



## **RAPPORT**

### **RAPPORT OM REGNSKAPSMESSIG SKILLE I PRIVATE BARNEHAGER FOR KUNNSKAPSDEPARTEMENTET**

**18. NOVEMBER 2020**

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



# INNHALDSFORTEGNELSE

1	SAMMENDRAG.....	4
2	BAKGRUNN OG MANDAT.....	6
2.1	BAKGRUNN.....	6
2.2	MANDAT.....	6
2.3	METODE OG AVGRENSNINGER.....	7
3	DAGENS KRAV TIL ORGANISERING OG RAPPORTERING .....	10
4	OM ALTERNATIVENE EGET RETTSSUBJEKT OG REGNSKAPSMESSIG SKILLE.....	11
4.1	HVA KRAVET OM EGET RETTSSUBJEKT INNEBÆRER .....	11
4.2	HVA KRAVET OM REGNSKAPSMESSIG SKILLE INNEBÆRER .....	12
4.3	EGET RETTSSUBJEKT ELLER REGNSKAPSMESSIG SKILLE?.....	14
5	MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE.....	16
5.1	TILNÆRMING TIL UTARBEIDELSE AV MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE.....	16
5.2	FORSLAG TIL PRINSIPPER FOR ET REGNSKAPSMESSIG SKILLE .....	19
5.3	SÆRSKILTE PROBLEMSTILLINGER .....	26
6	BEHOV FOR ORGANISATORISKE OG ØKONOMISKE SKILLER .....	30
7	RAPPORTERING OG DOKUMENTASJON .....	31
7.1	RAPPORTERING .....	31
7.2	DOKUMENTASJON .....	32
7.3	ØVRIGE KRAV.....	32
8	VURDERING AV MODELL SETT OPP MOT ALTERNATIV OM EGET RETTSSUBJEKT .....	33
8.1	VURDERING AV MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE SETT OPP MOT KRAV OM EGET RETTSSUBJEKT .....	33
8.2	SAMLET VURDERING.....	37
9	UTKAST TIL ENDRING I LOV, ØKONOMIFORSKRIFT OG INSTRUKS .....	39
9.1	BARNEHAGELOVEN .....	39
9.2	ØKONOMIFORSKRIFTEN .....	39
10	UTKAST TIL INSTRUKS FOR DOKUMENTASJON, REGNSKAPSFØRING, RAPPORTERING, OFFENTLIGGJØRING OG REVISJON AV REGNSKAPSMESSIG SKILLE FOR PRIVATE BARNEHAGER I SAMME RETTSSUBJEKT .....	41

<b>11</b>	<b>VEDLEGG 1: REGNSKAPSMESSIG SKILLE I BDOS «RAPPORT OM ALTERNATIVER TIL EGET RETTSSUBJEKT FOR KUNNSKAPSDEPARTEMENTET» .....</b>	<b>41</b>
<b>12</b>	<b>VEDLEGG 2: GJENNOMGANG AV RELEVANT LOVVERK .....</b>	<b>42</b>
12.1	REGNSKAPSLOVEN .....	42
12.2	AKSJELOVEN .....	44
12.3	BOKFØRINGSLOVEN .....	45
12.4	BOKFØRINGSFORSKRIFTEN .....	45
12.5	SELSKAPSLOVEN .....	46
12.6	STIFTELSESLOVEN .....	46
<b>13</b>	<b>VEDLEGG 3: TEKNISKE BEGRENSNINGER I REGNSKAPSMESSIG SKILLE .....</b>	<b>47</b>

# 1 SAMMENDRAG

I henhold til barnehageloven § 14 a skal offentlige tilskudd og foreldrebetaling komme barna i barnehagen til gode. I de tilfellene hvor et rettssubjekt driver flere barnehager eller annen virksomhet er det krevende for myndighetene å få tilgang på ensartet dokumentasjon for oppfølging, kontroll og tilsyn med den private barnehagesektoren. Det er i samfunnets interesse at informasjon om barnehagens bruk av tilskudd og foreldrebetaling er tilgjengelig for de ulike interessentene, herunder regulerende myndigheter, tilsynsmyndighetene, kommunene, foreldre, media og andre interessenter. Dagens rapportering gjennom BASIL gir ikke tilstrekkelig tilgjengelighet for at disse interessentene kan drive effektiv oppfølging, kontroll eller tilsyn. Det påvirker da også sektorens omdømme at media og andre fra tid til annen finner hva de mener er uregelmessigheter i forhold til barnehagelovens § 14 a. Det er derfor antatt også å være i sektorens egeninteresse at det etableres regler som sikrer større grad av tilgjengelighet av informasjon og mulighet for kontroll med bruk av tilskudd og foreldrebetaling enn i dag.

Med bakgrunn i dette har Kunnskapsdepartementet (KD) foreslått en regulering hvor det fastsettes et krav om at hver private barnehage skal organiseres som et eget rettssubjekt.

Tidlig i 2020 engasjerte KD BDO for å foreta en analyse av konsekvensene ved innføring av dette forslaget og to andre alternative reguleringer, utvidet BASIL-rapportering og krav til regnskapsmessig skille. Oppsummert viser rapporten at alternativet med krav om regnskapsmessig skille langt på vei gir de samme innsyns- og kontrollmulighetene som krav om eget rettssubjekt, men med lavere kostnader for barnehagene. KD ønsker nå å vurdere om alternativet med regnskapsmessig skille kan legges til grunn i stedet for forslaget om at barnehagene skal være egne rettssubjekter, og har engasjert BDO til å konkretisere dette alternativet, samt gjøre en nærmere vurdering av alternativet sett opp mot alternativet om eget rettssubjekt. Dette er tema for denne rapporten.

Rapportens modell for regnskapsmessig skille innebærer at det lages en egen rapporteringsinstruks der myndighetene kan definere og beskrive de krav som ønskes for å forbedre tilgjengeligheten av informasjon som er nødvendig for oppfølging, kontroll og tilsyn med sektoren. Instruksene inneholder krav til dokumentasjon, regnskapsføring, rapportering, offentliggjøring og revisjon. De viktigste egenskapene ved modellen er at den stiller krav til:

- Løpende inntekts- og kostnadsføring i tråd med ordinære bokførings- og regnskapsregler, men at den gjennom instruks gir særskilte føringer for sektoren.
- Informasjon om utvalgte eiendeler og gjeldsposter.
- Informasjon om opptjente resultater over de fem siste årene.
- Tilgjengelighet og etterprøvnbarhet av dokumentasjon.
- Offentliggjøring.
- Ledelsesrapportering hvor ledelsen må bekrefte at praksis for utarbeidelse av det regnskapsmessige skillet er fulgt i henhold til instruks og hensikten i barnehageloven § 14 a.

En slik instruks vil kunne referere til andre rettsregler, herunder bokføringsloven og regnskapsloven, men samtidig fastsette ytterligere krav som nødvendigvis ikke er gitt ved andre lover eller forskrifter. Herunder kan det også reguleres hvordan enkelte poster skal dokumenteres, presenteres og verdsettes i rapporteringen. Modellen for regnskapsmessig skille åpner med andre ord for å regulere særlige behov mer fleksibelt enn hva man ville ved et krav om eget rettssubjekt.

I vurderingen er modellen for regnskapsmessig skille vurdert opp mot alternativet om eget rettssubjekt etter samfunnsøkonomiske vurderingskriterier. Vår samlede vurdering er at:

- Alternativet med regnskapsmessig skille gir fortsatt noe mindre administrativ byrde, og har derfor noe lavere kostnad enn å innføre krav om egne rettssubjekter.
- Alternativet vurderes ikke å ha vesentlige svakheter hva gjelder ansvar og myndighet for barnehagens regnskap og økonomiske disposisjoner.
- Alternativet gir tilnærmet samme eller lik grad av transparens, med mulighet for tilsyn og kontroll som eget rettssubjekt.

- Alternativet gir mulighet til å sette ytterligere krav i instruks, som etter vår vurdering er en reell fordel fremfor den mer fastsatte strukturen som gjelder for egne rettssubjekter.

En forskjell knyttet til rapportert regnskap ved krav om regnskapsmessig skille og krav om eget rettssubjekt, er at det ikke er nødvendig å kreve fullstendig balanse hvis man mener at det ikke gir merverdi. En fullstendig balanse vil i ytterste konsekvens bety at regnskapet må settes opp som egen regnskapsklient for hver eneste barnehage, med duplisering av informasjon knyttet til for eksempel leverandører, ansatte med mer. Hvis man kommer til at verdien av å vise full balanse i stedet kan løses ved å kreve opplysninger om de relevante balansepostene, er full balanse unødvendig. Det er da ikke nødvendig å regnskapsføre et regnskap med fullstendig balanse for hver barnehage, men det kan allikevel stilles strenge krav til hvordan denne informasjonen skal dokumenteres og rapporteres. Regnskapsmessig skille er således et mer fleksibelt system, der det anses som en reell fordel at instruksene kan regulere akkurat de forhold som anses viktigst å regulere. Regnskapsmessig skille er derfor også den mest brukte modellen i økonomisk regulering av sektorer som mottar offentlige tilskudd, både av norske myndigheter og de europeiske konkurransemyndighetene.

Fordi det er argumenter som taler for begge alternativer, er det til sist opp til KD å vurdere hvilket alternativ som er mest hensiktsmessig. Selv om vi vurderer at alternativ om regnskapsmessig skille kan oppfylle de fleste vurderingskriterier på samme måte som alternativet om eget rettssubjekt, er alternativet en ny løsning som alle parter må gjøre seg kjent med. Før det tas stilling til innføring av dette alternativet mener vi derfor at modellen bør testes på et pilotutvalg av barnehageaktører før innføring. Dette vil gi en bred oversikt over de praktiske konsekvensene modellen kan ha for private barnehageaktører og offentlige myndigheter. I tillegg vil dette bidra til at instruksene kan skrives tilstrekkelig presist til å ivareta utfordringene som avdekkes gjennom testing av et pilotutvalg.

## 2 BAKGRUNN OG MANDAT

### 2.1 BAKGRUNN

I april 2019 sendte Kunnskapsdepartementet (KD) på høring forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter. I kapittel 7 foreslo KD å innføre krav om at hver private barnehage må organiseres som eget rettssubjekt. Ulike alternativer til eget rettssubjekt ble utredet i BDO AS (BDO) sin «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet»<sup>1</sup>. Rapporten viste at regnskapsmessig skille gir noen av de samme innsyns- og kontrollmulighetene som krav om eget rettssubjekt, men med lavere kostnader for barnehagene.

KD ønsker å vurdere om alternativet med regnskapsmessig skille kan legges til grunn for reguleringen av private barnehager, i stedet for alternativet i høringsnotatet om at barnehagene skal være egne rettssubjekter. Det er ikke utarbeidet en konkret for modell for hvordan et regnskapsmessig skille kan gjennomføres. KD har behov for at alternativet utdypes og konkretiseres i form av forslag til regulering.

### 2.2 MANDAT

Prosjektet er en utredning av hvordan et krav om regnskapsmessig skille mellom private barnehager i samme selskap kan gjennomføres. Dette inkluderer hvilke reguleringer i lov og forskrift dette innebærer, men også øvrige forhold som rapporteringskrav, behov for innrapporteringsløsninger mv.

Utredningen skal munne ut i et utkast til lovregulering og forskrift/instruks om regnskapsmessig skille mellom barnehager innenfor samme rettssubjekt.

#### 2.2.1 Formål

Formålet med oppdraget er å legge til rette for mer åpenhet og innsyn i den økonomiske situasjonen til de private barnehagene, og på den måten bidra til å sikre gode muligheter for oppfølging og kontroll med at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode.<sup>2</sup> Videre er det et ønske om å bedre tilrettelegg for effektivt tilsyn, herunder legge til rette for kontroller av at

- det ikke overføres midler med nærstående parter
- midler ikke benyttes til annen virksomhet i samme rettssubjekt eller konsern
- hindre krysssubsidiert mellom barnehagevirksomhet og annen virksomhet

Hensikten med oppdraget er å kunne foreta en nærmere vurdering av om regnskapsmessig skille er et egnet alternativ til forslaget om å stille krav om at hver barnehage skal organiseres som et eget rettssubjekt. Et vesentlig punkt i vurderingen er at dersom flere barnehager er organisert i samme rettssubjekt, skal det kunne identifiseres entydig hvilke kostnader og inntekter som tilhører hver enkelt barnehage. Dette er viktig for tilsynsmyndigheten, men det er også viktig for kommunen som gir tilskudd. Kommunen skal kunne vite om tilskuddene de gir til barnehagen i sin kommune blir brukt i den barnehagen det gis tilskudd til.

Når det gjelder behovet for oppfølging, kontroll og tilsyn med at barnehagelovens § 14 a overholdes, er alle brukere av barnehagens regnskaper hensyntatt for å vurdere nytteverdien. Dette gjelder de regulerende myndigheter, tilsynsmyndigheten, politikere, kommunene, foreldre og andre interessenter. For å veie nytten, ses denne opp mot den administrative byrden som de to alternativene medfører, både for myndighetene, barnehagene og barnehageeierne. Dette ble særlig vurdert i BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet»<sup>3</sup>, og med oppdaterte vurderinger her i kapittel 8.

---

<sup>1</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt*.

<sup>2</sup> Jfr. barnehagelovens §14 a skal offentlige tilskudd og foreldrebetaling komme barna til gode.

<sup>3</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt*.

### 2.2.2 Problemstillinger

Med bakgrunn i prosjektets formål er prosjektet delt i to deler med underliggende problemstillinger:

Del 1:

1. Hvordan kan et krav om regnskapsmessig skille mellom private barnehager i samme selskap gjennomføres?

Herunder, hvilke reguleringer i lov og forskrift dette innebærer, samt øvrige forhold som rapporteringskrav, behov for innrapporteringsløsninger mv.

2. Er det behov for krav til organisatoriske eller økonomiske skiller som støtter opp om det regnskapsmessige skillet?

Hvilket regelverk ville ha blitt gjort gjeldende for barnehagene ved et krav til egne rettssubjekter, og som må gjøres særskilt gjeldende ved en regulering med krav til regnskapsmessig skille?

Del 2:

3. I hvilken grad oppfyller modellen kriterier utarbeidet av KD?

Hva er fordelene/ulempene ved denne modellen sett opp mot alternativet der barnehagene er egne rettssubjekter?

Der kriteriene det skal tas hensyn til er:

- a) Åpenhet og transparens om økonomiske forhold i den enkelte barnehage og på konsernnivå, herunder for tilsynsmyndighet, kommuner og foreldre
- b) I hvilken grad de rapporterte økonomiopplysningene er etterprøvbare og sporbare
- c) Tilrettelegge for effektivt tilsyn, herunder digitaliseringsvennlige og effektive rapporteringsløsninger
- d) Tydelig plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret, herunder begrense det økonomiske ansvaret til den enkelte barnehage
- e) Ansvarsplassering og styrende organer
- f) Vil oppfylle dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist
- g) Behov for kontroll og vedlikehold av data hos offentlige myndigheter
- h) Forutsetningene for barnehagenes interne kontroll
- i) Grunnlaget for den eksterne revisors kontroll
- j) Likebehandling mellom ulike eiere (standardiserte opplysninger)
- k) Regnskaps- og rapporteringsbyrde for barnehagene
- l) Administrasjon hos tilsynsmyndighet og andre offentlige myndigheter

Dersom alternativet om regnskapsmessig skille oppfyller kriteriene i like stor grad som alternativet om eget rettssubjekt, vil alternativet oppnå formålet; å legge til rette for bedre økonomisk tilsyn med private barnehager.

## 2.3 METODE OG AVGRENSNINGER

### 2.3.1 Metode for analyse

I utarbeidelsen av konkret modell for regnskapsmessig skille, er det satt sammen en arbeidsgruppe fra BDO, bestående av siviløkonomer, finansanalytikere, revisorer og jurister, som har drøftet de ulike problemstillingene. Kunnskap og erfaring om andre sektors modeller for regnskapsmessig skille og kunnskap tilegnet i tidligere rapporter er benyttet. Informasjon fremlagt i høringsnotat og høringsvar er også benyttet. Representanter fra KD og Utdanningsdirektoratet (Udir) har også vært involvert i arbeidsmøter, diskusjoner og vurderinger. Det har blitt gjennomført et møte med representanter fra Den norske Revisorforening (DnR), og skriftlige innspill er mottatt fra Private Barnehagers Landsforbund (PBL) og Ressursgruppa for ideelle barnehager.

### Kategoriserte vurderingskriterier

I del to av oppdraget, kapittel 8, vil vi vurdere modellen for regnskapsmessig skille og alternativet om eget rettssubjekt opp mot vurderingskriteriene gjennomgått i 2.2.2. Vurderingskriteriene lå også til grunn for BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet»<sup>4</sup>. I rapporten ble kriteriene kategorisert, og virkninger ble vurdert. Tabellen nedenfor viser vurderingskriteriene i ulike kategorier. Vi mener disse kategoriene er hensiktsmessige inndelinger, og vil derfor benytte denne inndelingen i drøftingen av alternativet om eget rettssubjekt og alternativet om regnskapsmessig skille iht. vurderingskriteriene i kapittel 8.

Kategori	Vurderingskriterier
Administrativ byrde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Behov for kontroll og vedlikehold av data hos offentlige myndigheter</li> <li>• Regnskaps- og rapporteringsbyrden for barnehagene</li> <li>• Administrasjon hos tilsynsmyndighet og andre offentlige myndigheter</li> </ul>
Ansvar og myndighet	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tydelig plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret, herunder begrense det økonomiske ansvaret til den enkelte barnehage</li> <li>• Ansvarsplassering og styrende organer</li> </ul>
Transparens, tilsyn og kontroll	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Åpenhet og transparens om økonomiske forhold i den enkelte barnehage og på konsernnivå, herunder for tilsynsmyndighet, kommuner og foreldre</li> <li>• I hvilken grad de rapporterte økonomiopplysningene er etterprøvbare og sporbare</li> <li>• Likebehandling mellom ulike eiere (standardiserte opplysninger)</li> <li>• Tilrettelegge for effektivt tilsyn, herunder digitaliseringsvennlige og effektive rapporteringsløsninger</li> <li>• Forutsetningene for barnehagenes interne kontroll</li> <li>• Grunnlaget for den eksterne revisors kontroll</li> <li>• Vil oppfylle dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist</li> </ul>

Tabell 1: Relevante vurderingskriterier i ulike kategorier. Kilde: Kriteriene er foreslått av KD og kategorisert av BDO.

#### 2.3.1 Avgrensninger

##### Forutsetning om regnskaps- og bokføringsplikt

De fleste selskapsformer har regnskaps- og bokføringsplikt. Type selskapsform er derfor ikke avgjørende for våre analyser. Vi forutsetter her at barnehagene må følge regnskapslovens § 4-1 og at alle barnehager vil ha full regnskapsplikt. Enkeltpersonforetak er ikke underlagt regnskapsloven med mindre de har balansesum over 20 mill. kroner eller flere enn 20 ansatte. Da de fleste barnehager organisert som enkeltpersonforetak er under nivået til disse kravene, innebærer dette at de fleste av disse barnehagene er unntatt regnskapsplikt. Disse barnehagene er likevel underlagt prinsippene i regnskapsloven § 4-1 i tråd med særskilt krav i Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven) § 2.

Små foretak har i utgangspunktet mulighet til å velge bort noen av regnskapslovens bestemmelser, til fordel for forenklete regler. I modell for regnskapsmessig skille forutsetter vi at barnehager skal følge samme regler som rettssubjektet. Dersom en barnehage ville gått under reglene for «små foretak» om det ble et eget rettssubjekt, må enheten likevel følge reglene for ordinære foretak i modell for regnskapsmessig skille dersom rettssubjektet ikke faller i kategorien «små foretak».

<sup>4</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). Rapport om alternativer til eget rettssubjekt.



### Barnehager som er foreslått unntatt fra krav om eget rettssubjekt

I KDs høringsnotat med forslaget om eget rettssubjekt<sup>5</sup> defineres hver enkelt barnehage etter samme nivå som i BASIL,<sup>6</sup> men små barnehager foreslås unntatt (ordinære barnehager med færre enn 20 barn under samme eier, familiebarnehager med færre enn ti barn under samme eier eller åpne barnehager der det kun er én åpen barnehage under samme eier). Store enkeltpersonforetak vil dermed rammes av nye regler.

Egne rettssubjekter har som hovedregel revisjonsplikt.<sup>7</sup> Jf. KDs høringsnotat fra 2019, vil dagens bestemmelser om krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon i økonomiforskriften til barnehageloven videreføres for barnehager som er unntatt krav om eget rettssubjekt. Samtidig vil unntaket fra revisjonsplikten i økonomiforskriften § 3 oppheves, og også barnehagene som ikke blir pålagt å være et selvstendig rettssubjekt skal få resultatregnskapet revidert av en statsautorisert eller registrert revisor.

Vi har ikke vurdert om tilsvarende unntak bør gjelde for krav om regnskapsmessig skille. Vi antar at det kan være praktisk og går ikke videre inn på dette i denne rapporten. Problemstillingen er antakelig dog av mindre betydning, da regnskapsmessig skille er aktuelt først der det er flere enn en barnehage i samme rettssubjekt, og regnskapsreglene vil tilordnes iht. rettssubjektets, ikke den enkelte barnehage. Tidligere analyser har vist at det ikke er færre enn 20 barn i rettssubjekter som inkluderer flere barnehagevirksomheter.<sup>8</sup> Det vil da ikke gi noen fordel for eieren å organisere slike små barnehager i eller utenfor et rettssubjekt.

### Andre beslektede tema som ikke inngår i oppdraget

Det er flere beslektede tema som ikke inngår i oppdraget, men noen slike vil allikevel omtales i korthet. Dagens barnehagelov § 14 a, første ledd, pkt. a) sier at barnehagen kun skal belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen, og som dermed kan sies å komme barna til gode. Dette innebærer at kostnader som ikke vedrører barnehagedrift ikke skal fordeles ut til barnehagene. Å definere hva som er barnehagekostnader er ikke en del av vårt mandat, men vi vil likevel påpeke tilfeller der vi mener at rettssubjektets kostnader, eiendeler eller gjeld ikke bør fordeles fordi det ikke er tilknyttet barnehagedrift, fordi vi mener dette er avgjørende for å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode.

Relatert til dette er også det barnehageloven sier om at barnehagen kan ha et rimelig årsresultat. Å definere hva som er et rimelig resultat er utenfor vårt mandat, men er noe KD burde vurdere å spesifisere.

Et annet tema er hvorvidt det er nødvendig at hver enkelt barnehage har en egen bankkonto for å kunne skille ut barnehagens likvider. Dette er forhold som ikke er en del av vårt mandat å vurdere. Det samme gjelder problemstillingen om det skal stilles krav til hvem som skal eie bestemte eiendeler og bygninger. Hvem som eier bestemte eiendeler og bygninger er imidlertid avgjørende for hvordan fordelingen av kostnader og/eller balanseposter blir og for hvordan gevinster ved transaksjoner mellom nærstående parter kan realiseres, som er en av hovedproblemstillingene som trekkes opp av media og politikere i debattene om inntjeningen i sektoren.

---

<sup>5</sup> Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

<sup>6</sup> De som er godkjent som barnehage etter barnehageloven §§ 1 og 2. Jf. Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskriften) § 2, skal barnehageeier «utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven».

