

TILSYNS- RAPPORT

2026

Tilsynsrapport - vedtak
MedLearn AS



NOKUT – Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen – er et statlig forvaltningsorgan under Kunnskapsdepartementet.



NOKUT har eget styre og er faglig uavhengig i oppgavene som er definert i universitets- og høyskoleloven. I tillegg utfører vi forvaltningsoppgaver som er delegert fra Kunnskapsdepartementet.



Formålet med NOKUTs virksomhet er å føre tilsyn med kvaliteten i høyere utdanning og høyere yrkesfaglig utdanning og å stimulere til kvalitetsutvikling som sikrer et høyt internasjonalt nivå i utdanningstilbudene ved institusjonene.



NOKUT skal bidra til at samfunnet har tillit til kvaliteten i norsk høyere utdanning og høyere yrkesfaglig utdanning. Gjennom arbeidet vårt skal NOKUT søke å bistå institusjonene i deres kvalitetsarbeid.



NOKUT bruker sakkyndige i akkrediteringer, tilsyn, evalueringer og prosjekter.

Du kan lese mer om arbeidet vårt på nokut.no.



NOKUT er sertifisert som miljøfyrtårn

Institusjon	MedLearn AS
Dato for vedtak	19. juni 2026
Saksnummer	26/00545
Avdeling	Regelverk og økonomisk tilsyn

Sammendrag

NOKUT åpnet tilsyn med MedLearn AS 5. oktober 2023. Tilsynet er gjennomført ved gjennomgang av etterspurt og innsendt dokumentasjon, samt stedlig tilsyn i fagskolens lokaler 24. april 2024.

De overordnede temaene for tilsynet har vært avtaler med nærstående parter og internkontroll. Vi har kontrollert MedLearn AS sine avtaler med nærstående parter, og vurdert om fagskolen har kunnet dokumentere at avtalene ikke er gjennomført på andre vilkår enn det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter. Under internkontrollen har vi vurdert styrets arbeid med økonomistyring og avtaler med nærstående.

Foreløpig tilsynsrapport ble oversendt MedLearn AS den 4. april 2025, med uttalelsesfrist den 9. mai 2025. MedLearn AS fikk utsatt frist for uttalelse til 2. juni 2025, og fagskolen uttalte seg innen fristen.

Tilsynet har avdekket forhold som etter NOKUTs vurdering ikke er i samsvar med de rettslige kravene. Funnene fra tilsynet er nærmere redegjort for i rapporten. Som følge av funnene, særlig den mangelfulle dokumentasjonen på gjennomføring av avtaler med nærstående parter, vedtar NOKUT et overtredelsesgebyr på 600 000 kroner og pålegg om retting.

Denne tilsynsrapporten er et enkeltvedtak, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b, jf. bokstav a. Frist for betaling av overtredelsesgebyret er fire uker fra vedtaksdato og frist for retting er seks måneder fra vedtaksdato.

Innhold

1 Innledning	5
1.1 Generelt om tilsynet og foreløpig tilsynsrapport	5
1.2 Om MedLearn AS	6
1.3 Metoden for tilsynet	7
1.4 Andre funn	7
2 Avtaler med nærstående	9
2.1 Rettslig grunnlag	9
2.2 Observasjoner og vurderinger	10
2.3 Samlet konklusjon for avtaler med nærstående	50
3 Internkontroll	51
3.1 Om internkontroll	51
3.2 Styrets arbeid med økonomistyring	56
3.3 Styrets arbeid med avtaler med nærstående	67
4 Reaksjoner	70
4.1 Pålegg om retting	70
4.2 Pålegg om overtredelsesgebyr	71
5 Klagerett	79

1 Innledning

1.1 Generelt om tilsynet og foreløpig tilsynsrapport

Kunnskapsdepartementet fører tilsyn med private fagskoler, jf. fagskoleloven § 31 første ledd.¹ Departementet har med virkning fra 1. september 2018 delegert denne oppgaven til NOKUT.

Hovedformålet med tilsynene er å bidra til tillit til fagskolesektoren, ved å kontrollere at fagskolen benytter offentlig tilskudd og studenters egenbetaling til den akkrediterte utdanningen og innenfor lovens formål.

NOKUTs tilsyn skal gjennomføres i samsvar med reglene i forvaltningsloven, og kan resultere i et enkeltvedtak.² Reglene i offentleglova kommer også til anvendelse.³

Dersom vi avdekker brudd på regelverket, kan vi pålegge retting eller kreve tilbakebetaling av statstilskudd. Ved forsettlig eller uaktsom overtredelse av regelverket kan vi ilegge overtredelsesgebyr. Videre kan vi treffe vedtak om tvangsmulkt eller tilbaketrekking av akkreditering, der brudd ikke rettes innen gitt frist. Dette følger av fagskoleloven §§ 34–38.

Rapportens kapittel 2 og 3 er inndelt i underkapitler etter tema. Underkapitlene er inndelt slik at de rettslige kravene knyttet til temaet angis først, før NOKUTs observasjoner (vurderingsgrunnlag) og vurderinger presenteres. Konklusjonene presenteres til slutt i kapitlene. Kapittel 4 gjelder reaksjoner. Se nærmere om metoden for tilsynet under kapittel 1.3.

NOKUT sendte foreløpig tilsynsrapport med varsel om vedtak til høyskolen den 4. april 2025. I den presenterte vi våre foreløpige vurderinger og konklusjoner, og vi varslet overtredelsesgebyr og pålegg om retting. MedLearn AS, ved Advokatfirmaet Schjødt AS, uttalte seg om den foreløpige rapporten den 2. juni 2025. I forbindelse med uttalelsen, la fagskolen og advokatfirmaet ved dokumentasjon for å underbygge uttalelsen. Til sammen la advokatfirmaet ved 21 vedlegg/bilag. NOKUT har, ved utarbeidelsen av den endelige tilsynsrapporten, vurdert fagskolens uttalelse og foretatt endringer fra den foreløpige tilsynsrapporten.

Denne rapporten er å regne som et enkeltvedtak, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd, bokstav b, jf. bokstav a. I rapportens kapittel 4 gir vi en oversikt over hvilke pålegg vi fatter vedtak om. Styret er ansvarlig for å påse at fagskolen drives i samsvar med gjeldende regelverk og at påleggene følges opp. Manglende oppfølging av pålegg vil kunne få konsekvenser ved kontroll på et senere tidspunkt. Frist for retting er seks måneder fra vedtakstidspunktet, 19. desember 2026. Frist for betaling av overtredelsesgebyret er fire uker fra vedtakstidspunktet, 17. juli 2026. Gebyret skal betales til kontonummer 8276.01.02373, og merkes med saksnummer 26/00545.

Dokumentasjon på at påleggene er rettet skal i utgangspunktet sendes til postmottak@nokut.no. Frist for innsendelse er samme frist som rettefristen, 19. desember 2026. Vi gjør oppmerksomme på at sensitive opplysninger ikke skal sendes på e-post.

¹ Lov av 8. juni 2018 nr. 28 om høyere yrkesfaglig utdanning (fagskoleloven)

² Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

³ Lov av 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova)

Fagskolen har rett til å klage på enkeltvedtaket, jf. forvaltningsloven § 28. Mer informasjon om hvordan fagskolen skal gå frem hvis det er ønskelig å benytte klageretten, finnes i rapportens kapittel 5.

Tilsynsrapporten er i utgangspunktet åpen for innsyn, jf. offentleglova § 3, med unntak av opplysninger som er taushetsbelagt, jf. offentleglova § 13.

1.2 Om MedLearn AS

MedLearn AS (MedLearn) er en privat fagskole organisert som et aksjeselskap. Ved åpningen av tilsynet, den 5. oktober 2023, var MedLearn eid av Intendia Professional AS (Intendia). MedLearn inngikk da i Intendia-konsernet, som besto av Intendia sine datterselskaper; MedLearn, NKI Kompetanse AS (NKI Kompetanse), NKI Fagskoler AS (NKI Fagskoler) og Treider Kompetanse AS (Treider Kompetanse). På samme tidspunkt var Intendia eid av Intendia Group Norge AS, som igjen eies av det svenske selskapet Intendia AB.

Intendia med tilhørende datterselskaper ble solgt til Høyskolen Kristiania - Ernst G Mortensens Stiftelse (Høyskolen Kristiania). Salget ble, etter opplysninger NOKUT har mottatt fra Høyskolen Kristiania, gjennomført i september 2024. I etterkant av salget, har blant annet Intendia byttet navn til NKI Holding AS. NOKUT har i rapporten benyttet navn på selskapene slik de var da tilsynet ble åpnet i 2023. Per 19. juni 2026 har MedLearn varslet at de i august 2026 skal fusjoneres med Intendia, NKI Fagskoler og Fagskolen Kristiania AS, med Fagskolen Kristiania AS som overtakende foretak.

Fagskolens vedtektsfestede virksomhet er å drive og å arbeide for opplysnings- og undervisningsvirksomhet, herunder å delta i andre selskaper med samme og lignende formål, samt fremleie av lokaler. I vedtektene fremgår det også at alle inntekter skal komme driften av selskapet til gode, og ved opphør skal resterende opptjent kapital disponeres i henhold til de lover og regler selskapet er underordnet, og i siste instans disponeres til et annet undervisningsformål.

Av fagskolens nettsider fremgår det at MedLearn tilbyr nettstudier på deltid innen 22 ulike helse- og oppvekstfag. Undervisningen gis digitalt.

MedLearn hadde 10 ansatte innen fag, administrasjon og oppfølging av studenter i 2023, jf. dokumentet «Pkt 14 e Intern fakturering IP 2023». Samme dokument viser at fagskolen i tillegg hadde tilgang på 25 ansatte tilknyttet ledelse og økonomi, salg og markedsføring og IT-tjenester i 2023. De 25 ansatte er formelt ansatt i Intendia, og er delt med NKI Fagskoler og NKI Kompetanse, jf. kapittel 2.2.2. Våren 2024 hadde fagskolen 1 856 registrerte studenter.⁴

Årsregnskapet i Brønnøysundregistrene og DBH-Fagskolestatistikk viser at MedLearn hadde en total omsetning på 51,5 mill. kroner i 2023. Hovedvekten av denne er offentlig tilskudd (50,7 mill. kroner). Fagskolens årsresultat viser et overskudd på 8 mill. kroner, som tilføres egenkapitalen. I 2021 og 2022 mottok MedLearn henholdsvis ca. 50,5 mill. kroner og 49,9 mill. kroner i offentlig tilskudd.

⁴ Direktoratet for høyere utdanning og kompetanse (HK-dir/Database for statistikk om høyere utdanning (DBH)-Fagskolestatistikk)

1.3 Metoden for tilsynet

Tilsynet med MedLearn ble åpnet i brev av 5. oktober 2023. Formålet med dette tilsynet er å belyse hvordan styret arbeider med å sikre at fagskolen oppfyller de rettslige kravene på utvalgte områder. Temaet for tilsynet er økonomiske forhold ved fagskolen og internkontroll. Under økonomiske forhold har vi vurdert dokumentasjon av markedsmessige vilkår knyttet til avtaler med nærstående. Under internkontroll har vi vurdert styrets arbeid med økonomistyring og avtaler med nærstående.

Tilsynet er avgrenset til transaksjoner gjennomført i perioden 2021 til 2023. Vi har imidlertid innhentet og fått tilsendt dokumentasjon for 2024 og 2025 i tillegg, for å kontrollere forhold nærmere vedtakstidspunktet.

NOKUTs vurderinger i denne tilsynsrapporten er basert på opplysninger fra hovedsakelig følgende kilder:

- oversendte dokumenter og redegjørelser
- offentlige registre, inkludert Brønnøysundregistrene (Enhetsregisteret), Proff Forvalt, Direktoratet for høyere utdanning og kompetanse / Database for statistikk om høyere utdanning-Fagskolestatistikk og Statistisk sentralbyrå
- fagskolens nettsted
- tilsynsbesøk 24. april 2024, og intervjuer med
 - medlemmer av fagskolens styre (styremedlem og ansattrepresentant i styret)
 - ledelsen ved rektor og daglig leder
 - økonomiansvarlig og representant fra fagskolens regnskapsbyrå

1.4 Andre funn

NOKUT har i tilsynet sett forhold som ikke er i tråd med fagskoleloven, men som ikke blir behandlet videre i rapporten. Vi påpeker likevel følgende forhold:

- NOKUT kan ikke se at vedtak om at det er forsvarlig å ta opp nye studenter er publisert på MedLearns nettsider i tilsynsperioden. Det følger av forarbeidene til fagskoleloven § 9 andre ledd, jf. Prop. 47 L (2017-2018) s. 92, at «[v]edtaket må være tilgjengelig for studentene, og det skal derfor publiseres på institusjonens nettside».
- I vedtektene § 5 og styreinstruksen punkt 8 fremgår det at «[s]tyret kan delegere vedtaksmyndighet til lokal klagenemnd som førsteinstans i saker etter fagskoleloven §§ 23–27 [...]. Klageinstans er Nasjonalt klageorgan for fagskoleutdanning». NOKUT bemerker at styret ikke kan delegere vedtaksmyndighet som førsteinstans i saker etter fagskoleloven § 23 første ledd. Fagskolen har vedtaksmyndigheten som førsteinstans, mens styret er klageinstans, jf. fagskoleloven § 23 første ledd annet og tredje punktum. Nasjonal klagenemnd for høyere yrkesfaglig utdanning er ikke klageinstans i saker etter § 23, jf. fagskoleforskriften § 43.⁵
- I punkt 5 i styreinstruksen fremgår det at styret kan treffe beslutning når minst halvparten av styremedlemmene er til stede i møtet. Dette strider mot fagskoleloven § 11 første ledd der det fremgår at styret kan fatte vedtak når mer

⁵ Forskrift av 11. juli 2019 nr. 1005 Forskrift om høyere yrkesfaglig utdanning (fagskoleforskriften)

enn halvparten av medlemmene eller tilsvarende mange varamedlemmer er til stede og avgir stemme.

- Innholdet i vedtektenes § 10 strider mot utdelingsforbudet i fagskoleloven § 29 fjerde ledd. Vi understreker viktigheten av at fagskolen har et bevisst forhold til vedtektene sine, og at styret sørger for at fagskolens styrende dokumenter er egnet som veiledning til driften av institusjonen.

NOKUT har videre mottatt dokumentasjon om fisjonen av daværende NKI AS (NKI) og MedLearn sin deltakelse i konsernkontoordningen til Intendia Group Norge AS/Sverige AB. Vi vil bemerke enkelte forhold etter gjennomgangen av dokumentasjonen:

- Fisjonen av NKI skjedde den 31. desember 2017 (før tilsynsperioden), med formalisert ikrafttredelse den 24. januar 2018, jf. dokumentene «14e Overdragelse av NKI F/K-24. januar 2018» (heretter låneavtalene). Vi registrerer at det ble foretatt en utskillelse av avdelingene i NKI, som i dag er aksjeselskapene MedLearn, NKI Kompetanse og NKI Fagskoler. Vi ser videre at selskapene ble verdsatt av et eksternt selskap som var KWC AS, jf. blant annet «14e – ABNU- Verdivurdering NKI». Vi ser at MedLearn lånte NKI Fagskoler og NKI Kompetanse midler for oppgjøret (selgerkreditt, der selger yter lån til kjøperen for hele/deler av kjøpesummen). På utlånstidspunktet sto MedLearn som kreditor med et utlån på totalt 22,2 mill. kroner (3,9 mill. kroner til NKI Fagskoler og 18,4 mill. kroner til NKI Kompetanse). Selv om NOKUT ikke har vurdert selve fisjonen, har vi likevel vurdert låneavtalene ettersom disse fremdeles er gjeldende, se kapittel 2.2.5.
- Videre har NOKUT mottatt dokumentasjon om konsernkontoordningen til Intendia AB. MedLearn var en del av denne ordningen frem til desember 2023, jf. note 7 i årsregnskapet i Brønnøysundregistrene (Brreg) for 2023. I dokumentet «Redegjørelse 2 Tilsyn NOKUT, konsernkontoordning» står det at gjennom konsernkontoordningen er det etablert et sentralisert kontosystem med en felles toppkonto som eies av Intendia AB. Videre ser vi av dokument «EK for tidligere NKI dagens MedLearn. Bakgrunn» (heretter egenkapitalredegjørelsen) at selskapene i konsernet skulle tas gradvis ut av konsernkontoordningen. Ifølge egenkapitalredegjørelsen gikk MedLearn ut av konsernkontoordningen i desember 2023, som bekreftes i intervju med ledelsen. Av årsregnskapet for 2023 i Brreg ser vi at det står bokført 98,7 mill. kroner som bankinnskudd og 680 530 kroner er bokført på konsernfordringer. Selv om MedLearn ble tatt ut av ordningen, vil NOKUT likevel påpeke at det er en ikke ubetydelig risiko forbundet med konsernkontoordninger, som må sees i sammenheng med at fagskolens midler skal komme studentene til gode.

2 Avtaler med nærstående

2.1 Rettslig grunnlag

Etter fagskoleloven § 30 første ledd skal fagskoler ikke gjennomføre avtaler med nærstående eller overføre midler til nærstående på andre vilkår enn det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter. Hvem som defineres som nærstående etter denne bestemmelsen inkluderer, men er ikke begrenset til, de som er oppregnet i aksjeloven § 1-5 og stiftelsesloven § 5.⁶⁷ Dette suppleres av forskrift om private universiteter, høyskoler og fagskoler – krav til regnskap mv. (heretter omtalt som regnskapsforskriften) § 5 første ledd, der det fremgår at nærstående omfatter foretak og personer som nevnt i forskrift til regnskapsloven § 7-30b-1.⁸

I henhold til fagskoleloven § 30 andre ledd har fagskoler en plikt til å dokumentere avtaler med nærstående og at slike avtaler er gjennomført på markedsmessige vilkår. Ifølge forarbeidene kan dokumentasjon på dette være «[...] kontrakter, vurderinger av takstmann eller annen uavhengig ekspert eller lignende. Videre kan det omfatte eventuelle nedtegninger fra forhandlinger, dokumentasjon på at motytelse faktisk er ytt i den grad eller størrelse som foreskrevet i kontrakt».⁹ Dette utdypes i regnskapsforskriften § 5 andre ledd, der det fremgår at:

Avtaler med nærstående skal dokumenteres med skriftlige avtaler. Pris og andre vilkår i avtalene skal ikke stille institusjonen dårligere enn det som ville vært inngått i avtaler mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter, og hensett til den reelle risiko- og funksjonsfordelingen mellom partene.

I bestemmelsens fjerde ledd er det presisert at kravet til skriftlighet i andre ledd første punktum ikke gjelder for transaksjoner med totalbeløp mindre enn 10 000 kroner med en og samme nærstående avtalepart i ett regnskapsår.

I de nevnte forarbeidene fremgår det også at det er fagskolen som står nærmest til å skaffe underlagsdokumenter som viser at en avtale er gjennomført på markedsmessige vilkår, og derfor er ansvarlig for å fremlegge slik dokumentasjon. Dokumentasjonskravet innebærer videre at virksomhetene må kunne underbygge og redegjøre for prissetting mv.¹⁰ Dersom virksomheten ikke har sørget for tilstrekkelige underlagsdokumenter mv. vil dette kunne innebære at det ikke er en reell mulighet å vurdere transaksjonen etter regelverket. Mangelfull dokumentasjon vil kunne gi grunnlag for reaksjoner etter fagskoleloven §§ 34-37.

Det følger videre av regnskapsforskriften § 3 bokstav d at årsregnskapet som fastsettes i henhold til regnskapsloven § 3-1,¹¹ skal i tillegg til de notekrav som følger av regnskapsloven, ha noteopplysninger om «transaksjoner med nærstående parter hvor verdien av institusjonens ytelse utgjør 50 000 kroner eller mer, fordelt på segment.

⁶ Lov av 13. Juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

⁷ Lov av 15. Juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)

⁸ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 (forskrift til regnskapsloven)

⁹ Prop. 47 L (2017-2018) s. 105

¹⁰ Prop. 44 (2016-2017) s. 47

¹¹ Lov av 17. Juli 1998 nr. 56 om årsregnskaps m.v. (regnskapsloven)

Opplysningene skal omfatte transaksjonenes beløp og en beskrivelse av hva slags forhold det er mellom institusjonen og den nærstående part».

Det følger videre av forarbeidene at avtaler med nærstående må vurderes i lys av det overordnede kravet i fagskoleloven § 29 fjerde ledd første setning, om at private fagskoler som mottar offentlig tilskudd «[...] skal la tilskudd og egenbetaling komme studentene til gode».¹² Formuleringen innebærer at ulike disposisjoner fagskolen foretar seg må vurderes i lys av kravet om at midlene skal komme studentene til gode, og dette vil være et selvstendig vilkår og tolkningsmoment for vurderinger av ulike disponeringer.

Av fagskoleloven § 29 fjerde ledd andre setning fremkommer det at fagskoler som mottar offentlig tilskudd ikke kan foreta utdeling.

2.2 Observasjoner og vurderinger

Intendia og datterselskapene, med unntak av Treider Kompetanse, har hatt omfattende samhandling i 2023. Selskapene holder til i samme lokaler i Universitetsgata 2 i Oslo, og de kjøper tjenester av hverandre. MedLearn har i note 5 og 6 i årsregnskapene for 2021, 2022 og 2023 redegjort for avtaler med nærstående med tilhørende beløp.¹³

Tabell 1 MedLearn sine avtaler med nærstående

Navn på nærstående part	Spesifisering av type vare eller tjeneste	Beløp 31.12.2021	Beløp 31.12.2022	Beløp 31.12.2023	Sum
Intendia Group Norge AS	Regnskap, økonomi, management tjenester og HR	2 157 000	1 348 000		3 505 000
NKI Fagskoler	Husleie og drift	942 000	872 000		1 814 000
Intendia Professional AS	Administrasjon/økonomi, HR, salg og management fee og digitale løsninger/lisenser	2 292 000	7 604 000	10 342 000	20 238 000
Junglemap	Lisenser	720 000	600 000		1 320 000
Intendia Group Sverige AB	Management tjenester		79 000		79 000
Sum handel med nærstående parter		6 111 000	10 503 000	10 342 000	26 956 000

NOKUT vil i dette kapittelet vurdere MedLearn sine avtaler med nærstående, for å kontrollere at det er dokumentert at avtalene er inngått på markedsmessige vilkår. NOKUT har i tilsynet fått tilgang til følgende avtaler med og for nærstående:

- Avtale om konserninterne tjenester og kostnadsdeling med Intendia for 2021, 2022, 2023, 2024 og 2025¹⁴
- Låneavtale mellom MedLearn og NKI Fagskoler
- Låneavtale mellom MedLearn og NKI Kompetanse
- Husleieavtaler mellom Intendia og Rebel U2 AS
- Husleieavtalen mellom NKI og Universitetsgata 10 AS
- Transportavtale av husleieavtale fra NKI til NKI Kompetanse
- Avtale om kostnadsdeling mellom NKI og MedLearn
- Husleieavtalen mellom Treider Fagskoler AS (Treider) og Nedre Vollgate 8 AS

¹² Prop. 44 L (2016-2017) s. 44

¹³ Årsregnskap levert til Direktoratet for høyere utdanning og kompetanse, Database for statistikk om høyere utdanning (HK-dir/DBH fagskolestatistikk)

¹⁴ Avtalen for 2025 ble oversendt som vedlegg til MedLearn sin uttalelse på vår foreløpige tilsynsrapport

- Avtale om kostnadsdeling mellom Treider, Intendia Professional, MedLearn, NKI Kompetanse, NKI Fagskoler og Treider Kompetanse

NOKUT har vurdert avtalene om konserninterne tjenester og kostnadsdeling med Intendia som gjelder i tilsynsperioden 2021 til 2023, og den avtalen som er nærmest vedtakstidspunktet (avtalen for 2025). Dette innebærer at avtalen for 2024 ikke er vurdert.

Av tabell 1 ser vi at MedLearn har hatt avtaler med Intendia Group Norge AS, Intendia Group Sverige AB, NKI Fagskoler og Junglemap AS som overstiger 10 000 kroner i minst ett av årene i tilsynsperioden. Vi ser videre blant annet av dokumentet «14 d Transaksjoner med nærstående ML 2021 til 2023» at MedLearn også har hatt transaksjoner med NKI Kompetanse, NKI Forlaget AS og Intendia Holding AS som overstiger samme beløp.

Vi har imidlertid ikke fått fremlagt skriftlige avtaler for disse handle, se kapittel 2.2.3. Se for øvrig kapittel 3.3 om vurdering av styrets arbeid med avtaler med nærstående.

Avtaler om konserninterne tjenester og kostnadsdeling for 2021, 2022 og 2023 behandles i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, kapittel 2.2.3 Administrative kostnader og kapittel 2.2.4 Husleie. Låneavtalene vurderes i kapittel 2.2.5.

I brev av 25. november 2024, ba vi MedLearn redegjøre for de totale kostnadene for personaltjenester, husleie og andre driftskostnader for 2021, 2022 og 2023. Den oversikten mottok vi i dokumentet «Tabeller 14 d runde 4», og oversikten er fremstilt i tabell 2.

Tabell 2 MedLearn sine kostnader for personaltjenester, husleie og andre driftskostnader

Type handel	2021	2022	2023
Personaltjenester	3 166 536	6 064 083	8 439 657
Husleie	950 790	1 782 347	1 643 120
Andre driftskostnader	1 604 674	5 412 503	6 828 118
Sum	5 722 000	13 258 933	16 910 894

Denne tabellen viser at handelen er høyere i 2022 og 2023, enn det note 5 i årsregnskapet til MedLearn viser (tabell 1).

I sin uttalelse til vår foreløpige tilsynsrapport, skriver MedLearn at

NOKUT hevder på side 10 at MedLearn har hatt avtaler med Intendia Group AS, Intendia Group Sverige AB, NKI Fagskoler og Junglemap AS som overstiger 10 000 kroner i minst ett av årene i tilsynsperioden. Det samme sies om transaksjoner med NKI Kompetanse, NKI Forlaget AS og Intendia Holding AS. Dette er misvisende. Forholdet til NKI Kompetanse gjelder deling av kostnad til ekstern leveranse, og ikke salg av tjenester fra MedLearn. Det er videre en feil at MedLearn har hatt transaksjoner med NKI Forlaget AS. Det riktige er NKI Fagskoler. «Transaksjonen» med Intendia Holding AS som NOKUT viser til, gjelder fellesregistrering for merverdiavgift for konsernet der Medlearn har utenlandskjøp, og er ingen leveranse av tjenester som krever avtale.

Delingen av kostnadene blir fakturert fra og betalt til de nærstående selskapene, og er etter vår vurdering handel/transaksjoner med nærstående. For MedLearn sin del er dette kostnader de har med nærstående parter som etter vår vurdering krever skriftlig avtale for betalinger som overstiger 10 000 kroner i året. Dette omtales ytterligere under kapittel 2.2.3 Administrative kostnader.

2.2.1 Dokumentering av indirekte fakturering

Observasjoner

Frem til 2018 utgjorde selskapene MedLearn, NKI Kompetanse og NKI Fagskoler selskapet NKI, jf. fisjon omtalt i kapittel 1.2. Selv om selskapene ikke lenger utgjør samme selskap, har de tre selskapene fremdeles mye samhandling. De har blant annet samme daglig leder, flere ansatte som jobber for alle tre selskapene og de er samlokalisert i Universitetsgata 2 i Oslo. Disse kostnadene faktureres i hovedsak fra Intendia.

MedLearn har i sine merknader til vår foreløpig tilsynsrapport (heretter omtalt som uttalelse eller tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport) forklart at varene og tjenestene Intendia leverer til konsernselskapene, faktureres indirekte. På side 4 og 5 skriver de at:

Indirekte fakturering innebærer kostnadsfordeling basert på egnede fordelingsnøkler. Med fordelingsnøkler menes i denne sammenhengen metoder eller kriterier for å fordele felles kostnader i konsern basert på forbruk eller nytte. Aktuelle fordelingsnøkler kan være direkte bruk, omsetning, antall ansatte, areal som benyttes til hver aktivitet, produksjonstall etc. Typiske fordelingsnøkler er forholdstall basert på omsetning eller areal. Det kan være ulike fordelingsnøkler for forskjellige tjenester.

Metoden med indirekte fakturering tillates dersom tjenesten etter sin art er indirekte slik at timeføring i praksis er vanskelig eller umulig (typisk ledelse, strategi, markedsføring og liknende), eller dersom separat registrering vil medføre en uforholdsmessig stor ressursbruk. OECD-retningslinjene sier da at indirekte fakturering tillates såfremt det legges tilstrekkelig vekt på den verdien tjenestene har for mottaker, samt i hvilken grad sammenlignbare tjenester er ytet mellom uavhengige foretak. Indirekte fakturering regnes derimot ikke som akseptabel dersom tjenesten er en sentral del av foretakets forretningsdrift og foretaket også yter den til uavhengige parter.

Fordelingsnøkler benyttes både i regnskap og skatt. Innen begge områder er det for eksempel fast praksis for å benytte fordelingsnøkler ved administrative felleskostnader. I merverdiavgiftsretten omtales forholdstallet mellom fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget inngående merverdiavgift gjerne som en fordelingsnøkkel. Hovedregelen er her at fordelingen skal skje etter antatt faktisk bruk av anskaffelsen til fradragsberettigede formål og ikke-fradragsberettigede formål. Også inntektsskatterettslig benyttes fordelingsnøkler for å fordele felleskostnader. Fordelingsnøkler skal som alminnelig utgangspunkt være anvendt i tråd med de underliggende aktivitetene som foranlediger inntektene eller kostnadene. I konsern vil fordelingen mellom konsernselskapene normalt ikke påvirke den samlede inntektsskatten for konsernet, men den har betydning for hvilke selskaper som skal skattlegges for ulike inntekter eller få fradrag for kostnader.

Indirekte fakturering innebærer naturlig nok større grad av skjønn enn direkte fakturering, men vil ofte være det eneste reelle alternativet. Utfordringen er å finne den mest hensiktsmessige fordelingsnøkkelen for den enkelte kostnadsart. Eksempelvis kan antall ansatte være en fornuftig fordelingsnøkkel for fordeling av kostnader for personalfunksjoner og funksjoner knyttet til utbetaling av lønninger. Dersom kundesupport er en sentralisert konsernfunksjon for flere salgsselskaper i konsernet, vil kanskje omsetning, antall kunder eller antall fakturaer være

hensiktsmessige å anvende som nøkkel for kostnadsfordelingen ut på selskapene. Valg av fordelingsnøkkel skal lede til en kostnadsfordeling som best mulig reflekterer nytteverdien for mottakerne av tjenestene.

MedLearn skriver videre på side 7 at:

MedLearn og IP har benyttet fordelingsnøkler ved fordeling av kostnadene ved personaltjenester samt ved viderefaktureringen av felleskostnader. Fagskolen har under kontrollen redegjort for budsjetterte og endelige fordelingsnøkler. NOKUT har ikke stilt spørsmål ved at det anvendes fordelingsnøkler, men har satt spørsmålstegn ved anvendelsen og dokumentasjonen av fordelingsnøklerne. Rettskildene gir etter MedLeans oppfatning ingen holdepunkter for at private fagskoler som mottar statsstøtte etter fagskoleloven, kan anvende fordelingsnøkler i mindre utstrekning enn andre selskaper som inngår i konsern.

På side 20, skriver MedLearn videre at:

Det MedLearn skal dokumentere, er at MedLearn har mottatt tjenestene de har avtalt å få, samt at disse er ytet på markedsmessige vilkår. I og med at MedLearn i samsvar med gjeldende lovgivning bruker fordelingsnøkler på personaltjenestene selskapet mottar, stilles det ikke krav til salgsfaktura slik NOKUT tilsynelatende synes å gjøre på s 15 i Tilsynsrapporten. Henvisningen til bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3 er ikke treffende, og det stilles nettopp ikke krav til timeliste for kostnadene som skal fordeles etter kostnadsfordelingsprinsippene som Tilsynsrapporten omhandler, se for eksempel uttalelsen fra Eidsivating lagmannsrett i 3M-dommen om at «Når man først godtar indirekte debitering av konserninterne tjenester, kan man ikke samtidig kreve en slik dokumentasjon som staten påstår» som omtalt ovenfor i punkt 3.3.2. Selve konseptet med indirekte fakturering og dermed kostnadsdeling basert på kostnadsfordelingsprinsipper er begrunnet i vansker med nøyaktig timeføring i forbindelse med levering av konserninterne tjenester eller at timeføring ikke egner seg til å fange opp fordel/nyttens av tjenestene.

