over til bruk av pensjonskostnad.

Totalt sett ser vi derfor at det er argumenter som trekker i begge retninger. Det faktum at pensjonskostnaden hittil og trolig fortsatt i noen år framover, er lavere enn pensjonsutgiften, trekker i seg selv i favør av å benytte kostnad i stedet for utgift dersom hele utgangspunktet for diskusjonen er et ønske om å unngå overfinansiering av private barnehager. Et annet pluss-argument er at kostnaden varierer mindre fra år til år enn utgiften. Dette er en fordel med tanke på forutsigbarhet både for kommunene som tilskuddstildeler og de private barnehagene som tilskuddsmottaker.

Motargumentene mot pensjonskostnader er først og fremst at det er noe mer komplisert å beregne pensjonskostnad enn pensjonsutgift. Dette fordi en må foreta flere korreksjoner for å beregne seg fram til pensjonskostnad enn pensjonsutgift for kommunalt barnehageansatte. Siden vi uansett må foreta en nøkkeltallsbasert eller andelsmessig beregning av samlet bruk av premiefond til barnehagenes bruk av premiefond, er det imidlertid en smal sak å gjøre dette også for premieavvik og amortiseringskostnader. Dette synes derfor ikke som en tungtveiende innvending. Det er kanskje et større kompliserende element at man må gjennomføre en separat beregning av amortiseringskostnader med overgangsåret som utgangspunkt, jf. diskusjonen om dette ovenfor. Dette bør gjøres dersom en skal unngå at de private barnehagene får dobbelttelling i tilskuddsgrunnlaget, dvs. at enkelte kronebeløp knyttet til pensjon inngår i grunnlaget for tilskuddsberegning for både tidligere og framtidige år. En bør derfor for det første vurdere om det kan være andre og enklere måter å justere modellen på, eller subsidiært – dersom svaret på dette er nei – vurdere om det er verdt de ekstra kompliserende elementene for å oppnå noe som framstår som en *midlertidig* reduksjon i tilskuddsgrunnlaget til de private barnehagene. Dette fordi det – så vidt vi forstår disse sammenhengene – uansett vil bli det samme langsiktige gjennomsnittlige nivået på noen års sikt enten man legger kostnad eller utgift til grunn.

3.3 Beregne pensjonsutgifter ut i fra barnehageansatte som gruppe eller standardiserte satser?

Det har også vært en del av mandatet for dette prosjektet å vurdere om det kan være aktuelt å beregne pensjonsutgift (eller pensjonskostnad) for barnehageansatte som en separat gruppe av kommunalt ansatte i stedet for å la de inngå som del av fellesordningen for kommunalt ansatte og dermed få en pensjonspremie beregnet ut fra egenskaper ved en «gjennomsnittlig kommunalt ansatt» person. Utgangspunktet for denne problemstillingen er at de private pensjonsordningene gjennomgående har et lavere kostnadsnivå enn de kommunale, og at en muligens kan tenke seg å få et mer sammenlignbart nivå på kommunalt og privat utgifts- eller kostnadsnivå dersom barnehageansatte i kommunene ble definert som en egen gruppe ansatte med separat beregning av pensjonspremier.

Pensjonspremien som i dagens modell belastes de ulike funksjonene i kommuneregnskapet, er i utgangspunktet beregnet som en sats av et gitt pensjonsgrunnlag. De aller fleste kommuner har en kollektiv pensjonsordning for sine ansatte, slik at barnehageansatte og de fleste andre yrkesgrupper blant de kommunalt ansatte inngår i det samme risikofellesskap. Premien blir da mest sann-

synlig høyere enn om de barnehageansatte isolert hadde blitt vurdert som en egen risikogruppe, siden barnehageansatte i de fleste kommuner trolig vil ha lavere gjennomsnittlig alder og ansiennitet enn kommunens øvrige ansatte. Tanken er dermed at graden av overkompensasjonen av kostnaden ved private pensjonsordninger ville blitt redusert dersom man kunne beregne en separat pensjonspremie (eller kostnad) for de barnehageansatte som et eget risikofellesskap. Før vi presenterer resultater angående denne beregningen, viser vi først utviklingen over tid i de ulike elementene som til sammen inngår i samlet pensjonspremie i KLPs fellesordning:

Tabell 11. Utviklingen i pensjonspremier i KLPs fellesordning, 2008-2014. Kilde: KLP.

Satser i % av pensjonsgrunnlag	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Grunnpremie	7,90	7,59	7,51	7,45	8,39	8,36	8,59
Administrasjon	0,33	0,33	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
Adm.reserve	0,25	0,25	0,17	0,17	0,17	0,17	0,17
Bruttogaranti	0,75	0,75	0,75	0,75	0,90	1,00	1,10
85-års regel/AFP 65	1,05	0,80	0,85	0,85	1,00	1,00	1,00
AFP 62-64	1,05	1,05	1,05	1,05	1,05	1,00	1,00
Kapitalforvaltningskostnad	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12
Termintillegg	0,15	0,15	0,15	0,15	0,17	0,17	0,17
SUM premie i % av pensjonsgrunnlag	11,60	11,04	10,88	10,82	12,08	12,10	12,43
Satser i prosent av premiereserve							
Rentegarantipremie	0,10	0,10	0,10	0,11	0,11	0,13	0,18
Reguleringspremie	6,35	3,80	4,50	3,70	3,70	3,70	3,70
SUM % av premiereserve	6,45	3,90	4,60	3,81	3,81	3,83	3,88
Premiereserve/pensjonsgrunnlag	1,806					2,036	
SUM totalt i % av pensjonsgrunnlag	23,2					20,23	

I tabellen vises det i de øverste radene premieelementer som er beregnet som prosent av pensjonsgrunnlaget. Definisjonen av pensjonsgrunnlaget følger av vedtektene for offentlig tjenstepensjon (TPO-vedtektene), der hovedformuleringen er «.....ut fra fast lønn og pensjonsgivende tillegg.» Dette innebærer at overtidslønn ikke inngår i pensjonsgrunnlaget. Dermed er grunnlaget for det prosenttallet som vises i denne tabellen smalere definert enn våre tilsvarende prosenttall i avsnitt 3.1, siden vi der har beregnet prosenter av all lønn – også evt. overtid. Vi ser at summen av premieelementer som er beregnet i prosent av pensjonsgrunnlaget har vært noe økende over tid, fra 11,6 % i 2008 til 12,43 % i 2014.

I den nederste delen av tabellen kommer så rentegarantipremie og reguleringspremien. Disse beregnes som prosenter av *premiereserven* og ikke pensjonsgrunnlaget og kan dermed ikke summeres med de øvrige tallene med mindre man kjenner forholdstallet mellom premiereserve og pensjonsgrunnlaget. Forholdet mellom premiereserve og pensjonsgrunnlag endrer seg både over tid og fra kunde til kunde. Som eksempler har vi fra KLP fått to tall for raten premiereserve/pensjonsgrunnlag, hhv. 1,806 i 2008 og 2,036 i 2013. For disse to årene har vi dermed også kunnet beregne en samlet sum for totale (brutto) pensjonspremier i prosent av pensjonsgrunnlaget. Tallene blir da hhv. 23,2 % i 2008 og 20,23 % i 2013. Årsaken til en spesielt høy samlet premie i prosent av pensjonsgrunnlaget i 2008, var at akkurat dette året hadde svært høy reguleringspremie – av årsaker vi ikke kjenner. Selve nivået på samlet pensjonspremie for 2013 på drøyt 20 %, ligger uansett noe høyere enn den brutto pensjonspremien vi har beregnet fra Kostra i kap. 3.1. Dette skyldes bl.a. at pensjonsgrunnlaget i Tabell 11 er smalere definert (bl.a. uten overtid) enn lønnsbegrepet i Tabell 9 i avsnitt 3.1. Videre gjelder Kostra-tallene fra Tabell 9 for alle kommuner i datasettet, der noen kommuner har egne pensjonskasser, noen er i KLPs fellesordning og andre har forsikringer i

andre forsikringsselskaper. Tallet som da framkommer blir dermed et gjennomsnitt for alle de pensjonsløsningene som har vært benyttet av de ulike kommunene.

Vi har fått KLP til å utføre en egen aktuarberegning for å illustrere hvor stor forskjell det vil kunne bli dersom man trekker ut de barnehageansatte som et eget risikofellesskap. KLP har imidlertid signalisert overfor oss at i praksis vil være lite aktuelt å etablere en permanent egen pensjonsordning for barnehageansatte på linje med den som finnes eksempelvis for sykepleiere. Dette fordi KLP per i dag ikke synes å ha godt egnede kriterier for å skille ut alle barnehageansatte som egen gruppe.

KLP bekreftet i forkant av beregningene at «Det foretas en separat beregning for barnehager med offentlig tjenestepensjon i KLP. Dette vil være en ordinær premieberegning med de forutsetninger som generelt anvendes i Fellesordningen for kommuner og bedrifter i KLP. På denne måten fremkommer en utjevnet premiesats i prosent av pensjonsgrunnlaget for denne gruppen isolert, som vil være sammenlignbar med den utjevnede premie som benyttes i Fellesordningen for kommuner og bedrifter i dag. Det utarbeides en oversikt over nøkkeltall (gjennomsnittsalder, lønnsnivå, gjennomsnittlig deltid mv) for barnehageansatte sammenholdt med tilsvarende nøkkeltall for Fellesordningen for kommuner og bedrifter totalt sett.»

Det presiseres at dette er en ordinær premieberegning med de forutsetninger som generelt anvendes i Fellesordningen for kommuner og bedrifter i KLP. På denne måten framkommer en utjevnet forsikringspremiesats (årspremie) i prosent av pensjonsgrunnlaget for denne gruppen isolert, som er sammenlignbar med den utjevnede premie som benyttes i Fellesordningen for kommuner og bedrifter i dag. Den teoretisk beregnede premiesatsen for barnehageansatte i 2014 blir da på 7,40 % av pensjonsgrunnlaget, mens satsen er 8,59 % for Fellesordningen, jf. raden med «Grunnpremie» i Tabell 11 ovenfor. Som det framgår av Tabell 11, er det også mange andre premieelementer i tillegg til selve grunnpremien. KLP opplyser at det vil være en meget sammensatt problemstilling å beregne nivået for hvert av disse elementene for barnehagene isolert sett.

KLPs beregninger for forsikringspremien i 2014 blant barnehageansatte definert som et tenkt risikofellesskap i pensjonsordningen, baserer seg på en populasjon 590 yrkesaktive medlemmer i barnehagene. KLP har oppgitt til oss at «Vi også hadde forventet flere medlemmer i barnehager, men det er ikke tilfelle med mindre noen kommuner melder inn barnehageansatte på kommunenes egne avtaler. Hvis så ikke er tilfelle, kan vi ikke identifisere dem som barnehageansatte. Vi ser også at en del avtaler for barnehager er opphørt, men det kan skyldes flere forhold.»¹⁴ Det er således et nokså spinkelt datagrunnlag for å beregne separat pensjonspremie for barnehageansatte, og KLP har ikke funnet grunnlag for å gjennomføre beregner for andre premieelementer enn selve grunnpremien. Denne ville altså blitt redusert med om lag 1,2 prosentpoeng ut fra det KLP har beregnet for oss. Grunnlaget for å beregne en separat premie for de barnehageansatte som kan identifiseres i KLPs data, vises i følgende tabell over gjennomsnittlige kjennetegn ved barnehageansatte sammenlignet mot alle ansatte i fellesordningen:

¹⁴ KLP har ellers opplyst om følgende: «Våre undersøkelser har i utgangspunktet begrenset seg til de barnehager som har egen pensjonsavtale. Vi har hatt mange slike avtaler før, men de fleste av dem har ikke lengre aktive medlemmer. Mange kommunale barnehager har imidlertid ikke noen egen pensjonsavtale, men er innmeldt i sine kommuners pensjonsordning. Da får vi et identifikasjonsproblem. Systemet med stillingskoder gikk ut av bruk for mange år siden. Fra gammelt av har vi imidlertid to stillingskoder som identifiserer barnehageansatte et stykke på vei (6709 – førskolelærere, 7451 – styrer), men langt fra alle har registrert stillingskode og kode 7451 er ikke entydig barnehagerelatert. De mange ufaglærte ansatte i barnehager får vi uansett ikke identifisert. Hvis vi tar med alle med kode 6709, får vi henimot doblet antallet i beregningsgrunnlaget, men det gir egentlig ikke ny informasjon.»

Tabell 12. Kjennetegn ved barnehageansatte (N=590) sammenlignet med alle ansatte i fellesordningen (N=180327). Kilde: KLP.

	Barnehageansatte	Fellesordningen
Gjennomsnittsalder	43,05	46,05
Gjennomsnittlig pensjonsgrunnlag	316 807	345 396
Gjennomsnittlig pensjonsgrunnlag per årsverk	368 996	415 658
Gjennomsnittlig aktuell stillingsprosent	84,80	83,10
Uføreandel	20,67	14,38
Uføreandel årsverk	16,31	10,93
Kvinneandel	94,75	76,80

Vi er ikke eksperter på beregning av pensjonspremier og har derfor ikke full innsikt i hvordan de enkelte kjennetegnene påvirker premieberegningen, men antar at lavere gjennomsnittlig alder forklarer deler av avviket i beregnet premie for barnehageansatte sammenlignet med ansatte i fellesordningen.

KLP antyder også at en tenkt separat premiereserve for kun barnehageansatte ville vært vesentlig lavere enn for alle ansatte i fellesordningen. Dette ville dermed også bidratt til en lavere total pensjonspremie for barnehageansatte per år. I følge KLP ville det imidlertid vært en nokså teoretisk øvelse å skulle foreta en konkret beregning av en slikt tenkt eller teoretisk premiereserve for kun barnehageansatte, og KLP har ikke funnet grunnlag for å kunne gjøre en konkret beregning av dette i de beregningene de har utført for oss. I denne delen av prosjektet står vi derfor igjen med kun ett «operativt» tall, nemlig at KLP har beregnet at pensjonspremien for barnehageansatte er anslått til å ligge ca. 1,2 prosentpoeng lavere (av pensjonsgrunnlaget) enn premien for alle ansatte i fellesordningen. Videre antydes det altså at reguleringspremien i kroner ville vært lavere for barnehageansatte, siden premiereserven for barnehageansatte ville utgjort en lavere prosent av pensjonsgrunnlaget enn for øvrig ansatte i fellesordningen. Dette er imidlertid ikke tallfestet og kan dermed vanskelig utnyttes for våre formål.

Så vidt vi forstår forskriften om likeverdig behandling, vil det være fullt i tråd med forskriften dersom en kommune oppretter en egen forsikringsordning for kun barnehageansatte. Hvis en kommune kan få et tilbud om en lavere forsikringspremie for kun sine barnehageansatte, antar vi at det er meningen at denne faktiske (lavere) pensjonsutgiften knyttet til den separate forsikringen for kommunale barnehageansatte skal brukes. Det vil imidlertid framstå som en uheldig bieffekt av finansieringsmodellen dersom en kommune oppretter en egen forsikringsordning for sine barnehageansatte utelukkende for å få ned beregnet kommunal driftskostnad i egne barnehager, for dermed igjen å kunne utbetale et lavere tilskuddsbeløp til de private barnehagene i kommunen.¹⁵

I det denne rapporten er i ferd med å gå i trykken, har vi fått informasjon om at Sarpsborg kommune har fått medhold av Fylkesmannen i Østfold om at det er innenfor gjeldende Forskrift å

¹⁵ Vi antar at kommunen ikke vil redusert sin totale pensjonsutgift totalt for sine ansatte. Hvis de barnehageansatte får lavere premie når de trekkes ut som egen gruppe, vil jo de gjennomsnittlige kjennetegnene for de øvrige ansatte (uten de barnehageansatte) endre seg i dyrere retning. Vi vil da tro at det kommunen sparer på redusert premie for barnehageansatte nullet ut av økt premie for de øvrige ansatte. Kommunen vil imidlertid selvsagt ha et økonomisk incentiv til å gjøre dette, siden det uansett blir en nettobesparelse ved redusert tilskuddsbetaling til private barnehager dersom den kommunale driftskostnaden til barnehager blir redusert. Dette resonnementet forutsetter muligens at alle kommuner samtidig gjør en slik endring. Dersom bare en kommune gjør dette, vil det kun bli en N-dels effekt hvis kjennetegnene på de ansatte i fellesordningen ikke beregnes for den enkelte kommune men kun for alle kommuner samlet. Denne detaljen kjenner vi imidlertid ikke til hvordan ville blitt gjennomført i praksis.

gjennomføre egne pensjonsberegninger for kommunalt barnehageansatte og å legge disse særskilte beregningene til grunn for utmåling av tilskudd til de private barnehagene.¹⁶ Så vidt vi forstår er dette en spesialberegning som er basert på at Sarpsborg har gitt konkret informasjon til KLP om alle aktuelle kjennetegn ved sine barnehageansatte og fått gjennomført en komplett ny pensjonsberegning for disse. Denne beregningen ser ut til å gå lenger enn den beregningen KLP har utført for oss, dvs. at også andre elementer av den totale premien enn kun grunnpremien i Tabell 11. Dette siden den beregnede premien for Sarpsborgs barnehageansatte er på 15,3 %. Dette må innebære at eksempelvis reguleringspremien og evt. andre premieelementer også har blitt omberegnet.

Gitt at Fylkesmannen i Østfolds konklusjon blir stående, kan en forvente at øvrige kommuner også vil etterspørre tilsvarende omberegninger av premie for sine barnehageansatte i håp om å få senket sitt pensjonsutgiftsnivå med opptil flere prosentpoeng sammenlignet med nivået i fellesordningen. Dette framstår som en ren tilpasning til tilskuddsmodellen utelukkende for å senke tilskuddsnivået. Det er imidlertid en høyst forståelig tilpasning. Vårt primære forslag i kommende kapittel vil overflødiggjøre en slik tilpasning og framstår som en enklere og rimeligere måte å oppnå noe av det samme på, jf. kap. 4.2.

¹⁶ <http://nkkf.no/sarpsborg-kommune-har-fatt-medhold-ang-kommunalt-tilskudd-til-private-barnehager-og-beregning-av-pension/>

4. Konklusjon om pensjonsutgifter

4.1 Innledende kommentarer

I arbeidet med pensjonsutgifter og pensjonskostnader i private og kommunale barnehager, har vi støtt på flere utfordrende problemstillinger. Regnskapsføringen i private barnehager er tydeligvis ikke så homogen som den burde være, siden det er betydelig variasjon når det gjelder hvordan en privat barnehage faktisk regnskapsfører sine pensjonskostnader. Forskriftene synes heller ikke å være tilstrekkelig klare på dette punktet, og det synes å mangle en post i årsregnskapsskjemaet for private barnehager som stemmer overens med den underliggende og mer detaljerte kontoplanen for årsregnskap basert på Norsk Standard.

Når reglene for hvordan pensjonskostnader skal regnskapsføres er såpass uklare, er det naturlig at det også blir stor variasjon i regnskapsføringen. Når vi da skal beregne det gjennomsnittlige nivået på pensjonskostnader i private barnehager, vil det uansett herske usikkerhet om det tallet som framkommer grunnet uklarhetene og variasjonen i hvordan pensjonskostnaden er ført.

Det er heller ikke rett fram å finne «riktig» pensjonsutgift i de kommunale barnehagene. Dette fordi bruk av premiefond ikke er tilstrekkelig isolert fra andre regnskapsposter i den kontoplanen i Kostra som har vært i bruk til og med 2013. Det er dermed per i dag ikke mulig – så vidt vi kan se – å hente ut et tall som er definitivt «riktig» for hver kommunes bruk av premiefond per år. Dette problemet vil bli løst fra og med 2014 pga innføring av nye Kostrafunksjoner (funksjon 172 og 173). Kommunale pensjonsutgifter blir på grunn av dette problemet beregnet noe for høyt, siden bruken av premiefond blir noe undervurdert av de tallene som kan hentes ut til og med 2013.

Det skal derfor ikke stikkes under en stol at det hersker noe usikkerhet om både gjennomsnittlig nivå på kommunenes og de private barnehagenes pensjonsutgifter eller pensjonskostnader. Vi vil imidlertid ikke tro at avviket mellom de tallene vi har presentert i denne rapporten og de underliggende «korrekte,» er særlig stort.

Med forbehold om en viss usikkerhet om tallenes nøyaktige størrelse, er vår hovedkonklusjon omkring behandling av pensjonsutgifter at pensjonsordningene for kommunene og de private barnehagene er så forskjellige at de i realiteten er lite sammenlignbare. Mens kommunenes utgifter til pensjon ser ut til å være i størrelsesordenen 16-17-18 % av ordinær brutto lønn (drøyt 18 % i 2012), indikerer våre tall at pensjonskostnad for private barnehager i gjennomsnitt ligger på i underkant av 6 % av brutto lønn (i 2012). Det synes da lite rimelig å tildele driftstilskudd til private barnehager basert på en svært mye dyrere pensjonsordning enn den som benyttes i private barnehager. Dersom man lar kommunenes pensjonsutgifter inngå i beregningen av tilskudd per plass, vil tilskuddet innebære en systematisk overfinansiering i betydningen at det ikke finnes noen tilhørende ordinære driftsutgifter. En slik overfinansiering kan da enten gå til å dekke høyere driftsutgifter på andre områder – gi høyere kvalitet, bedre standard på lokaler eller inventar, bedre vilkår for ansatte (utenom pensjon) osv. Eller overfinansieringen vil gi økt lønnsomhet til eier i form av større overskudd (eller høyere lønn til aktiv eier, høyere betaling for tjenester i annet selskap kontrollert av eier osv.). Vi vil ikke tro at det er dette som er lovgivers intensjon med prinsippet om likebehandling av private og kommunale barnehager. Likebehandlingsprinsippet har trolig hatt som utgangspunkt at en privat barnehage bør få en finansiering som gjør det mulig å oppnå:

- Lik bemanningstetthet per barn
- Like brutto lønnsvilkår per årsverk (justert for ansiennitet)
- Lokaler og uteområder av sammenlignbar størrelse og kvalitet
- Lik mengde og kvalitet av annen type driftsmateriell, inventar, leker osv.

Kort sagt ønsker man at en eksakt lik barnehage som de kommunale barnehagene kan drives av en privat eier. Men en eksakt lik barnehage kan drives av en privat eier til en noe lavere kostnad per barn, siden pensjonskostnaden er systematisk lavere i en privat barnehage enn i en kommunal. Dermed bør finansieringen og tolkningen av «lik» etter vårt syn ta hensyn til denne systematiske nivåforskjellen.

Det er ikke bare en systematisk overfinansiering av de private barnehagene som er problematisk med dagens modell. En annen uheldig side, er at de kommunale pensjonsutgiftene varierer betydelig fra kommune til kommune. For 2012 har vi beregnet at disse varierer så mye som fra 6,21 % til 33,79 %, jf. Figur 4 i avsnitt 3.1. Det virker lite rimelig å la en så stor forskjell forplante seg rett inn i tilskuddsberegningen til den enkelte private barnehage rundt om i landet.

4.2 Primært forslag til behandling av pensjonsutgifter/kostnader

Basert på faktagrunnlaget om pensjoner etablert i kapittel 2 og 3, samt diskusjonen i foregående avsnitt, er vårt primære forslag til håndtering av utgifter eller kostnader knyttet til pensjon som følger:

- Kommunenes utgifter til pensjon trekkes helt ut av beregningen av korrigerte brutto driftsutgifter per barnehageplass.
- Korrigerte brutto driftsutgifter splittes opp i to deler som vises hver for seg i beregningen:
 - Brutto lønnskostnad eksklusiv pensjonsutgift (og arbeidsgiveravgift på denne pensjonsutgiften) ii) og alle andre driftsutgifter. Vi får da et tall for lønnskostnad eksklusiv pensjonsutgift som kan benyttes i trinn c) nedenfor.
- Det gjøres et sjablonmessig påslag på lønnskostnaden som om lag dekker nivået på pensjonskostnader i private barnehager.

Punktene a), b) og c) kan benyttes både når det gjelder beregning av nasjonal sats basert på Kost-ratall for alle kommuner som i Lunder og Eika (2013), og for beregninger som gjøres av den enkelte kommune.

Til punkt a) og b) presiseres det at når en trekker ut pensjonsutgifter ført på Kostra art 090, må det også tas hensyn til arbeidsgiveravgift på Kostra art 099, altså at man også reduserer utgifter til arbeidsgiveravgift på art 099 tilsvarende den delen av arbeidsgiveravgiften som skriver seg fra pensjonsutgiften.

Til punkt c) presiseres at det er en rekke vanskelige vurderinger som må gjøres for å fastsette et rimelig nivå på sjablongtillegget for pensjonskostnader i private barnehager. Det finnes neppe noe åpenbart «riktig» nivå. Hovedpoenget for et slikt sjablongtillegg er da heller ikke millimeternøyaktighet. Poenget er snarere at dagens finansieringsmodell har gitt en relativt stor overfinansiering og at det derfor er ønskelig å senke tilskuddstildelingen til de private barnehagene noe.

Vi mener at det bør velges et felles nivå som alle private barnehager skal få, og at dette nivået må gjelde både i forbindelse med nasjonale satser og for den enkelte kommune. Hvis derimot enkelte private barnehager kan vise til at de har pensjonsordninger for sine ansatte som over tid ligger høyere enn sjablongtillegget for pensjonskostnad i private barnehager, bør det åpnes for at den enkelte kommune skjønnsmessig kan tildele et høyere tilskudd, slik at en slik barnehage kan få dekket sine faktiske pensjonskostnader. Det vil imidlertid her være naturlig å sette kommunens egen pensjonsutgift som en øvre grense for hvor mye som kan tildeles.

Minimumsløsningen for en privat barnehage er å ha en innskuddsbasert pensjonsordning på minstegrensen på 2 % av brutto lønn, og enkelte private barnehager har tydeligvis en slik minimumsløsning, jf. analysene av tallmaterialet for private barnehager i seksjon 2.4. Disse barnehagene får dermed en svært stor overfinansiering slik tilskuddsutmålingen har vært praktisert til nå. Hvis en går over til å bruke vårt forslag om et sjablongtilskudd basert på om lag gjennomsnittlig nivå i de private barnehagene, vil selvsagt de private barnehagene som ligger på minimumsnivået fortsatt bli overfinansierte. De vil imidlertid bli mindre overfinansierte enn med dagens modell, så det vil uansett være en endring i riktig retning. Overfinansieringen av barnehager med kun 2 % pensjonskostnad vil uansett være uunngåelig med mindre man går over til å individualisere tilskuddet basert på faktisk kostnad (en kostnadsdekningsmodell for pensjonskostnader), hvilket ikke synes å være særlig aktuelt ut fra de rammene som ligger for dette prosjektet.

Gjennomsnittlig nivå på pensjonskostnad i prosent av brutto lønn var i 2012 på om lag 5,8 % i følge våre noe usikre beregninger. Barnehager tilsluttet arbeidsgiverdelen av PBL har tariffestet en ytelsesbasert pensjonsordning der gjennomsnittlig pensjonskostnad i følge beregninger gjort av PBL (basert på 147 barnehager) var på om lag 7 % av fast lønn i 2012.

Som vist i avsnitt 2.5 er det stor spredning i pensjonskostnadsprosenten for de private barnehagene og dette skyldes to forhold: Dels skyldes det ulike pensjonsordninger (innskuddsbaserte vs. ytelsesbaserte) og dels skyldes det at bruken av premiefond varierer fra år til år og mellom den enkelte barnehage. Blant de barnehagene som er tilsluttet PBL og Storebrands ytelsesbaserte ordning, varierer pensjonskostnaden for et utvalg av disse for året 2012 fra minimum 1,57 % til maksimum 14,35 % av fast lønn.¹⁷ De som ligger lavest har valgt å bruke av sitt premiefond i 2012 slik at kostnaden i 2012 blir lav. De som ligger høyest har valgt å betale inn ekstra i premiefond i 2012 slik at kostnaden i 2012 blir høy. Over tid vil dette jevne seg ut for den enkelte barnehage, slik at gjennomsnittsnivået på om lag 7 % trolig gir et nokså relevant bilde av gjennomsnittskostnaden i 2012 for de private barnehagene som har akkurat denne pensjonsordningen.

Vårt konkrete forslag, er å legge sjablongtilskuddet for pensjonskostnader bevisst noe over de observerte gjennomsnittstallene i datamaterialet, eksempelvis 8 % av brutto lønn før arbeidsgiveravgift og feriepenger. Pensjonskostnaden utløser også arbeidsgiveravgift, så 8 % må tillegges aktuell sats for arbeidsgiveravgift i den enkelte region. For kommuner med full sats, vil 8 % pensjonskostnad pluss 14,1 % arbeidsgiveravgift gi et samlet påslag for pensjonskostnader inkl. arbeidsgiveravgift på ca. 9,13 %. Selv om dette vil innebære en viss overfinansiering av den gjennomsnittlige private barnehage, vil graden av overfinansiering gå ned sammenlignet med dagens ordning der pensjon er inkludert med et nivå på om lag 16 til 18 % av ordinær brutto lønnskostnad. Driftstilskuddet til den enkelte private barnehage vil dermed netto gå ned med et beløp tilsvarende om lag ca. 7-9 % av brutto lønnskostnad i de kommunale barnehagene. Det gjentas imidlertid at vårt forslag også inkluderer en sikkerhetsventil i form av at dersom en privat barnehage kan vise til at

¹⁷ Opplyst i epost fra PBL basert på et utvalg av 147 barnehager som benytter PBL som regnskapsfører og som er med i den tariffestede ytelsesbaserte pensjonsordningen.

den faktiske pensjonskostnaden over tid overstiger sjablongtillegget på 8 % pluss arbeidsgiveravgift, så bør tilskuddet økes nok til å dekke den fulle pensjonskostnaden. Dette vel å merke opp til maksimalt samme nivå som kommunen selv har for sine ansatte.

Det presiseres at det vil være nødvendig å kontrollere om et sjablongtillegg på eksempelvis 8 % også i framtiden vil dekke registrerte pensjonskostnader i det store flertall av private barnehager. Det kan skje betydelige endringer i nivåene på premier og kostnader i ytelsesbaserte pensjonsordninger over tid, eksempelvis pga. nye levealdersforutsetninger eller at de ansatte blir eldre og nærmer seg pensjonsalder i gjennomsnitt. En bør derfor kontrollere dette med relativt hyppige mellomrom. På grunn av uklarheten omkring hvordan pensjonskostnader skal føres i årsregnskapsskjemaet, vil det også være av spesielt stor interesse å måle omfanget av pensjonskostnad på nytt så snart det kunngjøres mer definitivt og utvetydig hvordan det er meningen at ordinære premier eller kostnader til ansattes pensjonsordninger faktisk skal føres i årsregnskapsskjemaet.

Vi avslutter dette avsnittet med en tallfesting og konkretisering av vårt forslag. De nasjonale satsene for 2014 er basert på kostnadene i 2012. Lunder og Eika (2013), Tabell 3, har utarbeidet følgende tabell for kostnader til ordinær drift i kommunale barnehager per plass for 2012:

Tabell 13. Nasjonale satser for ordinær drift etter dagens gjeldende modell.
Tall for 2012 basert på Lunder og Eika (2013).

Ordinær drift (funksjon 201 og 221)	Kroner per plass (store barn)
Korrigerte brutto driftsutgifter	119 457
Barnehagemyndighet	-2 142
Ikke-øk. støtte til ikke-komm. barnehager	-313
Premiefond	-615
Åpne barnehager	-288
Sum direkte kostnader	116 099
Kapitalkostnader (regnskapsført)	-5 063
Sum direkte kostnader ved drift	111 036
Administrasjonspåslag	4 441
Sum driftskostnader inkl. administrasjon	115 478

Vårt forslag vil påvirke to rader i denne tabellen. For det første vil det første tallet, korrigerte brutto driftsutgifter bli splittet opp i to deler (lønnsutgifter og andre driftsutgifter) og lønnsutgiftene vil bli redusert med alle pensjonsrelaterte utgifter samt arbeidsgiveravgift på disse pensjonsutgiftene. Videre vil trekket for bruk av premiefond fjernes fra beregningen. Vi viser først oppsplittingen og uttrekk av pensjonsutgift fra korrigerte brutto driftsutgifter, samt beregning av sjablongtillegg basert på pensjonskostnad på 8 % + arbeidsgiveravgift.

Tabell 14. Oppsplitting av korrigert brutto driftsutgift til lønnsutgift og øvrige driftsutgifter, samt beregning av 8 % sjablongtillegg for pensjon.

Korrigerte brutto driftsutgifter	119 457
Herav lønn inkl. pensjonspremie og arb.g.avgift	102 794
Herav øvrige korrigerte brutto driftsutgifter	16 663
Lønn fratrullet pensjonspremie og arb.g.avgift (12,3 %) av pensjonspremie ¹⁸	86 310
Sjablongtillegg for pensjonskostnad, 8 % + arb.g.avg (12,3 %) = 8,984 %	7 754
Netto endring i kroner fra dagens modell knyttet til pensjon*	8 116

* Merk at 615 i bruk av premiefond fra Tabell 13 er tatt hensyn til i beregningen av netto endring.

Gitt denne endringen, vil den tilsvarende komplette oppstillingen av nasjonale satser for ordinær drift i 2012 bli som følger:

Tabell 15. Ny beregning av nasjonale satser for ordinær drift etter vårt primære forslag. Tall for 2012 basert på Lunder og Eika (2013).