<sup>7</sup> Barnehager som etableres som et AS har revisjonsplikt jf. aksjelovens kapittel 7 (der det, jf. aksjelovens § 7-6 er noen unntak for selskaper under gitte terskelverdier). Stiftelser har alltid revisjonsplikt. ANS/KS og DA (og SA/BA) har kun revisjonsplikt dersom de kommer inn under regnskapslovens krav til regnskapsplikt, uavhengig av om de kan være bokføringspliktige, og kun dersom de overstiger gitte terskelverdier som er noe mer begrenset enn for aksjeselskap (AS).

<sup>8</sup> Beregninger i forbindelse med prosjektet «Alternativer til eget rettssubjekt.» Blant barnehagene uten unikt eierorganisasjonsnummer i BASIL i 2018 var det om lag 140 unike eierorganisasjonsnummer. Blant disse var det ingen eiere med færre enn 20 barn totalt.

Også diskusjoner om krav til eget styre i barnehagen omtales, selv om det ikke nødvendigvis er en del av dette prosjektets mandat, men fordi det påvirker nytteverdivurderingen av de ulike reguleringene. Ser mer om dette i kapittel 8.

### 3 DAGENS KRAV TIL ORGANISERING OG RAPPORTERING

Dagens regelverk inneholder ikke krav til hvordan private barnehager skal være organisert juridisk. Flere barnehager er i dag organisert (og registrert) som en avdeling i et rettssubjekt som driver flere barnehager eller annen type virksomhet. Kravene i regnskapsloven og bokføringsloven retter seg mot rettssubjektet. I tilfeller hvor barnehagene er registrert som en avdeling stilles det dermed ikke krav til regnskapsrapportering og dokumentasjon til den enkelte barnehage utover det som fremkommer av barnehageloven § 14 a og økonomiforskriften til barnehageloven.<sup>9</sup>

Det fremkommer av økonomiforskriften at forskriften skal sikre at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode. I henhold til økonomiforskriftens § 2 skal det for hver enkelt private barnehage utarbeides et resultatregnskap som er godkjent etter barnehageloven. Av økonomiforskriftens § 4 fremkommer det at opplysninger om bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetaling hvert år skal rapporteres inn til kommunen og KD via barnehagens resultatregnskap. Innrapporteringen skal skje på et standardisert skjema fastsatt av KD, og barnehageaktørene rapporterer inn resultatregnskapet i rapporteringsløsningen BASIL.<sup>10</sup> I dagens skjema må barnehagene rapportere inn alle inntekter og utgifter på post-nivå. I tillegg stilles det krav om enkelte noteopplysninger. Eksempler her er pensjon, organisasjonsnummer på eier, om eier også driver med annen virksomhet, med mer. I tillegg må det opplyses om hvilke poster som er fordelt på barnehagene og hvilke fordelingsnøkler som er brukt for disse. Dette innebærer at de inntekter og kostnader der man ikke opplyser om fordeling skal være direkte henførbare til hver enkelt barnehage.

I dag rapporteres ikke balanseposter i BASIL. Dette innebærer at rapporteringen ikke inneholder opplysninger om eiendeler, egenkapital og gjeld. Det er heller ikke krav om opplysninger om fordeling og rapportering av rettssubjektets eiendeler, egenkapital og gjeld til den enkelte barnehage. Dette betyr blant annet at BASIL-rapporteringen ikke gir opplysninger om den bokførte verdien av eiendeler, som for eksempel lokaler, som barnehagens overordnede rettssubjekt eier, og heller ikke gjeld eller opplysninger om opptjent egenkapital.

Videre fremkommer det av økonomiforskriftens § 3 at den enkelte barnehages resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor, og at revisjonen skal følge revisorloven.<sup>11</sup> Unntatt fra dette er barnehageaktører, som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn 20 barn eller familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn. Disse kan i stedet for revisor velge en uavhengig regnskapskyndig til å attestere regnskapet. Tilsvarende gjelder for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern eier kun én åpen barnehage.

Revisors oppgave er å revidere regnskapet. Revisor avgir en uttalelse (revisjonsberetning) om hvorvidt et regnskap i det alt vesentlige er i samsvar med et definert rammeverk, regnskapsloven/BASIL/barnehageloven, for å øke sikkerheten for den eller de som skal godkjenne

---

<sup>9</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2019). *Transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager*.

<sup>10</sup> For ytterligere informasjon om hvilke opplysninger barnehagene skal rapportere inn i resultatregnskapet se: [https://www.udir.no/contentassets/9cdf20aa29a4469594b144ba344ea887/aarsregnskapskjema\\_179-bm.pdf](https://www.udir.no/contentassets/9cdf20aa29a4469594b144ba344ea887/aarsregnskapskjema_179-bm.pdf)

<sup>11</sup> Iht. revisorloven skal revisor «vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter» (revisorloven § 5-1). Videre skal revisor «utføre revisjonen etter neste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil» (revisorloven § 5-2).

regnskapet.<sup>12</sup> Det er en utbredt misforståelse at det er revisor som godkjenner regnskapet. I et aksjeselskap skal generalforsamlingen godkjenne regnskapet. BASIL-rapporteringen fra barnehager godkjennes av kommunen.

Uavhengig av om barnehager er egne rettssubjekt eller ikke, skal revisor som nevnt revidere de enkelte barnehagenes resultatregnskap. Gjennom revisjon skal revisor øke kvaliteten på beslutningsgrunnlaget for dem som skal godkjenne regnskapet. Revisor uttaler seg om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er avlagt i samsvar med det aktuelle regelverket. For barnehager skal revisors revisjon blant annet baseres på at gyldige og korrekte verdsatte/målte transaksjoner ligger til grunn for barnehagens regnskap, blant annet i henhold til kravene i barnehageloven § 14 a første ledd pkt. a-c.<sup>13</sup> Revisors uttalelse er imidlertid ingen godkjennelse eller en konklusjon. Dette innebærer at en «ren» beretning fra revisor etter revisjon av barnehageregnskapene ikke er en godkjennelse av at pengene har kommet barna til gode, eller at alle krav i barnehageloven er fulgt.<sup>14</sup> Denne konklusjonen må foretas av et kompetent myndighetsorgan basert på tilgjengelig informasjon der regnskapsinformasjon og revisjonsberetninger er et viktig bidrag.

## 4 OM ALTERNATIVENE EGET RETTSSUBJEKT OG REGNSKAPSMESSIG SKILLE

### 4.1 HVA KRAVET OM EGET RETTSSUBJEKT INNEBÆRER

KDs høringsforslag til innføring av krav om at hver enkelt barnehage må organisere seg som eget rettssubjekt vil medføre at den enkelte barnehage blir underlagt eksisterende regelverk for rettssubjekter, med klare krav fastsatt i lover og forskrifter.<sup>15</sup>

Innføring av krav om eget rettssubjekt medfører følgende krav

- eget regnskap etter regnskapslovens og bokføringslovens krav som må rapporteres i Altinn
- krav til fullstendig dokumentasjon for transaksjoner
- skattemeldinger, terminoppgaver for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift
- eget styre
- revisjon (for noen selskapsformer kan mindre virksomheter ha fravalg eller fravær av krav til revisor etter nærmere regler)
- selskapsavtale (gjelder KS og DA/ANS) og ev. andre krav som selskapsformen stiller
- Disse kravene innebærer en etablerings- eller omstillingskostnad for barnehager, men også økte driftskostnader.

Egne rettssubjekter må levere årsregnskap i Altinn. Årsregnskap er en definert aggregert rapport hjemlet i regnskapsloven, som ikke inneholder informasjon på regnskapskontonivå. For å sikre tilstrekkelig detaljnivå på innrapporterte opplysninger fra barnehagene i tråd med dagens BASIL-rapportering, må rettssubjektene rapportere ytterligere opplysninger utover «vanlig» rapportering til Altinn. Dette vil kunne være i form av eget, tilpasset skjema til Altinn, eller BASIL-rapportering som i dag. I BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for

---

<sup>12</sup> Revisor kan konkludere med *positiv konklusjon* (at regnskapet er i samsvar med rammeverket), med *positiv konklusjon med forbehold på angitte områder*, med *negativ konklusjon* (at regnskapet ikke er i samsvar med rammeverket) eller med *konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg*.

<sup>13</sup> Barnehagelovens § 14 a, punkt a-c, vil normalt identifiseres som risikoområder ved revisjonen av barnehager.

<sup>14</sup> Dette er diskutert i møte med DnR, som så langt vi forstår er enige i dette utgangspunktet.

<sup>15</sup> Flere selskapsformer kan defineres som et eget rettssubjekt, herunder aksjeselskap (AS), stiftelse, ansvarlig selskap med delt ansvar (DA/ANS), selskap med begrenset ansvar (BA), samvirkeforetak (SA) og kommandittselskap (KS). Vi har ikke har kunnskap om hvilken selskapsform de ulike barnehagene vil bli. Regnskapsmessige krav er stort sett likt for alle selskapsformer. Vi vet heller ikke hvordan private barnehagene vil velge å etablere de nye rettssubjektene.

Kunnskapsdepartementet»<sup>16</sup>, forutsettes det at de private barnehagenes BASIL-rapportering erstattes av en rapportering til Altinn. Dette innebærer at det utvikles en mer standardisert rapporteringsløsning og at det utarbeides en rapporteringsinstruks.

## 4.2 HVA KRAVET OM REGNSKAPSMESSIG SKILLE INNEBÆRER

Med regnskapsmessig skille menes krav til at et rettssubjekt skal etablere skille i regnskapsføring av ulike segmenter. I relasjon til barnehagene innebærer det å kreve at barnehager som drives i samme rettssubjekt skal holdes regnskapsmessig adskilt fra hverandre. Bakgrunnen for dette er kravet i barnehagelovens § 14 a om at tilskuddet og foreldrebetalingen skal komme barnehagen til gode. Et slikt regnskapsmessig skille innebærer i utgangspunktet ikke en organisatorisk inngripen i virksomheten.

Et vesentlig element knyttet til regnskapsmessig skille er å sikre mulighet for oppfølging, kontroll og tilsyn med at transaksjoner mellom ulike deler av virksomheten innad i rettssubjektet ivaretar kravene i barnehageloven § 14 a. Dette innebærer at det må være et avtaleliknende forhold der det klart fremkommer hvilke forutsetninger som gjelder, herunder klare eierforhold, for eksempel eiendom, finansiering og ansettelsesforhold. Dette er for eksempel relevant ved bruk av felles ressurser, bruk av overskuddslikviditet mv.

Ved "transaksjoner" mellom barnehager og annen virksomhet i samme rettssubjekt, foreligger det ikke et klart avtaleforhold eller eierforhold. Dette må da reguleres nærmere ved innføring av krav om regnskapsmessig skille, gitt at dette skal sikre en transparens på lik linje som mellom egne rettssubjekter. Dette kan reguleres i barnehageloven, økonomiforskriften eller rapporteringsinstruksen. Rettslig sett lar ikke dette seg regulere mellom partene, men det kan allikevel reguleres som hva vi kaller et avtaleliknende forhold, gjennom å sette krav til dokumentasjon.

Det vil samtidig være av vesentlig betydning at det kun drives barnehagedrift i rettssubjektet. Da vil insentivene for verdioverføring blir mindre, fordi all virksomhet i rettssubjektet vil være underlagt begrensningene i barnehageloven § 14 a.

Det er ingen helt klar definisjon av hva et regnskapsmessig skille skal inkludere. Et regnskapsmessig skille søker å følge regnskapslovens bestemmelser, men det kan bestemmes hvordan for eksempel resultat- og eventuell balanseoppstilling skal utformes. Det kan også legges til særskilte krav, for eksempel til dokumentasjon, rapportering, offentliggjøring mv. Denne fleksibiliteten gjør at det anses å være en nær like effektiv og relevant reguleringsmetode som å kreve utskillelse i egne rettssubjekter. Den anses ofte også bedre enn krav til utskillelse i egne rettssubjekter, fordi den er mindre inngripende i virksomhetens frihet til å velge egen organisering. Dette er hovedgrunnen til at regnskapsmessig skille er den alt vesentligste formen for regulering der det gis offentlig støtte til deler av en virksomhet.

Flere sektorer og virksomheter som mottar offentlig støtte eller er offentlig finansiert har krav om regnskapsmessig skille mellom den offentlig finansierte og den øvrige delen av virksomheten.<sup>17</sup> Mens enkelte sektorer har krav om regnskapsmessig skille for inntekter og kostnader (resultatoppstilling), har andre også krav om balanseoppstilling. For eksempel stiller forskrift om private universiteter, høyskoler og fagskolars § 2 krav om «oversikt over statlige tilskudd og egenbetaling fra studenter og «endring opptjent og innskutt egenkapital, fordelt på segment». Med andre ord varierer omfanget av hvilke regnskapsposter som skal fordeles, hvordan disse skal fordeles og dokumentasjon av det som fordeles.

Regnskapsmessig skille benyttes som grunnleggende prinsipp for å skille økonomien mellom offentlig finansiert virksomhet og kommersiell virksomhet i statsstøttereguleringen, herunder den sentrale Altmark-dommen som ligger til grunn som et sentralt kriterium. Eksempler er Kystruteavtalen mellom Hurtigruten, Havila og Samferdselsdepartementet og Allmenkringkasteroppdraget mellom Kulturdepartementet og TV 2. Begge disse avtalene er

<sup>16</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt*.

<sup>17</sup> For eksempel er det i avfallsforskriftens § 15-4 krav om at kommuner skal ha «separat regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall.»<sup>17</sup> Også kommunalt brannvesen og fylkeskommunale tannleger må ha regnskapsmessig skille dersom de driver med markedsrettet virksomhet. Det er også et krav om regnskapsmessig skille mellom akkreditert og ikke-akkreditert virksomhet for private høyskoler og fagskoler og det stiles krav til skille mellom ulike deler av virksomheten til TV2 og Hurtigruten.

godkjent av EØS' overvåkingsorgan, ESA. Også i DFØ - Lover og regelverk for tilskudd, pkt. 4, underpunkt 3<sup>18</sup> presiseres det at regnskapsmessig skille kreves der frivillig sektor mottar statsstøtte og samtidig driver markedsaktiviteter. I Nærings- og fiskeridepartementets (NFD) «Veileder om offentlig støtte» nevnes krav til separate regnskap flere steder.<sup>19</sup>

Det spesielle i ovennevnte saker er at regnskapsmessig skille kreves for å skille kommersiell virksomhet fra den offentlig støttede virksomheten. Sammenlignet med barnehagene, betyr dette mellom barnehagevirksomheten og annen virksomhet. Dette er allerede foreslått regulert i høringsnotat til endringer i barnehage-loven om ny regulering av private barnehager, der departementet skriver: «Departementet mener at det bør innføres en bestemmelse om at det som hovedregel ikke skal være tillatt å eie eller drive annen virksomhet i rettssubjektet som er godkjent for barnehagedrift.»<sup>20</sup>

For reguleringene av de private barnehagene er det med andre ord allerede innført en strengere form for regulering enn hva vi vanligvis ser i andre sektorer og under EØS-avtalen. Innføring av krav om at alle barnehageenhetene må være egne rettssubjekter, vil medføre enda strengere regulering.

Til sammenligning har NAV de siste årene stilt strengere krav til tiltaksbedrifter, der de nå krever at tiltaksbasert virksomhet (VTA/AFT) skal skilles ut i eget rettssubjekt. NAV har blitt kritisert for dette kravet, der flere trekker frem at et krav om regnskapsmessig skille ville vært et bedre alternativ. NAV har foretatt denne innstrammingen gjennom krav i bedriftenes mottatte tilskuddsbrev. Mellom tiltakene innad i en bedrift er det imidlertid «kun» krav om separate prosjektregnskaper.<sup>21</sup> Dette kan sammenlignes med de private barnehagene, der NAV setter samme krav som KD har satt i høringsnotatet til å skille ut annen virksomhet, men ikke går like langt som KD gjør når de krever skille innad mellom tiltakene.

Det kan være vanskelig å finne direkte sammenlignbare tilskuddsordninger med de private barnehagene, særlig fordi det er mange likeartede virksomheter. En type ordning som har likhetstrekk er ulike typer tilskudd forskningsselskaper mottar, til drift og til en rekke ulike prosjekter. I disse er det krav om at tilskuddet går til formålet, herunder at det ikke krysssubsidieres mellom ordningene og annen virksomhet. Disse er gjennomgått av Riksrevisjonen i deres «Undersøkelse av tilskudd til forskningsselskaper under Kunnskapsdepartementet.»<sup>22</sup> Riksrevisjonen oppsummerer hovedfunn i rapporten slik:

- De fleste av selskapene benytter tilskuddsmidler til å bygge opp egenkapital i strid med de forutsetninger for tilskudd som er satt i økonomibestemmelsene.
- Flere av tilskuddsforvalterne har i liten grad etablert tiltak for å sikre oppfølging av bruken av tilskudd.
- Forskningsrådets kontrollordninger har ikke sikret at tilskuddene til selskapene blir brukt som forutsatt.

Riksrevisjonen nevner gjennomgående i sin rapport at de savner at det er innført regnskapsmessig skille, og i liten grad forventning om skille i separate juridiske enheter.

Grunnet det store antall enheter i barnehagesektoren, vil det være en stor inngripen å kreve separate juridiske enheter fremfor regnskapsmessig skille for de private barnehagene. Da virksomhetene er så like, vil det også være særlige muligheter for stordriftsfordeler som kan forhindres ved et slikt krav.

Ved innføring av krav til regnskapsmessig skille må det utarbeides en instruks som må hjemles i forskrift. Det er instruksen som vil stille detaljerte krav til dokumentasjon, regnskapsføring,

---

<sup>18</sup> <https://dfo.no/fagomrader/tilskudd/lover-og-regelverk-for-tilskudd/gjelder-reglene-om-offentlig-stotte-for-tilskudd>

<sup>19</sup> <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/veileder-om-offentlig-stotte/id2632758/>

<sup>20</sup> *Høringsnotat Forslag til endringer i barnehage-loven med forskrifter* kapittel 7.4.1 (Kunnskapsdepartementet 26. april 2019). <https://www.regjeringen.no/contentassets/14f278c1b1d048b5853d1e9c8dc685e3/horingsnotat-med-forslag-til-endringer-i-barnehage-loven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager.pdf>

<sup>21</sup> <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/slik-etterlever-du-krav-til-organisering-av-vta-og-aft>

<sup>22</sup> Del av Dokument 3:2 Riksrevisjonens kontroll med forvaltningen av statlige selskaper for 2016 (2017-2018) / Offentliggjort 12. desember 2017. Kan lastes ned i fullversjon på <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2017-2018/undersokelse-av-tilskudd-til-forsknings-selskaper-under-kunnskapsdepartementet/>

rapportering, offentliggjøring og revisjon. For myndighetene åpner denne løsningen for at det i instruksen kan legges inn særskilte krav til regnskapsføringen og påkrevde opplysninger, for eksempel en angivelse av hvilke kostnader som skal inngå i rapporteringen. Avhengig av hvilke krav som stilles vil dette ved innføring av regnskapsmessig skille for private barnehager typisk innebære:

- Utarbeidelse av atskilte regnskaper for resultat og balanse (full eller delvis). Dette innebærer at alle transaksjonene skal kunne spores fra opprinnelse til regnskapsførsel og rapportering, og at transaksjoner mellom nærstående også innenfor samme rettssubjekt dokumenteres.
- Alle inntekter og kostnader skal være basert på faktiske opprinnelige regnskapsstørrelser.
- Likviditetsflyt reguleres, enten ved å sette forbud eller ved å regulere at dersom en barnehageenhets overskuddslikviditet benyttes til annen, vil det måtte avregnes renter slik at tilskuddet i sin helhet kommer til gode for den barnehageenheten som tilskuddet er gitt for.
- Krav til fullstendighet og gyldighet av inntekter og kostnader. Alle relevante inntekter og kun relevante kostnader skal belastes regnskapet til barnehagen.
- Avgrensning av relevante inntekter og kostnader beskrives mer utdypende.
- Inntekter og kostnader skal henføres direkte så langt som mulig, og det skal være krav til dokumentasjon som sikrer dette. Dette betyr at barnehagen må innrette sine rutiner og forretningsførsel for å sikre at inntekter og kostnader kan henføres direkte.
- Gjenværende ikke-direkte henførbare inntekter og kostnader skal fordeles, der fordelingsnøkler som brukes skal dokumenteres, være transparente og etterprøvbare og bygge på en vurdering av faktisk forbruk (årsaksprinsippet). Fordelingen av inntekter og kostnader som ikke direkte kan henføres til hver private barnehage gjøres internt i virksomheten. Interne fordelingsmodeller skal så langt det er praktisk mulig dokumenteres med samme krav til underliggende dokumentasjon som ved direkte henførbare inntekter og kostnader. Sjablongmessige tilnærminger bør som hovedregel ikke aksepteres, det bør heller fremgå et grunnlag for faktisk forbruk.
- Det skal foreligge en aksept fra begge parter for alle transaksjoner, som om transaksjonen var mellom to selvstendige juridiske enheter. Dette innebærer at det må foreligge en aksept fra både rettssubjektet og barnehagevirksomheten når kostnader belastes barnehagevirksomheten. Herunder aksept for at grunnlagsdokumentasjonen er fullstendig.
- Krav til at barnehagens leder/ledelse har kontroll over og har et forhold til utarbeidet dokumentasjon.
- Ledelsesrapportering hvor ledelsen må bekrefte at praksis for utarbeidelse av det regnskapsmessige skillet er fulgt i henhold til instruksen og hensikten i barnehageloven § 14 a, eksempelvis at fordeling av felleskostnader og prinsippene bak dette er transparente og etterprøvbare og at dokumentasjonen er fullstendig.<sup>23</sup>
- Krav om avstemming og kontroll mot selskapsregnskapet.
- Standardisering av form og rutine for innrapportering.
- Revisjon.
- Offentliggjøring og tilgjengeliggjøring.
- Myndighetenes innsynsrett for kontroll og tilsyn.

### 4.3 EGET RETTSSUBJEKT ELLER REGNSKAPSMESSIG SKILLE?

Ulike alternativer til eget rettssubjekt ble utredet i BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet»<sup>24</sup>. Rapporten viste at regnskapsmessig skille gir noen av de samme nytteeffektene som krav om eget rettssubjekt, men med lavere kostnader, særlig for de private barnehagene. Denne rapporten må leses i lys av ovennevnte rapport. Vi vil ikke gjenta vurderingene i tidligere rapport ut over der dette er nødvendig for helheten.

---

<sup>23</sup> En uttalelse fra ledelsen vil virke skjerpene.

<sup>24</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt*.

En vesentlig forutsetning som ligger til grunn for ovennevnte vurdering, er at elementer som vurderes å ha positiv nytteverdi ved krav om eget rettssubjekt, også vurderes tatt med så langt det er praktisk mulig i alternativet om regnskapsmessig skille. Nedenfor har vi derfor sammenstilt de forhold som vi mener bør tas hensyn til med dette som formål.

#### 4.3.1 Elementer som må ligge til grunn for at regnskapsmessig skille skal gi samme nytteverdi som eget rettssubjekt

Modellen for regnskapsmessig skille som utarbeides i denne rapporten skal være et reelt alternativ til forslaget om krav til eget rettssubjekt. Denne rapporten skal derfor spesifisere alternativet om regnskapsmessig skille med dette som formål. Dette inkluderer en nærmere gjennomgang av hva modellen for regnskapsmessig skille bør inkludere for å oppfylle vurderingskriteriene, som gjengitt under problemstillinger i kapittel 2 over, i like stor grad som krav om eget rettssubjekt.