På side 35 og 36 skriver MedLearn videre at:

NOKUT har i Tilsynsrapporten *ikke* gjort rede for indirekte fakturering og bruken av fordelingsnøkler i den sammenhengen, verken i punkt 2.1 eller noe annet sted. Redegjørelsen for rettsreglene i Tilsynsrapporten blir derfor noe mangelfull. At indirekte fakturering og bruk av fordelingsnøkler ikke nevnes i NOKUTs generelle redegjørelse for regelverket, hadde ikke vært noe problem dersom NOKUT i sin anvendelse av reglene baserte seg på reglene for indirekte fakturering og de dokumentasjonskravene som gjelder i disse tilfellene. Problemet er imidlertid at NOKUT konsekvent stiller krav til dokumentasjon som om det var tale om direkte fakturering, selv om det er helt på det rene at IP-konsernet/MedLearn etter gjeldende regelverk kan anvende fordelingsnøkler, jf. punkt 3.4 ovenfor.¹⁵ Etter MedLeans oppfatning hviler derfor NOKUTs konklusjon om manglende overholdelse av dokumentasjonskravene på sviktende rettslig grunnlag.

Vurderinger

Når det gjelder MedLearn sin anførsel om manglende redegjørelse i foreløpig tilsynsrapport for det de omtaler som indirekte fakturering, henger det sammen med at NOKUT ikke har

¹⁵ Flere steder i Tilsynsrapporten etterlyser NOKUT f.eks. timelister, se s. 15, 16 og 17.

problematisert prinsippene for kostnadsdeling. Det er kun dokumentasjonen av behovet og hva som faktisk er ytt vi har problematisert. Etter vårt syn, er det opp til fagskolen hvordan kostnadene faktureres, så fremt fagskolen kan dokumentere at avtaler med nærstående ikke gjennomføres på andre vilkår enn det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd.

Videre har ikke begrepsbruken av transaksjonen noen betydning, da forståelsen av hvordan transaksjonen gjennomføres, kommer, etter vårt syn, klart frem av den foreløpige tilsynsrapporten. Anførselen fra MedLearn sin side om at bokføringsforskriften har unntak fra krav til timelisteføring for kostnader som skal fordeles etter kostnadsfordelingsprinsippene, tar vi imidlertid til etterretning. Vi vil i den sammenheng vise til at vi i rapporten skrev dokumentasjon i «form av timelister eller lignende» (vår understreking). Selv om bokføringsforskriften ikke krever timeføring, skal MedLearn etter forskriften «dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte».

Det er på det rene at fagskolen ikke har anledning til å velge en faktureringsmetode som ikke gjør de i stand til å oppfylle fagskolelovens krav.

Når det gjelder MedLearn sin anførsel om at rettskildene ikke gir noen holdepunkter for at private fagskoler som mottar statsstøtte etter fagskoleloven, kan anvende fordelingsnøkler i mindre utstrekning enn andre selskaper som inngår i konsern, så stemmer det at det ikke fremgår eksplisitt.

Bruk av fordelingsnøkler er sparsommelig omtalt av lovgiver i forarbeidene. Fagskoleloven § 33 annet ledd, som regulerer at private fagskoler skal ha et økonomisk skille mellom de akkrediterte og de ikke-akkrediterte delene av sin virksomhet, er en videreføring (med noen språklige endringer) av tidligere fagskolelovs § 19 annet ledd. I forarbeidene til sistnevnte bestemmelse omtales bruken av fordelingsnøkler. I Prop.44 L (2016–2017) er fordelingsnøkler omtalt på side 28:

Departementet presiserer at et regnskapsmessig skille er noe annet enn en kalkyle. Et regnskapsmessig skille innebærer at regnskapstransaksjoner skal posteres løpende og direkte på delvirksomheten. Fordelingsnøkler skal benyttes i minst mulig grad. I den grad det må benyttes fordelingsnøkler for enkelte regnskapsposter, skal fordelingsnøkklene være relevante og transparente. Departementet mener delregnskapet skal fremstilles i en egen note og således være en del av virksomhetens offisielle årsregnskap.

Enkelte høringsinstanser mener det ikke skal innføres flere krav til regnskapet enn det som følger av aksjeloven og stiftelsesloven. Departementet viser til at det er behov for egne regnskapskrav som er egnet til å synliggjøre at tilskudd og egenbetaling er benyttet i tråd med kravene i sektorlovgivningen. Den alminnelige lovgivning ivaretar ikke de særlige hensynene om å sikre rett bruk av tilskudd og egenbetaling (vår understreking).

Dersom NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og MedLearn ikke hadde fisjonert i 2018, måtte de ha hatt økonomisk skille i regnskapet sitt. Det kommer klart frem av forarbeidene at lovgiver mener at fordelingsnøkler i den forbindelse skal brukes i minst mulig grad, og at lovgiver mener at den alminnelige lovgivningen ikke ivaretar det særlige hensynet om at tilskudd og egenbetaling skal komme studentene til gode. Selv om NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og MedLearn fisjonerte i 2018, gjelder dette hensynet fremdeles. Det foreligger, etter vårt syn, ikke mindre risiko ved bruk av fordelingsnøkler mellom selskaper enn bruk av fordelingsnøkler mellom avdelinger i samme rettssubjekt. Dette begrunner vi

med at alle avdelingene i samme rettssubjekt som fagskolevirksomhet med offentlig støtte, vil være underlagt utdelingsforbud etter fagskoleloven § 29 fjerde ledd. En eventuell fordel som oppstår ved skjevdeling av kostnadene vil da forbli i rettssubjektet, selv om det vil bli bokført på feil avdeling. Det samme gjelder ikke ved fordeling av kostnader mellom selskaper i samme konsern.

For øvrig er det NOKUTs vurdering at rettspraksis gir uttrykk for et mer uensartet syn på hva som skal til for å sannsynliggjøre og dokumentere mottatt tjeneste ved bruk av fordelingsnøkler i indirekte fakturering. Behovet for å kunne dokumentere relevante og transparente fordelingsnøkler, slik lovgiver omtaler det i sitatet ovenfor fra Prop.44 L (2016-2017) s. 28, tilsier en streng praksis i fagskolesektoren. De 4 lagmannsrettsdommene LE-2001-898 3M, LB-2009-34075 *Enterprise Oil*, LB-2010-50089 *Scientific Drilling* og LB-2014-177428 *Total*, hvor dokumentasjon av fordelingsnøkler ved indirekte fakturering av ulike typer hovedkontorfunksjoner ble satt på spissen, illustrerer nettopp at det kan foreligge forhold som tilsier et behov for ytterligere dokumentasjon. Som uttalt av lagmannsretten i *Total*-dommen, om kravet til dokumentasjon:

Lagmannsretten er således enig med staten i at klare kontrollhensyn tilsier at TEPN må dokumentere – *utover* å vise til fordelingsnøkkelen – hvilken nytte/verdi GA-tjenestene har for selskapet. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til *Enterprisedommen*, Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (LB-2009-34075). Også denne saken gjaldt spørsmålet om et norsk oljeselskaps krav om fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Om kravet til dokumentasjon fra skattyter uttales det her:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for ytterligere opplysninger.

Nærværende lagmannsrett er enig i dette. Det kan for øvrig ikke sees at det som her uttales står i motstrid med 3M-dommen, Eidsivating lagmannsretts dom av 3. september 2002 (LE-2001-898), som TEPN har vist til.

Handel med nærstående er regulert i flere lover, herunder blant annet aksjeloven, skatteloven og fagskoleloven. Selv om både aksjeloven § 3-8 og fagskoleloven § 30 regulerer transaksjoner med nærstående, er det særskilte krav private fagskoler må forholde seg til. MedLearn har gjennom fagskoleloven både utdelingsforbud og strengere krav til dokumentasjon og gjennomføring av handel med nærstående, enn hva som er vanlig for selskaper som inngår i konsern.

Aksjeloven § 3-8 tredje ledd krever at styret skal erklære at det er «rimelig samsvar» mellom verdien av det vederlagte selskapet skal yte og verdien av det vederlagte selskapet skal motta. Dette innebærer en viss margin for avvik fra markedspris, så lenge avviket ikke er urimelig og avtalen er i selskapets interesse.

Fagskoleloven § 30 første ledd stiller derimot et strengere krav: private fagskoler kan ikke gjennomføre avtaler med nærstående «på andre vilkår enn det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter». Dette kravet om fullt ut markedsmessige vilkår innebærer at det ikke er rom for avvik fra hva uavhengige parter ville ha avtalt under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Regnskapsforskriften § 5 andre ledd presiserer dette ytterligere ved å kreve at pris og andre vilkår «ikke skal stille institusjonen dårligere» enn det som ville vært inngått mellom uavhengige parter, hensett til den reelle risiko- og funksjonsfordelingen mellom partene.

Aksjelovens dokumentasjonskrav er primært rettet mot styrets redegjørelse og erklæring som sendes til aksjonærer og Foretaksregisteret. Fagskoleloven krever at fagskolen skal «kunne dokumentere» at transaksjoner er på markedsmessige vilkår, hvilket innebærer et bredere krav om skriftlige avtaler (for transaksjoner over 10 000 kroner), takstmannsrapporter, markedsanalyser og dokumentasjon av at motytelser faktisk er levert. Fagskolen må ha et system for løpende dokumentasjon som kan fremlegges for NOKUT ved kontroll.

Etter fagskoleloven har fagskolen en aktiv dokumentasjonsplikt som går utover aksjelovens krav. Som det fremgår av forarbeidene til fagskoleloven, kan «ulovlig prising av varer og tjenester være vanskelig å avdekke, og særlig krevende i utdanningsmarkedet, hvor markedspris kan være utfordrende å fastsette for utenforstående».¹⁶

Dokumentasjonsplikten gir derfor NOKUT et godt utgangspunkt for å vurdere transaksjoner med nærstående.

Aksjeloven § 3-8 unntar avtaler inngått som ledd i vanlig virksomhet på vanlige forretningsmessige vilkår, samt avtaler under 100 000 kroner. Fagskoleloven har kun en bagatellgrense på 10 000 kroner for skriftlighetskravet. Dette innebærer at selv om en avtale er unntatt fra aksjelovens godkjenningskrav, må fagskolen likevel dokumentere at den er på markedsmessige vilkår.

For private fagskoler taler dette for at de ikke kan nøye seg med å oppfylle aksjelovens krav, men må etablere systemer for løpende dokumentasjon av at transaksjoner med nærstående skjer på markedsmessige vilkår. Dette inkluderer skriftlige avtaler, dokumentasjon av markedspriser gjennom for eksempel sammenlignbare transaksjoner eller uavhengige ekspertvurderinger, og dokumentasjon av at motytelser faktisk er levert.

Det at lovgiver eksplisitt har presisert i lov at fagskoler skal kunne dokumentere at handel med nærstående er gjennomført på markedsmessige vilkår, innebærer et pålegg om å sikre dokumentasjon for at handelen med nærstående er på markedsmessig vilkår. Slik vi vurderer det, må dokumentene kunne la seg kontrollere og vurderes i ettertid.

Når det gjelder den særskilte dokumentasjonsplikten for fagskoler, har ikke bestemmelsen blitt rettslig testet. Rettspraksis fra en nærliggende sektor illustrerer imidlertid at det vil kunne hvile en særskilt plikt på tilskuddsmottaker til å dokumentere at midler er brukt i tråd med lovens krav. Barnehageloven § 23 femte ledd regulerer en sammenlignbar særskilt dokumentasjonsplikt for private barnehager,¹⁷ og i en rettssak mellom Staten ved Kunnskapsdepartementet og Gråtass Barnehage AS var nettopp innholdet i dokumentasjonsplikten sentralt.¹⁸ I dommen fremgår det på side 10 at:

Barnehageeier er med dette pålagt en særskilt forpliktelse til å kunne vise at midler brukes i tråd med formålet om at det skal komme barna til gode. Etter rettens syn er det mest nærliggende å forstå loven og forarbeidene her slik at barnehageeier pålegges å sikre bevis for at midlene er brukt i tråd med lovens krav. Dersom lovgiver ikke mente å pålegge en slik plikt, er det vanskelig å se hvilken selvstendig betydning § 14 a tredje ledd skulle ha ved siden av kravene i første ledd.

¹⁶ Prop 44L (2016-2017) s. 47

¹⁷ På tidspunktet for dommen var bestemmelsen regulert i barnehageloven § 14 a tredje ledd

¹⁸ 23-001756TVI-TOSL/02

Videre står det i dommen på side 11 at:

Hvilke krav som stilles til dokumentasjonen i det enkelte tilfellet vil i stor grad bero på de konkrete omstendighetene, og blant annet vil den økonomiske betydningen av transaksjonen stå sentralt. Dokumentasjonen må likevel ha en slik utforming at den lar seg kontrollere og vurdere i ettertid av utenforstående.

Vår konklusjon er følgelig at både kravene til handel med nærstående og dokumentasjonsplikten etter fagskoleloven § 30 stiller strengere krav til både gjennomføringen og dokumentasjonen enn det som følger av aksje-, skatte- og regnskapsloven.

I de neste kapitlene vurderer vi om MedLearn sine innkjøp av personaltjenester, administrative kostnader og husleie er inngått på dokumenterte markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30.

2.2.2 Personaltjenester

Observasjoner og vurderinger

De faglige ressursene, herunder fagansvarlige, utdanningsfaglig ansvarlig, pedagogisk rådgiver, faglærere tilknyttet MedLearns portefølje og rektor er direkte ansatt i MedLearn. Ytterligere personell er ansatt i Intendia (25 personer tilsvarende 21 årsverk i 2023). Selv om de er ansatt i Intendia, jobber de ansatte hovedsakelig for NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og MedLearn. I 2023 jobbet de ansatte kun for de tre datterselskapene, men i 2021 og 2022 jobbet enkelte av de ansatte også for Intendia Group Norge og Intendia selv.

I dokumentet «Fordelingsprinsipper levert den 240424» (heretter også omtalt som fordelingsprinsippene) skriver Intendia om datterselskapene MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse (heretter også omtalt som datterselskapene) at:

[...] flere av selskapene ikke er store nok til å ha egne ressurser på alle områder og vil ikke ha like gode innkjøpsmuligheter uten at det gjøres felles (stordriftsfordeler). Samtidig er det viktig kulturbygging for konsernet at man jobber på tvers og at man kan bygge større kompetansemiljøer ved å samle lik kompetanse. Dette er en strategi for å kunne lære av hverandre og utnytte ressursene best mulig.

Fordelingen av kostnadene må gjøres på en rettferdig måte ved å bruke riktige kostnadsdrivere som nøkler for fordeling av kostnadene. Samtidig må det være hensiktsmessig og administrativt overkommelig.

I henhold til dokumentet «Tabeller 14 d runde 4» utgjorde MedLearn sine kostnader for personaltjenestene 3,2 mill. kroner i 2021, 6,1 mill. kroner i 2022 og 8,4 mill. kroner i 2023, se tabell 2.

Avtalene mellom MedLearn og Intendia

Dokumentene «Pkt 14 e Intern fakturering IP 202x» (heretter omtalt som avtalen(e) eller avtalene mellom MedLearn og Intendia) omfatter konserninterne tjenester og kostnadsdeling. Denne avtalen inngås årlig og omfatter handel mellom Intendia og datterselskapene MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse.

Når det gjelder avtalen for 2023, er den datert 15. februar 2023. Avtalen er signert av rektor ved MedLearn, rektor ved NKI, CFO Jostein Sexe og CEO Nils Ola Bark.¹⁹ I avtalens punkt 1.2.2 fremgår det at Intendia «[...] leverer støttetjenester innen ledelse, administrasjon, HR, økonomi, markedsføring, IT og digitalt utviklingsarbeid til datterselskaper».

I avtalens punkt 2.1 fremgår det at:

Fellestjenester som brukes av alle tre datterselskaper fordeles etter kostnadsdelingskode 13. Denne fordelingsnøkkelen er basert på budsjetterte studieinntekter for det enkelte selskap. IP sine fordelingskostnader beregnes ved å ta direkte personalkostnader inkludert sosiale omkostninger og deretter legge på en mark-up på 15%.

I vedlegg 1 og 2 til avtalen for 2023 fremgår det videre at «[d]et er lagt til 15% margin utover lønn og sosiale kostnader for å dekke andre kostnader ved personalet».

Avtalene for 2021 og 2022 har ikke punkt 2.1 eller tilsvarende opplysninger. Av disse avtalene fremkommer det ikke informasjon om hvordan fordelingskostnadene beregnes eller hva eventuell «mark up» (heretter påslag) utgjør.

I punkt 2.5 i avtalen for 2023 fremgår det at kostnader delt etter omsetning har kostnadsdelingskode 13. I vedlegg til avtalene for 2022 og 2023 har Intendia fremlagt en oversikt over de ansatte i Intendia som leverer tjenestene og hvordan de beregner fordelingsnøkklene. I avtalen for 2021 fremkommer det ingen informasjon om hvordan kostnadene skal fordeles mellom datterselskapene.

I intervju ble det sagt at ved starten av året blir fordelingsnøkkelen beregnet basert på budsjettert/forventet omsetning, og fordelingsnøkklene blir avregnet ved årsslutt når Intendia vet hva de regnskapsmessige studieinntektene/omsetningene blir. Dersom studieinntektene/omsetningene forandrer seg vesentlig tidlig i regnskapsåret, justeres fordelingsnøkkelen også i løpet av året. At det foretas slike avregninger, fremgår ikke av avtalene for 2021, 2022 eller 2023.

Det fremkommer heller ikke av avtalene hva lønnen til de ansatte er, eller hva påslaget utgjør i kroner. I avtalen fra 2021 fremkommer det i vedlegg til avtalen hva den samlede personalkostnaden som skal fordeles mellom datterselskapene utgjør, 9 745 000 kroner. I henhold til dokument «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023, 2022 og 2021 med markedsvurdering», utgjorde imidlertid de endelige kostnadene for personaltjenester 12,1 mill. kroner i 2021.

I sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport, har MedLearn kommentert at avtalene ikke beskriver alle hovedelementene i kostnadsdelingen. På side 21 skriver de at:

Det er ikke krav om at ett og samme dokument skal gi all informasjon om dette. Når det er sagt, vedgår MedLearn at internprisingsdokumentet, omtalt som avtalene, med fordel kunne ha vært enda mer utfyllende og i større grad beskrevet hovedelementene i kostnadsdelingen, for eksempel at tallene i avtalen er basert på budsjett og at de vil bli avregnet mot endelige tall når regnskapet foreligger. MedLearn har derfor endret både dette og andre forhold i avtalen for 2025.

¹⁹ Det står ikke hvilken NKI, men vi legger til grunn at signaturen gjelder både NKI Fagskoler og NKI Kompetanse, da de har samme rektor.

Som følge av dette, har MedLearn i forbindelse med sin tilbakemelding på foreløpig rapport lagt ved avtalen for 2025 (bilag 8). Den er mer informativ enn de foregående avtalene. Avtalen inneholder de samme opplysningene som avtalen for 2023, men har i tillegg informasjon i vedlegg om de forventede kostnadene for de enkelte selskapene og informasjon om at kostnadsdelingen avregnes på slutten av året.

Ettersom avtalen for 2025 inneholder flere opplysninger enn avtalene for tilsynsperioden, har vi visualisert forskjellene mellom avtalene i en tabell:

Tabell 3 Forskjeller mellom avtalene for 2021, 2022, 2023 og 2025

Avtale	2021	2022	2023	2025
Forklaring til kostnadsdelingen	X	X	V	V
Enhetspriser/samlebeløp til fordeling	V	X	X	V
Budsjetterte fordelingsnøkler	X	V	V	V
Informasjon om avregning av fordelingsnøkkel	X	X	X	V
Informasjon om påslag/mark-up	X	X	V	V

Som tabell 3 viser, og som vi skrev i vår foreløpige rapport, vurderer NOKUT at avtalene for 2021, 2022 og 2023 mangler sentrale opplysninger. Vår vurdering er at ingen av de tre avtalene alene er informative nok til å kunne tas utgangspunkt i ved vurdering av personaltjenestene. Det er ingen av avtalene som informerer om både forventede kostnader og MedLearn sin andel av kostnadene. Det er følgelig ikke noe beløp i avtalen vi kan ta utgangspunkt i eller kontrollere opp mot fagskolens faktiske kostnader.

Av de tre avtalene i tilsynsperioden, er det kun avtalen for 2023 hvor det fremkommer at det er personalkostnadene, inkludert sosiale omkostninger som ligger til grunn for faktureringen, og at faktureringen inneholder et påslag på 15 prosent. Konsekvensene av at disse opplysningene mangler i avtalene for 2021 og 2022, er at vi verken vet hvordan kostnadene beregnes, hva som inngår i kostnadene eller hva kostnadene til MedLearn forventes å utgjøre.

I sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn på side 20 at:

NOKUT stiller en rekke krav til innholdet i avtalen som savner rettslig forankring. Det er ikke rettslig grunnlag for å oppstille krav om at avtalen selv må oppgi alle de forhold NOKUT omtaler, som for eksempel «hva personalkostnadene faktisk utgjør i kroner», «enhetspriser eller samlebeløp i avtalen», «ikke noe beløp vi kan ta utgangspunkt i for å vurdere personaltjenestene» eller «hvor mye hvert selskap skal betale i kroner». NOKUT har etter MedLeans syn en for snever tilnærming til dette. Hva personalkostnadene faktisk er etter utløpet av året, dokumenteres av regnskapssystemet, som bygger på informasjon fra ansettelsesavtalene. Vi påpeker i denne forbindelse at fordelingen gjelder alle personalkostnadene i IP. Dokumentasjonen for dette vil aldri fremgå av en avtale inngått tidlig på året samme år som den gjelder for.

Vi er ikke enige med MedLearn i at våre krav mangler rettslig forankring. Som nevnt i det rettslige grunnlaget, står det i regnskapsforskriften § 5 andre ledd at «avtaler med nærstående skal dokumenteres med skriftlige avtaler. Pris og andre vilkår i avtalene skal ikke stille institusjonen dårligere enn det som ville vært inngått i avtaler mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter, og hensett til den reelle risiko- og funksjonsfordelingen mellom partene» (vår understreking). Etter vår vurdering kommer det klart frem av det rettslige grunnlaget at pris og andre vilkår som er relevante for

vurdering av om handelen er på markedsmessige vilkår, skal fremkomme av den skriftlige avtalen.

På side 17 i sin tilbakemelding, skriver MedLearn om «Pkt 14 e Intern fakturering IP 202x» at:

Disse omtales som avtalene om konserninterne tjenester. Det er imidlertid på det rene at disse dokumentene må suppleres og ikke inneholder alle vilkår og rutiner for betalingen av disse tjenestene. NOKUT gjør i Tilsynsrapporten et poeng ut av at disse dokumentene ikke selv beskriver praksisen om å fordele kostnadene for innværende år i henhold til budsjettert omsetning for så å foreta en avregning mot faktisk omsetning etter at året er omme. Denne forståelsen av avtalene har imidlertid kommet til uttrykk i 2022-avtalen ved bruk av begrepet (budsjett) i tabeller og er dessuten uttrykkelig dokumentert i styreprotokoll fra Medlearn av 24. november 2021.

På side 18 i sin tilbakemelding viser MedLearn til styreprotokoll fra styremøte 24. november 2021, der det fremkommer at «[d]et vil bli foretatt en avregning av fordelte kostnader basert på faktisk omsetning vs budsjettert omsetning ved årets slutt. En større andel av kostnader som fordeles vil bli belastet MedLearn som følge av økt omsetning relativt til NKI». MedLearn viser blant annet til at det fremkommer av protokollen at styret har tatt informasjonen om fordelingen til orientering. De skriver at:

Disse punktene i styreprotokollen beskriver presist MedLeans praksis og etterlevelse av avtalene. Det er slik MedLearn har tolket og praktisert avtalene, og avtalepartene har lagt dette til grunn. Det blir klart misvisende å hevde at fordi de kortfattede dokumentene som omtales som avtalene ikke uttrykkelig inneholder omtale av dette, så skal dette ikke være «avtalt». En avtale er uttrykk for en enighet mellom avtalepartene, helt uavhengig av hvordan denne enigheten har kommet til uttrykk. Det sentrale er uansett hvordan avregningen av personaltjenestene har skjedd basert på avtalepartenes felles forståelse. Dette fremgår helt tydelig av blant annet omtalen i nevnte styreprotokoll. Og det er i samsvar med alminnelig praksis ved bruk av fordelingsprinsipper at MedLearn først fakturerer på grunnlag av den budsjetterte kostnadsfordelingen for så å korrigere ved årsslutt når en har endelige tall for omsetningen i MedLearn.

Vi er enige i at styreprotokollen fra 2021 er med på å sannsynliggjøre de faktiske forholdene vedrørende avregningen av fordelingsnøkkelen i 2021. I vår foreløpige tilsynsrapport skrev vi ikke at dette ikke var avtalt, vi skrev at det ikke var avtalt *skriftlig*. Hovedgrunnen til at regnskapsforskriften har krav til at avtaler med nærstående skal være skriftlige, er nettopp for å unngå usikkerhet vedrørende hva som faktisk er avtalt, slik det er i dette tilfellet. Det at styreprotokollene for 2022 og 2023 ikke inneholder noen slik informasjon om avregning av fordelingsnøkkelen for de respektive årene, underbygger den usikkerheten.

Når det gjelder bruken av ordet *budsjett* i avtalen for 2022, er vi ikke enige i at det gir et *klart* uttrykk for at fordelingsnøkkelen skal avregnes basert på endelig omsetning. Det å fastsette kostnadene basert på budsjetterte tall, gir en indikasjon på forventet behov. Om behovet endrer seg i takt med budsjettendringer, avhenger av grunnen til at budsjettet endrer seg. Etter vår vurdering gir ordet *budsjett* følgelig kun uttrykk for beregningsmåten.

Vår vurdering er at det ikke har vært mulig å ta utgangspunkt i avtalene alene for å vurdere personaltjenestene for 2021, 2022 og 2023. Ettersom avtalen for 2025 inneholder de mest sentrale vilkårene som tidligere avtaler har manglet, se tabell 5, anser vi imidlertid at kravet

til skriftlighet etter regnskapsforskriften § 5 andre ledd som oppfylt fra og med dette året for personaltjenestene.

Gjennomføringen av avtalene

På side 21 i sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn:

At avtalene kunne ha vært mer utfyllende, innebærer imidlertid ikke at de er *gjennomført* på vilkår som ikke er markedsmessige. Det sentrale er her hvordan avtalene har vært praktisert, og dette er avgjørende etter lovens dokumentasjonskrav.

Dette er vi enige i. For å kunne kontrollere hvordan avtalene gjennomføres, er vi avhengige av at transaksjonene er godt dokumentert. Slik vi har forstått at avtalene gjennomføres, tar Intendia utgangspunkt i de ansattes lønnskostnader, inkludert sosiale kostnader, legger til et påslag, før kostnadene fordeles til datterselskapene etter en fastsatt fordelingsnøkkel (som avregnes på slutten av året basert på endelige studieinntekter). Etter vår vurdering må MedLearn kunne dokumentere hvordan transaksjonene er gjennomført og at gjennomføringen er på samme vilkår som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter.

For å kontrollere dette, og for å kunne få supplerende opplysninger, har vi i tilsynet blant annet kontrollert et utvalg fakturaer for 2021, 2022 og 2023 fra Intendia til MedLearn, som vi mottok under institusjonsbesøket. Fakturaene valgte vi ut på stikkprøvebasis fra hovedbok, basert på kostnadstyper vi ønsket å se nærmere på. Se figur 1 for eksempel på faktura.

Fakturaer skal på generelt grunnlag inneholde en beskrivelse av varen eller tjenesten som er levert, herunder art og omfang, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3.²⁰ Fakturaer for personaltjenester er erfaringsmessig dokumentert med timelister eller annen dokumentasjon som viser hvilket arbeid som er utført.

²⁰ Forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

Figur 1 Eksempel på faktura for personaltjenester

Intendia Professional AS

Nedre Vollgate 8
Pb 6663 St. Olavs
0129 OSLO
Norge

Org. nr.: 992953632
Foretaksregisteret
Bankkonto: 97500730122
IBAN adresse:

Telefon:
Epost:

MedLearn AS
Universitetsgt 10

0129 OSLO

Leveringsadresse:
MedLearn AS
Universitetsgt 10

0129 OSLO

Faktura 1000140

Kundenr.: 13001
Ordrenr.: 144
Fakturadato: 20.12.2023
Forfallsdato: 03.01.2024
Leveringsdato:
KID: 0000013001001000140
Vår ref.:
Deres ref.:
Valuta: NOK

Sammendrag - NOK	Grunnlag	Beløp
Subtotal		
MVA 25,00%		
Totalbeløp		

Varenr.	Beskrivelse	Enhet	Ant.	Pris (NOK)	Rabatt %	MVA (%)	Beløp (NOK)
100	Desember		1				
100	Stab og ledelse		1				
100	Salgsledelse og marked		1				
100	Strategi og digitalisering		1				
100	Lisenser		1				

Voucher no: 2000633, page 1 of 1

I likhet med avtalene for 2021, 2022 og 2023, er det heller ikke mulig å se av fakturaene vi har kontrollert hva kostnadsgrunnlaget for personaltjenestene utgjør, hvor mye påslaget utgjør (verken i kroner eller prosent) og det fremkommer ikke hvilken prosentandel MedLearn sin andel av kostnadene utgjør. Det eneste som fremkommer er samlet pris MedLearn skal betale for hver transaksjonstype/støttetjeneste. Fakturaene vi har kontrollert hadde ingen underbilag av slik karakter som viste hvilket arbeid som var utført. Fakturaene kan følgelig verken underbygge eller gi supplerende opplysninger til avtalene.

Som nevnt under kapitel 2.2.1 Indirekte fakturering, mener MedLearn at henvisningen til bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3 ikke er treffende, og at det ikke stilles krav til timeliste for kostnadene som skal fordeles etter kostnadsfordelingsprinsippene. I tillegg skriver MedLearn på side 6 i sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport at:

Kravene til dokumentasjon av medgått tid følger av bokføringsforskriften § 5-14. Bestemmelsen tredje ledd fastsetter at det ikke er krav til dokumentasjon av medgått tid ved utførelse av interne, administrative arbeidsoppgaver.

Regnskapspliktige kan benytte fordelingsnøkler og dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte. Tredje ledd lyder:

«Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige skal dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.»

Kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder således ikke for et konsernselskap som kun utfører tjenester overfor et annet selskap i samme konsern. Bokføringspliktige med felles administrasjonssenheter må i stedet for å dokumentere medgått tid, dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles, samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.

Det stilles ikke krav til timeliste for kostnader som skal fordeles etter kostnadsfordelingsprinsippene, jf. bokføringsforskriften § 5-14, men vi vurderer at bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3 likevel kommer til anvendelse. Selv om det ikke stilles krav til vedlegg i form av timelister til fakturaen, må fakturaen fremdeles inneholde en beskrivelse av varen eller tjenesten som er levert, herunder art og omfang. Fakturaene mangler informasjon om hva påslaget utgjør i kroner, hvilket totalbeløp som skal fordeles mellom datterselskapene og hvilken brøk det fordeles etter.

Kostnadsgrunnlaget

For å kunne vurdere fakturering av personaltjenestene, må vi vite hva grunnlaget for faktureringen er, herunder hva lønnskostnadene og de sosiale kostnadene utgjør. Vi vurderer at det er markedsmessig å ta utgangspunkt i lønnskostnadene til de ansatte i Intendia, inkludert pensjon og arbeidsgiveravgift. Denne vurderingen begrunnes med at lønnen til de ansatte er fremforhandlet mellom uavhengige parter (den ansatte og Intendia). Vi legger derfor til grunn at deres lønn er fastsatt på markedsmessige vilkår.

Selv om vi vurderer at det er markedsmessig å ta utgangspunkt i lønnskostnadene til de ansatte, så finner vi det ikke dokumentert i avtalene eller fakturaene at det er det som utgjør det faktiske kostnadsgrunnlaget. Vi har derfor innhentet supplerende informasjon gjennom intervju og andre dokumenter utover avtaler og fakturaer. Ett av disse dokumentene er «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023 med markedsvurdering».

I det dokumentet fremkommer Intendia sine lønnskostnader, arbeidsgiveravgift, påslag og andel av lønnskostnadene som MedLearn skal betale for i 2023. Opplysningene er oppgitt samlet per avdeling for de fem ansatte som jobber med stab og ledelse, de 14 som jobber med strategi og digitalisering og de fem som jobber med marked og salg, se tabell 4.

