



Riksrevisjonen

Revisjonsrapport for 2017 om Utdanningsdirektoratets forvaltning av tilskudd til friskoler



Mottaker: Kunnskapsdepartementet

Revisjonen er en del av Riksrevisjonens kontroll av disposisjoner i henhold til *lov om Riksrevisjonen § 9 første ledd og instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 3b*. Revisjonen er gjennomført i samsvar med ISSAI 400/4000, INTOSAI's internasjonale prinsipper og standarder for etterlevelsesrevisjon.

Innhold

1	Sammendrag	4
2	Innledning	4
3	Revisjonens mål og problemstillinger	5
3.1	Mål og problemstillinger	5
3.2	Avgrensning.....	6
4	Metoder	6
4.1	Populasjon og datagrunnlag.....	6
4.2	Problemstilling 1 - Klargjøring av krav.....	6
4.3	Problemstilling 2 - Rapportering	7
4.4	Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging.....	7
5	Revisjonskriterier	8
5.1	Problemstilling 1 - Klargjøring av krav.....	8
5.2	Problemstilling 2 - Rapportering	9
5.3	Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging.....	10
6	Funn	10
6.1	Problemstilling 1 - Klargjøring av krav.....	11
6.2	Problemstilling 2 - Rapportering	11
6.3	Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging.....	12
7	Konklusjoner	14
7.1	Problemstilling 1 - Klargjøring av krav.....	14
7.2	Problemstilling 2 - Rapportering	14
7.3	Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging.....	15
7.4	Hovedkonklusjon	15

1 Sammendrag

Lov om frittstående skolar (friskoleloven) og *økonomiforskriften til friskoleloven*¹ (økonomiforskriften) regulerer friskolenes disponering av statlige tilskuddsmidler og skolepenger og krever at disse i sin helhet skal komme elevene til gode. Dette innebærer blant annet at tilskuddsmottakerne ikke kan utbetale utbytte, handle med nærstående parter på annet enn markedsmessige vilkår, drive tilleggsvirksomhet som ikke er hjemlet i loven, eller disponere midlene på andre måter som ikke kommer elevene til gode.

Nær 36 000 elever i grunnskole og videregående skole gikk i 2016 på skoler som er i privat eie, og som er godkjent etter friskoleloven. Skoleåret 2015–2016 var i alt 346 slike skoler i drift, og de mottok nær 4,2 milliarder kroner i statstilskudd.

Tidligere års kontroller og tilsyn har vist at det ved mange friskoler er vurdert at det er høy risiko for at statstilskudd og skolepenger ikke blir disponert i samsvar med kravene i friskoleloven. Utdanningsdirektoratet skal som tilskuddsforvalter i henhold til *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene) kapittel 6 se til at tilskuddsmottakerne er kjent med disse reguleringene. Det skal foreta risikovurderinger og innhente nødvendige rapporter fra tilskuddsmottakerne for å følge opp vesentlige feil og mangler.

Målet med revisjonen er å kontrollere om Utdanningsdirektoratet har etablert rutiner for kontroll av rapporteringen fra friskolene, som gir et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om statstilskudd og skolepenger i sin helhet kommer elevene til gode, og følger opp vesentlige avvik fra dette kravet med tilsyn.

Utdanningsdirektoratet har etablert et kontrollsystem rundt forvaltningen av tilskudd til friskolene. Krav og vilkår som er knyttet til disponeringen av statstilskudd og skolepenger, går fram av tilskuddsbrevene, og direktoratet følger opp avvik fra de formelle rapporteringskravene.

Et vesentlig antall skoler hvor Utdanningsdirektoratet har observert eller på annen måte vurdert at det er høy risiko for regelbrudd på ett eller flere områder, har ikke blitt fulgt opp gjennom direktoratets tilsynsarbeid. Dette vurderes å være i konflikt med økonomibestemmelsenes krav om forebyggende og korrigerende kontroll- og oppfølgingsrutiner.

Utkast til rapport ble lagt fram for Kunnskapsdepartementet ved brev datert 8. mars 2018². Departementet har i brev datert 11. april 2018³ gitt kommentarer til rapportutkastet. Kommentarene er vurdert og dels innarbeidet i endelig rapport. Departementet opplyser at det er satt i gang arbeid med å utarbeide nærmere retningslinjer for transaksjoner med nærstående og vurdering av markedspris. Retningslinjene forventes publisert fra 1. januar 2019.

2 Innledning

I 2016 var det i alt nær 824 000 elever i grunnskoler og videregående skoler i Norge. De aller fleste av disse (95,7 prosent) var elever i offentlige skoler.

Norske myndigheter er gjennom sin tilslutning til internasjonale konvensjoner og nasjonal lovgivning⁴ forpliktet til å respektere foreldres rett til å velge andre skoler enn de offentlige for sine barn.

Begrepet frittstående skoler (friskoler) omfatter skoler som er i privat eie, og som er godkjent etter friskoleloven.

¹ Forskrift om budsjett, rekneskap, kontroll og revisjon for skolar med rett til statstilskot etter friskolelova (økonomiforskriften)

² Vår referanse 2017/00713-10

³ Kunnskapsdepartementet ref 17/4979-4

⁴ FN-konvensjonen om økonomiske, sosiale og kulturelle rettigheter, som er gjort til norsk rett gjennom menneskerettsloven av 1999 § 2 annet og tredje ledd, slår blant annet fast at konvensjonspartene forplikter seg til å respektere foreldres og, når det er aktuelt, vergers frihet til å velge andre skoler for sine barn enn dem som er opprettet av offentlige myndigheter, forutsatt at skolene oppfyller eventuelle minstekrav til undervisningen fastsatt eller godkjent av staten, og til å sikre sine barn en religiøs og moralsk undervisning i samsvar med deres egen overbevisning.