Ordinær drift (funksjon 201 og 221)	Kroner per plass (store barn)
Korrigerte brutto driftsutgifter utenom lønn	16 663
Korrigerte brutto driftsutgifter til lønn, fratrullet pensjonspremie og arb.g.avg. av pensjonspremie	86 310
Tillegg for pensjonskostnad (8 %) + arb.g.avgift (12,3 %)	7 754
Barnehagemyndighet	-2 142
Ikke-øk. støtte til ikke-komm. barnehager	-313
Åpne barnehager	-288
Sum direkte kostnader	107 984
Kapitalkostnader (regnskapsført)	-5 063
Sum direkte kostnader ved drift	102 921
Administrasjonspåslag	4 441 ¹⁹
Sum driftskostnader inkl. administrasjon	107 362 (diff: -8 116)

Linjen med bruk av premiefond som inngår i dagens modell (Tabell 13) er ikke med i Tabell 15, siden vi nå har fjernet all pensjon fra de kommunale kostnadene. Dermed blir det heller ikke relevant å korrigere fra pensjonspremie til pensjonsutgift slik som i Tabell 13. Den samlede effekten av dette forslaget er altså en netto reduksjon i finansiering til ordinære driftskostnader på drøyt

¹⁸ 12,3 % er nasjonalt gjennomsnittlig arbeidsgiveravgiftssats når vi summerer all arbeidsgiveravgift og alt grunnlag for arbeidsgiveravgift (brutto lønn + pensjon) for alle kommuner og deretter beregner gjennomsnittlig arb.g.avgiftssats.

¹⁹ Merk at vi her har bevart samme administrasjonspåslag i kroner som i Lunder og Eika (2013). Dette for å isolere kun de endringer som direkte skyldes endret håndtering av pensjon. Hvis vi beholder samme *prosentsats* som administrasjonstillegg (4 %), vil her administrasjonstillegget bli redusert fra 4441 til 4117 og den samlede endringen ville i så fall bli noe større enn vi viser i Tabell 15. Det kan imidlertid åpenbart diskuteres om endret håndtering av pensjon skal ha noen konsekvens for administrasjonstilleggets størrelse. Rent logisk er det imidlertid et poeng at påslaget på 4 % opprinnelig var beregnet som et prosenttall med basis i kostnadsnivå i de *private* barnehagene. Slik sett er det egentlig *prosentsatsen* på 4 % det er mest logisk å beholde og dermed også å nedjustere administrasjonstillegget til 4117 kroner. Det skal også sies at hele analysen som har ligget til grunn for å etablere administrasjonstillegget på 4 % uansett er nokså tentativ. Vi har dermed ikke sterke oppfatninger om en helst bør endre prosentsats og bevare kronebeløpet eller bevare prosentsatsen og endre kronebeløpet.

8000 kroner per plass per år. Vi gjentar at vi her har brukt nasjonalt gjennomsnittlig arbeidsgiveravgiftssats på ca. 12,3 % i dette regneeksemplet, mens den konkrete kommune naturligvis må basere sin beregning på den faktiske arbeidsgiveravgiftssatsen som gjelder i egen kommune.

Hvis vi oppskalerer differansen på kr. 8 116 per plass til nasjonale tall for 2012, kan vi ta utgangspunkt i Tabell 26 i Lunder og Eika (2013) som viser antall plasser i ordinære private barnehager. Det var totalt 45519 småbarnsplasser og 80794 plasser for store barn. Ved å oppskalere småbarnsplasser med faktor 1,8 får vi dermed $(45519 \cdot 1,8 + 80794) \cdot 8\,116 \approx 1,32$ mrd. kroner i samlet reduksjon knyttet til finansiering av ordinære private barnehager.

4.3 Subsidiært forslag

Vårt primære forslag som skissert ovenfor, innebærer at nivået på kommunale pensjonsutgifter eller kostnader ikke lenger vil spille noen rolle for tilskuddsberegningen til private barnehager, siden kostnadselementet «pensjon» trekkes fullstendig bort fra de kommunale utgiftene som inngår i beregningene. Det primære forslaget overflødiggjør dermed relevansen av de to andre problemstillingene vi skulle analysere som del av dette prosjektet. Den første av disse er hvorvidt grunnlaget for tilskuddsberegningen skal være kommunenes pensjonsutgifter (som i dag) eller pensjonskostnader. Den andre problemstillingen er hvorvidt det kan være aktuelt å gjennomføre egne premieberegninger for barnehageansatte som separat ansattkategori i stedet for som en del av en felles premie for en rekke ulike kommunalt ansattkategorier (fellesordningen).

Hovedmotivasjonen for vårt primære forslag er å redusere graden av overfinansiering pga. den systematiske nivåforskjellen datamaterialet viser mellom kommunale og private pensjonsordninger. Dersom vårt primære forslag av ulike grunner ikke vurderes som aktuelt eller ønskelig, antar vi at tilskuddsutmålingen fortsatt vil bli basert på de kommunale kostnader (inkludert pensjon), som i dag. Spørsmålet er i så fall om en skal gjøre noen endringer fra gjeldende modell der kommunens pensjonsutgift legges til grunn. Vi har diskutert dette mer inngående i avsnitt 3.2 og konklusjonen er ikke åpenbar, siden dette er en nokså kompleks problemstilling.

Som et subsidiært forslag, mener vi totalt sett at det kan være formålstjenlig å endre basisen for tilskuddsutmåling fra kommunal pensjonsutgift til kommunal pensjonskostnad.

Den konkrete beregningsmåten for en slik endring framgår av beregningene i avsnitt 3.2. Vi presiserer imidlertid behovet for en overgangsordning som er omtalt i samme avsnitt. En slik overgangsordning må til dersom det ikke skal bli dobbelttelling av kronebeløp, dvs. at det finnes kronebeløp som både ligger inne i beregningen av de tilskuddene de private barnehagene allerede har fått fram til nå og som også vil ligge inne i beregningen av kommende års tilskudd. Pensjonskostnaden har hittil vært en del lavere enn pensjonsutgiften. For årene 2008 til 2012 har pensjonskostnaden (samlet pensjonskostnad) vært om lag 2 til 2,5 prosentpoeng lavere enn pensjonsutgiften. En vil dermed få en lavere grad av overfinansiering ved å gå over til å bruke kommunal pensjonskostnad i stedet for kommunal pensjonsutgift. Effekten vil imidlertid først og fremst være av midlertidig karakter, siden pensjonskostnadene i kommunene (så vidt vi har forstått det) på lang sikt vil øke til det samme gjennomsnittlige nivået som pensjonsutgiftene. Et annet positivt element med å gå over til kostnad i stedet for utgift, er at kostnadene vil variere mindre fra år til år enn utgiftene. Dette bør være velkomment både sett fra kommunenes og de private barnehagenes side. De to nevnte positive effektene av å gå over til kostnad i stedet for utgift må åpenbart veies mot noe større kompleksitet i beregningen – og da spesielt en ekstra overgangsberegning for

akkumulert premieavvik jf. omtale av dette i avsnitt 3.2. Vi mener altså at de positive argumentene oppveier denne ulempen, vel å merke gitt at vårt primære forslag ikke tas til følge.

Til slutt kommenterer vi spørsmålet om det kan være aktuelt å korrigere den kommunale pensjonsutgiften (eller kostnaden) ved å beregne en separat pensjonspremie for barnehageansatte som egen gruppe i stedet for felles med andre kommuneansatte (fellesordningen i KLP eller tilsvarende i andre forsikringsselskaper). KLP har utført noen tentative beregninger omkring dette. Disse beregningene er relativt usikre, siden svært få ansatte er identifisert som barnehageansatte; kun 590 sammenlignet med ca. 180.000 ansatte i fellesordningen. Beregningen indikerer at premien for barnehageansatte som egen ansattgruppe ville vært om lag 1,2 prosentpoeng lavere. KLPs beregning gjelder imidlertid kun grunnpremien, og denne utgjør kun noe under halvparten av total pensjonspremie inkl. reguleringspremien. KLP har også antydnet at reguleringspremien trolig ville vært lavere dersom det ble opprettet en egen forsikringsordning for de barnehageansatte, men dette er ikke tallfestet og dermed vanskelig å bruke i noe konkret forslag i denne sammenheng. Vår konklusjon omkring barnehageansatte som egen ansattgruppe, er at vi foreløpig har et nokså tynt grunnlag å basere eventuelle korreksjoner på.

Slik vi vurderer det framstår det også som et noe problematisk å skulle justere ned kommunens pensjonsutgift (eller kostnad) til barnehageansatte basert på en premie de ville ha hatt hvis pensjonsordningen var en annen enn den faktisk er. Hvis det faktisk opprettes en separat forsikringsordning for kommunens barnehageansatte, vil det neppe være kontroversielt at det er være den nye og faktiske pensjonsutgiften (eller kostnaden) som da gjelder, som skal brukes. Det vil imidlertid kanskje framstå som noe paradoksalt dersom kommuner velger å opprette en separat forsikringsordning for sine barnehageansatte utelukkende for å få dokumentert en ny og lavere premieutgift (eller kostnad) som kan rettferdiggjøre et lavere driftstilskudd til private barnehager.

Som omtalt i avsnitt 3.3, har Fylkesmannen i Østfold nylig konkludert med at det er innenfor gjeldende forskrift å gjennomføre egne pensjonsberegninger for kommunalt barnehageansatte og å legge disse særskilte beregningene til grunn for utmåling av tilskudd til de private barnehagene. Dette styrker etter vår oppfatning klart vårt primære forslag om å trekke kommunal pensjon helt ut av tilskuddsmodellen. Det framstår som en nokså ressurskrevende måte å oppnå redusert tilskudd på å skulle gjennomføre egne pensjonsberegninger (eller evt. opprette nye separate pensjonsforsikringsordninger) kun for de barnehageansatte i kommunene. Vårt primære forslag bør etter vår oppfatning være en mer velegnet, treffsikker og mindre ressurskrevende måte å oppnå noe tilsvarende på.

Dersom man av ulike grunner ikke finner det formålstjenlig å trekke kommunal pensjon ut av beregningsmodellen slik vi foreslår i vårt primære forslag, mener vi imidlertid subsidiært at det bør åpnes for å nedjustere kommunenes pensjonsutgifter dersom det kan dokumenteres med konkrete beregninger at premienivået i fellesordningen er høyere enn i en pensjonsordning for kun kommunalt barnehageansatte.

5. Kapitalkostnader – noen prinsipielle vurderinger

5.1 Innledning om kapitalkostnader

Når det gjelder kapitalkostnader, skal dette prosjektet i henhold til oppdragsgivers kravspesifikasjon ta for seg følgende problemstillinger:

- En vurdering av og et forslag til hvordan nasjonal sats for kapitaltilskudd skal beregnes og differensieres
- En vurdering av og forslag til hvordan kommunal sats skal beregnes og differensieres
- Differensiering av sats kan være basert på barnehagens byggeår, evt. også på andre kriterier. Prosjektet skal som et minimum vurdere differensiering av sats basert på byggeår, men skal også vurdere om det kan være andre kriterier eller kjennetegn som kan være aktuelt å basere en differensiering av tilskuddet på
- Det skal vurderes om det er behov for å ha både en nasjonal sats og et eget opplegg for beregning av kommunal sats for kapitaltilskudd i den enkelte kommune.

Flere av disse punktene henger åpenbart sammen. Det vil være naturlig at måten man evt. differensierer kapitaltilskuddet på, er basert på samme prinsipp (hvis mulig) enten det gjelder nasjonal eller kommunal sats. Det synes lite attraktivt å ha ett system for å differensiere kapitaltilskudd basert på nasjonal sats og et annet system (andre kriterier) for å differensiere kapitaltilskudd basert på kommunal beregning. Videre vil det være et nært samspill mellom kulepunkt 2 og 4. Det synes å være lite fruktbart å legge ned et svært detaljert data- og analysearbeid for et system for hvordan kommunal sats for kapitaltilskudd bør beregnes dersom en samtidig vurderer at behovet for å ha både nasjonal og kommunal sats er lite.

Langt de fleste kommuner benytter per i dag nasjonal sats, jf. Borge m.fl. (2012). Den nasjonale satsen som framkommer i Lunder og Eika (2013) ender opp med et beløp på kr. 8 606 per hel-tidsplass i 2012. Alle private barnehager i alle kommuner som benytter denne nasjonale satsen vil dermed få samme finansiering til dekning av sine kapitalkostnader – uansett hva den enkelte barnehages faktiske kapitalkostnad er. Det kan være meget stor forskjell på kapitalkostnaden per plass for barnehager med ulike byggeår, hvilket også er tydelig dokumentert i Lunder og Eika (2013) Tabell 10 og Tabell 33 og vår tilsvarende Tabell 16 nedenfor. Det kan også være betydelig forskjell på kapitalkostnaden per plass for bygninger og tomter i pressområder og i fraflyttingsområder, hvilket vi kommer nærmere tilbake til i kap. 7.

Som kommentert i innledningskapitlet, er ikke kostnaden i den enkelte private barnehage relevant dersom streng likebehandling (slik vi har definert det) fortsatt skal legges til grunn. Med streng likebehandling vil vi kun være interessert i å måle hva kostnaden i de kommunale barnehagene er, og de private barnehagene skal ha akkurat samme finansiering per plass som det antall kroner kommunene bruker, uansett hva kostnaden i de private barnehagene måtte være.

I forbindelse med pensjonskostnaden, har vi tatt til orde for å korrigere for en systematisk nivå-forskjell på pensjonskostnadene i kommunal og privat sektor. Vi forstår da «likebehandling» som lik evne til å tilby et barnehagetilbud med samme kvalitet og samme vilkår for ansatte – bortsett

fra pensjonen som nærmest per definisjon er ulik i offentlig og privat sektor. I forbindelse med kapitalkostnader kunne en – iallfall teoretisk – tenke seg en beslektet problemstilling dersom kommunesektoren og privat sektor hadde tilgang til helt ulike lånevilkår. La oss si at private selskaper (herunder barnehager) systematisk betalte høyere lånerente (eksempelvis 2 prosentpoeng) enn kommunene. I så fall ville det være naturlig å korrigere for en slik systematisk kostnadsforskjell for å gi de private barnehagene like muligheter til å tilby samme tjeneste og kvalitet som de kommunale barnehagene.

I forbindelse med kapitalkostnader har imidlertid diskusjonen gått lengre bort fra likebehandlingsprinsippet enn dette. Det har også vært snakk om å differensiere tilskuddet basert på konkrete kjennetegn ved den enkelte private barnehage. I så fall kan vi si at likebehandlingsprinsippet i streng forstand forlates fullstendig. I stedet går man mer i retning av en kostnadsdekningstankgang som finansieringsmodellen tidligere var basert på. Konkurranses grunnlaget for dette prosjektet er relativt tydelig på dette, jf. følgende sitat fra Konkurranses grunnlaget:

«En differensiering basert på faktor(er) ved den ikke-kommunale barnehage, vil redusere kommunenes mulighet til å styre tilskuddet noe. Det kan sees på som et skritt i retning av kostnadsdekning som var systemet i det tidligere regelverket. Dette er imidlertid en konsekvens hvis kapitaltilskuddet skal bli mer treffsikkert.»

Begrepet «treffsikkert» kan ikke forstås på annen måte enn at finansieringen er godt tilpasset det underliggende kostnadsnivået. Altså at en barnehage med lave kapitalkostnader får en lavere finansiering enn en barnehage med høye kapitalkostnader. Det er likevel en prinsipiell forskjell mellom en egentlig kostnadsdekningsmodell og en modell der en korrigerer for ett eller flere kjennetegn ved den enkelte barnehage. Med en ren kostnadsdekningsmodell ønsker en å differensiere finansieringen ut fra det faktiske kostnadsnivået i den enkelte barnehage. Dette blir dermed en form for refusjonsmodell der barnehagen får refundert sine faktiske kostnader (eller en andel av disse) etter å ha dokumentert hvor høye disse er. En slik refusjonsmodell eller kostnadsdekningsmodell framstår som lite aktuell i vår sammenheng. Det er snarere snakk om å gi korreksjon for ett eller flere kjennetegn (eksempelvis barnehagens alder) basert på gjennomsnittlig eller statistisk informasjon. Eksempelvis kan vi tenke oss å gi høyere tilskudd til nyere barnehager enn eldre basert på at nyere barnehager i gjennomsnitt har høyere kapitalkostnader enn eldre, men uten å ta hensyn til det faktiske kostnadsnivået i den enkelte barnehage. Det er i så fall snakk om en justering av finansieringen i retning av kostnadsdekning basert på en gjennomsnittsbetraktning ut fra ett eller flere kjennetegn, ikke en konkret justering til den enkelte barnehages kostnadsnivå. I begge tilfeller er det imidlertid uansett snakk om et skarpt brudd med en ren likebehandling av kommunale og private barnehager i samme kommune.

5.2 Prinsipielt utgangspunkt for beregning av kapitalkostnader

Kapitalkostnaden består av to hovedelementer; en kapitalslitsdel og en kapitalavkastningsdel (rentekostnadsdel). I rundskriv F-05-11 om Forskrift om likeverdig behandling, er kapitalkostnadene definert slik:

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

Det presiseres altså at det skal korrigeres for investeringstilskudd og merverdiavgiftskompensasjon, slik at det er netto anskaffelseskostnad som legges til grunn. Kapitallitsdelen gjelder for anskaffelseskostnad for bygninger, inventar og utstyr utenom tomt, siden tomter ikke skal avskrives. Verdien av tomten inngår derimot i rentekostnadselementet. Det er hele tiden snakk om et kalkulatorisk rentebegrep, dvs. rentekostnaden er ikke basert på rentekostnad på faktisk lånesaldo, men på all investert kapital uavhengig av hvordan investeringen er finansiert.

Kapitalkostnadene er grundig dokumentert og analysert i Lunder og Eika (2013). Årsaken til at kapitalkostnadene er skilt ut fra den øvrige kostnadsberegningen er bl.a. at kapitalkostnadene ikke er fullstendig dokumentert i de kommunale regnskapene. Rentekostnad er ikke fordelt på de ulike tjeneste- og ansvarsområdene, og er derfor vanskelig identifiserbare. Rentekostnaden omfatter dessuten, som kommentert ovenfor, kalkulatorisk rente på all bundet kapital i investeringen, ikke bare rentekostnaden på den delen av investeringen som er lånefinansiert. Også avskrivingsdelen er noe problematisk, siden avskrivninger på eldre investeringer har tvilsom kvalitet. Videre er avskrivningene i Kostra basert på brutto anskaffelseskostnad og ikke netto anskaffelseskostnad som kreves i Forskriften referert ovenfor.

Disse forholdene har gjort at gjeldende nasjonal sats for kapitalkostnader har blitt beregnet ut fra investeringsdata for barnehagebygg fra Husbanken i stedet for data om kapitalkostnader i kommunale barnehager fra Kostra. Vi viser i kap. 6 hovedtrekk ved beregningen av nasjonal sats for 2014 (basert på kostnader i 2012), dvs. beregningene vist i Lunder og Eika (2013). Først knytter vi imidlertid noen kommentarer til spørsmålet om hvor viktig eller ønskelig det er å beholde dagens doble system med både nasjonal sats og egen kommunal kapitalkostnadsberegning.

5.3 Kommunal beregning av kapitalkostnad

Langt de fleste kommuner benytter nasjonal sats for beregning av kapitalkostnad, jf. SØF-Rapport 05/12 der det framgår at ca. 75-80 % benytter nasjonal sats. De resterende 20-25 % av kommunene som gjennomfører beregninger av sin egen kapitalkostnad skal per i dag gjennomføre dette etter regelverk beskrevet i §5 i Forskrift om likeverdig behandling og Kunnskapsdepartementets rundskriv (Rundskriv nr. F-05/2011), der tolkningen av bestemmelsene i forskriften presiseres og eksemplifiseres.

Vi har få konkrete innspill til hvordan dette burde gjøres annerledes hvis det fortsatt skal åpnes for separate beregninger av egen kapitalkostnad i den enkelte kommune. Det synes også å være relativt begrensede valgmuligheter når det gjelder hvilket informasjonsgrunnlag som kan legges til grunn for beregningene. Dagens regler for kommunal beregning av kapitalkostnader er basert på nøyaktig samme prinsipper som de nasjonale satsene. Som det framgår av sitatet fra Rundskrivet vist i forrige underkapittel, skal en kommune beregne netto anskaffelseskostnad (fratrasket mva og investeringstilskudd). Dette er avskrivningsgrunnlaget. Så skal samme netto anskaffelseskostnad minus akkumulerte avskrivninger (dvs. bokført verdi), pluss tomtekostnad, inngå i grunnlaget for rentekostnader. Dersom det foretas større oppgraderinger eller rehabiliteringer som balanseføres i kommunens regnskap, skal dette også inngå i beregningen. Med flere ulike balanseførte anskaffelser på ulike år, skal det beregnes separate kapitalkostnader for hver anskaffelse. Anskaffelser eller andre utgifter som ikke balanseføres men utgiftsføres i et enkelt år, skal ikke inngå i grunnlaget for kapitalkostnader.

Det virker ønskelig at prinsippene bak beregning av nasjonal sats og evt. egne kommunale beregninger fortsatt er basert på de samme prinsipper. Samtidig skaper prinsippene nevnt ovenfor prak-

tiske utfordringer for kommunene. I kommuneregnskapet er det brutto anskaffelseskost inkludert mva. (og uten å trekke fra investeringstilskudd eller andre investeringsinntekter) som føres. For å kunne følge oppskriften med å trekke fra mva. og investeringstilskudd, må det altså gjennomføres egne spesielle beregninger for barnehagebyggene. Dette er trolig en viktig årsak til at mange kommuner velger å basere tilskudd på nasjonal sats i stedet for egne beregninger. Det virker imidlertid lite rimelig å endre den kommunale beregningen i en mer «praktisk» retning, slik at den kommunale og nasjonale beregningen blir basert på ulike prinsipper. Vi har dermed få konkrete innspill til hvordan den kommunale beregningen bør endres. Dette fordi vi mener at dersom det evt. fortsatt skal være mulighet for en kommunal beregning, så bør en slik beregning være basert på samme prinsipper som den nasjonale.

Vi har derimot noen synspunkter på hvor relevant og ønskelig det vil være å beholde dagens system med mulighet for å gjennomføre egne kapitalkostnadsberegninger i den enkelte kommune.

Det som åpenbart *kan* være et positivt argument for å beregne kommunens egen kapitalkostnad, er dersom det finnes en systematisk nivåforskjell på kapitalkostnaden fra kommune til kommune. Altså at det finnes kommuner der alle barnehagene (kommunale og private) har relativt høye kapitalkostnader, og andre kommuner der kapitalkostnadene er betydelig lavere. Ved å la de private barnehagene i kommune X få en finansiering av sin kapitalkostnad basert på den kommunale kapitalkostnaden i kommune X, vil den geografiske kostnadsvariasjonen i prinsippet kunne bli ivare tatt ved å gjennomføre egne beregninger av kapitalkostnader i hver kommune. Det er imidlertid flere problemer med dette.

For det første er det som før nevnt slik at de fleste kommuner ikke gjennomfører en egen beregning av kapitalkostnad. Det er dermed intet i dagens modell som *sikrer* eller *krever* justering for geografisk variasjon. Vi er av den oppfatning at det bør være slik at man enten skal korrigere for evt. geografiske kostnadsforskjeller eller ikke. Hvis opp mot 80 % av kommunene likevel benytter nasjonal sats, vil det jo uansett ikke bli noen slik korrigering for den klare majoriteten av barnehagene.

For det andre viser våre analyser av geografisk variasjon en svært usystematisk sammenheng mellom beliggenhet og kapitalkostnadsnivå i barnehagebyggene, jf. kap. 7. Det er riktignok en tydelig *generell* sammenheng mellom beliggenhet og tomte- og byggekostnader for husbankfinansierte *boliger*. For husbankfinansierte barnehagebygg blir denne sammenhengen i stor grad visket ut og erstattet av tilsynelatende tilfeldig variasjon.

For det tredje tyder tallene på at det er betydelig større variasjon ut fra barnehagens alder enn ut fra geografisk beliggenhet. For at en egen kommunal beregning av kapitalkostnaden i de kommunale barnehagene skal kunne gi noen bedre «match» mot kostnader i de private barnehagene, må alderen på de kommunale og de private barnehagene i samme kommune være nokså lik. Hvis ikke kan det bli svært dårlig «match». En kommune med relativt gamle kommunale barnehagebygg med lav historisk anskaffelseskostnad, godt nedskrevne bokførte verdier og lav historisk tomtekostnad, vil få meget lave kommunale kapitalkostnader per plass. Dersom kommuner ønsker å senke finansieringen til private barnehager, vil det altså være lurt av en kommune med gamle kommunale barnehagebygg å gjennomføre en egen kapitalkostnadsberegning. En kommune med veldig nye kommunale barnehagebygg, vil derimot heller gjøre lurt i å legge nasjonal sats til grunn. Det kan altså lett bli en seleksjonseffekt der det er en overvekt av kommuner med særlig lave egne kapitalkostnader som gjennomfører egen beregning av kapitalkostnad, mens kommuner som ligger nærmere (eller over) gjennomsnittet heller vil benytte nasjonal sats. Systemet kan da bli meget urettferdig overfor den enkelte private barnehage.

Av de grunner som anføres ovenfor, mener vi at det kan være flere problematiske sider ved å beholde et dobbelt system med både nasjonal sats for kapitalkostnad og mulighet for egen kommunal beregning. Hensynet til administrativ enkelthet er et ytterligere element. Hvis det bare benyttes en nasjonal sats for kapitalkostnad, ville en del ekstra beregnings- og analysearbeid bortfalle i de kommuner som hittil har brukt ressurser på å beregne sin egen sats. Det bør også understrekes at kapitalkostnadselementet totalt sett er nokså beskjedent. For kostnader til ordinær drift i 2012, utgjorde kapitalkostnadselementet nokså beskjedne 4,88 % av total kostnad per barn. Hvis en konkret kommune gjennomfører egne kapitalkostnadsberegninger som eksempelvis er 25 % høyere eller lavere enn den nasjonale satsen for kapitalkostnad, vil det samlede tilskuddet per plass dermed bli ca. 1,22 % høyere eller lavere i denne kommunen. Det kan dermed bli nokså mye ekstra beregninger og arbeid i forhold til det konkrete utslaget i form av endret tilskudd til de private barnehagene i denne kommunen.

Vår oppfatning er dermed at kapitalkostnadselementet bør kunne dekkes av en nasjonal sats per plass (og oppholdstid) og at det er mer fruktbart å analysere og vurdere endringer i hvordan den nasjonale satsen kan beregnes enn å endre systemet for beregning av hver kommunes kapitalkostnad.²⁰

5.4 Om nivået på kalkulatorisk rente

I dag er rentedelen av kapitalkostnaden basert på en kalkulatorisk rente på samme nivå som i Husbanken. Den kalkulatoriske renten er altså basert på en utlånsrente. I beregningen av nasjonale satser for 2014 (Lunder og Eika (2013), ble det benyttet en nominell rente på 3,4 %.

En kalkulatorisk (og ikke faktisk) rente benyttes for å ta hensyn til at ingen kapital er gratis. Hele investeringen skal dermed belastes med en rentekostnad, uansett hvordan investeringen faktisk er finansiert og uansett hvilken faktisk rentekostnad på gjelden man til enhver tid har. Siden all investert kapital skal belastes med den kalkulatoriske renten, skal nivået på kalkulatorisk rente normalt sett reflektere det man i finansiell litteratur betegner som *avkastningskrav til totalkapitalen*.

Enhver lærebok i finansiell økonomi inneholder en gjennomgang av beregning av avkastningskrav til totalkapital og sammenhengen mellom gjeldsrente, egenkapitalavkastningskrav, gjelds- og egenkapitalandeler og totalkapitalavkastningskrav. Hovedresultatene er kort oppsummert som følger²¹:

- i. Egenkapitalavkastningskrav baseres på en risikofri rente pluss et risikotillegg for systematisk risiko.
- ii. Totalkapitalavkastningskravet er et veid gjennomsnitt av egenkapitalavkastningskrav og gjeldsrente, med hhv. egenkapitalandel og gjeldsandel som vekter.
- iii. Egenkapitalavkastningskravet er økende i gjeldsandelen fordi økt gjeldsgrad gir høyere finansiell risiko for eierne.

²⁰ Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund kommer med samme anbefaling i sitt innspill til forskriften om likeverdig behandling, jf. Innspill nr 10 i følgende dokument: <http://nkkf.no/innspill-vedr-forskrift-om-likeverdig-behandling-av-private-barnehager/>

²¹ Bøhren og Gjærum (2009), Bredesen (2011) eller Boye og Koekebakker (2006) er aktuelle innføringsbøker på norsk om dette emnet.

- iv. Pga iii) er totalkapitalens avkastningskrav uavhengig av gjeldsgraden fordi egenkapitalavkastningskravet øker akkurat nok til å oppveie effekten av endrede vektorer når totalkapitalavkastningskravet beregnes.

I dagens beregninger av kapitalkostnad er det som nevnt ovenfor kun benyttet en lånerente (Husbanken) som kalkulatorisk rente for hele investeringsbeløpet. Den eneste måten dette kan være konsistent med punktene i) til iv) ovenfor, er dersom egenkapitalavkastningskravet er så lavt at det er på samme nivå som utlånsrenten. Med andre ord må graden av systematisk risiko knyttet til investeringer i barnehager være svært lav, slik at det kun blir et helt ubetydelig risikotillegg på risikofri rente.

Det er mye mulig at risikoen i barnehagedrift er meget lav og tilnærmet like lav som å sette pengene i banken. Vi kjenner ikke til noen konkrete beregninger av risiko målt ved standardavvik eller betaverdi for barnehager og det ligger godt utenfor rammene av dette prosjektet å skulle gjennomføre slike beregninger. Det er klart at barnehagene står overfor en nokså spesiell risikosituasjon sammenlignet med private bedrifter flest. Tradisjonell pris- eller markedsrisiko er rimeligvis nokså lav, siden all finansiering er politisk eller administrativt bestemt av hhv. en maksimalpris for foreldrebetaling og en kommunal tilskuddsutmåling basert en forskrift. Mye av risikoen er således politisk og demografisk og i mindre grad relatert til rene markedssvingninger. Usikkerheten vil i første rekke være knyttet til om man får fylt opp de plassene man har kapasitet til. En slik risiko vil neppe være særlig systematisk, dvs. korrelert med generelle svingninger i en bredt sammensatt investeringsportefølje. Det er derfor *mulig* at et avkastningskrav basert på nivået på utlånsrentene i Husbanken kan være konsistent med faktisk nivå på systematisk risiko for investorer i private barnehager. Et nominelt totalavkastningskrav på kun 3,4 % (som benyttet i beregning av nasjonale satser for 2014) synes imidlertid uansett svært lavt. Hvis en antar at inflasjonsnivået er på om lag 2 %, vil dette tilsvare et reelt avkastningskrav (før skatt) på om lag 1,4 %.

En alternativ kilde til fastsettelse av avkastningskrav, er Finansdepartementets veileder i samfunnsøkonomiske analyser (Finansdepartementet (2005)) og et eget Rundskriv R109-2005 om behandling av risiko ved fastsettelse av kalkulasjonsrente til bruk i nytte-kostnadsanalyser eller i andre sammenhenger der en har bruk for å beregne et risikojustert avkastningskrav i samfunnsøkonomiske analyser.

I Finansdepartementets rundskriv blir anbefalt kalkulasjonsrente fastsatt som følger:

- Risikofri realrente på 2 %.
- Risikotillegg på 2 prosentpoeng for offentlige tiltak eller prosjekter med «moderat systematisk risiko».
- Til sammen en reell kalkulasjonsrente for prosjekter med «moderat systematisk risiko» på 4 %.
- Med et inflasjonsnivå på omkring 2 % som er det nivået vi om lag har hatt de senere årene, vil dette tilsvare en nominell kalkulasjonsrente eller nominelt avkastningskrav på ca. 6 %. Dette nivået ligger dermed om lag 2,5 prosentpoeng høyere enn den renten som benyttes i dagens beregning av nasjonal sats for kapitalkostnad for barnehagene.

Vi mener at ansvarlig departement (Kunnskapsdepartementet) på dette punkt bør konsultere Finansdepartementet. Det synes noe vanskelig å forstå hvorfor kapital investert i barnehager skal være basert på et annet prinsipp og ha et langt lavere avkastningskrav enn kapital investert i ek-

sempelvis veier eller broer eller andre offentlige investeringer som heller ikke har særlig stor grad av systematisk risiko knyttet til seg.²²

²² Finansdepartementets anbefalte kalkulasjonsrente kan bli forandret i 2014, siden Veileder R 109-2005 skal komme i ny utgave i 2014, jf. følgende sitat fra finansdepartementets nettsider: «Finansdepartementet utarbeider nå et nytt rundskriv om samfunnsøkonomisk analyse som vil avløse dagens R-109 Behandling av kalkulasjonsrente, risiko, kalkulasjonspriser og skattekostnad i samfunnsøkonomiske analyser. DFØ [Direktoratet for økonomistyring] har fått i oppdrag å utarbeide en ny veileder som bygger på dette rundskrivet. Både rundskriv og veileder vil foreligge i 2014, jf. Gul bok 2014, kap. 9.»

6. Differensiering av kapitaltilskudd etter alder

6.1 Innledende kommentarer

Som omtalt i kap. 5.2, består kapitalkostnaden av en rentekostnadsdel og en avskrivningsdel. Et hovedskille for kapitalkostnader går mellom å basere kapitalkostnaden på historisk anskaffelseskostnad eller på gjenanskaffelseskostnad. En kapitalkostnad basert på historisk anskaffelseskostnad gjør at årlige kapitalkostnader utelukkende er knyttet til den historiske byggekostnaden, dvs. det beløpet det kostet å oppføre bygget på det tidspunktet bygget ble oppført. Den årlige kapitalkostnaden beregnet for et eldre bygg, eksempelvis 30 år gammelt, vil da bli meget lav og vil gå mot null for selve bygningen (oppå tomt) når bygget er fullt avskrevet. Dette fordi avskrivningselementet i kapitalkostnaden stopper opp når bygget er skrevet helt ned til null og fordi rentedelen av kapitalkostnaden normalt beregnes ut fra bokført verdi, dvs. historisk anskaffelseskostnad minus løpende avskrivninger. Rentedelen av kapitalkostnaden følger dermed bokført verdi ned mot null etter full avskrivningstid. Normalt brukes 40 års avskrivningstid på bygg. Den eneste kapitalkostnaden som da gjenstår, vil være rentedelen knyttet til historisk anskaffelseskostnad for tomten, siden tomter ikke avskrives. Hvis en kun skulle beregne kapitalkostnader ut fra historisk anskaffelseskost knyttet til bygget da det var nyoppført, vil eldre bygg etter hvert få en minimal kapitalkostnad og vil ikke få godskrevet kostnader knyttet til å oppgradere bygninger etter hvert som det trengs rehabilitering og oppgradering.