Tabell 4 Personaltjenester for 2023 fordelt på lønn, sosiale kostnader og påslag

Avdeling	Lønn	Pensjon	AGA	Markup 15 %	Sum
Stab og ledelse					
Strategi og digitalisering					
Marked og salg					
Sum tjenester	20 368 500	1 018 425	3 204 981	3 688 786	28 280 692

I dokumentet presenteres flere av opplysningene som mangler i avtalen for 2023, herunder lønnskostnadene det tas utgangspunkt i (20,4 mill. kroner), hva påslaget utgjør i kroner (3,7 mill. kroner) og samlet forventet kostnad (28,3 mill. kroner). Navnene på de ansatte i dokumentet stemmer med navnene som fremkommer i avtalen og fordelingsnøkkelen er den samme som er avtalefestet. Av dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023 med markedsvurdering» fremkommer det videre opplysninger som summerer seg til samme månedlige beløp som vi ser av fakturaene/MedLearn sin hovedbok, se figur 1.

Selv om det nevnte dokumentet gir oss informasjon vi er avhengig av for å kunne vurdere personaltjenestene for 2023, og opplysningene er delvis sporbare til både avtalen og fakturaene, var vår vurdering i foreløpig tilsynsrapport at heller ikke disse opplysningene var dokumentert.

MedLearn er i sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport ikke enige i at opplysningene i «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023 med markedsvurdering» ikke er dokumenterte. På side 21 skriver de at:

Det finnes som vist ovenfor dokumentasjon for alle de opplysningene som er oppgitt i 14 d i beregningsgrunnlagene for de respektive årene og som danner en del av regnskapssystemet. Her finner en alle opplysningene NOKUT påstår ikke finnes når det gjelder lønn og sosiale kostnader til de ansatte, samt for påslaget. Dette er relevant dokumentasjon som må hensyntas i NOKUTs vurdering.

Til dette vil vi påpeke at *regnskapssystemet* som MedLearn her viser til, ikke er sitt eget, men Intendia sitt. Disse opplysningene ligger følgelig utenfor MedLearn sitt regnskap og vårt tilsyn. Det er etter vårt syn ikke sporbarhet mellom avtalene, fakturaene eller annen dokumentasjon vi har mottatt og opplysningene i regnskapssystemet til Intendia.

I vedlegg til deres tilbakemelding, har MedLearn lagt ved bilag 4 «Utsnitt fra beregningsgrunnlaget for 2023». I dette dokumentet fremkommer det ytterligere opplysninger, slik som hva de forskjellige årsverkene ble og lønningene til hver enkelt ansatt. De ansattes lønn er imidlertid sladdet. Det at opplysningene om lønningene er på aggregert nivå/sladdet fratar oss muligheten til å kontrollere om opplysningene om lønn er riktige, for eksempel mot regnskapssystemet til Intendia.²¹ Uten den sporbarheten vurderer vi at kostnadsgrunnlaget for 2023, slik vi har fått det dokumentert, ikke lar seg kontrollere. Dersom de ansatte var ansatt i MedLearn kunne vi gjennomført kontroll av lønningene.

Videre har vi etterspurt tilsvarende opplysninger for 2021 og 2022, som fremkom for 2023 av dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023 med markedsvurdering». Vi mottok da dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023, 2022 og 2021 med markedsvurdering». Opplysningene vi mottok var ikke spesifisert på lønn, sosiale kostnader og påslag, slik som

²¹ NOKUT har hjemmel til å få innsyn i dokumentasjon til nærstående selskap, dersom dokumentasjonen gjelder fagskolens avtaler med nærstående, jf. fagskoleloven § 30 tredje ledd

for 2023, så for disse årene har vi ingen beløp å ta utgangspunkt i for å vurdere kostnadene, verken i avtalen, fakturaer eller ytterligere dokumentasjon.

Om avtalene for 2021 og 2022 skriver MedLearn i sin tilbakemelding på side 22 at:

Alle disse påstandene er enten feil eller misvisende/misforståtte. Ved disse kommentarene tar ikke NOKUT konsekvensen av at personaltjenestene fra IP skal fordeles i henhold til fordelingsprinsippene ved indirekte fakturering. Slike avtaler inneholder ofte ikke konkrete summer overhode. Hvordan fordelingen skjer i MedLearns tilfelle, framgår dels av avtalene, dels av styreprotokollen fra 24. november 2021 omtalt under punkt 4.3 samt av øvrig dokumentasjon fra regnskapssystemet som er fremlagt. Avtalen for 2022 er også utarbeidet før året er omme, og kunne uansett ikke angi hva personalkostnadene ville være før den tid (MedLearn sin understreking).

Videre skriver MedLearn i sin tilbakemelding på side 24 at:

Det er som også nevnt ikke noe krav om underbilag i form av timelister. Påstanden om at det ikke finnes dokumentasjon for de faktiske kostnadene fordi det ikke finnes underbilag i form av timelister eller lignende, bygger som nevnt over på feil forutsetninger og forståelse av dokumentasjonskravene. Dokumentasjon for de påløpte personalkostnadene i IP fremgår av regnskapssystemet og viser seg i utbetalt lønn og sosiale utgifter som igjen bygger på ansettelsesavtalene.

Selv om fordelingen av kostnadene fremgår slik MedLearn skriver «dels av avtalene, dels av styreprotokollen fra 24. november 2021 omtalt under punkt 4.3 samt av øvrig dokumentasjon fra regnskapssystemet som er fremlagt», gir ikke de opplysningene samlet sett den informasjonen vi trenger for å kontrollere gjennomføringen av avtalene for 2021 og 2022. Vi har fremdeles ingen opplysninger om hvordan kostnadene fordeler seg spesifisert på lønn, sosiale kostnader og påslag i kroner.

I vedlegg 10 til MedLearn sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport, har MedLearn redegjort for hvordan personalkostnadene for 2021 og 2022 er beregnet (se tabell 5).

Tabell 5 Beregning av personaltjenester for 2021 og 2022

Beregning personaltjenester for 2021 og 2022	
Fast lønn	11 måneder
Påslag for sosiale kostnader	35 %
Kurs	6 000
IT-utstyr	5 000
Telefoni	6 000
Påslag margin	5 %

Der fremgår det at fastlønnen tilsvarer 11 måneder, de sosiale kostnadene utgjør 35 prosent, fast påslag for andre utgifter utgjør 17 000 kroner og påslaget 5 prosent. Med unntaket av påslaget på 5 prosent, er alle disse opplysningene nye i forbindelse med MedLearn sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport. Vi kan ikke se at opplysningene fremkommer verken av tidligere mottatte dokumenter eller i intervju.

Siden opplysningene ikke fremkommer i noen dokumenter utover MedLearn sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, kan opplysningene verken verifiseres eller på annen måte sannsynliggjøres. Dette understreker viktigheten av utfyllende avtaler og fakturaer.

Videre viser dette at kostnadsgrunnlaget for 2021 og 2022 belager seg delvis på estimer, og ikke kun faktiske kostnader, slik vi la til grunn i vår foreløpige tilsynsrapport. Både påslaget for sosiale kostnader på 35 prosent og det faste påslaget for andre utgifter på 17 000 kroner, fremstår for oss som kostnader som ikke fremgår direkte av regnskapsprogrammet til Intendia, men som kostnader som er fastsatt skjønnsmessig. Slike estimer må da kunne dokumenteres på annen måte enn faktiske kostnader. MedLearn har verken dokumentert de faktiske eller estimerte kostnadene. MedLearn har heller ikke opplyst hva kostnadsgrunnlaget for personaltjenestene utgjør i kroner for 2021 eller 2022. Uten disse opplysningene er det ikke mulig å kontrollere kostnadsgrunnlaget.

Påslag på kostnadene

I intervjuer under institusjonsbesøket ble det sagt at det i 2021 ble brukt et påslag på 5 prosent, og at det i 2022 ble brukt 5 prosent frem til juli og 15 prosent etter det. I sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn på side 25 at:

Undersøkelser i ettertid viser at disse opplysningene ikke er riktige. Påslaget for både 2021 og 2022 var 5%. Det som var nytt i 2022, var at IP begynte å fakturere avskrivninger da det ble bestemt at fellesinvesteringene skulle gjøres via IP. Den nye satsen på 15 % påslag ble først innført fra 1. januar 2023 som følge av et endret kostnadsbilde.

Påslag på 5 prosent er dokumentert med bilag 9 til uttalelsen til foreløpig tilsynsrapport «Riktlinjer – Internprissætning Intendia Group (oppdaterad 2022.06.30)», der det fremkommer at interntid og lønnsrelaterte kostnader allokeres med et påslag på 5 prosent i 2022. Etter vår vurdering viser dette igjen viktigheten av utfyllende avtaler og fakturaer.

I henhold til OECDs retningslinjer er det naturlige utgangspunktet for et påslag på konserninterne tjenester 5 prosent.²² I fravær av sammenlignbare markedspriser, vil et påslag på 5 prosent som hovedregel aksepteres som markedsmessig nivå. Dette er nivået MedLearn har redegjort for at påslaget var på i 2021 og 2022. Vi vurderer at størrelsen på påslaget for disse to årene, slik det har blitt redegjort for, er i tråd med OECDs retningslinjer for slikt påslag.

Selv om det av «Riktlinjer – Internprissætning Intendia Group (oppdaterad 2022.06.30)» fremkommer at interntid og lønnsrelaterte kostnader i konsernet skal allokeres med et påslag på 5 prosent i 2022, har vi ikke mottatt noen dokumentasjon som viser at personaltjenestene faktisk ble fakturert med et påslag på 5 prosent verken i 2021 eller 2022. Påslagene for 2021 og 2022 lar seg følgelig ikke kontrollere.

I avtalen for 2023 fremgår det at påslaget utgjør 15 prosent. Vi vurderer at det kan være flere grunner til at påslaget kan være høyere enn 5 prosent, men at det da må kunne dokumenteres. Selv om dette påslaget heller ikke fremgår av fakturaene, sannsynliggjør avtalen og dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023 med markedsvurdering» at personaltjenestene i 2023 ble fakturert med 15 prosent påslag.

I sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn på side 25 og 26 at:

Økningen i margin fra 1. januar 2023 til 15 % ble nettopp gjort for å sikre bærekraftig drift for IP også etter at det var besluttet at fellesinvesteringene skulle

²² OECD Transfer Pricing Guidelines 2022 – Chapter VII, Section D, § 7.61: The Same mark-up shall be utilised for all low value-adding services irrespective of the categories of services. The mark-up shall be equal to 5% of the relevant cost.

gjøres her. For fullstendighetens skyld påpeker vi også at beløpet marginen er beregnet på grunnlag av, er uten kostnader til kurs og sosiale tilstelninger. Det er lagt til arbeidsgiveravgift, pensjon og feriepenger, men fratrukket fullt uttak av ferie. Dette gjør at grunnbeløpet er noe lavere enn tidligere modell for beregning av marginen på 5 % og at prosentsatsene 5 % og 15 % for marginen ikke nødvendigvis er helt sammenlignbare.

Det fremkommer ingen begrunnelse i avtalen for 2023 hvorfor påslaget settes til 15 prosent, utover at det skal dekke «[...] andre kostnader ved personalet». Det ble sagt i intervjuene at påslaget har blitt økt fra 5 til 15 prosent for å dekke kostnadene Intendia har med å levere sine tjenester til datterselskapene. I tillegg til kostnader relatert til personellet, slik som kurs, ble det også nevnt kostnader som regnskapsføring og revisjon. Intendia hadde i 2021 et negativt driftsresultat, og påslaget ble derfor økt for å dekke kostnadene Intendia har med å tilby varer og tjenester til datterselskapene.

I sin uttalelse til foreløpige tilsynsrapport, viser MedLearn på side 25 til OECD sine retningslinjer. De skriver at:

Som det fremgår, er det relevant å se på kostnadene IP har ved å yte tjenestene. Opprinnelig fordelte IP-konsernet de direkte personalkostnadene i IP med et påslag på 5 %, se blant annet bilag 9. Denne praksisen med 5 % påslag fortsatte i 2021 og 2022. Påslaget ble gjort for å sikre at IP skulle få dekning for indirekte kostnader og ikke skulle gå med underskudd. IP har imidlertid hatt store underskudd i perioden fra 2017 til 2023. Økningen i påslaget fra 2021 og 2022 til 2023 skyldes, som også påpekt av NOKUT, at IP har gått med underskudd. IP begynte å få personalkostnader etter omorganiseringen i 2018 hvor Medlearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse ble skilt ut som egne selskaper.

Det er ikke noe krav om at IP skal gå med underskudd i sin drift for at leveransene skal være på armlengdes vilkår. Snarere tvert imot skal IP kunne beregne seg en rimelig margin for å sikre lønnsom drift av virksomheten, og overholde selskapslovgivningens krav til forsvarlig egenkapital og forsvarlig likviditet. Heller ikke uavhengige parter kan over tid levere tjenester med underskudd. Det vil lede til at leverandøren går konkurs. Leverandøren har derfor rett til å beregne seg en margin som gir et rimelig overskudd og et forsvarlig kapitalgrunnlag.

Vi er enige i at Intendia kan beregne seg en rimelig margin på personaltjenestene. Det vil være i tråd med OECD sine retningslinjer for internprising at den marginen blant annet inneholder et fortjenesteelement. Marginen må imidlertid kunne dokumenteres at er på markedsmessige vilkår hvis den settes høyere enn de allment aksepterte 5 prosentene.

MedLearn viser til at «Heller ikke uavhengige parter kan over tid levere tjenester med underskudd». Forskjellen på avhengige og uavhengige parter, er at uavhengige parter må vurdere tilbud og etterspørsel for å kunne vurdere om en prisøkning er forsvarlig. Det slipper avhengige parter i utgangspunktet å gjøre, ettersom de inngår avtaler med seg selv. Vi vurderer derfor at prisfastsettingen må dokumenteres utover at Intendia går med underskudd.

MedLearn mener at de dokumenterer at påslaget er markedsmessig ved å sammenligne de leverte tjenestene mot timepriser i markedet (tabell 6). I dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023, 2022 og 2021 med markedsvurdering» har MedLearn beregnet hva gjennomsnittlig timepris utgjør for de ansatte innenfor hver avdeling, og sammenlignet det med timepriser i markedet for alle tre årene. I henhold til beregningen utgjør et årsverk

1 688 timer. Gjennomsnittlig timepris ser vi ble beregnet ved å ta samlet lønn, inkludert sosiale kostnader og påslag (sum til fordeling i tabell 6), og delt summen på antall timer årsverkene utgjør (antall timer i tabell 6).

Tabell 6 Sammenligning gjennomsnittlig timepris mot markedspris for 2023

Avdeling	Antall personer	Antall timer	Sum til fordeling	Gjennomsnittlig timepris	Fremlagt markedspris
Stab og ledelse	5				
Strategi og digitalisering	14				
Marked og salg	5				
Sum	24				

I vår foreløpige tilsynsrapport skrev vi at etter vårt syn, gir ikke sammenligningen «tilstrekkelig grunnlag for å sannsynliggjøre at personaltjenestene er på markedsmessige vilkår. All den tid vi ikke har dokumentasjon som dokumenterer de gjennomsnittlige timeprisene eller dokumentasjon som viser hva MedLearn faktisk har fått levert, har vi ikke grunnlag for å vurdere om kostnadene er på markedsmessige vilkår».

Til dette skriver MedLearn på side 26 i sin uttalelse at:

Dette resonnementet bygger igjen på uriktige krav til dokumentasjon. Det beste man har, er estimerte timepriser. At dette er fullt akseptabelt, fremgår både av 3M-dommen og av OECDs retningslinjer. Poenget er nettopp at en ikke har nøyaktige timeføring i form av timelister, men i stedet estimerer timebruken. Det har MedLearn gjort ved å legge til grunn timeantall for ett årsverk (se også tabell 8 i Tilsynsrapporten).

...

Bilag 11 (tabell 8 i Tilsynsrapporten) viser med all tydelighet at MedLearn ikke har betalt en høyere pris for tjenestene fra IP enn det en uavhengig tredjepart hadde vært villig til å betale for, antakelig tvert imot. MedLearn har fått tjenestene fra IP for en lavere kostnad enn ved å engasjere uavhengig leverandører til å yte de samme tjenestene som IP har mottatt.

NOKUTs påstander om at MedLearn ikke har kunne dokumentere at selskapet ikke har betalt mer for tjeneste fra IP enn det en uavhengig tredjepart ville ha betalt, fremstår dermed som forfeilet og udokumentert.

Tabell 8 som MedLearn viser til, er den samme som tabell 6 ovenfor. Vi finner det lite sannsynlig at konsern med tilsvarende personellbehov som Intendia-konsernet, ville leie inn personell på timebasis i så stort omfang som det behovet Intendia-konsernet har. Denne vurderingen underbygges av at Intendia-konsernet selv har ansatt personellet istedenfor å leie de på timebasis fra eksterne leverandører. 23 av de 25 ansatte i Intendia har fulltidsstillinger i 2023. Vi mener derfor at det markedsmessige sammenligningsgrunnlaget er ansettelseskostnader, ikke innleie per time.

Som nevnt tidligere i rapporten, skrev MedLearn i sin uttalelse på side 4 at «Metoden med indirekte fakturering tillates dersom tjenesten etter sin art er indirekte slik at timeføring i praksis er vanskelig eller umulig (typisk ledelse, strategi, markedsføring og liknende), eller dersom separat registrering vil medføre en uforholdsmessig stor ressursbruk» (vår understreking). Uten at det er vektlagt stor betydning, underbygger også dette vår vurdering om at innleie per time ikke er riktig sammenligningsgrunnlag.

Vi vurderer at dokumentasjonen i form av at Intendia går med underskudd og at timepriser i markedet er høyere enn gjennomsnittlige timepriser i Intendia, ikke dokumenterer påslaget på 15 prosent. MedLearn har følgelig ikke dokumentert at markedsmessig påslag på personaltjenestene er 15 prosent for 2023.

Fordelingen av kostnadene

De samlede kostnadene for personaltjenestene, inkludert påslaget, blir fordelt til konsernselskapene basert på fordelingsnøkler.

I dokumentet «Fordelingsprinsipper levert den 240424» skriver Intendia at fordelingsnøkkel basert på omsetning/studieinntekter:

[...] brukes til å dele kostnader basert på omsetningen i selskapene. Ved en slik parameter, så vil man ta hensyn til alle studenter man har i et selskap. Samtidig tar man også høyde for hvor omfattende utdanningen er ved at omfattende studier koster mer enn enkle og mindre ressurskrevende studier. Lengden på et studium blir også reflektert i prisen.

Fordelingen av kostnadene må gjøres på en rettferdig måte ved å bruke riktige kostnadsdrivere som nøkler for fordeling av kostnadene. Samtidig må det være hensiktsmessig og administrativt overkommelig».

Som nevnt under kapitlet om avtalene, fremgår det i punkt 2.5 i avtalen for 2023 at kostnader delt etter omsetning har kostnadsdelingskode 13. I vedlegg til avtalene for 2022 og 2023 har Intendia fremlagt en oversikt over hvordan de beregner fordelingsnøkklene. I avtalen for 2021 fremkommer det ingen informasjon om hvordan kostnadene skal fordeles mellom datterselskapene. Fordelingsnøkklene fra avtalene fremgår av tabell 7.

Tabell 7 Fordelingsnøkkel for personaltjenester fra avtalene (kostnadsdelingskode 13)

Selskap	2021	2022	2023
NKI Kompetanse	Ikke opplyst	37,1 %	38,5 %
NKI Fagskoler	Ikke opplyst	29,7 %	30,8 %
MedLearn	Ikke opplyst	33,1 %	30,8 %
Sum	Ikke opplyst	100 %	100 %

I intervju ble det sagt at ved starten av året blir fordelingsnøkkelene beregnet basert på budsjettert/forventet omsetning, og fordelingsnøkklene blir avregnet ved årsslutt når Intendia vet hva de regnskapsmessige studieinntektene/omsetningene blir. Dersom studieinntektene/omsetningene forandrer seg vesentlig tidlig i regnskapsåret, justeres fordelingsnøkkelene også i løpet av året. At det foretas slike avregninger, fremgår som tidligere nevnt ikke av avtalene.

Slik vi har forstått beregningen av fordelingsnøkkelene, så beregnes MedLearn sin andel av personaltjenestene, basert på prosentandelen deres studieinntekter utgjør av de samlede studieinntektene til MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse. Ettersom det er fordelingsnøkkelene som avgjør hvor stor andel av kostnadene MedLearn skal betale, må MedLearn kunne dokumentere at fordelingsnøkkelene reflekterer nytteverdien av tjenestene.

Slik vi vurderer det, så er ikke studieinntekter/omsetning en kostnadsdriver i seg selv, slik for eksempel antall ansatte er for husleie (se kapittel 2.2.4 Husleie). MedLearn har i fordelingsprinsipppdokumentet sitt skrevet at studieinntektene tar høyde for antall studenter hvert selskap har, hvor omfattende utdanningen er og lengden på studiet. Disse

forholdene kan hver for seg, eller samlet, være kostnadsdrivere. Vi kan imidlertid ikke se at det er dokumentert eller på annen måte sannsynliggjort at behovet og nytten av personaltjenestene har noen direkte sammenheng med antall studenter, hvor omfattende utdanningen er eller lengden på studiet. Det at fordelingsnøkkelen avregnes på slutten av året, underbygger den vurderingen. Når fordelingsnøkkelen avregnes, blir MedLearn sin andel av kostnadene påvirket av omsetningen/studieinntektene til NKI Fagskoler og NKI Kompetanse. Slik vi omtaler avregningen for 2021 nedenfor, kan vi ikke se at det er dokumentert at forholdet mellom de tre datterselskapenes omsetning relaterer seg til behovet for personaltjenestene.

Videre har vi heller ikke fått dokumentert at det er de faktiske studieinntektene som ligger til grunn for fordelingsnøkkelen eller tilfredsstillende dokumentasjon på hva de endelige fordelingsnøkklene faktisk utgjorde i 2021, 2022 og 2023.

Vi har i tilsynet mottatt flere dokumenter som omtaler fordelingsnøkklene, blant annet dokumentet «13 Kostnadsdelingsnøkler for 2021 og 2022 basert på omsetning». I det regnearket er det beregnet fordelingsnøkler basert på det som omtales som «Faktisk omsetning studie- og kursinntekter» for Intendia, MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse. Selv om informasjon om studieinntektene for 2021 og 2022 fremkommer av dokumentet, har vi ikke mottatt dokumentasjon som underbygger tallene.

Studieinntektene fremgår ikke av de offentlige årsregnskapene, og vi må følgelig ha dokumentasjon på studieinntektene fra regnskapsprogrammene til NKI Fagskoler og NKI Kompetanse i tillegg til MedLearn for å kunne vurdere MedLearn sin prosentandel. Dette er dokumentasjon som i utgangspunktet ligger utenfor MedLearn sitt regnskap og vårt tilsyn.

Forordelingsnøkklene som fremkom av dokumentet «13 Kostnadsdelingsnøkler for 2021 og 2022 basert på omsetning» var videre forskjellige fra fordelingsnøkklene som fremgikk av andre dokumenter. Ettersom opplysningene om fordelingsnøkklene var ulike, ba NOKUT i brev av 25. november 2024 MedLearn sette opp en oversikt og redegjøre for blant annet hva de budsjetterte og endelige fordelingsnøkklene var. I den forbindelse mottok vi dokumentet «Tabeller 14 d runde 4», der disse opplysningene fremkom.

Tabell 8 Endelige fordelingsnøkkel for personaltjenester (kostnadsdelingskode 13)

Selskap	2021	2022	2023
NKI Kompetanse	43,5 %	37,9 %	38,5 %
NKI Fagskoler	30,8 %	27,3 %	30,8 %
MedLearn	25,7 %	34,8 %	30,8 %
Sum	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Som tidligere nevnt, og vist med Figur 1, fremkommer det ikke av fakturaene MedLearn har mottatt at kostnadene er fordelt basert på fordelingsnøkler eller hvilken prosentandel MedLearn sin andel av kostnadene utgjør. For 2023 sannsynliggjør avtalen og dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023,2022 og 2021 med markedsvurdering» at MedLearn sin fakturerte andel av personaltjenestene utgjorde 30,8 prosent. I dokumentet «Tabeller 14 d runde 4» står det at det om personaltjenestene at det er «blitt valgt å holde på fordelingskoder som står i kontrakten så lenge endringene av omsetningen ikke har vært stor». Den endelige fordelingsnøkkelen for personaltjenestene for 2023 (tabell 8) er derfor lik fordelingsnøkkelen i avtalen (tabell 7). Dette stemmer imidlertid ikke med opplysningene om kostnadsdelingskode 13 for administrative kostnader i dokumentet «Tabeller 14 d runde 4», hvor avregnet fordelingsnøkkel er 31,6 prosent for 2023 (se tabell 10 i kapittel 2.2.3 Administrative kostnader).

For 2021 og 2022, har vi ikke mottatt tilsvarende dokumentasjon om hvilken andel MedLearn ble fakturert, selv om den budsjetterte fordelingsnøkkelen fremgår av avtalen for 2022. Av dokumentet «14 d Kostnadsdeling fra IP 2023, 2022 og 2021 med markedsvurdering» ser det ut til at MedLearn sin andel av kostnadene er 30,6 prosent i 2022, som verken stemmer med den budsjetterte eller endelige fordelingsnøkkelen.

For 2021 fremkommer det av underbilag til omposteringsbilag 100679, som omtales nedenfor, at den endelige fordelingsnøkkelen etter kostnadsdelingskode 13 var 36,5 prosent for MedLearn i 2021. Den prosentsatsen stemmer med prosentsatsen i dokumentet «13 Kostnadsdelingsnøkler for 2021 og 2022 basert på omsetning», men er 10,8 prosent høyere enn det MedLearn har redegjort som endelig fordelingsnøkkel for 2021 i tabell 8.

Slik dokumentasjonen vi har mottatt fremstår, er det usikkerhet rundt hva de endelige fordelingsnøkklene faktisk var i 2021, 2022 og 2023.

I vår foreløpige tilsynsrapport påpekte vi at avregningene av fordelingsnøkklene i 2022 og særlig 2021 ga MedLearn høyere kostnader enn de hadde skriftlig avtalt. For 2021 fremkom det av omposteringsbilagene 100679 og 100680 at MedLearn ved slutten av året måtte betale ca. 1,2 mill. kroner til NKI Kompetanse og NKI Fagskoler for personaltjenestene, og 0,6 mill. kroner for de administrative kostnadene (omtales i kapittel 2.2.3 Administrative kostnader), siden MedLeans omsetning ble høyere enn budsjettert.

Ettersom MedLearn ikke har kunnet fremlegge dokumentasjon på at tjenestene de har mottatt i 2021 gjenspeiler kostnadene de har betalt, var vår vurdering i foreløpig tilsynsrapport at de heller ikke kunne dokumentere at denne *ekstra* betalingen av 1,8 mill. kroner kommer av *ekstra* mottatte varer og tjenester.

På side 24 i sin uttalelse på foreløpig tilsynsrapport, har MedLearn skrevet at:

Dette bygger igjen på en misforståelse. Det er ikke snakk om å dokumentere noen ekstra tjenester, men at nytten MedLearn har hatt av tjenestene fra IP antas å være høyere fordi MedLearn har høyere omsetning enn budsjettert. At MedLearn avregner mot endelig tall fra regnskapet er både naturlig og riktig, samt fremgår av blant annet nevnte styreprotokoll fra 24. november samme år. Igjen ser vi at NOKUT ikke tar konsekvensen av at det er tale om indirekte fakturering basert på fordelingsnøkler.

MedLearn skal etter vårt syn kunne dokumentere at fordelingsnøkkelen gjenspeiler nytten og hva som faktisk er levert av tjenester. Det at MedLearn «antar» at nytten av tjenestene er høyere fordi omsetningen har blitt høyere, istedenfor å for eksempel dokumentere sammenhengen mellom studieinntektene og personaltjenestene, underbygger vår vurdering fra den foreløpige tilsynsrapporten.

Når det gjelder anførselen om at avregning er både «naturlig og riktig», er heller ikke dette dokumentert. Vi kan ikke se at MedLearn har dokumentert eller på annen måte sannsynliggjort at deres behov for personalkostnadene øker som følge av at deres egen omsetning *øker*, og særlig ikke som følge av at omsetningen til NKI Fagskoler eller NKI Kompetanse *synker*. Dette øker sannsynligheten for krysssubsidiering mellom NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og MedLearn.

Det å fordele midler til nærstående selskaper på slutten av året som følge av at inntektene ble høyere enn budsjettert, har likhetstrekk med konsernbidrag, ettersom det er en overføring uten at mottager gir noe tilbake. Vi har ikke god nok dokumentasjon til å vurdere

om utbetalingene på slutten av året er i tråd med regelverket eller ikke, men vi viser her til at MedLearn har utdelingsforbud ettersom de mottar statsstøtte, jf. fagskoleloven § 29 fjerde ledd. MedLearn kan følgelig ikke avgi konsernbidrag.

Konklusjon

MedLearn har kjøpt personaltjenester fra Intendia for til sammen 17,7 mill. kroner i perioden 2021 til 2023. NOKUT konkluderer med at dokumentasjonen vi har mottatt ikke gir grunnlag for å vurdere om avtalene for personaltjenester er gjennomført på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd.

I denne konklusjonen er det vektlagt at mangelen på dokumentasjon gjør at vi er avskåret fra å kunne kontrollere at kostnadsgrunnlaget for faktureringen i 2021 og 2022 er korrekt, samtidig som vi fremdeles ikke har fått dokumentasjon som gjør at vi fullt ut kan kontrollere kostnadsgrunnlaget for 2023. Det er videre vektlagt at prisfastsettingen av påslaget på 15 prosent ikke er tilstrekkelig dokumentert eller redegjort for. Det er videre vektlagt at det ikke lar seg kontrollere hva de endelige fordelingsnøkklene er og at det ikke lar seg kontrollere at fordelingsnøkkelene er beregnet basert på faktiske studieinntekter. Til slutt er det vektlagt at MedLearn ikke har fremlagt dokumentasjon på at studieinntektene gjenspeiler MedLearns behov/andel av personaltjenestene.

Avtalene og fakturaene for personaltjenestene for 2021, 2022 og 2023 mangler vesentlig informasjon, og er i strid med henholdsvis regnskapsforskriften § 5 og bokføringsforskriften § 5-1-1. Avtalen for 2025 er i tråd med kravet til skriftlighet, jf. regnskapsforskriften § 5, og vi anser dette forholdet som rettet for personaltjenestene.

2.2.3 Administrative kostnader

Observasjoner og vurderinger

Intendia gjennomfører innkjøp av varer og tjenester på vegne av konsernselskapene, og viderefakturerer kostnadene basert på fordelingsnøkler. Som nevnt under kapittelet 2.2.2 Personaltjenester, står det i dokumentet «Fordelingsprinsipper levert den 240424» at «flere av selskapene ikke er store nok til å ha egne ressurser på alle områder og vil ikke ha like gode innkjøpsmuligheter uten at det gjøres felles (stordriftsfordeler)». MedLearn har i sin uttalelse på foreløpig rapport skrevet på side 27 at «Det er ikke snakk om noe salg av tjenester fra IP, men en fordeling av kostnader for en felles ekstern leveranse uten margin for IP».

I henhold til dokumentet «Tabeller 14d runde 4» utgjorde MedLearn sin andel av kostnadsfordelingen 1,6 mill. kroner i 2021, 5,4 mill. kroner i 2022 og 6,8 mill. kroner i 2023. I vår foreløpige rapport skrev vi at:

Etter vår vurdering er ikke inntekter knyttet til viderefakturerer av administrative kostnader som Intendia bokfører som reduksjon i kostnader, inkludert i beløpet for avtaler med nærstående i note 5 og 6 i rapporteringen av regnskap i HK-dir/DBH - Fagskolestatistikk, og at dette er et brudd på regnskapsforskriften § 3 bokstav d.

Til dette har MedLearn skrevet i sin uttalelse på vår foreløpige tilsynsrapport at:

Også denne påstanden er feil. Kostnadsdeling av felleskostnader uten margin er ikke «handel» mellom selskapene. Disse transaksjonene skal ikke inntektsføres

siden det ikke er handel (omsetning), men «ren» kostnadsdeling. Noe annet ville bare blåse opp regnskapet.

Det vi omtalte i foreløpig tilsynsrapport som Intendia sine «inntekter knyttet til viderefaktureringsadministrative kostnader», er i realiteten kostnadene MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse har med viderefaktureringsordningen. Disse kostnadene motregnes ikke i MedLearn sitt regnskap, og vil således heller ikke «blåse» opp MedLearn sitt regnskap. Disse kostnadene blir fakturert fra og betalt til Intendia, og er etter vår vurdering handel/transaksjoner med nærstående, uavhengig av hvordan Intendia bokfører inntekten.

NOKUT har for enkelthets skyld behandlet all fakturering knyttet til handel med nærstående som fakturering fra Intendia i de påfølgende kapitlene, selv om MedLearn har mottatt faktureringer fra flere selskap i Intendia Group-konsernet i tilsynsperioden.