Skoleåret 2015–2016 var det i alt 346 friskoler i drift i Norge. I overkant av 3 prosent av grunnskoleelevene og 7 prosent av elevene på videregående trinn – til sammen rundt 36 000 elever – gikk på disse friskolene. Godkjente friskoler får i henhold til friskoleloven § 6-1 statstilskudd til godkjent opplæring med 85 prosent av et tilskuddsgrunnlag som tilsvarer gjennomsnittlige driftsutgifter per elev i den offentlige skolen. Friskolene kan i tillegg kreve inn skolepenger begrenset oppad til 15 prosent av det samme tilskuddsgrunnlaget.

Friskolene mottok i 2016 i alt nær 4,2 milliarder kroner i statstilskudd. Midlene er bevilget over kapittel 0228 i statsbudsjettet. Kunnskapsdepartementet har i årlige tildelingsbrev gitt Utdanningsdirektoratet i oppdrag å forvalte tilskuddsordningen, herunder å utstede tilskuddsbrev til friskolene og være overordnet nasjonal faglig myndighet for tilsynsarbeid⁵ som følger av friskoleloven. Det er den enkelte friskole ved sitt styre som har ansvaret for at skoledriften er i samsvar med regelverket, men dette påvirker ikke tilskuddsforvalters ansvar slik dette er beskrevet i økonomibestemmelsene kapittel 6.

Utdanningsdirektoratet skriver i sin oppsummering av funn fra tilsyn med frittstående skoler i 2016 – [«God ledelse - bedre skole»](#) – at det verken er mulig eller ønskelig å føre tilsyn med alle skoler på alle temaer hvert år. Hvilke skoler og temaer de fører tilsyn med, er derfor basert på en vurdering av sannsynligheten for at kravene i friskoleloven og økonomiforskriften ikke er oppfylt, og eventuelle konsekvenser av dette.

På området økonomiforvaltning, herunder bruk av offentlige tilskudd og skolepenger, er denne vurderingen utarbeidet på grunnlag av en årlig kontroll av samtlige skolars årsregnskap, års- og revisjonsberetninger. Vurderingen gjennomføres som en breddekontroll hvor hver enkelt skoles årsregnskap vurderes på en skala fra 0 til 100 risikopoeng. Utdanningsdirektoratet definerer risiko som sannsynligheten for, og konsekvensen av, et brudd på regelverket. Risikoen er høyere jo større sannsynlighet det er for at kravet ikke blir fulgt, og jo større konsekvenser bruddet på regelverket vil få.

Årsregnskapskontrollen omfatter i alt 21 kontrollpunkter og danner – sammen med annen informasjon – grunnlaget for hvilke skoler Utdanningsdirektoratet vil åpne økonomisk tilsyn med, og hvilke temaer tilsynet skal omfatte.

Tidligere års kontroller og tilsyn har vist at mange skoler har høy økonomisk risiko. Dette gjelder både skolenes generelle økonomiske situasjon (likviditet og egenkapital) og etterlevelsen av friskolelovens grunnleggende krav om at inntektene i sin helhet skal komme elevene til gode.

Dersom kontrollen og tilsynet med etterlevelsen av dette kravet skal være effektiv, må den pålagte rapporteringen fra tilskuddsmottakerne gi Utdanningsdirektoratet et tilstrekkelig grunnlag for å planlegge og iverksette hensiktsmessige kontroll- og oppfølgingstiltak.

3 Revisjonens mål og problemstillinger

3.1.1. Mål og problemstillinger

Målet med revisjonen er å kontrollere om Utdanningsdirektoratet har etablert rutiner for å kontrollere den pålagte rapporteringen fra tilskuddsmottakerne, som gir et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om statstilskudd og skolepenger i sin helhet kommer elevene til gode, og om direktoratet følger opp eventuelle vesentlige avvik med tilsyn.

Revisjonen tar for seg følgende problemstillinger:

⁵ Å føre tilsyn innebærer i hovedsak å kontrollere at skolene følger kravene i lover og forskrifter, og å se til at brudd blir rettet opp. Et tilsyn kan være rettet mot en rekke forskjellige sider (temaer) ved en friskoles virksomhet, fra økonomisk og administrativ drift til skolens arbeid med opplæring i fag og hvordan skolens styre er sammensatt og ivaretar lovpålagt ansvar.

Problemstilling 1

Gjør Utdanningsdirektoratet tilskuddsmottakerne kjent med hvilke krav som er knyttet til friskolelovens bestemmelser om at tilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode?

Problemstilling 2

Er rapporteringen fra tilskuddsmottakerne i overensstemmelse med fastsatte krav?

Problemstilling 3

Følger Utdanningsdirektoratet opp eventuelle vesentlige avvik ved friskolenes disponering av statstilskudd og skolepenger som har kommet fram gjennom skolenes egen rapportering og/eller Utdanningsdirektoratets risikovurderinger?

3.2. Avgrensning

Friskoleloven og økonomiforskriften regulerer en rekke sider ved friskolenes økonomiforvaltning, blant annet krav til budsjett, regnskap, noteopplysninger, tilleggsvirksomhet, etablering av investeringsfond og overføring av tilskuddsmidler. Denne revisjonen er avgrenset til friskolesektorens etterlevelse av kravet i friskolelovens §§ 2-2 (tilleggsvirksomhet) og 6-3 (statstilskudd og skolepenger skal i sin helhet komme elevene til gode).