I tabellen nedenfor oppsummerer vi særskilte egenskaper som krav til eget rettssubjekt innebærer, som er viktige i vår vurdering av hvilke krav som kan og bør søkes adoptert i en modell for regnskapsmessig skille. Egenskapene er kategorisert etter hvilken vurderingskategori de er kategorisert etter, iht. tabell 1. Vi inkluderer også vår foreløpige vurdering på om disse bør inkluderes eller ikke i modell for regnskapsmessig skille.

Nytteverdi, herunder relasjon til vurderingskategori	Krav/egenskap ved alternativ om eget rettssubjekt	Bør inkluderes eller ikke i modell for regnskapsmessig skille
Transparens, tilsyn og kontroll	<p>Eget regnskap etter regnskapslovens og bokføringslovens krav, men uansett også krav til tilpasninger i form av forskrift og/eller instruks.</p> <p>Krav til fullstendig dokumentasjon for inntekter, kostnader, eiendeler, rettigheter, forpliktelser og egenkapital.</p> <p>Krav til dokumentasjon av transaksjoner som kontrolleres av nærstående og særskilte krav for større foretaks dokumentasjon.</p> <p>Regnskapet er offentlig tilgjengelig.</p>	<p>Egen instruks der samme krav til regnskap spesifiseres. Herunder også krav til dokumentasjon, rapportering og revisjon. Videre bør krav til offentliggjøring spesifiseres, ut over det som finnes i Brønnøysund i dag.</p> <p>Bør også inkludere krav om avstemming av selskapsregnskap.</p> <p>Krav til dokumentasjon bør inkluderes. Herunder formell dokumentasjon som grunnlag for transaksjoner. Kan tillate forenklet balanseinformasjon dersom denne anses å gi samme nytteverdi for transparens, tilsyn og kontroll.</p>
Ansvar og myndighet	<p>Krav om annen type formell rapportering enn BASIL (til foretaksregisteret, skattemelding, terminoppgaver for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift).</p> <p>Revisjon av fullstendig årsregnskap.</p>	<p>Instruks bør inkludere krav til rapportering som del av (note til) det ordinære regnskapet for rettssubjektet som rapporteres i Altinn, og med særskilt krav om innrapportering i BASIL e.l. Øvrig formell rapportering nevnt til venstre behøves ikke på barnehagenivå.</p>

	<p>Krav om at årsregnskapet behandles og godkjennes av generalforsamling, e.l.</p> <p>Krav til styrets ansvar.</p> <p>Definert ansvar for styre og daglig leder, også erstatnings- og straffeansvar.</p> <p>Selskapsavtale (gjelder KS og DA/ANS) og ev. andre krav som selskapsformen stiller.</p>	<p>Det bør inkluderes krav om ledelsesrapportering.</p> <p>Trenger ikke inkludere krav om styre på barnehagenivå, da selskapsstyret har det fulle formelle og reelle ansvaret, dagens lovverks ansvarsstruktur er gjennomarbeidet og klar.</p> <p>Bekreftelse på forståelsen av styrets/ledelsens ansvar for den enkelte barnehager kan gis i f.eks. krav om ledelsesrapportering. Det bør inkluderes krav om styregodkjenning av regnskapet for barnehagene.</p> <p>Selskapsavtale anses ikke relevant eller nødvendig på barnehagenivå.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tabell 2: Oversikt over hvilke elementer som må ligge til grunn for at et regnskapsmessig skille gir samme nytteverdi som krav om eget rettssubjekt. Kilde: BDO

I tabellen over ser vi at lovregulerte krav til ledelse, dokumentasjon, regnskap, rapportering og revisjon i eget rettssubjekt vil bli hensyntatt også i alternativet for regnskapsmessig skille. Det er således ikke vesentlige elementer som ikke vil bli ivaretatt.

Det er også flere fordeler med regnskapsmessig skille. Det er for eksempel færre formelle krav og lavere utgifter til disse. Ved regnskapsmessig skille kan myndighetene også enklere legge inn særskilte krav i instruksene og det er lettere å endre krav hvis dette skulle bli nødvendig, enn det er ved lovregulering som følger egne rettssubjekter. Også dette er viktige momenter som må inkluderes i endelig vurdering av alternativene i kapittel 8.

## 5 MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE

### 5.1 TILNÆRMING TIL UTARBEIDELSE AV MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE

#### 5.1.1 Hvorfor regnskapsmessig skille som alternativ modell

Den modellen vi kaller regnskapsmessig skille innebærer at det lages en egen rapporteringsinstruks der det vil være vide muligheter for myndighetene til å definere og beskrive de krav som ønskes for å forbedre tilgjengeligheten av regnskapsinformasjonen for tilsynsmyndighetene, tilskuddsmyndighetene, foreldre, politikere og andre interessenter. Formålet er åpenhet om bruken av det offentlige tilskuddet og egenbetalingene i barnehagene og at pengene kommer barna til gode. Instruksene må forankres i forskrift, slik vi ser det. Eventuelt kunne den vært forankret i tilskuddsbrevet fra kommunene.

Gjennom tidligere analyser, rapporter, og erfaringer fra tilsynssaker i sektoren og sammenlignbare sektorer, har det vist seg relevant å regulere spesifikke forhold som skal sikre oppfyllelsen av kravene i barnehagelovens § 14 a, herunder blant annet hvilke kostnader som anses som barnehagerelaterte, hvordan kostnader som berører flere barnehager fordeles mellom barnehagene, hvordan prising av tjenester fra nærstående selskaper skjer og hvordan eiendomsverdier settes i forbindelse med bestemmelse av leiebeløp. Tilsyn har vist at dagens BASIL-rapportering ikke er tilstrekkelig, og at det derfor oftest må spørres om tilleggsinformasjon



om blant annet eiendeler og gjeldsposter som ligger til grunn for regnskapsførte kostnader; informasjon som for tilsynet og oppfølgingen med økonomien i barnehagene hadde vært mer effektivt om var åpent tilgjengelig.

I tillegg til å kjenne eiendeler og gjeldsposter, er det vesentlig å kjenne opptjente resultater, som forteller indirekte noe om hvordan barnehagevirksomheten over tid har anvendt tilskuddet og egenbetalingene. I et fullstendig regnskap vil dette være angitt i balansen som opptjent egenkapital, før det tas ut som eventuelt utbytte eller anvendes senere år til formål for barnehagen; for eksempel vedlikehold av bygninger, innkjøp av utstyr, eller økt aktivitetsnivå for barna.

Uten informasjon om balansen, vil derfor regnskapsinformasjonen være mangelfull, særlig for tilsynsformål. Noen vil derfor hevde at regnskapsmessig skille (med noe balanseinformasjon) er en hybridløsning, og at man i stedet enten burde sette strenge krav til hva som kan kostnadsføres (uten balanse) eller at det faktisk kreves full balanse. Dette er etter vår mening ikke det fulle bildet. Forskjellen mellom regnskapsmessig skille og et krav om eget rettssubjekt for barnehagene, er at det ikke er nødvendig å kreve fullstendig balanse hvis man mener at det ikke gir merverdi. En fullstendig balanse vil i ytterste konsekvens bety at regnskapet må settes opp som egen regnskapsklient for hver eneste barnehage, med duplisering av informasjon knyttet til for eksempel leverandører, ansatte mv. Selv om barnehagevirksomhetene ikke er egne rettssubjekter, må de da i regnskapssystemet settes opp som egne selskaper, og dermed settes hele regnskapet opp som om det var et konsern bestående av flere barnehageselskaper. Hvis man kommer til at verdien en fullstendig balanse gir i stedet kan løses ved å kreve opplysninger om de relevante balansepostene, er fullstendig balanse unødvendig. Det er da ikke nødvendig å regnskapsføre balansen for hver barnehage, men det kan allikevel stilles strenge krav til hvordan denne informasjonen skal dokumenteres. Regnskapsmessig skille er en fleksibelt regulering, der det anses som en reell fordel at instruksen kan regulere akkurat de forhold som anses viktigst å regulere. Regnskapsmessig skille er derfor den mest brukte modellen i økonomisk regulering av sektorer som mottar offentlige tilskudd, både av norske myndigheter og de europeiske konkurransemyndighetene. Dette har vi utdypet nærmere i punkt 4.2.

### 5.1.2 Utgangspunktet for modellen

Utgangspunktet for modellen er BDOs alternativ om strengt regnskapsmessig skille (alternativ 3) i «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet», med senere tilpasninger ut ifra praktiske hensyn og en vurdering av kostnader opp mot nytte.

Som gjennomgått tidligere er det ingen klar definisjon av hva et regnskapsmessig skille innebærer. Dette er styrken ved denne modellen; den kan detaljeres etter behovet i barnehagesektoren. I forbindelse med utforming av modell for regnskapsmessig skille i denne sektoren vil vi gjennomgå hvilke krav som bør stilles til regnskapsmessig skille av henholdsvis resultat- og balanseposter, og hvordan dette kan og bør gjøres.

Vi har lagt vekt på hensynet til nytte på den ene siden og praktiserbarhet på den andre siden. Vi har også lagt vekt på at reglene ikke skal motivere til omgåelse gjennom organisatoriske eller andre typer tilpasninger.

### 5.1.3 Regnskapsmessig skille av full balanse eller begrenset balanse med relevant informasjon

For barnehager i et felles rettssubjekt vil den enkelte barnehage juridisk sett hverken ha eiendeler, gjeld eller egenkapital. Dette innebærer at en eventuell balanse blir en type proformabalanse der man må definere fordeling og allokering av de enkelte balansepostene. Ved et regnskapsmessig skille, kan det defineres hvilke balanseposter som skal allokere, hvordan allokering skal skje og hvordan allokeringen skal dokumenteres. Dette er en fordel som følger av regnskapsmessig skille fremfor krav om eget rettssubjekt. Ved innføring av krav om eget rettssubjekt vil balansen følge regnskapsloven, men innholdsmessig vil balansen fullt ut være basert på hvilke eiendeler og forpliktelser eier velger å legge ut i det enkelte barnehageselskapet.

### Proformabalanser med poster allokert med forskjellige fordelingsnøkler gjør at inngående balanse ikke «balanserer»

Det er fullt mulig å etablere regnskapsmessig skille med fullstendige proformabalanser for flere barnehager i ett rettssubjekt. Spørsmålet er imidlertid hvor ressurskrevende allokeringen er og hvor stor informasjonsverdi proformabalansen totalt, og de enkelte balansepostene, gir. Dersom det er balanselinjer som det er nødvendig for myndighetene å ha informasjon om, bør vi ikke stille krav om spesifisering av disse.

Et fundamentalt problem med utarbeidelsen av slike proformabalanser er at de forskjellige balansepostene i den løpende regnskapsførselen ofte vil måtte allokere basert på forskjellig grunnlag. Noe vil kunne allokere direkte, andre poster må fordeles etter fastsatte fordelingsnøkler som igjen kan variere fra balansepost til balansepost. Særlig ved etablering av balanse det første året med modell for regnskapsmessig skille, vil det måtte gjøres en del skjønnsmessige fordelinger. For å få balansen til å «gå opp» må det derfor alltid tas inn en residual, enten som en egen balansepost eller som en korreksjon av en av de andre postene. Korreksjon mot egenkapital er en vanlig måte å gjennomføre dette på.

Balansetørrelsens fordelingsnøkler kan også endres fra år til år, slik at det må gjøres korreksjoner av inngående verdier. Det kan medføre at regnskapene for de enkelte barnehagene avviker fra kongruensprinsippet<sup>25</sup> ved at endringen i egenkapital ikke tilsvarer rapportert resultat i den enkelte barnehagen.

Dette medfører at balansens informasjonsverdi svekkes, og kan også føre til at for eksempel egenkapitalen ikke gir forsvarlig uttrykk for den enkelte barnehagens opptjening over tid.

### Praktiske utfordringer grunnet lang historikk og systemtekniske utfordringer

Ovennevnte utfordringer oppstår som følge av blant annet lang historikk som gjør at inngående verdier og senere justeringer ikke er tilgjengelige. Dette kan gjelde poster som bankbeholdninger, varige driftsmidler, langsiktig gjeld, etter diverse refinansieringer og egenkapitaltransaksjoner. For eksempel vil barnehagen kunne ha skiftet eiere, fisjonert, fusjonert mv., over lang tid, og kan ha en lengre historikk enn hva som finnes i BASIL og hva som kan kreves jf. oppbevaringsplikten.

Risikoen er at det å etablere en inngående fullstendig balanse er en kostnadskrevennde prosess der resultatet er en balanse som vil være svært skjønnsmessig og gir begrenset informasjonsverdi, og der enkelte balanseposter i verste fall kan fremstå som direkte misvisende eller villedende.

I tillegg til utfordringer ved etablering av åpningsbalansen, vil det i den løpende regnskapsførselen i en modell for regnskapsmessig skille til en viss grad kunne bli krevende å ajourholde en fullstendig balanse fra år til år. Dette kan systemteknisk løses, og på ulike måter, men det vil måtte gjøres tilpasninger ut over ordinære regnskapsrutiner for å få et løpende regnskap til være ajour. Den enkleste systemtekniske løsningen som kan tenkes er å etablere såkalte separate «klienter» i regnskapssystemet per barnehagevirksomhet, for deretter å konsolidere disse opp i ett regnskap for selskapet samlet. Dersom barnehagene da ikke har egne bankkonti, må transaksjoner føres som mellomværende. I tillegg vil det måtte løpende foretas bokføringsmessige vurderinger for fordeling av kostnader som oppstår på et overordnet nivå, alt fra lønnskostnader til innkjøp av ulike slag. En fullstendig balanse vil da bli en tilleggsdimensjon da dette skal gjenspeile alle transaksjoner, også leverandørgjeld, tidsavgrensede poster knyttet til for eksempel ansattes feriepengeavsetninger, skattetrekk og arbeidsgiveravgift, med mer, uten at dette er balanseposter som har en særskilt interesse i kontroll og tilsyn med barnehagevirksomheten. Balansen for barnehagevirksomheten vil da bestå av en rekke fordelte, tidsavgrensede poster, kortsiktig gjeld og kortsiktige fordringer som etter vår vurdering ikke har en nytteverdi for verken barnehagevirksomheten, eierne, tilsynsmyndighetene eller andre interessenter å ha slik detaljert informasjon om.

---

<sup>25</sup> Kongruensprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-3, innebærer at alle inntekter og kostnader skal resultatføres og at virkning av endring i regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen.

[https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL\\_4#KAPITTEL\\_4](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL_4#KAPITTEL_4)

### Alternativ der spesifikt angitte balanseposter rapporteres sammen med annen relevant informasjon

Et alternativ til full balanse er at det kreves opplysninger om spesifikt angitte balanseposter av vesentlighet og viktighet, der rapporteringen begrenses til det som vurderes å gi relevant informasjon. En slik tilnærming vil ha fokus på informasjonsbehov og ikke organisatorisk ramme. I det følgende omtales dette som «balanseinformasjon», eller kunne også vært omtalt som litt mindre presist «delvis balanse».

I samråd med KD og Udir er det, med bakgrunn i beskrivelsen ovenfor, besluttet at modellen for regnskapsmessig skille kan utredes med relevant balanseinformasjon i stedet for full balanse. I det følgende kapittel gjennomgår vi aktuelle balanseposter og forslag til prinsipper for fordeling av disse. Med bakgrunn i drøftelsen av disse, konkluderer vi avslutningsvis i delkapittelet om balanse med hvilke poster vi mener det er hensiktsmessig å stille krav til informasjon om.

### Omgåelsesmuligheter ved eget rettssubjekt kan unngås med regnskapsmessig skille

Alternativet til et regnskapsmessig skille er å etablere et selskapsmessig skille, det vil si et eget rettssubjekt per barnehage. Balansen i et eget rettssubjekt vil heller ikke nødvendigvis gi ønsket informasjon. Også ved en slik etablering vil det være samme utfordringer med å etablere åpningsbalansen. Ved et selskapsmessig skille, det vil si at hver barnehage er eget rettssubjekt, vil regnskapet følge regnskapslovens bestemmelser. Da er det både lovlig og legitimt at eier organisatorisk kan beholde det meste av ressurser, eiendeler og forpliktelser sentralt, for eksempel ved å:

- Beholde eiendomsmassen og relatert finansiering i morselskap eller annet konsernselskap og leie ut lokalene.
- Ha alle ansatte sentralt og leie ut ressurser til de enkelte barnehageselskapene dersom det er mulig å regulere dette.<sup>26</sup>
- Ha et sentralisert innkjøpselskap som videreselger til de enkelte barnehagene.
- Etablere konsernkontoordning.<sup>27</sup>

Dette kan medføre barnehageselskap med minimal egenkapital og få andre balanseposter enn konsernmellomværende.

Tilsvarende type organisering kan gjennomføres også ved krav om regnskapsmessig skille, men vil kunne forhindres med utfyllende regler. Som tidligere nevnt, er dette en fordel ved modellen for regnskapsmessig skille. Utfyllende regler kan selvfølgelig også gis selv om det velges krav om eget rettssubjekt, men vi har her kommentert dette som en fordel opp mot de generelle kravene som KD har ment at gjelder ved innføring av krav om et eget rettssubjekt.

## 5.2 FORSLAG TIL PRINSIPPER FOR ET REGNSKAPSMESSIG SKILLE

### 5.2.1 Inntekter og kostnader

Et regnskapsmessig skille skal baseres på faktiske regnskapsstørrelser. Inntekter og kostnader skal så langt det lar seg gjøre henføres direkte til barnehagens regnskap, i den grad det er mulig å identifisere hvilken barnehage/aktivitet kostnadene og inntektene hører til. Dette gjelder både faste og variable kostnader og inntekter som kan fordeles direkte til barnehagen.

I det videre vil vi forklare prinsippene for regnskapsføring av inntekter og kostnader.

#### Ikke henførbare kostnader

Kostnader som ikke er tilknyttet barnehagedriften, skal ikke inkluderes i barnehagens regnskap. Eksempelvis vil avskrivninger på goodwill, eierskapskostnader og rente ved lån benyttet til anskaffelse av goodwill være kostnader som ikke skal kunne belastes barnehagene og dermed ikke skal føres i regnskapet for barnehagevirksomheten.

---

<sup>26</sup> Ifølge informasjon fra KD behandler Helse- og omsorgsdepartementet (HOD) en sak angående dette akkurat nå.

<sup>27</sup> Se omtale av konsernkontoordninger under i kapittel om særskilte problemstillinger.

### Direkte henførbare inntekter og kostnader

Direkte kostnader kan også kalles kostnader til kjerneproduktet, dvs. alle kostnader som er forbundet direkte med barnehagevirksomheten. Eksempler på dette kan være lønn til ansatte i barnehagen, renholdstjenester eller pensjonskostnader. Pensjonskostnader er knyttet til ansatte i barnehagen, og kan direkte henføres fra aktuarberegning.

Alle inntekter som genereres av barnehagevirksomheten, selvfølgelig alle tilskudd og egenbetalinger, men også andre inntekter som er skapt av barnehagevirksomhetens ressurser, herunder ansatte og barna, eller eiendeler, skal inntektsføres på barnehagevirksomheten.

Direkte henførbare inntekter og kostnader er like fullt direkte henførbare til barnehagevirksomhetens regnskap selv om innkjøp eller betaling skjer sentralt. Poenget er at den er relatert til en aktivitet som kan knyttes til hver enkelt barnehage. Dette medfører at det vesentligste av inntekter og kostnader er å anse som direkte henførbare, og forventes å kunne regnskapsføres direkte på barnehagevirksomhetens regnskap.

### Indirekte henførbare inntekter og kostnader

For noen inntekts- og kostnadsposter som ikke kan henføres direkte, kan det likevel etableres en årsakssammenheng mellom kostnadsnivået og en kostnadsdriver, for eksempel antall barn eller antall ansatte, såkalte indirekte henførbare inntekter og kostnader. Der inntekter og kostnader må fordeles, skal det velges fordelingsnøkler i tråd med årsaksprinsippet, det vil si de faktorer som forårsaker (driver) inntektene eller kostnadene. Eksempler på slike er indirekte kostnader relatert til ledelse av ansatte, kursing og annen opplæring av ansatte, kostnader relatert til fremmedtjeneste (for eksempel regnskap og revisjon), med mer.

Fordelingsnøkler og metodikken for både etablering av nøklene og bruken av dem må dokumenteres. Fordelingsnøkler skal være konsistente, objektive, transparente og etterprøvbare. Årsakssammenhengen skal være tydelig dokumentert, og nøklene skal være basert på hva som kan anses som den mest relevante kostnadsdriveren for den aktuelle kostnadsgruppen. Det bør vurderes krav om hvor ofte fordelingsnøkler skal oppdateres, samt krav til hvordan fordelingen begrunnes og dokumenteres av selskapet.

Det presiseres at hoveddelen av inntektene og kostnadene skal behandles som henførbare, og at indirekte henførbare inntekter og kostnader kun skal defineres unntaksvis.

### Sanne felleskostnader

Sanne felleskostnader består av kostnader som i det vesentlige er upåvirket av kostnadsdrivere, verken knyttet til antall ansatte, antall barn eller barnehagen som sådan og som verken kan henføres direkte eller indirekte. Et eksempel er kostnader til utvikling av pedagogisk opplegg som benyttes til barnehagene. Det antar dog å være svært få kostnader som kvalifiserer for å kalles sanne felleskostnader i relasjon til barnehagedrift.

Sanne felleskostnader fordeles forholdsmessig med nøkler som er lik forholdene mellom barnehagenes direkte kostnader. Som beskrevet over må fordelingen dokumenteres.

## 5.2.2 Balanseposter

Også balansepostene skal baseres på faktiske regnskapsstørrelser og henføres direkte til barnehagens regnskap så langt det lar seg gjøre. Dersom de ikke kan direkte henføres, bør de fordeles basert på fordelingsnøkler, som må dokumenteres å være hensiktsmessige og følge prinsippene om å representere faktisk bruk.

Som beskrevet ovenfor, kan det stilles krav om enten fullstendig balanse eller begrenset balanseinformasjon, der sistnevnte er vurdert som mest hensiktsmessig. I dette kapitlet gjennomgår vi aktuelle balanseposter for krav om balanseinformasjon, før vi kommer frem til hvilke balanseposter vi mener det bør stilles krav til at informeres om på hver enkelt barnehagevirksomhet.

### Eiendeler

Eiendeler er anleggsmidler og omløpsmidler.

For regnskapsføring av eiendeler, gjelder de samme prinsippene som for inntekter og kostnader; de er enten direkte eller indirekte henførbare.

Også for eiendeler, som for kostnader, må det vurderes om de er relevante eller ikke er relevante (ikke henførbare) til barnehagevirksomheten. Særlig gjelder dette immaterielle eiendeler.

Immaterielle eiendeler er anleggsmidler, og inkluderer for eksempel programvare, goodwill ved oppkjøp av virksomhet eller kjøpte rettigheter. Dersom disse eiendelene er relatert til barnehagedrift bør de henføres til, eller fordeles på barnehagevirksomheten. Eksempelvis bør programvare benyttet av barnehagevirksomheter henføres eller fordeles til disse. Det kan være vanskelig å definere om immaterielle eiendeler er barnehagedrift eller ikke.