Avtalene mellom MedLearn og Intendia

I kontrollen av viderefaktureringsadministrative kostnader har NOKUT sett på avtalene. Viderefaktureringsordningen er regulert i samme dokument som personaltjenestene, dokumentene «Pkt 14 e Intern fakturering IP 202x». Vi har tatt utgangspunkt i avtalen for 2023 i tilsynet da dette er den nyeste avtalen som gjelder i tilsynsperioden. Forhold som gjelder avtalene for 2021 og 2022 omtales særskilt.

I punkt 2.3 i avtalen for 2023 fremgår det at «[f]akturaer for kostnader som mottas til et selskap, men som også gjelder helt eller delvis andre selskaper i konsernet skal fordeles». I samme punkt fremgår det at «[o]msetning brukes i andre sammenhenger når ansatte ikke er driveren. Eksempler vil være markedsføringskostnader eller teknisk konsulent kjøp». I punkt 2.5 i avtalen for 2023 fremgår det at kostnader delt etter omsetning har kostnadsdelingskode 13. I vedlegg til avtalene for 2022 og 2023 fremkommer det hvordan Intendia beregner fordelingsnøkklene basert på omsetning/studieinntekter.

Når det gjelder selve avtalen for 2022, kan vi ikke se at avtalen inneholder noen vilkår om administrative kostnader utover at dokumentet omfatter konserninterne tjenester og at det i punkt 1.2.2 står at Intendia leverer «[...] digitalt utviklingsarbeid til datterselskapene».

Det fremkommer ikke av avtalene for 2022 og 2023 hva summen på de totale administrative kostnadene er, hva kostnadene gjelder eller MedLearn sin andel av disse kostnadene i kroner, utover at det *for eksempel* gjelder digitalt utviklingsarbeid, markedsføringskostnader og teknisk konsulentkjøp. Vår gjennomgang av MedLearn sin hovedbok for 2023 viser at fakturaene bokføres som vedlikehold, reklame og representasjon, lisenser og andre administrative kostnader og honorarer og andre godtgjørelser.

Når det gjelder avtalen for 2021 fremgår det hvilke varer og tjenester avtalen gjelder, og verdien på dem, som vi legger til grunn er de totale forventede kostnadene. Det fremkommer videre at disse kostnadene skal fordeles mellom hvert selskap i Intendia-konsernet.²³ Det fremkommer imidlertid ikke hva MedLearn sin andel skal utgjøre, verken i prosent eller kroner.

Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, ble det i intervju sagt at ved starten av året blir fordelingsnøkkelen beregnet basert på budsjett/forventet omsetning, og

²³ Varer og tjenester omfatter markedsføring, lisenser og leasing av skrivere som utgjør henholdsvis kroner (oppgitt i hele tusen i avtalen) 15 000 000, 1 300 000 og 70 000.

fordelingsnøkklene blir avregnet ved årsslutt når Intendia vet hva de regnskapsmessige studieinntektene/omsetningene blir. Dersom studieinntektene/omsetningene forandrer seg vesentlig tidlig i regnskapsåret, justeres fordelingsnøkkelen også i løpet av året. At det foretas slike avregninger, fremgår ikke av avtalene for 2021, 2022 og 2023.

I sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport, har MedLearn kommentert at avtalene ikke beskriver alle hovedelementene i kostnadsdelingen. På side 21 skriver de at det ikke er et «krav om at ett og samme dokument skal gi all informasjon om dette». Det fremkommer i videre på side 27 at:

Alle påstander fra NOKUT om at tall for kostnadene ved eksterne leveranser skal fremgå av avtalene, er enda mer feilaktige enn for personaltjenester. Kostnadene ved eksterne leveranser endrer seg naturlig nok i løpet av året. Selskapene kan ha behov for å bestille andre tjenester eller i et annet omfang enn det en trodde var behov for på starten av året.

I likhet med vår vurdering av avtalen i kapittel 2.2.2 Personal tjenester, viser vi til regnskapsforskriften § 5 andre ledd. Etter vår vurdering kommer det klart frem av det rettslige grunnlaget at pris og andre vilkår som er relevante for vurdering av om handelen er på markedsmessige vilkår, skal fremkomme av den skriftlige avtalen. Hvilke typer tjenester og varer Intendia skal kjøpe inn på vegne av MedLearn, må etter vårt syn fremgå av avtalen, slik at MedLearn blant annet vet hvilke innkjøp de skal gjøre på egenhånd. Vi vurderer også at det må fremgå av avtalen forventede totale kostnader og MedLearn sin andel. At behovet kan endre seg gjennom året, gjelder alle typer avtaler, og er etter vårt syn ikke grunn god nok til at forventet kostnad/pris ikke skal fremkomme skriftlig.

I likhet med personaltjenestene, er avtalen for 2025 mer informativ om de administrative kostnadene enn de foregående avtalene. Avtalen er lagt ved MedLearn sin uttalelse til vår foreløpige tilsynsrapport i bilag 8. Avtalen inneholder de samme opplysningene som avtalen for 2023, men har i tillegg informasjon om at kostnadsdelingen avregnes på slutten av året og at det ikke er påslag på kostnadsdelingen. Hvilke typer tjenester og varer Intendia skal kjøpe inn på vegne av blant annet MedLearn, og de forventede totale kostnadene, fremkommer imidlertid ikke av avtalen. Vi vurderer at dette er sentrale vilkår ved kostnadsdelingen.

Vår vurdering er at det ikke har vært mulig å ta utgangspunkt i avtalene alene for å vurdere viderefaktureringen/kostnadsdelingen av administrative kostnader for 2021, 2022 og 2023. Avtalen for 2025 er mer informativ enn tidligere avtaler, men vi anser fremdeles ikke at regnskapsforskriften § 5 andre ledd om at skriftlige avtaler skal inneholde pris og andre vilkår er oppfylt for de administrative kostnadene.

Gjennomføringen av avtalene

For å kontrollere gjennomføringen av avtalene og for å kunne få supplerende opplysninger, har vi i tilsynet blant annet kontrollert et utvalg fakturaer. Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personal tjenester skal fakturaer på generelt grunnlag inneholde en beskrivelse av varen eller tjenesten som er levert, herunder art og omfang, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3.

Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personal tjenester mottok vi kopi av flere fakturaer og omposteringsbilag for 2021, 2022 og 2023 under institusjonsbesøket. Se figur 2 for eksempel på faktura for administrative kostnader.

Figur 2 Eksempel på faktura for administrative kostnader

Intendia Professional AS

Nedre Vollgate 8
Pb 6663 St. Olavs
0129 OSLO
Norge

Org. nr.: 992953632
Foretaksregisteret
Bankkonto: 97500730122
IBAN adresse:

Telefon:
Epost:

MedLearn AS Universitetsgt 10 0129 OSLO Leveringsadresse: MedLearn AS Universitetsgt 10 0129 OSLO
--

Faktura 1000157

Kundenr.: 13001
Ordrenr.: 147
Fakturadato: 21.12.2023
Forfallsdato: 28.12.2023
Leveringsdato:
KID: 000001300100100015;
Vår ref.:
Deres ref.:
Valuta: NOK

Sammendrag - NOK

Subtotal
MVA 25,00%

Grunnlag**Beløp****Totalbeløp**

Varenr.	Beskrivelse	Enhet	Ant.	Pris (NOK)	Rabatt %	MVA (%)	Beløp (NOK)
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				
102	Fakturering fra IP AS 202311		1				

Voucher no: 2000632, page 1 of 2

Det er ikke mulig å se av fakturaene vi har kontrollert hva varen eller tjenesten gjelder, hva sum kostnad til fordeling er, hvilke fakturaer Intendia har mottatt fra eksterne leverandører eller beregning av beløpet MedLearn skal betale. Alle kostnadsdelingsfakturaene har et vedlegg bestående av delbeløp som summerer seg til fakturabeløpet, og delbeløpene er bokført i hovedbok på ulike regnskapskontoer. Delbeløpene er beskrevet på overordnet nivå, og gir følgelig begrenset tilleggsinformasjon.

Ved viderefaktureringskostnader, er det ikke uvanlig at fakturaen fra eksterne leverandører ligger som vedlegg til viderefaktureringsfakturaen. På denne måten vil kostnadsgrunnlaget for fakturaen fremkomme av vedlegget. Til dette skriver MedLearn i sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport at:

Regnskapsrutinene har som hovedformål å sikre at bare kostnader som reelt sett er en anskaffelse fra MedLearns side, blir belastet MedLearn. Det er ikke praktisk mulig å innta alle eksterne fakturaer som vedlegg til fakturaen for kostnadsdeling, men det er heller ikke nødvendig. Sporbarheten sikres ved at fakturaene går inn i regnskapssystemet og ved beregningen av kostnadsdelingen. Først når kostnadsdelingen er godkjent av relevante personer, kan den viderefaktureres. Det

er ikke grunnlag for påstanden om at MedLearn ikke har dokumentert hva leveransen er, da fakturaene fra de eksterne leverandørene selvfølgelig inneholder en nøyaktig beskrivelse av deres leveranser.

MedLearn skriver at «fakturaene fra de eksterne leverandørene selvfølgelig inneholder en nøyaktig beskrivelse av deres leveranser». Ettersom disse fakturaene ikke ligger vedlagt, og de fakturaene er bokført i Intendia sitt regnskap, ikke MedLearn sitt, har vi ikke fått dokumentert de beskrivelsene. I MedLearn sitt tilfelle, der det er mange fakturaer som viderefaktureres, og samme faktura skal fordeles på flere selskap, har vi imidlertid forståelse for at disse fakturaene ikke ligger vedlagt. Sporbarheten til fakturaene til de eksterne leverandørene må da dokumenteres på annen måte.

MedLearn skriver i sin uttalelse til vår foreløpige tilsynsrapport at:

Vi finner ikke grunn til å gå inn på alle de uriktige påstandene som fremsettes om kostnadsdelingen for eksterne leverandører. Slik vi oppfatter det, er den ene av NOKUTs hovedinnvendinger at det visstnok ikke skal være sporbarhet mellom fakturaene fra ekstern leverandør og kostnadsdelingen. Dette er feil, og vi viser til beskrivelsen i bilag 12. Som det fremgår av dette bilaget, er det snarere full sporbarhet mellom fakturaen fra ekstern leverandør og kostnadsdelingen overfor MedLearn.

MedLearn har som vedlegg til uttalelsen fremlagt notatet «Notat om kostnadsdeling 16.5.25» (bilag 12), som beskriver hvordan kostnadsdelingen gjennomføres. Der står det blant annet at:

Vurderingen av om en faktura skal kostnadsdeles eller ei gjøres av de to som skal godkjenne fakturaen. Det vil da være lederen som er ansvarlig for innkjøpet som kjenner til om dette innkjøpet er gjort kun for et selskap eller om det er gjort for flere selskaper.

Når måneden er ferdig, tar man ut en liste over de transaksjonene som har en kostnadsdelingskode som tilsier at deler eller hele kostnaden skal deles med et eller flere andre selskaper.

(...)

Disse kostnadene blir så fordelt etter kostnadsdelingsnøkklene for de enkelte kostnadsdelingskodene som ligger i regnearket.

Slik vi forstår beskrivelsen, vurderer de to ansatte som skal godkjenne fakturaen, om fakturaen skal kostnadsdeles/viderefaktureres. Siden vi i vårt tilsyn vurderer viderefaktureringen fra Intendia, er det ansatte hos Intendia som gjør den vurderingen og som tar ut liste over de transaksjonene som skal fordeles på slutten av måneden. Slik vi videre forstår rutinen, beregner Intendia samlet sum for måneden som skal fordeles, før de fakturerer MedLearn deres andel av de totale kostnadene.

Slik vi vurderer det, er det ikke sporbarhet mellom rutinen MedLearn beskriver og fakturaen MedLearn mottar, ettersom den eneste informasjonen som fremkommer av fakturaen, er beløpene MedLearn skal betale. De beløpene er ikke nok informasjon til å sikre sporbarhet mellom fakturaene fra de eksterne selskapene og fakturaen MedLearn mottar fra Intendia.

Det fakturerte beløpet MedLearn skal betale, kan inneholde fakturaer som kun gjelder MedLearn, fakturaer som skal fordeles etter omsetning/studieinntekter og fakturaer som

skal fordeles etter årsverk (se kapitlet om husleie nedenfor). Det at det fakturerte beløpet MedLearn skal betale, er basert på flere forskjellige fordelingsnøkler, uten at dette fremkommer av fakturaen, underbygger vurderingen om manglende sporbarhet.

I likhet med vår vurdering i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, vurderer vi at faktureringen av de administrative kostnadene ikke oppfyller bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3. Fakturaene inneholder ikke en beskrivelse av varen eller tjenesten som er levert, herunder art og omfang. Fakturaene mangler informasjon om hvilke varer eller tjenester som viderefaktureres, hvilket totalbeløp som skal fordeles mellom datterselskapene eller hvilken brøk det fordeles etter.

Kostnadsgrunnlaget

For å kunne vurdere fakturering av de administrative kostnadene, må vi vite hva grunnlaget for faktureringen er, herunder hva kostnadene utgjør. Som nevnt innledningsvis, fremgår det beskjeden informasjon om de administrative kostnadene i avtalene mellom Intendia og MedLearn og fakturaene fra Intendia til MedLearn. Vi finner det likevel sannsynlig at kostnadsgrunnlaget for viderefaktureringen, i all hovedsak er fra eksterne leverandører, slik MedLearn har redegjort. Vi legger derfor til grunn at innkjøpene er fastsatt på markedsmessige vilkår, ettersom Intendia og den eksterne leverandøren er uavhengige parter.

Selv om vi vurderer at innkjøpene er på markedsmessige vilkår, så finner vi det ikke dokumentert i avtalene eller fakturaene hva det er som utgjør det faktiske kostnadsgrunnlaget. For å kunne kontrollere blant annet at dette er kostnader som kommer studenten til MedLearn til gode og at kostnadene som viderefaktureres er de faktiske kostnadene Intendia har, har vi i kontrollen benyttet supplerende dokumentasjon for å undersøke kostnadsgrunnlaget for viderefaktureringen fra Intendia til sine datterselskaper. Vi har også foretatt undersøkelser av hva de faktiske kostnadene ble i 2021, ettersom det er de budsjetterte kostnadene som fremkommer av avtalen. Tabell 2 i kapittel 2.2 viser en oversikt over kostnader for administrasjon, IT, lisenser, reklame og markedsføring og vedlikehold (omtalt i denne rapporten under samlebetegnelsen administrative kostnader), og i tabell 9 har vi fremstilt administrative kostnadene vist i tabell 2, men brutt ned på selskapsnivå.

Tabell 9 Administrative kostnader MedLearn, NKI Fagskoler og NKI Kompetanse. 2021, 2022 og 2023

Selskap	2021	2022	2023
MedLearn	1 604 674	5 412 503	6 828 118
NKI Fagskoler	5 074 329	7 623 539	13 533 832
NKI Kompetanse	8 528 763	11 010 284	12 992 320
Sum	15 209 786	24 048 348	33 356 293

Ettersom verken avtalene eller fakturaene gir oss grunnlag for å vurdere vilkårene for MedLearn sine administrative kostnader, har MedLearn gitt oss dokumenter de omtaler som «underbilag» til fakturaer. Basert på regnskapsdokumentasjonen vi har mottatt, ser det ikke ut til at underbilagene har vært vedlagt fakturaene. Dette medfører at det ikke er noen direkte sporbarhet mellom underbilagene og fakturene. Navnene til underbilagene følger blant annet bilagsnummeret på bokføringen til MedLearn, og ikke fakturanummeret fra Intendia. Underbilagene er således dokumenter som er med på å sannsynliggjøre faktum, mer enn at de direkte dokumenterer de administrative kostnadene.

Dokumentet «underbilag 2000632» fremstiller kostnadsgrunnlaget for viderefaktureringen for faktura fra 2023 med fakturanummer 1000157 (se figur 2). Av underbilaget fremkommer informasjon om de inngående fakturaene fra eksterne leverandører som ligger til grunn for faktura 1000157. Navn på leverandør, bilagsnummer hos Intendia, beløp til fordeling, hvilken fordelingskode de fordeles etter og hvilket beløp MedLearn skal betale fremkommer for hver enkelt faktura. Den totale summen som utgjør MedLearn sin andel av kostnadene, stemmer med det fakturerte beløpet i faktura 1000157. Etter vår beregning er andelen (fordelingsnøkkelen) i «underbilag 2000632» i tråd med avtalen for 2023 (30,8 prosent) for kostnadsdelingskode 13. Det at opplysningene om de eksterne fakturaene fremgår av underbilaget, gjør det mulig for oss å kontrollere om opplysningene er riktige, ved å få tilgang til de eksterne fakturaene i regnskapssystemet til Intendia.²⁴

Vi registrerer imidlertid at ikke alle «underbilagene» for 2023 er like informative som «underbilag 2000632». «Underbilag 2000415» til faktura 1000084 og «underbilag 2000416» til faktura 1000085 mangler for eksempel både totalsummen som faktureres og hva beløp til fordeling utgjør. Uten disse opplysningene, er det vanskelig å gjennomføre stikkprøvekontroller av Intendia sine fakturaer fra eksterne leverandører, ettersom det ikke finnes noe beløp å kontrollere mot.

Når det gjelder «underbilagene» for 2021 og 2022, så er ingen av dem like informative som «underbilag 2000632». Enten inneholder de ingen henvisning til fakturaene fra de eksterne leverandørene eller så er de like informative som «underbilag 2000415» og «underbilag 2000416». «Underbilag 100584» fra 2021 for eksempel, mangler både totalsummen som faktureres og hva beløp til fordeling utgjør. Når vi på stikkprøvebasis beregnet om totalsummen på underbilaget stemte med fakturaen/omposteringsbilaget, fikk vi et avvik på 17 418 kroner.²⁵ Når det er avvik mellom totalsummen i fakturaen og i «underbilaget», så mister man sporbarheten dem imellom, da det er den eneste opplysningen som binder dem sammen.

Vi har videre sett på hovedbøkene til Intendia og MedLearn, for å på den måten kunne kontrollere kostnadsgrunnlaget for de administrative kostnadene. Kostnadene er bokført på regnskapskontoer som slutter på 98 (viderefakturerings mottatt fra andre selskap, som bokføres som debet) og 99 (viderefakturerert til andre selskap, som bokføres som kredit), jf. dokumentet «Svarbrev og redegjørelser». Vi ser av hovedbøkene til Intendia at de har bokført viderefaktureringen på regnskapskontoer som slutter på 99. Vi kan imidlertid ikke se at de administrative kostnadene som er bokført i hovedbøkene til MedLearn stemmer med beløp i tabell 11.

Med unntak av noen «underbilag» til fakturaer for 2023, har det ikke vært mulig å kontrollere kostnadsgrunnlaget for viderefaktureringen for 2021, 2022 eller 2023.

Ettersom avtalene har begrenset informasjon om hvilke typer varer og tjenester som omfattes av viderefaktureringen, og det mangler sporbarhet mellom MedLearn sine fakturaer og fakturaene fra eksterne leverandører, er det vår vurdering at det ikke er mulig å vurdere hvorvidt dette er kostnader som skal fordeles til MedLearn.

²⁴ NOKUT har hjemmel til å få innsyn i dokumentasjon til nærstående selskap, dersom dokumentasjonen gjelder fagskolens avtaler med nærstående, jf. fagskoleloven § 30 tredje ledd

²⁵ [REDAKERT]

Påslag på kostnadene

I intervjuer under institusjonsbesøket ble det sagt at det ikke brukes påslag på viderefaktureringen av de administrative kostnadene. Det er ikke mulig å se av avtalene for 2021, 2022 eller 2023, eller fakturaene vi har kontrollert, om det blir benyttet et påslag eller ikke. Basert på hovedboksutskriftene til Intendia, ser det ut til at viderefaktureringen gjøres uten påslag, ettersom faktureringen til datterselskapene blir bokført som «negativ kostnad» samme sted som den faktiske kostnaden bokføres. Vi legger derfor til grunn at faktureringen av de administrative kostnadene er uten påslag.

Fordelingsnøkler

De administrative kostnadene fordeles i 2023 etter fordelingskode 2 (kun MedLearn) eller fordelingskode 13 (NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og MedLearn). Siden fordelingskode 2 betyr at kostnaden gjelder MedLearn 100 prosent, er det ingen beregning som ligger til grunn for fordelingsbrøken. Når det gjelder kostnadsdelingskode 13, er det samme kode som blir benyttet til fordelingen av personaltjenestene. Beregningen av nøkkelen er basert på selskapenes omsetning/studieinntekter. Vi viser til kapittel 2.2.2 Personaltjenester for mer informasjon om konsernets begrunnelse for valget av fordelingsnøkkel.

I kapittel 2.2.2 Personaltjenester vurderte vi at studieinntekter/omsetning ikke er en kostnadsdriver i seg selv. MedLearn har i dokumentet fordelingsprinsipper skrevet at studieinntektene tar høyde for antall studenter hvert selskap har, hvor omfattende utdanningen er og lengden på studiet. Disse forholdene kan hver for seg, eller samlet, være kostnadsdrivere. I likhet med personaltjenestene kan vi imidlertid ikke se at det er dokumentert eller på annen måte sannsynliggjort at behovet og nytten av de administrative kostnadene har noen direkte sammenheng med antall studenter, hvor omfattende utdanningen er eller lengden på studiet. Det at fordelingsnøkkelen avregnes på slutten av året, underbygger den vurderingen. Som vi skrev i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, så blir MedLearn sin andel av kostnadene påvirket av omsetningen/studieinntektene til NKI Fagskoler og NKI Kompetanse når fordelingsnøkkelen avregnes på slutten av året. Vi kan ikke se at det er dokumentert at forholdet mellom de tre datterselskapenes omsetning relaterer seg til behovet for de administrative tjenestene.

Videre har vi ikke fått dokumentert at det er de faktiske studieinntektene som ligger til grunn for fordelingsnøkkelen. Studieinntektene fremgår ikke av de offentlige årsregnskapene, og vi må følgelig ha dokumentasjon på studieinntektene fra regnskapsprogrammene til NKI Fagskoler og NKI Kompetanse i tillegg til MedLearn for å kunne vurdere MedLearn sin prosentandel. Dette er dokumentasjon som i utgangspunktet ligger utenfor MedLearn sitt regnskap og vårt tilsyn.

Vi har heller ikke mottatt tilfredsstillende dokumentasjon på hva de endelige fordelingsnøkklene faktisk utgjorde i 2021, 2022 eller 2023. Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personaltjenester er fordelingsnøkkelen 30,8 prosent i avtalen for 2023 og 33,1 prosent i avtalen for 2022 (se tabell 7). Vi kan ikke se at fordelingsnøkler fremkommer av avtalen for 2021. Fordelingsnøkklene fremkommer heller ikke av fakturaene MedLearn har mottatt. For å kunne sannsynliggjøre hvilke fordelingsnøkler som faktisk har blitt benyttet, har vi brukt «underbilagene» til fakturaene.

Etter vår beregning er andelen (fordelingsnøkkelen) for administrative kostnader i «Underbilag 2000632» i tråd med avtalen for 2023 (30,8 prosent). Underbilagene for 2022 gir oss ikke nok informasjon til å gjøre tilsvarende beregning. Gjennom informasjonen i vedlegg og underbilag som «Bilag 2000334» har vi likevel klart å beregne, for enkelte

delbeløp, at andelen MedLearn betaler utgjør 31,8 prosent i 2022. Denne fordelingsnøkkelen samsvarer ikke med fordelingsnøkkelen i avtalen for 2022. Når det gjelder 2021, fremkommer ikke forventet fordelingsnøkkel av avtalen. Etter våre beregninger, basert på underbilag til omposteringsbilag 100068, var den budsjetterte fordelingsnøkkelen til MedLearn 23,5 prosent og den endelige 36,5 prosent.

Som tidligere nevnt, gjennomfører Intendia en avregning av fordelingsnøkkel 13 basert på hva de endelige studieinntektene ble. Vi har i tilsynet mottatt flere dokumenter som omtaler fordelingsnøkklene. Ettersom opplysningene om fordelingsnøkklene var ulike, så vel som at MedLearn har redegjort for at fordelingsnøkkelen avregnes på slutten av året, ba NOKUT i brev av 25. november 2024 MedLearn sette opp en oversikt og redegjøre for blant annet hva de budsjetterte og endelige fordelingsnøkklene var. I den forbindelse mottok vi dokumentet «Tabeller 14 d runde 4», der disse opplysningene fremkom (se tabell 10).

Tabell 10 Endelige fordelingsnøkkel basert på omsetning for andre driftskostnader (fordelingskode 13)

Selskap	2021	2022	2023
NKI Kompetanse	40,4 %	38,2 %	34,9 %
NKI Fagskoler	28,5 %	30,4 %	33,6 %
MedLearn	31,1 %	31,5 %	31,6 %
Sum	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Vi ser av tabell 10 at fordelingsnøkkelen for både 2022 og 2023 har endret seg, sammenlignet med den avtalte prosentandelen. Avregningen for 2023 (faktura 2000656) bekrefter at det har vært en avregning, ettersom fagskolen betaler ekstra for de administrative kostnadene på slutten av året. Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, fremkommer det imidlertid av fanen som omtaler personaltjenestene i dokumentet «Tabeller 14 d runde 4» at fordelingsnøkkelen ikke er blitt endret i 2023. Der står det at det var «blitt valgt å holde på fordelingskoder som står i kontrakten så lenge endringene av omsetningen ikke har vært stor». Det fremstår derfor uklart om hvilke vilkår for kostnadsdelingen som gjelder.

Videre stemmer heller ikke den endelige fordelingsnøkkelen for 2021 for de administrative kostnadene verken med kostnadsfordelingen av personaltjenestene eller underbilag til avregningen på slutten av året i omposteringsbilag 100068 for 2021 (36,5 prosent). For 2022, stemmer ikke den endelige fordelingsnøkkelen med kostnadsfordelingen av personaltjenestene eller «Bilag 2000334» (31,8 prosent). «Bilag 2000334» er ikke et avregningsbilag, men vi merker oss likevel at prosentsatsen på 31,8 prosent verken stemmer med den budsjetterte eller endelige fordelingsnøkkelen. Vi har ikke vært i stand til å beregne noen fordelingsnøkkel basert på avregningsbilaget for 2022, «Bilag 200384».

Hvis vi sammenligner endelig fordelingsnøkkel 13 for administrative kostnader (tabell 10) og endelig fordelingsnøkkel 13 for personaltjenester (tabell 8), så får vi følgende avvik (tabell 11):

Tabell 11 Avvik endelige fordelingsnøkkel basert på omsetning for andre driftskostnader og personaltjenester (fordelingskode 13)

Selskap	2021	2022	2023
NKI Kompetanse	-3,0 %	0,3 %	-3,6 %
NKI Fagskoler	-2,4 %	3,1 %	2,8 %
MedLearn	5,4 %	-3,3 %	0,8 %
Sum	0,0 %	0,0 %	0,0 %

Slik dokumentasjonen vi har mottatt fremstår, kan ikke MedLearn dokumentere hva de endelige forelingnøkklene er i 2021, 2022 eller 2023. Som vi skrev på side 23 i vår foreløpige tilsynsrapport, fremstår endringene i fordelingsnøkkel vilkårlig.

Konklusjon

Intendia har viderefakturert administrative kostnader til MedLearn for til sammen 13,8 mill. kroner i perioden 2021 til 2023. NOKUT konkluderer med at dokumentasjonen vi har mottatt ikke gir grunnlag for å vurdere om avtalene for viderefakturering av administrative kostnader er gjennomført på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd.

I denne konklusjonen er det vektlagt at mangelen på dokumentasjon gjør at vi er avskåret fra å kunne kontrollere at kostnadsgrunnlaget for faktureringen i 2021 og 2022 er korrekt, samtidig som vi fremdeles ikke har fått dokumentasjon som gjør at vi fullt ut kan kontrollere kostnadsgrunnlaget for 2023. Det er videre vektlagt at det ikke lar seg kontrollere hva de endelige fordelingsnøkklene er og at det ikke lar seg kontrollere at fordelingsnøkkelene er beregnet basert på faktiske studieinntekter. Til slutt er det vektlagt at MedLearn ikke har fremlagt dokumentasjon på at studieinntektene gjenspeiler MedLearns behov/andel av de administrative kostnadene.

Avtalene og fakturaene for viderefaktureringen for 2021, 2022 og 2023 mangler vesentlig informasjon, og er i strid med henholdsvis regnskapsforskriften § 5 og bokføringsforskriften § 5-1-1. Avtalen for 2025 er også i strid med regnskapsforskriften § 5, da den mangler hvilke typer tjenester og varer Intendia skal kjøpe inn på vegne av blant annet MedLearn og pris i form av enhetspris eller samlede forventede kostnader. Vi vurderer at dette er sentrale vilkår ved kostnadsdelingen.

NOKUT konkluderer videre med at MedLearn mangler separate skriftlige avtaler for viderefakturering til og fra NKI Fagskole og NKI Kompetanse, og øvrige selskaper i konsernet (med unntak av Intendia). Ettersom partene har gjennomført transaksjoner med totalbeløp over 10 000 kroner i ett regnskapsår, er manglende skriftlig avtale et brudd på regnskapsforskriften § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd.

NOKUT konkluderer til slutt med at rapportering i note 5 i oppgjørspakken til HK-dir/DBH - Fagskolestatistikk er mangelfull fordi ikke all handel knyttet til administrative kostnader er inkludert i rapporteringen. Dette er et brudd på regnskapsforskriften § 3 bokstav d.

2.2.4 Husleie

Observasjoner og vurderinger

MedLearn har lokaler i Universitetsgata 2 i Oslo. Her er de samlokalisert med NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og Intendia. Tidligere har selskapene vært samlokalisert i Nedre Vollgate 8 og Universitetsgata 10.

Vi har mottatt husleieavtaler for leie av lokaler i Universitetsgata 2, Nedre Vollgate 8 og Universitetsgata 10, jf. kapittel 2.2. Vi vurderer kun husleieforholdene ved Universitetsgata 2 (U2) og Nedre Vollgate 8 (NV8), da avtalen for Universitetsgata 10 er utenfor vår tilsynsperiode.

I henhold til dokumentet «Tabeller 14 d runde 4» utgjorde MedLearn sine husleiekostnader 1,0 mill. kroner i 2021, 1,8 mill. kroner i 2022 og 1,6 mill. kroner i 2023.

Avtalene mellom MedLearn og Intendia/Treider

Husleiekontrakten for U2 er inngått mellom Intendia og Rebel U2 AS (Rebel), og gjelder leie av lokaler fra og med 2023. Avtalen for NV8 er inngått mellom Treider og Nedre Vollgate 8 AS for leie av lokaler fra 2016 til 2022.

Det er ikke inngått noen fremleieavtaler fra Intendia/Treider til MedLearn, men husleieforholdet for NV8 ble regulert i avtale om kostnadsdeling tilknyttet leie av lokaler og kontorhold i Treider, jf. dokument «TF - Kostnadsdeling Lokaler Oslo - IP konsern» (heretter kostnadsdelingsavtale for NV8). I punkt 1 i avtalen fremgår det at «[...] Intendia Professional AS, MedLearn AS, NKI Fagskoler AS, NKI Kompetanse AS og Treider Kompetanse AS skal refundere en andel av kostnadene som Treider Fagskoler AS legger ut på vegne av Partene forbundet med lokalene og kontorfasiliteter». I samme punkt fremgår det at partene benytter «[...] kontorplasser, klasserom og øvrige kontorfasiliteter som beskrevet i Vedlegg 1 til denne Avtalen». Vi ser av hovedbok for 2021 og 2022 at NKI Fagskoler, som fusjonerte med Treider i 2018, viderefakturerte husleiekostnader til MedLearn.

I punkt 2 i kostnadsdelingsavtalen for NV8 fremgår det at saldobalanse som viser foregående måneds kostnader, skal vedlegges faktureringen av kostnadene. Det fremgår videre at Treider uoppfordret skal, for årets siste faktura, legge ved utskrift av hovedbok som viser kostnader for hele det foregående året. Videre har selskapene, herunder MedLearn, rett til å få tilsendt kopi av bilag ført i Treider sitt regnskap. I samme punkt i avtalen fremgår det at «[n]økkelen som ligger til grunn for fordeling av kostnader skal inngå som vedlegg 1 til denne avtalen». Vi har ikke mottatt vedlegg 1 til kostnadsdelingsavtalen for NV8.