Revisjonen tar utgangspunkt i friskolenes rapportering av regnskap, års- og revisjonsberetning for 2016 og risikovurderingen Utdanningsdirektoratet har utarbeidet høsten 2017 på grunnlag av den gjennomførte årsregnskapskontrollen. Revisjonen har ikke kontrollert i hvilken grad friskolene har gjennomført eventuelle rettingspålegg direktoratet har gitt i etterkant av gjennomførte tilsyn.

4 Metoder

4.1. Populasjon og datagrunnlag

Revisjonen omfatter i alt 301 skoler, som til sammen mottok nær 4,08 milliarder kroner i statstilskudd⁶ i 2016. Revisjonen omfatter ikke skoler som gikk konkurs eller på annen måte meldte oppbud i løpet av 2016, eller skoler som ikke har plikt til å sende inn årsregnskap til Brønnøysundregistrene.

Som grunnlag for kontrollen av rapporteringen fra friskolene er årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning for samtlige 301 skoler i utvalget hentet inn (fra Brønnøysundregistrene) og gjennomgått. Grunnlaget for å beregne og vurdere skolenes likviditet og egenkapitalandel (se punkt 6.3) er hentet fra det samme datagrunnlaget.

Videre har revisjonen gjennomgått Utdanningsdirektoratets risikovurdering som ble utarbeidet på grunnlag av årsregnskapskontrollen for 2016, og sammenholdt denne med omfanget og innretningen av direktoratets økonomirelaterte tilsynsarbeid i årene 2015–2017.

4.2. Problemstilling 1 - Klargjøring av krav

Gjør Utdanningsdirektoratet tilskuddsmottakerne kjent med hvilke krav som er knyttet til friskolelovens bestemmelser om at tilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode?

Utdanningsdirektoratet bruker tre varianter (maler) av tilskuddsbrev med vedlegg til skoler som er godkjent etter friskoleloven. Revisjonen har gjennomgått innholdet i de tre vedleggsvariantene og kontrollert beskrivelsen av

⁶ Kilde: <https://viz.udir.no>.

friskolelovens og økonomiforskriftens regulering av utbetaling av utbytte⁷, drift av tilleggsvirksomhet⁸ og handel med nærstående parter⁹.

Det er videre kontrollert at det i tilskuddsbrevene (med vedlegg) er informert om hva som skal rapporteres¹⁰ til direktoratet, hvordan rapporteringen skal gjennomføres, og gjeldende tidsfrister.

I møte med Utdanningsdirektoratets tilsynsavdeling¹¹ har revisjonen hentet inn informasjon om hvordan direktoratet vurderer og dokumenterer risikoen for at det oppstår feil på grunn av problemer med fortolkning av tilskuddsvilkårene, og risikoen for uregelmessigheter knyttet til disponering av innvilget tilskudd, jf. økonomibestemmelsene punkt 6.3.8.2.

4.3. Problemstilling 2 - Rapportering

Er rapporteringen fra tilskuddsmottakerne i overensstemmelse med fastsatte krav?

Det går ikke fram av dokumentasjonen i Brønnøysundregistrene om denne er utarbeidet og sendt til Utdanningsdirektoratet innen den gitte tidsfristen, 1. juni 2017. Revisjonens kontroll av dette er derfor basert på Utdanningsdirektoratets oppfølging av dette i årsregnskapskontrollen gjennom kontrollpunktet «Har skolen levert årsregnskap rettidig?».

Revisjonen har videre gjennomgått samtlige regnskap og kartlagt omfanget av noterapporteringen opp mot de formelle notekravene som er gitt i økonomiforskriften § 4. Resultatene av denne gjennomgangen er deretter sammenholdt med merknadene og vurderingene Utdanningsdirektoratet har dokumentert i forbindelse med egen årsregnskapskontroll, og risikovurderingen i tilknytning til denne.

I møte med Utdanningsdirektoratets tilsynsavdeling¹² har revisjonen hentet inn informasjon om direktoratets håndtering og oppfølging av avvik fra de fastsatte rapporteringskravene.

4.4. Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging

Følger Utdanningsdirektoratet opp eventuelle vesentlige avvik ved friskolenes disponering av statstilskudd og skolepenger som har kommet fram gjennom skolenes egen rapportering og/eller direktoratets risikovurderinger?

Revisjonen har analysert strukturen i Utdanningsdirektoratets modell for risikovurdering i tilknytning til årsregnskapskontrollen. Følgende syv punkter i denne kontrollen er lagt til grunn som de mest relevante for å etterleve friskoleloven § 6-3:

- drift av tilleggsvirksomhet (friskoleloven § 2-2, økonomiforskriften § 4A):
 - annen virksomhet/inntekt
 - avdelingsregnskapsresultater
- forbudet mot utbetaling av utbytte eller overføring av overskudd til eiere eller nærstående parter (friskoleloven § 6-3a):
 - disponering av overskudd
 - lønn til daglig leder eller styrehonorar
 - utlån av statstilskudd
- handel med nærstående parter (friskoleloven § 6-3b, økonomiforskriften §§ 4 og 5):
 - omfanget av handel med nærstående

⁷ Friskoleloven § 6-3a, økonomiforskriften § 5.

⁸ Friskoleloven § 2-2, økonomiforskriften § 4A.

⁹ Friskoleloven § 6-3b, økonomiforskriften § 5. Med nærstående menes i friskoleloven fysiske og juridiske personer som står i et særskilt tilknytningsforhold til skolen (eiere, ansatte, styremedlemmer eller nære slektninger av disse).