For immaterielle eiendeler kan det være relevant å diskutere og det må forventes at barnehagen kan dokumentere, at denne er relevant for virksomheten. Eksempel på dette er goodwill.<sup>28</sup> Når en barnehage kjøpes opp vil det oppstå goodwill når kjøpesummen overstiger verdien av de identifiserbare eiendelene, for eksempel bygninger og inventar, fratrukket gjelden i selskapet. Goodwill føres i balansen og kostnader til avskrivninger av goodwill belastes den juridiske virksomhets resultatregnskap. Dersom goodwill skal henføres til barnehagens resultat- og balanseregnskap, skal verdien dokumenteres å være barnehagedrift. Et eksempel på dette kan være at goodwillen kan knyttes til verdien av et utviklet spesifikt pedagogisk opplegg, men da bør den i stedet spesifiseres som en identifisert immateriell eiendel og ikke som goodwill. Av BDOs notat «Transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager»,<sup>29</sup> på oppdrag fra KD, fremgår det at goodwill oftest representerer en verdi for eier i form av fremtidig inntjening for denne, og dermed ikke kommer barna til gode. I disse tilfellene bør derfor goodwill ikke fordeles, hverken balanseført verdi eller avskrivningskostnader. Etter vår vurdering bør og kan det slås fast at regnskapsført goodwill, som oppstår ved oppkjøp, ikke henføres til barnehageenhetens regnskap, herunder heller ikke avskrivninger knyttet til goodwill.

Varige driftsmidler er anleggsmidler, for eksempel eiendom og lekeutstyr (inne og ute) i en barnehage. I rettssubjektets anleggsregister fremgår disse i anleggsregisteret (note), der eiendommenes anskaffelsesverdi, tilgang og avgang, avskrivninger (akkumulert og årets) og bokført verdi ved utgangen av året fremgår. Det er i dag praksis at avskrivningene fordeles til de enkelte barnehagenes regnskaper i BASIL. Dette innebærer at rettssubjektet allerede har en fordelingsmodell for driftsmidlenes avskrivninger, og dermed bør det ikke være en utfordring med å fordele verdiene på driftsmidlene tilvarende til den enkelte barnehages balanse.

Finansielle anleggsmidler inkluderer investeringer i for eksempel aksjer, og er investeringer med langsiktig eierskap, typisk i datterselskaper, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Om disse skal fordeles til barnehagene eller ikke, avhenger av hvilke midler som er brukt til å investere i disse. Dersom barnehagens overskudd er brukt til å investere i disse, bør det føres i barnehagens balanse. Det er opp til rettssubjektet å forklare og dokumentere fordelingen. Dette kan for eksempel gjøres per hode.

Fordringer er omløpsmidler om de er kortsiktige og anleggsmidler om de er langsiktige. Eksempel på fordring er foreldrebetaling som er fakturert, men ikke mottatt. Disse kan henføres til balansen for de respektive barnehagevirksomhetene.

Interne fordringer anses som mindre relevant. Vi har lagt til grunn at likviditet kan «flyte» mellom barnehagevirksomheter i samme rettssubjekt, for eksempel dersom en barnehage låner ut en assistent en uke til en annen, og dermed får en fordring på lønnskostnader. Dersom KD kommer til en annen konklusjon, vil det oppstå mellomværende fordringer og gjeld i balansene til barnehagene som følge av slik flytting av likviditet. Dette vil komplisere regnskapsførselen vesentlig.

---

<sup>28</sup> I henhold til regnskapsloven § 5-7 er goodwill «... differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten». Med andre ord er goodwill en restverdi som ikke kan tilordnes identifiserbare eiendeler eller forpliktelser i det oppkjøpte selskapet.

<sup>29</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2019). *Transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager*.

Varer er omløpsmidler, men barnehagene har som regel ikke varelager. Det er derfor normalt ikke relevant å diskutere fordeling av disse. Dersom det skulle oppstå, bør varelageret imidlertid henføres til balansen i de aktuelle barnehagene, da bevegelse i varelageret er vesentlig for å dokumentere kostnadene i den enkelte barnehages resultatregnskap.

Bankinnskudd, kontanter og lignende er også omløpsmidler. Et sentralt moment relatert til bankinnskudd er om det skal kreves en egen bankkonto for hver barnehage. Det er ikke en del av vårt mandat å vurdere dette, men dette diskuteres som særskilt problemstilling relatert til overskuddslikviditet i kapittel 5.3.2. Dersom barnehagen har egen bankkonto eller kontantkasse eller lignende, skal den henføres til denne barnehagens balanse.

## Egenkapital

Noe av formålet med balansen, er å få et inntrykk av hvor mye den enkelte barnehage har bidratt til å øke egenkapitalen i rettssubjektet. I lys av dette er det sentralt å vite hvor mye av egenkapitalen som er henholdsvis innskutt og opptjent. Regnskapsloven krever at det skilles mellom disse to formene for egenkapital i balansen, slik at denne informasjonen vil være tilgjengelig for rettssubjektet totalt sett. Spørsmålet er om det vil ha nytteverdi å også ha denne informasjonen per barnehage.

Det vil ofte være utfordrende å fastslå hvilket beløp som anses som innskutt egenkapital for de enkelte barnehagene. Etableringen av den enkelte barnehagen kan ligge så langt tilbake i tid at det ikke lenger foreligger dokumentasjon for balanseverdier ved etablering. For barnehager som er kjøpt opp, vil barnehagens opprinnelige egenkapital ofte bli endret eller eliminert i det oppkjøpende rettssubjektets balanse. Dette gjør det vanskelig å redefinere en fordeling mellom alle barnehagene, og dersom oppkjøpet ligger langt tilbake i tid tilnærmet umulig.

Vi vurderer at det vil være lite hensiktsmessig å kreve skille mellom innskutt og opptjent egenkapital i den enkelte barnehages balanse. Vi vurderer at det i stedet gir tilstrekkelig nytte for kontroll og tilsyn å kreve informasjon om akkumulerte årlige resultater siste fem år. Se eget punkt om dette. Skillet mellom opptjent og innskutt egenkapital er for øvrig mest relevant for å vurdere hvor mye eier kan ta ut i utbytte, men utbytte bestemmes på selskapsnivå, ikke på barnehagenivå. Det er vanskelig å se for seg at et utbytte på selskapsnivå gir mening å henføre direkte til den enkelte barnehage, og er etter vår vurdering ikke relevant informasjon for kontroll eller tilsyn eller andre hensyn, på annet enn selskapsnivå.

Mange av problemene knyttet til skillet mellom innskutt og opptjent egenkapital vil også være relevante i forbindelse med å fastsette en egenkapital i en «åpningsbalanse». Dette er avhengig av omstendighetene, spesielt antallet barnehager og hvor lenge rettssubjektet har eksistert. I flere tilfeller kan den eneste praktikable fremgangsmåten være å fordele selskapets totale egenkapital sjablonmessig. På den måten vil det etableres en inngangsverdi. For større juridiske enheter vil egenkapitalen i proformabalansen til den enkelte barnehagen da ikke gi relevant informasjon om den enkelte barnehagens historiske inntjening.

For å få et bedre inntrykk av hvordan den enkelte barnehagen bidrar til oppbygging av egenkapital, kan det være formålstjenlig å få innrapportert rullerende årlig og akkumulerte resultat de fem siste årene for hver barnehage. Dette gir en klar indikasjon på den enkelte barnehagens bidrag i nyere tid. Perioden sammenfaller både med oppbevaringstiden i bokføringsloven og med perioden kommunale selvkostvirksomheter må «bruke opp» sine selvkostfond på, det vil si bruke pengene kostnader som er relevant for selvkostområdet, som på mange måter er sammenlignbart med at pengene skal komme barna til gode i barnehagens regnskaper.

## Gjeld

Gjeldssiden i en balanse gir informasjon om hvordan virksomheten er finansiert utover egenkapital. Gjelden deles inn i langsiktig og kortsiktig gjeld, hvor skillet går på over eller under ett år til gjelden må innfris. I tillegg deles gjeld ofte opp i om den er rentebærende eller ikke. Gjeld inkluderer et selskaps forpliktelser. En forpliktelse er en bokføring som oppstår på bakgrunn av virksomhetens driftsrelaterte aktiviteter, typiske eksempler her er gjeld til leverandører som ikke er betalt, feriepengeforpliktelse mot de ansatte, avsatte midler for betaling av merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift, og beregnet pensjonsforpliktelse for virksomheter med ytelsesbasert pensjonsavtale. I mange tilfeller er dette størrelser med

usikkerhet om både oppgjørstidspunkt og beløp. Noen er også beregnet på et informasjon på selskapsnivå, for eksempel utsatt skatt.

Pensjoner er avsetning for forpliktelser i virksomheter som har en pensjonsordning hvor de ansatte er garantert en gitt pensjon i fremtiden, såkalt ytelsespensjon.<sup>30</sup> Virksomheter som har en pensjonsordning hvor de ansatte er garantert en gitt pensjon i fremtiden, såkalt ytelsespensjon, har krav til å balanseføre netto pensjonsforpliktelse i tråd med kravene i NRS 6 Pensjonskostnader. Foretak som er «små foretak» etter definisjonen i regnskapsloven § 1-6, kan velge å unnlate å balanseføre forsikrede forpliktelser og kostnadsføre pensjonspremien direkte i tråd med NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.<sup>31</sup>

Beregning av forpliktelsen er teknisk komplisert, og det er forsikringsselskapets aktuarer som utfører beregningen. Pensjonsavtalen inngås normalt for rettssubjektet og dekker alle ansatte i denne, uavhengig av hvilken avdeling eller barnehage den ansatte tilhører. For at den bokførte forpliktelsen for den enkelte barnehage skal bli mest mulig korrekt, må pensjonsforpliktelsen splittes opp til å beregnes for den enkelte ansatte i sin respektive barnehage. Grunnet kompleksiteten i beregningen må dette overlates til forsikringsselskapet.

BDO har kontaktet noen av de største aktørene innen pensjonsmarkedet i Norge, som opplyser at de kan beregne forpliktelse per avdeling (dvs. barnehagevirksomhet) så lenge de mottar informasjon om fordelingen av de ansatte. Dette innebærer at det vil være mulig å henføre pensjonsforpliktelsene til barnehagens balanse, så lenge pensjonsforsikringsselskapet har tekniske muligheter til å dele opp rettssubjektet i avdelinger. Dette forventes å medføre økte gebyrer til forsikringsselskapet.

For innskuddsbasert pensjon vil det ikke foreligge noen krav til tilsvarende balanseført forpliktelse. PBL har inngått en ny type avtale, som er en hybrid individuell pensjonsavtale (IPA) pensjonsordning, der kun den årlige premien blir en regnskapsmessig størrelse som bokføres som en kostnad på lik linje med en ordinær IPA. Dette innebærer at det ikke er noen balanseføring i denne ordningen.

Annen langsiktig gjeld er typisk den posten som benyttes til langsiktig finansiering av virksomheten i tillegg til egenkapital. Det er den juridiske enheten som er ansvarlig for låneoptaket.

Langsiktig gjeld er normalt rentebærende, og kan ytes fra finans-/kredittinstitusjoner, innen konsernet eller fra private långivere, i tillegg til obligasjoner eller andre noterte kredittinstrumenter. Et av kravene i BASIL er at rentekostnader skal fordeles på den enkelte barnehage, og det bør derfor allerede foreligge et grunnlag for oppdelinger og allokering av gjeld som ligger til grunn for denne rapporteringen. Det bør derfor ikke være komplisert å henføre gjeld til den enkelte barnehages balanse.

En tilgrensende problemstilling er at lån gis vanligvis med sikkerhet/pantstillelse i en eiendel, og benyttes typisk også til finansiering av en konkret eiendel. Det behøver da nødvendigvis ikke å være den finansierte eiendelen som benyttes som sikkerhet. Dette betyr at det i prinsippet er slik at en barnehage garanterer for gjeld knyttet til selskapet som inkluderer alle barnehagene. Vi har tidligere forutsatt at likviditet kan flyte fritt innad i et rettssubjekt uten at dette er i strid med barnehagelovens § 14 a, isolert sett. Det er da nærliggende å også anta at sikkerhetsstillelse ikke behøver avregnes mot den enkelte barnehage. Motsatt kunne man tenke seg at den barnehagen som stiller sikkerhet må kompenseres for dette fra den barnehagen som nyter godt av sikkerheten i form av tilfang på lånemidler. En barnehage kan ikke slås konkurs alene. Det er det kun den juridiske enheten som kan. Dersom en barnehage skulle måtte innløse en pant, vil den juridiske enheten uansett være ansvarlig ovenfor denne barnehagen.

Innenfor et rettssubjekt vil det ikke være et juridisk skille mellom den enkelte barnehages likviditet. Alle barnehager innenfor samme rettssubjekt vil ha et «solidarisk» ansvar for hverandre hva gjelder finansiering og likviditet. Det vanskelig å regulere disposisjoner av likvide midler i et rent regnskapsmessig skille. Regnskapsmessig skille øker transparens og dokumentasjon, men kan ikke avgrense rettssubjektets juridiske ansvar for likviditeten. Det er noen forhold som imidlertid balanserer dette; barnehagelovens § 14 a regulerer at tilskuddet skal

<sup>30</sup> Gjelder selskaper som ikke kan føre regnskapet etter reglene for «små foretak.»

<sup>31</sup> Dette innebærer at barnehagevirksomheter der rettssubjektet er definert som «små foretak» ikke har dette kravet.

dekke kostnadene i barnehageenheten og kun disse. Dersom en barnehage låner ut deler av tilskuddet til annen barnehage, vil dette i utgangspunktet ikke påvirke at barnehageenheten har kostnader på samme nivå som tilskuddet. Dette forklarer vi nærmere under kapitlet om Særskilte problemstillinger (punkt 5.3). Vi ser derfor ikke at det er i strid med barnehageloven § 14 a å låne ut penger. Det kan dog argumenteres for at «utlån» av overskuddslikviditet fra en barnehageenhet til en annen bør avregnes med en rente som godskrives den barnehageenheten som har overskuddslikviditet og belastes den som har underskuddslikviditet. Dette kan være komplisert å få til, men er løsbart også i et regnskapsmessig skille, men ville vært enklere dersom barnehagene var egne rettssubjekter. Behovet for regulering er derfor avhengig av hvor viktig det ut fra barnehageloven § 14 a er å regulere likviditetsflyten.

Ved henføring av gjeld til per barnehages balanse, kan gjeld til kredittinstitusjoner per bygg rapporteres i et slags «register for gjeld til kredittinstitusjoner», tilsvarende anleggsregisteret, i en gjeldsnote utarbeidet av rettssubjektet. Noten kan inneholde oversikt over gjeld til hvert lån som er knyttet til bygg (gitt at rettssubjektet har oversikt over dette), der fordelingsnøkkelen som benyttes for rentekostnader kan benyttes også for henføringen til balansen. En slik oversikt vil gjøre informasjonen om gjeldens formål lettere å spore for kontroll og tilsyn.

Enkelte virksomheter kan ha refinansiert sine lån samlet, såkalt porteføljefinansiering. I slike tilfeller kan oppdeling være mer krevende ettersom porteføljen kan ha tatt pant i mange eiendeler, også de som ikke hadde gjeld som ble refinansiert. Og dette må da fordeles etter en fordelingsnøkkel som synliggjør «antatt bruk av gjelden» for den enkelte barnehage.

Kortsiktig gjeld inkluderer svært mange poster, blant annet leverandørgjeld, skyldig skattetrekk, skyldig arbeidsgiveravgift, feriepengeavsetninger og betalbar skatt er typiske elementer om går igjen i de fleste virksomheter. En fellesnevner er at dette er gjeld som gjerne ikke har en løpetid på mer enn om lag to måneder, og i et moderne regnskapssystem er dette balansekonti som gjøres opp automatisk av systemet.<sup>32</sup> Dette innebærer i praksis at det er systemets tekniske muligheter som legger basis for om disse postene for kortsiktig gjeld kan skilles regnskapsmessig eller ikke. Større og dyrere systemer kan ofte tilrettelegge for et regnskapsmessig skille for leverandørgjeld, basert på avdeling, men i mindre grad for skatter og avgifter, da dette skal rapporteres helhetlig til offentlige myndigheter, og systemene er ofte integrert for rapportering mot Altinn.

Fakturaer postert i leverandørgjeld, som skal fordeles mellom avdelinger, er det svært få systemer som kan tilrettelegge for. I tillegg er det slik at en rekke rimeligere regnskapssystemer som ofte selges til SMB-markedet<sup>33</sup> har sperrer for å forhindre at brukeren gjør posteringen som ikke er «vanlige». Skal en transaksjon på en barnehageenhet spores til en leverandør må den derfor først kontrolleres mot grunnlaget for fordelingen som i vårt forslag igjen forventes å ha direkte referanse til posteringen i leverandørreskontro. Slik sett er det ikke vesentlig merarbeid knyttet til en slik kontroll, for eksempel i forbindelse med et tilsyn.

Regnskapsteknisk er det mulig å etablere et sett med såkalte «dummy-kontoer», det vil si kontoer hvor regnskapstall posteres likt debet og kredit, slik at disse kontoene til sammen går i null for enheten, men hvor posteringenes bruk av dimensjoner gjør at avdelingsregnskapet blir belastet med sin del. Dette krever også at det lages en separat manuell oversikt over hva som skal posteres og hvordan, samt en reversering av dette bilaget i etterkant når perioden er over. Dette innebærer dog at det benyttes tre konti for utarbeidelsen av regnskapet per gjeldspost, noe som øker risikoen for feil samt kan gjøre tilsyn mer komplekst.

Det er vår vurdering at nytteverdien av å vise kortsiktige gjeldsposter i balansen har liten eller ingen nytteverdi for kontroll og tilsyn med barnehagene. De postene som har sin motpost i kostnadene til barnehagen har man ikke behov for å ha balanseinformasjon om for å kunne kontrollere, da de i hovedsak kun representerer en forskjell mellom tidspunktet for kostnadsføring og tidspunktet for betaling.

---

<sup>32</sup> Leverandørgjelden beregnes og posteres fra en leverandørreskontro, skatt og arbeidsgiveravgift fra et lønssystem, og skatt fra et årsoppgjørprogram.

<sup>33</sup> Markedet for små, mellomstore bedrifter.



### Mellomværende

I konsern skal mellomværende med foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet spesifiseres i rettssubjekters balanse. Dette skal gjøres for hver post under fordringer, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Slik mellomværende bør fordeles til hver enkelt barnehagevirksomhet. Fordelingen bør søkes fordelt etter faktisk forbruk.

Mellomværende mellom flere barnehagevirksomheter i samme rettssubjekt vil i praksis ikke oppstå, så lenge man tillater at likviditet kan ses samlet.

### Poster som bør fordeles

Med bakgrunn i drøftelsen over, er det vår vurdering at det har en høy nytteverdi for kontroll og tilsyn, samt at det er praktisk mulig uten særskilt merkostnad å stille krav til informasjon om følgende balanseposter

- eiendommer og andre anleggsmidler, også immaterielle
- langsiktige fordringer og gjeld, inkl. pensjonsforpliktelser
- investeringer
- varebeholdninger (neppe særlig relevant for de fleste)
- mellomværende mellom barnehagen og resten av virksomheten i samme konsern

I tillegg mener vi det vil ha høy informasjonsverdi å stille krav til rapportering av resultat og opparbeidet akkumulert resultat over tid (fem år). Årsregnskapet for rettssubjektet bør sees i sammenheng med rapporterte beløp for hvert enkelt barnehage.

Det er viktig i denne forbindelse at det i utgangspunktet settes like tydelige krav til dokumentasjon av de utvalgte balansepostene som om det skulle vært krav om fullstendig balanse. Herunder at henføringen til barnehagen skal være direkte, så langt det lar seg gjøre å identifisere en direkte sammenheng, og at kravet til eventuell indirekte fordeling skal følge de samme prinsippene som for inntekter og kostnader.

### 5.2.3 Avstemming mot rettssubjektets regnskap

Barnehagenes regnskaper skal avstemmes mot rettssubjektets årsregnskap med noter. Dersom det i rettssubjektet er kostnader som ikke vedrører barnehagedrift og/eller rettssubjektet driver annen virksomhet, må også dette fremgå spesifikt av avstemmingen, slik at avstemmingen fremstår som fullstendig og transparent.

### Spesifisering og avstemming av inntekter og kostnader

Dette representerer en oversikt som viser inntekter og kostnader per barnehage, og at summen, eventuelt inkludert ikke-fordelte inntekter og kostnader, samsvarer med det avlagte årsregnskapet. Det er sannsynligvis hensiktsmessig å gjøre dette på årsresultatnivå, men det kan også kreves avstemming på mer spesifisert nivå.

### Spesifisering og avstemming av balanseposter

For balansepostene som kreves rapportert, utarbeides det en tilsvarende oversikt der disse postene spesifiseres, og hvor det fremgår at summen, inkludert eventuelle ikke fordelte elementer, samsvarer med det avlagte årsregnskapet. Alle balanseposter av kategorien som nevnt ovenfor skal i utgangspunktet henføres og informeres om i barnehagevirksomhetens regnskap. Der verdien er null, skal dette også spesifiseres.

### 5.2.4 Offentliggjøring av regnskapsrapportering

For å sikre at det er åpenhet og transparens for foreldre og andre interessenter som ikke har tilgang til BASIL, Brønnøysundregistrene eller annen valgt rapportering i den endelige nye løsningen, bør det kreves at regnskapet og balanseinformasjon per barnehage offentliggjøres. Inkludert i dette skal også krav til noter og ledelsesrapportering fremkomme. Slik offentliggjøring kan f.eks. kreves gjennomført på barnehagens hjemmeside og direkte til foreldrene.

For å sikre at det er åpenhet og transparens for foreldre og andre interessenter vil instruksjonen til regnskapsmessig skille inkludere krav om offentliggjøring av rapporteringen.

## 5.3 SÆRSKILTE PROBLEMSTILLINGER

I dette kapitlet omhandler vi temaer som ikke har direkte relevans for regulering av det regnskapsmessige skillet, men som allikevel er relevant å drøfte i relasjon til den instruksjonen som skal følge det regnskapsmessige skillet fordi det har betydning for kontroll og tilsyn for oppfølging av barnehagelovens § 14 a.