I punkt 4 i kostnadsdelingsavtalen for NV8 fremgår det at «[d]ersom Partenes sin bruk av lokalene endres, skal denne avtalen reforhandles». I henhold til dokumentet fordelingsprinsipper punkt 2 fremkommer det at lokalkostnader ved NV8 ble fordelt mellom selskapene basert på arealet som det enkelte selskapet brukte. Imidlertid ser vi av dokument «Tabeller 14d runde 4», fane «husleie», at fordelingen av husleiekostnadene mellom MedLearn, NKI Kompetanse og NKI Fagskoler i 2023, 2022 og 2021, er fordelt på basis av antall ansatte på kontoret (årsverk), og ikke på basis av brukt areal.

Ettersom vi ikke har mottatt vedlegg 1 til kostnadsdelingsavtalen for NV8, vet vi ikke nøkkelen som ligger til grunn for avtalen. Forutsatt at vedlegg 1 eksisterer, vurderer vi at kostnadsdelingsavtalen for NV8 oppfylte kravene i regnskapsforskriften § 5.

Når det gjelder husleieforholdet i U2, er det regulert av samme avtale som fordelingen av personaltjenestene og administrative kostnader. Husleieforholdet er imidlertid i liten grad omtalt i avtalen. Punkt 2.3 i avtalen for 2023 viser at kostnader som mottas i et selskap, som også gjelder helt eller delvis andre selskap i konsernet, skal fordeles. I punkt 1, under punkt 2.3, fremgår det at «FTE brukes som nøkkel i sammenhenger hvor de ansatte er driverne for kostnadene. Eksempel kan være husleie eller julebord» (vår understreking).²⁶ Det fremkommer videre at FTE fordeles etter kostnadsdelingskode 16.

Det fremkommer ikke av avtalen for 2023 at det faktisk foreligger noen husleieforhold, kun at det *kan* være. Det fremkommer følgelig ikke av avtalen hvor MedLearn leier lokaler. Det fremkommer heller ikke av avtalen hvordan fordelingsnøkklene basert på FTE fordeler seg, hvor mye husleien utgjør totalt eller hva som er MedLearn sin andel. Det fremkommer heller ikke av avtalen om det legges på påslag på husleien. Det fremkommer ingen vilkår for husleie i avtalen for 2022.

MedLearn skriver i sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport at de behandler husleiekostnader på samme måte som alle andre kostnader ved eksterne leveranser. På side 32 skriver MedLearn at:

Det er derfor ikke noe eget eller spesielt ved husleie. Husleien inngår i kostnadsfordelingen fordi selskapene er samlokalisert. Dette er også grunnen til at det ikke foreligger en egen husleieavtale mellom IP og MedLearn. Det foreligger en leieavtale mellom IP og Rebel, men ikke en egen leieavtale mellom IP og MedLearn fordi leiekostnadene som MedLearn har er regulert av avtalen om nærstående transaksjoner og følger samme prinsipp som alle andre driftskostnader som ikke er kjøp av personaltjenester.

På side 27 skriver MedLearn at:

Alle påstander fra NOKUT om at tall for kostnadene ved eksterne leveranser skal fremgå av avtalene, er enda mer feilaktige enn for personaltjenester. Kostnadene ved eksterne leveranser endrer seg naturlig nok i løpet av året. Selskapene kan ha behov for å bestille andre tjenester eller i et annet omfang enn det en trodde var behov for på starten av året.

Som vedlegg til sin uttalelse, har MedLearn lagt ved avtale for 2025. Avtalen er som nevnt under kapittel 2.2.2 Personaltenester oppdatert basert på enkelte av våre vurderinger i foreløpig tilsynsrapport. I den avtalen fremkommer de samme vilkårene som i avtalen for 2023, men i tillegg fremkommer det at selskapene er samlokaliserte i Universitetsgata 2, at det gjennomføres en avregning på slutten av året og at det ikke er påslag på viderefakturerte kostnader.

Som nevnt under kapittel 2.2.2. Personaltenester og 2.2.3 Administrative kostnader står det i regnskapsforskriften § 5 andre ledd at «avtaler med nærstående skal dokumenteres med skriftlige avtaler. Pris og andre vilkår i avtalene skal ikke stille institusjonen dårligere enn det som ville vært inngått i avtaler mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter, og hensett til den reelle risiko- og funksjonsfordelingen mellom partene» (vår understreking).

Vi registrerer at kostnader ved eksterne leveranser kan endre seg i løpet av året, men viser til vår vurdering i kapittel 2.2.3 Administrative kostnader. Der skrev vi at det at behovet kan

²⁶ FTE står for Full Time Equivalent (fulltidsekivalent/årsverk)

endre seg gjennom året, gjelder alle typer avtaler, og er etter vår vurdering ikke grunn god nok til at forventet kostnad/pris ikke skal fremkomme skriftlig.

Vi vurderer videre at slike endringer i liten grad gjør seg gjeldende for husleie, da husleiekontrakter som regel er langsiktige og forutsigbare. Husleien skiller seg videre fra administrative kostnader, ettersom de fordeles basert på FTE og ikke omsetning/studieinntekter. Vi vurderer derfor at de faktiske kostnadene ved husleie, i større grad enn de administrative kostnadene, lar seg dokumentere i en skriftlig avtale.

Siden det heller ikke i avtalen for 2025 fremkommer hvordan fordelingsnøkklene basert på FTE fordeler seg i prosent mellom de tre datterselskapene, hvor mye husleien utgjør totalt eller hva som er MedLearn sin forventede andel, vurderer vi at det er et brudd på regnskapsforskriften § 5.

Gjennomføringen av avtalene

For å kontrollere gjennomføringen av avtalene og for å kunne få supplerende opplysninger, har vi i tilsynet blant annet kontrollert et utvalg fakturaer. Som nevnt i kapittel 2.2.2 Personaltjenester og 2.2.3 Administrative kostnader, skal fakturaer på generelt grunnlag inneholde en beskrivelse av varen eller tjenesten som er levert, herunder art og omfang, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3. Det fremkommer ikke direkte av noen av fakturaene vi har kontrollert at de omhandler husleie. På fakturaene fremkommer det kun informasjon om at de omhandler kostnadsdeling, ikke hvilke kostnader som fordeles (se figur 2 for eksempel på faktura). Fakturaene inneholder følgelig ikke informasjon om sum kostnad for husleien eller beregning av beløpet MedLearn skal betale.

Som nevnt i kapittel 2.2.3 Administrative kostnader, har alle kostnadsdelingsfakturaene et vedlegg bestående av delbeløp som summerer seg til fakturabeløpet, og delbeløpene er bokført i hovedbok på ulike regnskapskontoer. Delbeløpene er beskrevet på overordnet nivå, og gir følgelig begrenset tilleggsinformasjon. Det fremkommer imidlertid av regnskapskontoene som benyttes, at deler av fakturaene bokføres som husleie.

For å undersøke hva MedLearn har betalt i husleie, og eventuell justering av betalingen, har vi sett på faktura 2000656. Denne viser at det ble foretatt en avregning for husleien i 2023. Dette utgjorde en økt kostnad på 201 873 kroner for MedLearn.²⁷ Vi ser av denne fakturaen at totale kostnader på slutten av året utgjorde til sammen 1 643 120 kroner for husleien. Kostnadene som lå til grunn for den opprinnelige husleien utgjorde 1 441 246 kroner.

Av faktura med bilagsnummer 2000384, ser vi at det ble foretatt en avregning for husleien også i 2022, og beløpet knyttet til avregningen utgjør en økning i kostnadene for husleien med 692 789 kroner. Av fakturaene knyttet til avregning kan vi ikke se at det ble foretatt avregning for husleien i 2021.

I likhet med de andre fakturaene, kan vi heller ikke se av avregningsfakturaene hva totalsummen for husleiekostnadene er eller hva MedLearn sin andel av kostnadene utgjør.

Det fremkommer av kostnadsdelingsavtalen for NV8 at fakturaene skulle dokumenteres og at MedLearn kunne be om bilag fra Treider/NKI Fagskoler sitt regnskap. Vi vurderer at dette er sentralt, da slik dokumentasjon vil kunne gjøre det mulig for MedLearn å undersøke at de blir fakturert riktig beløp, og at beløpet samsvarer med husleieforholdet de har. Vi har i tilsynet ikke fått fremlagt slik dokumentasjon, og basert på fakturaene vi har kontrollert,

²⁷ Regnskapskonto 6398

kan vi ikke se at kostnadsdelingsavtalen er fulgt i 2021 og 2022. Fakturaene kan følgelig ikke gi supplerende opplysninger til avtalen.

Kostnadsgrunnlaget

For å kunne vurdere fakturering av husleiekostnadene, må vi vite hva grunnlaget for faktureringen er, herunder hva de faktiske husleiekostnadene utgjør. Vi har i den forbindelse som nevnt mottatt husleieavtalene til Intendia for leie av lokaler i U2 og Treider sin avtale for leie av lokaler i NV8.

Treider leide NV8 av selskapet Nedre Vollgate 8 AS, jf. dokument «Nedre Vollgate 8 AS – leiekontrakt» (heretter leieavtale(n) for NV8). Leieavtalen gjelder for perioden 1. januar 2016 til 30. juni 2022. I punkt 4 i leieavtalen for NV8 fremgår det at avtalen gjelder for totalt 2 358 kvm, inklusive andel av byggets fellesareal og teknisk rom. Leien for lokalene utgjør [redacted] kroner per år, jf. punkt 8 i leieavtalen for NV8. Det gir etter vår beregning en gjennomsnittlig kvadratmeterpris på [redacted] kroner. Av leieavtalen for NV8, punkt 24, fremkommer det at fremleie av leieobjektet, helt eller delvis, ikke må finne sted uten utleiers skriftlige forhåndssamtykke. Vi har ikke fått dokumentert at et slikt samtykke fra utleier av NV8 foreligger.

Intendia inngikk i oktober 2022 en leieavtale med Rebel for leie av lokaler på adressen Universitetsgata 2 i Oslo (U2), jf. «14e Rebel – Intendia – Leieavtale Private Office U2.signed.pdf» (heretter leieavtale(n) for U2). Leieavtalen for U2 gjelder fra og med 1. januar 2023, og leieforholdet løper i tre år fra overtakelse, deretter opphører leieforholdet uten oppsigelse. Ifølge leieavtalen for U2, punkt 8, utgjør leien [redacted] kroner per år, men bilag 17 til MedLearn sin uttalelse (faktura fra Rebel til Intendia) viser at beløpet ble endret til [redacted] kroner. Denne endringen i pris er basert, etter det vi ser av leieavtalen for U2, på konsumprisindeksen. Som vi ser av fakturaen trådte leieøkningen i kraft fra 1. januar 2023.

Av samme avtale fremkommer det at Intendia har bruksrett på arealet som er inntegnet i dokumentet «14e Bilag 1.2_3 etasje Møbleringsplan 7.-15. etasje». Av det dokumentet ser vi at Intendia, etter vår beregning, leier til sammen 539,2 kvadratmeter (kvm)²⁸, som fordeler seg på bruksareal og fellesarealer i etasjen.²⁹

Med grunnlag i leieprisen oppgitt i leieavtale for U2 har NOKUT beregnet at Intendia betaler en gjennomsnittlig kvadratmeterpris (for både bruksareal og fellesarealer) på [redacted] kroner (senere justert til [redacted] kroner). Intendia har gjennom denne leieavtalen mulighet til å leie ekstra møterom i bygget [redacted], jf. punkt 7 i leieavtalen for U2. At de leier ekstra rom fra tid til annen ble bekreftet i intervju under institusjonsbesøket og på side 32 i MedLearns uttalelse på vår foreløpige tilsynsrapport.

I punkt 12 i leieavtalen for U2 står det at fremleie og overdragelse av leieavtalen ikke er tillatt. Det fremkommer ikke av avtalen at andre selskap enn Intendia skal benytte lokalene. Under institusjonsbesøket fikk NOKUT omvisning i MedLearn sine lokaler, og det kom klart frem at blant annet MedLearn holdt til i U2. Vi legger derfor til grunn at Rebel kjenner til samlokaliseringen.

Avtalen til NV8 gikk ut 30. juni 2022, mens avtalen til U2 først startet 1. januar 2023. I vår foreløpige tilsynsrapport, fant vi det sannsynlig at MedLearn flyttet tidligere til U2 enn det

²⁸ NOKUT har summert antall kvadratmeter i tegningen, utenom det skraverte området

²⁹ Etter vår beregning utgjør bruksareal 353,2 kvm og fellesareal 186 kvm

leieavtalen viste, men at vi ikke hadde fått det dokumentert. Til dette skriver MedLearn i sin tilbakemelding på vår foreløpige tilsynsrapport at:

NOKUT hevder videre på s. 28 i Tilsynsrapporten at «Det er ikke fremlagt dokumentasjon for leieforholdet for perioden mellom 12. juli 2022 og 1. januar 2023».

I den perioden var selskapene lokalisert i annen etasje i Rebel U2. Det er riktig at avtalen for denne perioden ikke er fremlagt, men den er da heller ikke direkte etterspurt. Vi vedlegger kopi av leieavtalen.

MedLearn har i bilag 16 lagt ved leieavtalen «Avtale om leie av lokaler og tilgang til Rebel U2», inngått mellom Intendia og Rebel. Dette er leie av lokaler i U2 gjeldende fra 1. juni 2022. Denne ble signert 26/30. november 2021. Pris for lokalet var avtalt til [redacted] kroner per år frem til 1. november 2022 og [redacted] kroner per år etter. Bilag 16 inneholder i tillegg en tilleggsavtale til leieavtalen, «Tilleggsavtale om utvidelse av leieforholdet i Rebel U2», som er signert 24. august 2022. Tilleggsavtalen gjelder fra 1. september 2022, og utgjør [redacted] kroner per år.

Alle disse tre leieavtalene utgjør i utgangspunktet et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere kostnadsgrunnlaget for husleiefaktureringsen. Alle leieavtalene er inngått mellom uavhengige parter. Vi legger derfor til grunn at de er inngått på markedsmessige vilkår.

Kostnadsgrunnlaget lar seg imidlertid ikke dokumentere av kontraktene alene, av flere grunner. I 2021 hadde konsernet holdt til i NV8 i fem år. Leieprisene har mest sannsynlig blitt justert hvert av de årene, slik at leieprisen fra kontrakten er betraktelig lavere enn hva leieprisen faktisk var i 2021. For 2022, har MedLearn i dokumentet «Tabeller 14d runde 4» redegjort at i «2022 flyttet virksomhetene fra Nedre Vollgate til Universitetsgata 2. Dette medførte merkostnader relatert til utflytting og husleie på begge adresser i juni» og at «MedLearn har hatt økte kostnader relatert til innflytting til Universitetsgata 2 fra 2022».

MedLearn har videre redegjort for at de har hatt husleiekostnader utover de avtalte husleiebeløpene, slik som leie av ekstra rom i U2 i 2023. Ettersom fakturaene til MedLearn ikke er spesifisert med hva slags type husleiekostnad det er snakk om, lar ikke de ekstra kostnadene seg dokumentere. Etter våre beregninger utgjør de kostnadene ca. 16 prosent av husleiekostnadene i 2023.³⁰

Som nevnt under kapittel 2.2.3 Administrative kostnader, har vi mottatt «underbilag» til flere av fakturaene vi har kontrollert. I det kapittelet vurderte vi at enkelte av underbilagene for 2023 gjorde det mulig å kontrollere kostnadsgrunnlaget, ved å få tilgang til de eksterne fakturaene i regnskapssystemet til Intendia. Et av de underbilagene er «underbilag 2000632», som omhandler husleie i tillegg til de administrative kostnadene. Av underbilaget fremkommer Rebel som leverandør, bilagsnummer hos Intendia, beløp til fordeling, hvilken fordelingskode husleien fordeles etter og hvilket beløp MedLearn skal betale for hver enkelt faktura. Ved å kunne avstemme den faktiske fakturaen fra Rebel til Intendia mot underbilaget, vil kunne sannsynliggjøre MedLearn sin kostnad.

I kapittel 2.2.3 Administrative kostnader, registrerer vi imidlertid at ikke alle «underbilagene» for 2023 er like informative som «underbilag 2000632» når det gjelder

³⁰ MedLearn sin andel av de totale husleiekostnadene fratrasket MedLearn sin andel av leiebeløpet for U2, delt på MedLearn sin andel av de totale husleiekostnadene.

kostnadsgrunnlaget, og at ingen av «underbilagene» for 2021 og 2022, er like informative som «underbilag 2000632».

Etter en samlet vurdering av dokumentasjonen vi har mottatt, finner vi det sannsynlig at kostnadsgrunnlaget utgjør de faktiske husleiekostnadene for 2023. For 2021 og 2022, finner vi kostnadsgrunnlaget kun delvis dokumentert, da vi ikke har mottatt dokumentasjon på de årlige prisjusteringene for NV8 eller dokumentasjon på «merkostnader relatert til utflytting» fra NV8 og «økte kostnader relatert til innflytting» til U2 i 2022.

Påslag

I likhet med vurderingen på de administrative kostnadene, finner vi det sannsynlig at husleiekostnadene ikke har blitt fakturert med påslag. Dette begrunnes i at husleien faktureres på samme måte som de administrative kostnadene.

Fordeling av kostnadene

Husleien ved NV8 fordeles mellom selskapene basert på arealet som det enkelte selskapet brukte, jf. punkt 2 i kostnadsdelingsavtalen for NV8. Husleien ved U2 fordeles etter kostnadsdelingskode 16, jf. punkt 2.5 i avtalen for 2023. Denne gjelder for fordeling av kostnader mellom MedLearn, NKI Kompetanse og NKI Fagskoler basert på antall ansatte/FTE. I dokumentet fordelingsprinsipper fremgår det at det ble mer naturlig å fordele kostnadene basert på årsverk da Intendia flyttet til nye felles lokaler uten faste plasser i U2.

NOKUT vurderer at det å fordele husleiekostnader basert på arealet som det enkelte selskapet brukte, slik det var for NV8, vil være en egnet måte å fordele kostnadene på. Der det ikke er mulig å fordele etter faktisk bruk, slik som ved «free-seating» i U2, vurderer vi at det kan være egnet å fordele husleiekostnader etter antall ansatte/FTE. Dette begrunner vi med at de ansatte er kostnadsdriveren for husleien i U2. Det er i den forbindelse imidlertid viktig å regulere i avtale hva som vil skje hvis et av selskapene på avtalen av forskjellige grunner må nedbemanne. Hvis for eksempel NKI Kompetanse eller NKI Fagskoler må nedbemanne, vil MedLearn risikere å leie større lokaler enn hva de har behov for, da det ikke har vært noen endringer i deres antall ansatte. Det er i så fall kostnader som ikke kommer studentene til gode.

For å kunne kontrollere at kostnadene for NV8 ble fordelt etter faktisk bruk og kostnadene for U2 etter antall ansatte, har NOKUT fremstilt endelige fordelingsnøkler basert på redegjørelsen i dokumentet «Tabeller 14d runde 4», jf. tabell 12.

Tabell 12 Endelige fordelingsnøkkel basert på årsverk (kostnadsdelingskode 16)

Selskap	2021	2022	2023
NKI Kompetanse			
NKI Fagskoler			
MedLearn			
Sum	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Av punkt 2 i fordelingsprinsippene fremkommer det at basisen for fordelingen av husleiekostnadene for NV8, som gjelder for 2021 og deler av 2022, var areal. Dette er ikke i tråd med det MedLearn har redegjort for i «Tabeller 14d runde 4», der det ser ut til at basisen for fordelingen av husleiekostnadene er antall ansatte fordelt etter kostnadsdelingskode 16.

I kostnadsdelingsavtalen for NV8 fremkommer fordelingsnøkkelen av vedlegg vi verken har mottatt før eller etter vår foreløpige rapport. Dermed vet vi ikke hvilke lokaler/fasiliteter MedLearn avtalte å benytte eller hvilken nøkkel som lå til grunn for fordeling av kostnader ved NV8. Vi har derfor ikke mulighet til å kontrollere om leieforholdet er basert på arealet som det enkelte selskapet brukte, slik det var avtalt i kostnadsdelingsavtalen for NV8. Det at det i tabell 11 fremstår som at Intendia har beregnet MedLearn sin andel på annen måte enn hva som var avtalt, underbygger vår vurdering om at det ikke er mulig å kontrollere fordelingsnøkkelen for NV8.

Avtalen mellom MedLearn og Intendia for 2023 omtaler at husleien skal fordeles etter FTE. Vi har i tilsynet mottatt dokumentet «13 Ny kostnadsdeling ansatte 2023, 2022 og 2021». Dette dokumentet viser hvordan kostnadsdelingskode 16 beregnes. I dokumentet fremkommer en oversikt over de ansatte i de tre datterselskapene med deres årsverk. Dette er opplysninger som vil kunne la seg kontrollere, selv om opplysningene om de ansatte i NKI Fagskoler og NKI Kompetanse i utgangspunktet ligger utenfor vårt tilsyn. Fordelingsnøkkelen for 2022 og 2023, som gjelder U2, stemmer med tabell 12.

Ettersom fordelingsnøkkelen ikke fremgår av verken avtalene eller fakturaene, er det ingen direkte sporbarhet mellom dem og dokumentet «13 Ny kostnadsdeling ansatte 2023, 2022 og 2021». Ved hjelp av «underbilag 2000632», kan vi imidlertid kontrollere at fordelingsnøkklene stemmer. Bilaget viser at MedLearn blir fakturert ■■■ prosent av husleiekostnadene. Det gir mening at den budsjetterte fordelingsnøkkelen for 2023, er lik den faktiske fordelingsnøkkelen for 2022, da de begge er beregnet basert på antall ansatte ved årsslutt i 2022. Videre ser vi av faktura 2000656 at MedLearn har hatt en avregning på slutten av 2023 for husleien, som tilsier en økning i MedLearn sine kostnader fra ■■■ prosent til ■■■. Det stemmer med fordelingsnøkkelen MedLearn har dokumentert.

Konklusjon

Intendia har viderefakturert husleiekostnader til MedLearn for til sammen 4,4 mill. kroner i perioden 2021 til 2023. NOKUT konkluderer med at dokumentasjonen vi har mottatt delvis gir grunnlag for å vurdere om avtalene for husleie er gjennomført på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd.

I denne konklusjonen er det vektlagt at mangelen på dokumentasjon gjør at vi er avskåret fra å kunne kontrollere at kostnadsgrunnlaget for husleien i NV 8 i 2021 og 2022 er korrekt. Vi har heller ikke kunnet kontrollere at kostnadene ble fakturert basert på faktisk bruk av lokalene. Selv om dokumentasjonen burde vært bedre, herunder avtalen og faktureringen, har vi kunnet kontrollere og vurdere kostnadsgrunnlaget for U2 for 2023. Vi har videre kunnet kontrollere fordelingsnøkkelen og vurdert at den gjenspeiler MedLearn sitt behov for lokaler.

Avtalene og fakturaene for viderefaktureringen for 2021, 2022 og 2023 mangler vesentlig informasjon, og er i strid med henholdsvis regnskapsforskriften § 5 og bokføringsforskriften § 5-1-1. Avtalen for 2025 er også i strid med regnskapsforskriften § 5, da den mangler informasjon om hvordan fordelingsnøkklene basert på FTE fordeler seg i prosent mellom de tre datterselskapene, hvor mye husleien utgjør totalt eller hva som er MedLearn sin forventede andel. Vi vurderer at dette er sentrale vilkår ved kostnadsdelingen av husleien.

2.2.5 Låneavtaler med NKI Fagskoler og NKI Kompetanse

Observasjoner og vurderinger

MedLearn har lånt ut midler til NKI Fagskoler og NKI Kompetanse i forbindelse med fisjonen av NKI i 2018, jf. dokument «Pkt 14 e Låneavtale mellom ML og NKI Fagskoler» og «Pkt 14 e Låneavtale mellom ML og NKI Kompetanse» (heretter låneavtalen med NKI Fagskole/NKI Kompetanse/låneavtalene). I henhold til låneavtalene er dette et oppgjør for overdragelsen, der NKI Kompetanse betalte 18 353 000 kroner og NKI Fagskoler betalte 3 883 000 kroner for virksomhetene som ble ervervet. Oppgjøret for kjøpesummene ble utsatt slik at det ble etablert en selgerkreditt mellom MedLearn og søsterselskapene.

Avtalene

Låneavtalene er signert den 24. januar 2018. Vilklårene for utlånet fremkommer i avtalen som egne avsnitt. Der fremkommer lånebeløp, at det er et ansvarlig lån (långiver har ikke rett til å kreve tilbakebetaling eller innløsning av lånet før andre kreditorer har fått fullt oppgjør), renter, løpetid og forfall og diverse (NKI'ene skal ikke stille sikkerhet for forpliktelser under låneavtalene).

I låneavtalene fremgår det videre at det beregnes en rente på lånet som tilsvarer den konserninterne renten som Anthon B Nilsen-konsernet beregner for usikrede konserninterne lån. Ifølge avtalen utgjorde renten på avtaletidspunktet ■■■ prosent per år. I intervju med de økonomiansatte fremgikk det at denne fremdeles er ■■■ prosent, og at det ikke har vært variasjoner i renten så lenge Azets har vært regnskapsfører.

Vi ser av låneavtalene at nedbetalingstiden er ti år, som vil si at lånene er nedbetalt i 2027.³¹ Det fremgår ikke av låneavtalene om det er annuitetslån eller serielån, men det fremgår av hovedbøkene at lånene nedbetales med 1/10 del hvert år (serielån).³² Utlånet til NKI Kompetanse utgjør 7 341 500 kroner per 31. desember 2023, og utlånet til NKI Fagskoler utgjør 1 553 200 kroner per samme dato.

Gjennomføring av avtalene

Den årlige renten ligger på om lag ■■■ prosent for alle årene for begge selskapene.³³ Det fremkommer ikke av dokumentasjonen at det er inngått en ny rente ved at den konserninterne renten er redusert. Utlånsrenten utgjorde 2,67, 3,57 og 5,65 prosent per år i gjennomsnitt for de årene vi ser på.³⁴

Vi ser videre av konto 8030 i hovedbøkene til MedLearn at renteinntektene for utlånet til NKI Kompetanse utgjorde ■■■ kroner i 2023, ■■■ kroner i 2022 og ■■■ kroner i 2021. Det fremkommer under denne kontoen at det betales inn renter hver måned. For NKI Fagskoler utgjør de tilsvarende beløpene i de respektive årene ■■■ kroner, ■■■ kroner og ■■■ kroner.

Fremlagt dokumentasjon viser at MedLearn mottar renteinntekter, som ligger på i overkant av ■■■ prosent, og de mottar avdrag fra søsterselskapene hvert år. Vår vurdering er at

³¹ NKI Kompetanse: restlån 7 341 500/årlig avdrag 1 835 000=4. NKI Fagskoler: restlån 1 553 200/årlig avdrag 388 300=4, som innebærer fire år igjen fra 2023

³² Konto 1325 Lån NKI Kompetanse og 1326 Lån NKI Fagskoler

³³ Renteinntekter (regnskapskonto 1562/64) dividert på fordring (regnskapskonto 1325/26)

³⁴ Tabell 08175 i statistikkbanken, Statistisk sentralbyrå

rentenivået er i henhold til låneavtalene og ligger over den gjennomsnittlige utlånsrenten. Renten må imidlertid også vurderes opp mot de andre vilkårene for utlånet.

Vi vurderer at det utgjør en risiko at det ikke er stilt sikkerhet for lånene, og at lånene er ansvarlig lån. Dersom NKI'ene går konkurs er det en høy risiko for at MedLearn ikke får tilbakebetalt gjestående utlån. Avhengig av hvor høy risikoen er for at en eller begge NKI'ene går konkurs, så må renten gjenspeile risikoen.

Det er MedLearn og NKI'ene som står nærmest til å vurdere en slik risiko. Vi ser at avtalene hittil har blitt etterlevd, at det på nåværende tidspunkt er lav risiko for konkurs hos både NKI Fagskoler og NKI Kompetanse og at det kun er få år igjen til lånene er nedbetalt.³⁵ Vi vurderer derfor at renten på ■■■ prosent er markedsmessig. Vi vil likevel understreke at dersom internrenten har vært endret eller endres igjen, må dette fremgå gjennom reforhandling av avtalen, tillegg til gjeldende avtale eller lignende.

Konklusjon

NOKUT konkluderer med at MedLearn har dokumentert at låneavtalene er fastsatt og gjennomført på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 første og andre ledd. Vi understreker imidlertid at dersom internrenten endres, må dette fremgå gjennom reforhandling av avtalen, tillegg til gjeldende avtale eller lignende.

2.3 Samlet konklusjon for avtaler med nærstående

Fagskoleloven § 30 første og andre ledd

NOKUT konkluderer med at MedLearn har dokumentert at låneavtalene er fastsatt og gjennomført på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 første og andre ledd. Vi vil likevel understreke at dersom internrenten endres, må det fremgå gjennom reforhandling av låneavtalene, tillegg til gjeldende avtale eller lignende.

NOKUT konkluderer videre med at dokumentasjonen vi har mottatt ikke gir grunnlag for å kunne vurdere om avtalene knyttet til personaltjenester, viderefakturerings av administrative kostnader og leie av lokaler er gjennomført på markedsmessig vilkår. At MedLearn ikke har dokumentert dette er et klart brudd på fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd. Med unntak av husleien for 2023, som vi anser som markedsmessig, gjelder den manglende dokumentasjonen alle de tre kontrollerte regnskapsårene 2021, 2022 og 2023.

I denne konklusjonen er det vektlagt at:

- mangelen på dokumentasjon gjør at vi er avskåret fra å kunne kontrollere at noen av kostnadsgrunnlagene for faktureringen i 2021 og 2022 er korrekt, samtidig som vi fremdeles ikke har fått dokumentasjon som gjør at vi fullt ut kan kontrollere kostnadsgrunnlagene for 2023
- prisfastsettingen av påslaget på 15 prosent på personaltjenestene ikke er tilstrekkelig dokumentert eller redegjort for
- det ikke lar seg kontrollere at husleiekostnadene for NV8 ble fordelt basert på faktisk bruk av lokalene

³⁵ Proff Forvalt gir begge NKI'ene lav risiko for konkurs, med henholdsvis en score på 95 av 100 for NKI Fagskoler og 84 av 100 for NKI Kompetanse, der 100 er lavest risiko.

- det ikke lar seg kontrollere hva de endelige fordelingsnøkklene er for personaltjenestene og de administrative kostnadene, og at det ikke lar seg kontrollere at fordelingsnøkkelene er beregnet basert på faktiske studieinntekter
- MedLearn ikke har fremlagt dokumentasjon på at studieinntektene gjenspeiler MedLeans behov/andel av personaltjenestene og de administrative kostnadene

Regnskapsforskriften § 3 bokstav b og § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd

NOKUT konkluderer med at det foreligger brudd på regnskapsforskriften § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd, fordi transaksjoner mellom MedLearn og NKI Fagskoler, NKI Kompetanse og øvrige selskap i konsernet (med unntak av Intendia) overstiger 10 000 kroner, uten at transaksjonene er regulert i skriftlige avtaler. NOKUT konkluderer videre med brudd på samme bestemmelse, ettersom den skriftlige avtalen mellom Intendia og MedLearn mangler informasjon om «pris og andre vilkår» når det kommer til husleieforholdet og de administrative kostnadene.

NOKUT konkluderer videre med at det foreligger brudd på regnskapsforskriften § 3 bokstav d, ettersom rapporteringen i note 5 i årsoppgjørspakken til HK-dir/DBH er mangelfull. De fakturert kostnadene fra Intendia til MedLearn overstiger betraktelig kostnadene som er oppgitt i noten.

3 Internkontroll

3.1 Om internkontroll

Internkontroll i vid forstand omtales ofte som systematiske tiltak som skal sikre at aktivitetene i en virksomhet planlegges, organiseres, utføres og vedlikeholdes i tråd med gitte krav, formål eller mål.

Internkontroll etter fagskoleloven skal bidra til at institusjonen driver med lav risiko for brudd på regelverket. Ved å avdekke mangler i internkontrollen, kan NOKUTs tilsyn, i tillegg til å gi pålegg om retting, gi veiledning om hvordan virksomheten kan forebygge fremtidige brudd.

NOKUT har ikke foretatt en fullstendig gjennomgang av MedLearn sitt system for internkontroll, men har prioritert de delene som relaterer seg til internkontroll for å sikre at virksomheten drives i samsvar med fagskoleloven § 29 og § 30 og tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften.

3.1.1 Rettslig grunnlag

Generelt om internkontroll etter fagskoleloven

I henhold til fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f skal styret «sørge for at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler, og etablere og sørge for gjennomføring av systematiske kontrolltiltak (internkontroll) for å sikre dette.» Det følger videre av fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f at departementet også kan gi forskrift om internkontroll. Slik forskrift er per dags dato ikke gitt. Ordlyden i fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f, samt uttalelser i forarbeidene, gir imidlertid en del føringer på hva som ligger i kravet til internkontroll.