¹⁰ Årsregnskap, styrets beretning og revisors beretning

¹¹ Møte mellom Riksrevisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

¹² Møte mellom Riksrevisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

- lån eller gjeld til nærstående

I tillegg til disse kontrollpunktene er etterlevelse av kravet om at statstilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode, nært knyttet til skolens økonomiske grunnlag for drift gjennom hele skoleåret. Problemstillingene inkluderer derfor også kontrollpunktene

- likviditet
- tapt egenkapital

Revisjonen har på disse to kontrollpunktene analysert utviklingen i friskolenes likviditet og egenkapital fra 2015 til 2016, og sammenholdt dette med Utdanningsdirektoratets vurdering av risiko knyttet til dette.

I tillegg til å være de mest relevante punktene i årsregnskapskontrollen i forhold til etterlevelse av friskolelovens § 6-3, utgjør disse 9 kontrollpunktene 56 av i alt 100 risikopoeng i kontrollen. Utvalget vurderes derfor å gi et tilstrekkelig presist bilde av risikonivået på dette området.

På hvert enkelt av kontrollpunktene i årsregnskapskontrollen vurderer Utdanningsdirektoratet hvert år risikoen for avvik og uregelmessigheter på særskilte poengskalaer, hvor risikonivået øker med poengverdien. Risikonivåene på de totalt ni kontrollpunktene som inngår i denne problemstillingen, er i revisjonsrapporten heretter omtalt som «høy», «middels» og «lav» etter inndelingen i tabell 1.

Kontrollpunkt	Poengskala	Lav	Middels	Høy
Annen virksomhet/inntekt	0-10	0-2,5	3-7	7,5-10
Avdelingsregnskapsresultater	0-5	0-1	1,5-3,5	4-5
Disponering av overskudd	0-3	0-0,5	1-2	2,5-3
Lønn til daglig leder eller styrehonorar	0-5	0-1	1,5-3,5	4-5
Utlån av statstilskudd	0-5	0-1	1,5-3,5	4-5
Omfang av handel med nærstående	0-15	0-5	5,5-9,5	10-15
Lån eller gjeld til nærstående	0-5	0-1	1,5-3,5	4-5
Likviditet	0-3	0-0,5	1-2	2,5-3
Tapt egenkapital	0-5	0-1	1,5-3,5	4-5

Tabell 1 Risikonivåer

Kartleggingen av tilsynsarbeidet Utdanningsdirektoratet har gjennomført på grunnlag av denne risikovurderingen, er basert på informasjonen som er lagt ut om dette på direktoratets nettsider (udir.no og viz.udir.no).

5 Revisjonskriterier

5.1. Problemstilling 1 - Klargjøring av krav

Gjør Utdanningsdirektoratet tilskuddsmottakerne kjent med hvilke krav som er knyttet til friskolelovens bestemmelser om at tilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode?

Friskoleloven §§ 2-2 og 6-3 regulerer skolens adgang til å drive annen virksomhet enn skole og hvordan skolepenger og statstilskudd kan disponeres.

- **Tilleggsvirksomhet**
Skoler godkjent etter friskoleloven skal hovedsakelig drive skole for sine elever. Dette er regulert i friskoleloven § 2-2, som blant annet slår fast at skolen ikke kan drive eller eie annen virksomhet enn skole i

samsvar med friskoleloven. Departementet spesifiserer i økonomiforskriften § 4A hvilken tilleggsvirksomhet skolen kan drive uten søknad.

- *Utbetaling av utbytte eller overføring av overskudd*
Friskoleloven § 6-3 (a) slår fast at skolen ikke kan gi utbytte eller på annen måte overføre overskudd til eiere eller deres nærstående, jf. økonomiforskriften § 5.
- *Handel med nærstående*
Av friskoleloven § 6-3 (b) går det videre fram at skolen ikke kan pådra seg kostnader i form av leieutgifter for eiendom eller lokaler som tilhører eiere eller deres nærstående, eller på annen måte pådra seg kostnader som kan innebære at statstilskudd eller skolepenger ikke kommer elevene til gode.

Alle kostnader skolen pådrar seg, skal være relevante for skolens virksomhet og godkjenning etter friskoleloven. Skolen kan ikke pådra seg kostnader for en ytelse som er større enn ytelsens verdi. Vederlaget for en vare eller tjeneste skal ikke overstige markedspris.

Økonomiforskriften § 4 pålegger virksomheten å spesifisere i egen note til regnskapet hvem skolen handler med, hva slags varer eller tjenester som er kjøpt, og totalbeløpet for de ulike varene og tjenestene.

Økonomiforskriften § 5 siste ledd pålegger skolens styre å se til at all handel med eiere eller deres nærstående er gjort på markedsmessige vilkår. Styret skal gjøre vedtak om at handelen kommer elevene til gode, og at dette er en rasjonell måte å skaffe varer eller tjenester på. Styrevedtaket skal så langt som mulig dokumenteres med priser og andre vilkår fra uavhengige tilbydere.

Tilskuddsforvalterens ansvar

Som tilskuddsforvalter skal Utdanningsdirektoratet i henhold til økonomibestemmelsene punkt 6.3.3 i tilskuddsbrevet beskrive gjeldende vilkår for bruken av midlene og krav til rapportering.

Av økonomibestemmelsene punkt 6.3.8.1 (jf. punkt 2.4) framgår det at Utdanningsdirektoratet skal ha etablert systemer, rutiner og tiltak rundt tilskuddsforvaltningen sin, som blant annet skal forebygge, avdekke og korrigere feil. Rutinene skal primært være innebygget i virksomhetens interne styring og skal kunne dokumenteres.