Hvis vi alternativt baserer kapitalkostnaden på et gjenanskaffelsesprinsipp, vil verdien av bygget hele tiden oppjusteres til dagens byggekostnad, dvs. hva det vil koste å oppføre et tilsvarende bygg i dag. Mens en kapitalkostnad beregnet ut fra ren historisk anskaffelseskost vil gi en underfinansiering av et bygg på lengre sikt, vil trolig en ren gjenanskaffelsesbasert kapitalkostnad overdrive den underliggende løpende kostnaden til å eie og opprettholde en bygning i normalt god stand over tid.

Vi skal her vurdere behovet for – og foreslå konkrete måter for – å gi et differensiert kapitaltilskudd basert på den enkelte barnehages byggeår. Dagens beregningsmåte for nasjonal sats for kapitaltilskudd ligger som et naturlig utgangspunkt for denne vurderingen. Den nasjonale satsen er per i dag basert på et veiet gjennomsnitt av historisk anskaffelseskostnad for barnehager bygget på ulike tidspunkter. Det er imidlertid for nasjonal sats for 2014 lagt inn en liten justering i retning av gjenanskaffelseskost. Denne justeringen har foreløpig liten kronebeløpseffekt, men vil vokse i betydning dersom den videreføres i flere år framover.

Det som framstår som den største svakheten med dagens nasjonale sats for kapitaltilskudd, er at den faktiske kapitalkostnaden basert på anskaffelseskostnad i de nyeste barnehagene ligger betydelig over det de får i tilskudd beregnet etter nasjonal sats. Den nasjonale satsen er basert på anskaffelseskostnad for hvert byggeår, og det framkommer i denne beregningen at det har skjedd en meget betydelig økning fra år til år. Når nye barnehager har såpass mye høyere kapitalkostnader per plass enn eldre barnehager, framstår det som problematisk å gi samme tilskudd til alle. Det vil kunne bli en så vidt stor underfinansiering av de nyeste og dyreste barnehagebyggene at disse rett og slett ikke oppnår kostnadsdekning og dermed går konkurs. Vi starter med å vise hvordan da-

gens gjeldende nasjonale sats for kapitaltilskudd framkommer som et veiet gjennomsnitt av kapitalkostnaden for diverse årganger til og med 2012.

6.2 Dagens nasjonale sats for kapitalkostnader

Beregningen av nasjonal sats for kapitalkostnader basert på data til og med 2012 er grundig dokumentert i Lunder og Eika (2013), jf. deres Tabell 10 og Tabell 33 med tilhørende beskrivelser og forklaringer. Det er lite hensiktsmessig å gjenta alle detaljer omkring datagrunnlaget og de beregningene som gjennomføres på dette datagrunnlaget her. Vi starter med å vise sluttresultatet først, nemlig beregnede kapitalkostnader per heltidsplass for barnehagebygg av ulik alder til og med 2012.

Tabell 16. Beregnede kapitalkostnader i 2012 pr. heltidsplass for barnehager av ulik alder, samt gjennomsnittstall for private barnehager. Tall hentet fra Tabell 33 i Lunder og Eika (2013). Indeks med 2000 = 100 i høyre kolonne er vår beregning.

Årgang	Andel private plasser etablert	Avskrivninger	Renter	Kapitalkostnader	Indeks, 2000 = 100
Før 2000	45,2 %	3 376	1 613	4 988	62,9
2000	1,0 %	4 787	3 139	7 925	100,0
2001	0,9 %	5 003	3 339	8 342	105,3
2002	4,0 %	5 199	3 658	8 857	111,8
2003	3,8 %	3 043	2 561	5 604	70,7
2004	5,7 %	3 236	2 833	6 069	76,6
2005	7,2 %	3 898	3 547	7 445	93,9
2006	6,6 %	5 061	4 779	9 840	124,2
2007	7,0 %	6 270	6 135	12 405	156,5
2008	4,6 %	7 437	7 529	14 965	188,8
2009	4,2 %	8 193	8 573	16 766	211,6
2010	4,1 %	8 276	8 941	17 217	217,2
2011	3,6 %	9 104	10 145	19 249	242,9
2012	2,2 %	9 512	10 923	20 435	257,8
Vektet gjennomsnitt alle år	100 %	4 737	3 869	8 606	108,6

Kapitalkostnaden i Tabell 16 viser en formidabel økning i kapitalkostnaden per plass, særlig i perioden 2004 til 2012. Økningen er på hele 236,7 % i løpet av denne åtteårsperioden. Det tilsvarer en gjennomsnittlig økning per år på ca. 16,4 %. Det er flere faktorer som ligger bak denne kostnadsveksten ut over en ren økning i byggekostnader, herunder innføring og avvikling av en ordning med investeringstilskudd til nye barnehager, som ble gitt i perioden fra og med 2002 til og med 2011, samt momsrefusjon som kom inn fra 2004.²³ Det er dermed nyttig å gå et par skritt

²³ Støtten til etablering av nye barnehageplasser begynte med stimuleringsstilskuddet i 2002 som så ble erstattet av investeringsstilskuddet i 2003. Fordi investeringsstilskuddet ble holdt nominelt uendret gjennom hele perioden 2003 til 2011 og samtidig ble motregnet mot en stadig økende momsrefusjon, ble den økonomiske effekten av investeringsstilskuddet fort liten. For en barnehage bygget med gjennomsnittlige investeringskostnader pr. plass i 2007, ville full momskompensasjon utgjøre mer enn satsen for investeringsstilskudd slik at utløst tilskudd ble 0.

lenger tilbake i det datamaterialet som ligger til grunn for de endelige kapitalkostnadene vist i Tabell 16.

Vi viser først byggekostnader og tomtekostnader per plass, der begge er fratrukket mva. og investeringstilskudd.

Tabell 17 Bygge- og tomtekostnader i kr pr. plass etter fratrekk av mva. og investeringstilskudd, pr. år. Kilde: Lunder og Eika (2013) Tabell 8, som igjen er basert på Husbankdata.

Byggeår	Byggekostn. eks. mva. og inv.tilskudd	Tomtekostn. eks. mva. og inv.tilskudd	Sum anleggskostn. eks. mva. og Inv.tilskudd
Før 2000	56 370	14 092	70 462
2000	87 134	21 783	108 917
2001	85 762	21 440	107 202
2002	87 747	23 937	111 684
2003	76 356	26 352	102 708
2004	81 664	27 556	109 221
2005	100 268	31 348	131 616
2006	132 649	38 265	170 914
2007	166 104	45 679	211 783
2008	197 000	54 175	251 175
2009	217 035	59 685	276 720
2010	219 231	60 289	279 520
2011	241 160	66 319	307 479
2012	251 967	69 291	321 258

Denne tabellen viser både byggekostnad, tomtekostnad og samlet anleggskostnad (byggekostnad + tomtekostnad) per plass for barnehagebygg finansiert av Husbanken. Perioden 2000 til 2003 framstår her som noe spesiell, ved at det har vært en ikke ubetydelig nominell nedgang i byggekostnaden per plass. Disse tallene blir imidlertid betydelig påvirket av investeringstilskudd (innført fra 2002 og med betydelig opptrapping i 2004), samt innføring av momsrefusjonsordning fra 2004. Tallene for byggekostnad per plass i barnehagesektoren er dermed fortsatt ikke sammenlignbar med den generelle kostnadsutviklingen i bygg- og anleggssektoren målt ved Statistisk sentralbyrås byggekostnadsindeks. Vi viser derfor også tallene for brutto byggekostnad per plass fra Husbanken, uten å justere for investeringstilskudd og mva. Vi lager så en indeks med år 2000 = 100 for brutto kostnader ved bygging av barnehagebygg per plass og sammenholder dette med indekstallene for byggekostnadsindeksen hentet fra ssb.no (Byggekostnadsindeks for boliger i alt, gjennomsnitt for eneboliger av tre og boligblokker).

Tabell 18 Brutto byggekostnad i kr pr. plass uten å trekke fra mva. og investeringstilskudd, pr. år fra og med år 2000. Kilde: Grunnlagsdata benyttet av Lunder og Eika (2013), som igjen er basert på Husbankdata. Indekstall er våre tall. Byggekostnadsindeks (boliger i alt) fra ssb.no.

Byggeår	Brutto byggekostn. barnehager per plass	Kostnadsindeks, barnehagebygg 2000=100	Byggekostn. indeks (boliger i alt), SSB 2000=100
2000	108 917	100	100
2001	107 202	98,4	104,8
2002	119 684	109,9	108,3
2003	131 760	121,0	111,6
2004	155 721	143,0	114,9
2005	178 116	163,5	118,8
2006	217 414	199,6	123,3
2007	259 537	238,3	132,4
2008	307 813	282,6	139,9
2009	339 118	311,4	143,2
2010	342 549	314,5	147,7
2011	376 812	346,0	153,1
2012	393 698	361,5	157,9

Vi ser at brutto byggekostnader ikke får den samme reduksjonen fra 2000 til 2003 og 2004 som i Tabell 17. Det eneste tilfellet av nominell nedgang er nå fra 2000 til 2001, der kostnaden per plass går ned med 1,6 %. Deretter er det en jevn og sterk kostnadsøkning per år. Det som ikke forandres fra de foregående tabellene, er at kostnadsveksten ved bygging av barnehagebygg framstår som svært sterk. Byggekostnaden per plass øker med hele 261,5 % fra år 2000 til 2012. Dette tilsvarer en årlig vekstrate på hele 11,3 %. Dette er en svært mye raskere vekst per år enn den generelle byggekostnadsindeksen som kun øker med 57,9 % i løpet av de samme årene, eller målt som årlig vekstrate med snaut 3,9 % per år. En så rask årlig vekstrate som 11,3 % i byggekostnaden for barnehager (uten tomt), framstår som en overraskende sterk kostnadsvekst, men er altså en realitet ut fra eksisterende datagrunnlag i Husbanken. Med mindre det er alvorlige mangler eller feilregistreringer av kostnader og/eller antall plasser for de enkelte barnehageprosjektene som har blitt finansiert av Husbanken, har det altså foregått en særskilt sterk økning i kostnadene knyttet til å oppføre barnehagebygg. En kan spekulere i forklaringer på dette.

En mulig faktor, er at en kostnadsindeks forsøker å ta hensyn til kvalitetsjusteringer. Når det innføres økte standardkrav, eksempelvis isolasjonstykkelse, støy, energi eller krav til luftkvalitet og ventilasjon, korrigeres kostnadene for dette slik at en ender opp med en mest mulig rendyrket *kostnad for sammenlignbar kvalitet* over tid. Siden Husbanktallene er bruttotall som ikke er korrigert for evt. fordyrende kvalitetskrav, mens byggekostnadsindeksen fra ssb.no er justert for slike kvalitetsendringer, vil dette forklare noe av forskjellen. Vi har imidlertid ikke informasjonsgrunnlag til å tallfeste dette.

En annen mulig faktor som kan ha bidratt, er at det har foregått en særskilt stor og rask utbygging av sektoren i løpet av de årene vi her studerer. Dette har gitt meget stor etterspørsel etter barnehagebygg og kan i neste omgang ha ført til knapphet og kapasitetsproblemer blant de mest sentrale aktørene innenfor planlegging og oppføring av barnehagebygg. En bransje med meget høy etterspørsel i kombinasjon med knapphet og kapasitetsproblemer, vil som regel få en betydelig

prisoppgang. Denne forklaringen forutsetter imidlertid at «barnehagebygg» er en svært spesiell kategori bygg som arkitekter og entreprenører flest i liten grad kan bidra til å planlegge eller oppføre. Vi ville i utgangspunktet neppe tro at det er tilfelle. Hvorfor eiere av et barnehagebygg evt. skulle være villig til å betale for en svært mye høyere kostnadsvekst enn det som har vært tilfelle for andre relativt sammenlignbare bygg (boliger eller boligblokker), og som kanskje kunne vært unngått hvis andre firmaer eller entreprenører hadde blitt benyttet, synes noe vanskelig å forstå.

Uansett årsak, viser datamaterialet fra Husbanken en meget sterk økning i både byggekostnad og tomtekostnad over tid. Dette forplanter seg så over i den beregnede kapitalkostnad per plass for de ulike byggeårene vist i Tabell 16 og som ligger til grunn for beregningen av nasjonal sats for kapitaltilskudd på kr. 8 606 per plass (i 2012).²⁴ Tabell 16 får nokså klart fram hva som er svakheten med å bruke denne type veid gjennomsnitt av beregnede kapitalkostnader per år basert på historisk anskaffelseskostnad: Hvis tallene for beregnet kapitalkostnad for barnehager oppført på ulike tidspunkter er om lag riktige, vil nybygde barnehager bli kraftig underfinansierte. En barnehage oppført i 2012 har en beregnet kapitalkostnad på ca. 20 400 kroner per plass, dvs. om lag 11 800 kroner høyere enn gjennomsnittlig kapitalkostnad per plass. Gitt disse tallene, vil eksempelvis en nybygd barnehage i 2012 med 80 storbarnsplasser, få en underfinansiering på ca. 950.000 kroner per år. Selv om deler av kapitalkostnaden er kalkulatorisk, vil det som regel være motsvarende faktiske utgifter til renter og avdragsbetaling som innebærer at det reelle finansierungsbehovet kan være i nærheten av den beregnede kapitalkostnaden.

6.3 Forslag til modell for justering basert på byggeår

Tallmaterialet for kapitalkostnad per år i tabellene i forrige underkapittel viser en tydelig underfinansiering av de nyeste barnehagebyggene. I vurderingen av dette må en også ta hensyn til forslagene om pensjonskostnader presentert i kapittel 4 ovenfor. Dette siden forslaget om å trekke ut kommunenes pensjonsutgifter fra beregningen av driftstilskudd og erstatte dette med et sjablongtillegg som er bedre tilpasset faktisk nivå på pensjonskostnad i private barnehager, innebærer en netto reduksjon per plass på om lag 8000 kroner. Underfinansieringen av kapitalkostnader har dermed i praksis ikke blitt et akutt problem så lenge pensjonskostnader er såpass overfinansiert. Hvis graden av overfinansiering av pensjonskostnader går ned med ca. 8000 per plass, vil imidlertid en del nyere barnehager kunne få en betydelig underfinansiering *samlet sett* med mindre det innføres endringer i utmålingen av et kapitaltilskudd som er bedre tilpasset underliggende gjennomsnittlig kostnadsnivå. Dette er motivasjonen for vårt konkrete forslag til justering for byggeår lansert nedenfor.

Vi tar nå utgangspunkt i at det allerede foreligger et operativt beregningsopplegg for kapitalkostnad per år som resulterer i tallene vist i Tabell 16 i forrige underkapittel. Datagrunnlaget og beregningene som fører fram til dette sluttresultatet er hentet fra Husbanken og er dokumentert i Lunder og Eika (2013). Det er foretatt flere valg og justeringer av datamaterialet. Blant annet er barnehageprosjekter med færre enn 40 plasser holdt utenfor fordi det antas at mange av disse prosjektene er utvidelser som er feilregistrert som nyoppføringer. Videre har en del prosjekter flere enn ett lånetilsagn, og disse er utelatt siden det er noe uklart hvordan man skal tolke rapporterte antall plasser i disse prosjektene. Flere detaljer omkring datagrunnlaget og valg knyttet til dette er

²⁴ I beregningen av nasjonal sats for 2014, blir tallet på kr. 8 606 per plass oppjustert til 2014 ved å legge inn anslått kostnadsvekst på 3 % fra 2012 til 2013 og 3 % fra 2013 til 2014. Dette er holdt utenfor her, slik at alle tall i kroner beholdes på 2012-nivå i det følgende.

dokumentert i Lunder og Eikas kapittel 2.2.1 og gjentas ikke her ut over at vi påpeker at valgene framstår som godt begrunnede ut fra de svakheter og problemstillinger som finnes i datamaterialet og informasjonsgrunnlaget.

I beregningen av nasjonal sats for 2014, er det innført et nytt korreksjonselement i beregningen av vekter (andel oppholdstimer etablert per år) som har betydning for både nåværende og særlig framtidig tidsprofil på kapitalkostnad per plass og per byggeår. Dette korreksjonselementet knytter seg til barnehager som blir eldre enn 40 år og som dermed går over til å bli fullstendig nedskrevet. Avskrivingselementet er dermed null og rentegrunnlaget er også null, siden rente til enhver tid beregnes på bokført verdi (anskaffelseskost minus akkumulerte avskrivninger). Et bygg på mer enn 40 år har dermed i prinsippet null gjenværende kostnader knyttet til opprinnelig anskaffelseskostnad på bygget. I realiteten vil et eldre bygg få behov for oppussing og oppgraderinger til dagens standard. Dette kan selvsagt gjøres på en rekke ulike måter og med ulik tidsprofil i praksis. Noen bygg vil ha et relativt høyt og jevnt nivå på lett vedlikehold som gjør at bygget bevarer en høy gjennomsnittlig teknisk standard over tid. Andre bygg vil gradvis forfalle i større grad pga. sviktende lett vedlikehold. I stedet tas det kanskje et større skippertak i form av større og tyngre vedlikehold etter flere år med liten vedlikeholdsinnsats. Rene oppgraderinger vil det imidlertid bli behov for uansett vedlikeholdsprofil. Av disse grunner vil det neppe være null kapitalkostnader knyttet til de eldste barnehagebyggene etter hvert som de blir mer enn 40 år gamle.

For å ta hensyn til dette, er det i Lunder og Eika (2013) foretatt en justering av vektene (andel av totalt antall oppholdstimer som er etablert i løpet av det enkelte år) for hvert år i beregningen av det veide gjennomsnittet for 2012. Dette gjøres fra datagrunnlaget for oppholdstimer fra private barnehager for hvert etableringsår ved å legge til oppholdstimetallet fra barnehager som blir akkurat 41 år gamle til dagens oppholdstimetall. For eksempel, i år 2000 ble det etablert nye private barnehager med ca. 2,7 mill. oppholdstimer. I tillegg legges for år 2000 til oppholdstimetallet for private barnehager etablert i 1959, dvs. 41 år før år 2000. Disse legges altså inn som om disse oppholdstimene trenger fullstendig fornyelse (full oppgradering). Tilsvarende, oppholdstimetallet for 2001 inneholder faktiske oppholdstimer for barnehager etablert i 2001, pluss oppholdstimer for barnehager etablert i 1960. Osv. Denne justeringen er inkludert i de vektene («andel plasser etablert») i Tabell 16 ovenfor.

Det nye prinsippet innført fra og med beregning av nasjonal sats for kapitaltilskudd for 2014 lansert av Lunder og Eika (2013) bør imidlertid ses i sammenheng med at den nasjonale satsen fortsatt er et likt beløp til alle barnehager uavhengig av alder. Korreksjonen for mer enn 40 år gamle barnehager blir her et element som trekker det vektede gjennomsnitt høyere enn det ellers ville blitt, og dette bidrar isolert sett til noe mindre grad av underfinansiering for de nyeste barnehagene.

Vi foreslår i stedet å innføre en direkte korreksjon ved å gi et gradert tilskudd basert på aldersgrupper. Det vil da bli en dobbeltkorreksjon å beholde systemet med å oppjustere vektene med oppholdstimer fra barnehager etablert i 1971 i 2012 osv. Vi foreslår dermed å eliminere dette korreksjonselementet i den nasjonale satsen og i stedet erstatte dette elementet med en eksplisitt gradert (aldersjustert) sats. I Tabell 19 nedenfor er derfor vektene endret til opprinnelige eller faktiske andeler, dvs. uten å ta hensyn til plasser som har blitt mer enn 40 år gamle. Foreløpig gir justeringen av vektene uansett relativt små tallmessige utslag, hvilket også blir illustrert i beregningene nedenfor.

Vi foreslår konkret å gruppere årsklassene ved å slå sammen tre og tre årsklasser. Samtidig beholdes hvert års vekter basert på faktisk antall oppholdstimer etablert per år som de opprinnelig er i

datasettet, dvs. uten å oppjustere vektene med at mer enn 40 år gamle barnehager blir talt på nytt. Dette slår konkret ut som vist i tabellen nedenfor.

Tabell 19. Forslag til aldersjustert kapitaltilskudd basert på tall til og med 2012. Kroner pr. heltidsplass for barnehager av ulik alder.

Årgang	Andel private plasser etablert	Kapitalkostnader	Vektet snitt, 3-års klasser
Før 2000	46,4 %	4 988	
2000	0,9 %	7 925	(8482)
2001	0,8 %	8 342	
2002	3,9 %	8 857	7 358 (8 482)
2003	3,8 %	5 604	
2004	5,7 %	6 069	
2005	7,1 %	7 445	7 854 (8 482)
2006	6,6 %	9 840	
2007	6,9 %	12 405	
2008	4,6 %	14 965	14 305
2009	4,1 %	16 766	
2010	4,0 %	17 217	
2011	3,5 %	19 249	18 582
2012	1,7 %	20 435	
<i>Vektet gjennomsnitt alle år</i>	100 %	8 482	

Den isolerte effekten av å fjerne korreksjonen av vektene omtalt ovenfor, er foreløpig nokså marginal. Det vektete gjennomsnittet var på 8 606 i Tabell 16. Dette synker nå til 8 482 i Tabell 19, der justeringen av vektene for å ta hensyn til mer enn 40 år gamle barnehager altså er fjernet.

Alle treårsklasser som får høyere beregnet gjennomsnitt enn gjennomsnittet for hele materialet på 8 482 foreslås å få finansiering basert på sin årsgruppes faktiske gjennomsnittlige kapitalkostnad. Nyeste årsklasse blir 2010-2012 og vektet gjennomsnittlig kapitalkostnad for disse årene er kr. 18 582 per plass. Deretter kommer 2007-2009, med vektet gjennomsnitt på kr. 14 305 per plass. Disse satser brukes som de er, kun med generell kostnadsoppjustering fra 2012 til 2014 med 3 % per år. Dette er nøyaktig samme oppjustering som i dagens gjeldende modell.

Årene 2001 til 2003 og 2004 til 2006 har lavere kapitalkostnader enn gjennomsnittet på 8 482. Dette skyldes særlig effekten av investeringstilskudd og momskompensasjon innført fra hhv. 2002 og 2004. Vårt konkrete forslag er å gjennomføre en beregning som eksemplifisert i Tabell 19, men uten å trekke noen årsklasser lavere enn gjennomsnittet for alle årene, altså kr. 8 482 per plass. Etter hvert som en kjører et tilsvarende opplegg framover i tid, vil flere treårsklasser komme på høyere nivå enn gjennomsnittet. Samtidig vil de nyeste (og formodentlig dyreste) årsklassene trekke gjennomsnittet sakte oppover, hvilket gir en viss nominell økning over tid også for de eldre barnehagene.

Vi viser nedenfor et eksempel på hvordan den foreslåtte finansieringsmodellen vil utvikle seg over tid ved å framskrive modellen i tre år framover. Følgende antagelser ligger til grunn. Vi antar for det første at rentenivået er akkurat det samme som i 2012-beregningen, dvs. 3,4 %. Videre antar vi at kapitalkostnaden per år øker med 5 % per år fra nivået i 2012 til 2013, 2014 og 2015. Dette

er i så fall betydelig lavere vekst enn den vi har sett de senere årene, men likevel noe over vekstraten i den generelle byggekostnadsindeksen. Vi antar til slutt at nyetableringen av antall plasser per år avtar noe over tid ved at nyetablerte ikke-kommunale oppholdstimer er svakt synkende fra nivået i 2012 til 2013 og videre til 2015. Resultatet av alle disse antagelsene slår i kroner og øre ut som følger:

Tabell 20. Framskrivning av aldersjustering av kapitaltilskudd for 2013, 2014 og 2015. Illustrasjonsberegninger.

Årgang	Andel private plasser etablert	Kapitalkostnader	Vektet snitt, 3-års klasser
Før 2000	44,5 %	4 988	9 046
2000	0,9 %	7 925	9 046
2001	0,7 %	8 342	
2002	3,8 %	8 857	7 358 (9 046)
2003	3,6 %	5 604	
2004	5,5 %	6 069	
2005	6,8 %	7 445	7 854 (9 046)
2006	6,3 %	9 840	
2007	6,6 %	12 405	
2008	4,4 %	14 965	14 305
2009	4,0 %	16 766	
2010	3,9 %	17 217	
2011	3,3 %	19 249	18 582
2012	1,7 %	20 435	
2013	1,5 %	21 456	
2014	1,3 %	22 529	22 455
2015	1,2 %	23 655	
Vektet gjennomsnitt alle år	100 %	9 046	

Vi ser at andelen plasser etablert før 2000 nå reduseres fra 46,4 % i Tabell 19 til 44,5 % i Tabell 20. Dette på grunn av de nyetablerte plassene i 2013, 2014 og 2015 og dermed økt antall totale plasser.

Det nye vektete gjennomsnittet for alle år stiger fra 8 482 i Tabell 19 til 9 046 i Tabell 20. Dette følger av at etablering av nye plasser i 2013-15 er dyrere enn opprinnelig gjennomsnitt, samt vektjusteringen når de nye tre årsklassene kommer inn. Det er nå tre aldersklasser som får høyere internt gjennomsnitt enn det nye totale gjennomsnittet. Det er 2013-15 med kr. 22 455, samt 2010-2012 og 2007-2009 med samme gjennomsnitt som i Tabell 19. Årsklassene 2007-2009, 2010-2012 og 2013-2015 vil beholde uforandret nominelt nivå helt fram til det en gang i framtiden vi bli slik at de innhentes av at gjennomsnittet for alle år blir høyere enn tallene vist for disse tre aldersklassene i Tabell 20.²⁵ Fra da av vil de følge gjennomsnittet framover.

²⁵ Dette gitt at rentenivået holdes uforandret. Hvis den kalkulatoriske renten justeres, vil kapitalkostnaden i kroner for alle årgangene bli påvirket.

Totaleffekten av det foreslåtte systemet er ikke provenynøytralt. Den foreslåtte aldersjusteringen vil gi betydelig høyere tilskudd til de nyeste barnehagene uten å reduserer tilskuddet mer enn marginalt ned fra dagens nivå. Reduksjonen for de eldste barnehagene er kun på 124 kroner per plass, samtidig som de nyeste får rundt 10.000 kr ekstra per plass. Hovedmotivasjonen er å løfte finansieringsnivået for de nyeste barnehagene opp fra et utgangspunkt der det synes å ha vært en betydelig underfinansiering av kapitalkostnader. En kan kanskje mene at en bør anvende dette argumentet symmetrisk ved å gi et tilsvarende trekk for alle eldre barnehagene med kapitalkostnad lavere enn gjennomsnittet for alle årene. Vi er imidlertid ikke like sikre på at eldre barnehager er overfinansierte av å få gjennomsnittlig nivå som det vi er på at nye barnehager er underfinansierte. Behovet for vedlikehold, oppgraderinger og utskiftninger vil i praksis foregå gradvis økende over tid. Det vil tidsmessig slå inn på ulike tidspunkter, dels for grovere bygningselementer som takstein og ytterkledning, men også for utearealer og leikeapparater, inventar og kjøkkenutstyr osv. Den foreslåtte modellen med løfting av nye barnehager opp fra gjennomsnittet mens eldre barnehager bevares på det til enhver tid gjeldende gjennomsnittlige nivået, kan sees på som en hybrid mellom kapitalkostnad basert på historisk anskaffelseskost og på gjenanskaffelseskostnad, jf. diskusjon om anskaffelseskost og gjenanskaffelseskost i avsnitt 6.1. Modellen vil derfor sikre at barnehagebygg etter hvert som de blir eldre, får rom til å foreta rehabiliteringer av utearealer, bygninger og inventar, samt oppgraderinger som følge av endrede standardkrav over tid. Dette på en mykere og mer gradvis måte enn dersom en kun skulle gi barnehagene et kapitalkostnadstilskudd basert på ren historisk kostnad i 40 år, for så plutselig å heve de opp til nivå med en nybygd barnehage når de passerer (eksempelvis) 40 år. Det siste kan åpenbart være en aktuell alternativ tidsprofil på graderingen av kapitaltilskuddet, men vi anbefaler altså ikke en slik modell.

6.4 Praktiske utfordringer – alder på organisasjon eller bygg?

Forslaget i forrige avsnitt er basert på å gradere kapitaltilskudd etter barnehagens *byggeår*. Det er flere problemer knyttet til dette. I tilgjengelig nasjonal statistikk på området (årsregnskapsskjema, årsmeldingsskjema) kan vi innhente etableringsår for den enkelte barnehage som *organisasjon*. Så vidt vi vet finnes det imidlertid ikke noen komplett registrering av byggenes alder som kan gjøres gjeldende i en finansieringsmodell per i dag.

En bør kunne forvente et relativt godt gjennomsnittlig samsvar mellom barnehagens etableringsår som organisasjon og alderen på bygningen. En kan derfor tenke seg at organisasjonens etableringsår kan brukes i stedet for byggets alder i mangel av konkret informasjon om bygningens alder. Hvorvidt denne type gjennomsnittlig samsvar vurderes som god nok til å skulle gjennomføre en gradering av kapitaltilskudd basert på organisasjonens etableringsår som en erstatning for det man egentlig vil gradere etter, byggets alder, er selvsagt ikke kun opp til oss å avgjøre. Vi kan imidlertid antyde noen problemer knyttet til dette.

Selv om det kan være relativt godt samsvar mellom etableringsår og byggeår per i dag, vil det over tid bli dårligere og dårligere samsvar. Dette etter hvert som flere og flere av tidligst etablerte barnehagene skifter ut sine lokaler. Gradering av kapitaltilskudd etter etableringsår vil generelt legge opp til en nokså urimelig behandling av gamle organisasjoner i nye bygg eller gi en betydelig overfinansiering til nye organisasjoner i gamle bygg. Det er derfor utvilsomt best om en kan knytte graderingen av kapitaltilskudd til byggets og ikke organisasjonens alder. Skal en velge det siste, vil det trolig bli mye kontroverser og klagesaker, og vi mener derfor til at en gradering bør baseres på byggeår og ikke etableringsår.

Det er også et spørsmål om hvordan en skal håndtere barnehager som ikke eier og driver sine egne bygg, men i stedet betaler løpende husleie. Som en gjennomsnittsbetraktning, må en her kunne forvente at det i et velfungerende leiemarked blir et godt samsvar mellom kapitalkostnad og leiekostnad over tid. Dermed må vi forvente at det er betydelig dyrere å leie et nytt og flott lokale enn å leie en gammel og nedslitt nedlagt skolestue. Så lenge en kjenner byggets alder, framstår det dermed som rimelig å korrigere tilskuddet til dekning av kapitalkostnader, enten disse materialiserer seg i form av egne avskrivninger og renter for et eget bygg, eller som betaling for andre eieres avskrivninger og renter i form av å betale husleie.

Det store spørsmålet blir dermed muligheten for å etablere informasjon om barnehagebygningenes alder. Vi vil tro at det finnes tilgjengelig registerinformasjon (GAB-register/matrikkelen, byggesøknader og byggemeldinger m.v.) i den enkelte kommune som gir informasjon om alder til et hvert bygg som står på en grunn i kommunen. Dette iallfall for bygninger oppført i noenlunde moderne tid som det vel uansett er snakk om her. En innføring av en ny modell som baserer seg på bygningers alder, vil i så fall kreve en engangsinvestering for kommunene i å samle inn denne type informasjon og gjøre denne operativ. Når denne engangsjobben er gjort, vil det imidlertid være en relativt enkel sak å innføre en ny standard om å legge inn informasjon om byggets alder for alle nyetablerte barnehager som en del av grunnlaget for tilskuddsutmåling.

For eldre bygg som så i senere år får utvidet areal i form av tilbygg, vil det være mest logisk å gi en andel av tilskuddet til gammelt bygg og en andel til nybygg/tilbygg ut fra andeler beregnet ut fra totalt areal i en slik barnehage. Det vil *ikke* være logisk å oppdatere en eldre barnehage som «ny» selv om det gjennomføres betydelige oppgraderinger og vedlikehold. Dette dels siden løpende vedlikehold også er dekket i driftstilskuddsdelen ved at kostnader til løpende vedlikehold i kommunale barnehager gir utslag på driftstilskuddssatsen. Videre også siden modellen lansert i forrige kapittel over tid vil gi et gradvis økende kapitaltilskudd også for de eldste barnehagene, og skal dermed gi rom for å finansiere gradvis økende oppgraderings- og utbedringsbehov.

Unntaket måtte evt. være dersom en barnehage gjennomfører en så omfattende oppgradering av hele arealet at det i realiteten er snakk om et 100 % nytt bygg med alt dertil hørende inne- og uteareal og inventar. I så fall er det trolig mest rimelig å la en slik barnehage bli registret som «ny» og deretter bevege seg gjennom modellen over tid basert på et slikt nytt «nullpunkt».

En annen utfordring av mer praktisk karakter, er at omfanget av nybygging må forventes å bli lavere de kommende årene siden vi nå trolig har nådd et nivå på barnehagedekningen som gjør at det ikke vil bli en like stor utvidelse av kapasiteten hvert år. Dermed vil datamaterialet fra Husbanken som hittil har blitt brukt til å beregne byggekostnader og tomtekostnader per plass for nybygde barnehager hvert år, kunne komme til å bestå av få observasjoner per framtidige år. Dersom dette materialet skulle bli så tynt at det vurderes som uegnet for å etablere en kapitalkostnad per nytt år i tilskuddsberegningen, må det evt. etableres et annet data- eller informasjonsgrunnlag for å komme fram til en bygge- og tomtekostnad per barnehageplass i framtiden. Den mest nærliggende mulighet er da trolig å benytte SSBs byggekostnadsindeks for å framskrive byggekostnadsnivået ett år fram. En bør imidlertid også vurdere om det kan finnes andre statistikkilder som evt. er mer skreddersydde for den type bygg vi her snakker om enn den generelle byggekostnadsindeksen. Per i dag har vi ingen konkrete forslag, men vi regner med at det fortsatt vil bli såpass med husbankfinansierte barnehagebygg også de kommende årene at det fortsatt vil være mulig å bruke dette datagrunnlaget noen år til.