Fagskoleloven § 9 første ledd presiserer at det er styret som er ansvarlig styringsorgan. I fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f står det videre at det er styret som er ansvarlig for internkontrollen. Styret er altså ansvarlig selv om oppgaver knyttet til etableringen og gjennomføringen av tiltakene i internkontrollen kan delegeres.

Fagskolen har i utgangspunktet et relativt vidt handlingsrom til å utforme sitt eget internkontrollsystem for å sikre at regelverket etterleves. Lovens ordlyd om at internkontrollen skal «sikre» at «virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler», tilsier imidlertid at internkontrollen må være egnet og tilstrekkelig til å oppnå dette formålet. I forarbeidene er det videre presisert at hvordan et system for internkontroll vil måtte innrettes for å være «formålseffektivt», vil kunne variere ut ifra den enkelte virksomhetens størrelse, egenart mv. Jo større og mer uoversiktlig og kompleks konsernstruktur, og jo mer virksomhet og aktivitet som gir risiko for regelverksbrudd, desto mer behov for internkontroll vil det som regel være. En liten og oversiktlig fagskole kan for eksempel ha færre og enklere tiltak enn en stor aktør med konsernstruktur og høy transaksjonsmengde. Handlingsrommet kan også variere avhengig av hvilket område regelverket gjelder. På noen områder kan fagskolen velge mellom en rekke ulike tiltak som hver for seg eller samlet kan sikre etterlevelse av regelverket. På andre områder kan handlingsrommet i praksis være mindre, fordi det finnes færre tiltak eller kombinasjoner av tiltak som faktisk bidrar til en formålseffektiv internkontroll. For eksempel kan det på noen områder være relativt faste og innarbeidede rutiner/praksiser som det vil være naturlig å bruke i internkontrollen, med mindre det foreligger gode grunner for at fagskolen velger andre og/eller mer tilpassede løsninger. At kontrolltiltakene skal være «systematiske» tilsier videre, etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden, at arbeidet med internkontroll må ha en viss grad av planmessighet, og ikke være spontant, tilfeldig eller kun hendelsesbasert.

For å utvikle egnede og tilstrekkelige tiltak, er det en forutsetning at fagskolen har oversikt over og holder seg oppdatert på både regelverket, egen organisasjon og risiko for brudd på lov og forskrift i egen virksomhet. I praksis vil risikovurderinger være sentrale for at fagskolen skal kunne møte sine særegne utfordringer basert på virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Styret må i praksis vurdere behovet for tiltak basert på risikoen for overtredelse av hvert enkelt krav i regelverket. For at internkontrollen skal kunne fungere etter sitt formål, må fagskolen også sørge for at systemet og tiltakene gjøres kjent og tilgjengelig, og at de følges opp i praksis og korrigeres når det er grunnlag for det. I forlengelsen av dette må institusjonen ha ulike mekanismer for å identifisere og håndtere eventuelle avvik og regelbrudd, samt for å evaluere om internkontrollen fungerer etter sitt formål, slik at man kan foreta nødvendige endringer for å sikre at virksomheten drives i samsvar med regelverket.

At tiltakene må være egnede og tilstrekkelige til å sikre regelverksetterlevelse, innebærer at det på enkelte områder vil være behov for å etablere skriftlige rutiner og prosedyrer. En viss grad av skriftlighet gjør også institusjonen mindre sårbar, for eksempel ved fravær eller utskiftninger av personale. Internkontrollen må også være tilstrekkelig formalisert slik at institusjonen kan gjøre rede for den i forbindelse med et eventuelt tilsyn, og slik at tilsynsmyndigheten faktisk kan foreta en reell vurdering av internkontrollen i lys av regelverket.

Internkontroll ved økonomiske krav etter fagskoleloven og regnskapsforskriften

Kravet til internkontroll i fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f gjelder, etter sin ordlyd, «gjeldende lover og regler». I forbindelse med etterfølgende endringer i fagskoleloven, om

institusjonsakkreditering for fagskoler mv., ble det også presisert at «[...] kravet til internkontroll gjelder alle regler fagskolene er omfattet av [...]».³⁶

Kravet til internkontroll ble imidlertid innført i forbindelse med at det også ble innført en rekke regler om disponeringen av offentlig tilskudd og egenbetaling for private universiteter, høyskoler og fagskoler. De opprinnelige forarbeidene gir derfor også en del føringer når det gjelder kravet til internkontroll sett opp mot de økonomiske kravene i fagskoleregelverket.

Det følger av fagskoleloven § 29 tredje ledd at: «Alle private fagskoler skal benytte offentlig tilskudd og egenbetaling fra studentene til den akkrediterte utdanningen og innenfor lovens formål.» Formålsbegrensningen innebærer at midlene skal benyttes slik at de bidrar til utdanning av høy kvalitet og gode utdanningsvilkår for studentene, jf. fagskoleloven § 1. Det er etter dette en grunnleggende forutsetning for privat fagskoledrift at tilskudd og egenbetaling skal komme studentene til gode i form av et godt studietilbud. Reglene i fagskoleloven kapittel 6 og regnskapsforskriften, samt kravet om internkontroll for disse reglene, må tolkes i lys av dette overordnede formålet.

Det er styret som har det overordnede ansvaret for at kravet til internkontroll oppfylles. For at fagskolen skal kunne forvalte offentlig tilskudd og egenbetalinger i henhold til regelverket, er styret avhengig av å vite hva midlene er benyttet til og hvordan de skal anvendes videre. I forarbeidene står det at kravet til internkontroll, når det gjelder de økonomiske kravene, blant annet kan innebære «[...] at det må etableres rutiner for attestering, nedtegnelse av muntlige avtaler, utarbeidelse av dokumentasjon som institusjonen er pliktig etter lov til å utarbeide mv.»³⁷

Ifølge forarbeidene legges det videre til grunn at kravet om internkontroll tilsvarer statlige universiteter og høyskolars krav til internkontroll i Reglement for økonomistyring i staten § 14 om internkontroll, og at styrets plikt til systematisk internkontroll kan utdypes ytterligere i forskrift. I forbindelse med etterfølgende endringer i fagskoleloven, om institusjonsakkreditering for fagskoler mv., ble det presisert at «Ordlyden «gjeldende lover og regler» i § 9 omfatter imidlertid mer enn det som følger av reglementet for økonomistyring i staten.» Videre ble det uttalt at «Departementet mener at innholdet i kravet til internkontrollen ikke er begrenset til det som følger av § 14 i Reglement for økonomistyring i staten.»³⁸

Ved fortolkningen av innholdet i fagskolens internkontrollkrav, sett opp mot de økonomiske kravene i fagskoleregelverket, vil det på bakgrunn av uttalelsene i forarbeidene være relevant å se hen til hvordan krav om internkontroll knyttet til økonomistyring forstås i statens økonomireglement.

Reglement for økonomistyring i staten § 14 Intern kontroll lyder som følger:

Alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll for å sikre at:

- a) beløpsmessige rammer ikke overskrides og at forutsatte inntekter kommer inn

³⁶ Se Prop. 64 L (2023-2024) Endringer i fagskoleloven (institusjonsakkreditering for fagskoler mv.) Side 24

³⁷ Prop.44 L (2016-2017) Endringer i lov om universiteter og høyskoler og lov om fagskoleutdanning (organisasjonsform, disponering av tilskudd ... Side 68

³⁸ Se Prop. 64 L (2023-2024) Endringer i fagskoleloven (institusjonsakkreditering for fagskoler mv.) Side 24

- b) måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres i nødvendig utstrekning
- c) ressursbruken er effektiv
- d) regnskap og informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig
- e) virksomhetens verdier, herunder fast eiendom, materiell, utstyr, verdipapirer og andre økonomiske verdier, forvaltes på en forsvarlig måte
- f) økonomistyringen er organisert på en forsvarlig måte og utføres i samsvar med gjeldende lover og regler
- g) misligheter og økonomisk kriminalitet forebygges og avdekkes

Private institusjoner som mottar offentlig tilskudd og egenbetaling fra studenter har et særlig ansvar for at disse midlene blir brukt i tråd med forutsetningene. Institusjonene har fått det offentliges tillit til å drive utdanning som er finansiert med midler fra studentene og/eller med offentlig tilskudd. Brudd på de økonomiske kravene kan resultere i at offentlig tilskudd og egenbetaling ikke kommer studentene til gode, for eksempel ved at midler som skulle vært brukt til å sikre kvalitet i den akkrediterte utdanningen, går ut av fagskolen og til personer eller andre selskaper, for eksempel innenfor et konsern. Konsekvensene av brudd kan derfor være svært alvorlige, både for den enkelte student som rammes, staten/fylkeskommunene som tilskuddsforvalter samt for tilliten til utdanningssystemet mer generelt. Dette tilsier at kravet til internkontroll når det gjelder bruk av offentlig tilskudd og egenbetalinger fortolkes og håndheves strengt. Korrekt disponering av midlene er en sentral forutsetning for lovlig drift og for å sikre at studentene får sine rettigheter oppfylt.

På den annen side bør kravet til internkontroll ikke være unødig byråkratisk eller tyngende for institusjonen. Det kan ikke forventes at institusjonen setter inn flere eller større tiltak enn det som anses nødvendig for å sikre etterlevelse av regelverket, ut fra en rimelig vurdering av risiko i den konkrete institusjonen. NOKUT har derfor, i sin tilsynspraksis og fortolkning av kravet til internkontroll sett opp mot de utvalgte økonomiske kravene i fagskoleregelverket, sett hen til hva som kan anses som ordinær praksis for økonomistyring i private virksomheter. NOKUT vurderer at de relevante og sentrale internkontrolltiltakene som det er redegjort for nedenfor, ikke er særlig tyngende/inngrepene. Tvert imot anser vi at de er i tråd med vanlig praksis også i private virksomheter som ikke er underlagt særskilte begrensninger når det gjelder bruk av midler og/eller særskilt krav om internkontroll.

Felles for de økonomiske kravene i fagskoleloven og regnskapsforskriften er at etterlevelse av dette regelverket fordrer systematisk kontroll og etterprøvbarhet for å sikre at institusjonen oppfyller sine plikter. Institusjonen må ha en økonomistyring som gir lav risiko for regelbrudd og som bidrar til at lovens formål blir oppfylt. Dette er også avgjørende for at styret skal kunne ivareta sitt ansvar. Jo større og mer kompleks og uoversiktlig organisasjonen og virksomheten er, desto større krav vil det i praksis stilles til internkontrollen for at den skal være formåls effektiv, basert på institusjonens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold.

Relevante og sentrale internkontrolltiltak som kan bidra til å sikre at kravene i fagskoleloven § 29 og § 30 og tilhørende bestemmelser overholdes

NOKUT har undersøkt internkontrollen i MedLearn opp mot kravene i fagskoleloven § 29 og § 30 og tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften. I det følgende vil vi redegjøre for noen relevante og sentrale internkontrolltiltak som det, etter vår erfaring, som regel vil

være nødvendig å ha for sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes i henhold til dette regelverket. Dette er tiltak som normalt vil anses egnede og tilstrekkelige til å oppfylle lovens krav om internkontroll. NOKUT utelukker imidlertid ikke at også andre typer internkontrolltiltak kan anses som egnede og tilstrekkelige etter en konkret vurdering, da internkontrollen må tilpasses institusjonens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Tilsvarende kan de konkrete forholdene ved institusjonen innebære at det også vil være behov for ytterligere tiltak for at internkontrollen skal kunne anses egnet og tilstrekkelig. Internkontrollen må tilpasses - og vurderes - ut fra de lokale forholdene.

For at fagskolen skal kunne sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes til akkreditert utdanning og innenfor lovens formål etter fagskoleloven § 29, er det for det første en klar forutsetning at styret har kontroll med hvordan disse midlene disponeres. I forlengelsen av dette vil det som regel være nødvendig med en tydelig oversikt over hvem som kan disponere fagskolens midler. Dette vil typisk løses ved at styret gir fullmakter for disponering av midler (ofte i en såkalt «fullmaktsstruktur»). Jo mer kompleks og uoversiktlig konsernstruktur, og jo mer handel det er mellom selskapene innenfor konsernet, jo viktigere vil det i praksis være å ha en slik oversikt for å sikre at tilskudd og egenbetaling blir brukt slik de skal. For at en slik fullmaktsstruktur skal kunne bidra til å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling benyttes i samsvar med regelverket, er det viktig at den inneholder en tydelig fordeling av roller, ansvar og rammer for disponering av midler.

Andre relevante og sentrale internkontrolltiltak for å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes i samsvar med regelverket, er å fastsette rutiner for gjennomføring av transaksjoner, blant annet innkjøps- og utleggsrutiner. For at disse skal fungere etter sin hensikt, det vil si sikre at pengene brukes slik de skal i henhold til regelverket, er det viktig at disse er tilstrekkelig konkretisert; hvem som kan foreta innkjøp og utlegg, hva kan det legges ut for, hvordan innkjøp og utlegg registreres, når fagskolens bankkort eller andre betalingsmåter kan benyttes, beløpsgrense for utlegg/bruk av betalingsmidler og kriterier for når det skal gjennomføres forundersøkelser i markedet. Uten slik oversikt eller andre lignende tiltak vil det i praksis ofte være utfordrende å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes i samsvar med regelverket.

Et annet relevant og sentralt tiltak for å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes i samsvar med regelverket, er å ha en rutine for attestering (annengangsgodkjenning), da med et kriterium om at alle fakturaer eller utlegg skal attesteres av en annen enn den som gjennomførte transaksjonen. Det vises i den forbindelse også til at rutiner for attestering er eksplisitt nevnt i forarbeidene som eksempler på internkontrolltiltak når det gjelder økonomistyring. For at attesteringen skal fungere etter sin hensikt, vil det etter vår erfaring være viktig at annengangsgodkjenner/attesterer, så langt som det er mulig, innehar relevant stilling eller nødvendig kompetanse/forutsetninger.

Øvrige, overordnede internkontrolltiltak for å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling brukes slik de skal, er å sikre styreforankring, for eksempel ved periodisk rapportering til styret om bruk av offentlig tilskudd og egenbetaling. Et slikt tiltak vil samtidig bidra til at styret overholder sitt ansvar for virksomheten. Det vises i den forbindelse til fagskoleloven § 9 første ledd om at det er styret som er ansvarlig styringsorgan. For øvrig vises det til at det også er et krav etter aksjeloven § 6-15 at daglig leder skal orientere styret om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling minst hver fjerde måned. Dersom risikoen for svikt anses som tilstrekkelig stor, er det styrets ansvar å iverksette nødvendige tiltak.

Når det gjelder avtaler med nærstående, sett i sammenheng med kravene til internkontroll, må styret sørge for å etablere og gjennomføre internkontrolltiltak som sikrer at kravene som stilles ved gjennomføring av avtaler med nærstående overholdes. Videre må styret etablere og gjennomføre tiltak som sikrer at avtaler med totalbeløp på 10 000 kroner eller mer dokumenteres skriftlig. Det vises i den forbindelse til at slik dokumentasjon er et eksplisitt krav i regelverket, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. regnskapsforskriften § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd.

I henhold til kravene i bokføringsloven §§ 4, 6 og 7 vurderer NOKUT at det som regel vil være behov for rutine for håndtering og bokføring av fakturaer og bilag.³⁹ For at rutinen skal være virkningsfull vil det normalt være nødvendig at den inneholder en angivelse av hvem som er ansvarlig for bokføring og håndtering av bilag, rutine for bankavstemming og rutine for oppfølging av kunde- og leverandørreskontro.

Ovenfor har vi gjort rede for relevante og sentrale internkontrolltiltak som det, etter vår erfaring, som regel vil være nødvendig å ha for å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling disponeres i henhold til regelverket. Etter vår erfaring er dette som nevnt også tiltak som de fleste institusjoner allerede vil ha behov for i sin virksomhetsstyring ellers, for å sikre en forsvarlig økonomistyring og egenkontroll i den forbindelse. Dette er årsaken til at vi, i forbindelse med vår gjennomgang av internkontrollen sett opp mot kravene i § 29 og § 30, har bedt om en redegjørelse/dokumentasjon for å undersøke denne typen tiltak i tilsynet.

Det presiseres at internkontrolltiltakene alltid vurderes konkret ut ifra fagskolens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Ofte vil en institusjon ha behov for mer omfattende internkontroll for økonomistyringen enn hva vi har gjort rede for, og som nevnt kan det i utgangspunktet også tenkes at andre internkontrolltiltak kan være formåls effektive i det konkrete tilfellet. Som nevnt ovenfor vil det imidlertid være fagområder og/eller sektorer hvor det i praksis vil være mer begrenset hvor mange og hva slags tiltak som kan bidra til at internkontrollen blir formåls effektiv. Ved internkontroll for å sikre økonomiske krav, som etter sin natur krever en relativt teknisk og bestemt systematisk tilnærming, vil det være nærliggende å velge rutiner og andre tiltak som er kjente og innarbeidede instrumenter for økonomistyring, da det kan være vanskelig å se for seg gode alternative løsninger i praksis.

3.2 Styrets arbeid med økonomistyring

I det følgende vil vi redegjøre for våre observasjoner og vurderinger av MedLearns internkontroll etter fagskoleloven § 9 opp mot kravene til disponering av offentlig tilskudd og egenbetaling i fagskoleloven § 29 og tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften.

³⁹ Lov av 19. November 2004 nr.73 om bokføring (bokføringsloven)

3.2.1 Observasjoner og vurderinger

I sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport har MedLearn kommet med en rekke innvendinger til den foreløpige tilsynsrapportens kapittel 3 om internkontroll, både med tanke på de rettslige og de faktiske forholdene. Blant annet har MedLearn innvendt at det, ut fra regelverket, kun kan stilles krav om at MedLearn må ha forsvarlig internkontroll. Videre skriver de at NOKUT i praksis stiller en rekke spesifikke krav til internkontrollen, uten at det er rettslig grunnlag for det. Det vises til at det flere steder i den foreløpige rapporten står at NOKUT vurderer at «fagskolen må ha eller bør ha den ene og den andre rutinen».

NOKUT vil i denne sammenheng vise til redegjørelsen ovenfor og presisere at det er fagskolens ansvar å sikre at kravet til internkontroll er oppfylt. Vi har i tilsynet sett på om MedLearn har iverksatt internkontrolltiltak som vanligvis kan forventes av tilsvarende institusjoner. Der vi i foreløpig rapport konkluderer med at MedLearn ikke har iverksatt internkontrolltiltakene vi har sett på, kan vi heller ikke se at MedLearn har andre tiltak som kan anses egnede og tilstrekkelige til å sikre at kravene oppfylles. I denne sammenheng finner vi grunn til å påpeke at tilsynet har avdekket flere brudd på bestemmelser som nevnte internkontrolltiltak er rettet mot, se kapittel 2. Dette er i seg selv en indikasjon på at MedLeans internkontroll ikke har vært egnet og tilstrekkelig.

Intendia med datterselskap ble i 2024 kjøpt opp av Høyskole Kristiania. MedLearn har på vedtakstidspunktet for vår tilsynsrapport, varslet at de skal fusjonere med NKI Fagskoler, Intendia og Fagskolen Kristiania. I forbindelse med omorganiseringen har det vært endringer i ledelsen og styret til MedLearn i 2026, jf. kunngjøringer i Brønnøysundregistrene. Våre vurderinger som er knyttet til internkontrollen er basert på ledelsesstrukturen og sammensetningen av styret slik den fremgår av den sist innsendte dokumentasjonen i saken, senest mottatt 4. juni 2025. Vi legger til grunn at rutine og tiltakene fremdeles gjelder, selv om det har kommet nytt styre og ny daglig leder.

MedLearn inngår som nevnt i en konsernmodell og har blant annet en daglig leder og økonomidirektør som formelt er ansatt i Intendia. MedLearn sin daglige leder i tilsynsperioden og frem til 2026, var også daglig leder for Intendia, NKI Kompetanse og NKI Fagskoler, samt styreleder for MedLearn og de to sistnevnte selskapene. Frem til 2023 inngikk MedLearn også i Intendia sin konsernkontoordning (se kapittel 1). Som kapittel 2 og kapitlet om internkontroll viser, er de fleste dokumenter som gjelder MedLearn sitt økonomiske handlingsrom, utarbeidet for konsernet som helhet, og ikke MedLearn spesifikt. Det å være i konsern, men samtidig være mottaker av offentlig tilskudd og underlagt fagskolelovens regler om blant annet disponering av tilskudd og egenbetaling, gir i seg selv økt risiko for regelverksbrudd. Når fagskolen i tillegg er svært integrert i konsernet, som er tilfelle med MedLearn, øker risikoen for regelverksbrudd ytterligere. Det vises blant annet til at daglig leder i MedLearn er daglig leder for flere av konsernselskapene, og at selskapene blant annet har felles innkjøpsrutine og kostnadsdelingsavtale. Det er styret i MedLearn som er ansvarlig for å avhjelpe denne risikoen med egnede og tilstrekkelige internkontrolltiltak, ettersom det er MedLearn, og ikke de øvrige selskapene i konsernet, som er underlagt fagskolelovens krav om at offentlig tilskudd og egenbetaling skal komme studentene til gode.

I forlengelsen av dette vil vi presisere at det ikke kun foreligger risiko for regelverksbrudd når det gjelder samhandling med nærstående parter. Også innad i en fagskole er det viktig å ha rutiner som blant annet sikrer at feil utbetalinger ikke skjer og at budsjettene følges opp. Dette for å sikre at krav i og i medhold av fagskoleloven blir oppfylt.

Basert på disse konkrete forholdene og i tråd med ovennevnte redegjørelse, har NOKUT bedt om og gjennomgått oversendt dokumentasjon for å undersøke fagskolens rutiner for:

- Fullmaktsstruktur
- Innkjøp og utlegg
- Attestering, tilgang til bankkonto og bruk av bankkort og Vipps
- Bokføring, håndtering av bilag/faktura og kontroll av regnskap
- Budsjettoppfølging, etterkontroll og oppfølging av avvik

Fullmaktsstruktur

Observasjoner

I styreinstruksen fremgår det at styrets oppgaver er å sørge for blant annet en fornuftig ansvars- og myndighetsfordeling, jf. punkt 1.2 i «Pkt 8 MedLearn Styreinstruks 2019-11-18.pdf» (heretter styreinstruksen). Videre fremgår det i punkt 2.3 i styreinstruksen at styret er ansvarlig for at selskapets egenkapital og likviditet er forsvarlig til enhver tid. Dette ansvaret utøves, ifølge nevnte punkt, gjennom administrerende direktør/rektors rapportering om den økonomiske situasjonen til styret. I punkt 6 i samme dokument fremkommer det at «[s]tyret beslutter disposisjoner som etter selskapets forhold er av vesentlig art eller av stor betydning, samt fører tilsyn med at selskapet ledes i overensstemmelse med vedtak fattet av generalforsamlingen og/eller styret, vedtektene og lovgivningen for øvrig». Styret skal videre «[g]jennomgå selskapets perioderegnskap og vurdere avvik fra budsjett, samt behov for budsjettkorreksjoner/korrektiva tiltak, herunder vurdere forholdet mellom egenkapital og aksjekapital». Daglig leder skal videre hver måned sende regnskapsrapport med kommentarer til styret, jf. styreinstruksen punkt 7. I styreinstruksen fremgår det ikke noe om at daglig leder eller rektor er gitt fullmakter fra styret. Det fremgår heller ikke noe om fullmakter i fagskolens vedtekter, jf. dokument «Pkt 7 ML – Vedtekter 2019-11-26». I intervju med ledelsen kom det frem at fullmakter ikke har blitt behandlet årlig i styret.

I etterkant av vår foreløpige tilsynsrapport, har styret behandlet fullmakt for myndighetsdelegering. Fullmaktsdelegeringen er signert 22. mai 2025, og ligger vedlagt MedLearn sin uttalelse til foreløpig rapport. Styret gir daglig leder og rektor i fellesskap myndighet til å handle på vegne av MedLearn på økonomiområdet. Det fremkommer av fullmakten at disposisjoner av uvanlig art eller stor betydning, samt oppkjøp av selskaper, kjøp av fast eiendom og lignende ligger utenfor fullmakten.

Myndighetsdelegeringen består av generell myndighetsdelegering, budsjettdelegeringsmyndighet og rapportering og ansvar. Generell myndighetsdelegering gjelder blant annet inngåelse av avtaler, godkjenning av økonomiske transaksjoner og eierskap samt forvaltning av selskapets økonomiske ressurser (budsjett disponering). I punkt 2 i fullmakten fremgår det at budsjettdelegeringsmyndigheten kan delegeres til mellomledere i organisasjonen, slik at de kan administrere sitt eget avdelingsbudsjett.

Vi har mottatt dokumentet «Pkt 12 a Godkjenningsmatrise ML» (heretter godkjenningsmatrisen), som gir en oversikt over prosjekter som rektor skal godkjenne innkjøp og fakturaer for (annen håndsgodkjenning). Vi legger til grunn at dette er en operasjonalisering av fullmaktene for budsjett disponering, som rektor har delegert til mellomlederne i MedLearn.

I fullmakten fremgår det at rektor og daglig leder kan inngå økonomiske avtaler i henhold til det gjeldende «innkjøpsreglementet». Begrepet «innkjøpsreglementet» tolker vi som den reviderte innkjøpsrutinen og den reviderte fullmaktsstrukturen som MedLearn har vedlagt sin uttalelse på foreløpig tilsynsrapport.

Etter det vi kan se, gjelder innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen for Intendia-konsernet samlet, og ikke kun MedLearn. I samme rutiner fremgår det at rektor kun kan godkjenne avtaler som gjelder kurs og undervisningstjenester, som har en samlet maksimal verdi på 75 000 kroner. Daglig leder kan godkjenne avtaler som gjelder strategiske samarbeid og leverandøravtaler, som har en samlet verdi på mellom 75 000 og 350 000 kroner. Det fremkommer videre av innkjøpsrutinen at «andre anskaffelser» med verdi mellom 350 000 og 1 mill. kroner må godkjennes av daglig leder (CEO) og økonomisjef (CFO) sammen, og at anskaffelser over 1 mill. kroner skal godkjennes av styrene i MedLearn og Intendia.

I Brønnøysundregistrene fremgår det at signatur kan foretas av styrets leder alene eller tre styremedlemmer i felleskap. Vi kan ikke se av innsendt dokumentasjon at styret har delegert ansvaret for å signere avtaler. Vi ser imidlertid at rektor har signert på vegne av MedLearn i alle avtalene med Intendia (se «Pkt 14 e Intern fakturering IP 202x»). Daglig leder har også signert de samme avtalene, men det er uklart for hvilket selskap, da han også er daglig leder i Intendia. I avtalen med Intendia for 2025, som lå vedlagt MedLearn sin uttalelse på vår foreløpige tilsynsrapport, har daglig leder signert som «CEO NKI Holding». Vi legger derfor til grunn at det kun er rektor som har signert disse avtalene på vegne av MedLearn.

Videre ser vi at låneavtalene av 24. januar 2018 mellom MedLearn og henholdsvis NKI Fagskoler og NKI Kompetanse er signert av daværende styreleder i MedLearn på signeringstidspunktet. Vi ser videre at MedLearn sin avtale med Azets er signert av styreleder som var styreleder i tilsynsperioden.

Det fremkommer i dokumentet «Vedlegg redegjørelse 1» (heretter internkontroll-redegjørelsen) at virksomheten, vi legger til grunn at virksomheten i dette tilfellet er MedLearn, har en grundig budsjettprosess hver høst, og at budsjettprosessen forankres og vedtas i styret. I intervju med ledelsen ble det sagt at administrasjonen rapporterer om økonomien på hvert styremøte. Styreprotokollene bekrefter dette, da regnskap er behandlet på nesten alle styremøter (med unntak av styremøter som kun omhandlet forsvarlig opptak av studenter). Slik vi forstod ledelsen, blir også budsjett jevnlig gjennomgått på styremøtene. Årsbudsjett ble vedtatt på tre styremøter (24. november 2021 om budsjett for 2022, 25. november 2022 om budsjett for 2023 og 28. november 2023 om budsjett for 2024).

Vi ser av styremøteprotokollen til styremøtet 9. mai 2022 og årsregnskap levert til Database for statistikk om høyere utdanning (HK-dir/DBH) at årsregnskapene er signert og godkjent av styret.

Vurderinger

Vi vurderer at MedLearn har en rutine for at daglig leder jevnlig fremlegger økonomirapporter for styret. Vi vurderer at rutinen sørger for at styret holder seg oppdatert på fagskolens økonomiske situasjon. Vi har videre kontrollert at styret vedtar både budsjett og årsregnskap, og vi vurderer at dette er behandlet i styremøtene og/eller signert av styret. Vi kan se av protokoller fra styremøter at styret vedtar årsbudsjett for kommende regnskapsår, hvert år.

Styret har i etterkant av vår foreløpige tilsynsrapport formelt delegert budsjettdisponeringsmyndighet til rektor og daglig leder. I henhold til fullmakten fra styret, har rektor og daglig leder budsjettdisponering- og budsjettdelegeringsfullmakt. Vi vurderer at rektor og daglig leder har delegert sin budsjettdisponering, og at godkjenningsmatrisen er en operasjonalisering av budsjettdelegeringsmyndigheten gitt i fullmakten.

I fullmakten fremkommer det at rektor og daglig leder i fellesskap har myndighet til å handle på vegne av MedLearn på økonomiområdet. Ordet *fellesskap* kan gi inntrykk av at rektor og daglig leder ikke har myndighet til å handle på egen hånd. I fullmakten står det imidlertid at økonomiske avtaler og kontrakter som inngås skal følge innkjøpsrutinen. I henhold til innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen ser vi at rektor kan gjøre innkjøp som har verdi inntil 75 000 kroner, mens daglig leder kan gjøre innkjøp mellom 75 000 og 350 000 kroner. Videre fremgår det av fullmakten fra styret at enkelte transaksjoner ligger utenfor fullmakten. Dette fremgår også av innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen, der transaksjoner over 1 mill. kroner skal godkjennes av styret selv (og styret i Intendia). Basert på denne dokumentasjonen, ville det etter vår vurdering være rimelig å anta at innkjøp mellom 350 000 og 1 mill. kroner skal godkjennes av rektor og daglig leder i fellesskap. I henhold til innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen er det imidlertid daglig leder og økonomidirektøren som skal godkjenne slike innkjøp.

Vi vurderer at store deler av styrets fullmaktsdelegering er egnede internkontrolltiltak. Det å delegere ansvaret for deler av økonomiforvaltningen til fagskolens ledelse, med klar arbeidsfordeling i form av beløpsgrenser, er med på å sikre at tilskudd og egenbetaling blir benyttet i tråd med fagskoleregelverket.

Med tanke på daglig leders mange roller i konsernet, og alle selskapenes interesser han må avveie, er vi imidlertid usikre på hvor egnet tiltak det er å gi daglig leder en utvidet fullmakt over MedLearn sin økonomi.⁴⁰ Styret i MedLearn er i henhold til fagskoleloven ansvarlig for fagskolens drift og skal således sikre at fagskolens interesser til enhver tid blir ivarettatt og at det særskilte regelverket som gjelder for fagskoler blir overholdt. For en daglig leder med roller i ulike deler av konsernet, vil det lett kunne oppstå interessekonflikter som øker risikoen for at det tas beslutninger som ikke ivaretar kravene i fagskoleregelverket.

I forlengelsen av dette, stiller vi også spørsmål ved hvorfor det er daglig leder og økonomidirektøren som kan inngå avtaler på vegne av MedLearn med en verdi mellom 350 000 og 1 mill. kroner i henhold til innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen. Både daglig leder og økonomidirektøren er formelt ansatt i Intendia, så vel som at styret har delegert fullmakt til rektor, ikke økonomidirektøren.

Vi vurderer videre at styret i MedLearn alene må kunne inngå avtaler med en verdi på over 1 mill. kroner. I henhold til innkjøpsrutinen og fullmaktsstrukturen skal slike innkjøp også godkjennes av styret til Intendia. Det er styret i MedLearn som er fagskolens øverste organ og som er tillagt ansvaret for å sikre at tilskudd og egenbetaling kommer studentene til gode, ikke styret til Intendia.

Videre fremstår det uklart hvem som kan signere avtaler på vegne av fagskolen. Enkelte avtaler er signert av styreleder, i tråd med opplysningene i Brreg. I andre tilfeller er det

⁴⁰ Ny daglig leder fra 2026 ser ut til å kun være daglig leder for MedLearn og NKI Fagskoler i henhold til proff.no

rektor som har signert, i tråd med hennes fullmakt, men ikke i tråd med innkjøpsrutinen eller Brreg.