### 5.3.1 Definisjon av barnehagekostnader og annen virksomhet

Som nevnt tidligere inngår det ikke i vårt oppdrag å definere eller avgrense hva som er barnehagekostnader og hva som er annen virksomhet.<sup>34</sup> Disse problemstillingene er relatert til hverandre, da det som er kostnader i annen virksomhet naturligvis ikke er barnehagekostnader. Det kan imidlertid være eierkostnader eller administrasjonskostnader i et rettssubjekt som kun driver barnehage, hvor det kan stilles spørsmål ved om disse kostnadene kommer «barna i barnehagen til gode» i tråd med § 14 a. Det kan da foreligge kostnader som ikke bør defineres som barnehagekostnader, og det vil være helt sentralt å definere disse. Eksempler på dette er kostnader knyttet til finansielle investeringer i, eller kjøp og salg av barnehager, konsulent- og advokatbistand til denne type oppgaver, etc. Vår vurdering er at disse ikke nødvendigvis vurderes som relevante for barnehagedriften, og bør derfor ikke fordeles ut til barnehagevirksomhetene. Det må imidlertid legges arbeid i å definere mer spesifikt definerte kriterier for hvilke kostnader som faller innenfor og utenfor barnehagedriften. En operasjonell avgrensning finner vi også i KOSTRA-reglene til kommunene, der kostnader som ikke er å anse som relaterte oppgaver til tjenestene i kommunene, herunder barnehagedriften, er definert i en egen funksjonsgruppe 120.<sup>35</sup> Her er det for eksempel en definisjon av ledernivå som ikke kan tilordnes tjenesten. Også i reglene for kontrollerte transaksjoner<sup>36</sup> er det utviklet en veiledning<sup>37</sup> på hva som defineres som eierkostnader som ikke tillates kostnadsført på et tjenestested. Eksempler på eierkostnader er kostnader ved aktiviteter forbundet med morselskapets rettslige struktur, som gjennomføring av generalforsamling, kostnader forbundet med morselskapets rapporteringskrav og kostnader ved å besørge finansiering av ervervet av dets interesser.

Kostnader til annen virksomhet og kostnader som ikke er barnehagedrift skal ikke fordeles til hver barnehage. Til tross for at dette ikke er en del av vårt mandat, har vi likevel nevnt noen tilfeller av kostnader vi mener ikke er naturlige i barnehagedrift. Eksempler på dette er avskrivning til goodwill, konsulentkostnader, juridisk bistand, deler av overordnede administrasjonskostnader, finanskostnader eller -inntekter og eierkostnader. Eksempler på eierkostnader er kostnader knyttet til kjøp/salg av barnehager, kostnader ved aktiviteter forbundet med morselskapets rettslige struktur, som gjennomføring av generalforsamling og kostnader forbundet med morselskapets rapporteringskrav, som konsolidering av rapporter, revisjon av regnskap til morselskap og konsern, teknisk utarbeidelse av selskap- og konsernregnskap og andel av lønn til økonomifunksjonen relatert til dette. Eierkostnader inkluderer også kostnader forbundet med morselskapets overholdelse av skatte- og avgiftslovgivningen, som teknisk utarbeidelse av skattemelding, kostnader som støtter opp om gjennomføringen av konsernets «corporate governance.»

Det er barnehagene som må dokumentere at det som er henført barnehagene faktisk er barnehagedrift. Det er viktig å utarbeide klare retningslinjer for hva som anses å være kostnader som kommer barna til gode.

### 5.3.2 Eget styre

Styret i det enkelte rettssubjektet er ansvarlig i henhold til reglene i aksjeloven/selskapsloven eller annen relevant lovgivning for alle deler av virksomheten. Det kan være uheldig å formalisere krav til et eget styre for barnehagen, fordi dette «lokale» styret ikke vil kunne ha

---

<sup>34</sup> Forslag om at annen virksomhet må holdes utenfor rettssubjektet ble, sammen med blant annet forslag om krav til eget rettssubjekt, behandlet i høringen i 2019. f Blant høringsinstansene var det generelt bred støtte til forslaget, men med noen innspill om hvilke rammer man skal sette for å definere noe som "annen virksomhet".

<sup>35</sup> KMD. (2019). *Regnskapsrapportering i KOSTRA. Veiledning regnskapsåret 2020.*

<sup>36</sup> Det såkalte «Transfer-pricing regelverket,» nå innlemmet i skatteforvaltningslovens § 8-11 til 8-12.

<sup>37</sup> Skattedirektoratet. (2007). *Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.*

noe juridisk ansvar som utvanner ansvaret til selskapets ordinære styre. Det vil oppstå en risiko for at reguleringer knyttet til et eget styre for barnehagen vil komme i konflikt med øvrig lovgivning knyttet til ansvar og styringsrett. Det at hver barnehage pålegges å ha eget styre, kan dermed skape usikkerhet og fragmentere ansvaret, og derved, i ytterste konsekvens virke mot sin hensikt ved at det gir mulighet for ansvarsfraskrivelse fra dem som faktisk er øverste ansvarlige (rettssubjektets ordinære styre).

### 5.3.1 Bankkonto

#### Behov for separate bankkontoer i samme juridiske enhet

I BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet» ble behovet for at hver enkelt barnehage har sin egen separate bankkonto drøftet. Dette er et tema som vurderes å være uavhengig av og gå utover rammene for et krav om regnskapsmessig skille. Vi vil derfor ikke gå inn på om hver enkelt barnehage bør pålegges å ha egen bankkonto, men påpeker at det vil være forhold som taler for at det bør vurderes å pålegge dette dersom det drives annen virksomhet i samme rettssubjekt selv om et slikt pålegg vil medføre betydelige praktiske utfordringer. I høringsnotatet til ny barnehagelov av 26. april 2019 er det imidlertid drøftet og foreslått at det ikke skal være tillatt å drive annen virksomhet i samme selskap som det drives barnehager.

En tilgrensende problemstilling, men som er uavhengig av om hver barnehage har egen eller felles bankkonto, er krav til plassering av overskuddslikviditet. Dette er behandlet i eget avsnitt nedenfor.

### 5.3.2 Plassering av overskuddslikviditet

Hvordan en barnehage benytter (plasserer) sin overskuddslikviditet kan medføre risiko for tap av midlene. Denne risikoen synliggjøres ikke nødvendigvis før et eventuelt tap oppstår, og kostnadsføres i resultatregnskapet. En slik kostnad (tap) kan i seg selv neppe anses som en kostnad som kommer «barna til gode». Plassering av midlene i aksjer på børser, fond eller andre finansielle instrumenter er eksempler, mens finansiering av oppstarts-/gründervirksomheter, enten ved lån eller som aksjekapital, er et annet eksempel. Samtidig er det til nytte for barna dersom plasseringen gir en positiv gevinst. Vi mener risikoen som kan tas ved slik bruk eller plassering av midler bør reguleres.

En barnehage kan ha et rimelig årsoverskudd. Dette innebærer også at en barnehage kan gå med *likviditetsmessig* overskudd, selv om det nødvendigvis ikke har en direkte sammenheng. Likviditet kan oppstå på flere måter. Flere regnskapsposter er av en slik karakter at de representerer en periodisert inntekt eller kostnad. En periodisert inntekt kan være en mottatt betaling som enda ikke er inntektsført (regnskapsføres som gjeld) eller en inntektsført transaksjon hvor betaling enda ikke er mottatt (regnskapsføres som fordring). Tilsvarende kan kostnader være avsatt i regnskapet, men enda ikke betalt (regnskapsføres som gjeld), eller en utgift kan være betalt, men enda ikke kostnadsført (regnskapsført som fordring). Avskrivninger representerer tap av verdi på anleggsmidler som følge av slit og elde. På et tidspunkt skal driftsmidlene eller eiendommen enten oppgraderes eller re-anskaffes, slik at det vil bli et kontantutlegg på et senere tidspunkt.

Ingen slike periodiserte inntekter eller kostnader er i seg selv en utfordring sett opp mot barnehagelovens § 14 a. En barnehages likviditetsoverskudd er således ikke avgjørende for om barnehagen kan sies å ha godt med rimelig overskudd eller ikke. Likviditetsoverskudd kan over tid bygge seg opp til å bli overskuddslikviditet. Slik overskuddslikviditet kan også oppstå ved at bygg ikke vedlikeholdes i særlig grad. Byggene avskrives da i resultatregnskapet, men det skjer ingen utbetalinger.

Samlet sett er det derfor stor sannsynlighet for at endret mengde av kontanter fra et år til et annet ikke samsvarer med regnskapsmessig resultat. Mengden kontanter, eller overskuddslikviditet, kan derfor bygge seg opp over tid, og kan benyttes til for eksempel nedbetaling av gjeld eller kjøp av verdipapirer, aksjer, realaktiva eller annet. Overskuddslikviditet kan også lånes ut, slik at barnehagen får en fordring.

Plasseringen av overskuddslikviditet må skje i tråd med § 14 a. *Plasseringen* av overskuddslikviditet kan være i strid i barnehagelovens § 14 a fordi det innebærer en risiko for

tap, dvs. en kostnad som ikke kommer «barna til gode». For å sikre at egenbetaling og tilskudd kommer barna til gode, er det derfor viktig å sikre kontroll med slik bruk av overskuddslikviditet til ulike typer utbetalinger, investeringer eller utlån. Til sammenligning er det i kommuneloven bestemmelser som skal sikre at kommunen ikke tar for høy risiko ved bruk av overskuddslikviditet. Formålet er å sikre at verdiene i kommunen ikke forringes, men brukes i tråd med formålet med kommunens drift. Dette er langt på vei sammenlignbart med barnehagelovens bestemmelser.

En eier kan ta ut utbytte etter reglene i barnehageloven, og saksgangen for dette er bestemt i den enkelte selskapslovgivningen, herunder eksempelvis reglene i samvirkelova (kan utdele til medlemmene), stiftelsesloven (kan utdele til formålet), aksjeloven (kan utdele utbytte) mv. Overskuddslikviditet kan derfor plasseres, investeres eller lånes ut til hva eier måtte ønske, men først etter at midlene er lovlig utdelt til eier.

Vi mener at § 14 a medfører krav om at overskuddslikviditet ikke investeres eller lånes ut med høy risiko. Barnehagelovens § 14 a innebærer betingelser knyttet til at egenbetalinger og tilskudd fra kommunen skal komme barna til gode. Dersom egenbetaling og tilskudd er høyere enn netto utbetalinger knyttet til barnehagen, vil det oppstå et likviditetsoverskudd, som kan sies å stamme fra nettopp egenbetalinger og tilskudd. Dersom likviditetsoverskudd over tid medfører at barnehagen får overskuddslikviditet, må denne, etter vår vurdering, forvaltes i tråd med prinsippene i § 14 a. Så lenge overskuddslikviditet er i barnehagens besittelse, er de underlagt disse bestemmelsene. Etter vår vurdering innebærer dette for eksempel at midlene ikke kan bestemmes av eier brukt til andre formål enn barnehagedriften og ikke kan benyttes til formål som gir økt risiko for tap. Dette følger logisk av at egenbetalinger og tilskudd, og dermed overskuddslikviditeten skal benyttes til barnas beste. Dette betyr at ubenyttede/oppsparte midler skal forvaltes forsvarlig, slik at de senere kan anvendes på barna. Dette kan for eksempel reguleres i tråd med stiftelseslovens krav til forvaltning, der det stilles krav om tilstrekkelig hensyn til sikkerheten og mulighetene for å oppnå en tilfredsstillende avkastning. Vi går ikke nærmere inn på dette her, men mener at bruk av overskuddslikviditet bør vurderes regulert.

En konsekvens av ovennevnte er at dersom eier for eksempel ønsker å investere i aksjer, må eier først ta pengene ut av virksomheten etter reglene for utdeling/utbytte.

Et annet element er at midlene som spares opp i utgangspunktet skal komme nåværende barn til gode. Det kan derfor diskuteres om det også bør settes et krav til at barnehagene bør ha en plan for nedbygging av en oppspart kontantbeholdning, i hvert fall ut over hva som kan anses å ha oppstått som følge av et rimelig overskudd, ref. § 14 a, første ledd pkt. a-c. Med kontanter menes da også finansielle eiendeler som tidligere overskuddslikviditet er plassert i, for eksempel rentefond eller obligasjonsfond, innenfor tillatt risiko. Selvkostregelverket for kommunale betalingstjenester har bestemmelser for over hvor lang tid en slik nedjustering bør skje; maksimum 5 år, jf. § 8 i forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer.<sup>38</sup>

Vi mener tilsvarende krav kunne stilles til barnehagene, der en slik plan bør behandles av styret og rapporteres særskilt i note til barnehagens regnskap, sml. § 5-13 i forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.

Dette er det dog vanskelig å regulere og drive tilsyn med, og nevnes her mest for å ha reist problemstillingen, som vi mener er relevant for myndighetene å ta stilling til.

Et tilleggsspørsmål er om kontrollen med bruk av overskuddslikviditet lar seg gjøre uten at det er krav om at barnehagen har egen bankkonto. Problemstillingen om egen bankkonto er diskutert i forrige delkapittel. Det er etter vår oppfatning ikke noe i veien for at likviditet kan flyte mellom flere barnehager i samme selskap, gitt at bestemmelsene om bruk av midlene skal komme barna til gode er oppfylt. Poenget er at overskuddslikviditet ikke bør plasseres med (for) høy risiko, ref. diskusjonen ovenfor.

#### Oppsummering knyttet til overskuddslikviditet

Gitt at det tillates at likviditet flyter mellom barnehager som er organisert i samme selskap, bør det derfor ikke være nødvendig å kreve separate bankkontoer per barnehage for å kontrollere risikoen for bruk av overskuddslikviditet i strid med barnehagelovens § 14 a. Problemet oppstår

<sup>38</sup> Selvkostforskriften: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2019-12-11-1731>

først dersom overskuddslikviditet plasseres i risikofylte finansinvesteringer eller lånes ut til andre formål enn barnehagedriften, uten tilstrekkelig sikkerhet/for høy risiko. Hva som er tilstrekkelig sikkerhet eller for høy risiko bør bestemmes i barnehageloven. Det bør også bestemmes at barnehagene skal godskrives renter etter en fordelingsmodell som gjenspeiler den enkelte barnehages bidrag til overskuddslikviditeten.

### 5.3.3 Konsernkontosystem i konsern

I konsern er det ikke uvanlig å operere med såkalte konsernkontosystem for de juridiske enhetene. Systemet innebærer at alle deltakere setter sine likvide midler inn i en felles bankkontoordning («cash pool»), hvor alle deltakerne kan trekke på de samlede likvidene i ordningen, uavhengig av hvem som er faktisk eier av dem. Deltakerne som er separate juridiske enheter, deltar i ordningen med et juridisk bindende solidarisk ansvar, dvs. at alle er ansvarlige for hva alle gjør, og stiller sin innskutte likviditet som sikkerhet.

Formelt sett vil det mot konsernets bankforbindelse kun være én hovedbankkonto bestående av deltakernes samlede midler, men banken tilrettelegger for at det opprettes separate underkontoer for hver deltaker for å holde oversikt over hvilket selskap som har bidratt med hvor mye likviditet i ordningen. Dette innebærer i praksis at overskuddslikviditet i ett selskap fritt kan benyttes som finansiering i et annet. Dette avregnes per deltaker med interne renteberegninger på den respektive underkontoen. Trekkrettigheter, fullmakter mv. styres i avtaleforholdet av konsernet, typisk morselskapet, og legges inn i bankens systemer for avregning mot underkontoene. En konsernkontoordning vil i praksis være en enkel måte å låne ut penger mellom juridiske enheter i samme konsern på, uten at det må inngås særskilte dokumenterte låneavtaler mellom enhetene. En underkonto i et konsernkontosystem vil juridisk sett være å betrakte som et gjeldsforhold mellom (normalt) mor- og datterselskap, og ikke en reell fordring mot en bank.

Dersom konsernet driver med annen virksomhet enn barnehagedrift, i ett eller flere selskaper, mener vi konsernkontosystem kan være i strid med barnehageloven. Dette fordi den enkelte barnehage da er solidarisk ansvarlig for konsernets samlede likviditetssituasjon og det er vanskelig å kontrollere at likvidene kun benyttes i tråd med barnehagelovens § 14a. Det vil da også være praktisk vanskelig å følge opp behovet for planmessig nedbygging av overskuddslikviditet. Dette vil være tilfellet både ved egne rettssubjekter og ved krav om regnskapsmessig skille.

### 5.3.4 Krav om å eie bestemte eiendeler og bygninger

I den foreslåtte modell for regnskapsmessig skille skal enkelte av eiendelene, for eksempel barnehagevirksomhetens bygninger eller andre eide lokaler, fordeles på de ulike barnehagene. Dersom rettssubjektet er eier av barnehagelokalene, er hovedregel at hver barnehagevirksomhets lokaler skal henføres til barnehagens balanse og tilhørende avskrivninger skal resultatføres på den enkelte barnehage. Barnehagene eier ikke alltid lokalene. De kan leies fra et nærstående rettssubjekt eller fra et eksternt rettssubjekt. Da betaler barnehagevirksomheten husleie, og hver barnehagevirksomhets husleie bør fordeles på den enkelte barnehages resultatregnskap.

Vi mener at det, både i tilfellet der barnehagevirksomheten eier lokalene og i tilfellene der virksomheten leier lokale, bør foreligge klar dokumentasjon om fordeling eller avtale om husleie. Hvordan vedlikehold og fordeling av dette skal håndteres (i tilfeller der barnehagevirksomheten eier barnehagenes lokaler) bør også avklares i avtaler.

Om det bør stilles krav til hvem som skal eie barnehagelokalene dekkes ikke av dette prosjektets mandat. Som nevnt over er imidlertid eierskap og avtaler mellom parter sentralt for kontroll av fordeling og/eller betalt leie for barnehagevirksomheten.

## 6 BEHOV FOR ORGANISATORISKE OG ØKONOMISKE SKILLER

Et overordnet spørsmål ved innføring av modell for regnskapsmessig skille er om det er behov for krav til organisatoriske eller økonomiske skiller som støtter opp om det regnskapsmessige skillet. Eksempler på dette er om det er regelverk som ville ha blitt gjort gjeldende for barnehagene ved et krav til egne rettssubjekter, og som må gjøres særskilt gjeldende ved en regulering med krav til regnskapsmessig skille.

Vi har gjennomgått relevant lovverk for å vurdere om modellen for regnskapsmessig skille bør særskilt presisere regelverk som ville blitt gjort gjeldende for barnehagene ved et krav til eget rettssubjekt. Dette inkluderer en gjennomgang av regnskapsloven, aksjeloven, bokføringsloven, bokføringsforskriften, selskapsloven, stiftelsesloven, barnehageloven og forskrift om regnskapsplikt for godkjente, ikke-kommunale barnehager. Gjennomgangen viser at det er begrenset behov for å gjennomføre presiseringer i lovverket for barnehager knyttet til den enkelte barnehage, og at det behovet som foreligger heller bør inkluderes i en instruks for økt presisjon for krav til informasjonen.

Lovgivning for rettssubjekter inneholder konkrete krav til ansvar og ansvarsstruktur. Vi mener at ansvarsstrukturen i lovverket er gjennomarbeidet og klar, og er også gjeldende for hver enkelt barnehagevirksomhet ved innføring av krav om regnskapsmessig skille. Med dette mener vi at styret og daglig leder i rettssubjektet må stå ansvarlig både for helheten og for hver enkelt barnehagevirksomhet og dens rapportering. Det ansees derfor ikke som hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.

Videre bør prinsippene i reglene i regnskapsloven om anleggsmidler, varige driftsmidler og gjeld gjøres gjeldende på barnehagenivå (henholdsvis § 7-12, 7-13 og 7-21), men disse bør fortrinnsvis presiseres utfyllende i instruks for barnehager. Å inkludere dette i en instruks vil gi mulighet til å gi mer utfyllende krav til hva som skal rapporteres enn det som fremkommer av lovens generiske ordlyd, og hvordan dette skal presenteres. I tillegg vil det gi økt mulighet for tilpasning dersom det er behov for endringer.

Begrepene som benyttes i loven knyttet til «armlengdes avstand» eller «markedsmessig» vilkår bør ikke benyttes, selv om dette er tenkt brukt for å tydeliggjøre kravet til åpen og god dokumentasjon, men ikke prising. Det kan skape misforståelse av at også at kostnader som belastes barnehagen skal ha et fortjenesteelement internt i den juridiske enheten. Armlengdes prising bør etter vår vurdering ikke gjøres gjeldende mellom barnehager innenfor samme rettssubjekt, men kan mer formålstjenlig erstattes av detaljerte krav til transparent og etterprøvbar dokumentasjon knyttet til fordelingen kostnader internt i virksomheten mellom barnehagene.

En detaljert gjennomgang av regelverkene vi har gjennomgått og evaluering/anbefaling knyttet til innføring av modell for regnskapsmessig skille finnes i vedlegg 2.

Barnehagelovens § 14 a bør vurderes endret i første ledd bokstav b), da dette er et punkt som ofte misforstås til å kunne ta ut profitt ved hjelp av prising av tjenester og utleie av eiendom med nærstående eiere. Prisingen må gjenspeile risiko- og funksjonsdelingen mellom partene, samt hvordan de immaterielle verdiene er fordelt. Uten at dette lovreguleres, har vi sett av praksis at dette ikke er ivaretatt, og vi er derfor av den formening at dette bør lovreguleres hvis myndighetene ønsker å begrense de tilfeller der store verdier realiseres gjennom eie og leie av eiendom.

Det bør også ses på om definisjonen av nærstående i andre ledd er tilstrekkelig til å ivareta også andre typer interessefellesskap som leverer tjenester eller utleie av eiendom til ulike grupperinger av barnehager, uten at hver eier nødvendigvis har bestemmende innflytelse.

Dagens lov presiserer at utfyllende krav kan stilles i forskrift. Når det gjelder forskrift om regnskapsplikt for godkjente, ikke-kommunale barnehager mener vi at § 2 om «Krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon», der det står at det skal utarbeides resultatregnskap med inntekter og kostnader, bør endres til å også inkludere balanse. For eksempel: «skal inkludere atskilt regnskap med resultat og balanse». Videre bør en instruks hjemles i økonomiforskriften,

eksempelvis i § 2. Vi går nærmere inn på de konkrete endringene i dagens «barnehagelovgivning» i kapittel 9.

Tilsvarende som for loven, bør også forskriften oppdateres hva gjelder prising av nærstående transaksjoner.

Behov for økonomiske skiller kan også inkludere skiller i regnskapssystem. I vedlegg 3 gjennomgår vi tekniske begrensninger i regnskapssystemer som kan være krevende ved regnskapsmessig skille, samt hvordan disse kan eller bør håndteres.

## 7 RAPPORTERING OG DOKUMENTASJON

Et regnskapsmessig skille vil kreve mer innrapportering av informasjon enn det barnehagene behøver i dag. Dette vil gi et mer utfyllende dokumentasjonsgrunnlag, og gjøre det lettere for barnehagene å legge frem den dokumentasjonen som revisor og tilsynsmyndighetene trenger. Innrapporteringen er knyttet til de nye postene som modellen for regnskapsmessig skille inkluderer, i tillegg til øvrig rapportering i tråd med allerede gjeldende bokførings-, selskap- og regnskapslovgivning.

### 7.1 RAPPORTERING

#### 7.1.1 Utvidede krav til regnskapsrapportering

##### Balansetørrelser

I tillegg til de opplysninger som fremkommer i dagens BASIL-rapportering, vil tilsynsmyndighetene, jf. gjennomgang i tidligere kapittel, ha nytte av at det rapporteres informasjon om følgende balansetørrelser

- eiendommer og andre anleggsmidler, også immaterielle
- langsiktige fordringer og gjeld, inkludert pensjonsforpliktelse
- investeringer
- varebeholdninger
- mellomværende mellom barnehagen og resten av virksomheten i samme konsern

I tillegg mener vi det vil ha høy informasjonsverdi å stille krav til rapportering av resultat og opparbeidet akkumulert resultat over tid (fem år).

Innføring av krav om regnskapsmessig skille iht. instruks gjør at myndighetene kan legge inn krav om de balansetørrelser de ønsker informasjon om i noter.