7. Geografisk differensiering av kapitaltilskudd?

7.1 Innledning om geografi og byggekostnader

En vurdering av en eventuell differensiering av kapitaltilskuddet etter geografisk beliggenhet var ikke eksplisitt en del av oppdraget for dette prosjektet som beskrevet i oppdragsgivers kravspesifikasjon, men kan sies å være en av flere muligheter bak kravspesifikasjonens formulering om «..... vurdere om det kan være andre kriterier eller kjennetegn som kan være aktuelt å basere en differensiering av tilskuddet på.» I vår prosjektbeskrivelse lanserte vi geografisk variasjon som et slikt mulig annet kriterium enn alder. Utgangspunktet for dette var at vi også i tidligere kommunal-økonomiske sammenhenger har studert geografisk variasjon i tomtekostnader og byggekostnader, jf. Aastvedt m.fl. (2006). De viser at for 2004 var tomtekostnadene per kvm tomteareal 507 % høyere i storbyene (gjennomsnitt for Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger) enn i gjennomsnittet for småkommuner med mindre enn 5000 innbyggere. Videre var byggekostnaden per kvm boligareal 71,5 % høyere i storbyene enn i småkommunene (samme definisjon som ovenfor). Det var altså en betydelig tendens til høyere tomte- og byggekostnader i pressområder enn i mer spredtbygde regioner og kommuner. Med dette som utgangspunkt, ville det være naturlig å oppdatere tilsvarende tall som i Aastvedt m.fl. (2006) med nye årganger av Husbankdata, samt å sjekke om det kan være en tilsvarende systematisk geografisk variasjon i det datamaterialet som kun gjelder barnehagebygg.

Siden majoriteten av kommuner benytter nasjonal sats – ca. 75-80 % i følge SØF (2012) – vil trolig den geografiske variasjonen i kostnader ikke bli fanget opp i særlig grad i utmålingen av kapitaltilskudd etter dagens gjeldende system. En kan dermed få systematisk underkompensasjon av kapitalkostnader for barnehager bygget i pressområder.

Det er et åpent spørsmål om en skal vurdere differensiering etter både byggeår og geografisk plassering. Hensynet til enkelthet tilsier at en bør unngå flere kriterier enn strengt nødvendig. Dette kan muligens tale for at en unngår å bygge inn en generell kompensasjon for geografisk variasjon, men åpner for at dette *kan* gjøres (eksempelvis etter søknad) i kommuner der byggekostnadene ligger høyt i forhold til landsgjennomsnittet. I kjølvannet av at enkelte kommuner åpner for en kompensasjon etter geografisk variasjon i kostnader, kan det imidlertid være aktuelt å spørre seg om det er den enkeltes kommunes eller sentrale myndigheters ansvar å kompensere for slike forskjeller. Prinsipielt går det an å argumentere for at slik geografiske kostnadsforskjeller er sentrale myndigheters ansvar å kompensere for, eller utjevne, fordi det ikke, eller i liten kan grad, er utgifter som kommunene selv har påført seg.

Som del av vurderingsgrunnlaget, vil det her kunne benyttes data fra Husbanken for å kartlegge variasjon i kostnadsnivå både over tid og geografisk. Eksisterende datasett fra Husbanken, for nybygde barnehager, er fra perioden 1997-2012. Det dekker til sammen 159 kommuner og kan således ikke gi komplett informasjon om geografisk fordeling. Det bør imidlertid være tilstrekkelig med kommuner til å kunne gi en indikasjon på hvor store geografiske forskjeller som finnes i datamaterialet og gjøre en vurdering ut fra dette. Dersom en analyse av geografisk variasjon i bygge- og tomtekostnader skal raffineres ytterligere, har en muligheter til å se på andre typer bygg enn barnehager, og dermed utnytte data som dekker enda flere kommuner, på samme måte som i

Aastvedt m.fl. (2006). For å gi en pekepinn på hvor mye forskjellene i anleggskostnader betyr, skal vi i det følgende se nærmere på noen ulike analytiske tilnærminger.

7.2 Datagrunnlaget

Datagrunnlaget vi benytter i dette avsnittet er data for husbankfinansierte boliger hentet fra Husbanken. Datamaterialet kommer som separate excelfiler for hhv. tomtekostnader og bygge- og anleggskostnader. Hver av filene har egne ark for hvilket år det er snakk om. Telemarksforskning har satt sammen og bearbeidet materialet til en analyserbar datafil. Videre har vi hentet inn demografiske data fra Kostra, bl.a. antall innbyggere og antall innbyggere som bor i tettbygde strøk. I tillegg har vi benyttet Konsumprisindeksen for å deflatere de ulike verditalle som inngår i materialet. Tabellene 21-23 nedenfor gir en oversikt over datamaterialet med deflaterte verditalle. Verdiene er beregnet i 2012 priser og vi har laget en tabell for hele materialet for perioden 2001-2012 (globale gjennomsnitt osv.). Dessuten har vi en tabell for 2001 og en for 2012 for å illustrere forskjellene i begynnelsen og slutten av perioden.

Det er store forskjeller. Spesielt ser vi at antall kommuner med husbankprosjekter er langt fler i 2001 enn i 2012. Hele 309 kommuner hadde husbankprosjekter i 2001, mens kun 113 hadde det i 2012. Det første året har absolutt flest kommuner i datagrunnlaget sammenliknet med øvrige år, mens 2012 har et av det laveste antall. Det betyr at det er mange huller i datamaterialet, men at svært mange kommuner er representert i enkelte år. Det betyr også at det i slutten av perioden hovedsakelig er større kommuner som er med. Det ser vi bl.a. av gjennomsnittlig innbyggertall og antall innbyggere som bor i tettbygde strøk, som begge er langt høyere i 2012 enn i 2001.

Tabell 21. Oversikt over variabler om gjennomsnittlige anleggskostnader i norske kommuner, 2001-2012. Priser i 2012 kroner. N= 2287.

<i>Variabel</i>	<i>Gjennomsnitt</i>	<i>Standard- avvik</i>	<i>Min</i>	<i>Maks</i>
Tomtekostnad per tomteareal (kr)	531	882.7	0	19343
Anleggskostnad per boareal (kr)	18056	6596.9	1559	107897
Byggekostnad per boareal (kr)	15366	5295.8	1424	80314
Brutto boareal (kvm)	2945	7127.7	51	99719
Andel innbygger i tettbygde strøk	14161	45760.8	0	608013
Antall innbyggere	17303	46129.3	218	613285

Tabell 22. Oversikt over variabler om gjennomsnittlige anleggskostnader i norske kommuner, 2001. Priser i 2012 kroner. N= 309.

<i>Variabel</i>	<i>Gjennomsnitt</i>	<i>Standard- avvik</i>	<i>Min</i>	<i>Maks</i>
Tomtekostnad per tomteareal (kr)	338	309.3	1	2592
Anleggskostnad per boareal (kr)	13143	2317.2	6397	29078
Byggekostnad per boareal (kr)	11388	2028.4	3033	24373
Brutto boareal (kvm)	3394	8317.9	70	78101
Andel innbygger i tettbygde strøk	10108	34119.8	0	504348
Antall innbyggere	13076	34635.3	232	508726

Tabell 23. Oversikt over variabler om gjennomsnittlige anleggskostnader i norske kommuner, 2011. Priser i 2012 kroner. N= 153.

<i>Variabel</i>	<i>Gjennomsnitt</i>	<i>Standard- avvik</i>	<i>Min</i>	<i>Maks</i>
Tomtekostnad per tomteareal (kr)	750	1037.4	0	7939
Anleggskostnad per boareal (kr)	24764	8374.8	11798	67619
Byggekostnad per boareal (kr)	20784	6781.6	9628	56435
Brutto boareal (kvm)	2601	4117.5	100	21859
Andel innbygger i tettbygde strøk	19710	63740.1	0	608013
Antall innbyggere	23123	64265.2	916	613285

Vi ser også at det har vært en sterk økning i tomte- og byggekostnader fra 2001 til 2012, og at gjennomsnittlig boareal har gått ned. Begge deler kan åpenbart ha sammenheng med skjevheter i utvalget av kommuner siden det høyst sannsynlig er en større andel store og mer tett befolkede kommuner som er representert i 2012 enn i 2001. Befolkningstetthet innebærer ofte mindre boliger og høyere kvadratmeterpriser.

Hovedgrunnen til at vi benytter dette datamaterialet er likevel for å etablere en indeks i tverrsnittet – altså mellom kommuner i Norge. Mange kommuner er imidlertid så små at det sjelden eller aldri foregår husbygging i husbankregi. Vi har da benyttet ulike metoder for å «tette» igjen hullene i datamaterialet. Det gjelder altså kommuner der det i enkelte eller i flere år ikke finnes informasjon om kostnader i forbindelse med husbygging i Husbankregi. Vi benytter følgende enkle økonometriske modell:

$$(1) \quad \ln C_k^j = a^j + b^j \ln POP_k^j + c^j \ln DENS_k^j + \tau^j TREND_k^j + u_k^j$$

der C_k^j er kostnader i kommune k og j kan enten være bygge- eller tomtekostnader i hhv per bo- og tomteareal. POP er antall innbyggere i kommunen og DENS er andel innbyggere som bor i tettbygde strøk. Dette er en svært enkel modell for å bestemme både bygge- og tomtekostnader, men den fungerer og det er enkelt og skaffe til veie data for alle kommuner slik at de kostnadsmå-

lene vi har behov for kan anslås i de kommuner og år vi mangler informasjon.²⁶ Resultatene ved estimering av de to aktuelle modellene gir følgende.

Vi ser av Tabell 24 at modellen for både bygge- og tomtekostnader har relativt høy forklaringskraft målt ved justert R^2 . Det tyder på at den enkle modellen vi har postulert, har gode egenskaper for å forklare variasjonen i datamaterialet. Koeffisientene til antall innbyggere (POP) kan tolkes som innbyggerelastisiteter slik at en 10 prosent økning i antall innbyggere gir 0,85 prosent økning i byggekostnader og 3,9 prosent økning i tomtekostnader. Tomtekostnadene er altså mer følsomme for størrelsen på kommunen målt i innbyggere enn det byggekostnadene er. Begge koeffisientene er klart signifikant større enn null ved et 5 % signifikansnivå.

Tabell 24. Resultater for estimering av bygge- og tomtekostnadsrelasjoner, 2001-2012. Kostnader i logaritmer.

Variabelnavn	Variabel	Byggekostnader per boareal (logaritmer)	Tomtekostnader per tomteareal (logaritmer)
Konst.	Konstantledd	8.56946** (166.83)	1.47455*** (6.55)
ln(POP)	Antall innbyggere	0.08533** (12.11)	0.38976** (12.63)
DENS	Andel innbyggere i tettbygde strøk	0.05846* (1.97)	1.20214** (9.23)
TREND	Trendvariabel: 0 i 2001 og 11 i 2012	0.04838** (34.61)	-0.00530 (-0.86)
R^2	R^2 justert	0.444	0.324
N	Antall observasjoner	2287	2265

** Signifikant forskjellig fra 0 på 1 % nivå.

* Signifikant forskjellig fra 0 på 5 % nivå.

Forskjellen mellom koeffisientene til befolkningstetthet er stor i de to relasjonene selv om begge er signifikant større enn 0 på et 5 prosent nivå. Analysene tyder likevel på at befolkningstetthet er av mye større betydning for tomtekostnader enn for byggekostnader. Sammenlikner vi en kommune der ingen av innbyggerne bor i tettbygde strøk med en kommune der alle innbyggerne bor i tettbygde strøk er tomtekostnadene ca. 230 prosent høyere i sistnevnte tilfelle. Tilsvarende forskjell i byggekostnader er kun 6 prosent. At det er forskjeller er ikke uventet siden stor andel innbyggere påvirker knappheten på areal direkte, mens tilsvarende ikke gjør seg gjeldende for ressurser som går med til bygging av boliger. Ressurser som benyttes til bygging er åpenbart langt mer mobile og det reflekteres også forskjellen i effekt av befolkningstetthetsvariabelen.

En viktig forskjell i faktorer som forklarer de to kostnadsstørrelsene er trendvariabelen. For tomtekostnader er denne langt fra signifikant og betyr lite eller ingen ting. For byggekostnadene er det imidlertid en sterk signifikant positiv effekt av trenden. Vi antar at dette har sammenheng med

²⁶ Det kan her være nærliggende å spørre seg hvorfor man ikke estimerer en modell med faste kommunespesifikke effekter. De estimerte kommuneeffektene ville i så fall kunne benyttes som grunnlag for å beregne en geografisk indeks. Problemet er at en slik modell nok fanger opp uobserverte effekter mellom kommuner, men et system som skal kunne benyttes til utjevningsformål bør finne fram til objektive kriterier som ikke er påvirkelige av lokale aktører. Befolkningstetthet og antall innbyggere er eksempel på slike. Men en tradisjonell økonometrisk modell burde absolutt estimeres med faste effekter for å sikre at de koeffisientene vi er interesserte i ikke er under påvirkning av uobserverte forhold.

endringer i byggeforskrifter o.l. som har kommet til i løpet av den perioden vi analyserer.²⁷ Vi har ingen eksplisitt informasjon om slike endringer, og det er derfor grunn til å tro at de fanges opp i trendleddet.

Neste skritt på vei til geografiske kostnadsindekser for bygge- og tomtekostnader er å etablere et geografisk nivå for indeksen. I prinsippet kunne vi ha en indeks for hver kommune, slik utgiftutjevningen i inntektssystemet er bygget opp. Men den sammenheng vi her presenterer resultatene, finner vi ikke dette hensiktsmessig. Vi begrenser derfor antall regioner med egen indeks etter SSBs inndelingen i 90 funksjonelle bolig- og arbeidsmarkedsregioner. Det betyr at vi aggregerer alle kommuner i hver region og beregner gjennomsnittsindeksen for de involverte. For de kommunene som mangler kostnadsinformasjon, beregnes kostnadene ved bruk av de estimerte kostnadsrelasjonene. Der vi ikke mangler informasjon, benyttes rådata fra Husbanken direkte.

Før vi aggregerer til funksjonelle bolig- og arbeidsmarkeder skal vi imidlertid se litt nærmere på noen enkle statistiske egenskaper ved predikerte og observerte bygge- og tomtekostnader. I den forbindelse er viktig å merke seg at når vi i tabellene nedenfor snakker om predikerte og observerte verdier, er ikke dette helt presist for de predikerte verdiene. Tallene består både av predikerte og observerte verdier og det antallet som er predikert er antall observasjoner (kommuner) predikert fratrasket antall observasjoner observert, jf. Tabell 25 og Tabell 26.

For det første ser vi av tabellene at standardavvikene er vesentlig høyere for tomtekostnadene enn for byggekostnadene – også når vi tar hensyn til skaleringen av de to størrelsene. Det betyr at spredningen rundt gjennomsnittsverdien er større for tomtekostnadene og at det er større usikkerhet om gjennomsnittsverdiene er i nærheten av det sanne teoretiske gjennomsnittet. For det andre presenteres også medianverdien til bygge- og tomtekostnadene. Disse ligger langt lavere i forhold til gjennomsnittsverdien for tomtekostnadene enn for byggekostnadene. Det innebærer at tomtekostnadene er skjevfordelte (asymmetrisk fordelt), dvs. at det er i noen få kommuner tomtekostnadene er svært høye og bidrar til å trekke gjennomsnittsverdien opp. Tomtekostnadene i den typiske kommune ligner med andre ord mer på median. For byggekostnadene er ikke avviket av samme omfang. Vi er nærmere en situasjon med en gjennomsnittsverdi som er nær medianverdien. Det innebærer en nokså symmetrisk fordeling av kostnadene rundt gjennomsnittet.

²⁷ Vi gjentar at vi her har inflatert alle beløp til 2012-priser ved hjelp av konsumprisindeksen. Dette til forskjell for tallene for kapitalkostnader per år vist i forrige kapittel, der vi hele tiden benyttet nominelle tall (ikke justert for konsumprisindeks). En positiv trend innebærer her derfor en realøkning over tid, hvilket stemmer bra overens med den meget kraftige nominelle økningen i byggekostnader vi viste for barnehagebygg i forrige kapittel.

Tabell 25. Beskrivende statistikk for observerte og delvis predikerte tomtepriser per kvm tomteareal, 2001-2012. Kroner målt i 2012 priser.

År	Gjennomsnitt		Median		Standard avvik		Antall observasjoner	
	Predikert	Observert	Predikert	Observert	Predikert	Observert	Predikert	Observert
2001	289,5	338,3	192,8	258,7	282,8	309,3	433	309
2002	337,7	431,6	212,7	292,3	410,1	490,2	434	261
2003	328,8	451,5	193,9	336,7	352,6	422,5	434	232
2004	446,7	707,1	209,9	435,0	949,9	1285,7	434	217
2005	383,6	586,2	193,4	406,6	578,1	766,7	433	209
2006	305,0	437,8	175,4	279,0	398,2	574,4	429	165
2007	367,7	637,2	179,6	297,5	1016,6	1683,7	429	148
2008	348,9	551,4	178,2	316,9	524,0	741,5	427	180
2009	401,0	706,3	190,8	340,7	892,5	1371,9	427	164
2010	322,1	568,8	186,1	294,8	469,8	807,6	427	113
2011	343,5	548,8	204,2	331,6	422,6	615,0	427	151
2012	375,7	770,0	205,9	409,5	601,5	1044,0	425	110

Tabell 26. Beskrivende statistikk for observerte og delvis predikerte byggepriser per kvm boareal, 2001-2012. 1000 kroner målt i 2012 priser.

År	Gjennomsnitt		Median		Standard avvik		Antall observasjoner	
	Predikert	Observert	Predikert	Observert	Predikert	Observert	Predikert	Observert
2001	11,2	11,4	10,8	11,2	1,92	2,09	433	335
2002	11,9	12,3	11,5	12,1	2,22	2,49	434	306
2003	12,4	12,9	11,9	12,6	2,35	2,76	434	269
2004	13,3	14,0	12,5	13,4	2,83	3,42	434	254
2005	14,2	15,3	13,2	14,3	3,65	4,47	433	246
2006	15,0	16,1	13,8	15,0	4,76	6,04	429	241
2007	16,0	17,6	14,6	16,9	4,56	5,82	429	219
2008	16,6	18,1	15,4	17,1	5,69	7,28	427	234
2009	17,3	18,6	16,2	18,1	4,36	5,34	427	239
2010	16,9	17,3	16,5	16,6	3,48	4,96	427	187
2011	18,2	18,9	17,3	17,9	4,08	5,15	427	241
2012	19,6	21,1	18,2	19,4	6,29	8,58	425	209

Til slutt kan vi merke oss at de (delvis) predikerte verdiene i gjennomsnitt og median ligger noe lavere enn de observerte. Igjen gjelder det spesielt tomtekostnadene. Det har sammenheng med at prediksjonene dels vil glatte ut de største avvikene fra gjennomsnittet. Og disse store avvikene befinner seg i den øvre delen av fordelingen siden vi har en skjev fordeling bort fra null. Hadde vi valgt å la kun (ekte) predikerte verdier inngå i kolonnene med predikerte verdier, ville sannsynligvis avviket mellom predikerte og observerte verdier blitt enda større.

Indeksene som vi viser figurer for nedenfor, er konstruert med utgangspunkt i 89 funksjonelle bolig- og arbeidsmarkedsregioner. Det er beregnet et gjennomsnitt på bakgrunn av kommunene som er med i regionen og dette gjennomsnittet er beregnet i forhold til gjennomsnittet for alle de 89 regionene. Om en region har en indeks nøyaktig lik 1, så betyr det at kostnadsnivået akkurat til-

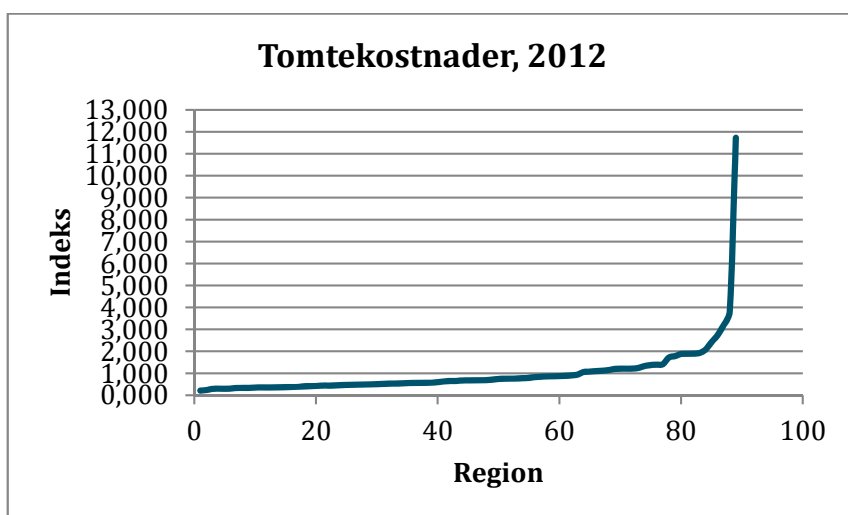
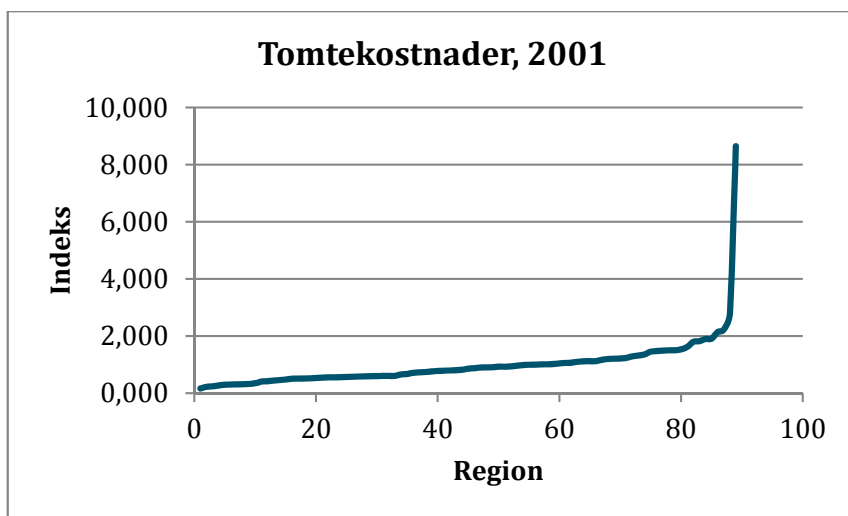
svarer landsgjennomsnittet. Er indeksen høyere enn 1 så er kostnadsnivået høyere enn landsgjennomsnittet og er den lavere enn 1 så er kostnadsnivået lavere. Formelen for indeksen i region R kan skrives på følgende måte for et bestemt år:

$$(2) \quad I_R^T = \frac{\frac{\sum_{k=1}^n C_k^T}{N}}{\frac{\sum_{R=1}^N C_R^T}{N}}$$

der I_R^T er tomteindeksen i region R og C_k^T er tomtekostnad i kommune k og C_R^T er tomtekostnad i region R . N er antall regioner, altså 89, og n er antall kommuner i hver region, R . Tilsvarende indeks benyttes også for byggekostnadene.

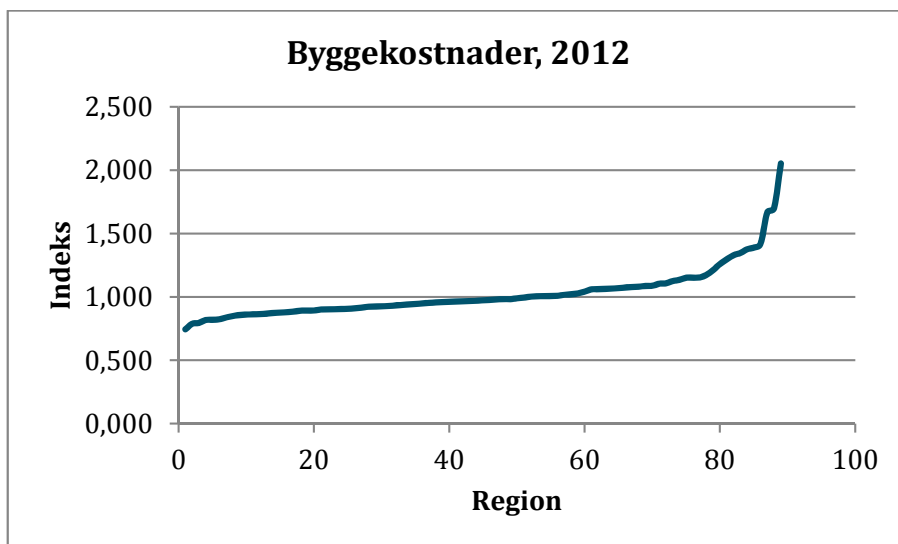
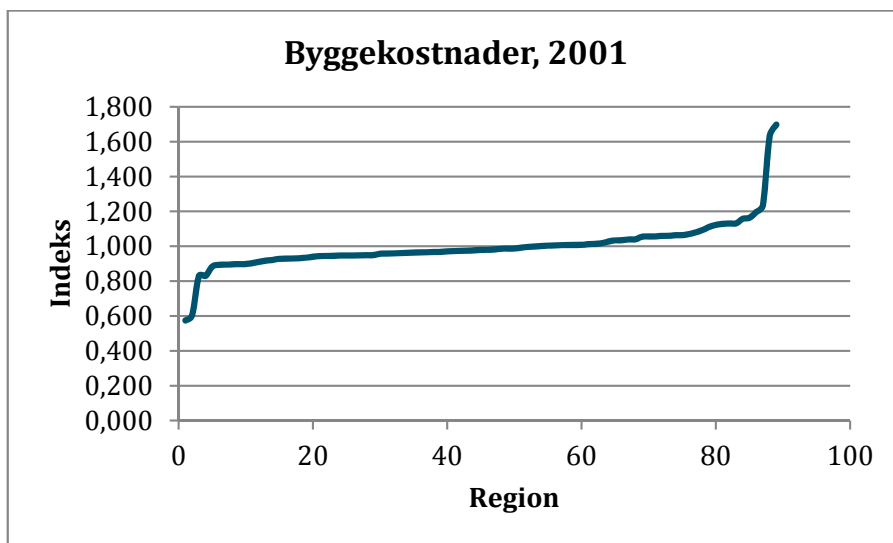
I Figur 5 til Figur 6 presenterer vi geografiske tomtekostnadsindekser og byggekostnadsindekser for både 2001 og 2012. Figurene er laget ved å sortere de 89 regionene fra den med lavest score på indeksen til den regionen med høyeste score. Gjennomsnittsregionen har en score nøyaktig lik 1 og alle regioner som har lavere score enn 1 har altså lavere kostnader enn de som har høyere score enn 1.

For tomtekostnadene ser vi at mellom 55 og 60 regioner har lavere kostnader enn gjennomsnittet i 2001. Dette tallet øker imidlertid til nærmere 70 i 2012. Det er altså et stadig færre antall regioner som bidrar til å trekke tomtekostnadene oppover. I 2012 ser vi det er 4-5 regioner som har et kostnadsnivå som ligger over dobbelt så høyt som gjennomsnittskommunen.



Figur 5. Geografiske tomtekostnadsindekser for 89 norske bolig- og arbeidsmarkedsregioner, 2001 og 2012. Sortert fra region med laveste til høyeste indeksverdi.

I Figur 6 presenterer vi tilsvarende indekser for byggekostnadene. Her ser vi regionene fordeler seg mer symmetriske rundt gjennomsnittskostnaden sammenliknet med tomtekostnadene, men det er også her en tendens til at byggekostnadene blir relativt sett en del høyere i noen få høykostnadsregioner i 2012 sammenliknet med 2001. Til tross for mobilitet av innsatsvarer og arbeidskraft, ser vi at byggekostnadene i de dyreste regionene er dobbelt så høye som i gjennomsnittskommunen i 2012.



Figur 6. Geografiske byggekostnadsindekser for 89 norske bolig- og arbeidsmarkedsregioner, 2001 og 2012. Sortert fra region med lavest til høyest indeksverdi.

Hva kan så dette brukes til? Tanken bak disse indeksene er å skape et grunnlag for å kunne etablere et sett av korreksjonsfaktorer som kan bidra til å utjevne geografiske kostnadsforskjeller. En kommune som tar utgangspunkt i en nasjonal sats for kapitalkostnader, kan korrigere byggekostnads- og tomtekostnadsdelen ved å korrigere den nasjonale satsen med indeksen for den regionen den aktuelle kommune er en del av.

Det er imidlertid ett vesentlig ankepunkt mot de indeksene som hittil er etablert. Alle tall er basert på data for boligbygg fra Husbanken. Dersom også dataene for barnehagebygg viser om lag samme variasjonsmønster som boligbyggene, kan vi si at vi har et godt grunnlag for å etablere kompensasjon for regionale forskjeller i tomte- og byggekostnader og dermed kapitalkostnader. Vi studerer dette nærmere i neste avsnitt.

7.3 Geografisk variasjon i kostnader ved bygging av barnehager

Vi har i foregående avsnitt vist at det er nokså store geografiske forskjeller i tomte- og byggekostnader mellom funksjonelle bolig- og arbeidsmarkedsregioner i Norge. Vi har brukt data fra Husbanken for å illustrere dette. Data fra Husbanken omfatter også barnehagebygg, slik at vi kan undersøke hvorvidt tilsvarende data for barnehager gir de samme resultater som de vi finner for boligbygging. Dette er et betydelig mer begrenset materiale i omfang, men det er likevel verdt å undersøke om vi finner de samme klare effekter av geografi.

Vi må imidlertid gjøre en del sensureringsarbeid i datamaterialet før det er klart til bruk. Det innebærer følgende utelatelser fra datagrunnlaget:

- Utbedringer. Betyr i praksis at det kun er nyoppførte barnehager som er med
- Alle prosjekter med flere enn ett lånetilsagn er holdt utenfor fordi det er uklart hvordan en skal tolke antallet plasser som er ført opp i søknaden.
- Prosjekter med færre enn 40 plasser er utelatt. Det er lite sannsynlig at man bygger en ny barnehage med så få plasser i den perioden vi her snakker om. Grunnen til at de står oppført med så få plasser, er sannsynligvis at de er feilkodet som nyoppføringer, mens det egentlig er snakk om utbedringer.

Ytterligere et problem med disse dataene er at de inneholder en del observasjoner der tomtekostnadene er 0. Av 510 observasjoner for tomtekostnader, er 92 på null kroner og 6 på 1 krone. Altså er tomtekostnadene tilnærmet null i omtrent 1/5 av prosjektene. Hvordan dette skal håndteres, er ikke opplagt. Det kan tenkes at den reelle utgiften i prosjektet er null – dvs. at utbygger har fått tomten gratis av kommunen eller av andre velgjørere. Men det kan også hende at informasjon om tomtepris mangler. Siden vi ikke vet dette, har vi benyttet en mellomløsning som innebærer estimering av tomterelasjonen med en Tobit-spesifikasjon. I Tabell 27 presenteres resultatene.

Vi ser at det er langt færre observasjoner tilgjengelig ved estimering av tomte- og byggekostnadsrelasjonene basert på data fra barnehagebyggprosjekter. For perioden 2001 til og med 2012 har vi ca. 500 mot ca. 2200 for boligeiendommer. Dette er for øvrig i en periode vi kan regne med en overhyppighet av barnehagebyggprosjekter siden reformen i 2003 sannsynligvis har bidratt til sterk vekst i utbygging av barnehager.

De sentrale variablene i tomte- og byggekostnadsrelasjonene er antall innbyggere i kommunene og befolkningstettheten. Koeffisientene til disse ga klare og forventede resultater når vi benyttet data for boligeiendom. For barnehagedataene ser vi av Tabell 27 at resultatene er betydelig svakere og dårlig egnet for å etablere indekser slik det ble gjort på bakgrunn av resultatene for boligeiendomsdata. For byggekostnader finner vi en signifikant positiv effekt av antall innbyggere i kommunen. De øvrige tre sentrale koeffisientene vi er interessert i, er imidlertid langt fra statistisk sikre på et rimelig nivå for testen. I begge modellene er koeffisienten til trendvariablene signifikant positive. For byggekostnadene er dette den samme trendeffekten som vi også så i modellen for boliger, dvs. at byggekostnadene viser en reell vekst over tid, trolig bl.a. som følge av økte krav til standard i perioden vi studerer. For tomtekostnadene er det også en slik økende kostnadseffekt med tiden, men vi har ingen nærliggende forklaring på hvorfor det er slik.

Tabell 27. Resultater for estimering av bygge- og tomtekostnadsrelasjoner for barnehager, 2001-2012.

Variabelnavn	Variabel	Byggekostnader (logaritmer) (OLS)	Tomtekostnader (To-bit)
Konst.	Konstantledd	9.2375** (73.41)	-555.13 (-1.39)
ln(POP)	Antall innbyggere	0.04089* (2.4)	67.05 (1.25)
DENS	Andel innbyggere i tettbygde strøk	-0.03661 (-0.33)	245.68 (0.69)
TREND	Trendvariabel: 0 i 2001 og 11 i 2012	0.06278** (13.99)	88.22** (6.1)
Sigma			965.99** (29.07)
R ² /LogLikelihood	R ² justert/Loglikelihood	0,295	-3885
N	Antall observasjoner	500	549

** Signifikant forskjellig fra 0 på 1 % nivå.

* Signifikant forskjellig fra 0 på 5 % nivå.

Hovedkonklusjonen fra resultatene i Tabell 27 synes dermed å være at det er en betydelig variasjon mellom tomte- og byggekostnader også i datamaterialet fra Husbanken for barnehagebygg. Til forskjell fra dataene for boligbygg, synes imidlertid mesteparten av variasjonen å være tilfeldig eller usystematisk i forhold til de geografiske forklaringsvariablene i modellen. Modellen gir dermed dårlig forklaringskraft og gir et svakt grunnlag for å innføre en modell for å gi geografisk kompensasjon for forskjeller i bygge- og tomtekostnader basert på regional tilhørighet.