Av økonomibestemmelsene punkt 6.3.8.2 går det fram at tilskuddsforvalteren skal kartlegge henholdsvis risiko for at tilskuddsvilkårene blir feiltolket, og for at tilskudd blir disponert i strid med vilkårene. Ut fra en vurdering av det samlede risikonivået og hva som er de vesentligste risikomomentene, skal tilskuddsforvalteren fastsette hvilke kontrollpunkter som er mest aktuelle, og hvem som skal foreta kontrollen.

Revisjonen legger på grunnlag av disse kriteriene til grunn at Utdanningsdirektoratet som tilskuddsforvalter klargjør overfor tilskuddsmottakerne hvilke krav som er knyttet til utbetaling av utbytte, drift av tilleggsvirksomhet og handel med nærstående parter, og hvordan dette skal dokumenteres i regnskapet eller annen særskilt rapportering.

5.2. Problemstilling 2 - Rapportering

Er rapporteringen fra tilskuddsmottakerne i overensstemmelse med fastsatte krav?

Økonomibestemmelsene punkt 6.3.6 pålegger tilskuddsforvalteren å innhente rapporter fra tilskuddsmottakerne, som gjør det mulig å vurdere graden av måloppnåelse. Kravene til rapporteringen skal i henhold til økonomibestemmelsene punkt 6.3.3 beskrives i tilskuddsbrevet med eventuelle vedlegg.

Økonomiforskriften § 3 slår fast at alle transaksjoner som gjelder skoledrift etter friskoleloven, skal føres i skolens regnskap, og at regnskapsføringen skal følge regnskapsloven.

Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning skal i henhold til fristen som er satt i vedlegget til tilskuddsbrevet, sendes til Utdanningsdirektoratet innen 1. juni året etter regnskapsåret.

Alle friskoler må i henhold til økonomiforskriften § 4 gjøre rede for handel med nærstående i note til årsregnskapet, herunder hvem skolen handler med, hva slags vare eller tjeneste som er kjøpt, og totalbeløpene for de ulike varene og tjenestene. Videre må skoler som driver tilleggsvirksomhet etter økonomiforskriften § 4A, gi særskilt opplysning om avdelingsvis fordeling av fellesutgifter.

5.3. Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging

Følger Utdanningsdirektoratet opp eventuelle vesentlige avvik ved friskolenes disponering av statstilskudd og skolepenger som har kommet fram gjennom skolenes egen rapportering og/eller direktoratets risikovurderinger?

Nasjonal, overordnet faglig myndighet for tilsynet med friskolene er delegert til Utdanningsdirektoratet i vedlegg 1 til tildelingsbrevet for 2017. I henhold til *Reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) § 15 skal Utdanningsdirektoratet som forvalter av ordningen ivareta kontroll med at tilskuddsmottakerne oppfyller vilkårene for tilskuddet.

Økonomibestemmelsene punkt 6.3.8.1 (jf. punkt 2.4) slår fast at Utdanningsdirektoratet skal ha etablert dokumenterbare kontrollrutiner rundt tilskuddsforvaltningen sin, som sikrer at vesentlige avvik blir forebygget, avdekket og korrigert i nødvendig utstrekning.

Det går fram av økonomibestemmelsene punkt 6.3.8.2 at tilskuddsforvalteren skal kontrollere informasjonen mottakeren sender inn som har betydning for tilskuddsforvalterens beregning av tilskuddsbeløp, tildeling og måloppnåelse. Gjennomførte kontrolltiltak skal dokumenteres på en tilfredsstillende måte. Ut fra en vurdering av det samlede risikonivået og hva som er de vesentligste risikomomentene, skal det fastsettes hvilke kontrollpunkter som er de mest aktuelle.

En virksomhets likviditetsgrad er et økonomisk nøkkeltall som uttrykker forholdet mellom virksomhetens likvide omløpsmidler¹³ (OM) og gjeld som forfaller innen 12 måneder (kortsiktig gjeld, eller KG).

Egenkapitalandel (soliditet) er et nøkkeltall som viser hvor stor andel av virksomhetens eiendeler som er finansiert med egenkapital, og viser dermed hvor godt virksomheten tåler tap og uforutsette kostnader. Egenkapitalandelen beregnes som forholdet mellom sum egenkapital (SEK) og sum gjeld og egenkapital (SGE)¹⁴.

I henhold til etablerte normer for likviditetsgrader og egenkapitalandeler i bedriftsøkonomisk sammenheng¹⁵ regnes en likviditetsgrad under 0,5 – det vil si at summen av likvide omløpsmidler kun dekke 50 prosent av den kortsiktige gjelden – som *ikke tilfredsstillende*. Videre regnes egenkapitalandeler under 10 prosent – hvilket normalt innebærer at 90 prosent av virksomhetens eiendeler er gjeldsfinansiert – som *ikke tilfredsstillende*.

Det er ikke knyttet konkrete krav til friskolenes likviditet eller egenkapitalandel verken i friskoleloven, økonomiforskriften eller annen særskilt bestemmelse fra tilskuddsforvalterens side. Likevel kan svak likviditet og egenkapitalandel påvirke skolens løpende drift negativt. Dersom skolen ikke har likviditet til å dekke betalingsforpliktelsene sine etter hvert som de forfaller, eller tilstrekkelig egenkapital til å dekke nødvendige investeringer eller uforutsette utgifter, risikerer den konkurs eller avvikling, og elevene får ikke fullført den utdanningen de har påbegynt.

6 Funn

¹³ I denne revisjonen ses det bort fra eventuelle varelager, siden disse er antatt å være av uvesentlig økonomisk betydning ved friskolene.

¹⁴ Egenkapitalandel = SEK/SGE.