##### Krav til standardisering av innrapportering av regnskapsstørrelser

Innrapportering av opplysninger i BASIL bør være standardisert. Dagens skjema er standardisert, men erfaring tilsier at dagens skjema gir rom for ulik praksis for innrapportering blant de private barnehagene. Ulike organisasjonsformer og ulik tolkning av opplysningene som skal rapporteres inn, fører til at informasjonen i BASIL ikke er fullstendig eller fremstår fullt ut standardisert. Dette innebærer at enkelte barnehager bruker mer tid på rapportering enn andre, samtidig som kvaliteten på innrapporterte opplysninger varierer. Dette gjør at det kreves manuell behandling av informasjon når den skal benyttes til analyseformål og det må etterspørres ytterligere opplysninger ved tilsyn. Et eksempel er uklarheter rundt personalkostnader, der enkelte inkluderer deler av pensjonskostnadene, som gjør at denne posten ofte blåses opp. For eksempel skal det i dagens BASIL-rapportering oppgis kriterier og nøkler for kostnadsfordeling samt postbenevning ved rapportering av administrasjonskostnader og andre felleskostnader. Forklaringene på fordelinger som oppgis er imidlertid ofte mangelfulle i dagens rapportering. Informasjonen som gis er ikke nødvendigvis sammenlignbar eller gir den informasjonen som tilsynsmyndighetene har behov for. Videre er det også ulik praksis mht. hvordan transaksjoner med nærstående spesifiseres og dokumenteres.

Vi mener derfor at det bør utarbeides en veileder for hva som skal føres på de ulike poster i BASIL-skjema eller/og i ny regnskapsrapportering. Dette vil sikre mer enhetlige føringer og muligheter for å standardisere nøkkeltall i større grad enn i dag.

I tillegg til oppdatering av skjema med krav til nye rapporterte opplysninger, bør derfor barnehagenes regnskapsrapportering i større grad enn i dag standardiseres. Fordi dagens skjema bidrar til ulik rapportering, er det også behov for tydeliggjøring av kravene.

### 7.1.2 Rapportering av og avstemming mot rettssubjektets årsregnskap og eventuelt konsernregnskap

For å kontrollere fullstendigheten i barnehagenes økonomi, bør det stilles krav til avstemming mot og at rapporteringen er en del av rettssubjektets årsregnskap. Dersom rettssubjektet er del av et konsern, bør også konsernregnskapet rapporteres sammen med øvrige.

## 7.2 DOKUMENTASJON

Rapporterte opplysninger skal dokumenteres. Dokumentasjon som kreves vil fremgå av instruks. Dette inkluderer krav til dokumentasjon av fordelingsnøkler for fordeling av eksempelvis felleskostnader, og beskrivelse av hvordan balansestørrelser er fordelt. Underliggende dokumentasjon av eksterne kostnader må være reell og fullstendig. Dokumentasjonen må inkludere grunnlagsdata, forutsetninger og teknisk beregning av fordelingen. Dersom transaksjonen for eksempel stammer fra en ekstern faktura, skal denne inngå i grunnlaget, uansett om dette opprinnelig først er ført utenfor rettssubjektet, for eksempel i et søster- eller morselskap.

Det bør også foreligge avtaleliknende dokumentasjon mellom barnehager i samme rettssubjekt for transaksjoner som er fordelt mellom dem. Disse må være godkjent av begge/alle parter.

Instruksen foreslås også å inneholde krav til bekreftelse fra ledelsen om at regnskapsstørrelser er fordelt iht. instruksens krav, i tråd med formålet i barnehagelovens § 14 a, at dokumentasjon er reell, transparent, etterprøvable<sup>39</sup> og fullstendig, samt kan fremlegges uten ugrunnet opphold. Dette bør ledelsen måtte bekrefte i en ledelsesrapportering, som kan ta utgangspunkt i fullstendighetserklæringen.<sup>40</sup> Det kan også være andre elementer som ønskes inntatt i en slik ledelsesrapportering, for eksempel særskilte krav til prising av transaksjoner knyttet til eiendom, eller ved selskapsmessige transaksjoner som oppkjøp, fisjoner og fusjoner, eller salg til nærstående. En slik ledelseserklæring vil ansvarliggjøre ledelsen i rettssubjektet (styret).

## 7.3 ØVRIGE KRAV

### 7.3.1 Plikt til oppbevaring av regnskapsmateriale

Barnehagenes regnskap skal oppbevares. Det er barnehageeier som må være ansvarlige for dette. Iht. bokføringslovens § 13 opplyses det om plikt for oppbevaring av regnskapsmateriale som allerede er gjeldende for rettssubjektet. Disse krav må også være gjeldende for hver barnehagevirksomhets regnskapsmateriale. Dette følger allerede også av økonomiforskriftens § 2, men tilsyn erfarer at dette ikke er tilstrekkelig enhetlig forstått. Dette bør derfor vurderes presisert ytterligere i nye bestemmelser.

### 7.3.2 Krav til revisjon

Det er per i dag krav om revisjon av hver enkelt barnehages regnskap iht. økonomiforskriften § 3. Revisor skal vurdere om punktene i barnehagelovens § 14 a er oppfylt. Som nevnt innledningsvis er det et viktig skille mellom hva revisor vurderer, og hva revisors konklusjon omfatter. Revisor reviderer regnskapet og uttaler seg om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er avlagt i samsvar med det aktuelle regelverket for regnskapsavleggelse. Som en del av revisjonen, må

<sup>39</sup> Dette innebærer for eksempel at klar og etterprøvable dokumentasjon knyttet til grunnlaget for vurdering av den enkelte barnehages forbruk av fellestjenesteinnkjøp må fremgå, og at det ikke er belastet irrelevante kostnader og at fordelingsnøklerne er oppdaterte, fornuftige og dokumenterbare.

<sup>40</sup> Som gjennomgått tidligere, sier aksjeloven at styret står til ansvar for helheten/totalregnskapet i rettssubjektet. Jf. barnehagelovens § 14 a er det barnehageeier som skal «kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med formålet.» Det bør derfor være rettssubjektets ledelse/styre som fastsetter barnehagens regnskap.



revisor oppnå betryggende sikkerhet for at kostnadene er gyldige, det vil si er legitime og vedrører driften. I en barnehage betyr dette at en vurdering av om midlene kommer barna til gode må inngå i denne vurderingen. Ettersom revisor hverken har juridisk spisskompetanse eller spisskompetanse innenfor småbarnspedagogikk og barnehagefag, må man forvente at brudd knyttet til det generelle kravet er relativt klare før revisor konkluderer med at dette kravet er brutt. Revisor skal altså øke kvaliteten på beslutningsgrunnlaget for dem som skal godkjenne regnskapet, men revisor godkjenner eller konkluderer ikke at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er kommet barna til gode.<sup>41</sup>

Gitt konkrete krav til dokumentasjon i instruksene og økonomiforskriftens krav, mener vi at § 3 bør endres til å spesifisere «regnskap» i stedet for «resultatregnskap».

Vår erfaring fra tilsynsbistand og observasjon av andre tilsyn viser at revisors vurdering av om offentlige tilskudd kommer barna til gode kan variere. Vi erfarer at revisors beretning ikke er av vesentlig betydning for tilsynets arbeid. Mange revisorer bør nok derfor ha større oppmerksomhet mot hvilke kostnader som belastes. Ved vurderingen av vesentlighet bør revisor naturlig legge vekt på de eksplisitte lovkravene for barnehager, både ved planlegging av revisjonen og ved vurdering av identifiserte feil.

Vi mener at det bør vurderes å rette en henvendelse til Revisjonskomiteen i DnR der det anmodes om at komiteen utgir en standard eller veiledning som presiserer revisors ansvar og vurderinger på dette området på samme måte som det er gjort for revisors kontroll med skatter og avgifter. Når det avdekkes mangelfull revisjon i forbindelse med tilsyn, bør det vurderes å innrapportere den aktuelle revisoren til Finanstilsynet.

### 7.3.3 Offentliggjøring av informasjon

Per i dag offentliggjøres ikke informasjonen som barnehagene rapporterer inn i BASIL. Dette gjør det vanskelig for foreldre, politikere, presse og eventuelt andre interessenter å følge med på økonomiske forhold i barnehagen. Et krav til offentliggjøring av barnehagens regnskapsrapportering vil gjøre det mulig for ulike interessenter å innhente, vurdere, reagere eller varsle om forhold ved barnehagen. Det bør derfor settes krav til offentliggjøring av barnehagevirksomhetenes regnskapsrapportering. Eksempelvis ved at dette publiseres på Udirs sider eller barnehagens egen nettside.

## 8 VURDERING AV MODELL SETT OPP MOT ALTERNATIV OM EGET RETTSSUBJEKT

### 8.1 VURDERING AV MODELL FOR REGNSKAPSMESSIG SKILLE SETT OPP MOT KRAV OM EGET RETTSSUBJEKT

I tidligere kapittel presenterte vi elementer som må ligge til grunn for at modellen skal oppfylle vurderingskriteriene i like stor grad som krav om eget rettssubjekt. I ovenstående kapitler har vi gjennomgått hvordan disse ulike elementene bør utformes i foreslåtte modell for regnskapsmessig skille. I tillegg er det også foreslåtte elementer som kan tas inn i modell for regnskapsmessig skille, som ikke nødvendigvis er til stede i alternativet om eget rettssubjekt, og dermed kan gi alternativet med regnskapsmessig skille en høyere nytteverdi enn alternativet med krav om eget rettssubjekt.

Innledningsvis i kapittel 2 kategoriserte vi vurderingskriteriene i følgende tre kategorier

- administrativ byrde
- ansvar og myndighet

---

<sup>41</sup> En slik konklusjon kunne krevd andre kontrollhandlinger og annen ekspertise enn revisor innehar. Revisors profesjonsstandarder er også helt tydelig på at revisor ikke skal avgi «revisorkonklusjoner» basert utelukkende på revisors subjektive skjønn, slik at en eventuell attestasjon her vil kreve en klargjøring av hvilke mer konkrete nøytrale og objektive kriterier som skal legges til grunn for en slik vurdering.

- transparens, tilsyn og kontroll

I dette kapitlet vurderer vi alternativet om eget rettssubjekt opp mot modellen for regnskapsmessig skille presentert i tidligere kapittel. I vurderingene er det viktig å vurdere alternativenes kostnader opp mot alternativenes nytte for henholdsvis offentlige myndigheter og de private barnehageaktørene.<sup>42</sup>

Det overordnede formålet er å vurdere om nytten overstiger kostnadene for berørte parter. Nytte er i punktlisten definert som ansvar og myndighet, transparens, tilsyn og kontroll. Kostnadene er i punktlisten definert som administrativ byrde.

### 8.1.1 Administrativ byrde

Kategorien administrativ byrde inkluderer kriteriene

- behov for kontroll og vedlikehold av data hos offentlige myndigheter
- regnskaps- og rapporteringsbyrden for barnehagene
- administrasjon hos tilsynsmyndighet og andre offentlige myndigheter

I forrige rapport<sup>43</sup> vurderte vi at alternativet om eget rettssubjekt hadde høyere kostnader enn alternativet om krav om regnskapsmessig skille. Hovedårsaken til dette er de private barnehagenes regnskaps- og rapporteringsbyrde, som ble vurdert som høyere ved krav om eget rettssubjekt.

Denne rapportens modell for regnskapsmessig skille endrer ikke på vurderingen av at de private barnehagenes regnskaps- og rapporteringsbyrde er høyere ved krav til eget rettssubjekt enn den er ved regnskapsmessig skille. Til tross for at modellen krever ledelsesrapportering og rapportering av flere opplysninger med tilhørende dokumentasjon enn i dag, er det ikke krav til verken full balanse, kostnader til etablering og årlige kostnader som påløper for egne rettssubjekter eller krevende tilpasninger i regnskapssystemer. At modellen ikke krever rapportering om flere balanseposter enn strengt tatt nødvendig, gir mindre administrativ byrde til de private barnehagene. Videre foreslår vi at balansepostene oppgis som informasjon, og ikke kreves regnskapsført fysisk i system på den enkelte barnehagen. I forrige rapport var krav om full balanse også inkludert i krav om regnskapsmessig skille. Dette tilsier at engangskostnadene ved innføring av krav om regnskapsmessig skille er lavere i denne modellen sett opp mot utgangspunktet i forrige rapport.

Offentlige myndigheter påpeker at deres kontroll og tilsyn med rapporterte opplysninger vil være enklere ved eget rettssubjekt enn ved krav om regnskapsmessig skille. Dette tilsier at eget rettssubjekt er et bedre alternativ for kontroll og tilsyn, både med tanke på administrasjon og behovet for kontroll og vedlikehold av data.

Fordi alternativet regnskapsmessig skille krever utarbeidelse av en ny rapporteringsinstruks og merarbeid knyttet til å beskrive forhold som for egne rettssubjekter vil være direkte regulert i lov og forskrift, mente offentlige myndigheter i forrige rapport at eget rettssubjekt var mindre kostbart for dem å etablere.

I denne rapporten har vi presentert en modell for regnskapsmessig skille, med tilhørende instruks, som skal gi sammenlignbare rapporterte opplysninger fra de private barnehagene, også uavhengig av selskapsform. Det er derfor vår vurdering at alternativet om regnskapsmessig skille kan gi minst like godt grunnlag for offentlige myndigheters administrasjon, kontroll og vedlikehold av data.

Uavhengig av alternativ som velges, må innrapporterte data kunne legges inn i en database som kan benyttes for å gjøre utvalg av hvilke barnehager man bør vurdere å undersøke nærmere. Om dette er en videreutvikling av BASIL eller en egen, ny analysemodell, påvirker ikke valg av alternativ.

---

<sup>42</sup> I BDOs «Rapport om alternativer til regnskapsmessig skille» (2020) gjennomførte vi en samfunnsøkonomisk vurdering av tre alternativer med bakgrunn i intervjuer med aktører og innspill fra disse. Da var administrativ byrde «prissatt virkning» med kostnadsanslag, mens de to øvrige var «ikke-prissatte» virkninger. Dette prosjektets omfang har ikke dette hatt rom for samme tilnærming, men vi har benyttet vurderinger fra aktører fra forrige prosjekt også i disse vurderingene.

<sup>43</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt*.

### 8.1.2 Ansvar og myndighet

Kategorien ansvar og myndighet inkluderer kriteriene

- tydelig plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret, herunder begrense det økonomiske ansvaret til den enkelte barnehage
- ansvars plassering og styrende organer

I forrige rapport vurderte vi at alternativet om eget rettssubjekt hadde samlet sett noe større positiv konsekvens enn alternativet om regnskapsmessig skille for denne kategorien.<sup>44</sup> Bakgrunnen for dette var at et regnskapsmessig skille ikke medførte en tydelig plassering av det juridiske ansvaret på den enkelte barnehage og at offentlige myndigheter mener at det i tilsynsøyemed er enklere å forholde seg til et eget rettssubjekt som er underlagt et eksisterende lovverk.

Innenfor et rettssubjekt vil det ikke være et juridisk skille mellom den enkelte barnehages likviditet og ansvar for finansiering. Alle barnehager innenfor samme rettssubjekt vil ha et «solidarisk» ansvar for hverandre hva gjelder finansiering og likviditet. Det er vanskelig å regulere disposisjoner av likvide midler i et regnskapsmessig skille. Regnskapsmessig skille øker transparens og dokumentasjon, men kan ikke avgrense rettssubjektets juridiske ansvar for likviditeten. Det er noen forhold som imidlertid balanserer dette; barnehageloven § 14 a regulerer at tilskuddet skal dekke kostnadene i barnehageenheten og kun disse. Dersom en barnehage låner ut deler av tilskuddet til annen barnehage, vil dette i utgangspunktet ikke påvirke at barnehageenheten har kostnader på samme nivå som tilskuddet. Dette er nærmere forklart under kapittel 5.3 om Særskilte problemstillinger. Det er imidlertid ikke opplagt at «solidarisk ansvar» er verre samfunnsøkonomisk enn den muligheten som ligger i slå separate rettssubjekter konkurs. Det kan således sies å være en vesentlig risiko også dersom det innføres krav om egne rettssubjekt.

Som beskrevet tidligere, mener vi styret uansett er ansvarlig iht. aksjeloven/selskapsloven for all virksomhet i rettssubjekt, herunder også den enkelte barnehages regnskap og økonomi. Dersom tilsynsmyndigheten i dag opplever ansvarsfraskrivelse, bør det heller påpekes/understrekkes at nåværende styre er ansvarlig. Vi mener derfor at dagens regelverk oppfyller krav om tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar, samt ansvars plassering og styrende organer for begge alternativer.

Vårt forslag til krav om ledelsesrapportering for hver barnehage som rettssubjektets styre må utarbeide, presiserer det juridiske og økonomiske ansvaret til styret ytterligere.

Oppsummert mener vi at selv om krav til eget rettssubjekt ser ut til å gi et tydeligere juridisk ansvar til hver enkelt barnehages styre, er dette et ansvar som dagens rettssubjekts styre allerede har i dag. Dagens styre bør derfor ikke kunne fraskrive seg dette ansvaret. Sammen med tydeligere krav til dokumentasjon og krav til ledelsesrapportering i instruks, er det vår vurdering at modell for regnskapsmessig skille bør oppfylle vurderingskriteriene i kategorien «ansvar og myndighet» i om lag like stor grad som alternativet om eget rettssubjekt.

### 8.1.3 Transparens, tilsyn og kontroll

Kategorien transparens, tilsyn og kontroll inkluderer kriteriene

- åpenhet og transparens om økonomiske forhold i den enkelte barnehage og på konsernnivå, herunder for tilsynsmyndighet, kommuner og foreldre
- i hvilken grad de rapporterte økonomiopplysningene er etterprøvbare og sporbare
- likebehandling mellom ulike eiere (standardiserte opplysninger)
- tilrettelegge for effektivt tilsyn, herunder digitaliseringsvennlige og effektive rapporteringsløsninger
- forutsetningene for barnehagenes interne kontroll
- grunnlaget for den eksterne revisors kontroll
- vil oppfylle dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist

<sup>44</sup> Til grunn for vurderingen ligger formålet om at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode. Dette vurderes som relativt nøytralt for de private barnehagene, og det er derfor betydning for offentlige myndigheter som det er lagt mest vekt på her.

I forrige rapport vurderte vi at alternativet om eget rettssubjekt hadde en noe samlet større positiv konsekvens enn alternativet om regnskapsmessig skille også når det gjelder transparens, tilsyn og kontroll.<sup>45</sup> Bakgrunnen for dette var at eget rettssubjekt ikke inneholder fordelinger i samme grad som modell for regnskapsmessig skille gjør. Samtidig mente vi at alternativet innebærer tilsvarende krav til dokumentasjon, åpenhet og transparens som ved krav om eget rettssubjekt.

Vår vurdering er at instruksjonen som skal etableres for det regnskapsmessige skillet vil regulere prinsipper for regnskapsføring, rapportering og revisjon, herunder om krav om tydelig dokumentasjon for alle transaksjoner, også fordelte kostnader og balansestørrelser, gjør at modell for regnskapsmessig skille skal kunne gi nær samme grad av åpenhet og transparens og etterprøvnbarhet og sporbarhet av økonomiopplysninger som tilfellet ville vært med krav om eget rettssubjekt. Dette til tross for at modellen ikke krever fordeling av alle balansestørrelser.

Å innføre krav om regnskapsmessig skille iht. instruks gir også mulighet til å enklere endre krav til rapportering, inkludert hvilke balanseposter som skal rapporteres, hvordan fordelingen skal være og hvordan det skal dokumenteres, dersom man skulle ønske det. Dette vurderer vi at er en klar fordel ved å innføre denne modellen. Samtidig innebærer det at den enkelte rapporterte balanse under et regnskapsmessig skille for barnehager i ett rettssubjekt, ikke nødvendigvis blir direkte sammenlignbare på alle områder med barnehager som er egne rettssubjekter. Samtidig vil modell for regnskapsmessig skille etter vår vurdering tilrettelegge for effektivt tilsyn i like stor eller høyere grad som krav om eget rettssubjekt, da instruksjonen kan sette krav til å gi informasjon om balanseverdier uavhengig av den juridiske strukturen. At man kan be om den informasjonen man ønsker, bidrar også til transparens.

Relatert til dette er også de omgåelsesmuligheter de private barnehageaktørene har. Enkelte aktører har konsernstrukturer der alt av eiendeler ligger i ett eller flere rettssubjekt utenfor de operative barnehageselskapene. For å oppnå sammenlignbarhet mellom alle typer barnehager, både de som har regnskapsmessig skille og de som har separate juridiske enheter, samt de som leier og de som eier eiendom eller andre driftsmidler, må det lages særskilte regnskapsregler som utligner forskjellen i organisering. I dag stilles det for eksempel ikke organisatoriske krav til hvor barnehagelokalene skal være plassert juridisk. Som tidligere nevnt innebærer dette at rettssubjektene, uavhengig av alternativ, kan skille ut eiendom i eget rettssubjekt, fordi de ønsker å drifte eiendommene sentralt med en mer profesjonell, felles administrasjon. Selv om de private barnehageaktørene også i dag står fritt til å skille ut eiendommene i eget rettssubjekt, mener vi at krav til eget rettssubjekt, kan gi flere aktører insentiv til å gjøre dette. Da vil hver enkelt barnehages balanseinformasjon bli begrenset og gi liten informasjonsverdi, samtidig som barnehagen må betale husleie til selskapet som eier rettssubjekter.

En måte å utligne forskjellen i organisering, er å kreve at de rettssubjekter som leier anleggsmidler av konsernselskaper må innarbeide leide anleggsmidler i sin balanse for barnehagene. Dette vil påvirke at det ikke skal skapes insentiver for å etablere en rekke egne rettssubjekter i et konsern. Et regnskapsmessig skille basert på en instruks der eiendeler skal rapporteres likt, uavhengig av eierskap, er bedre egnet for kontroll og tilsyn, gir et tydelig signal om at målet er å få bedre informasjon og transparens, fremfor å få etablert egne rettssubjekter.

Det kan også nevnes at organisering i rettssubjekter gjør kjøp og salg av barnehager enklere, samt gjør det mulig at barnehager enkeltvis kan gå konkurs.

Når det gjelder oppfyllelse av dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist, stilles det også i dag krav til dokumentasjon av fordelinger, etc. Selv om tilsynsmyndighet har krav på å få se disse, som også i dag bør være barnehageeierens ansvar å sørge for at er i tråd med bokføringsregelverket, oppleves dagens krav til dokumentasjon som utilstrekkelig for offentlige myndigheter. Strengere og tydeligere krav til hvordan fordeling av regnskapsstørrelser skal gjøres og dokumenteres, vil gjøre det enklere for tilsynsmyndigheten å vurdere transaksjoner og fordelinger. Foreslått modell for regnskapsmessig skille presiserer at fordelinger skal dokumenteres tydelig, og det er barnehageeiers ansvar å påse at denne er fullstendig og relevant, og kan overleveres til myndighetene raskt ved behov. Vårt forslag innebærer også at

---

<sup>45</sup> Til grunn for vurderingen ligger formålet om at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode. Også for transparens, tilsyn og kontroll vurderes dette overordnet som relativt nøytralt for de private barnehagene, og det er igjen offentlige myndigheter som det er lagt mest vekt på her.