7.4 Oppsummering og konklusjon

Analysene av geografiske forskjeller i tomte- og byggekostnader *generelt* (ordinære boliger), viser at det er store forskjeller mellom regioner. Det betyr at det kan være store forskjeller i kapitalkostnader mellom regioner, og at det er vanskelig å tenke seg et rettferdig system for tilskudd til kapitalkostnader om en ikke tar hensyn til de store geografiske variasjonene. Men datagrunnlaget som er lagt til grunn for en slik konklusjon omfatter ikke barnehagebygg – det dreier seg her om ordinære husbankfinansierte boligeiendommer. Gjør vi tilsvarende analyse basert på husbankfinansierte *barnehager*, er resultatene vesentlig mindre utsagnskraftige og vi kan ikke konkludere så klart og sterkt når disse legges til grunn i analysene. Hvorfor det er så klare forskjeller i resultater avhengig av datagrunnlag, har vi ingen klar formening om. En tentativ forklaring er for det første at datagrunnlaget for barnehagebygg er vesentlig mindre i omfang enn det vi har for boligeiendom. For det andre kan det være mindre geografisk variasjon som følge av at det er nasjonale entreprenører som har spesialisert seg barnehagebygg og som opererer med samme priser og kostnader over hele landet. For det tredje er det rariteter vedrørende tomtekostnadene, som i en del tilfeller er lik, eller tilnærmet lik, null. En fjerde mulig forklaring kan være generelt dårlig kvalitet på datagrunnlaget som benyttes. Vi har vanskelig for å tro at kvaliteten skal være vesentlig svakere her enn for boligeiendom, men vi kan heller ikke utelukke det. Ser vi på Tabell 28 er gjennomsnittlig tomtekostnad per tomteareal på snaut 900 kroner. Medianen er vesentlig lavere og indikerer en asymmetrisk fordeling. Standardavviket er nokså høyt og det er således en del som peker i retning av mye støy i dette tallgrunnlaget. Situasjonen er vesentlig bedre for byggekostnader siden standardavviket er lavere og medianen er nokså nær gjennomsnittet. Vi husker også fra regresjonsberegningene at byggekostnadsrelasjonen hadde nokså høy R². Men vi ser av maks- og mi-

nimumsverdiene for byggekostnadene at det er stor avstand mellom ytterpunktene også her – så store at i hvert fall de laveste ser noe urealistiske ut.

Videre går det fram av Tabell 28 at det her er snakk om store kommuner, med gjennomsnittlig antall innbyggere på over 60 000. Medianen er imidlertid mye lavere og standardavviket er høyt. Den typiske kommunen i utvalget, målt ved medianen, har ca. 25 000 innbyggere. Det er langt over medianen for landet totalt sett som er ca. 10 000 innbyggere. Det betyr at det er store kommuner som er representert i utvalget vårt og det er spesielt Oslo som bidrar til den sterke skjevheten i innbyggerfordelingen med sine nærmere 600 000 innbyggere.

Andelen innbyggere i tettbygde strøk er ikke på langt nær så skjevt fordelt. Selv om det altså er stor variasjon i antall innbyggere i de kommunene som er med, så er det typisk kommuner med stor befolkningstetthet som er representert i materialet fra Husbanken. Vi vet fra boligeiendomsanalysene at befolkningstetthet var en viktig forklaringsfaktor for tomtekostnader. Kombinasjonen lite antall observasjoner og liten variasjon i befolkningstetthet i utvalget kan bidra til å gjøre det vanskeligere å identifisere en effekt av befolkningstetthet – i hvert fall på tomtekostnadene.

Til slutt indikerer den siste variabelen i tabellen det vi allerede har vært inne på: at det er en relativt stor andel med tomtekostnad lik 0. Om det er reelt at kostnadene er null, eller om årsaken er en annen, vil det uansett bidra til mer støy i materialet og derfor gjøre det mindre egnet til det formål som det her benyttes.

Tabell 28. Beskrivende statistikk for noen utvalgte variabler fra datasettet om husbankfinansierte barnehager, 2001-2012.

Variabel	Gjennomsnitt	Standardavvik	Median	Min	Maks	Obs
Tomtekostnad per tomteareal (kr)	887	883.6	739	0	7323	549
Byggekostnad per boareal (kr)	22060	7204.8	20414	672	54680	500
Antall innbyggere	63676	102509.6	24993	2396	586860	549
Andel innb i tettbygde strøk	0.809	0.175	0.850	0	0.996	549
Andel med tomtekostnad større enn 0	0.820	0.385	1	0	1	549

Uansett må konklusjonen på denne delen av prosjektet bli at datagrunnlaget ikke gir noen støtte til at det finnes en klar og systematisk variasjon i tomtekostnader og byggekostnader knyttet til oppføring av barnehagebygg i forskjellige regioner. Dette materialet er dermed ikke egnet til å foreslå noen konkret beregningsmodell for å gi en form for geografisk differensiering av et kapitaltilskudd.

Det er ikke dermed sagt at det ikke kan finnes betydelig variasjon i nivå på tomte- og/eller byggekostnad fra de mest utpregede pressområder til områder der det kan være rikelig med rimelige tomter og/eller mye ledig kapasitet blant aktuelle entreprenører. Men datagrunnlaget for barnehagebygg fra Husbanken fanger kun i minimal grad opp noen slik *systematisk* variasjon.

Dagens forskrift åpner allerede for at kommuner kan tildele et høyere tilskudd enn minimum dersom dette skulle være ønskelig eller aktuelt. Det kreves imidlertid at de enkelte barnehager ikke forskjellsbehandles. Det skulle således ikke være noe i veien for at enkelte kommuner kan *velge* å gi et kapitaltilskudd på et høyere nivå enn de nasjonale satsene beregnet i kapittel 6 – iallfall så

lenge dette høyere kapitaltilskuddet gis til alle barnehager i samme kommune.²⁸ Hvorvidt det også kan være aktuelt å gi justering av kapitaltilskudd for eventuelle rent lokale kostnadsvariasjoner *innenfor samme kommune*, er vel mer diskutabelt. Vi ser for oss at det vil være problematisk å etablere et objektivt grunnlag for en slik differensiering, med mindre man ønsker å gå i retning av en ren refusjonsbasert modell med dekning av faktiske dokumenterte kostnader. Dette synes per i dag imidlertid lite aktuelt.

²⁸ I denne sammenhengen kan indeksene for generelle regionale byggekostnadsnivåer (husbankfinansierte boliger) som beregnet i avsnitt 7.2 ovenfor, muligens være aktuelle å trekke inn som et grunnlag.

8. Åpne barnehager

8.1 Innledning

For åpne barnehager ønsker Utdanningsdirektoratet å få vurdert følgende forhold:

- Hvordan nasjonal sats kan beregnes på en mest mulig presis måte
- Hvordan kommunene selv kan beregne tilskudd til åpne barnehager

Som omtalt tidligere i rapporten, er tilskudd til private barnehager basert på forskrift om likeverdig behandling. Utgangspunktet er at private barnehager skal få et tilskudd som tilsvarer kostnadene i de kommunale barnehagene. I noen tilfeller kan dette fremstå som urimelig, for eksempel fordi kostnadene i kommunale og private barnehager ikke er sammenlignbare. Vi oppfatter uttrykket presis slik at det i størst mulig grad skal være sammenheng mellom de forholdene som påvirker kostnadene og tilskuddsberegning. Den mest mulig presise eller treffsikre måten å gi tilskudd til alle typer barnehager er å gi kostnadsdekning. Dette vil imidlertid stride mot prinsippet om likebehandling, og kan også ha uheldige konsekvenser som kostnadstilpasninger, og vil ikke stimulere til effektiv bruk av ressursene i sektoren.

Vi vil i dette kapitlet først gi en presentasjon av åpne barnehager, og datagrunnlaget for beregning av tilskudd og gjennomsnittskostnader. Vi vil så se nærmere på variasjoner mellom de åpne barnehagene. Det vil være lettere å beregne et presist eller treffsikkert tilskudd dersom det er lite kostnadsvariasjon mellom barnehagene, enn dersom det er store kostnadsvariasjoner. Vi vil deretter diskutere nærmere alternative beregningsmetoder for den nasjonale satsen, før vi til slutt kommenterer beregning av egne satser for de kommunene som har både kommunale og private åpne barnehager.

8.2 Om åpne barnehager

Åpne barnehager skiller seg særlig fra andre driftsformer ved at barna ikke blir tildelt fast plass i barnehagen. Antall barn som er til stede i den enkelte åpne barnehage kan derfor variere mye fra dag til dag. Virksomheten i åpne barnehager er basert på at de voksne som kommer sammen med barna selv er en del av bemanningen, og at de aktivt tar del i det daglige arbeidet i barnehagen.

Det er et mål med barnehagepolitikken å opprettholde et mangfoldig barnehage tilbud, og åpne barnehager er en del av dette mangfoldet ved å være et alternativt tilbud for de som av ulike grunner ikke har barnet i ordinær barnehage. Meld. St. 24 (2012-2013) påpeker at det er viktig med et tilbud også til de barna som ikke går i ordinær barnehage. Formålet med åpne barnehager er at det skal være et lavterskeltilbud, som er tilgjengelig for de som ikke benytter seg av det ordinære barnehage tilbudet. Åpne barnehager har blant annet som formål å gi foreldre innføring i hva en barnehage er, og det er derfor ofte lagt vekt på å gjennomføre tradisjonelle barnehageaktiviteter og turer. De åpne barnehagene ser ut til å rekruttere brukere med bredere sosioøkonomisk bakgrunn enn andre mer formelle kommunale tilbud rettet mot samme målgruppe (Vedeler 2009).

Tidligere var åpne barnehager gjerne et tilbud til de som ikke fikk plass i barnehage. Det er i dag få barn i Norge som ikke går i barnehage, og som dermed er potensielle brukere av åpne barnehager. Det er kun 3,5 % av barn i alderen 3-5 år som ikke går i barnehage, mens tilsvarende tall for

aldersgruppen 1-2 år er 21 % (NOU 2012:1 s 69). Totalt for aldersgruppen 1-5 år er det 10 % som ikke går i barnehage. Minoritetsspråklige barn har lavere deltakelse i barnehage enn andre, og er derfor en viktig potensiell målgruppe for åpne barnehager. Andre trekk ved familier som velger å ikke ha barn i barnehagen, er foreldre med lav utdanning og lavt inntektsnivå (NOU 2010:8). Åpne barnehager har lav gjennomsnittsalder på barna, og er fortrinnsvis benyttet av foreldre med barn under tre år.

Åpne barnehager er som oftest gratis for brukerne. Unntaket er mer symbolsk betaling pr. oppmøte, som gjerne går til å dekke mindre utgifter, slik som kaffe til foreldrene.

Åpne barnehager er ikke regulert særskilt i dagens barnehagelov. Åpne barnehager som er godkjente etter barnehageloven, må imidlertid følge barnehageloven på lik linje med ordinære barnehager. De fleste åpne barnehager har en åpningstid på mindre enn 20 timer i uken, og er derfor ikke godkjenningsspliktige etter barnehageloven § 6. Åpne barnehager kan likevel søke om godkjenning. Det er bare godkjente barnehager som har rett til tilskudd fra kommunen. Mange åpne barnehager er også organisert som en avdeling i en ordinær barnehage, og inngår dermed i en godkjenningsspliktig virksomhet. Statistikk over åpne barnehager omfatter bare godkjente barnehager.

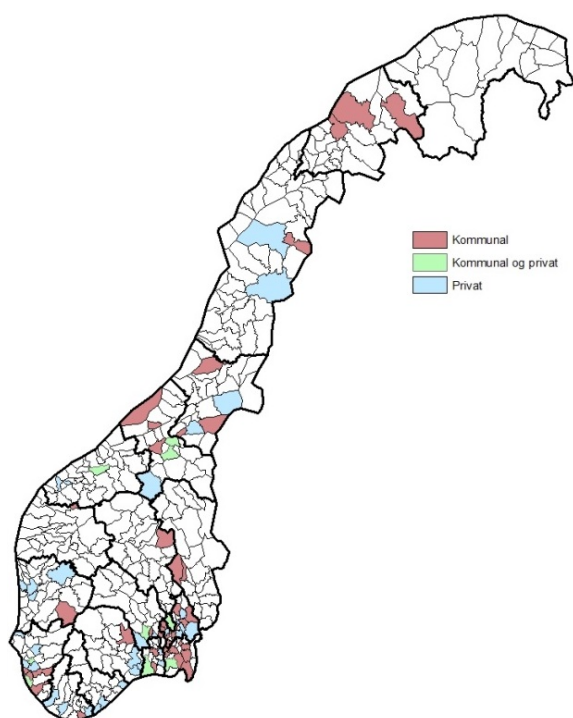
De åpne barnehagene som er godkjent, skal følge rammeplan for barnehager, og ha et pedagogisk tilbud med årsplaner og ledes av en førskolelærer eller en person med tilsvarende pedagogisk utdanning. Det er imidlertid ingen veiledende normer for leke- og oppholdsareal, slik som for ordinære barnehager. Det er ikke noe krav om uteareal. Kommunen skal før godkjenning foreta en konkret vurdering av de fysiske rammene og bemanningen, i forhold til forsvarlighetskravet i barnehageloven § 16.²⁹ Kommunen godkjenner barnehagen for et bestemt antall barn, i forhold til areal og bemanning. Øie-utvalget mener at åpne barnehager bør reguleres i større grad enn hva som er tilfellet i dag (NOU 2012:1 s 178).

I 2012 var det 199 åpne barnehager i Norge, fordelt om lag likt mellom kommunale og private barnehager. 75 av de åpne barnehagene er også ordinære barnehager (kombinerte barnehager).

Figur 7 viser hvilke kommuner som har åpne barnehager, fordelt på kommunale eller private, og de kommunene som har både private og kommunale barnehager. De fleste kommuner har bare en åpen barnehage, og om lag 80 % av kommunene i Norge har ingen åpne barnehager. Oslo har flest åpne barnehager, med 26 totalt, mens Bergen og Trondheim har 15 hver. Oslo har hovedsakelig kommunale åpne barnehager, mens Bergen kun har private. 45 % av de åpne barnehagene er lokalisert i de ti største kommunene i Norge.³⁰

²⁹ Veileder Godkjenning av barnehager, Kunnskapsdepartementet.

³⁰ Bergen, Bærum, Drammen, Fredrikstad, Kristiansand, Oslo, Sandnes, Stavanger, Trondheim og Tromsø.



Figur 7 Oversikt over geografisk fordeling av åpne barnehager. Kilde: årsmelding 2012.

Det er likevel grunn til å tro at det fortsatt vil være etterspørsel etter åpne barnehager fremover, selv med full barnehagedekning. Erfaringer fra Sverige viser at det fortsatt er om lag 12 % av barn i førskolealder som ikke går i ordinær barnehage, selv med god dekning og lav pris (St.meld. nr. 23 (2007-2008)). Verdimessige hensyn spiller en viktig rolle ved valg om ikke å ha ordinær barnehageplass. Tall fra Barnetilsynsundersøkelsen viser at foreldre som ikke søker barnehageplass, i hovedsak grunngir dette med at de mener det er viktig for barnet å være med mor, foreldrene er hjemme likevel, de trenger ikke plass, eller barnet er for lite. Også økonomi og andre praktiske og materielle forhold spiller inn, men dette er sjelden utslagsgivende alene (Utdanningsdirektoratet 2012).

8.3 Dagens tilskudd

Tilskuddsberegning for åpne barnehager er i utgangspunktet basert på samme modell som ordinære barnehager. Dette innebærer at kommuner som har kommunale åpne barnehager skal basere tilskuddet på kostnadsnivået i de kommunale åpne barnehagene. Det er likebehandlingsprinsippet som er utgangspunkt for denne beregningsmåten. Private åpne barnehager skal få like stort tilskudd som de kommunale barnehagene i samme kommune. Det er ikke gitt nærmere retningslinjer for hvordan kommunene skal beregne dette tilskuddet. Kommunal tilskuddsberegning er nærmere drøftet i kap. 8.6.

8.3.1 Nærmere om datagrunnlaget for nasjonale satser

For de kommunene som ikke har kommunale åpne barnehager, skal tilskudd til åpne barnehager i kommunen baseres på nasjonal sats. Dagens nasjonale sats er basert på en kostnadsanalyse av åpne barnehager ved innføring av ny modell for tilskudd til ikke-kommunale barnehager (Lunder og Aastvedt, 2010). Beregningsmåten for nasjonal sats i denne rapporten er også lagt til grunn for

senere års beregning av nasjonal sats, med noen mindre korrigeringer. Resultatet av denne gjennomgangen var at tilskuddet i stor grad ble basert på kostnadene i de private åpne barnehagene, og ikke de kommunale barnehagene. De kommunale barnehagene rapporterer regnskapsdata via KOSTRA. KOSTRA har ikke noen egen funksjon for åpne barnehager. Det er derfor ikke mulig å ta utgangspunkt i kommunale kostnader for å beregne tilskudd til de private åpne barnehagene.

Dette medfører at ved beregning av tilskudd til åpne barnehager er vi nødt til, i hvert fall delvis, å bryte med prinsippet om at det er de kommunale kostnadene som skal danne grunnlag for tilskuddet til de private barnehagene. Ved å ta utgangspunkt i kostnadene i de private åpne barnehagene, vil tilskuddet ha mer preg av et kostnadsdekningsprinsipp enn et likebehandlingsprinsipp.

For å prøve å sikre en form for likebehandling også for de åpne barnehagene, er kommunalt lønnsnivå lagt til grunn ved beregning av personalkostander og ikke de faktiske lønnskostnadene i barnehagen.

Personalkostnader er beregnet med utgangspunkt i bemanning i private åpne barnehager, men med kommunalt lønnsnivå. Bemanning er basert på rapporterte årsverk i årsmelding for to år, vektet gjennomsnitt med 7/12 for året årsmelding fra året før beregningsåret og 5/12 for året etter beregningsåret. Det kommunale lønnsnivået er basert på lønnsstatistikk fra Teknisk Beregnings- og Statistikkutvalg for Kommunesektoren (TBSK).

Husleie er gjennomsnittlig regnskapsført husleie for de private åpne barnehagene som har regnskapsført husleie, mens andre kostnader er gjennomsnittskostnader av alle private åpne barnehager.³¹ Andre kostnader er basert på regnskapet for 2010, prisjustert med den kommunale deflatoren for kjøp av varer og tjenester. Årsaken til at andre kostnader ikke oppdateres årlig er å unngå å ta utgangspunkt i et kostnadsnivå som er påvirket av tilskuddet som beregnes. Kostnadene for 2010 vil ikke være påvirket av de nasjonale tilskuddssatsene som ble brukt første gang i 2011.

Foreldrebetaling er lite utbredt i åpne barnehager, og det er derfor ikke gjort noen korrigering for foreldrebetaling. Det kan imidlertid ofte være at det tas en mer symbolsk betaling som eksempelvis dekker kaffe til foreldrene. Utgifter til matservering er derfor holdt utenfor beregning av øvrige kostnader.

Tabell 29 Oversikt over dagens beregningsgrunnlag for tilskudd til private åpne barnehager.

Type kostnad	Beregningsgrunnlag
Personalkostnad	Gjennomsnittlig årsverk i private åpne barnehager. Kilde: årsmeldingsskjema BASIL ³² Kommunalt lønnsnivå: Kilde: TBSK
Kapitalkostnad	Gjennomsnittlig husleie for de private åpne barnehagene som har husleie. Kilde: årsregnskap BASIL
Andre kostnader	Gjennomsnittlige kostnader ikke-kommunale private åpne barnehager i 2010. Kilde årsregnskap BASIL

³¹ Alle barnehager refererer her til de «rene» åpne barnehagene. Med rene åpne barnehager mener vi barnehager som ikke er rapportert som både åpen og ordinær barnehage.

³² Årsmelding for kommunale og private barnehager skjer gjennom den elektroniske innrapporteringsløsningen BASIL (Barnehage-Statistikk-Innrapporterings-Løsning). Det samme gjør regnskapet for private barnehager.

Dagens tilskuddordning for åpne barnehager tildeler tilskudd i henhold til antall barn, gruppert etter oppholdstid på hhv. 6-15 timer og 16 timer eller mer pr. uke. Denne inndelingen er grovere enn tilskudd pr. oppholdstime og er en forenkling i forhold til tilskuddordningen for ordinære barnehager.

Tilskuddet for det enkelte år baserer seg på sist rapporterte kostnader ved beregning av tilskuddet. Dette innebærer at tilskuddet for 2014 er basert på årsregnskap og årsmelding for 2012, mens 2013-tilskuddet er basert på 2011-tall. Tilskuddet for 2014 er kr 16 600 for åpningstid fra 6-15 timer og kr 27 200 for 16 timer eller mer.³³ I 2012 var det 34 kommuner som kun hadde private barnehager, og dermed baserte tilskuddet på nasjonal sats.

8.3.2 Hvor mange barn går i en åpen barnehage?

Et annet forhold som kan gi uheldige utslag på tilskuddsberegning, er telling av barn i åpne barnehager. For å kunne beregne gjennomsnittskostnader pr. plass trenger vi, i tillegg til kostnadsinformasjon, opplysninger om antall plasser. Kostnadsinformasjon blir meningsløs dersom vi ikke kan koble denne til antall barn, plasser eller oppholdstid. I årsmeldingsskjemaet er det oppgitt antall barn i barnehagen. Ettersom barn i åpen barnehage ikke tildeles fast plass, er det vanskelig å få opplysninger om hvor mange barn som er i barnehagen. Årsmeldingen inneholder opplysninger om antallet barn som *kan* være til stede samtidig i barnehagen. Dette er det samme som godkjente plasser, sett i forhold til lokalenes størrelse og tilgjengelig personal. Rundskriv F-02/2010 fra Kunnskapsdepartementet presiserer imidlertid at dersom det over tid viser seg at fremmøtet i den åpne barnehagen er vesentlig lavere enn godkjente plasser, skal et lavere barnetall legges til grunn ved beregning av driftstilskudd. Erfaringene viser at forståelsen av denne bestemmelsen oppfattes ulikt mellom ulike barnehager og kommuner (Lunder og Aastvedt 2010). Noen legger til grunn godkjente plasser, mens andre har rutiner for løpende telling gjennom året, og rapporterer et gjennomsnitt gjennom året. Det kan gi vesentlige utslag dersom kommunene bruker ulike rapporteringsrutiner her.

Vi har imidlertid ikke mulighet for å korrigere for dette her, men oppfordrer Utdanningsdirektoratet til å klargjøre hvordan tellerutinene for barn skal være. Vi oppfatter at tolkningen fra Kunnskapsdepartementet om at godkjente plasser skal legges til grunn, så lenge det ikke er vesentlig færre barn over tid i barnehagen, er et fornuftig utgangspunkt. Dersom denne tolkningen opprettholdes, kan det også være en fordel at det utdypes nærmere hva som menes med vesentlig avvik over tid. Barnehagen vil ikke kunne ha flere barn enn godkjente plasser, samtidig som det er naturlig at det i perioder er færre barn enn godkjente plasser, for eksempel på grunn av ferie, smittsomme barnesykdommer e.l. Gjennomsnittlig antall barn i åpne barnehager over en gitt periode vil med andre ord være lavere enn godkjente plasser.

Det er naturlig at barnehagen er dimensjonert i forhold til godkjente plasser, både i forhold til lokaler og personale. Kostnadene vil derfor, i hvert fall på kort sikt, være uavhengig av hvor mange barn som møter opp til enhver tid. Det kan imidlertid virke urimelig at barnehagen skal få tilskudd i forhold til godkjente plasser, dersom barnehagen har vesentlig færre barn over tid. Det vil da være mulig, i hvert fall til en viss grad, å tilpasse kostnadsnivået til det antall barn som faktisk benytter barnehagen. Dette er en problemstilling som er aktuell både for beregning av nasjonale satser og ved beregning av egne satser for den enkelte kommune.

³³ <http://www.udir.no/Barnehage/Regelverk/Nasjonale-tilskuddsatser-2014/>.

8.3.3 Datagrunnlag for beregningene i denne rapporten

Analyse av variasjoner mellom barnehagene er basert på årsmeldingsskjemaene. Både private og kommunale barnehager leverer årsmeldingsskjema, slik at analysene som utelukkende er basert på årsmelding inkluderer både private og kommunale åpne barnehager. Dette gjelder analyser av forhold knyttet til variasjoner i størrelse mellom barnehagene, slik som areal, antall barn og antall årsverk, samt analyse av åpningstid.

En del barnehager er både registrert som ordinære barnehager og åpne barnehager, eller familiebarnehager og åpne barnehager (kombinerte barnehager). Det er en del opplysninger vi ikke kan hente ut av årsmeldingsskjema for barnehager som er kombinerte, da en del av opplysningene ikke er spesifisert for den delen av barnehagen som gjelder åpen barnehage. Av de 199 åpne barnehagene som har levert årsmeldingsskjema i 2012 er det 123 rene åpne barnehager. Med rene åpne barnehager mener vi barnehager som ikke er rapportert som både åpen og annen type barnehage.

Kostnadsberegningene er basert på årsregnskap og årsmelding til de private åpne barnehagene. Også her må vi avgrense oss til de rene åpne barnehagene, da kostnadene ikke er spesifisert for den delen som gjelder åpen barnehage. Ser vi nærmere på dataene fra de private åpne barnehager er det bare 75 av de 99 private åpne barnehagene som er rene åpne barnehager. Vi sitter med andre ord igjen med 75 barnehager i 2012 som grunnlag for å si noe om kostnadsvariasjoner og gjennomsnittskostnader for åpne barnehager. Datagrunnlaget blir også noe lavere på grunn av at vi har fjernet barnehager som har hatt organisasjonsendringer i løpet av året. Organisasjonsendring innebærer endring av åpningstid, vesentlige endringer i antall barn, fusjon med andre barnehager, åpning eller stenging av avdelinger eller endring av lokaler. Det vil ofte være dårlig sammenheng mellom antall barn og kostnadene i barnehager som har foretatt omorganiseringer i løpet av året. Vi har også fjernet kostnadsdata for barnehager i oppstartsåret.

Barnehager som ikke har oppgitt åpningstid er også fjernet fra utvalget, i de tilfellene åpningstid har betydning for kostnadsberegningen. I de tilfellene vi deler kostnadene mellom de to åpningskategoriene har vi i tillegg fjernet barnehager som har oppgitt barn i begge oppholdskategoriene. Dette gjelder en barnehage, for årene 2011 og 2012.

Tabell 30 Oversikt over barnehager i utvalg for beregning av gjennomsnittskostnader.

	2010	2011	2012
Alle rene åpne	77	71	67
Org. endring	1	2	3
Oppstartsår	1	2	1
Åpningstid	1	2	1
Gjenværende	74	65	62

Det er en del barnehager som har skrevet kommentarer under støtte fra eier som tyder på at kostnadene ikke er fullstendige. Dette er kommentarer som: «lav/subsidiert/gratis husleie» og «ikke utbetalt lønn for utført arbeid.» Vi har lagt til beløpet oppgitt i støtte fra eier til totale kostnader. I de tilfellene det fremgår at støtte fra eier er dekning av underskudd, er beløpet ikke lagt til.

For å beregne totale kostnader har vi tatt utgangspunkt i driftskostnader, som inkluderer de viktigste av utgiftspostene til åpne barnehager. Barnehagen kan også ha noen finanskostnader. De fleste åpne barnehagene har minimalt med finansposter. Noen kan imidlertid ha større poster, som inntekts- eller fradragsføring av gevinst-/tapskonto. Andre finansposter kan være valuta-tap/gevinst, tap eller gevinst ved salg av aksjer eller utbytte. Det er lite hensiktsmessig å ta hensyn til finanskostnader, uten også å ta hensyn til finansinntekter. Vi er mer tilbøyelig til å holde alle finanspostene utenom beregningen, da vi ikke anser dette som en del av barnehagens drift. I 2012 er netto finansposter for alle barnehagene i utvalget på om lag kr 200 000 i netto finansinntekt.

Vi holder derfor utenfor alle finansposter, utenom rentekostnad. Rentekostnad kan være knyttet til driften dersom dette gjelder renter på lokaler som barnehagen benytter eller renter på lån til kjøp av utstyr.

I våre kostnadsanalyser nedenfor varierer antall barnehager som er med i analysen fra 62 til 76. Dette er et noe tynt grunnlag å beregne nasjonale satser på. Dette gjelder særlig dersom variasjonen mellom barnehagene er stor eller dersom dataene er skjevfordelte, for eksempel at datagrunnlaget er dominert av barnehager fra områder med høy husleie.

De nasjonale satsene er basert på antall barn i de åpne barnehagene, fordelt på to kategorier åpningstid. Det er mindre variasjon i antall barn mellom år for åpne barnehager enn for ordinære barnehager. Vi velger derfor ikke å vekte oppholdstidene med 7/12 vekt på årsmelding året før og 5/12 vekt på årsmelding i inneværende år. Denne vektingen gjøres ved beregning av tilskudd til ordinære barnehager for å ta hensyn til at de fleste større endringer skjer ved oppstart av nytt barnehageår i august. Dette vil være mindre aktuelt for åpne barnehager. Vi velger heller å fjerne barnehager som rapporterer om endringer i organiseringen, som utvidelse av åpningstid, men også vesentlige endringer i antall barn. I utgangspunktet skal de åpne barnehagene rapportere antall godkjente plasser, og det vil da vanligvis ikke være noe variasjon mellom årene. På denne måten unngår vi å måtte fjerne for mange barnehager fra utvalget for å sørge for at vi bruker kostnader og barn for de samme barnehagene hvert år når vi beregner nasjonal sats.

Et alternativ til å beregne kostnader pr barn kan være å beregne kostnader pr oppholdstime, slik tilskuddet beregnes for ordinære barnehager. Nå er riktignok oppholdstidene mer spesifisert i årsmeldingsskjemaet til ordinære barnehager, med spesifisering av antall barn med ulike oppholdstid, men det er likevel mulig å komme frem til et anslag på antall oppholdstimer også i en åpen barnehage. Oppholdstimer er beregnet i forhold til åpningstimer i uken, antall måneder åpen i året, samt antall barn som er registrert.³⁴ Det er ikke gjort noen korrigeringer for alder på barna, da vi ikke har opplysninger om dette. Vi forutsetter her at det til enhver tid er fullt opp i barnehagen, i forhold til rapporterte antall barn.

8.4 Analyse av variasjoner mellom barnehagene

Før vi går nærmere inn på alternative beregningsmåter for tilskuddsberegning, vil vi se nærmere på det datagrunnlaget som eksisterer for åpne barnehager. Hensikten med dette er først og fremst å vurdere kvaliteten på datagrunnlaget, og hvor godt egnet datagrunnlaget er for å beregne en na-

³⁴ I ordinære barnehager tar vi utgangspunkt i at en oppholdstid på 48 uker for en heltidsplass. Dette fordi barna må ta ferie. Dette er ikke tilfelle i åpne barnehager hvor det kan være ulike barn til ulike tider. Vi tar derfor utgangspunkt i at en fulltidsplass er på 52 uker * 45 timer = 2340, mot 2160 i en ordinær barnehage. Noen åpne barnehager har bare åpen 9 eller 10 måneder i året, mens andre er åpen i 12 måneder.

sjonal sats. Alle de tidligere rapportene om tilskuddsberegning til åpne barnehager har påpekt at det for åpne barnehager er vanskelig å fastsette en nasjonal gjennomsnittssats, både fordi det er stor variasjon i kostnadsnivået til åpne barnehager og fordi det er få åpne barnehager, og dermed et spinkelt grunnlag for beregning av gjennomsnittssatser.

Det er mange forhold som kan påvirke kostnadsnivået mellom barnehager. Vi vil her først se litt nærmere på variasjonene i andre faktorer enn kostnader mellom de åpne barnehagene, før vi ser nærmere på selve kostnadsnivået i barnehagene. Vi har her sett nærmere på innsatsfaktorer i barnehageproduksjonen som areal og bemanning. Andre forhold som kan påvirke kostnadene er antall barn og åpningstid.

Det er to spørsmål som er mest aktuelle knyttet til variasjon mellom barnehagene:

- Er det stor variasjon mellom de kommunale og de private åpne barnehagene?
- Er det stor variasjon mellom de private åpne barnehagene?

Det første spørsmålet er først og fremst relevant for de kommunene som beregner tilskudd til de åpne barnehagene på grunnlag av kostnader i de kommunale barnehagene i samme kommune. Dersom den gjennomsnittlige kommunale åpne barnehagen er vesentlig forskjellig fra den typiske private åpne barnehagen, er det grunn til å stille spørsmål ved om det er riktig å benytte kostnadene i de kommunale barnehagene som grunnlag for tilskudd til de private barnehagene. Dette vil først og fremst avhenge av årsaken til forskjeller mellom kostnadene i kommunale og private barnehager. Dersom forskjellen skyldes at de kommunale barnehagene har et høyere lønnsnivå, kan det være ønskelig å benytte de kommunale kostnadene som grunnlag, for nettopp på denne måten å gi de private barnehagene muligheten til å tilby det samme lønnsnivået som de kommunale barnehagene. Vi oppfatter at dette er noe av hensikten med forskriften om likebehandling.

Dersom kostnadsnivået skyldes at de kommunale åpne barnehagene har et annet og mer omfattende tilbud, for eksempel knyttet til språkopplæring og foreldreveiledning, vil det kunne oppfattes som urimelig at de åpne barnehagene skal få tilskudd basert på et slikt tilbud, uten at det stilles krav til at barnehagen har et tilsvarende tilbud.