¹⁵ Jf. bl a www.proff.no

6.1. Problemstilling 1 - Klargjøring av krav

Gjør Utdanningsdirektoratet tilskuddsmottakerne kjent med hvilke krav som er knyttet til friskolelovens bestemmelser om at tilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode?

Revisjonen viser at Utdanningsdirektoratet utsteder tre varianter av tilskuddsbrev til friskoler som er berettiget til statstilskudd etter friskoleloven. Vedlegget til disse brevene presiserer blant annet følgende:

- Alle offentlige tilskudd og skolepenger skal komme elevene til gode, jf. friskoleloven § 6-3 første ledd.
- Statstilskuddet og skolepengene fra elevene skal brukes til å gi opplæring i samsvar med godkjenning etter friskoleloven. Statstilskuddet og skolepengene skal brukes det året tilskuddet er gitt eller skolepengene er innbetalt. Statstilskuddet kan likevel disponeres etter kapittel 4 og 5 i økonomiforskriften.
- Skolene skal følge regnskapsloven og bokføringsloven og ha revisjon i samsvar med revisorloven.
- Årsregnskap og årsberetning skal sendes uoppfordret til Utdanningsdirektoratet innen 1. juni 2017.

Kravene er likelydende i alle tre variantene av tilskuddsbrevene.

I tilskuddsbrevene vises det også til Utdanningsdirektoratets nettsider, hvor det blant annet gis videre tilgang (lenker) til økonomiforskriften, forarbeidene til friskoleloven, annet relevant regelverk og tidligere tilsynsrapporter.

Utdanningsdirektoratet opplyser i intervju¹⁶ at det i tillegg gjennomfører egne møter med friskolene med formål om å avklare spørsmål om regelverket.

Begrepene *nærstående part* og *markedsmessige vilkår* er sentrale i forståelsen og etterlevelsen av friskolelovens § 6-3. Verken friskoleloven eller økonomiforskriften gir noen uttømmende og entydig definisjon av disse begrepene, men § 6-3 fastsetter at friskolene ikke kan gi utbytte eller på annen måte overføre overskudd til eierne eller deres *nærstående*. Skolene kan kjøpe tjenester fra en nærstående part forutsatt at prisen er *markedsmessig*, slik at alle offentlige tilskudd og skolepenger kommer elevene til gode.

I Utdanningsdirektoratets årsregnskapskontroll (se punkt 2 over) for 2016 ble nær 25 prosent av alle risikopoengene som ble utmålt, gitt på områder knyttet til samhandel med nærstående parter. Samhandel med nærstående parter utgjør følgelig en vesentlig del av den risikoen Utdanningsdirektoratet har observert i friskolenes økonomiforvaltning.

Revisjonen har i møte¹⁷ med Utdanningsdirektoratet fått opplyst at staten ved Kunnskapsdepartementet i 2016 ble saksøkt av fire friskoler. Rettssakene dreide seg om kjøp av varer og tjenester fra nærstående parter, som enten var priset over markedspris eller ikke var relevante for skoledriften.

Revisjonen viser at det ikke gis noen nærmere definisjon eller utdypning av begrepet *markedsmessige vilkår* i tilskuddsbrevet eller vedlegget til dette, men det vises (via elektronisk lenke) til økonomiforskriften, som i § 5 pålegger skolens styre et særskilt ansvar for å dokumentere at all handel er gjort på markedsmessige vilkår.

6.2. Problemstilling 2 - Rapportering

Er rapporteringen fra tilskuddsmottakerne i overensstemmelse med fastsatte krav?

¹⁶ Møte mellom Riksrevisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

¹⁷ Møte mellom revisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

Revisjonen viser at 238 av 301 skoler avleverte regnskap for 2016 til rett tid og uten feil eller anmerkninger fra direktoratets side. For 38 skoler var det til dels betydelige forsinkelser, feil eller mangler knyttet til regnskapsavleggelsen. For de resterende 25 skolene var det kun mindre grader av avvik.

Økonomiforskriften § 4(d) krever at virksomheten opplyser i egen note til regnskapet om handel med skolens eiere eller deres nærstående. Spesifiseringen må vise hvem skolen handler med, hva slags vare eller tjeneste som er kjøpt, og totalbeløpet for de ulike varene og tjenestene.

Revisjonens gjennomgang av Utdanningsdirektoratets årsregnskapskontroll og risikovurdering viser at direktoratet avdekket mangelfull eller feilaktig rapportering fra 25 av 301 skoler. Direktoratets merknader gjelder blant annet

- manglende spesifisering av konserninterne kjøp i note
- gjeld til selskap i eget konsern
- opptak av lån fra nærstående
- manglende note om handel med nærstående
- skoler har økonomisk mellomværende med nærstående, uten å spesifisere omfanget av handelen
- omfattende kjøp av regnskapstjenester fra nærstående selskap uten å opplyse om dette i note

Økonomiforskriften § 4 krever at skoler som driver tilleggsvirksomhet etter forskriftens § 4A, skal gi noteopplysning om avdelingsvis fordeling av felleskostnader.

Revisjonen viser at Utdanningsdirektoratet ved 25 av 301 skoler vurderer at det er risiko for at dette kravet ikke overholdes. I årsregnskapskontrollen påpeker direktoratet blant annet følgende:

- manglende eller mangelfulle avdelingsregnskap
- feil eller manglende fordeling av felleskostnader
- ikke opplyst om fordelingsnøkler for fordeling av felleskostnader

6.3. Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging

Følger Utdanningsdirektoratet opp eventuelle vesentlige avvik ved friskolenes disponering av statstilskudd og skolepenger som har kommet fram gjennom skolenes egen rapportering og/eller direktoratets risikovurderinger?