Instruksen presiserer at styret skal bekrefte at dokumentasjonen er i tråd med instruksen og at dokumentasjon kan deles ut til tilsynsmyndigheten raskt. I tillegg kan man i modellen for regnskapsmessig skille endre og tilpasse krav i instruks ytterligere, dersom man ønsker det. Med bakgrunn i dette mener vi at instruksens krav sørger for at krav til dokumentasjon skal være oppfylt på lik linje med, eller bedre enn, alternativet eget rettssubjekt, og dermed legge til rette for effektive tilsyn.

Som nevnt kan instruks for regnskapsmessig skille stille konkrete krav til rapportering, dokumentasjon og bekreftelse. Dette kan gi grunnlag for større grad av likebehandling av ulike eiere enn ved krav om eget rettssubjekt, for eksempel ved at barnehager i rettssubjekter i ulike selskapsformer får samme krav. Instruksens krav kan også endres dersom det er behov for det. Fordi det er krevende å endre lovverk for rettssubjekter, medfører dette at modell for regnskapsmessig skille, i større grad enn eget rettssubjekt, tilrettelegger for likebehandling.

Som i forrige rapport vurderes forutsetningene for barnehagenes interne kontroll og grunnlaget for den eksterne revisors kontroll å være relativt upåvirket for begge alternativer.

Eget rettssubjekt innebærer krav om at regnskap offentliggjøres. Dette gir åpenhet og til dels transparens om økonomiske forhold. Forslag til modell for regnskapsmessig skille innebærer også krav til offentliggjøring av barnehagenes rapporterte regnskap per barnehage. Dette gjør at interessenter som media og foreldre vil kunne følge med på økonomiske forhold i barnehagen i begge alternativer. Fordi man i modell for regnskapsmessig skille kan endre på krav til rapportering i instruks, kan man i større grad enn ved alternativ om krav om eget rettssubjekt skille tilpasse, og også hvis ønskelig endre informasjonen som skal offentliggjøres.

Med samme vurdering som over knyttet til å tilrettelegge for effektivt tilsyn, herunder digitaliseringsvennlige og effektive rapporteringsløsninger, mener vi modellen for regnskapsmessig skille oppfylder kriteriet om å oppfylle dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist tilnærmet like godt og tilstrekkelig som om barnehagen var eget rettssubjekt.

Oppsummert mener vi at vurderingene av disse kriteriene tilsier at modell for regnskapsmessig skille oppfylder kategorien transparens, tilsyn og kontroll i like stor grad som krav om eget rettssubjekt.

## 8.2 SAMLET VURDERING

I tabellen under oppsummerer vi vurderingene i de tre kategoriene, der alternativ om eget rettssubjekt omtales som «alternativ 1» og modell for regnskapsmessig skille, slik dette er foreslått og beskrevet i denne rapporten, er «alternativ 2».

Kategori for vurderingskriterier	Vurdering
Administrativ byrde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alternativ 1 er mer kostbart og tidkrevende enn alternativ 2. Dette skyldes blant annet engangskostnader ved etablering og kostnader knyttet til styre, skattemelding, regnskapssystem, etc.</li> <li>• Begge alternativene krever mer av barnehagene enn i dag, men gjør offentlige myndigheters arbeid lettere.</li> </ul> <p>Alternativ 2 vurderes samlet sett som noe bedre enn alternativ 1.</p>
Ansvar og myndighet	<ul style="list-style-type: none"> <li>• I alternativ 2 vil det ikke være et juridisk skille mellom den enkelte barnehages likviditet og ansvar for finansiering. Alle barnehager innenfor samme rettssubjekt vil ha et «solidarisk» ansvar for hverandre hva gjelder finansiering og likviditet. Det er vanskelig å regulere disposisjoner av likvide midler i et rent regnskapsmessig skille. Det er noen forhold som imidlertid balanserer dette; barnehageloven § 14 a regulerer at tilskuddet skal dekke</li> </ul>

	<p>kostnadene i barnehageenheten og kun disse. Dersom en barnehage låner ut deler av tilskuddet til en annen barnehage, vil dette i utgangspunktet ikke påvirke at barnehageenheten har kostnader på samme nivå som tilskuddet. Det er imidlertid ikke opplagt at «solidarisk ansvar» i alternativ 2 er verre enn den muligheten som ligger i å slå separate juridiske enheter konkurs i alternativ 2.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Som beskrevet tidligere, mener vi styret uansett er ansvarlig iht. aksjeloven/selskapsloven for all virksomhet i rettssubjekt, herunder også den enkelte barnehageenhets regnskap og økonomi. Dersom tilsynsmyndigheten i dag opplever ansvarsfraskrivelse, bør det heller påpekes/understretes at nåværende styre er ansvarlig. Vi mener derfor at dagens regelverk oppfyller krav om tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar, samt ansvars plassering og styrende organer for begge alternativer.</li> </ul> <p>Alternativ 1 og 2 vurderes å ikke ha vesentlig forskjeller hva gjelder ansvar og myndighet for barnehagens regnskap og økonomiske disposisjoner.</p>
Transparens, tilsyn og kontroll	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Begge alternativer krever mer av barnehagene enn i dag, og vil begge gjøre tilsyn mer effektivt gjennom flere opplysninger og oppdatert løsning for innrapportering.</li> <li>• Det er vår vurdering at innføring av krav til regnskap, rapportering og revisjon i instruks vil gjøre at alternativ 2 innebærer samme grad av åpenhet og transparens, etterprøvbare og sporbare økonomiopplysninger som alternativ 1.</li> <li>• Begge alternativer krever at det stilles krav til offentliggjøring av økonomiopplysninger.</li> <li>• Alternativ 2 innebærer at det er enklere å endre krav til rapportering enn det ville vært å endre krav til rapportering for rettssubjekter.</li> </ul> <p>Alternativ 1 og 2 vurderes derfor å ikke ha vesentlige forskjeller hva gjelder transparens, tilsyn og kontroll.</p>

Tabell 3: BDOs oppsummerende kost-nytte vurdering av alternativene eget rettssubjekt (alternativ 1) og modell for regnskapsmessig skille (alternativ 2). Kilde: BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet»<sup>46</sup>, beskrivelse av det regnskapsmessige skillet presentert i denne rapporten.

Av drøftelsen av de ulike kriteriene over, sammenstilt i tabellen, tilsier vår samlede vurdering at alternativet med regnskapsmessig skille fortsatt gir noe mindre administrativ byrde og derfor har noe lavere kostnad enn å innføre krav om egne rettssubjekter. Vi har i dette prosjektet ikke innhentet nye kostnadsestimater, men estimatene fra forrige rapport tilsier at dette fortsatt vil være tilfelle, spesielt hensyntatt de forenklingene til modellen som vi har presentert i denne rapporten, særlig knyttet til balanseinformasjon.

For kriteriet ansvar og myndighet, tilsier opplysninger at det juridiske ansvaret oppleves å være tydeligere ved krav til eget rettssubjekt. Det er imidlertid vår vurdering at det juridiske ansvaret er det samme for hver enkelt barnehage i samme rettssubjekt.

Mange vurderingskriterier er inkludert i transparens, tilsyn og kontroll. Vi mener at tydelige krav til dokumentasjon og rapportering i instruks medfører at regnskapsmessig skille gir tilnærmet samme eller lik grad av transparens, tilsyn og kontroll som eget rettssubjekt. Samtidig gir

<sup>46</sup> BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2020). Rapport om alternativer til eget rettssubjekt.

alternativet om regnskapsmessig skille mulighet til å sette ytterligere krav i instruks, som er mer krevende å få til ved selvstendige juridiske enheter som er underlagt et allerede regulert lovverk for regnskap, rapportering og revisjon.

Fordi det er argumenter som taler for begge alternativer, er det til sist opp til KD å vurdere hvilket alternativ som er mest hensiktsmessig. Selv om vi vurderer at alternativ om regnskapsmessig skille kan oppfylle de fleste vurderingskriterier på samme måte som alternativet om eget rettssubjekt, er alternativet en ny løsning som alle parter må gjøre seg kjent med. Før det tas stilling til innføring av dette alternativet mener vi derfor at modellen bør testes på et pilotutvalg av barnehageaktører før innføring. Dette vil gi en bred oversikt over de praktiske konsekvensene modellen kan ha for private barnehageaktører og offentlige myndigheter. I tillegg vil dette bidra til at instruksene kan skrives tilstrekkelig presist til å ivareta utfordringene som avdekkes gjennom testing av et pilotutvalg.

## 9 UTKAST TIL ENDRING I LOV, ØKONOMIFORSKRIFT OG INSTRUKS

### 9.1 BARNEHAGELOVEN

Dagens barnehagelovs § 14 a stiller krav til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i ikke-kommunale barnehager. Overordnet krav er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode. Barnehageeier skal kunne dokumentere dette. Paragrafens fjerde ledd presiserer at «Kongen kan gi utfyllende forskrift om krav til regnskap, revisjon og rapportering, krav til barnehagens dokumentasjon av bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling og den ikke-kommunale barnehagens opplysningsplikt om økonomiske forhold». Loven presiserer altså at krav kan stilles i utfyllende forskrift. Vi mener derfor at det ikke er nødvendig å endre lovteksten.

Det er særlig to utfordringer knyttet til loven. Dette gjelder særlig at § 14 a, første ledd, bokstav b) ikke gir tilstrekkelig veiledning for hvordan en pris skal sammenlignes mellom uavhengige parter. Dette er regulert nærmere i annen lovgivning, særlig i retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, gitt av skattedirektoratet. Vi mener det kan vurderes å gjøre endringer i loven knyttet til følgende forhold. Retningslinjene sier at blant annet funksjons- og risikofordeling mellom partene skal hensyntas, og at hvem som eier rettigheter til immaterielle eiendeler skal hensyntas. Uten denne presiseringen ser vi at praksis i beste fall er uensartet, men også ofte i strid med disse prinsippene.

Det er i dag ikke direkte regulert i loven dersom overskuddslikviditet plasseres i risikofylte finansinvesteringer eller lånes ut til andre formål enn barnehagedriften, uten tilstrekkelig sikkerhet/for høy risiko. Hva som er tilstrekkelig sikkerhet eller for høy risiko bør bestemmes i barnehageloven. Det bør også bestemmes at barnehagene skal godskrives renter etter en fordelingsmodell som gjenspeiler den enkelte barnehages bidrag til overskuddslikviditeten.

I tillegg bør det vurderes om det skal settes krav til utbyttebegrensning dersom en inntekt eller gevinst har oppstått i en nærstående transaksjon, særlig relatert til eiendom. Hvis det ikke tillates at slik inntekt eller gevinst tas ut som utbytte fra verken barnehagen eller nærstående selskaper, verken direkte eller indirekte (gjennom f.eks. høyere leieinntekter), vil mye av dagens utfordringer med høy avkastning unngås, hvis dette er politisk ønsket.

Alternativt til forannevnte, kan det settes krav til at eiendommen skal eies i samme rettssubjekt som barnehagen og at den må overføres fra nærstående til balanseverdi på etableringstidspunktet for en slik ny regel.

### 9.2 ØKONOMIFORSKRIFTEN

I dagens økonomiforskrift til barnehageloven spesifiseres det i § 2 krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon. § 3 omhandler revisjon, og § 4 Rapportering og opplysningsplikt.

### 9.2.1 § 2 Krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon

§ 2 i dagens økonomiforskrift fastsetter at:

*Barnehageeier skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven. Regnskapet skal vise alle inntekter og kostnader som gjelder godkjent barnehagedrift. Inntekter og kostnader skal periodiseres i samsvar med prinsippene i regnskapsloven § 4-1. Transaksjoner som ikke gjelder drift etter barnehageloven, skal i sin helhet holdes utenfor regnskapet.*

*Barnehagens resultatregnskap kan ikke belastes kostnader ved transaksjoner med eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier, på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.*

*Regnskapet skal dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav.*

*Bokførte opplysninger skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i barnehageloven § 14a og forskriften her.*

*Dersom barnehageforetaket driver annen virksomhet i tillegg til den som er godkjent etter barnehageloven, skal barnehagens resultatregnskap kunne dokumentere at administrasjons- og felleskostnader mellom virksomhetene er fordelt forholdsmessig. Inngår barnehagen i et foretak eller en foretaksgruppe (konsern) sammen med andre barnehager, skal regnskapet dokumentere at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig.*

Vi mener siste ledd bør skrives på nytt, slik at den henviser til ny rapporteringsinstruks.

I første og tredje ledd henvises det til regnskapslovens § 4-1 og «bokføringslovens krav». Dette kan endres til å også presisere at barnehager skal følge samme regler som rettssubjektet. Dersom en barnehage ville gått under reglene for «små foretak» om det ble et eget rettssubjekt, må enheten likevel følge reglene for ordinære foretak i modell for regnskapsmessig skille dersom rettssubjektet som helhet ikke faller i kategorien «små foretak».

Videre bør det i andre ledd vurderes å innlemme samme presisering for prinsippet om kontrollerte transaksjoner som også er foreslått knyttet til lovteksten ovenfor.

For å dekke behovet ved innføring av utvidet krav om regnskapsmessig skille med tilhørende rapporteringsinstruks kan det også være aktuelt å presisere i økonomiforskriften de vesentligste elementene, herunder at regnskapet også skal inkludere deler av balansen i første ledd, og at det ved utarbeidelse av fordelingsnøkler kan sees hen til rapporteringsinstruksen.

### 9.2.2 § 3 Revisjon

I dagens økonomiforskrift sier økonomiforskriftens § 3 følgende:

*Barnehagens resultatregnskap skal revideres av statsautorisert eller registrert revisor. Revisjonen skal følge revisorloven.*

*Barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn 20 barn eller familiebarnehager med til sammen færre enn 10 barn, kan i stedet for revisor velge en uavhengig regnskapskyndig til å attestere regnskapet. Tilsvarende gjelder for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kun har én åpen barnehage.*

Dersom det stilles ytterligere og/eller endrede krav til revisors kontroll, bør denne paragrafen endres. Iht. rapporteringsinstruksen skal det stilles krav til rapportering av balanse per barnehage. Dette bør inn i første avsnitt, altså også inkludere balansestørrelser.

### 9.2.3 § 4 Rapportering og opplysningsplikt

Jamfør dagens § 4 skal:

*Barnehageeier skal hvert år innen en frist fastsatt av Kunnskapsdepartementet innberette opplysninger til kommunen og Kunnskapsdepartementet om bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetalingen. Opplysningene skal fremkomme i barnehagens resultatregnskap.*



*Innberetningen skal skje på standardisert skjema fastsatt av departementet for sammenstilling av barnehagens inntekter og kostnader.*

*Kommunen kan til enhver tid kreve de opplysningene og den dokumentasjonen som er nødvendig for å gjennomføre tilsyn etter barnehageloven.*

Denne paragrafen bør omskrives til å også inkludere ny rapportering iht. utarbeidet rapporteringsinstruks. Som i § 3 bør det i stedet for resultatregnskap, stedet stå resultatregnskap og balanse. Det kan også presiseres unntaket for balanse, ved at det i stedet kan gis informasjon om utvalgte balansestørrelser i note, ref. rapporteringsinstruksen.

Paragrafen bør også utvides til å inkludere et ledd om krav om ledelsesrapportering og spesifisere at fordelingsmodeller skal dokumenteres. I tillegg bør også konkrete krav til fordelingsdokumentasjon fremgå av økonomiforskriften med krav til at denne er konkret, transparent og dokumenterbart, samt etterprøvable.

Videre bør det presiseres nytt krav til offentliggjøring, ref. forslag til rapporteringsinstruks om rapportering på hjemmesiden og at regnskapet i tillegg skal inngå som del av note til rettssubjektets ordinære årsregnskap.

Det er ellers vedtatt at Udir skal overta ansvaret for tilsyn av barnehagene. Paragrafen bør derfor endres til «Utdanningsdirektoratet» i stedet for «Kommunen» fra når det trer i kraft.

§§ 5 og 6 antas å utgå i oppdatert økonomiinstruks.

## 10 UTKAST TIL INSTRUKS FOR DOKUMENTASJON, REGNSKAPSFØRING, RAPPORTERING, OFFENTLIGGJØRING OG REVISJON AV REGNSKAPSMESSIG SKILLE FOR PRIVATE BARNEHAGER I SAMME RETTSSUBJEKT

Se eget vedlegg, «BDO\_Vedlegg\_Utkast til rapporteringsinstruks for private barnehager.»

## 11 VEDLEGG 1: REGNSKAPSMESSIG SKILLE I BDOs «RAPPORT OM ALTERNATIVER TIL EGET RETTSSUBJEKT FOR KUNNSKAPSDEPARTEMENTET»

I BDOs «Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet» skisseres et alternativ om regnskapsmessig skille der det stilles krav til et segmentregnskap som fullt ut er basert på løpende ajourhold og prinsippene i regnskapsloven og bokføringsloven. Ved innføring av dette alternativet må det utarbeides en instruks som må reguleres i forskrift, der krav som stilles vil avhenge av kravene som fremkommer av Instruksen. For myndighetene åpner denne løsningen for at det i instruksen kan legges inn særskilte krav til regnskapsføringen. I rapporten antok vi at det innføres et krav om at atskilte regnskap (segmentregnskap) skal føres løpende slik at det til enhver tid kan trekkes ut et regnskap for hver enkelt private barnehage.

Kravene ved innføring av regnskapsmessig skille iht. rapporten innebar:

- Utarbeidelse av atskilte regnskaper for resultat og balanse for å skape et tydelig skille mellom hver enkelt barnehage.
- Alle fordelingsnøkler som brukes skal dokumenteres, samt være transparente og etterprøvbare. Interne fordelingsmodeller bør dokumenteres på linje med kravene i aksjelovens § 3-9 vedrørende konserninterne transaksjoner. Sjablongmessige tilnærminger bør som hovedregel ikke aksepteres, det bør heller fremgå et grunnlag for faktisk forbruk.
- Med tanke på at rapportering til BASIL kun skjer en gang i året, bør det også foreligge separate bankkonti for hver enkelt barnehage.

I tillegg innebar alternativet innføring av ledelsesrapportering, krav om avstemming og kontroll mot selskapsregnskapet, å definere av kostnader som ikke anses som tilknyttet barnehagedriften, som goodwill, rene investeringsaktiviteter og eierskapskostnader unntatt styre og daglig ledelse, revisjon av statsautorisert eller registrert revisor, standardisering av praksis for innrapportering til BASIL.

Til slutt i rapporten kom BDO med ytterligere forslag til tiltak som kan bidra til å motvirke kritikkverdige forhold hos barnehageaktører som også kan hjelpe offentlige myndigheter i forbindelse med tilsyn med sektorer:

- Mer definerte kontrollhandlinger for revisors kontroll med avdelingsregnskaper
- Krav om styresammensetning og krav om godkjenning av styret ved enkelte transaksjoner
- Innføring av restriksjoner som forhindrer at goodwill belastes barnehagene
- Krav om at eiendommen må ligge i samme rettssubjekt som barnehagen, eventuelt forbud mot nærstående eierskap av eiendom
- Innføring av varslingskanaler
- Offentliggjøring av BASIL
- Krav om samme revisor i nærstående selskaper
- Mulighet til tilsyn med nærstående selskaper
- Klargjøre dagens regelverk
- Krav til bruk av opptjent egenkapital

## 12 VEDLEGG 2: GJENNOMGANG AV RELEVANT LOVERK

Vi har gjennomgått relevant lovverk for å vurdere om modellen for regnskapsmessig skille bør særskilt presisere regelverk som ville blitt gjort gjeldende for barnehagene ved et krav til eget rettssubjekt.

Gjennomgangen inkluderer en gjennomgang av regnskapsloven, aksjeloven, bokføringsloven, bokføringsforskriften, selskapsloven, stiftelsesloven, barnehageloven og forskrift om regnskapsplikt for godkjente, ikke-kommunale barnehager og oppsummeres i tabellen nedenfor.

REGNSKAPSLOVEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 3-3 a. Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak	Tilsvarende regler videreføres for det regnskapsmessige skillet.
§ 4-1. Grunnleggende regnskapsprinsipper	Allerede inkludert i kravene til regnskapet i BASIL.
§ 4-3. Kongruensprinsippet	Ligger allerede krav om dette på selskaper, vi forutsetter at alle barnehager vil ha full regnskapsplikt.

§ 5-7. Goodwill	Må fordeles dersom det anses å være en kostnad som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen. Trengs ikke presisering, da utgangspunkt er at skal ta utgangspunkt i regnskapsloven.
§ 5-10. Pensjonskostnader for små foretak	Ikke hensiktsmessig å kreve noe ekstra for disse. De fleste barnehager går snart over til innskuddsbasert pensjon, da er ikke dette relevant lenger.
§ 5-11. Leieavtaler for små foretak	Ikke hensiktsmessig da det ikke er juridisk enheter og heller bør fordeles via en dokumentert intern kostnadsfordeling.
§ 7-12. Anleggsmidler	Skal fordeles. Trengs ikke presisering, da utgangspunkt er at skal ta utgangspunkt i regnskapsloven.
§ 7-13. Varige driftsmidler	Skal fordeles. Trengs ikke presisering, da utgangspunkt er at skal ta utgangspunkt i regnskapsloven.
§ 7-21. Gjeld	Skal fordeles. Trengs ikke presisering, da utgangspunkt er at skal ta utgangspunkt i regnskapsloven.
§ 7-22. Mellomværende med foretak i samme konsern mv.	Skal fordeles. Trengs ikke presisering, da utgangspunkt er at skal ta utgangspunkt i regnskapsloven.
§ 7-23. Skattekostnad	Omfattende å beregne en skattekostnad for avdelinger. Vurderes også å ha begrenset informasjonsverdi ved et tilsyn.
§ 7-25. Egenkapital	Anses ikke hensiktsmessig å fordele. Vi foreslår i stedet opplysningsplikt om opptjent og disponert resultat de siste fem år.
§ 7-30. Antall ansatte	Barnehagene opplyser om grunnbemanning i årsmeldingen til BASIL, <sup>47</sup> trengs ikke spesifiseres her.
§ 7-30b. Transaksjoner med nærstående parter	Ikke hensiktsmessig da det ikke er juridiske enheter. Fordelingen kan heller ses i

<sup>47</sup> Årsmelding er annen rapportering enn dagens resultatregnskapsrapporteringen. For hva som rapporteres til årsmelding: [https://www.udir.no/contentassets/3c671436c56c41aacba6d14366408be/aarsmeldingskjema\\_204\\_bokmal.pdf](https://www.udir.no/contentassets/3c671436c56c41aacba6d14366408be/aarsmeldingskjema_204_bokmal.pdf)

	resultatregnskapet via en dokumentert intern kostnadsfordeling.
§ 9-1. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper mv.	Er hjemmel også i barnehageloven/-forskriften, som nå bør endres.