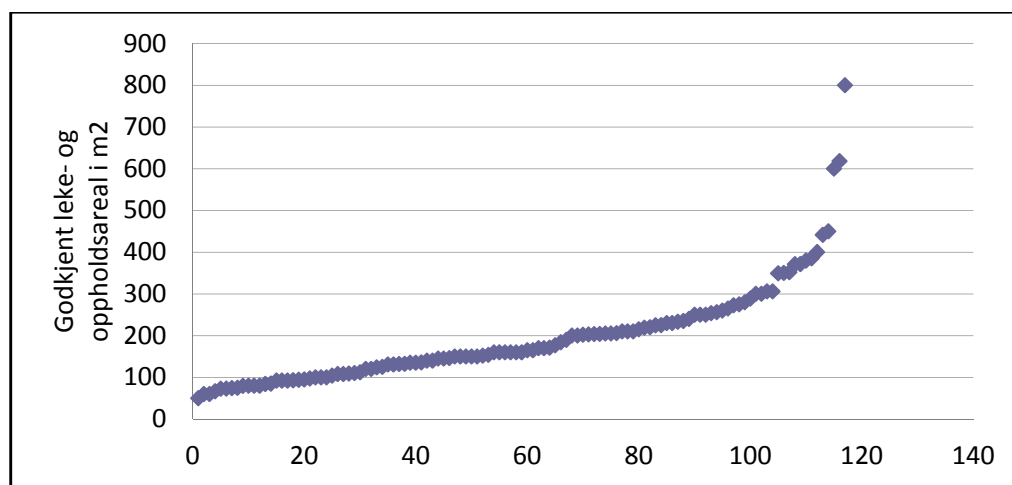
Spørsmålet knyttet til variasjon mellom de private åpne barnehagene er knyttet til beregning av den nasjonale satsen for tilskudd til åpne barnehager. Ved stor variasjon mellom barnehagene vil gjennomsnittskostnader kunne være lite treffsikre, slik at noen barnehager får vesentlig kompensasjon for sine kostnader, mens andre får et tilskudd som er langt lavere enn de faktiske kostnadene. Ved stor variasjon mellom barnehagene kan også gjennomsnittlige kostnader i stor grad være påvirket av ekstreme verdier i datagrunnlaget. I slike tilfeller kan det være et bedre grunnlag å benytte median enn gjennomsnitt som grunnlag for nasjonale satser.

Leke- og oppholdsareal

Det er ingen veiledende norm for leke- og oppholdsareal pr. barn i åpne barnehager. Godkjent leke- og oppholdsareal sier likevel noe om hvor mange barn det er plass til i barnehagen. Det er selvfølgelig mulig at barnehagen har en kapasitet langt utover bruken.

Vi har i Figur 8 vist areal pr. rene åpne barnehage som har oppgitt tall for areal i 2012. Barnehagene er sortert fra venstre til høyre etter stigende areal. Den minste barnehagen har godkjent areal på 50 m², mens den største er på 800 m². De største barnehagene er private, mens de minste er kommunale. Det er bare fem barnehager som har areal over 400 m². Alle disse er private. Gjen-

nomsnittsbarnehagen er på 196 m², mens medianen er på 160 m². Ser vi på variasjonene mellom de private barnehagene er gjennomsnittsbarnehagen på 205 m², mens medianen er på 228 m². En «normal» åpen barnehage vil med andre ord ha en størrelse på om lag 200 m².



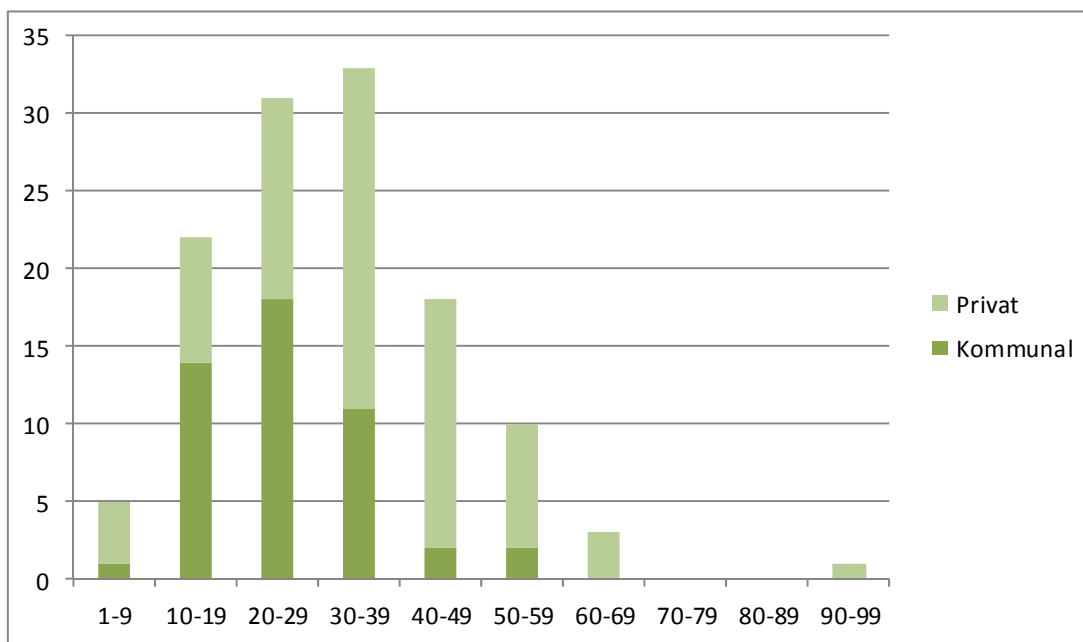
Figur 8 Variasjonsområde for godkjent leke- og oppholdsareal i 2012. N=117. Kilde: Årsmelding 2012.

Antall barn

Antall barn er en annen målestokk på størrelse. Det er vanskeligere å si hvor mange barn som benytter seg av tilbudet om åpne barnehager. Ettersom barn i åpen barnehage ikke tildeles fast plass, rapporteres ikke faktisk antall barn i barnehagen. Rapporterte tall for antall barn i barnehagen baseres på antall godkjente plasser, eller antall fremmøtte dersom dette er vesentlig lavere enn godkjente plasser. I 2012 ble det rapportert 5 316 barn med plass i åpen barnehage, mens tilsvarende tall for 2007 var 7 251.³⁵

Det er stor variasjon i størrelsen på barnehagene, fra 90 rapporterte brukere til 8. Både gjennomsnitt og median ligger rundt 30 barn. De kommunale barnehagene er imidlertid noe mindre enn de private, med et gjennomsnitt på henholdsvis 25 og 34 barn.

³⁵ Endringen kan delvis skyldes endring i tellepraksis (Lunder og Aastvedt, 2012).

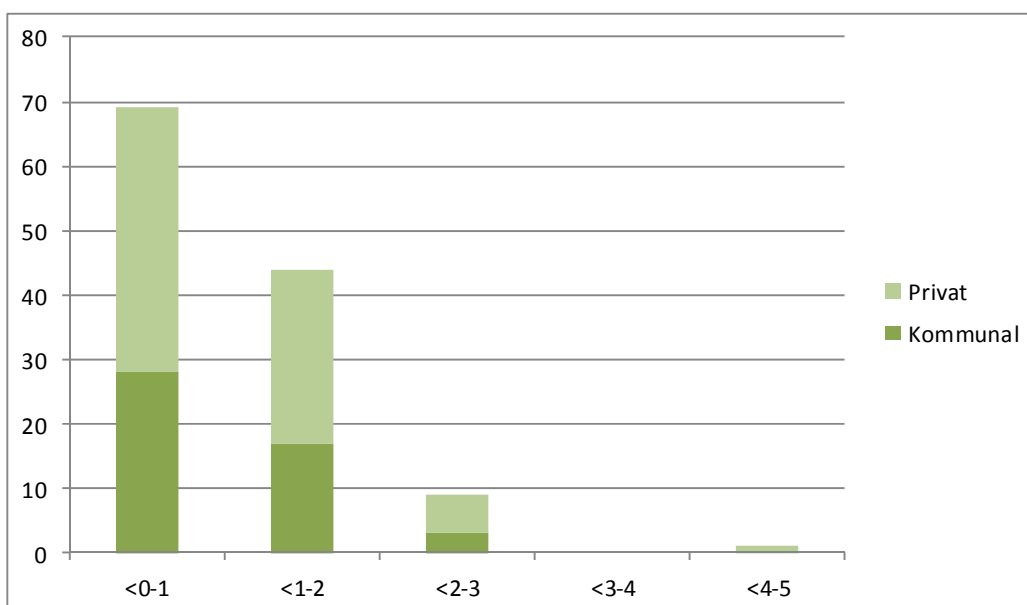


Figur 9 Rene åpne barnehager sortert på antall rapporterte barn. Fordelt på private og kommunale barnehager. N=123. Kilde: Årsmelding 2012.

Bemanning

Antall årsverk i de rene åpne barnehagene varierer fra 0,15 til 5 årsverk. Både median og gjennomsnitt ligger rundt 1 årsverk pr barnehage. Det er ikke den største barnehagen som har flest årsverk. Den største barnehagen har bare 2,55 årsverk, mens barnehagen med 5 årsverk har 31 barn, og ligger dermed tett opp til gjennomsnittet i antall barn.

Gjennomsnittlig årsverk i kommunale barnehager er 1,08, mens tilsvarende tall i private er 1,06.



Figur 10 Rene åpne barnehager sortert på antall årsverk. Fordelt på private og kommunale barnehager. N=123. Kilde: årsmelding 2012.

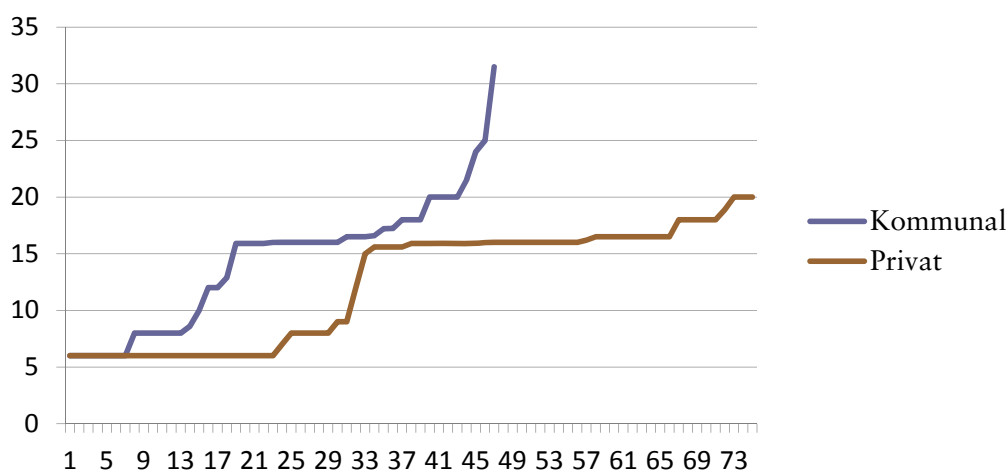
Åpningstider

Åpningstidene sier noe om omfanget av tilbudet. Det kan både variere hvor mange dager i uken en åpen barnehage er åpen, og hvor lenge den har åpen pr dag. Hvor mange måneder i året barnehagene er åpen varierer fra 10 til 12 mnd. Det er naturlig å anta at kostnadene varierer i forhold til åpningstid. Dette vil spesielt gjelde for personalkostnadene, da det alltid må være minst en ansatt tilstede i hele barnehagens åpningstid.

Figur 11 viser variasjonsområdet for åpningstid pr uke fordelt på kommunale og private åpne barnehager. For de kommunale barnehagene er variasjonen større enn for de private barnehagene. Det er 23 private barnehager som rapporterer om åpningstid på 6 timer i uken. Disse er enten åpen en eller to dager i uken. Det er bare 7 kommunale barnehager som har en åpningstid på 6 timer i uken. Alle disse er åpen to dager i uken.

Som figuren viser, er det flest barnehager, både kommunale og private, som har en åpningstid på om lag 16 timer i uken. Disse timene er som oftest fordelt mellom 3 eller 4 dager, men for 2 kommunale barnehager er disse 16 timene fordelt over to dager. Gjennomsnittlig åpningstid er 12,4 timer for de private åpne barnehagene, og 14,3 for de kommunale. Det er 3 private barnehager som er åpen 5 dager i uken, mens det er 5 kommunale barnehager som er åpen i alle ukens virkedager.

Kurven for de private barnehagene kan se ut til å gjenspeile inndeling av tilskuddsordningen. Tilskuddet er inndelt i to satser, en for åpningstid fra 6-15 timer og en for 16 timer eller mer.



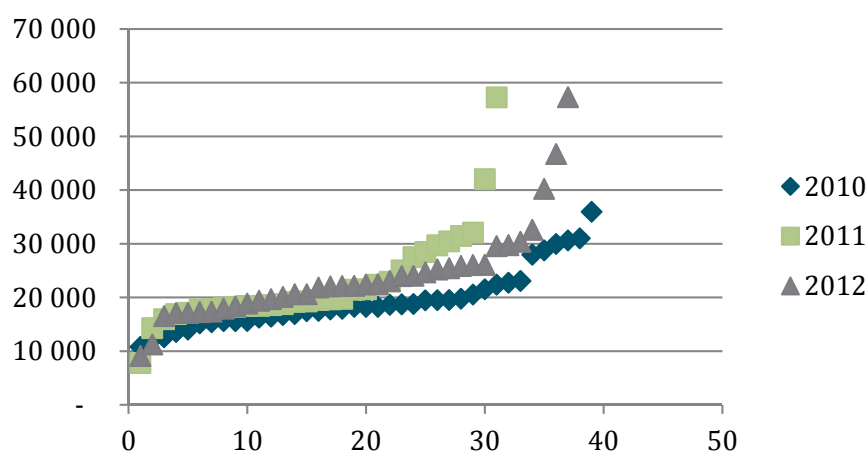
Figur 11 Variasjonsområde for åpningstid for rene åpne barnehager. Y= antall åpningstider i uken. N=122.³⁶
Kilde: Årsmelding 2012.

8.4.1 Totale kostnader

Det gir liten mening å sammenligne kostnader mellom barnehager uten å se på kostnader i forhold til størrelsen på barnehagen. Antall barn er den mest nærliggende målestokken for størrelse på barnehagen. Utgangspunktet for dagens beregning av tilskudd er kostnadene pr barn, fordelt på

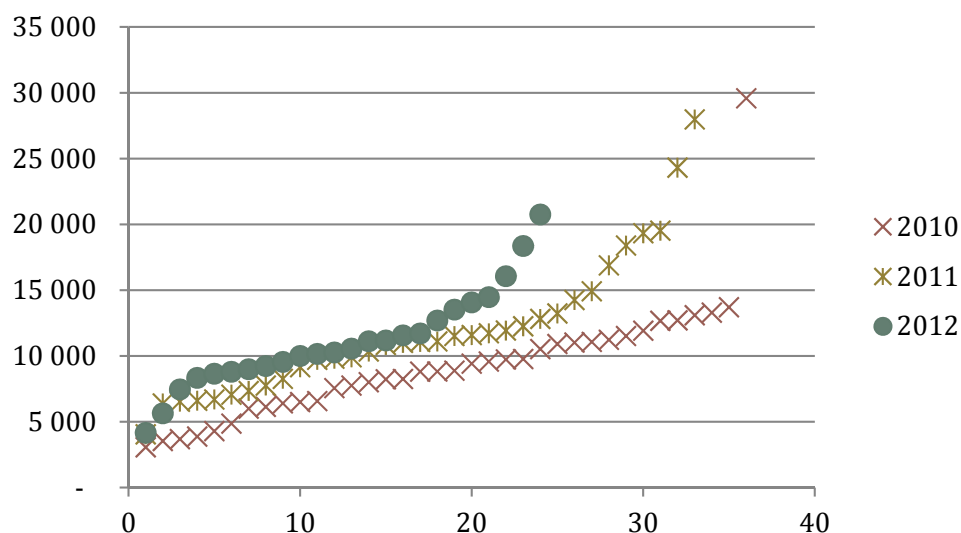
³⁶ En barnehage mangler opplysninger om åpningstid.

to åpningstidskategorier. Det er derfor naturlig i første omgang å se på kostnadene i forhold til dette barometeret.



Figur 12 Variasjonsområde for kostnader pr. barn åpningstid 16t-. Kilde: årsmelding og årsregnskap 2010 til 2012.

Kostnadene pr. barn i barnehager med åpningstid fra 16 timer eller mer har størst variasjonsområde i 2011, fra kr 7 817 til kr 57 297 pr. barn (se Tabell 31). Kostnadsvariasjonen er også stor i 2012. Variasjonsområdet for kostnader pr. barn er også stort pr. barn i barnehager med åpningstid fra 6- 15 timer. Figur 13 viser imidlertid at kostnadsvariasjonen er mindre i 2012 enn i de to foregående årene. Merk imidlertid at det i 2010 er en barnehage som utmerker seg med spesielt høye kostnader, mens alle de øvrige ligger under kr 15 000 pr. barn.



Figur 13 Variasjonsområde for kostnader pr. barn åpningstid 6-15 timer. Kilde: årsmelding og årsregnskap 2010 til 2012.

En test på om gjennomsnittsverdien er sterkt påvirket av ekstremverdier, er å sammenligne med medianverdien. Medianverdien er kostnadene til den midterste barnehagen, rangert fra høyest til

lavest kostnad. Median er høyere enn gjennomsnittet, og det samsvarer med at gjennomsnittet er påvirket av at noen få barnehager har svært høye kostnader pr. barn. Gjennomsnitt og median er ganske nær i 2012. I 2011 er det størst differanse mellom gjennomsnitt og median.

Fra Lunder og Aastvedt (2012) vet vi at kostnadsvariasjonen for driftskostnader for ordinære barnehager for 2011 var mellom kr 88 805 og kr 212 618 pr heltidsplass. Med andre ord at den dyreste kommunen bruker 2,4 ganger så mye penger pr. barnehageplass som den billigste. For de åpne private barnehagene er kostnadsvariasjonene mye større. Den dyreste barnehagen med åpningstid 16 timer eller mer bruker 6,3 ganger mer pr barn enn den billigste i 2012. For barnehager med åpningstid 6 til 15 timer er den dyreste barnehagen 5 ganger så dyr som den billigste i 2012, mens tilsvarende tall for 2010 er 9,6.

Tabell 31 Oversikt over totale kostnader pr. barn årene 2010 til 2012. Kilde: BASIL/SSB.

	N	Gjennomsnitt	Median	Min	Maks
Åpningstid 16 t-					
2010	39	19 539	18 258	10 812	35 986
2011	31	22 850	19 550	7 817	57 297
2012	37	23 943	22 170	9 130	57 335
Åpningstid 6 t-15 t					
2010	36	9 252	8 859	3068	29 579
2011	33	11 949	11 076	4 048	27 976
2012	24	11 139	10 414	4 165	20 756

Det er grunn til å tro at variasjonene ikke bare skyldes reelle forskjeller, men også at noen barnehager rapporterer feil. Gjennomsnittskostnadene blir i større grad påvirket av ekstremvariabler når utvalget er lite. For eksempel ser vi at den barnehagen som i 2012 rapporterer høyest kostnader pr. barn, har rapportert 56 barn siden oppstart, men rapporterer 16 barn i 2012. Om dette skyldes endring i tellepraksis eller feilrapportering er vanskelig å si, men endringen i størrelsen på tallet kan tyde på ren tastefeil. Det er lite sannsynlig at endringen skyldes en reell endring i antall barn.

Median vil sannsynligvis i større grad representere et «normaltilbud» enn gjennomsnittet.

Vi har også beregnet kostnader pr. oppholdstime for de private åpne barnehagene. Vi tar da utgangspunkt i at alle barna som barnehagen er godkjent for, er til stede i hele åpningstiden. Dette er selvfølgelig en urealistisk forutsetning. For åpne barnehager vil antall oppholdstimer gi uttrykk for kapasiteten til barnehagen.

Vi ser at det er stor variasjon i kostnader pr oppholdstime mellom barnehagene. Gjennomsnitt over barnehager er beregnet ved at vi først beregner kostnad pr. oppholdstime på barnehagenivå, for så å ta gjennomsnittet over alle barnehager. Nasjonalt snitt er derimot sum kostnader over sum oppholdstimer på nasjonalt nivå. Vi har ikke korrigert tallene for store avvik fra «normalen», og det er sannsynlig at minimums- og maksimumsverdier representerer feilrapportering. Vi presenterer derfor også medianverdier. Disse ligger tett opp til nasjonalt snitt.

Tabell 32 Totale driftskostnader pr. oppholdstime i private åpne barnehager årene 2010-2012. Kilde: BASIL/SSB.

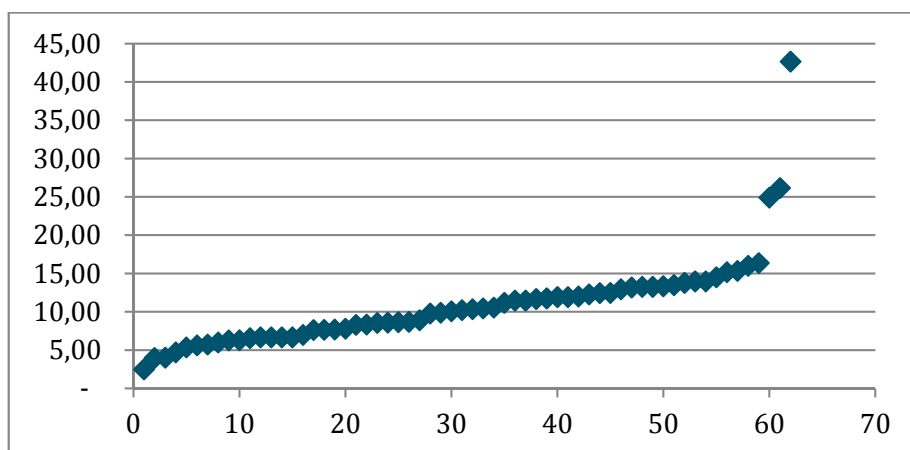
År	N	Gjennomsnitt	Nasjonalt snitt	Median	Minimum	Maksimum
2010	75	27,4	24,1	25,1	7,0	102,7
2011	65	35,0	28,2	29,3	10,2	106,0
2012	62	32,2	28,7	28,9	11,5	76,6

8.4.2 Personalkostnader

Personalkostnadene utgjør en vesentlig andel av kostnadene i barnehager. Personalkostnadene består av en mengdedel, bemanning i forhold til antall barn, og en kostnadsdel, personalkostnad pr. årsverk.

I ordinære barnehager er bemanningstetthet og bemanningens kompetanse sett på som avgjørende for barnehagens kvalitet (Dahlberg et.al. 1999 og Vassenden et.al. 2011). Dette er også understreket i utredninger og Stortingsmeldinger om kvalitet i barnehagene (Kunnskapsdepartementet 2013, NOU 2010:8, St. meld. Nr. 24 (2012-2013)). Også i åpne barnehager vil bemanningen i stor grad kunne reflektere hvilket tilbud barnehagen gir. Den største forskjellen i bemanning mellom ordinære og åpne barnehager, er at foreldrene er med i den åpne barnehagen, og inngår som en del av bemanningen. Samtidig er tall for antall barn i ordinære barnehager basert på antall heltidsplasser, mens åpne barnehager som oftest bare har åpent noen dager i uken.

For å kunne si noe fornuftig om bemanningstetthet i åpne barnehager er det nødvendig å ta hensyn til barnehagens åpningstid. En barnehage som bare er åpen to dager i uken vil kunne ha en person tilstede i hele åpningstiden, selv om den ikke har et helt årsverk. Vi omgjør derfor antall barn til heltidsplasser. En heltidsplass er på 45 timer i uken. Vi har i denne beregningen ikke tatt hensyn til hvor mange måneder i året barnehagen er åpen. En godkjent plass i en åpen barnehage som er åpen 6 timer i uken blir dermed 13 % av en heltidsplass. Vi har deretter multiplisert antall godkjente plasser for å få antall heltidsplasser totalt. Dette skal gi et brukbart mål på bemanningstetthet. En barnehage som er åpen 6 timer i uken og som er godkjent for 20 barn har 2,67 heltidsplasser. Med en bemanning på 20 % av et årsverk gir dette 13,3 heltidsplasser pr. årsverk, eller barn pr ansatt hvis vi skal bruke samme begrepsbruk som i ordinære barnehager. Vi har ikke gjort noen korrigeringer for ekstremverdier. Bemanningen varierer mellom 2,48 barn eller heltidsplasser pr årsverk til 42,68 barn pr årsverk. Barnehagen med flest antall barn pr årsverk er registrert med 50 barn og åpningstid på 16,5 timer i uken, samtidig som totale årsverk er på 0,43. Barnehagen med færrest årsverk pr barn har 31 barn og er åpen 18 timer i uken, samtidig som det en registrert med fem årsverk. Nasjonalt snitt var i 2012 på 9,4 heltidsplasser pr årsverk. Gjennomsnitt pr barnehage var på 10,4, mens medianen var på 10,2. Selv om det er noen ekstremverdier er det stor forskjell på behovet for bemanning ved 5 barn pr. årsverk og 15 barn pr. årsverk. Dette tyder på at bemanningen i åpne barnehager i noen grad er uavhengig av antall barn i barnehagen. Dette vil vi komme tilbake til nærmere senere.



Figur 14 Variasjonsområde for antall heltidsplasser pr. årsverk, 2012. N=61. Private åpne barnehager.

Tabell 33 viser stor variasjon i personalkostnader pr. årsverk. Variasjonsområde er stort i alle de tre årene. Personalkostnad pr. årsverk i 2012 er 8,1 ganger så høy for den barnehagen med høyest personalkostnader til den med lavest. Avvik mellom median og gjennomsnitt er størst i 2011, hvor mediankostnaden er kr 33 716 høyere enn gjennomsnittskostnaden.

Tabell 33 Personalkostnad pr. årsverk. Kilde: årsmelding og årsregnskap 2010-2012.

	N ³⁷	Gjennomsnitt	Median	Min	Maks
2010	74	390 956	390 708	17 649	664 720
2011	68	385 068	418 784	80 945	797 387
2012	62	418 155	427 933	101 013	821 993

8.4.3 Oppsummerende vurderinger

I forbindelse med innføring av dagens tilskuddsordning til åpne barnehager så Telemarksforskning i 2010 nærmere på kostnadene i åpne barnehager og hvordan tilskuddet til åpne barnehager kunne beregnes (Lunder og Aastvedt, 2010). Rapporten konkluderte med at det for åpne barnehager er vanskelig å fastsette en nasjonal gjennomsnittssats, både fordi det er stor variasjon i kostnadsnivået til åpne barnehager og fordi det er få åpne barnehager, og dermed et spinkelt grunnlag for beregning av gjennomsnittssatser.

Den minste barnehagen har godkjent areal på 50 m², mens den største er på 800 m². De største barnehagene er private, mens de minste er kommunale. Det er bare fem barnehager som har areal over 400 m². Alle disse er private. Gjennomsnittsbarnehage er på 196 m², mens medianen er på 160 m². De fleste barnehagene, både private og kommunale, har ett eller færre årsverk. Gjennomsnittlig årsverk er 1,08 i kommunale barnehager og 1,06 i private. Det ser ikke ut som om variasjonen i antall årsverk er veldig stor, og både median og gjennomsnitt ligger rundt ett årsverk. Det er mye større variasjon i hvor mange barn de åpne barnehagene har. Både gjennomsnitt og median

³⁷ Fjernet barnehager pga. 0 i personalkostnader: 2 i 2010, 1 i 2011 og 2 i 2012.

ligger imidlertid rundt 30 barn. De kommunale barnehagene har flere barn enn de private, med et gjennomsnitt på henholdsvis 25 og 34 barn. Når det gjelder åpningstid, ser det ut som om de private barnehagene er tilpasset tilskuddsordningen, ved at flest har en åpningstid på 6 timer eller 16 timer. De kommunale barnehagene har noe lengre åpningstid enn de private.

Det er stor variasjon mellom kostnadene i private åpne barnehager. Kostnadsvariasjonene er mye større enn mellom ordinære barnehager. Dette tilsier at gjennomsnittsverdier kan gi et lite treffsikkert tilskudd til de åpne barnehagene.

Faktorer knyttet til antall barn, størrelse på lokalene og bemanning er alle forhold som kan ha betydning for kostnadsnivået. Omfanget av tilbudet i form av antall åpningstimer vil selvfølgelig også påvirke kostnadsbildet. Hvilken sammenheng det er mellom totale kostnader og ulike innsatsfaktorer og omfanget på tilbudet vil vi se nærmere på i kap. 8.5.

8.5 Alternative beregningsmetoder

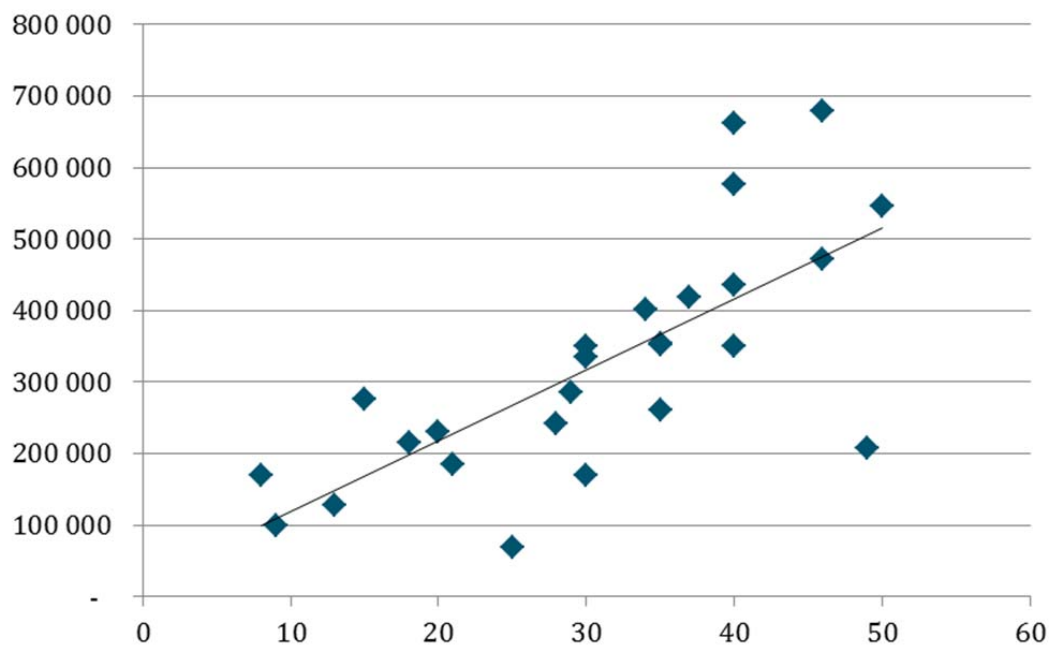
Her vil vi gi en vurdering av alternative måter å beregne nasjonal sats på, slik at den nasjonale satsen evt. kan bli mer treffsikker. Samtidig skal den alternative beregningsmåten ikke påvirke total budsjettamme for kommunene. Det er også viktig å legge vekt på enkle beregningsmetoder, som kan oppdateres hvert år på en relativt enkel måte.

8.5.1 Hvilken faktor varierer kostnadene i forhold til?

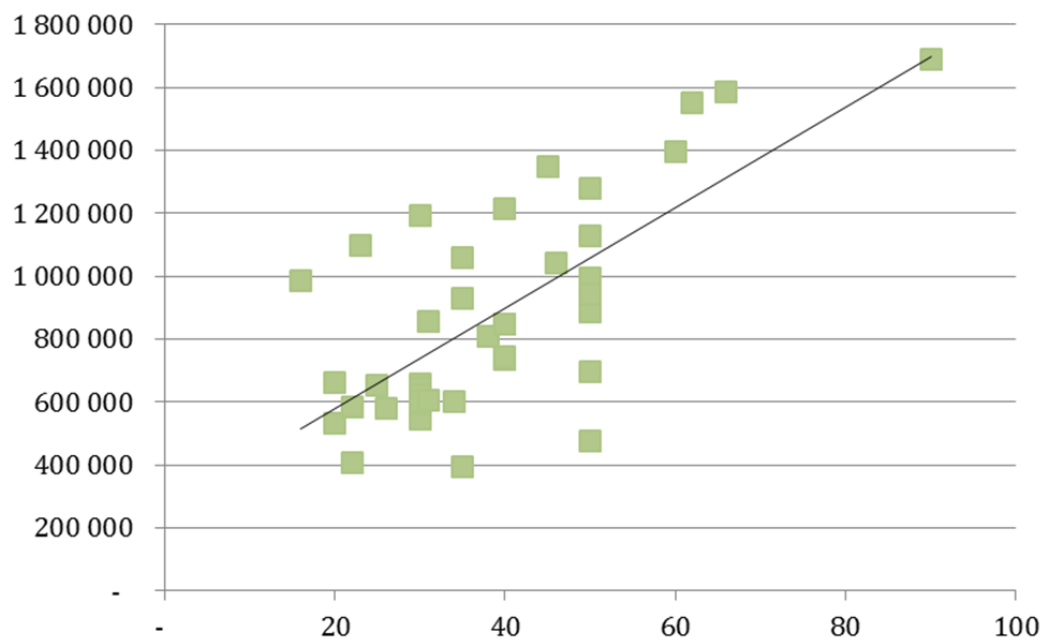
Det første forholdet som kan være aktuelt å vurdere, er om antall barn er det mest treffsikre forholdstallet ved beregning av tilskudd til barnehagene. Dagens tilskudd er basert på at barnehagen får et tilskudd pr barn. Endringer i antall barn vil med andre ord påvirke økonomien. Det kan da være interessant å se nærmere på hvilken sammenheng det er mellom antall rapporterte barn og kostnadene.³⁸ Dersom det er en sterk sammenheng mellom disse to faktorene, vil det være naturlig å fortsette å basere tilskuddet på denne nøkkelen. Siden barnetallet i åpne barnehager er usikkert og varierende, kan det være grunn til å tro at det kan slå uheldig ut for barnehagene at tilskuddet i for stor grad varierer med antall barn.

Figur 15 og 16 viser sammenheng mellom antall barn og totale kostnader i åpne barnehager, fordelt på åpningstid på henholdsvis 6-15 timer og 16 timer eller mer. Det er en noe sterkere sammenheng mellom kostnader og antall barn for barnehager med kortere åpningstid, enn for barnehagene over 16 timer åpningstid. Laveste registrerte totale kostnader for barnehager med åpningstid 6-15 timer er kr 68 576. Denne barnehagen har 25 barn. Minimumskostnaden i barnehager med åpningstid 16 timer eller mer er på om lag kr 400 000.