Utdanningsdirektoratet gjennomfører en omfattende og systematisk vurdering av skolenes årsregnskap og risiko knyttet til en rekke sider ved skolenes økonomiforvaltning. Vurderingene er dokumentert og inngår sammen med årsregnskapsdokumentasjonen i grunnlaget for direktoratets vurdering av om statstilskudd og skolepenger i sin helhet kommer elevene til gode.

Revisjonens gjennomgang av Utdanningsdirektoratets årsregnskapskontroll og risikovurdering viser følgende i tilknytning til de kontrollområdene som er omtalt i punkt 4.4 over:

- 21 skoler har høy risiko for at tilleggsvirksomhet går med underskudd, og at denne finansieres med tilskuddsmidler.
- 12 skoler har høy risiko for at de driver annen virksomhet som ikke er i samsvar med økonomiforskriften § 4A.
- 23 skoler har høy risiko for regelbrudd knyttet til disponering av overskudd.
- 29 skoler har høy risiko knyttet til fastsettelse og utbetaling av lønn til daglig leder og styrehonorarer.
- 10 skoler har høy risiko for uregelmessigheter knyttet til utlån av statstilskudd.
- 27 skoler er tillagt høy risiko for handel med nærstående parter i strid med friskoleloven § 6-3b og økonomiforskriften § 5. Skolene spesifiserer i egne noter til regnskapet samlet handel med nærstående for

nær 113 millioner kroner. Dette utgjør 65 prosent av friskolesektorens totale handel med nærstående parter i 2016.

- 36 skoler har høy risiko for at statstilskudd (eller deler av dette) er lånt ut til nærstående parter.
- Ved utløpet av 2016 hadde totalt 85 skoler – uavhengig av utviklingen i løpet av året – kortsiktig gjeld som oversteg totale omløpsmidler (likviditetsgrad < 1,0). Dette vurderes normalt som svak til ikke tilfredsstillende likviditet. Utdanningsdirektoratet knytter i sin vurdering høy risiko til likviditetssituasjonen ved 24 av disse skolene.
- 124 skoler styrket sin likviditet i løpet av 2016, mens 139 skoler fikk svekket likviditet. For de øvrige var situasjonen uendret.
- 41 skoler hadde negativ egenkapital ved utløpet av 2016, 24 av disse hadde negativ egenkapital også i 2015.
- 55 prosent av skolene styrket egenkapitalen fra 2015 til 2016. 39 prosent av skolene fikk svekket egenkapital i samme periode.
- For 20 skoler ligger forholdet mellom egenkapital og gjeld (soliditeten) på et nivå som normalt karakteriseres som *svakt*, mens den for 57 skoler ligger på et nivå som normalt karakteriseres som *ikke tilfredsstillende*.
- Utdanningsdirektoratet vurderer at det er høy risiko ved 22 av 301 skoler for at egenkapitalen er tapt.

56 skoler hadde høy risiko på ett kontrollpunkt, 41 skoler på 2 punkter, 11 skoler på 3 punkter, 7 skoler på 4 punkter og 1 skole på 5 kontrollpunkter. Totalt vurderte Utdanningsdirektoratet at det var høy risiko for regelbrudd på ett eller flere kontrollpunkter ved 116 av de 301 skolene som inngår i revisjonen.

Utdanningsdirektoratet opplyser i møte med revisjonen¹⁸ at oppfølging av regelbrudd i hovedsak skjer gjennom tilsynsarbeidet. Hvilke skoler, temaer og tidspunkter som velges ut for tilsyn, er basert på vurderinger av risiko, sannsynlighet og konsekvenser av regelbrudd. Disse reaksjonsformene bruker direktoratet for alle typer regelverksbrudd:

- pålegg om retting
- tilbakeholdelse av statstilskudd
- tilbaketrekking av godkjenning

Den vanligste reaksjonsformen ved økonomitilsyn er pålegg om retting.

Utdanningsdirektoratet opplyser¹⁹ at skoler som får pålegg om retting, får en frist for å dokumentere at dette er gjennomført. I enkelte tilfeller kan dette dokumenteres ved at skolens styre redegjør for at påleggene er rettet. I andre tilfeller må skolen sende inn detaljert dokumentasjon som underbygger rettingen. Hvor mye bevis som kreves før direktoratet kan fastslå at pålegget er rettet, avhenger i stor grad av lovbruddenes omfang og alvorlighet.

Ingen tilsyn lukkes før alle pålegg om retting er dokumentert tilfredsstillende utført.

Revisjonens gjennomgang av Utdanningsdirektoratets tilsynsarbeid – se punkt 4.4 over – viser at det i 2015, 2016 og 2017 ble gjennomført tilsyn²⁰ ved i alt 53 av de 301 skolene²¹ som omfattes av denne revisjonen. 25 av disse tilsynene ble gjennomført ved skoler som var blant de 116 hvor det er identifisert høy risiko for regelbrudd på ett eller flere kontrollpunkter.

Tilsynene avdekket blant annet følgende:

¹⁸ Møte mellom revisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

¹⁹ Møte mellom revisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

²⁰ Tilsyn som omfatter temaene:

- alle tilskudd og skolepenger skal komme elevene til gode
- annen virksomhet enn skoledrift
- skolepenger
- styrets ansvar for forsvarlig økonomi- og regnskapsforvaltning
- budsjett, regnskap og informasjon til revisor

²¹ Se pkt 4.1

- manglende innlevering av avdelingsregnskap
- investeringer i fond i strid med friskoleloven § 2-2
- svak egenkapitalandel – styret har ikke sørget for at skolen har en forsvarlig økonomi- og regnskapsforvaltning
- utlån av penger til internativirksomhet i strid med lov og forskrift
- bruk av statstilskudd til dekning av oppstartskostnader i strid med friskolelovens § 6-3
- utleievirksomhet (internatrom) til eksterne i strid med friskoleloven § 2-2

Utdanningsdirektoratet opplyser i møte²² at de berørte skolene har fått pålegg om å rette de påpekte forholdene, med tilhørende frist for å oversende en særskilt erklæring om at slik retting har funnet sted, vedlagt nødvendig underliggende dokumentasjon.