Til dette skriver MedLearn i sin tilbakemelding på vår foreløpige tilsynsrapport at:

Dette kan ha sin forklaring i at ulike personer har ulikt grunnlag for sine fullmakter. NOKUT synes å overse at den skriftlige fullmakten NOKUT viser til suppleres av aksjelovens regler om daglig leders fullmakt, som daglig leder også kan delegere til andre. Videre suppleres disse reglene av de alminnelige regler om stillingsfullmakt etter avtaleloven § 10. At flere personer i et selskap signerer på avtaler, er derfor ikke noe tegn på at det hersker noen usikkerhet ved hvem som har fullmakt til dette. Siden den skriftlige fullmakten nå er revidert og presisert, går vi ikke nærmere inn på disse påstandene.

Selv om MedLearn har fremlagt skriftlig fullmakt, er det etter vårt syn fremdeles uklart hvem som kan signere på vegne av fagskolen. Det er fagskolen selv som har rapportert til Brønnøysundregistrene at slik rett ligger til tre styremedlemmer i felleskap eller styreleder alene. Vi legger til grunn at signaturrett er en del av daglig leder og rektors fullmakt til å inngå avtaler, selv om det ikke står eksplisitt. Daglig leder har som nevnt mange roller, noe som gjør det usikkert hvilken rolle han signerer som. Ettersom han både kan signere som daglig leder, etter fullmakten, og som styreleder, etter opplysningene i Brønnøysundregistrene, er det imidlertid liten tvil om at han kan signere på vegne av fagskolen. Når det gjelder rektor hadde hun kun fullmakt til å signere avtaler inntil 50 000 kr i 2023 i henhold til daværende innkjøpsrutine. Alle avtalene hun har signert med Intendia overstiger det beløpet. Det fremstår videre som uklart om økonomidirektøren kan signere på vegne av MedLearn eller ikke, da styret ikke har delegert noen fullmakt til ham, mens det står i innkjøpsrutinen at han kan det.

Vi vurderer etter dette at delegering av fullmakt til daglig leder og rektor i MedLearn, sett opp mot annen dokumentasjon om hvordan roller, ansvar og myndighet relatert til disponering av midler i MedLearn er fordelt, er uklar. Denne uklarheten skaper usikkerhet rundt hvordan roller, ansvar og myndighet relatert til disponeringen av midler i MedLearn faktisk er fordelt/skal fordeles. En slik usikkerhet er særlig problematisk når det ses hen til MedLeans egenart, aktiviteter og risikoforhold. Det vises i den forbindelse til at MedLearn er underlagt særskilte krav til disponeringen av egenbetalinger og tilskudd, samtidig som MedLearn inngår i et konsern med høy grad av økonomisk samhandling og hvor daglig leder i MedLearn også har andre roller innad i konsernet. Det vises i den forbindelse til at disponering av midler ikke kun ligger på MedLearn, og at det kan være motstridende interesser innad i et konsern. At fordelingen av roller, ansvar og myndighet relatert til disponeringen av midler i MedLearn ikke er klarere, øker risikoen for at offentlig tilskudd og egenbetalinger ikke blir brukt i tråd med fagskoleregelverket.

Oppsummering

Etter en samlet vurdering av opplysningene i saken finner vi at den delegerte fullmakten, med tilhørende rett til å signere avtaler, er så uklar at den ikke kan anses som egnet til å avhjelpe risikoen for at midler *kan* bli brukt i strid med regelverket. På bakgrunn av dette mener vi at delegeringen av fullmakt ikke er egnet til å sikre at tilskudd og egenbetaling disponeres i samsvar med fagskoleregelverket.

Innkjøp og utlegg

Observasjoner

Innkjøp

Innkjøpsrutinen gjelder for Intendia og datterselskapene, og inneholder prosedyrer ved innkjøp, godkjenning av anskaffelser basert på beløpsgrenser, hvem som mottar varer og tjenester, godkjenning av faktura og arkivering av avtaler. Godkjenning av anskaffelser basert på beløpsgrenser ble behandlet under overskriften «Fullmaktsstruktur», og omtales følgelig ikke under «Innkjøp og utlegg». I den reviderte innkjøpsrutinen MedLearn la ved sin uttalelse til foreløpig tilsynsrapport, kommer det frem at innkjøpsrutinen kun gjelder innkjøp fra tredjeparter.

Det fremgår av innkjøpsrutinen at behov for innkjøp vurderes av nærmeste leder i samarbeid med den ansatte. Det fremkommer i samme rutine beløpsgrenser, inkludert merverdiavgift (MVA), og prosedyre for hvordan anskaffelse skal fremsettes. Prosedyren innebærer i innkjøpsrutinen prisinnhenting (10 000 til 150 000 kroner), innhenting av tilbud fra minimum to leverandører (150 000 til 350 000 kroner) og anbud med forhandling fra minimum tre leverandører (enkeltkjøp over 350 000 kroner og for avtaler til samlet akkumulert verdi over 400 000 kroner over tolv måneder). For to av tre oppstilte prosedyrer er det oppgitt at valg av tilbyder skal foretas etter beste pris. Pris har forrang for tilbud som er like. For den siste prosedyren er det oppgitt at det skal gjennomføres forhandling, men vi kan ikke se at det fremkommer hvilke kriterier forhandlingene skal gjennomføres etter. For kjøp av tjenester spesielt, som har egen overskrift i innkjøpsrutinen, er det spesifisert hvilke kriterier som innkjøpet skal vurderes etter og at disse skal nedfelles i anbudsdokumentet.

Utlegg

Innsendt dokumentasjon inneholder to rutiner for utlegg. Dette er «Pkt 12 c Visma Net, rutine for utlegg» (heretter utleggsrutine 1) og «12c Rutine for utlegg i Intendia Professional med datterselskaper» (heretter utleggsrutine 2). Utleggsrutine 1 viser, etter det vi kan se, kun fremgangsmåten for elektronisk utfylling av utlegg og reiser i Visma Home. I utleggsrutine 2 fremgår det hvordan den ansatte skal gå frem ved kjøp. Den ansatte skal før kjøpet undersøke at det er i samsvar med virksomhetens retningslinjer, spesielt innkjøpsrutinen. Videre skal «overordnet», som vi legger til grunn er nærmeste leder, godkjenne at kjøpet kan gjennomføres og om det er behov for innkjøpet. I godkjenningsmatrisen fremgår det at utlegg fra rektor, markedsdirektør og IKT- direktør (som vi legger til grunn er det samme som CSDO), blir godkjent av daglig leder via systemet Visma Home. I det samme systemet registrerer den ansatte kjøpsinformasjon, som dato, beløp og formål. Dokumentasjon som kvitteringer og faktura, lastes også opp via Visma Home. Deretter sendes «søknaden» til nærmeste leder, som sjekker at alt er riktig og i tråd med virksomhetens retningslinjer før godkjenning.

Videre fremkommer det i utleggsrutine 2 at utlegg skal legges inn i Visma Home innen én måned, og nærmeste leder skal godkjenne utlegget innen utgangen av måneden. Hva det kan legges ut for og beløpsgrense fremkommer ikke av utleggsrutine 2. I intervju med ledelsen kom det frem at utlegg gjelder bøker, telefoner, deltakelse på konferanse, seminar og reiser, og at beløpsgrensen er inntil 10 000 kroner. Det er ifølge ledelsen få utlegg. Vi ser ikke av utleggsrutine 2 om utlegg gjelder for studenter.

Vurderinger

Som nevnt ble delen av innkjøpsrutinen som gjelder godkjenning av innkjøp/anskaffelser, behandlet under overskriften «Fullmaksstruktur». NOKUT vurderer at innkjøpsrutinens innhold om fremgangsmøte for innkjøp er et egnet tiltak i internkontrollen. Rutinen inneholder beløpsgrenser, behovsavklaring og konkurranseutsetting/innhenting av tilbud.

Når det gjelder fagskolens skriftlige rutiner for utlegg, sett opp mot det som ble sagt i intervju om hva det kan legges ut for og beløpsgrense, vurderer vi at også disse rutineene er egnede som internkontrolltiltak for å bidra til å sikre at virksomheten drives i samsvar med fagskoleloven § 29 og tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften. Vi bemerker ellers at det fremstår uklart om rutinen også omfatter studenter.

Oppsummering

NOKUT konkluderer med at innkjøpsrutinen er et egnet internkontrolltiltak når det gjelder fremgangsmåter for innkjøp.

Vi bemerker ellers at det fremstår uklart om rutinen også omfatter studenter.

Attestasjon, tilgang til bankkonto og bruk av bankkort og Vipps

Observasjoner

Azets har autorisasjon fra Finanstilsynet med rett til å påta seg regnskapsoppdrag, jf. «Pkt 11 Autorisasjon for Azets», og MedLearn har avtale med dette selskapet, jf. «Pkt 11 MedLearn AS Oppdragsavtale Azets Signert» (heretter oppdragsavtalen). Vi ser at dokumentet «Pkt 12 d PR 1.0.0-3.0.0 Regnskapsprosessen» (heretter regnskapsprosessen), som vi forstår er en del av oppdragsavtalen, gir beskrivelser og illustrasjon over regnskapsprosessen. Vi ser videre at prosessen gjelder fra innkommet faktura til betaling av denne. Dokument «Pkt 12 d CoZone Invoice – DM_hurtigguide fakturabehandling» (heretter fakturabehandling), viser prosedyrer for godkjenning av faktura i MedLearn. I regnskapsprosessen fremgår det at alle inngående fakturaer skal godkjennes av kunde, som vi legger til grunn er MedLearn, før de bokføres av Azets. Oppdragsavtalens vilkår om fakturering skjer i henhold til eget punkt i vedlegg 2 til oppdragsavtalen om spesifisering av oppdraget (heretter vedlegg 2), og godkjennes ukentlig på en fast avtalt dag i henhold til oppdragsavtalen. I intervju med økonomiansatte kom det frem at Azets ikke ser hvem som har attestert. Oppdragsavtalen viser at MedLearn har ansvaret for at bilag sorteres, skannes og leveres til Azets, i henhold til bruken av elektronisk dokumentflyt.

Det fremkommer av godkjenningsmatrisen at to personer må godkjenne (også omtalt som attestere) alle kjøp. I intervju med økonomiansatte ble det opplyst at faktura med beløp på over 50 000 kroner skal ha to personer som godkjenner. Vi ser videre av godkjenningsmatrisen og regnskapsprosessen at godkjenningen av faktura skjer via Azets sin løsning for fakturabehandling i CoZone Invoice. I intervju med økonomiansatte forstod vi det videre slik at økonomidirektøren og en annen ansatt fordeler fakturaer til virksomhetene i konsernet (se kapittel 2.2.3 Administrative kostnader).

Godkjenningsmatrisen bestemmer hvem som skal godkjenne innkjøp, regulert av rektors fullmakter (inntil 75 000 kroner). Det fremgikk videre i intervju med økonomiansatte at økonomidirektøren ser over om fakturaene ser rimelige ut. Godkjenningsmatrisen viser videre at alle fakturaer/innkjøp må godkjennes enten av rektor, markedsdirektør (CMO) eller IKT-direktør (CSDO).

Førstegangsattesting skjer, etter det vi ser av godkjenningsmatrisen, av leder for avdelingene ved MedLearn. Videre står det i matrisen at «Ellers blir alle utlegg fra rektor,

markedsdirektør eller IKT direktør godkjent av administrerende direktør [...]», men det kommer ikke frem om dette gjelder fakturaer/innkjøp. I intervju med ledelsen kom det frem at daglig leder også godkjenner innkjøp foretatt av økonomidirektør. Videre ble det opplyst på intervju med økonomiansatte at styreleder i Intendia attesterer for daglig leder.

Etter at fakturaer er godkjent, overfører Azets disse til regnskapssystemet for endelig kostnadsføring, som vi legger til grunn er bokføring, og klargjøring til remittering, se vedlegg 2. MedLearn har inngått avtale med Azets om remittering (fullmakt til å trekke fra fagskolens sin bankkonto), jf. vedlegg 1 til oppdragsavtalen om bankfullmakt (remittering) (heretter vedlegg 1). Azets remitterer kun godkjente bilag, jf. vedlegg 2. I vedlegg 1 fremgår det at Azets har fullmakt til å betale MedLearn sine fakturaer og andre krav fra MedLearn sine bankkontoer. I samme vedlegg står det at Azets har fullmakt til å «[...] tildele øvrige medarbeidere i Azets og underleverandører i Azets konsernet rettighet til å utføre oppgaver som omhandlet i forrige avsnitt», som vi forstår gjelder fullmakt til å disponere MedLearn sine bankkontoer. Remittering foretas i henhold til vedlegg 2 én fast dag i uken. Videre registrerer vi av oppdragsavtalen at ekstern regnskapsfører skal utføre sitt oppdrag i samsvar med kravet til god regnskapsføringsskikk.

På intervju ble det sagt at økonomidirektør og én økonomiansatt, har tilgang til MedLearn sine bankkontoer. Vi forstår at fagskolen fortsatt har konto i SEB etter at de gikk ut av konsernkontoordningen.

I dokumentet «Pkt 12 f Bankkort MedLearn» (heretter bankkortdokumentet) fremgår det at MedLearn har hatt kredittkort (DnB Corporate Mastercard), som har blitt brukt når ikke andre betalingsmåter har blitt akseptert. Dette gjelder Facebook, annonsering og lisenser. Kredittkortet ble imidlertid, ifølge bankkortdokumentet, slettet høsten 2024, og MedLearn vil søke om å opprette en innkjøpskonto istedenfor.

I oversendelsesbrevet til dokumentasjonsrunde 2, skriver fagskolen følgende om bruk av Vipps:

MedLearn får ingen innbetalinger via Vipps. Vår fakturasamarbeidspartner Fair, sender ut fakturaer som kan godkjennes via vipps-appen, men det er ikke en vippsbetaling. Det er en løsning studentens bank bruker for å få godkjent betalinger for sine kunder. Vi har derfor ingen rutiner for bruk av Vipps.

Vi legger derfor til grunn at fagskolen ikke benytter Vipps.

Vurderinger

Vi vurderer at fagskolens rutiner for attestering/godkjenning isolert sett er egnede tiltak i internkontrollen. Ansvar for å godkjenne/attestere inngående fakturaer er, slik det fremgår i matrisen, fordelt mellom flere personer med relevante stillinger.

Vi registrerer også det som ble sagt i intervju om at daglig leder attesterer for økonomidirektør, og at styreleder i Intendia attesterer for daglig leder. Vi kan ikke se at dette fremgår av godkjenningsmatrisen. Videre kan vi heller ikke se at attestering av rektor, markedsdirektør og IT-direktør sine fakturaer/innkjøp fremgår av godkjenningsmatrisen. For å sikre at attestering er gjort i henhold til rutinen, anbefaler vi at regnskapsfører gjør en selvstendig vurdering av om attesteringen av faktura og utlegg er i tråd med rutinene for hvem som skal attestere.

Vi vil understreke at der fagskolen mangler skriftlige internkontrollrutiner, er risikoen for at rutinene ikke blir fulgt særlig høy. Mangel på skriftlige rutiner gjør fagskolen særlig sårbar ved eventuelt sykefravær eller avganger.

Oppsummering

NOKUT konkluderer med at MedLearn sine rutiner for attesting, tilgang til bankkonto og bruk av bankkort isolert sett er egnede internkontrolltiltak. Dette må imidlertid ses i sammenheng med vår vurdering av andre sentrale internkontrolltiltak som fullmaksstrukturen, som er uklar når det gjelder formelle roller og ansvar. At fullmaksstrukturen ikke er tilstrekkelig klar, påvirker også de øvrige internkontrolltiltakenes funksjon når det gjelder å bidra til å sikre at offentlig tilskudd og egenbetaling benyttes slik det skal.

Bokføring, håndtering av bilag/faktura og kontroll av regnskap

Observasjoner og vurderinger

Bokføring, håndtering av bilag/faktura og kontroll av regnskap må ses i sammenheng med delkapitlet «Attestasjon, tilgang til bankkonto, bruk av bankkort og Vipps». I begge kapitlene omtales oppdragsavtalen med Azets.

Oppdragsavtalen inneholder blant annet rutiner for bokføring, håndtering av innkomne bilag, utarbeidelse av regnskap og periodiske rapporter. Vi ser at godkjenning av bilag som skal remitteres, skjer én gang i uken og disse skannes og arkiveres elektronisk. Azets skal oppbevare dokumentasjonen av årsoppgjør i fem år, og det er i tillegg frister for oppbevaring av annen dokumentasjon relatert til blant annet regnskap. Regnskapsrapporteringene til MedLearn skjer, ifølge oppdragsavtalen, siste dag i måneden. Vi legger til grunn at det i dette ligger en automatisk kontroll av regnskapet.

Fakturabehandlingen viser at dokumentene i systemet blir bokført i hovedbok. Videre viser det samme dokumentet at registreringen arkiveres og informasjonen er søkbar. I regnskapsprosessen fremkommer det at regnskapskonsulenten løpende skal kontrollere at bilag mottas i henhold til avtale og gjeldende regelverk.

MedLearn beskriver hvordan kontrollen av regnskapet blir utført i dokumentet «Pkt 12 g Kontroll av regnskap med avvik». Dette innebærer at økonomiavdelingen foretar en gjennomgang av regnskapet både før og etter månedsavslutning.

Vi legger til grunn at ekstern regnskapsfører utfører sitt oppdrag i samsvar med kravet til god regnskapsføringsskikk, herunder at de gjør en selvstendig vurdering av hver faktura før de bokføres og utbetales. Vi vurderer derfor at rutinene for bokføring, håndtering av faktura og bilag, samt rutinene knyttet til oppbevaring av regnskapsmateriale, er egnede tiltak i internkontrollen.

Oppsummering

NOKUT konkluderer med at MedLearn sine rutiner for bokføring, håndtering av bilag/faktura og kontroll av regnskap, samt oppbevaring av regnskapsdokumentasjon, er egnede internkontrolltiltak for å bidra til å sikre at tilskudd og egenbetaling blir brukt i tråd med fagskoleloven.

Budsjettoppfølging, etterkontroll og oppfølging av avvik

Observasjoner og vurderinger

I redegjørelsen om internkontrollen, jf. «Vedlegg redegjørelse 1», fremkommer det at MedLearn på ledermøter månedlig følger opp inntekt- og utgiftssiden av virksomheten, og at regnskapet gjennomgås i egne møter mellom økonomiavdelingen og rektor. Dette arbeidet oppsummeres ved årsslutt i årsregnskap og gjennomgås og godkjennes i styret så

snart årsregnskapet er klart. Videre fremkommer det at MedLearns ledelse gjennomgår økonomiske disponeringer med fagskolens styre som et fast punkt i styremøter. Dette bekreftes blant annet gjennom dokumentet «Pkt 2_2023 Sak 20-23 Gjennomgang finansiell utvikling per april-mai 2023», som ble behandlet på styremøtet i MedLearn den 14. juni 2023. I intervju kom det frem at styret ikke vedtar reviderte budsjetter, men at det setter prognoser for resten av året, basert på foreløpige regnskap. Videre uttalte økonomiansatte at styret kan sette inn tiltak dersom de ønsket å bedre resultatene i forhold til det prognosene viste.

Vi ser av oppdragsavtalen at Azets leverer resultatrapport, balanserapport, kunde- og leverandørreskontro, lovmessige rapporter og kommentarer i henhold til god regnskapsskikk. Det står at frister for dette er i henhold til oppdragsavtalens punkt 1.2, men vi kan ikke se at det i dette punktet fremkommer frister. I punkt 10 i oppdragsavtalen fremgår det imidlertid at rapporter leveres den 8. virkedag i påfølgende måned, eller i henhold til produksjonsplan. Rapporter kan i tillegg, ifølge oppdragsavtalen, utføres på forespørsel fra MedLearn. Vi legger til grunn at det i gjennomgang av mottatte rapporteringer ligger en automatisk etterkontroll fra MedLearn sin side.

I oppdragsavtalen fremkommer det at avstemming av balansen og regnskapsposter skjer årlig i forbindelse med årsoppgjør, og foretas av Azets i henhold til krav om dette i god regnskapsføringsskikk. I intervju med de økonomiansatte ble det opplyst at avstemming av balansen foretas hver måned, med unntak av merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, som gjennomføres hver termin.

Det fremkommer i regnskapskontrollen at økonomiavdelingen foretar en gjennomgang av regnskapet både før og etter månedsavslutning. De ansatte gjennomgår avvik og sjekker om dette er reelle avvik eller feil. Dette blir sammenliknet med budsjett eller prognose. Videre avstemmer Azets alle regnskapskonti og lager en skriftlig månedsrapport. Det står ikke hvor ofte MedLearn utfører gjennomgang av avvik. Vi ser av eksemplene på «Business review» at avvik i økonomien til fagskolen fremstilles i presentasjonene for styret, jf. blant annet «Pkt 12 g BR des 22 Ledermøte 29.01.23». Vi ser av flere protokoller fra styremøtene, for eksempel styremøtet den 26. april 2023, at styret har behandlet avvik mellom regnskap og budsjett og hva avvikene gjelder, jf. «Pkt 2_2023 Sak 11-23 Gjennomgang finansiell utvikling per mars 2023». Vi legger til grunn at det på hvert styremøte gjennomgås avvik og hvordan dette kan håndteres og følges opp, da dette fremkom i intervju med de økonomiansatte. I intervju med de økonomiansatte fremkom det også at styret på styremøtene gjennomgår årsaker til avviket. Styret ser videre på om avviket henger sammen med andre poster, og om det er tiltak som kan innføres. I intervjuet med ledelsen fremgikk det videre at et tiltak er at kostnader kuttes, der personalkostnader, lisenser og utviklingskostnader er kostnadsdriverne.

Det er fremlagt en sjekkliste over prosedyrer som skal være gjennomført innen 9. arbeidsdag etter månedsslutt, jf. «12 g Månedlig sjekkliste Intendia Professional konsern». Dette angår blant annet purring for godkjenning av faktura, avstemming og avsetninger for fakturaer som ikke er godkjent, tap på fordringer og kostnadsdelinger som ikke er fakturert.

Vi vurderer at MedLearn sine rutiner for budsjettoppfølging, etterkontroll og oppfølging av avvik er egnede til å avdekke og følge opp avvik i økonomien.

Oppsummering

NOKUT vurderer at MedLearn sine rutiner for budsjettoppfølging, etterkontroll og

oppfølging av avvik er egnede internkontrolltiltak for å sikre at tilskudd og egenbetaling blir brukt i tråd med fagskoleloven.

Samlet vurdering av styrets arbeid med økonomistyringen

Etter en samlet vurdering av internkontrollen knyttet til styrets arbeid med økonomistyringen konkluderer vi med at det foreligger mangler ved MedLearns internkontroll for å sikre at kravene til disponering av offentlig tilskudd og egenbetaling, jf. fagskoleloven § 29, jf. regnskapsforskriften, blir oppfylt. Vi viser til at MedLearn har flere rutiner og tiltak som i seg selv er egnede og tilstrekkelige for å ivareta sine spesifikke formål. Vi vurderer imidlertid at MedLearns fullmaktsstruktur, og annen dokumentasjon knyttet til disponering av midler, ikke er klar nok til at vi kan vurdere dette tiltaket som egnet og tilstrekkelig, sett opp mot risikoen for urettmessig bruk av offentlig tilskudd og egenbetaling. Uten en klar fullmaktsstruktur, er heller ikke internkontrollrutinen for innkjøp og attestering tilstrekkelig egnet for å sikre at pengene disponeres slik de skal etter fagskoleloven § 29 med tilhørende bestemmelser. Ved vurderingen har vi lagt vekt på den forhøyede risikoen for regelbrudd som foreligger ved at MedLearn inngår i et konsern med høy grad av økonomisk samhandling.

Ut fra foreliggende dokumentasjon, kan NOKUT heller ikke se at MedLearn har andre tiltak som er egnede og tilstrekkelige til å sikre at styret har oversikt og kontroll med fagskolens bruk av tilskudd og egenbetaling.

3.2.2 Konklusjon

NOKUT konkluderer med at styret i MedLearn ikke i tilstrekkelig grad har etablert og gjennomført systematiske internkontrolltiltak for å sikre at kravene til disponering av offentlig tilskudd og egenbetaling overholdes, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f, jf. fagskoleloven § 29 og tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften.

3.3 Styrets arbeid med avtaler med nærstående

I det følgende vil vi redegjøre for våre observasjoner og vurderinger av MedLearns internkontroll etter fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f opp mot kravene til avtaler med nærstående etter fagskoleloven § 30 med tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften.

3.3.1 Observasjoner

Fagskolen har, som redegjort for i kapittel 2.2, følgende avtaler/transaksjoner med nærstående, som gjelder avtaler som var gjeldende i tilsynsperioden:

- Avtale om konserninterne tjenester og kostnadsdeling med Intendia
- Låneavtale mellom MedLearn og NKI Fagskoler
- Låneavtale mellom MedLearn og NKI Kompetanse
- Husleieavtale mellom Intendia og Rebel U2 AS for leie av lokaler i Universitetsgata 2

Vi registrerer at det ikke finnes en fremleieavtale mellom Intendia og MedLearn om husleieavtalen U2, utover avtalen om konserninterne tjenester og kostnadsdeling med Intendia jf. kapittel 2.2.4.

Som dokumentasjon på MedLearns rutiner for handel og avtaler med nærstående leverte fagskolen dokumentene fordelingsprinsipper, «Pkt 13 Instruks for kostnadsdeling IP» (heretter kostnadsdelingsinstruksen) og Excel-filen «Pkt 13 Kostnadsdeling fra IP 202309 eksempel fil på kostdeling» (heretter kostnadsdeling 2023).

Dokumentet fordelingsprinsipper beskriver prinsippene som ligger til grunn for den konserninterne kostnadsdelingen. Videre ser vi at kostnadsdelingsinstruksen fungerer som en bruksanvisning for hvordan man skal lage oversikt over kostnadene som skal fordeles og faktureres. Etter det vi ser inneholder kostnadsdeling 2023 utdrag fra hovedbok til Intendia med eksempler på beløp på ulike regnskapskontoer som fordeles til datterselskapene, inkludert hva hvert enkelt selskap skal betale. Kostnadsdeling 2023 inneholder også en instruks på hvordan en går frem i det elektroniske systemet ved viderefakturerings.

I andre runde av dokumentasjonsinnhentingene fremla MedLearn en rutine for gjennomføring av avtaler med nærstående, jf. «13 Rutine for gjennomføring av avtale med nærstående» (heretter nærstående rutinen). I nærstående rutinen står det at:

Kostnader som mottas til et av selskapene i IP konsern skal følge siste versjon av innkjøpsrutinen til konsernet. Alle fakturaer skal gå via Azets fakturasystem CoZone. I henhold til godkjenningsskjemaet i selskapene så skal fakturaen bli sendt til den enkelte budsjettansvarlige i hver virksomhet/avdeling.

Innkjøpene skal gjøres av den avdeling som er best skikket til å gjøre et godt og riktig innkjøp. Dette kan da være en avdeling som ikke ligger i den aktuelle skole, hvis kompetansen er plassert i et annet selskap. Rektorer og annen aktuell ledelse skal informeres i forkant av innkjøpet. Den henvises ytterligere til innkjøpsrutinen som foreligger for konsernet.

Budsjettansvarlig har ansvar for å kontrollere, vurdere og legge til følgende:

- Kontroller at fakturaen har riktig beløp i forhold til hva man har bestilt, at vare/tjeneste er levert, riktig betalingsfrist, riktig mottagende selskap og leverandørens organisasjonsnummer.

Vi kan videre ikke se at nærstående rutinen sier noe om prosedyrer for gjennomføring av nærståndehandelen, med unntak av at «Kostnader som mottas til et av selskapene» skal følge innkjøpsrutinen. Innkjøpsrutinen inneholder rutiner for innkjøp og anbud, men vi kan ikke se at det fremgår om den gjelder for avtaler med nærstående. I intervju med ledelsen ble det imidlertid sagt at innkjøpsrutinen også gjelder for nærstående.

I sin tilbakemelding på vår foreløpige tilsynsrapport, skriver MedLearn på side 33 at

Innkjøpsrutinen som det vises til, gjelder åpenbart ikke for transaksjoner mellom selskapene i IP-konsernet. Den gjelder når disse selskapene kjøper vare eller tjenester fra tredjeparter.

...

Det gir ingen mening at innkjøpsrutinen skal pålegge MedLearn å innhente eksterne tilbud på for eksempel ledelse, som er en del av de konserninterne tjenestene som IP yter til MedLearn. Slik kan man åpenbart ikke lese innkjøpsrutinen. For at det ikke skal herske noen tvil om dette, er innkjøpsrutinene for 2025 oppdatert.

I den oppdaterte/reviderte innkjøpsrutinen kommer det frem at rutinen kun gjelder for innkjøp fra tredjeparter.

3.3.2 Vurderinger

I det følgende vurderer vi om MedLearn har rutiner eller andre internkontrolltiltak som sikrer at avtaler med nærstående foregår på markedsmessige vilkår, jf. fagskoleloven § 30 første og andre ledd, samt rutiner som sikrer at handel med nærstående som overstiger 10 000 kroner fremgår av skriftlig avtale, jf. regnskapsforskriften § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd. Vi viser i den forbindelse til kapittel 2.2.2, 2.2.3 og 2.2.4, der vi har konkludert med at MedLearn ikke har dokumentert at avtaler med nærstående er inngått på markedsmessige vilkår og at MedLearn mangler enkelte skriftlige avtaler.

Nærståenderutinen må videre ses opp mot fullmaktsstrukturen. I nærståenderutinen fremgår det at innkjøp skal gjøres av den avdeling som er best skikket til å gjøre et godt og riktig innkjøp, og at det ikke er krav til at den avdelingen må være i MedLearn. Det står videre at rektor kun skal informeres i forkant av kjøpet. Som tidligere nevnt er det styret til MedLearn som er fagskolens øverste organ, og som er ansvarlig for at MedLearn sin handel med nærstående parter er på markedsmessige vilkår. Det at innkjøp i stor grad besluttet og vurderes av avdelinger hos de nærstående partene, og ikke av styret til MedLearn eller personer styret har delegert fullmakt til, er etter vårt syn et lite egnet tiltak for å sikre at MedLearn sin handel er på markedsmessige vilkår.

Videre står det i nærståenderutinen at budsjettansvarlig har ansvar for å blant annet kontrollere at fakturaen har riktig beløp sammenlignet med hva man har bestilt og at varen/tjenesten er levert. I kapittel 2 har vi konkludert med at MedLearn ikke har kunnet dokumentere at tjenestene og varene Intendia har ytt, gjenspeiler kostnadene MedLearn har betalt.

I vår foreløpige tilsynsrapport, vurderte vi at MedLearn sine rutiner for avtaler med nærstående isolert sett er gode nok til å sikre at avtaler med nærstående skjer på markedsmessige vilkår, men at vi imidlertid ikke kunne se at MedLearn fulgte innkjøpsrutinen når det gjelder avtaler med nærstående.

Ettersom MedLearn har redegjort for at innkjøpsrutinen ikke gjelder for handel med nærstående parter, og dokumentert det med revidert/oppdatert innkjøpsrutine, må vi legge til grunn at fagskolen ikke har noen rutine for å sikre at avtaler med nærstående skjer på markedsmessige vilkår. Vi viser i den sammenheng blant annet til vår vurdering i kapittel 2.2.2 Personaltjenester, der vi vurderte at MedLearn ikke kunne dokumentere at påslaget på personaltjenestene på 15 prosent er markedsmessig.

Videre har fagskolen ikke fremlagt noen rutine for at avtaler/transaksjoner med totalbeløp over 10 000 kroner avtales skriftlig. Vi viser i den sammenheng at tilsynet har avdekket at MedLearn i tilsynsperioden 2021 til 2023 har hatt handel/transaksjoner på mer enn 10 000 kroner med flere nærstående parter som ikke har vært skriftlig avtalt.

NOKUT vurderer på bakgrunn av dette at MedLearn ikke har gjort rede for internkontrolltiltak knyttet til styrets arbeid med avtaler med nærstående. På bakgrunn av sakens opplysninger vurderer vi derfor at MedLearn mangler egnede og tilstrekkelige internkontrolltiltak for å sikre overholdelse av lovkravene vedrørende handel med nærstående parter.

Vi vil til slutt bemerke at vi vurderer det som sannsynlig at lovbruddene avdekket i kapittel 2 Avtaler med nærstående, har nær sammenheng med at det heller ikke er sørget for internkontroll for å sikre at disse reglene etterleves.

3.3.3 Konklusjon

NOKUT konkluderer med at styret ved MedLearn ikke oppfyller lovens krav om å etablere og gjennomføre kontrolltiltak for å sikre at kravene som stilles ved gjennomføring av avtaler med nærstående overholdes, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd.