³⁸ Kostnadsbegrepet er nærmere definert i kap. 8.3.3.



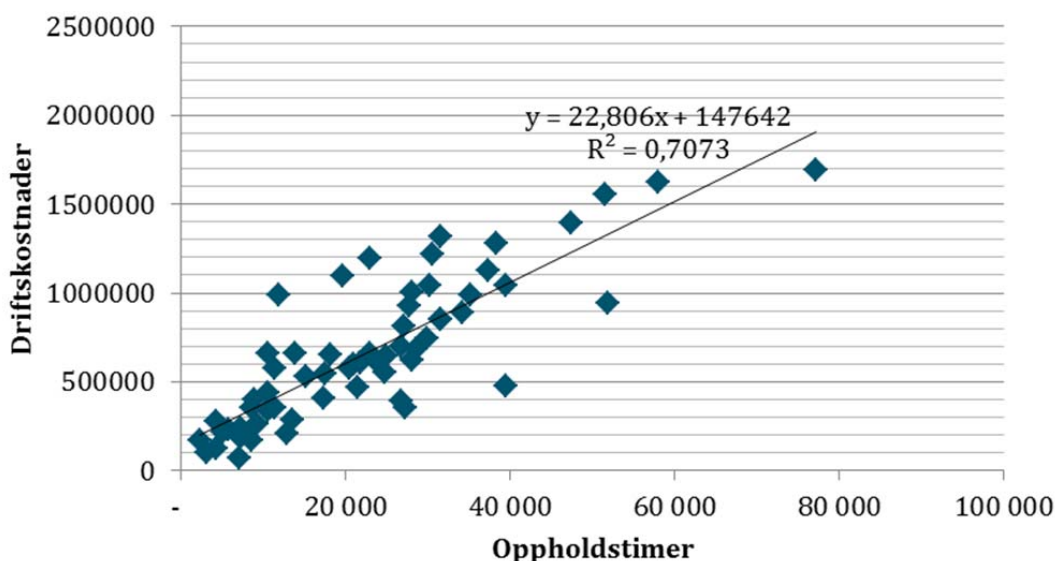
Figur 15 Sammenheng mellom antall barn og totale kostnader i 2012. Åpningstid 6-15 timer. $R^2=0,524$. I Kilde: BASIL/SSB.



Figur 16 Sammenheng mellom antall barn og totale kostnader i 2012. Åpningstid 16 timer eller mer. $R^2=0,499$. Kilde: BASIL/SSB.

Et alternativ til å se på antall barn og kostnader er å omregne antall barn og åpningstid til oppholdstimer. Vi får da spesifisert åpningstiden i større grad enn når vi bare deler åpningstiden inn i

to hovedgrupper. Det er trolig en større sammenheng mellom et mer detaljert åpningstidsbegrep og kostnader, enn mellom antall barn og kostnader. Slik vi beregner antall oppholdstimer vil dette begrepet først og fremst si noe om forholdet mellom barnehagens kapasitet og kostnadsnivået. Det er også grunn til å tro at åpne barnehager må tilpasse både bemanning og areal i forhold til kapasitet eller godkjente plasser. Figur 17 viser sammenheng mellom antall oppholdstimer og driftskostnader i 2012. Vi ser at det er en mye sterkere sammenheng mellom kostnader og oppholdstimer, enn mellom antall barn og kostnader, selv om vi fordeler antall barn på de to åpningstidkategoriene.



Figur 17 Sammenheng mellom antall oppholdstimer og driftskostnader, 2012. Kilde: BASIL/SSB.

Antall oppholdstimer ser ut til å være det beste utgangspunktet for beregning av kostnader i åpne barnehager. Dagens inndeling i to åpningskategorier er en grovere inndeling, noe som også innebærer at den er mindre treffsikker. Ved beregning av gjennomsnittskostnader vil vi derfor ta utgangspunkt i beregnede oppholdstimer, for å se om dette kan gi et mer treffsikkert tilskudd.

Ved å basere tilskuddet på oppholdstimer vil de barnehagene som velger å ha lengre åpningstid enn 6 timer og 16 timer få bedre tilskudd enn i dag, jf. Figur 11 som viser at åpningstidene i barnehagene i stor grad er tilpasset dagens inndeling i to åpningskategorier. Ved en ev. overgang fra antall barn til antall oppholdstimer vil barnehagens åpningstid få mye større betydning ved beregning av tilskudd. En slik overgang kan være for eksempel være aktuelt dersom myndighetene ønsker å stimulere til lengre åpningstid i de åpne barnehagene. Det er viktig at den rapporterte åpningstiden representerer den reelle åpningstiden i barnehagen, og at dette er tilpasset behovet for åpne barnehageplasser, og ikke utformingen av tilskuddsregelverket.

8.5.2 Gjennomsnittskostnader

Det finnes ikke en egen funksjon for åpne barnehager i KOSTRA, og gjennomsnittskostnader kan ikke baseres på kostnader i kommunale barnehager, slik som for ordinære barnehager. Å basere tilskudd på gjennomsnittskostnadene i de private åpne barnehagene bryter med prinsippet om li-

kebehandling, samtidig som det automatisk vil føre til kostnadstilpasninger, og dermed et høyere tilskudd over tid.

Det er også mer tekniske årsaker til at det er vanskelig å fastsette en gjennomsnittskostnad som grunnlag for tilskuddsberegning. For det første er datagrunnlaget spinkelt, og for det andre er det store variasjoner i kostnadene til de åpne barnehagene. Vi vil likevel se nærmere på gjennomsnittskostnadene i de private åpne barnehagene, først og fremst for å se nærmere på treffsikkerheten av dagens tilskuddsmodell. Vi tar da utgangspunkt i de totale kostnadene for de rene private åpne barnehagene. Beregning av tilskudd basert på totale kostnader i private åpne barnehager, delt på antall oppholdstimer, er en enkel måte å beregne gjennomsnittet på, samtidig som vi både tar hensyn til antall barn og åpningstid.

Tabell 34 viser totale kostnader i private åpne barnehager for alle barnehagene i beregningsgrunnlaget fordelt på totale oppholdstimer. Dette gir et nasjonalt snitt på kr 24,1 pr. oppholdstime i 2010, kr 28,2 i 2011 og 28,7 i 2012.

Tabell 34 Totale kostnader private åpne barnehager pr. oppholdstime, 2010-2012. Kilde: BASIL/SSB.

	2010	2011	2012
Sum driftskostnader	37 625 799	33 928 518	41 763 436
Kjøp av mat	-898 062	-882 347	-1 199 585
Støtte fra eier	706 400	476 940	482 850
Sum rentekostnader	39 595	8 499	43 260
Sum kostnader	37 473 732	33 531 610	41 089 961
Sum oppholdstimer	1 552 894	1 188 532	1 431 650
Kostnader pr. oppholdstime	24,1	28,2	28,7

For å se om denne beregningsmåten er mer treffsikker enn dagens beregningsmåte kan vi sammenligne det alternativt beregnede tilskuddet med kostnadene for den enkelte barnehage og med beregnede kostnader etter dagens metode for tilskuddsberegning. Vi sammenligner da 2012-tallene med sum kostnad i tabell 38 i TF-rapport 322, som viser følgende kostnadsgrunnlag for de nasjonale satsene:

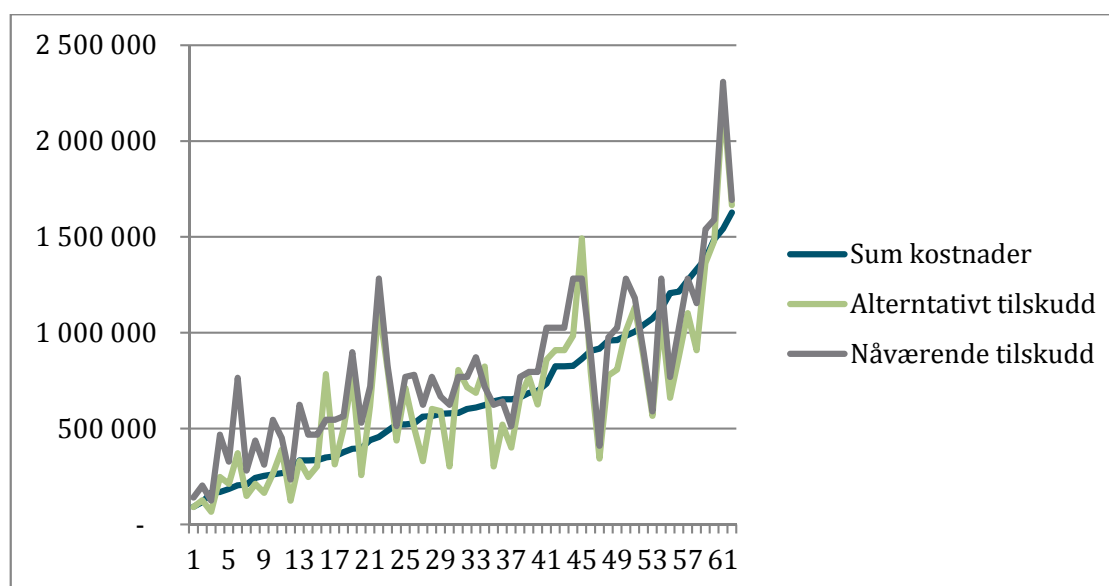
Tabell 35 Oversikt over beregnede kostnader i åpne barnehager i 2012. Kilde: TF-rapport 322.

Åpningstid	6 - 15 t	> 16 t
Personalkostnad	10 648	19 934
Husleiekostnad	3 004	3 153
Andre kostnader	1 951	2 568
Sum kostnad	15 603	25 655

For å sammenligne de faktiske gjennomsnittssatsene med dagens metode for tilskudd multipliserer vi sum kostnad fra Tabell 35 med antall rapporterte barn i de barnehagene som er med i utvalget. Den største forskjellen mellom sum kostnader i Tabell 35 og det faktiske kostnadsnivået er at sum kostnader i Tabell 35 er basert på kommunalt lønnsnivå.

Figur 18 viser den enkelte barnehage som er med i utvalget sine faktiske kostnader (sum kostnader), sortert fra barnehagen med lavest kostnader til barnehagen med høyest kostnader. Alternativt tilskudd er beregnet på grunnlag av oppholdstimer, mens nåværende tilskudd er beregnede kostnader i 2012, som er grunnlaget for 2014-tilskuddet. Det umiddelbare inntrykket fra figuren er at treffsikkerheten er omtrent like god, eller dårlig, for begge beregningsmåtene. Vi ser at det er flere av de barnehagene med lavest kostnader som ikke får dekket sine faktiske kostnader ved den alternative beregningsmetoden, sammenlignet med dagens beregningsmetode. Ved høyere kostnader følger kurvene hverandre i større grad.

Ved nåværende beregningsmåte er totalt tilskudd til barnehagene i utvalget på 49,3 mill. kr, mens kostnadene er på 41,1 mill. kr. Siden det nåværende tilskuddet er basert på kommunale lønns-kostnader samsvarer det med forventningene at dette tilskuddet er høyere enn de faktiske kostnadene. Hensikten med dette er å gi barnehagene anledning til å holde et kommunalt lønnsnivå. Ved den alternative beregningsmåten er det 31 barnehager som ikke får dekket sine faktiske kostnader, mens 29 barnehager får høyere tilskudd enn faktiske kostnader. Avviket spenner fra kr 573 502 i underdekning til kr 680 070 i overdekning. Ved dagens tilskuddsberegning er det 13 barnehager som ikke får dekt sine totale kostnader i 2012. Differansen er her mindre enn ved alternativ tilskuddsberegning, men også her får den samme barnehagen med størst underdekning ved alternativ beregning en underdekning i omtrent samme størrelsesorden. Det er 49 barnehager som får mer enn kostnadene sine ved dagens beregning. Barnehagen med størst avvik får en overdekning på kr 826 255. Dette er også den samme barnehagen som får størst overdekning ved alternativ beregning.



Figur 18 Sammenligning av ulike beregninger av tilskudd med faktiske kostnader i den enkelte barnehage i 2012. Kilde: BASIL/SSB.

Beregning av tilskudd pr oppholdstime er en mer komplisert beregning enn ved dagens metode. Det ser ikke ut som om den alternative beregningen er vesentlig mer treffsikker. Beregning basert på gjennomsnittskostnad pr oppholdstime vil gi høyere tilskudd til de barnehagene som har lengre åpningstid. Foreløpig er konklusjonen dermed at dagens beregningsmetode basert på antall barn og delt i to kategorier er den mest treffsikre. Dette er ikke så unaturlig da vi tidligere har sett at de private barnehagene naturlig nok tilpasser seg de tilskuddssatsene som gjelder til enhver tid. Kost-

nadsnivået er på mange måter et resultat av tilskuddsnivået, og ikke nødvendigvis hva som er definert som behovet eller ønskelig nivå på en åpen barnehage. Høyere tilskudd enn faktiske kostnader totalt sett skyldes sannsynligvis at det er benyttet kommunalt lønnsnivå. Dette skal vi se nærmere på i neste avsnitt.

8.5.3 Personalkostnader

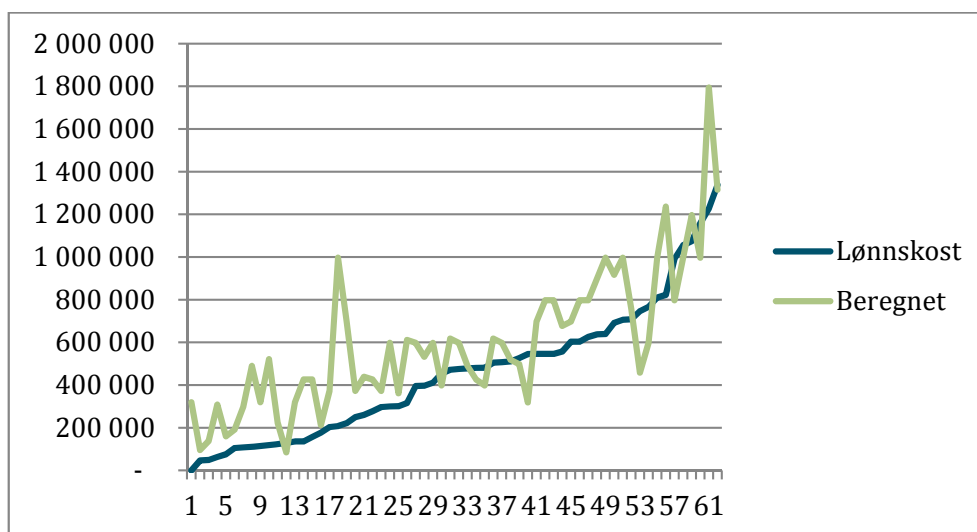
Personalkostnadene i det utvalget vi ser på her utgjør 69 % av de totale kostnadene. I ordinære kommunale barnehager utgjør personalkostnadene 85,3 % av totale kostnader i 2012, mens tilsvarende tall for private ordinære barnehager er 77,1 % (Lunder og Eika 2013). Dette tilsier at personalkostnadene har stor betydning for totale kostnader, også i åpne barnehager.

I dagens tilskuddssystem er tilskuddet basert på bemanning i de private barnehagene, men med kommunalt lønnsnivå. Er det ønskelig at de private åpne barnehagene skal ha anledning til å holde et kommunalt lønnsnivå bør denne beregningsmåten opprettholdes. Beregningen ovenfor kan tyde på at denne forskjellen utgjør om lag 8 mill. kr for de 62 barnehagene som vi analyserer nærmere her. Tabellen nedenfor viser forskjell mellom de faktiske lønnskostnadene og beregnede lønnskostnader for de samme barnehagene etter dagens tilskuddsberegning, jf. Beregnede personalkostnader i Tabell 35.

Tabell 36 Differanse mellom beregnede lønnskostnader dagens tilskuddsordning og faktiske lønnskostnader i 2012. N=62.

Beregnet lønnskostnader (antall barn x sats i Tabell 35)	37 206 768
Faktiske lønnskostnader	28 328 010
Differanse	8 878 758

Differansen gir selvfølgelig ulikt utslag for de ulike barnehagene, også her er det noen som får overdekning, mens andre får underdekning, men de fleste barnehagene får en betydelig overdekning. To barnehager merker seg ut med betydelig overdekning i forhold til faktiske lønnskostnader. Begge disse barnehagene har svært mange barn, henholdsvis 50 og 90 barn.



Figur 19 Sammenligning av faktiske lønnskostnader og beregnede lønnskostnader etter dagens tilskuddsmo-
dell, 2012.

Selv om dagens beregningsmetode tildeler tilskudd som gir grunnlag for et kommunalt lønnsnivå, er det ikke tatt hensyn til at de kommunale åpne barnehagene har bedre bemanning. For å vise forholdet mellom bemanning i kommunale og private barnehager har vi hentet tabell 37 fra TF-rapport 322:

Tabell 37 Bemanning i åpne barnehager. Kilde: TF-rapport 322.

	Åpningstid 6 – 15 timer		Åpningstid 16 timer eller mer	
	Ikke-kommunale	Kommunale	Ikke-kommunale	Kommunale
Antall barnehager ³⁹	33	17	41	30
Årsverk	18,1	14,2	60,6	37,0
Barn	898	338	1583	828
Barn pr. årsverk	49,5	23,9	26,1	22,4

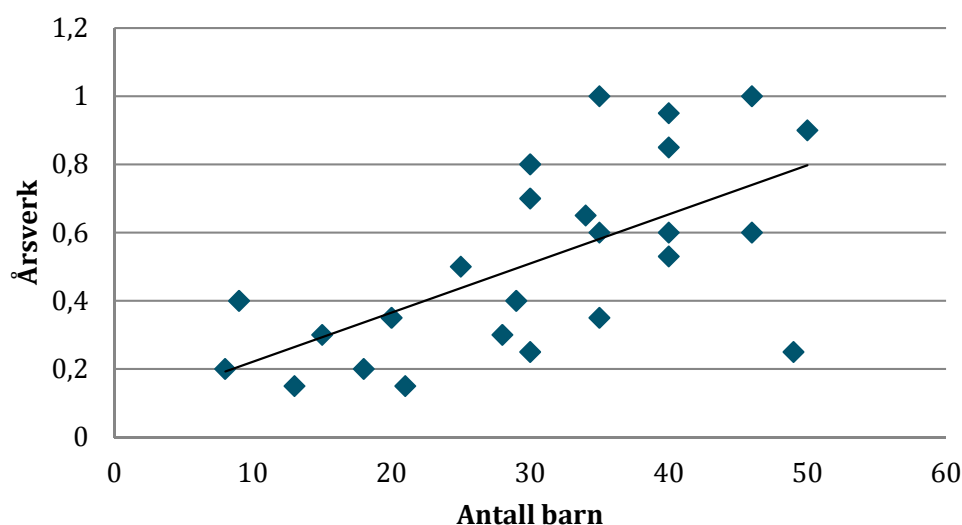
Tabell 37 viser at kommunale barnehagene har betydelig bedre bemanning enn de private for barnehager som har åpningstid fra 6 til 15 timer. Forskjellen er ikke like stor for barnehagene med åpningstid fra 16 timer eller mer, men her er det også viktig å være oppmerksom på at de kommunale barnehagene gjerne har åpningstid utover laveste nivå i kategorien, mens de private i større grad har tilpasset seg tilskuddssystemet ved å ha en åpningstid på 16 timer.

For å sikre en større grad av likebehandling bør tilskuddet også basere seg på kommunal bemanning. Vi oppfatter at dagens valg av kommunalt lønnsnivå og gjennomsnittlig bemanning i private barnehager er en mellomløsning som sikrer en viss tilpasning til kommunale kostnader, uten at barnehagene får all for stor overkompensasjon. Med andre ord en avveining mellom likebehandling og treffsikkerhet. Dersom det er ønskelig at barnehagene skal kunne ha like god bemanning som de kommunale, må med andre ord tilskuddet være høyere enn dagens nasjonale sats. Etter

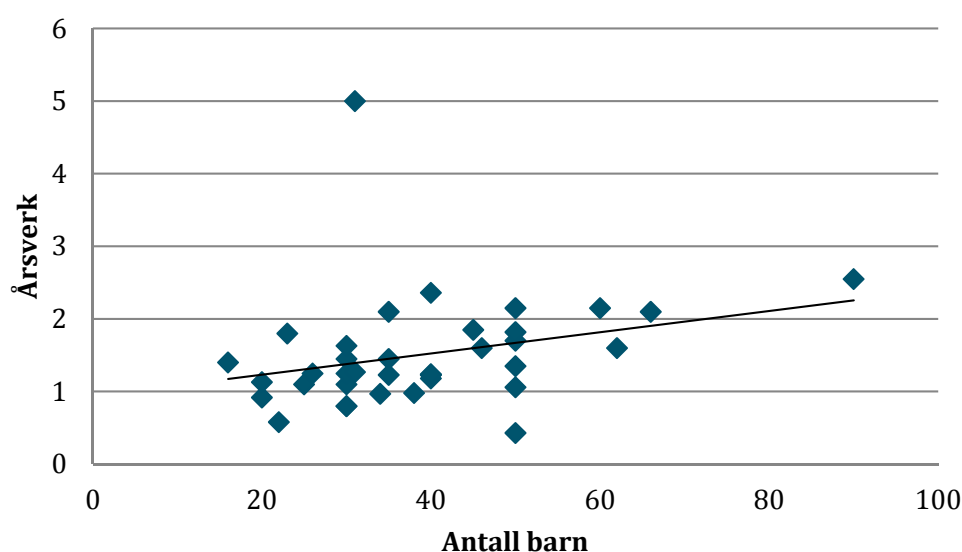
³⁹ Åpne barnehager som er rapportert i kombinasjon med ordinære barnehager, er holdt utenfor. I tillegg er en barnehage med barn med både kort og lang oppholdstid holdt utenfor.

vår oppfatning kan det være grunn til å holde på dagens beregningsmetode, selv om denne gir overkompensasjon i forhold til faktiske kostnader.

Siden dagens tilskudd gis i forhold til antall barn i barnehagen kan det være aktuelt å se nærmere på sammenhengen mellom antall barn og antall årsverk. Vi har allerede antydnet at det sannsynligvis er liten sammenheng mellom disse to postene, da årsverkene ser ut til å ha mer sammenheng med åpningstid enn antall barn. Figur 20 viser at det er liten sammenheng mellom antall barn og antall årsverk i de åpne barnehagene, spesielt gjelder dette for barnehagene med åpningstid på 16 timer eller mer, hvor R^2 er 0,08 (R^2 er 0,40 for 6-15 timer).



Figur 20 Sammenheng mellom antall barn og årsverk i private åpne barnehager med åpningstid 6-15 timer, 2012. Kilde: BASIL/SSB.



Figur 21 Sammenheng mellom antall barn og årsverk i åpne private barnehager med åpningstid 16 timer eller mer i 2012. Kilde: BASIL/SSB.

At bemanningen er relativt konstant i forhold til antall barn har sin naturlige forklaring i at det alltid må være en ansatt tilstede i barnehagens åpningstid, men det er ingen regulering som tilsier økning i bemanningen når det er flere barn til stede, eksempelvis norm for antall barn pr. ansatt. Barnehagen kan velge å ha flere ansatte tilstede, for å gi et bedre tilbud. Dette forutsetter selvfølgelig at inntektsrammene gir rom for dette.

Dette tilsier at antall barn ikke er det beste utgangspunktet for beregning av tilskudd til private åpne barnehager, i hvert fall ikke når det gjelder lønnskostnader. Antall oppholdstimer vil være et bedre utgangspunkt fordi dette i større grad tar hensyn til åpningstiden i barnehagen. Dagens beregningsmetode tar delvis hensyn til ulike åpningstider ved å være inndelt i to kategorier for åpningstid.

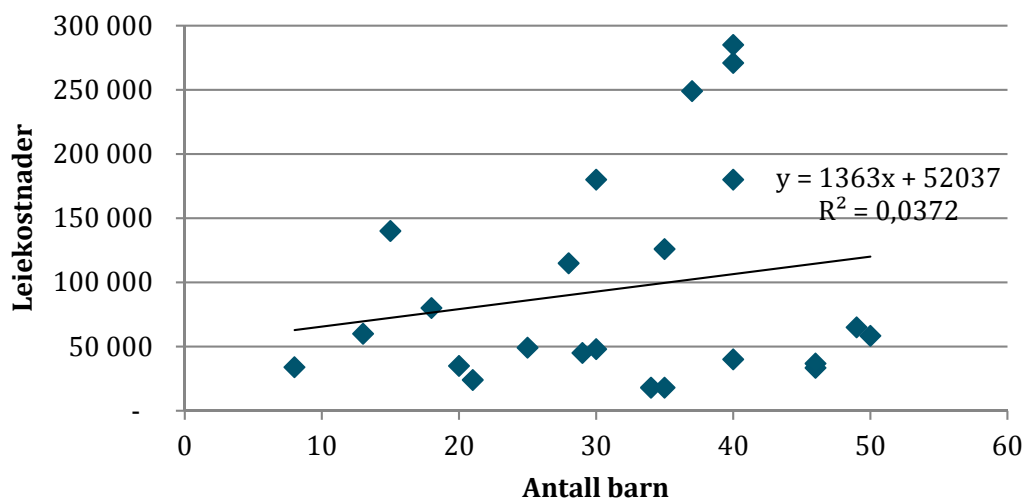
8.5.4 Kapitalkostnader

Kapitalkostnader består enten av husleiekostnader eller avskrivninger og rente. I 2012 er det kun seks barnehager som har avskrivninger i regnskapet. Avskrivningskostnader behøver ikke være relatert til lokaler, men kan også være avskrivning av utstyr til barnehagen. Størrelsen på avskrivningskostnadene, i forhold til totale driftskostnader, kan tyde på dette. Det er 57 barnehager som har regnskapsført kostnader på posten leie lokaler. Det er med andre ord 8 barnehager som ikke har oppgitt noen husleiekostnad. Det er ingen av disse åtte som har oppgitt avskrivningskostnader.

I en undersøkelse Telemarksforskning gjorde i 2010 blant et utvalg kommuner, oppga noen av kommunene at åpne barnehager gjerne benyttet lokaler med andre primærformål, og at de gjerne benyttet ledige kommunale eller private lokaler, som for eksempel idrettshall eller grende- og menighetshus. Andre åpne barnehager holder til i ulike lokaler ulike dager i uken. Andre kommuner la vekt på at det var lokaler som var spesielt tilrettelagt og inngikk i et helhetlig tilbud, som familiens hus, også fysisk (Lunder og Aastvedt, 2010).⁴⁰ Dette tyder på at kapitalkostnadene, eller primært husleiekostnadene, vil være svært ulike for ulike åpne barnehager. Også kommentarene i regnskapsskjemaene tyder på at mange barnehager har gratis eller subsidierte lokaler.

Siden antall barn i åpne barnehager er usikkert, kan det være grunn til å se på om det er hensiktsmessig å gi en fast «grunnsats» for leie av lokaler, supplert med en sats som varierer pr. barn. I 2012 varierte posten leie lokaler fra kr 8 100 til kr 600 000. Splitter vi kostnadene på åpningstid, er laveste husleiekostnad kr 18 000 for åpningstid 6-15 timer, mens høyeste er kr 285 000, for henholdsvis 34 og 40 barn. Dette tilsier at det er nærmest ingen sammenheng mellom antall barn og husleiekostnad (se Figur 22).

⁴⁰ Alle resultatene fra undersøkelsen er ikke publisert.



Figur 22 Sammenheng mellom antall barn og husleiekostnad for barnehager med åpningstid 6-15 timer, 2012. N=23. Kilde: BASIL/SSB.

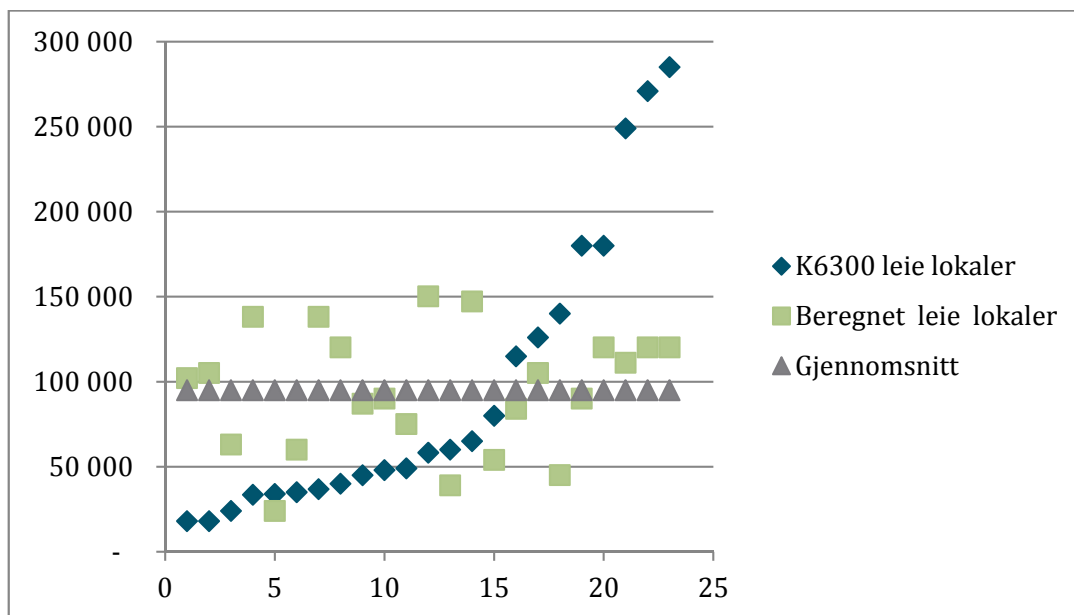
Vi finner samme svake sammenheng når vi ser på antall barn og leiekostnader for barnehager med åpningstid 16 timer eller mer ($R^2=0,1215$). Vi gjør imidlertid oppmerksom på at vi her har å gjøre med svært få observasjoner, og at det dermed er vanskelig å finne generelle sammenhenger.

Ut fra dette kunne det være et alternativ å fastsette et tilskudd til kapital, uavhengig av antall barn.

Figur 23 viser også at det er liten sammenheng mellom regnskapsførte husleiekostnader og beregnede kostnader basert på dagens tilskuddsberegning.

Tabell 38 Husleiekostnader i 2012. Kilde: BASIL/SSB.

Åpningstid	Gjennomsnitt	Median	Minimum	Maksimum	N
6-15 t	95 237	58 290	18 000	285 000	23
16 t eller mer	119 767	93 739	8 100	600 000	34



Figur 23 Sammenligning av husleiekostnader i 2012 og beregnet leie basert på dagens tilskuddsberegning. Åpningstid 6-15 timer.

Totalt sett gir gjennomsnittsberegning med samme tilskudd uavhengig av antall barn om lag samme tilskudd som beregning basert på dagens metode. Vi er imidlertid usikre på om dette er en bedre metode, da det tross alt er en viss logikk i at barnehager med mange barn får høyere tilskudd til husleie enn barnehager med få barn.

8.5.5 Kalkulatorisk norm

En kalkulatorisk norm vil være basert på en norm for et "normalt" tilbud i en åpen barnehage. En kalkulatorisk norm kan baseres på bemanning og andre utgifter pr. barn ut fra en mer normativ tilnærming til tilbudet i en åpen barnehage. Bemanningsnorm og arealnorm vil være de viktigste faktorene i en slik norm. Ekstratilskudd kan ev. beregnes for åpne barnehager som har et tilbud utover "basistilbudet". Denne tilnærmingen ligner noe på dagens tilnærming, og kan begrunnes ut fra at åpne barnehager utgjør en svært liten andel av det totale barnehagetilbudet, og således bør være basert på enkle beregningsmetoder. Likeledes taler et spinkelt datagrunnlag og historiske forskjeller for denne tilnærmingsmetoden. På den annen side er det en ganske svak sammenheng mellom antall barn og bemanning i denne typen barnehager.

Tilskudd til åpen barnehager er et tilskudd til en aktivitet, i dette tilfellet barnehagevirksomheten. Tilskuddet bør derfor også variere i forhold til den aktiviteten barnehagen har. Det er imidlertid mer usikkert for åpne barnehager hva som er kostnadsdrivere. Antall barn og åpningstid er naturlige kostnadsdrivere, men sannsynligvis mer i forhold til godkjente plasser enn i forhold til oppmøte/deltagelse. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for en fast sats som dekker en «minimumsdrift», som personalkostnader og husleie. I tillegg kan det være aktuelt å ha et mer variabelt tillegg som beregnes pr. barn. Vi har testet dette nærmere ved å se på samvariasjon mellom åpningstid og kostnader, og antall barn og kostnader. Figur 15 til 17 viser at det er en samvariasjon mellom disse faktorene.

Det er vanskelig, om ikke umulig, å si noe om hvordan et tilskudd skal beregnes på grunnlag av et normtall, uten at vi vet mer om hvilke minstekrav myndighetene ønsker å sette til en åpen barnehage. Dersom det kommer retningslinjer for åpne barnehager, for eksempel i forhold til leke- og oppholdsareal og minimumsbemanning pr barn, vil disse «normtallene» kunne være et godt utgangspunkt for et mer «normbasert» tilskudd.

Tabell 39 viser en oversikt over kjennetegn ved det vi kan kalle for et minimumstilbud og «normal» tilbud i 2012. En gjennomsnittsbarnehage har i overkant av 30 barn og litt over et årsverk. Åpningstiden er enten på 6 timer eller 16 timer.

Tabell 39 Oversikt over minimumstilbud og "normal" tilbud i åpne private barnehager i 2012. Kilde: BASIL/SSB.

	Referanse	Minimum	Gjennomsnitt	Median
Areal	Figur 8	73 m ²	205 m ²	228 m ²
Barn	Figur 9	8	33,6	34,0
Årsverk	Figur 10	0,15	1,06	0,97
Åpningstid	Figur 11	6 t	12,4 t	15,9 t
Kostnader pr. barn (16 t-)	Tabell 31	9 130	23 943	22 170
Kostnader pr. barn (6-15 t)	Tabell 31	4 165	11 139	10 414
Totale kostnader 16t-		377 287	883 218	827 287
Totale kostnader (6-15 t)		92 467	330 091	304 392

Det er noen kostnader som er nødvendig for i det hele tatt å kunne drive en barnehage. Dette er først og fremst areal og personal.