Revisjonen viser at det ved i alt 91 skoler hvor det er identifisert høy risiko for regelbrudd på ett eller flere kontrollpunkter rettet mot kravet om at statsstøtte og skolepenger skal komme elevene til gode, ikke er gjennomført tilsyn i 2015 eller 2016.

7 Konklusjoner

Utdanningsdirektoratet er av Kunnskapsdepartementet pålagt å forvalte tilskuddsordningen til friskoler i samsvar med friskoleloven, økonomiforskriften og økonomibestemmelsene.

Det er et krav i friskoleloven § 6-3 at statstilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode.

7.1. Problemstilling 1 - Klargjøring av krav

Utdanningsdirektoratet etterlever i hovedsak økonomibestemmelsenes kapittel 6 om beskrivelse av hvilke krav som er knyttet til friskolelovens bestemmelser om at tilskudd og skolepenger i sin helhet skal komme elevene til gode.

Utdanningsdirektoratet utsteder tilskuddsbrev til friskolene i tre varianter. I alle variantene gjøres det i eget vedlegg rede for hvilke vilkår og betingelser som gjelder for disponering av tilskuddsmidlene, samt at det lenkes elektronisk til utfyllende og mer detaljert informasjon om gjeldende regelverk på Utdanningsdirektoratets nettsider.

Sentrale begreper knyttet til reguleringen av skolenes adgang til samhandel med nærstående parter er ikke klargjort særskilt i tilskuddsbrevet eller på annen måte. Dette øker risikoen for feiltolkning og regelbrudd innen et svært vesentlig område av friskolenes økonomiforvaltning.

7.2. Problemstilling 2 - Rapportering

Rapporteringen fra friskolene er i hovedsak i samsvar med kravene i økonomibestemmelsene kapittel 6.

Skolenes rapportering skjer gjennom den årlige regnskapsrapporteringen. Nær 80 prosent av skolene rapporterer innenfor den fastsatte fristen, og Utdanningsdirektoratet følger opp skoler som ikke overholder denne.

Årsregnskapskontrollen viser videre at skolene i hovedsak overholder notekravene i økonomiforskriften. Dette gir Utdanningsdirektoratet et godt grunnlag for videre oppfølging av avvik.

²² Møte mellom revisjonen og Utdanningsdirektoratet den 4. januar 2018. Referatet er verifisert.

7.3. Problemstilling 3 - Utdanningsdirektoratets oppfølging

Nær 80 prosent av alle friskolene hvor Utdanningsdirektoratet har identifisert høy risiko for regelbrudd på ett eller flere kontrollpunkter knyttet til friskolelovens § 6-3 om at tilskudd og skolepenger skal komme elevene til gode, er ikke fulgt opp med tilsyn de siste 3 årene. Risikoen for vesentlige avvik ved disse skolene er dermed ikke fulgt opp med forebyggende eller korrigerende tiltak slik økonomibestemmelsene punkt 2.4 (jf. punkt 6.3.8.1) krever.

Utdanningsdirektoratets risikovurdering på grunnlag av 2016 regnskapene knyttet høy risiko til flere sider ved økonomiforvaltningen og disponeringen av statstilskudd og skolepenger ved i alt 116 skoler. Utdanningsdirektoratet har i 2015, 2016 og 2017 gjennomført 53 økonomirelaterte tilsyn blant de 301 skolene som inngår i denne revisjonen. 25 av disse tilsynene har vært gjennomført blant disse 116 skolene hvor det er identifisert høy risiko. Dette innebærer at 91 skoler (80 prosent) av de 116 skolene hvor det er identifisert høy risiko på ett eller flere kontrollpunkter, ikke har vært gjenstand for økonomirelaterte tilsyn i 2015, 2016 eller 2017.

Dette innebærer risiko for at et vesentlig antall friskoler ikke disponerer statstilskudd og skolepenger i samsvar med friskoleloven § 6-3, og at Utdanningsdirektoratet som tilskuddsforvalter ikke forebygger, avdekker og korrigerer dette gjennom tilsynsarbeidet.

7.4. Hovedkonklusjon

Målet med revisjonen er å kontrollere at Utdanningsdirektoratet har etablert rutiner for kontroll av den pålagte rapporteringen fra tilskuddsmottakere, som gir et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om statstilskudd og skolepenger i sin helhet kommer elevene til gode, og at Utdanningsdirektoratet følger opp eventuelle vesentlige avvik.

Utdanningsdirektoratet har etablert en tilsynsvirksomhet rundt forvaltningen av tilskudd til friskolene, basert på risiko og vesentlighet. Krav og vilkår som er knyttet til disponeringen av statstilskudd og skolepenger, klargjøres for skolene i tilskuddsbrevene, og direktoratet følger opp avvik fra de formelle rapporteringskravene.

Et vesentlig antall skoler hvor Utdanningsdirektoratet har observert eller på annen måte vurdert at det er høy risiko for regelbrudd på ett eller flere områder, har ikke blitt fulgt opp gjennom direktoratets tilsynsarbeid. Dette vurderes å være i konflikt med økonomibestemmelsenes krav om forebyggende og korrigerende kontrollrutiner.