4 Reaksjoner

4.1 Pålegg om retting

Dersom det avdekkes brudd på regelverket, kan NOKUT pålegge retting, jf. fagskoleloven § 34. I de ovennevnte kapitlene har vi vurdert og kommet til at MedLearn ikke oppfyller kravene som følger av fagskolelovens bestemmelser på flere områder.

NOKUT pålegger MedLearn å rette følgende forhold:

- 1) Styret skal sørge for at fagskolen kan dokumentere at avtaler med nærstående ikke gjennomføres på andre vilkår enn det som ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd. Dette innebærer at styret skal sørge for at
 - a) kostnadsgrunnlagene ved indirekte fakturering lar seg kontrollere
 - b) det dokumenteres at eventuelle påslag er på markedsmessige vilkår
 - c) fordelingsnøkklene lar seg kontrollere
 - d) det dokumenteres at fordelingsnøkklene gjenspeiler fagskolens behov
- 2) Styret skal sørge for at avtaler med nærstående selskap dokumenteres med skriftlige avtaler for alle transaksjoner med totalbeløp over 10 000 kroner, jf. forskrift om private universiteter, høyskoler og fagskoler - krav til regnskap mv § 5 andre ledd, jf. fjerde ledd.
- 3) Styret skal sørge for at avtaler med nærstående selskap inneholder informasjon om pris og andre vilkår, jf. forskrift om private universiteter, høyskoler og fagskoler - krav til regnskap mv § 5 andre ledd.
- 4) Styret skal sørge for at note 5 i årsregnskapet om handel med nærstående selskaper inneholder samtlige transaksjoner mellom nærstående og fagskolen, hvor verdien av institusjonens ytelse utgjør 50 000 kroner eller mer, jf. forskrift om private universiteter, høyskoler og fagskoler - krav til regnskap mv § 3 bokstav d.
- 5) Styret skal iverksette de tiltakene som er nødvendige for å rette opp mangler ved internkontrollen, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f. Dette innebærer at:
 - a) Styret skal sørge for at fagskolens kontrolltiltak (internkontroll) er tilstrekkelige for å sikre at virksomheten drives i samsvar med fagskoleloven § 29 med tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f.
 - b) Styret skal etablere og sørge for gjennomføring av systematiske kontrolltiltak (internkontroll) for å sikre at virksomheten drives i samsvar med fagskoleloven § 30

med tilhørende bestemmelser i regnskapsforskriften, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f.

4.2 Pålegg om overtredelsesgebyr

Det følger av fagskoleloven § 37 at departementet kan ilegge private fagskoler overtredelsesgebyr dersom fagskolen eller noen som opptrer på vegne av fagskolen, forsettlig eller uaktsomt, bryter regler som følger av fagskoleloven.

Kunnskapsdepartementet har delegert sanksjonsmyndigheten etter § 37 til NOKUT i supplerende tildelingsbrev av 3. september 2020.

Overtredelsesgebyret skal fastsettes i hvert enkelt tilfelle, men kan ikke overstige 1 500 000 kroner, jf. regnskapsforskriften § 10.

Det følger av forvaltningsloven § 46 andre ledd at det ved avgjørelsen av om et foretak skal ilegges administrativ sanksjon, og ved individuell utmåling av sanksjonen, blant annet kan tas hensyn til følgende momenter:

- a. sanksjonens preventive virkning
- b. overtredelsens grovhet, og om noen som handler på vegne av foretaket, har utvist skyld
- c. om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen
- d. om overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser
- e. om foretaket har hatt eller kunne oppnådd noen fordel ved overtredelsen
- f. om det foreligger gjentakelse
- g. foretakets økonomiske evne
- h. om andre reaksjoner som følge av lovbruddet blir ilagt foretaket eller noen som har handlet på vegne av det, blant annet om noen enkeltperson blir ilagt administrativ sanksjon eller straff
- i. om overenskomst med fremmed stat eller internasjonal organisasjon forutsetter bruk av administrativ foretakssanksjon eller foretaksstraff

Når vi fatter vedtak om overtredelsesgebyr vil dette være tvangsgrunnlag for utlegg, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-2 bokstav e.⁴¹

Vurderingen av illeggelse av overtredelsesgebyr etter fagskoleloven § 37 knytter seg til MedLearns gjennomgående brudd på dokumentasjonsplikten, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd.

I sin tilbakemelding på vår foreløpige tilsynsrapport, skriver MedLearn at overtredelsesgebyr er en administrativ sanksjon som er å regne som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon art. 6, og at det må foreligge *klar sannsynlighetsovervekt* for regelbruddene for å ilegge overtredelsesgebyr. De viser til at Høyesterett har behandlet spørsmålet blant annet i Rt. 2007 s. 1217, Rt. 2008 s. 1409 (storkammer), Rt. 2011 s. 910 og Rt. 2012 s. 1556. MedLearn skriver at de ikke kan se at det er *klar sannsynlighetsovervekt* for at noen av forholdene utgjør regelbrudd.

Det følger av god forvaltningsskikk at jo mer inngripende vedtaket er, jo strengere krav stilles til saksbehandlingen. Overtredelsesgebyr er en alvorlig reaksjon, og er, som MedLearn anfører, å regne som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon. Vi er

⁴¹ Lov av 26. juni 1992 nr. 86 om tvangsfullbyrdelse

ikke enige med MedLearn i at sannsynlighetsovervekten for lovbrudd ikke er tilstrekkelig klar. Vår vurdering er at rapporten med klar overvekt sannsynliggjør lovbrudd som gjør overtredelsesgebyr berettiget.

Skyldvurderingen

Spørsmålet blir om MedLearn, eller noen som opptrådte på vegne av fagskolen, forsettlig eller uaktsomt har brutt fagskoleloven.

«Uaktsomhet» etter fagskoleloven § 37 skal forstås som alminnelig (simpel) uaktsomhet. Terskelen er at man har opptrådt i strid med det en alminnelig fornuftig og samvittighetsfull person ville gjort i samme situasjon. Etter forarbeidene vil det være aktuelt å oppstille et meget strengt krav til aktsomhet i de tilfellene der det er tale om å sanksjonere brudd på reguleringslovgivning som retter seg mot utøvelsen av næringsvirksomhet, jf. Prop.81 L (2021-2022) s. 29. Det skal dermed lite til for å konstatere uaktsomhet ved brudd på slik regulering, særlig der den aktuelle overtredelsen (slik som i foreliggende sak) består av en unnlatelse av å følge nærmere bestemte handlingsnormer for utøvelsen av næringsvirksomhet på det aktuelle området. Skyldkravet kan oppfylles av én eller flere enkeltpersoner som opptrer på vegne av fagskolen, inkludert anonyme gjerningspersoner. Skyldkravet kan også oppfylles gjennom summen av flere enkeltpersoners adferd, såkalte kumulative feil, jf. Prop. 64 L (2023-2024) s. 39.

Som tidligere nevnt plikter styret ved en fagskole å sørge for at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f. Dokumentasjonskravet som følger av fagskoleloven § 30 andre ledd er en svært sentral bestemmelse som det må forventes at fagskoler er kjent med og innretter seg etter. Da det i lys av i fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f er styrets ansvar å sørge for at bestemmelser som følger av fagskoleloven overholdes, vurderer NOKUT at lovbruddet skyldes feil fra en eller flere personer som handler på vegne av MedLearn. Vi legger derfor til grunn at en manglende overholdelse av dokumentasjonskravet oppfyller uaktsomhetskravet.

Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges dersom det foreligger sanksjonsfrihetsgrunner, enten lovfestede eller ulovfestede, jf. Prop. 62 L (2015-2016) pkt. 12.4. Det er vår vurdering at det ikke foreligger noen sanksjonsfrihetsgrunner i denne saken.

Ettersom det ikke foreligger noen unntak som nevnt over, er vår vurdering at fagskolen uaktsomt ikke har sørget for tilstrekkelig dokumentasjon på at avtaler med nærstående skjer på markedsmessige vilkår. NOKUT kan derfor illegge fagskolen overtredelsesgebyr, jf. fagskoleloven § 37.

MedLearn er i sin tilbakemelding på vår foreløpige tilsynsrapport ikke enige i denne vurderingen. De skriver på side 42 at

Etter fagskoleloven § 37 er skyldkravet forsett eller uaktsomhet. Når det i en lov som gir hjemmel for illeggelse av administrativ sanksjon, fastsettes forsett eller uaktsomhet som skyldform, følger det av Høyesteretts praksis at det kreves «sterke holdepunkter» for å forstå uttrykkene på annen måte enn i strafferetten, jf. Rt. 2012 s. 1556 avsnitt 63. Likevel har NOKUT på s. 45 i Tilsynsrapporten oppstilt et «meget strengt krav til aktsomhet» under henvisning til at det er tale om brudd på næringslovgiving. Å operere med et slikt skjerpet aktsomhetskrav, er etter MedLeans syn ikke i samsvar med EMK art. 6. Det vises til Høyesteretts dom i HR-2021- 797-A, der Høyesterett var tydelig på at EMK art. 6 ikke åpner for straff på rent objektivt grunnlag. Ser man på NOKUTs drøftelse på s. 45 i rapporten, er

realiteten at NOKUT opererer med et rent objektivt ansvar, riktig nok slik at det åpnes for straffrihetsgrunner.

...

NOKUTs synspunkt synes å være at fordi det angivelig foreligger et brudd på dokumentasjonskravet, og det ikke foreligger sanksjonsfrihetsgrunner, så har MedLearn utvist uaktsomhet, jf. ordet «derfor». En slik slutning er det ikke grunnlag for, og viser med all tydelighet at NOKUT reelt operer med et rent objektivt ansvar. Den proposisjonen som NOKUT viser til, nevner følgende straffrihetsgrunner etter straffeloven §§ 17 til 20: Nødrett, nødverge, selvtekt og skylddevne/tilregnelighet. Ingen av disse er selvsagt aktuelle overfor MedLearn, og de vil normalt ikke være relevante når det er foretak (som MedLearn) som er pliktsubjekt. At det eventuelt foreligger et regelbrudd, og fraværet av nødrett, nødverge, selvtekt og skylddevne/tilregnelighet, er klart nok *ikke* tilstrekkelig for å konstatere at MedLearn har utvist skyld. Her som ellers må det foretas en individuell skyldvurdering hvor en rekke momenter kan spille inn.

Som det er redegjort for ovenfor, vil det være en streng aktsomhetsnorm der det er tale om manglende overholdelse av handlingsnormer som retter seg mot utøvelsen av næringsvirksomhet innenfor en nærmere bestemt sektor. Dette er ikke det samme som å konstatere et objektivt ansvar. Dette fremgår også i den generelle definisjonen av uaktsomhet i straffeloven § 23 første ledd, hvor uaktsomhet etablerer ansvar for noe en person gjør som det ikke var meningen å gjøre, under forutsetning av at vedkommende kan bebreides for ikke å ha handlet annerledes. I NOKUTs vurdering av skyldkravet har vi, som det fremgår ovenfor, etablert normkravet og tatt stilling til om det er handlet tilstrekkelig på tvers av denne til at atferden kan karakteriseres som uforsvarlig og uaktsom.

Det er opp til NOKUT å vurdere om det skal ilegges overtredelsesgebyr der vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Overtredelsesgebyr kan kun ilegges der dette er forholdsmessig sett opp mot den aktuelle overtredelsen, jf. Prop. 44 L (2016-2017) s. 62. Dette innebærer at reaksjonen, for å oppfylle rettssikkerhetsgarantiene etter EMK, må være forholdsmessig.

Vurdering av om overtredelsesgebyr skal ilegges

NOKUT har foretatt en konkret helhetsvurdering av forholdene i saken. I formildende retning har vi lagt vekt på at lovbruddet kun gjelder dokumentasjonsplikten, og at dette isolert sett ikke anses som et alvorlig lovbrudd. Vi vurderer imidlertid at lovbruddet har et potensiale for alvorlige konsekvenser. Dokumentasjon er avgjørende når det gjelder avtaler med nærstående, da MedLearn skal kunne vise at avtaler med nærstående gjennomføres på markedsmessige vilkår. Det er særlig alvorlig at MedLearn ikke har kunnet dokumentere med regnskapsdokumentasjon hva leveransene har bestått i.

I henhold til fagskoleloven § 29 fjerde ledd første setning skal offentlige tilskudd og egenbetaling komme studentene til gode. NOKUT har ikke mottatt tilstrekkelig dokumentasjon til å kunne vurdere dette. Vi kan heller ikke vurdere om lovbruddene er begått for å fremme MedLearns interesser. Vi vurderer imidlertid at potensialet for slike lovbrudd er til stede når MedLearn ikke har dokumentert i tråd med lovens krav.

Videre har MedLearn utbytteforbud etter fagskoleloven § 29 fjerde ledd andre setning. Vi vurderer i den forbindelse at den manglende dokumentasjonen underbygger overtredelsens grovhet, da det som nevnt er potensiale for å oppnå en stor fordel ved å ikke dokumentere at avtaler med nærstående er gjennomført på markedsmessig vilkår, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd, jf. første ledd. Basert på NOKUTs beregninger har MedLearn

mottatt ca. 150 mill. kroner i offentlig tilskudd i tilsynsperioden. Vi vurderer at MedLearn ikke har dokumentert hva ca. 35 mill. kroner av denne summen er benyttet til.

På side 17 i sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn at «NOKUT synes å hevde at det ikke er dokumentert at disse oppgavene og prosjektene rent faktisk er produsert og levert til MedLearn». Selv om MedLearn etter vårt syn ikke har dokumentert de faktiske kostnadene som ligger til grunn for faktureringen, gir annen dokumentasjon, blant annet Intendia sitt regnskap, klart inntrykk av at Intendia leverer personaltjenester og viderefakturer kostnader. Vi har imidlertid ikke fått dokumentasjon på at de faktiske leveransene MedLearn har betalt for gjenspeiler det fagskolens har mottatt av varer og tjenester. Vi har heller ikke fått dokumentert at fordelingen av kostnadene mellom MedLearn og søsterselskapene gjenspeiler MedLearn sitt behov for leveransene. Det er i denne vurderingen særlig vektlagt hvor lite informative avtalene med nærstående og fakturaene fra Intendia har vært.

I et preventivt øyemed vurderer vi som tilsynsmyndighet at det derfor er viktig å reagere på denne typen lovbrudd, da det ikke skal lønne seg å unnlate å dokumentere i tråd med loven. Vi vurderer det som sannsynlig at bruddet på dokumentasjonsplikten kunne ha vært forhindret dersom styret også hadde fulgt sin plikt til å sørge for tilstrekkelig internkontroll. Vi viser i denne sammenheng til at styret i MedLearn forventes å ha kjennskap til og innrette seg etter fagskolelovens bestemmelser, jf. fagskoleloven § 9 tredje ledd bokstav f.

I sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, skriver MedLearn på side 38 at deres prinsipale syn er at det ikke foreligger regelbrudd, og at det derfor ikke er faktisk og rettslig grunnlag for sanksjoner. Videre skriver de at dersom NOKUT likevel mener at MedLearn har brutt gjeldende regler, foreligger det ikke lovbrudd som det er et reelt behov for å sanksjonere. Dette begrunner de med fem forhold (MedLearns understreking) på side 38 til 40:

For det første har MedLearn på bakgrunn av tilsynssaken gjort endringer i sitt avtaleverk og sine rutiner, som både reparerer eventuelle forhold som NOKUT mener er lovstridige, og som i tillegg dokumenterer en tydelig evne og vilje til å overholde regelverket. Det synes derfor ikke å være behov for et pålegg om ytterligere retting. MedLearns evne og vilje til å overholde regelverket og til lojalt å følge opp de anvisningene NOKUT har gitt, tilsier også at det ut fra preventive hensyn ikke er behov for å ilegge den mer alvorlige sanksjonen overtredelsesgebyr, som anses som straff etter EMK. Sanksjonens preventive virkning er uttrykkelig nevnt i forvaltningsloven § 46 andre ledd bokstav a, og taler med styrke for at NOKUT ikke sanksjonerer i dette tilfellet. Basert på dette svaret og tidligere dialog mellom NOKUT og MedLearn, må dessuten gjentakelsesfaren anses for å være minimal, jf. fvl. 46 andre ledd bokstav f. De forholdene som det har vært grunn til å forbedre, er allerede forbedret.

Som kapittel 2 og 3 i tilsynsrapporten viser, er vi ikke enige i at endringene MedLearn har gjort, fullt ut reparerer forholdene vi mener er lovstridige. MedLearn har opprettholdt sitt syn på at transaksjonene med nærstående er godt nok dokumentert gjennom «indirekte fakturering», til å oppfylle dokumentasjonskravet i fagskolelovens § 30 andre ledd. Det er følgelig ikke grunnlag for å tro at transaksjonene i 2026 er nevneverdig bedre dokumentert enn i 2023. Videre ser vi av avtalene for 2024 og 2025 at påslaget på personaltjenestene har økt til 20 prosent. Ettersom vi vurderer at påslaget på 15 prosent i 2023 ikke er dokumentert markedsmessig, er det ikke grunnlag for å tro at MedLearn kan dokumentere at påslaget på 20 prosent er det heller.

På side 39 skriver MedLearn videre at

For det andre må det ved utøvelsen av forvaltningsskjønnet legges betydelig vekt på at de påståtte regelbruddene utelukkende gjelder dokumentasjonskrav – altså formalregler, ikke materielle regler, jf. at forvaltningsloven § 46 andre ledd bokstav b trekker frem «overtredelsens grovhet». NOKUT har ikke påstått eller godtgjort at MedLearn har brukt offentlige tilskudd og studentinnbetalinger i strid med fagskoleloven § 29 eller at MedLearn har inngått avtaler med nærstående i strid med fagskoleloven § 30. MedLearn mener bestemt at alle offentlige midler og studentinnbetalinger er anvendt i samsvar med loven, og at dette kan dokumenteres. MedLearn mener ikke med dette å bagatellisere betydningen av dokumentasjonskravene; de er en nødvendig forutsetning for at de materielle reglene skal virke etter sitt formål. Ved vurderingen av sanksjonsspørsmålet må det likevel legges betydelig vekt på at det ikke er konstatert brudd på lovens sentrale økonomibestemmelser. En alvorlig sanksjon som overtredelsesgebyr, som har preg av straff, må forbeholdes tilfeller der det er dokumentert at en fagskole har disponert over ikke ubetydelige midler på ulovlig måte, eventuelt grovt har tilsidesatt sin dokumentasjonsplikt. Vi står ikke overfor et slikt tilfelle i denne saken. MedLearn kan dokumentere at alle midler er brukt på lovlig måte, og har lojalt innrettet sin virksomhet på en måte som skal sikre overholdelse av fagskoleloven, herunder lovens dokumentasjonskrav. At NOKUT eventuelt skulle mene at MedLearn ikke har lyktes fullt ut med dette, innebærer ikke at det er grunnlag for en sanksjon med sterkt pønalt preg.

Vi er ikke enige i MedLearns syn på overtredelsens karakter. Kravet om å dokumentere at handel med nærstående skjer på markedsmessige vilkår, er ikke et rent formalkrav, men et sentralt virkemiddel for å sikre etterlevelse og håndheving av det materielle kravet om markedsmessighet. Kravet gjelder dessuten i tillegg til den alminnelige plikten til å fremlegge dokumentasjon tilsynsmyndigheten ber om, jf. fagskoleloven § 31 andre ledd.

Når dokumentasjonskravet ikke er oppfylt, kan tilsynsmyndigheten være avskåret fra å undersøke om avtalene faktisk er inngått på markedsmessige vilkår. Manglende dokumentasjon rammer dermed ikke bare en formell plikt, men selve muligheten for effektiv kontroll. Det kan derfor ikke tillegges avgjørende vekt at det ikke er konstatert brudd på den materielle regelen, når årsaken nettopp er at dokumentasjonen er så mangelfull at spørsmålet ikke kan prøves.

En motsatt forståelse ville dessuten åpne for omgåelse av regelverket. Dersom NOKUT ikke reagerer på mangelfull dokumentering av handel med nærstående parter, ville det i praksis kunne lønne seg å unnlate å sikre eller fremlegge dokumentasjon i tilfeller der avtalen ikke er gjennomført på markedsmessige vilkår. Det ville undergrave bestemmelsens formål og svekke tilsynets mulighet til å føre reell kontroll på et område med særlig risiko for interessekonflikter. På denne bakgrunn vurderer vi regelbruddet som så alvorlig at det bør sanksjoneres med overtredelsesgebyr.

Videre skriver MedLearn på samme side at

For det tredje må det tas hensyn til at eventuelle regelbrudd ikke er klare eller godt dokumentert. Som både Tilsynsrapporten og MedLearns svarbrev viser, er dette en relativt kompleks sak både faktisk og rettslig. MedLearn har på en rekke punkter korrigert og supplert den saksfremstillingen som lå til grunn for forhåndsvarselet/Tilsynsrapporten. Og MedLearn har i dette svarbrevet

gjennomført grundige rettskildemessige drøftelser som viser hvilke dokumentasjonskrav som gjelder, og underbygget at MedLearn/IP-konsernet etter gjeldende rett *kan* benytte fordelingsnøkler ved fordelingen av konserninterne inntekter og kostnader. Dette får direkte betydning for hvilke dokumentasjonskrav som gjelder. NOKUT synes ikke å ha bestridt at det er grunnlag for å benytte fordelingsnøkler, men synes ikke å ta konsekvensen av det når det tas stilling til hvilke dokumentasjonskrav som gjelder. Videre kan det synes som om NOKUT har foretatt en for snever avgrensning av hva som er relevante bevis / relevant dokumentasjon når det skal tas stilling til om MedLearn faktisk har mottatt en tjeneste, om det er gjennomført avtaler som ikke er på markedsmessige vilkår osv. Poenget i vår sammenheng at administrative sanksjoner – særlig overtredelsesgebyr – ikke kan og bør ilegges på spinkelt eller mangelfullt rettslig og faktisk grunnlag.

I forlengelsen av dette vises det til at det i forarbeidene til forvaltningsloven § 44 om administrative sanksjoner er vist til at kjerneområdet for overtredelsesgebyr er tilfeller «der det er relativt enkelt å kartlegge de fakta som er avgjørende for om overtredelse har skjedd», og parkeringsovertredelser blir brukt som eksempel. Den foreliggende tilsynssaken med MedLearn er av en helt annen karakter,⁴² og det vil samsvare dårlig med lovgiverviljen om overtredelsesgebyr anvendes i en sak som er så kompleks både faktisk og rettslig.

MedLearn har valgt å gjennomføre sin handel med nærstående på en måte som, så vidt vi er kjent med, ikke er vanlig for verken private fagskoler eller høyskoler. Det at MedLearn har valgt å gjennomføre handelen på en måte som er kompleks, er imidlertid ikke en formildende omstendighet etter vår vurdering. Med bedre avtaler og dokumentasjon vurderer vi videre at handelen ville vært mer oversiktlig, og følgelig også mindre kompleks. Vår vurdering er lovbruddet etter fagskoleloven § 30 andre ledd er både klart og godt dokumentert.

MedLearn skriver videre at

For det fjerde må det legges vekt på at NOKUT ikke har påvist at MedLearn har utvist subjektiv skyld, jf. forvaltningsloven § 46 andre ledd bokstav b; se nærmere i punkt 5.3.3.3 nedenfor. Det er heller ikke påvist at MedLearn har brutt regelverket for å fremme foretakets interesser eller at MedLearn har oppnådd noen økonomiske fordeler, jf. fvl. § 46 andre ledd bokstav d og e.

Dette er behandlet tidligere under *skyldvurderingen*.

Til slutt skriver MedLearn at

For det femte gir rettskildene støtte for at det er høy terskel for å ilegge administrative sanksjoner basert på eventuelle svakheter ved internkontrollen. Som allerede nevnt, presiserer lovforarbeidene at reaksjoner som nevnt i §§ 34 til 37, bare er aktuelt dersom «institusjonen ikke har etablert systematiske kontrolltiltak».⁴³

⁴² 18 Prop.62 L (2015–2016) Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.) s. 83 (punkt 13.2.4).

⁴³ Se Prop. L. 2017–2018) s. 92, jf. nærmere i punkt 5.2.3 ovenfor (*i MedLearn sin tilbakemelding, vår merknad*)

MedLearn har – og har over lang tid hatt – en rekke systematiske kontrolltiltak som er egnet til å sikre etterlevelse av fagskoleloven.

Intendia / IP-konsernet har helt siden 2017 lagt stor vekt på å overholde alle lovkrav, og har hatt god dialog med både fagdepartementet og NOKUT. MedLearn mener fremdeles at tillitsfull og målrettet dialog er å foretrekke fremfor sanksjoner som vil ramme virksomheten hardt, og som til syvende og sist kan gå ut over studentene. En slik praktisering av loven var neppe lovgivers intensjon.

Hadde MedLearn kunnet fremlegge dokumentasjon som hadde gjort oss i stand til å kunne kontrollere og vurdere at MedLearn sin handel med Intendia i perioden 2021 til 2023 var på markedsmessige vilkår, så hadde vi mest sannsynlig ikke brukt sanksjonen overtredelsesgebyr. Vi vurderer at den manglende dokumentasjonen har nær sammenheng med at styret heller ikke har fulgt sin plikt til å sørge for tilstrekkelig internkontroll. Sanksjonen ilegges følgelig på mer alvorlige lovbrudd enn «svakheter ved internkontrollen».

Etter en helhetsvurdering har vi kommet til at et vedtak om ilegging av gebyr i denne saken er forholdsmessig.

Om overtredelsesgebyrets størrelse

I vår foreløpige rapport, skrev vi at vi vil foreta en konkret helhetsvurdering av omstendighetene i saken i endelig rapport, men varslet at overtredelsesgebyret kunne utgjøre inntil 1 500 000 kroner.

I sin tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport har MedLearn uttalt seg om størrelsen på overtredelsesgebyret. MedLearn anfører at gebyrets makssats skal benyttes ved de groveste og mest alvorlige lovbruddene. På side 44 omtaler de størrelsen på gebyret på en mer generell måte:

Ifølge lovforarbeidene må gebyret være proporsjonalt med overtredelsen, noe som også er i samsvar med alminnelige forvaltningsrettslige regler. Siden det sentrale formålet med reglene om økonomiforhold og tilsyn er å sikre at offentlige tilskudd og egenbetaling kommer studentene til gode, må de høyeste gebyrnivåene forbeholdes tilfeller der det er dokumentert at midlene er brukt på ulovlig måte. Og i disse tilfellene må gebyrnivået blant annet fastsettes ut fra hvor omfattende den ulovlige pengebruken har vært. Å sanksjonere MedLearn økonomisk på samme nivå som de mest alvorlige tilfellene av ulovlig bruk av midlene, vil ikke være forholdsmessig og vil bryte med reglenes preventive formål og lovgivers intensjon.

Vi er enig i at overtredelsens grovhet er et relevant moment ved utmålingen av overtredelsesgebyret, og vil i det følgende redegjøre for utmålingen av gebyret.

Overtredelsesgebyret skal som nevnt fastsettes i hvert enkelt tilfelle, men kan ikke overstige 1 500 000 kroner, jf. regnskapsforskriften § 10. Størrelsen på gebyret kan ta hensyn til blant annet overtredelsens art, omfang, virkning for studentene, om overtredelsen utelukkende skyldes forhold utenfor foretakets kontroll, foretakets økonomiske evne mv.

Utmåling av gebyret skal være proporsjonal med overtredelsen, jf. Prop. 47 L (2017-2018) s. 107. Kunnskapsdepartementet har uttalt at når det gjelder brudd på offentligrettslig regulering av næringsvirksomhet, kan det tenkes ilagt også større overtredelsesgebyrer for alvorlige overtredelser, jf. Prop. 62 L (2015-2016) pkt. 13.2.4. Dersom et overtredelsesgebyr skal ha den tiltenkte virkning må beløpet være så stort at det er egnet til å virke preventivt.

Samtidig må gebyret ikke være uforholdsmessig stort. Det er stor forskjell i ressurser hos virksomheter i den private høyskole- og fagskolesektoren.

De momentene som inngikk i vurderingen av om gebyr skal ilegges er også av betydning for fastsettelsen av gebyrets størrelse, jf. forvaltningsloven § 46.

NOKUT har foretatt en konkret helhetsvurdering av omstendighetene i saken. I formildende retning har vi lagt vekt på at lovbruddet relaterer seg til dokumentasjonsplikten. Det foreligger ikke noen klare indikasjoner på at transaksjonene har ulovlig beriket eierne eller eierens nærstående parter. Dessuten vektlegger vi at transaksjonene er bedre dokumentert i 2023 enn i 2021 og 2022, som viser at fagskolen på eget initiativ har iverksatt tiltak. I utmålingen av overtredelsesgebyret hensyntas også at studenttilbudet kan bli skadelidende.

Vi vurderer imidlertid at lovbruddets alvorlighetsgrad, taler for at overtredelsesgebyret i utgangspunktet bør være av en vesentlig karakter. Selv om vi ikke har klare indikasjoner på at transaksjonene har ulovlig beriket eierne eller eierens nærstående parter, legger den mangelfulle dokumentasjonen til rette for det. Uten dokumentasjon vi mener er helt sentral for å vurdere transaksjonenes gyldighet og markedsmessighet, øker sannsynligheten for at transaksjonene med nærstående er på andre vilkår enn det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. fagskoleloven § 30 første ledd.

MedLearn har blant annet ved flere anledninger ikke kunnet dokumentere hvilke varer og tjenester som ligger til grunn for faktureringen eller hvor stor andel av kostnadene som faktisk skulle faktureres til MedLearn. MedLearn har følgelig ikke tilfredsstillende dokumentert at de kun har betalt for varer og tjenester som er relevante for dem, betalt markedsmessig påslag på personaltjenestene eller at krysssubsidiering av NKI Fagskoler og NKI Kompetanse ikke har forekommet. NOKUT vurderer at det ikke skal lønne seg å unnlate å dokumentere de faktiske forholdene, da det å dokumentere dem kan utløse tilbakebetalingskrav. Vi viser blant annet her til omposteringsbilagene med avregninger fra 2021 som økte MedLearn sine kostnader med 1,8 mill. kroner, basert på at MedLearn «antar» at deres økte studieinntekter i 2021 gjenspeilte deres behov for varene og tjenestene. Manglende dokumentasjon er et klart brudd på en sentral bestemmelse i fagskoleloven og kunne vært unngått dersom styret hadde fulgt sine plikter etter fagskoleloven § 9 bokstav f.

At lovbruddene fant sted alle tre årene vi har kontrollert i tilsynet, og fremdeles delvis forekommer (gjentakende lovbrudd) får også betydning. Allmennpreventive hensyn tilsier også sanksjonering av brudd på dokumentasjonsplikten, jf. fagskoleloven § 30 andre ledd. Gjennom en foretakssanksjon gjøres det klart for sektoren at man for å unngå sanksjoner må skjerpe rutiner, praksis mv. knyttet til kravene for dokumentering av avtaler mellom nærstående parter. Videre har vi vurdert fagskolens økonomiske situasjon, og kommet til at overtredelsesgebyret ikke vil utgjøre fare for videre drift.

På bakgrunn av det ovennevnte fastsettes overtredelsesgebyret på **600 000 -sekshundretusen- kroner**. Vi vurderer at dette reflekterer lovbruddet og ivaretar hensynet til en allmennpreventiv effekt.

Gebyret skal betales til kontonummer 8276.01.02373 innen fire uker fra vedtakstidspunktet. Betalingen merkes med saksnummer 26/00545.

5 Klagerett

Denne tilsynsrapporten er et enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b). Dere kan klage på enkeltvedtaket innen tre uker fra denne rapporten har kommet frem til fagskolen, jf. forvaltningsloven § 28 og § 29.

Klagen sendes på e-post til NOKUTs postmottak (postmottak@nokut.no). Vennligst før opp saksnummer som referanse (nytt saksnummer i 2026). Vi gjør oppmerksom på at sensitive opplysninger ikke skal sendes på e-post.

I forvaltningsloven § 32 kan dere se hvordan dere skal utforme klagen. Klagen bør begrunnes. Dere kan be om veiledning, jf. forvaltningsloven § 11.

NOKUT har mulighet til å omgjøre vedtaket. Dersom NOKUT ikke finner grunnlag for omgjøring, vil vi videresende klagen til Kunnskapsdepartementet, som avgjør saken.

Fagskolen kan be om at NOKUT ikke iverksetter vedtaket før klagefristen er ute eller klagen er endelig avgjort av departementet, jf. forvaltningsloven § 42.

Som part i saken, har dere rett til innsyn i sakens dokumenter, jf. forvaltningsloven § 18.



DRAMMENSVEIEN 288 | POSTBOKS 578,1327 LYSAKER | T: 21 02 18 00 |