For en barnehage som er åpen 6-15 timer i uken vil behovet for areal og personal sannsynligvis være noe mindre pr. barn enn en barnehage som har lengre åpningstid. Vi tror det vil være fornuftig å opprettholde denne delingen, først og fremst fordi dette er en enkel måte å skille mellom barnehager med ulike åpningstid.

Ser vi tilskudd til de barnehagene som eksisterer i dag i forhold til dagens tilskuddsnivå, så får den barnehagen som får minst tilskudd, tilskudd basert på 8 barn. Ser vi på totale kostnader i 2012 fremstår kr 100 000 som et minimumstilskudd for de barnehagene med kortest oppholdstid uavhengig av antall barn som rimelig. For de barnehagene med lengst åpningstid kan kr 400 000 være et aktuelt minimumstilskudd. En slik løsning vil imidlertid neppe føre til bedre økonomi for de private åpne barnehagene, da alle barnehagene uansett vil nå opp i dette beløpet.

8.6 Kommunal tilskuddsberegning

Kommuner som har egne åpne barnehager skal beregne tilskuddet til private åpne barnehager basert på kostnadene i de kommunale åpne barnehagene i kommunen. Av de 86 kommunene som har åpne barnehager, er det pr i dag ni kommuner som har både kommunale og private åpne barnehager⁴¹. Dette må sies å være et nokså beskjedent omfang, selv om dette selvfølgelig kan endre seg over tid. Etter vår oppfatning bør regelverket tilpasses dette beskjedne omfanget. Det kan neppe være aktuelt med omfattende veiledninger på nasjonalt nivå for disse ni kommunene.

Tabell 40 Oversikt over kommuner med både private og kommunale åpne barnehager i 2012. Kilde: årsmelding BASIL 2012.

Kommune	Fylke	Antall totalt	Kommunale	Private
Øvre Eiker	Buskerud	2	1	1
Hå	Rogaland	2	1	1
Molde	Møre og Romsdal	2	1	1
Melhus	Sør-Trøndelag	3	2	1
Stavanger	Rogaland	7	2	5
Larvik	Vestfold	6	4	2
Trondheim	Sør-Trøndelag	15	4	11
Fredrikstad	Østfold	7	5	2
Oslo	Oslo	26	22	4

Det er ikke noe krav til at kommunen skal ha åpne barnehager, og det er derfor naturlig at det er opp til kommunen både å velge om de vil ha åpne barnehager og hvilket nivå dette tilskuddet skal ligge på. Omfanget av åpne barnehager er såpass begrenset at dette vil kunne være praktisk gjennomførbart.

Vi mener at størrelsen på tilskudd til åpne barnehager kan baseres på en mer konkret vurdering av den enkelte barnehage og hva kommunen mener er et rimelig tilskudd til den åpne barnehagen. For å sikre forutsigbarhet for de åpne barnehagene bør imidlertid den enkelte kommune lage retningslinjer for beregning av tilskudd. En mulighet er at tilbudet i den private barnehagen sammenlignes med tilbudet i den kommunale barnehagen. For tilsvarende tilbud gis et tilskudd tilsvarende den kommunale kostnaden. En slik beregningsmåte vil i større grad reflektere det faktiske aktivitetsnivået i den åpne barnehage. På den andre siden har de fleste kommuner bare en åpen barnehage. Dersom kommunen har en kommunale åpen barnehage som de mener dekker det behovet kommunen har, kan det virke urimelig at kommunen også må gi et tilsvarende tilskudd til en privat åpen barnehage, i og med at det ikke er noen plikt for kommunene å ha åpne barnehager.

En nasjonal tilskuddssats kan ev. ses på som et minimumstilskudd. Ved en slik modell vil det også være naturlig at kommunen kan stille betingelser eller vilkår til det kommunale tilskuddet, for eksempel at lønnsnivået skal følge kommunale lønnsoppgjør.

⁴¹ Inkluderer også åpne barnehager som også er ordinære barnehager og/eller familiebarnehager (kombinerte barnehager).

For å oppnå bedre treffsikkerhet og likebehandling anbefaler vi at tellerutinene baseres på nasjonale retningslinjer for telling av barn i åpne barnehager. Barnehagedriften er basert på godkjente plasser, av kommunen, og det er derfor naturlig at også tilskuddet baserer seg på dette.

8.7 Frivillig tilskudd til åpne barnehager?

Av de 86 kommunene som hadde åpne barnehager i 2012 var det 43 kommuner som kun hadde kommunale åpne barnehager, og dermed ikke hadde behov for å gjøre noen tilskuddsberegning. 34 kommuner hadde bare private barnehager, og må dermed basere tilskuddsberegningen på nasjonale satser. Til sammen gjaldt dette 70 barnehager i 2012. Ni av kommunene hadde både private og kommunale barnehager, og må dermed selv beregne tilskuddet til de private barnehagene, basert på kostnadsnivået i de eller den kommunale åpne barnehagen(e). I 2012 gjaldt dette 28 barnehager. Etter vår vurdering tilsier dette forholdsvis begrensede omfanget at det ikke bør legges ned for mye ressurser i å lage nasjonale satser og sentrale retningslinjer for hvordan tilskudd skal beregnes. Ser vi dette i sammenheng med de store kostnadsvariasjonene mellom barnehagene, kan det synes som om en nasjonal sats er en lite egnet måte å finansiere de åpne barnehagene på.

Diskusjonen omkring håndteringen av åpne barnehager fra avsnittene ovenfor, indikerer at det trolig vil være meget utfordrende å komme fram til en modell for beregning av tilskudd til åpne barnehager som både treffer det reelle kostnadsnivået nært nok til å være akseptabel, og samtidig er relativt enkel. Vi har derfor sett nærmere på et helt annet alternativ, nemlig å holde åpne barnehager utenfor hele tilskuddssystemet.

Øie-utvalget etterlyste en gjennomgang av hvordan åpne barnehager bør være regulert i NOU 2012:1. Utvalget foreslo en ny bestemmelse i barnehageloven om organisert barnetilsyn, for å åpne for muligheten for nærmere regulering av åpne barnehager. Departementet har gitt Utdanningsdirektoratet i oppdrag å undersøke nærmere åpne barnehager. En nærmere regulering av åpne barnehager kan også gjøre det lettere å sette betingelser knyttet til tilskuddene. I dag er det for eksempel ingen veiledende normer for leke- og oppholdsareal, og det er ikke noe krav om uteareal.

Som vist ovenfor, finnes åpne barnehager i et begrenset antall, og hensikten med dem og måten de er organisert på, varierer betydelig mellom kommunene. De åpne barnehagene vil ofte heller være en del av en samlet oppvekst- og integreringspolitikk i kommunen, mer enn en del av den ordinære barnehagepolitikken. Det bør da kunne vurderes som et mulig alternativ å la det bli mer opp til kommunene selv å vurdere hvordan og hvorvidt de vil finansiere denne typen barnehager, utenfor selve tilskuddssystemet til de ordinære barnehagene. Før innføring av dagens gjeldende tilskuddsordning var det en statlig sats for tilskudd til åpne barnehager. Mange kommuner ga likevel kommunalt tilskudd til de åpne barnehagene, i tillegg til de statlige satsene. Dette indikerer at mange kommuner ser på de åpne barnehagene som et tilbud som de ønsker å finansiere, også utover de statlige satsene.

På den andre siden kan det være uheldig at det ikke fastsettes noen nasjonal sats for denne typen barnehager. En nasjonal sats for tilskudd til åpne barnehager sikrer barnehagene et minimumstilskudd og danner grunnlag for større likebehandling av denne typen barnehager mellom kommuner.

Det kan derfor være aktuelt med en form for nasjonalt veiledende normsats som indikerer hva et «normalt» åpent barnehagetilbud bør koste og hva et slikt «normalt» tilbud bør få av tilskudd. En nærmere regulering av åpne barnehager med veiledende normer vil være et godt grunnlag for å

beregne en slik veiledende normsats. Det er slik sett aktuelt å kombinere utarbeidelse av en nasjonal sats med en overgang til frivillig finansiering utenfor den ordinære tilskuddsmodellen for ordinære barnehager. Et annet alternativ er å utarbeide en nasjonal sats som har mer preg av et «minimumstilskudd», og at kommunene kan velge å finansiere barnehagene utover dette dersom det er ønskelig.

8.8 Oppsummerende betraktninger

Vår erfaring er at det varierer mye fra kommune til kommune, og barnehage til barnehage, hva en åpen barnehage er. Vi har begrenset kunnskap om hvilket innhold de ulike barnehagene tilbyr, men erfaringer fra tidligere analyser (Lunder og Aastvedt 2010) indikerer at det er stor forskjell på hvilket tilbud de åpne barnehagene representerer.

Det kan være ulike årsaker til at en kommune ønsker å gi tilbud om en åpen barnehage, og det varierer hvem som er målgruppen for et slikt tilbud. Mange kommuner benytter åpne barnehager som en del av virkemiddelapparatet på andre tjenesteområder, slik som forebyggende barnevern og integreringsarbeid. Åpne barnehager er gjerne et ledd i helhetlig satsing på oppvekstmiljø og forebyggende arbeid, for eksempel som et ledd i opprettelse av familiesentre eller familiens hus. Noen kommuner satser betydelig på åpne barnehager, og kan for eksempel tilby språkstimulering for barna og språktrening for foreldrene. Barnehagen kan også fungere som en arena for foreldreveiledning, hvor foreldre får råd og veiledning fra pedagogisk utdannet personell om barneoppdragelse og barns utvikling.

I andre kommuner er omfanget og driften ved de åpne barnehagene mer begrenset. Kommunen er fornøyd med at barnehagene driver et «minimumstilbud», hvor barnehagen i hovedsak er et sted hvor barn og foreldre kan få innføring i hva et barnehagetilbud er, og som en inngangsport til sosiale nettverk i lokalmiljøet. Innholdet i de åpne barnehagene kan også variere innen samme kommune.

Som et resultat av at tilbudene er såpass ulike, er det også naturlig at andre forhold enn antall barn og åpningstid påvirker kostnadsnivået i barnehagen. For eksempel ser vi av analysene at det stort sett er én ansatt tilstede i barnehagens åpningstid. Noen kommuner velger å ha en pedagog i barnehagen i hele åpningstiden, mens andre stort sett bemanner med en assistent, men med pedagogisk veiledning. Dette vil selvfølgelig gi ulike kostnader. Det er heller ingen veiledende normer for antall ansatte pr barn eller leke- og oppholdsareal pr barn. Også dette tilsier at det vil være stor variasjon i hvordan barnehagene innretter virksomheten.

Våre analyser viser også at det er store forskjeller i kostnadsbildet mellom de åpne barnehagene. På dette grunnlaget mener vi at det vil være vanskelig å fastsette en treffsikker nasjonal sats for åpne barnehager. En nasjonal sats vil være lite treffsikker når tilbudet er så ulikt, og kostnadene i stor grad reflekterer andre og mer udefinerbare forhold enn antall barn og åpningstid. Siden barnetallet i åpne barnehager er usikkert og varierende, kan det også være grunn til å tro at det kan slå uheldig ut for barnehagene at tilskuddet i for stor grad varierer med antall barn. Denne argumentasjonen gjelder også for kommuner som selv skal beregne tilskuddet basert på kostnadsnivået i de kommunale åpne barnehagene.

Vi foreslår derfor at det innføres et frivillig kommunalt tilskudd til de åpne barnehagene, basert på skjønnsmessige vurderinger i den enkelte kommune. Det er ikke noe krav til at kommunen skal ha åpne barnehager, og det er derfor naturlig at det er opp til kommunen både å velge om de vil ha

åpne barnehager og hvilket nivå dette tilskuddet skal ligge på. Omfanget av åpne barnehager er såpass begrenset at dette vil kunne være praktisk gjennomførbart.

Øie-utvalget mener at åpne barnehager bør reguleres i større grad enn hva som er tilfellet i dag. Utvalget begrunner dette med at åpne barnehager fyller en viktig dimensjon i et mangfoldig og variert barnehage tilbud (NOU 2102:1 s 178). Slik regulering kan være knyttet til forhold som bemanning, leke- og oppholdsareal og ev. uteareal. Det vil være lettere for kommunene å gjøre en skjønnsmessig vurdering av tilskudd dersom denne typen barnehager er nærmere regulert. En skjønnsmessig vurdering vil kunne gi bedre samsvar mellom kostnadsbehov og tilskudd, eller i større grad tilpasse kostnadene til det behovet den enkelte kommune oppfatter at de har.

Det er vår oppfatning at det bør være staten eller den enkelte kommune som definerer hva et normaltilbud eller minstetilbud bør omfatte. Denne vurderingen kan vanskelig gjøres på grunnlag av statistiske analyser og gjennomsnittsbetraktninger. Tilskuddet bør i størst mulig grad være innrettet i forhold til hvilket behov kommunen har og hvilket tilbud kommunen *ønsker* at det åpne barnehage tilbudet skal representere.

Et annet argument som taler mot et nasjonalt tilskudd er at datagrunnlaget er svært begrenset, samtidig som det er preget av store variasjoner. Dette kan medføre at en nasjonal sats blir lite treffsikker.

På den annen side kan det være ønske om en nasjonal sats for å sikre at alle åpne barnehager får et minimumstilskudd. Dersom det er ønskelig med en nasjonal sats er vårt subsidiære forslag å opprettholde dagens beregningsmetode, og heller vurdere en endring i denne dersom det kommer en mer konkret regulering av åpne barnehager. Vi anbefaler imidlertid at det kommer en presisering av hvordan barn i åpne barnehager skal telles snarest mulig. Det kan synes som om ulike oppfatninger av hvordan barn skal telles i stor grad påvirker tilskuddsnivået til åpne barnehager. Etter vår vurdering vil det være en god løsning å basere tilskuddet på antall godkjente plasser. Dette vil sikre at inntektene til barnehagene blir mer forutsigbar, og dekker faste kostnader som vil påløpe uavhengig av antall barn som benytter seg av tilbudet. Det kan imidlertid synes urimelig at åpne barnehager som over tid har vesentlig færre barn enn det godkjente plasser tilsier, ikke må tilpasse driften til det faktiske behovet. Vi anbefaler derfor at Kunnskapsdepartementets tolkning i Rundskriv 02/2010 opprettholdes, men utdypes noe. Hvordan barn skal telles er aktuelt både ved beregning av tilskuddet og bruk av nasjonal sats og kommunal sats.

9. Oppsummering og avsluttende kommentarer

Denne rapporten har ikke tatt for seg prinsippene for tildeling av drifts- og kapitaltilskudd til ikke-kommunale barnehager i sin helhet. Vi har kun sett på de tre områdene pensjonskostnader, kapitalkostnader og åpne barnehager. Alle områdene har en del utfordringer som må løses, dels med datatilgang, dels med rent prinsipielle problemstillinger og dels med å finne løsninger som har akseptabelt lav grad av kompleksitet. Totalt sett har finansieringen av ikke-kommunale barnehager utvilsomt blitt ganske så komplisert. Før vi omtaler våre konkrete forslag og konklusjoner innenfor de tre hovedtemaene, er det derfor også fristende å komme med en mer overordnet kommentar.

Det offentliges (statens eller kommunenes) rolle i finansieringen av private barnehager kan i prinsippet gjøres meget enkel dersom man gikk tilbake til tiden før innføringen av maksimalpris i barnehagene. Den gang var det i hovedsak kun ett meget enkelt virkemiddel, nemlig et statstilskudd per plass (riktignok noe gradert etter oppholdstid og små eller store barn). Hvis en ønsker lavere foreldrebetaling, kan selvsagt nivået på statstilskuddet justeres. En kunne slik sett trappet opp nivået på statstilskuddet til om lag det nivået barnehagene i dag blir tildelt i kommunalt tilskudd. En kunne evt. også gjort noe med foreldrenes evne til å betale for barnehageplasser ved å gi et småbarnstillegg (før skolealder) i barnetrygden. En kombinasjon av et passende nivå på et statstilskudd til den enkelte barnehage, eventuelt i kombinasjon med visse endringer i utmåling av barnetrygd, burde i prinsippet kunne sørge for et akseptabelt nivå på foreldrebetalingen. En kunne også evt. gjort deler av barnetrygden inntektsgradert dersom en ønsket å ivareta fordelingshensyn ytterligere. Resten av finansieringen kan da overlates til markedet og ordinær konkurranse mellom barnehager i dette markedet. Det offentliges rolle blir da dramatisk forenklet og redusert til en nokså «firkantet» utbetaling basert på noen få nasjonale tilskuddssatser.

Vi er ikke sikre på at selve resultatet (kostnadsnivå per plass, antall plasser, eller netto foreldrebetaling per plass) ville blitt dramatisk annerledes enn i dag. En vil riktignok få en viss variasjon i foreldrebetalingen fra barnehage til barnehage og fra kommune til kommune så lenge foreldrebetalingen ikke låses helt fast med en maksimalpris. En vil også kunne få tilbake det gamle problemet med at foreldrebetalingsnivået kan bli på ulike nivåer i hhv. kommunale og private barnehager. Dette dersom kommuner velger å gi sine egne barnehager så høy kommunal finansiering at de kan ta en lavere foreldrebetaling i sine kommunale barnehager enn nivået på foreldrebetaling i private barnehager i samme kommune. Uten en maksimalpris vil vi altså måtte tåle en viss variasjon i rammebetingelser og en viss variasjon i nivå på foreldrebetalingssatser. En kan likevel styre det *gjennomsnittlige* nivået på foreldrebetalingen relativt treffsikkert ved å velge nivå på nasjonal tilskuddssats, og evt. også gjøre endringer i småbarnsforeldres betalingskapasitet ved å vurdere systemet for tildeling av barnetrygd. Et moment som taler *for* dagens ordning, er et kraftigere incentiv til kostnadsbesparelser. Det ligger imidlertid selvsagt fullstendig utenfor rammene av dette prosjektet å forfølge dette sporet ytterligere.⁴²

⁴² Et viktig tilleggsmoment er her om en bare skal bruke et slikt tilskudd til de private barnehagene, eller om en også skulle gå helt tilbake til tilskuddsfinansiering også av de kommunale barnehagene. Det synes ikke å være noe fundamentalt i veien for å gi et tilskudd utformet om lag som det gamle statstilskuddet til de private barnehagene samtidig som de kom-

Hvis vi da returnerer til det egentlige temaet for denne rapporten, så inneholder kapitlene om pensjonskostnader, kapitalkostnader og åpne barnehager hver sine oppsummeringer og konklusjoner. Det er dermed lite poeng i å gjenta dem i sin helhet her. Vi nøyer oss derfor med en punktvis oppsummerende liste. For flere detaljer og begrunnelser for de enkelte forslagene eller synspunktene, se de enkelte kapitlene.

Pensjonskostnader

- Det ser ut til å være uklart hvordan pensjonskostnader (eller premier hvis det benyttes forenklet regnskap for små foretak) skal regnskapsføres i årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager.
- Majoriteten av private barnehager ser i dag ut til å benytte post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad til å regnskapsføre sine pensjonskostnader. Så vidt vi kan tolke Norsk Standards kontoplan 4102 for årsregnskap og kontoplanen for Næringsoppgave 2 (Skatteetaten) og beskrivelsene knyttet til disse, ser intensjonen med post 5420 Innberetningspliktig pensjonskostnad ut til å være at denne posten skal brukes av bedrifter som utbetaler pensjon til pensjonister (tidligere ansatte). Disse personene skal ha denne utbetalingen innrapportert som personlig inntekt til skattemyndighetene.
- Den posten som i henhold til Norsk Standards kontoplan 4102 for årsregnskap – så vidt vi kan forstå – er ment å bli benyttet til ordinære pensjonskostnader for bedrifter, synes å være en post kalt 5945 Pensjonsforsikring for ansatte. Denne posten mangler imidlertid i både årsregnskapsskjemaet for ikke-kommunale barnehager og i Næringsoppgave 2.
- Med uklar registrering av pensjonskostnader, blir dagens tilgjengelige datagrunnlag noe usikkert, og vår gjennomgang viser nokså tydelig at regnskapspraksisen varierer.
- Det bør ut fra dette snarest mulig presiseres helt utvetydig i veilederen og kontoplanen hvor det egentlig er meningen at bedriftenes pensjonskostnader skal registreres.
- Med de svakheter som finnes, har vi beregnet en gjennomsnittlig pensjonskostnad i private barnehager på om lag 5,8 % av brutto lønn på post 5000 for 2012.
- For de kommunale barnehagene har vi for 2012 beregnet en pensjonsutgift på drøyt 18 % av brutto lønn.
- I gjennomsnitt synes dermed dagens ordning å gi en kraftig overfinansiering av private barnehager, i størrelsesorden 12 % av brutto lønnsnivå i 2012. Noe lavere i tidligere år, rundt 10 %.
- Vi foreslår å trekke kommunal pensjon helt ut av tilskuddsberegningen. I praksis innebærer dette å la alle korrigerte brutto driftsutgifter i kommunene *unntatt utgifter til kommunal pensjonsordning* (og arbeidsgiveravgift på denne) inngå i beregningene som tidligere.
- Dette forslaget vil fullstendig eliminere behovet for å gjennomføre korrigerte beregninger av pensjonskostnad for kommunalt barnehageansatte som egen ansattgruppe, slik det har vært enkelte eksempler på.⁴³

munale barnehagene fortsatt blir rammefinansierte. En kan også diskutere om det er kommunene eller staten som skal utbetale tilskuddet til de private barnehagene. Det siste er i prinsippet av mindre betydning så lenge det er snakk om et gitt nasjonalt tilskuddssystem.

⁴³ Fylkesmannen i Østfold har nylig gitt medhold til Sarpsborg kommune om at det er innenfor forskriften å gjennomføre separate pensjonsberegninger for barnehageansatte som egen gruppe. Dette styrker etter vårt syn argumentet for at kommunal pensjon bør fjernes fullstendig fra tilskuddsberegningen. Det virker meget ressurskrevende å skulle etablere egne pensjonsforsikringsordninger eller aktuarberegninger for barnehageansatte utelukkende som et virkemiddel for å redusere tilskuddsutbetalingen til private barnehager, og vårt forslag framstår da som mer målrettet og effektivt.

- Vi foreslår å legge til et sjablongtillegg på et visst prosentnivå på brutto lønn unntatt pensjon. Vårt konkrete forslag er på 8 % (pluss arbeidsgiveravgift på dette). Dette gir et par prosentpoeng ekstra ut over observert gjennomsnitt for 2012.
- Barnehager som kan dokumentere høyere pensjonskostnader enn dette, bør kunne søke om å få dekket merkostnaden av kommunen.
- Så lenge mange av de private barnehagene fortsetter med en ytelsesbasert pensjonsordning, kan framtidig kostnadsnivå øke betydelig. En må derfor revurdere kostnadsbehovet og sjablongsatsen når nye regnskapsår foreligger og en forhåpentligvis også har fått presisert hvordan pensjonskostnaden skal rapporteres slik at alle barnehagene rapporterer denne kostnadstypen på samme post. Et konkret forslag kan være å gjennomføre en ny måling av pensjonskostnad i private barnehager når data for 2013 og 2014 blir tilgjengelige.

Kapitalkostnader

- Vi foreslår kun å benytte nasjonale satser i beregning av tilskudd til kapitalkostnader.
- En kalkulatorisk rente (avkastningskrav til total kapital) på nivå med en utlånsrente i Husbanken (i dagens nasjonale sats på 3,4 %) framstår som et meget lavt avkastningskrav og betydelig lavere enn anbefalte avkastningskrav til bruk i samfunnsøkonomiske analyser, nytte-kostnadsanalyser m.v. fra Finansdepartementet. Inntil videre benytter vi imidlertid samme rentesats som hittil benyttet.
- Kunnskapsdepartementet bør etter vårt syn konsultere Finansdepartementet for en eventuell synkronisering av hvordan avkastningskrav for investeringer i barnehager fastsettes sammenlignet med andre anbefalte avkastningskrav, jf. Finansdepartementets Rundskriv om behandling av kalkulasjonsrente i samfunnsøkonomiske analyser.
- Vi har studert geografisk variasjon i tomtekostnader og byggekostnader for generelle boliger i Husbanken. Det er en betydelig generell byggekostnadsvariasjon mellom høykost- og lavkostområder.
- Når vi ser på de husbankfinansierte barnehagebyggene, er det imidlertid lite systematisk variasjon og et svakt grunnlag for å innføre en eventuell kompensasjon for ulikt kostnadsnivå i ulike deler av landet.
- En korleksjon for ulikt nivå på kapitalkostnader i ulike regioner/kommuner, bør dermed håndteres skjønnsmessig i den enkelte kommune. På samme måte som i dag bør det altså åpnes for å betale mer enn nasjonal sats i kommuner eller områder der dette vurderes som nødvendig.
- Selve beregningen av nasjonal sats for kapitalkostnad følger i vårt foreslåtte opplegg i hovedsak de samme prinsipper som i beregningen av nasjonal sats for 2014.
- Vi påpeker at det ligger en foruroligende høy kostnadsvekst i kapitalkostnad per barnehageplass i datamaterialet fra Husbanken. Byggekostnad (uten tomt) per plass har økt med ca. 11,3 % per år.
- For å ta hensyn til økende byggekostnad over tid og høye kapitalkostnader i nye barnehager, foreslår vi å gi høyere tilskudd til de nyeste barnehagene.
- Konkret foreslår vi å beregne gjennomsnittlig kapitalkostnad for grupperte treårsklasser, eksempelvis 2010-2012, 2007-2009 osv., og å gi gradert kapitaltilskudd ut fra dette.
- For alle barnehager som ikke er nye nok til å få høyere kostnad enn gjennomsnittet, foreslår vi å bruke gjennomsnittet.
- Ved å la de eldste barnehagene få en finansiering lik gjennomsnittlig kapitalkostnad for nye og gamle barnehager, vil eldre barnehager med lave faktiske kapitalkostnader få en

finansiell buffer som gir rom for oppgraderinger og større vedlikehold etter hvert som behovet for dette oppstår. Dette på en mer fleksibel og gradvis måte enn dersom de først fikk stadig lavere (reelt) kapitaltilskudd per år og deretter brått ble løftet opp til samme nivå som en nybygd barnehage på et gitt tidspunkt (eksempelvis etter 40 år) der man antar at barnehagebygget er totalt nedslitt.

- Behovet for en økt finansiering til de nyeste barnehagene med høye nivåer på kapitalkostnadene (høye grunnlag for rentekostnad og avskrivninger) må sees i sammenheng med vårt forslag om å trekke kommunal pensjon ut fra beregningen av driftstilskudd. Hvis pensjonsdelen hittil har bidratt til systematisk overfinansiering, har pensjon i realiteten kunnet kryssubsidiere manglende dekning av kapitalkostnad i barnehager i nye og dyre lokaler. Nå må modellen i større grad ta hensyn til dette.
- Det er ett stort ankepunkt mot å sette den foreslåtte modellen ut i livet. Det er at det i dagens generelle rapportering (årsregnskapsskjema og årsmeldingsskjema) mangler byggeår for selve bygningen eller bygningene driften foregår i. Vi kjenner etableringsåret for barnehagen som organisasjon, men ikke oppføringsåret for bygningen.
- Hvis en justering for byggeår skal gi mening, må vi kunne skalere finansieringen ut fra faktisk byggeår, ikke organisasjonens etableringsår. Ellers vil gamle organisasjoner i nyoppførte bygg få en betydelig underfinansiering eller nye organisasjoner i gamle bygg få en betydelig overfinansiering.
- Vi antar imidlertid at det vil være mulig for kommunene å hente ut data for alderen på bygg benyttet av de enkelte private barnehagene fra eksisterende registre (byggesakbehandling, matrikkelen m.v.)
- Dersom det blir svært få husbankfinansierte barnehagebygg i framtidige år, vil datagrunnlaget fra Husbanken kanskje bli et dårlig grunnlag for å beregne den årlige kapitalkostnaden. En må i så fall etablere et annet datagrunnlag enn det som har vært brukt hittil, og evt. vurdere å bruke en mer generell byggekostnadsindeks til å prisjustere den årlige byggekostnaden og dermed kapitalkostnaden.

Åpne barnehager

- Datamaterialet for åpne barnehager er – og har lenge vært – meget fragmentarisk og viser svært stor variasjon.
- Det blir gradvis færre åpne barnehager, og datamaterialet blir slik sett enda dårligere for hvert år som går.
- Det er av denne grunn problematisk å basere en tilskuddssats på et statistisk basert gjennomsnitt.
- Det framstår for oss som bortimot umulig å lage en formell modell for tilskuddsutmåling som for det første er relativt enkel og for det andre har akseptabel grad av treffsikkerhet (i betydningen at tilskuddet er i nærheten av underliggende kostnadsnivå for den enkelte åpne barnehage).
- Det synes som om åpne barnehager har svært ulike roller og intensjoner i den samlede barnehage-, oppvekst- og integreringspolitikk i den enkelte kommune. Dette er hovedårsaken til punktene ovenfor, dvs. at det er så stor variasjon i målbare størrelser som bemanning, lønns- og driftskostnader m.v.
- En form for stykkprisfinansiering (per godkjent barn, per faktisk oppmøtte barn osv.) er generelt svært problematisk når det i realiteten er stor variasjon i hva som skal stykkprisfinansieres eller hvordan dette skal telles.

- Ut fra ovenstående punkter anbefaler vi en skjønnsbasert og søknadsbasert tilskuddstildeling i den enkelte kommune. Det vil da være opp til kommunen å definere hvilken rolle de åpne barnehagene evt. skal spille i den samlede barnehage-/integrerings-/oppvekstpolitikken i den aktuelle kommunen. De åpne barnehagene kan så gis en finansiering som er tilstrekkelig til å fylle den rollen man lokalt mener at de åpne barnehagene bør ha.
- Skjønnsbasert og søknadsbasert finansiering framstår som en fleksibel og samtidig administrativt sett akseptabel løsning. Dette siden antall private åpne barnehager som skal finansieres, tross alt er såpass lite. Var det vesentlig flere private åpne barnehager, ville en annen finansieringsløsning ha presset seg fram.

Referanser

- Borge, L.E., M. Haraldsvik og O.H. Nyhus (2012): Tilskudd til ikke-kommunale barnehager: Kommunenes praktisering av forskrift om likeverdig behandling av kommunale og ikke-kommunale barnehager, SØF Rapport nr. 05/12.
- Boye, K. og S. Koekebakker (2006): Finansielle emner, Cappelen Damm.
- Bredesen, I. (2011): Investering og finansiering, 4. utgave, Gyldendal.
- Bøhren, Ø. og P.I. Gjærum (2009): Prosjektanalyse: Investering og finansiering. Fagbokforlaget.
- Dahlberg, G., Moss, P. and Pence, A. (1999) Beyond Quality in Early Childhood Education and Care. London: Falmer Press.
- Finansdepartementet (2005a): Veileder i samfunnsøkonomiske analyser.
http://www.regjeringen.no/upload/FIN/Vedlegg/okstyring/Veileder_i_samfunnsokonomiske_analyser.pdf
- Finansdepartementet (2005b): Behandling av kalkulasjonsrente, risiko, kalkulasjonspriser og skattekostnad i samfunnsøkonomiske analyser, Rundskriv R-109/2005.
http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r_109_2005.pdf
- Høringsutkast – retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, KRD, februar 2013. http://www.regjeringen.no/pages/38244808/selvkost_hoeringsutkast.pdf
- Lunder, T.E. (2011) *Tilskudd til ikke-kommunale barnehager I 2012. Utredning av nasjonale satser*. Bø: TF-notat 15/2011.
- Lunder, T.E. og Aastvedt, A. (2012) *Kostnader i barnehager i 2011 og nasjonale satser for 2013. Revidert versjon*. Bø: TF-rapport nr. 308.
- Lunder, T.E. og Aastvedt, A. (2010) *Utgifter i barnehager. Nasjonale gjennomsnittssatser for tilskudd til private barnehager*. Bø: TF-rapport nr. 274.
- Lunder, T.E og Eika, B. (2013) *Kostnader i barnehager i 2012 og nasjonale satser for 2014*. Bø: TF-rapport nr. 322.
- Meld. St. 24(2012-2013) *Framtidens barnehage*. Oslo: Kunnskapsdepartementet.
- NOU 2010:8 (2010) *Med forskertrang og lekelyst. Systematisk pedagogisk tilbud til alle førskolebarn*.
- NOU 2012:1(2012) *Til barnas beste*. Oslo: Departementenes servicesenter.
- Regnskapsrapporteringen i KOSTRA. Veiledning Regnskapsåret 2013, KRD, 7. november 2012, oppdatert 02. mai 2013.

- St. meld.nr. 23 (2007-2008) *Språk bygger broer. Språkstimulering og språkopplæring for barn, unge og voksne*. Oslo: Kunnskapsdepartementet.
- Utdanningsdirektoratet (2012) *Norske barnehagar i tal. Tal og analyse av barnehagane i Noreg*. Hefte utgitt av Utdanningsdirektoratet oktober 2012.
- Utdanningsdirektoratet (2013) *Pedagogiske ledere i barnehagen: Hvor mange barnehager oppfyller pedagognormen?* Statistikknotat 04 2013.
- Vassenden, A., Thygesen, J., Bayer, S.B., Alvestad, M. og Abrahamsen, G. (2011) *Barnehagens organisering og strukturelle faktorerets betydning for kvalitet*. Stavanger: IRIS rapport 029/2011.
- Vedeler, G. W. (2009) Åpen barnehage i familiens hus. Resultater fra brukerundersøkelser i Nes kommune, Furuset i Oslo kommune, Fauske kommune, Mørkeved Familiesenter i Bodø kommune og Brummundal, Moelv og Nes familiesenter i Ringsaker kommune. Tromsø: RBUP Nord rapport nr. 5-9, 2009.