Tabell 4: Aktuelle paragrafer fra regnskapsloven. Kilde: Systematisert av BDO, regnskapsloven:

[https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL\\_3#KAPITTEL\\_3](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL_3#KAPITTEL_3)

AKSJELOVEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 3-4. Krav om forsvarlig egenkapital og likviditet	Ikke krav om fordeling av egenkapital, men problemer med likviditet omhandlet under særskilte problemstillinger.
§ 3-5. Handleplikt ved tap av egenkapital	Ikke nødvendig med presisering, det er den juridiske enheten som har ansvaret her.
§ 3-6. Utdeling fra selskapet mv.	Krav om rapportering av resultat de siste fem år, sammen med informasjon om rettssubjektets utdeling.
§ 3-7. Ulovlige utdelinger	Ikke nødvendig presisering som følge av barnehageloven § 14 a.
3-8. Avtaler med aksjeeiere eller medlemmer av selskapets ledelse mv.	Den enkelte barnehage har etter dagens lovverk ikke selvstendig juridisk kompetanse internt i en juridisk enhet. Dokumenterte kostnadsfordelinger og aksept mellom parter benyttes i stedet.
§ 3-9. Konserninterne transaksjoner	Den enkelte barnehage har etter dagens lovverk ikke selvstendig juridisk kompetanse internt i en juridisk enhet. Dokumenterte kostnadsfordelinger og aksept mellom parter benyttes i stedet.
6-12. Forvaltningen av selskapet	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 6-13. Styrets tilsynsansvar	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 6-14. Daglig ledelse	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å komplisere

	denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 8-1. Hva som kan deles ut som utbytte	Følger av barnehageloven § 14 a, ingen presisering nødvendig.
§ 8-2. Beslutning om utbytte	Følger av barnehageloven § 14 a, ingen presisering nødvendig.
§ 8-5. Konsernbidrag	Følger av barnehageloven § 14 a, ingen presisering nødvendig.

Tabell 5: Aktuelle paragrafer fra aksjeloven. Kilde: Systematisert av BDO, aksjeloven:

[https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/KAPITTEL\\_3-4#KAPITTEL\\_3-4](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/KAPITTEL_3-4#KAPITTEL_3-4)

BOKFØRINGSLOVEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 4. Grunnleggende bokføringsprinsipper	Påligger juridisk enhet som helhet, derfor ikke nødvendig å pålegge lavere nivå. Adopteres så langt det passer på barnehageenhetsnivå.
§ 5. Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering	Stilles heller særskilte krav til rapportering i instruks.
§ 6. Sporbarhet	Påligger juridisk enhet som helhet, derfor ikke nødvendig å pålegge lavere nivå. Adopteres så langt det passer på barnehageenhetsnivå.
§ 7. Bokføring og ajourhold	Påligger juridisk enhet som helhet, derfor ikke nødvendig å pålegge lavere nivå. Adopteres så langt det passer på barnehageenhetsnivå.
§ 9. Retting av bokførte opplysninger	Påligger juridisk enhet som helhet, derfor ikke nødvendig å pålegge lavere nivå. Adopteres så langt det passer på barnehageenhetsnivå.

Tabell 6: Aktuelle paragrafer fra bokføringsloven. Kilde: Systematisert av BDO, bokføringsloven:

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73?q=bokf%C3%B8ringsloven>

BOKFØRINGSFORSKRIFTEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 5-1-1. Salgsdokumentets innhold	Den enkelte barnehage har etter dagens lovverk ikke selvstendig juridisk kompetanse internt i en juridisk enhet. Dokumenterte kostnadsfordelinger og aksept mellom parter benyttes i stedet. Original salgsdokumentasjon skal imidlertid foreligge som del av dokumentasjonen.

§ 5-1-2. Angivelse av partene	Den enkelte barnehage har etter dagens lovverk ikke selvstendig juridisk kompetanse internt i en juridisk enhet. Dokumenterte kostnadsfordelinger og aksept mellom parter benyttes i stedet.
-------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tabell 7: Aktuelle paragrafer fra bokføringsforskriften. Kilde: Systematisert av BDO, bokføringsforskriften:

<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558?q=bokf%C3%B8ringsforskriften>

SELSKAPSLOVEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 2-24. Regnskapsplikt	Påligger juridisk enhet, derfor ikke nødvendig å pålegge lavere nivå.
§ 2-25. Overskudd og underskudd	Følger av barnehagelovens § 14 a.
§ 2-26. Utdeling	Følger av barnehagelovens § 14 a.
§ 2-27. Opplysningsplikt og kontrollrett	Den enkelte barnehage har etter dagens lovverk ikke selvstendig juridisk kompetanse internt i en juridisk enhet.
§ 3-10. Styre	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 3-11. Daglig leder	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 3-14. Regnskapsplikt	Følger krav i instruks.

Tabell 8: Aktuelle paragrafer fra selskapsloven. Kilde: Systematisert av BDO, selskapsloven:

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1985-06-21-83?q=selskapsloven>

STIFTELSESLOVEN	EVALUERINGER/ANBEFALINGER
§ 19. Utdeling	Følger av barnehagelovens § 14 a.
§ 21. Separasjonsplikt	Ikke relevant, regnskapsmessig skille ansees som tilstrekkelig for å identifisere eiendeler benyttet i den enkelte barnehage.
§ 26. Styret	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller

	komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 30. Styrets myndighet og ansvar	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 31. Styrets saksbehandling	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 34. Daglig leder	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 35. Daglig leders myndighet og ansvar	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.
§ 36. Vedtektsbestemmelser om at stiftelsen skal ha andre organer enn styre og daglig leder	Ansvarsstruktur i loven er gjennomarbeidet og klar. Ansees ikke hensiktsmessig å utvanne eller komplisere denne med ytterligere pålagte ansvarsfordelinger i barnehager.

Tabell 9: Aktuelle paragrafer fra stiftelsesloven. Kilde: Systematisert av BDO, stiftelsesloven:

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1985-06-21-83?q=selskapsloven>

## 13 VEDLEGG 3: TEKNISKE BEGRENSNINGER I REGNSKAPSMESSIG SKILLE

Krav om fordeling av balanse til ulike barnehagevirksomheter som er del av samme rettssubjekt medfører at rettssubjektets regnskapssystem må ta hensyn til og legge til rette for dette. Dersom det ikke er mulig, vil fordeling bli mer manuell og svært tidkrevende for barnehagevirksomhetene.

Rettssubjektets regnskapssystem må

- tilrettelegge for bruk av dimensjoner/avdelinger, eller
- inkludere egne konti, for eksempel opprette 6420 IT-kostnader BHG1, 6421 IT-kostnader BHG2 og så videre.

Oppsett av dimensjoner er en engangsjobb, og bør ikke ta lang tid i de fleste systemer. Å legge inn dimensjon ved selve bokføringen, bør normalt sett heller ikke ta lang tid.

I dag kan man i de aller fleste regnskapssystem påføre dimensjoner på de aller fleste posterings, uavhengig av om det er balanse eller resultat. Det vil bli noe manuelt merarbeid ved registrering, av for eksempel leverandørfaktura. I de fleste systemer kan man sette opp en

konteringsmal som gjør dette automatisk, inkludert en fordeling av felles fakturaer. Det kan også kreves at det skal utstedes en separat faktura (salgsdokument) for den enkelte barnehage. Da vil klarere skal fremgå faktisk forbruk, og det vil ikke være en fordelingsmekanisme.

Det vil likevel være noen begrensninger ved bruk av dimensjoner, spesielt der hvor det er behov for en fordeling av et fellesbilag, som en faktura, på flere dimensjoner i balansen. Dette skyldes at regnskapssystemer som hovedregel har automatikk for bokføringen på flere områder knyttet til balanseføring. I praksis medfører dette at systemer ofte ikke tillater manuelle posteringer, og/eller bruk av dimensjoner på visse konti, men låser av disse kontiene for å forhindre manuelle feil. Dette gjelder for eksempel automatisk oppsummering av reskontroer (kunder/leverandører) og systemavregning av transaksjoner tilknyttet lønnssystem, som skyldig skattetrekk, arbeidsgiveravgift, ansattreskontro og lignende.

Dette innebærer at det for regnskapssystemer ikke er mulig, eller tilrettelagt for, å fordele på dimensjoner for en transaksjon på konti i balansen. Ytterligere er det risiko for at eldre regnskapssystemer, samt de rimeligste moderne regnskapssystemene, ikke er teknisk tilrettelagt for bruk av dimensjoner, og da spesielt ikke på balansesiden. For mer detaljert beskrivelse av disse problemene, se eget vedlegg «Regnskapsmessig utfordringer BDO.»



## KONTAKT

MORTEN THUVE

Partner

m: +47 916 47 115  
e: morten.thuve@bdo.no

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

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

[www.bdo.no](http://www.bdo.no)



# 1 UTKAST TIL RAPPORTERINGSINSTRUKS

Utkast til rapporteringsinstruks er instruks for dokumentasjon, regnskapsføring, rapportering, offentliggjøring og revisjon av regnskapsmessig skille for private barnehager i samme rettssubjekt.

Versjon per 18. november 2020, foreløpig utkast i påvente av beslutning om modellen for regnskapsmessig skille skal gjøres gjeldende. Dokumentet er et arbeidsutkast og bør vurderes unntatt offentligheten, jf. offentlighetslovens § 14.

## 1.1 UTGANGSPUNKT

### 1.1.1 Avgrensning av regnskapsmessig skille

Denne rapporteringsinstruksen spesifiserer og presiserer de krav som er satt til regnskapsmessig skille for private barnehager, jf. forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehage\_loven, heretter kalt «økonomiforskriften») § xx.

På bakgrunn av at foreldrebetaling og offentlig tilskudd gis for hver enkelt private barnehage skal det trekkes et regnskapsmessig skille mellom hver enkelt barnehage, heretter omtalt som barnehageenhet, samt mellom barnehageenheten og ikke-barnehagevirksomhet i samme rettssubjekt.

Med regnskapsmessig skille, menes at det skal settes opp delregnskap per barnehageenhet. Dette delregnskapet skal ajourholdes i tråd med bokføringsforskriftens regler, og settes opp årlig ved rapportering til Utdanningsdirektoratet. Det skal også inngå som note til det ordinære årsregnskapet for rettssubjektet som barnehageenheten tilhører. Delregnskapet skal også offentliggjøres på annen måte slik denne instruksen fastsetter.

### 1.1.2 Grunnlag for kontroll, tilsyn og revisjon

Direkte henførbare kostnader og inntekter føres løpende på barnehageenheten. Med direkte henførbare kostnader menes interne og eksterne kostnader som direkte og umiddelbart kan tilordnes produksjonen av barnehagedriftstjenesten.

Alle bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal være dokumentert og ha kontrollspor til tilhørende dokumentasjon i samsvar med bokføringsloven, -forskriften og god bokføringsskikk (bokføringsreglene).

Fordeling av felleskostnader og -inntekter til barnehageenheten dokumenteres i tråd med bokføringsloven, og fordelingsnøkler skal være i tråd med årsaksprinsippet, dvs. de faktorer som forårsaker (driver) inntektene eller kostnadene. Fordelingen skal i utgangspunktet skje basert på faktisk tidsforbruk knyttet til hver enkelt barnehage, antall barn i hver enkelt barnehage, antall årsverk i hver enkelt barnehage eller hver enkelt barnehages areal, jf. punkt 1.3.3. Fordelingsnøkler skal være dokumentert, og dokumentasjonen skal vise hvilket fordelingsgrunnlag som anvendes med en begrunnelse for valg av fordelingsgrunnlaget. Fordelingsnøkler skal oppdateres minst to ganger årlig. Dokumentasjonen for bokføringen av kostnadsfordeling skal synliggjøre beregningen av de enkelte barnehagenes andel.

Dersom kostnader relatert til aktiviteter på eiernivå eller andre nærstående skal fordeles til barnehageenheten, må disse spesifiseres, synliggjøres og dokumenteres. Dokumentasjonskravene gjelder tilsvarende for andre rettssubjekter som fakturerer felleskostnader til rettssubjektet som driver barnehager, og dokumentasjonen skal være tilgjengelig for fakturamottaker.

Rettssubjektet skal innrette regnskapssystemet, og tilhørende systemer og rutiner, slik at kostnader og inntekter ajourføres som del av den ordinære regnskapsførselen for

barnehageenheten. Det betyr at alle bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som kreves ajourført for rettssubjektet totalt sett, skal ajourføres også for de enkelte barnehagene innen de samme tidsfristene.

Det regnskapsmessige skillet skal være avstembart mot driftsregnskapet på avdelingsnivå og for regnskapet på overordnet rettssubjekt, heretter kalt rettssubjektet.

Delregnskapet skal revideres av statsautorisert revisor og hvert enkelt delregnskap presenteres som et eget segment i note til rettssubjektets årsregnskap.

All dokumentasjon som underlag for regnskapsrapporteringen skal foreligge på bokføringstidspunktet og klart legitimere tilhørighet til barnehagedrift, samt være transparent og enkelt etterprøvbart for utenforstående som tilsynsorgan e.l.

Underliggende dokumentasjon av eksterne kostnader må være reell og fullstendig. Dokumentasjonen må inkludere grunnlagsdata, forutsetninger og teknisk beregning av fordelingen. Dersom en transaksjon stammer fra en ekstern faktura, skal denne inngå i grunnlaget, uansett om den først er ført utenfor rettssubjektet, for eksempel i et annet selskap i samme konsern.

Det skal også foreligge avtaleliknende dokumentasjon mellom barnehageenheter i samme rettssubjekt for transaksjoner som er fordelt mellom dem, herunder med angivelse av eiendomsforhold, ansettelsesforhold o.l., som dokumenterer ansvars- og risikofordelingen mellom partene. Disse må være godkjent av begge/alle parter. Dette innebærer at det må foreligge en aksept fra bemyndiget person når kostnader belastes barnehageenheten, normalt styrer eller daglig leder for barnehagen.

Styret og daglig leder, ev. eier for enkeltpersonforetak, skal bekrefte skriftlig for hver enkelt barnehage at regnskapsstørrelser er fordelt iht. instruksens krav, i tråd med formålet i barnehagelovens §14 a, at dokumentasjonen er reell, transparent, etterprøvbar<sup>1</sup>, fullstendig og at den kan fremlegges uten ugrunnet opphold.

Delregnskapet, rettssubjektets regnskap og nærstående virksomheters regnskap er underlagt Utdanningsdirektoratets kontrollmyndighet. Denne dokumentasjonen skal kunne fremlegges uten ugrunnet opphold og senest innen 14 dager. Utdanningsdirektoratet kan også be om annen rapportering som anses nødvendig for å gjennomføre kontroll iht. barnehageloven, økonomiforskriften og denne instruksens.

#### BDO Kommentar:

*Dette bør ledelsen måtte bekrefte i en ledelsesrapportering, som bekrefter fullstendigheten og riktigheten av regnskapet opp mot barnehagelovens § 14 a og denne instruksens.<sup>2</sup> Det kan også være andre elementer som ønskes inntatt i en slik ledelsesrapportering, for eksempel særskilte krav til prising av transaksjoner knyttet til eiendom eller ved selskapsmessige transaksjoner som oppkjøp, fisjoner og fusjoner, eller salg til nærstående. En slik ledelseserklæring vil ansvarliggjøre ledelsen i rettssubjektet (styret).*

*Revisor skal revidere barnehagenes regnskapsrapportering. Revisjonen skal følge revisorloven. Vi anbefaler at det rettes en henvendelse til Revisjonskomiteen i DnR der det anmodes om at komiteen utgir en standard eller veiledning som presiserer revisors ansvar og vurderinger på dette området på samme måte som det er gjort for revisors kontroll med skatter og avgifter. Når det avdekkes mangelfull revisjon i forbindelse med tilsyn, bør det vurderes å innrapportere den aktuelle revisoren til Finanstilsynet (tekst her vil endres noe ved endelig utkast, da dette er en anbefaling til departementet).*

<sup>1</sup> Dette innebærer for eksempel at klar og etterprøvbar dokumentasjon knyttet til grunnlaget for vurdering av den enkelte barnehages forbruk av fellestjenesteinnkjøp må fremgå, og at det ikke er belastet irrelevante kostnader og at fordelingsnøklerne er oppdaterte, fornuftige og dokumenterbare.

<sup>2</sup> Som gjennomgått tidligere, sier aksjeloven at styret står til ansvar for helheten/totalregnskapet i rettssubjektet. Jf. barnehagelovens § 14 a er det barnehageeier som skal «kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med formålet.» Det bør derfor være rettssubjektets ledelse/styre som fastsetter barnehagens regnskap.

*Nærstående i denne forbindelse bør defineres og kan være videre enn i vanlig forståelse av begrepet. Interessefellesskap av ulike slag kan også omfattes. Bør inkludere konsernselskaper og andre selskaper under felles kontroll. Også tilknyttede og felleskontrollerte virksomheter i konsernet.*

### 1.1.3 Hovedprinsipper

Delregnskapet for barnehageenheten skal reflektere barnehageenhetens resultat og balanse, i tråd med alminnelige regnskapsregler og hovedprinsippene i regnskapsloven.

Kun inntekter og kostnader til barnehagedrift kan henføres til barnehageenheten, heretter omtalt som henføres. Med barnehagedrift, menes de varer, tjenester og eiendeler som inngår direkte i produksjonen av opphold for barna i barnehagen på kort eller lang sikt, og som kommer barna til gode.

Det regnskapsmessige skillet skal baseres på regnskapsstørrelser. Dette innebærer at det ikke kan beregnes kalkulatoriske fortjenestepåslag slik det ville blitt gjort mellom to selvstendige juridiske enheter.

Inntekter og kostnader skal henføres direkte til barnehageenheten som del av det ordinære regnskapssystemet. Systemer og rutiner skal innordnes på en måte som i størst mulig grad tilrettelegger for dette kravet.

Dersom inntekter og kostnader ikke kan direkte henføres, skal det dokumenteres hvorfor. Når inntekter og kostnader må fordeles, skal det utarbeides fordelingsnøkler i tråd med årsaksprinsippet, dvs. de faktorer som forårsaker (driver) inntektene eller kostnadene. Grunnlaget for fordelingsnøkler skal ligge fast så lenge dette er gyldig. Slike fordelingsnøkler skal være konsistente, objektive, transparente og etterprøvbare. Årsakssammenhengen skal være dokumentert på en robust måte. Fordelingsnøkler skal anvendes konsistent fra år til år, men må revideres tilsvarende for sikre ivaretagelse av årsaksprinsippet.

## 1.2 INNTEKTER

### 1.2.1 Prinsipper for inntektsfordeling

Alle inntekter som er relatert til barnehagedriften skal henføres.

Inntekter skal så langt som mulig henføres direkte.

Inntekter som ikke kan henføres direkte skal fordeles med fordelingsnøkler som beskrevet ovenfor.

### 1.2.2 Inntekter fra tilskudd

Inntekter fra tilskudd skal henføres direkte.

### 1.2.3 Inntekter fra foreldrebetaling

Inntekter fra foreldrebetaling skal henføres direkte.

### 1.2.4 Andre inntekter

Alle inntekter som genereres av barnehageenheten, også andre inntekter som er skapt av barnehageenhetens ressurser, herunder ansatte og barna, eller eiendeler, skal inntektsføres på barnehageenheten.

Andre inntekter skal henføres direkte så langt dette er mulig, og ellers fordeles etter prinsippene som er beskrevet i punkt 1.1.3 og 1.2.1.

## 1.3 KOSTNADER

### 1.3.1 Prinsipper for kostnadsfordeling

Kun kostnader knyttet til barnehagedrift kan henføres.

Kun relevante kostnader for barnehageenheten kan henføres.

Direkte kostnader henføres direkte.

Indirekte kostnader som ikke lar seg henføres direkte iht. pkt. 1.1.3 kan fordeles med fordelingsnøkler som beskrevet i punkt 1.1.3 og ovenfor.

Valgt fordelingsnøkkel skal baseres på årsaksprinsippet, jf. pkt. 1.1.3.

Sanne felleskostnader er kostnader hvor det ikke kan etableres et direkte underliggende årsaksforhold, og fordeles mellom barnehageenheten og øvrig virksomhet etter fordelingsnøkler, jf. pkt. 1.1.3 og 1.3.3.

### 1.3.2 Direkte henførbare kostnader

Direkte kostnader henføres direkte. Dette gjelder både faste og variable kostnader som kan fordeles direkte til barnehageenheten.

Direkte kostnader kan også kalles kostnader til kjerneproduktet, dvs. alle kostnader som er forbundet direkte med barnehageenhetens drift. Eksempler på dette kan være lønn til ansatte i barnehageenheten, eller renholdstjenester. Direkte henførbare kostnader er direkte henførbare til barnehageenheten selv om innkjøp eller betaling skjer sentralt. Grunnen er at den er relatert til en aktivitet som kan knyttes helt eller delvis til hver enkelt barnehageenhet.

Også kostnader som omtales som indirekte kan gjøres direkte henførbare ved å legge til rette for dette i rutiner og systemer, herunder hvilken dokumentasjon som kreves fra leverandører. Det skal legges til rette for dette så langt det er mulig.

### 1.3.3 Fordeling av indirekte kostnader

For noen kostnadsposter som ikke kan henføres direkte, kan det likevel etableres en årsakssammenheng mellom kostnadsnivået og en kostnadsdriver, såkalte indirekte kostnader. Indirekte kostnader er henførbare når denne kostnaden bidrar til å skape en helhetlig barnehagetjeneste for barna.

For indirekte kostnader som ikke lar seg praktisk direkte henføres, skal det benyttes relevante fordelingsnøkler anvendt iht. prinsippene i pkt. 1.1.3 basert på hva som kan anses som den mest relevante kostnadsdriveren for den aktuelle kostnadsgruppen. I listen under oppsummerer vi hvordan vi mener ulike kostnader skal fordeles:

- Indirekte kostnader relatert til ledelse av ansatte, som for eksempel personalledelse, HMS, personalforsikringer og sosiale kostnader skal fordeles etter faktisk antall årsverk, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.
- Kursing og annen opplæring av ansatte skal fordeles etter antall deltakere, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.
- Indirekte kostnader for barnehagedriften relatert til fremmedtjenester, som for eksempel revisjon og regnskap, skal direkte henføres etter faktisk tidsbruk/fordeling av arbeid. Hvis dette ikke er praktisk mulig, skal kostnaden fordeles etter faktisk antall årsverk, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.
- Kostnader knyttet til bygningsrelatert drift, som ikke er spesifisert per bygg, for eksempel strøm, renovasjon, vann og avløp, samt vaktmester skal fordeles etter faktisk antall kvadratmeter (eller faktisk tidsbruk for vaktmester), med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.

- Arbeidsrelaterte kostnader knyttet til bygningsrelaterte drift, for eksempel vaktmester og rådgivning, skal direkte henføres etter faktisk tidsbruk / fordeling av arbeid. Hvis dette ikke er praktisk mulig, skal kostnaden fordeles etter faktisk antall kvadratmeter, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.
- Indirekte teknologikostnader skal fordeles etter samme forhold som direkte teknologikostnader eller etter antall ansatte.
- Indirekte kostnader knyttet til utvikling av barnehagene, f.eks. pedagogiske planer mv. skal fordeles basert på antall barn, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.
- Indirekte ledelse skal henføres direkte etter faktisk bruk av tjenesten/medgått tid.
- Avskrivninger og vedlikeholdskostnader skal fordeles med bakgrunn i eiendommens, for eksempel byggets, bruk.
- Skadeforsikring bygg, eiendeler og ulykke skal fordeles etter faktisk regning. Hvis dette ikke er praktisk mulig, skal kostnaden fordeles etter faktisk antall kvadratmeter eller antall barn, med mindre det kan dokumenteres at årsaksprinsippet tilsier en annen fordeling.

#### 1.3.4 Fordeling av sanne felleskostnader

Sanne felleskostnader består av kostnader som i det vesentlige er upåvirket av antall barn, antall ansatte og andre kostnadsdrivere, og som verken kan henføres direkte eller indirekte. Slike kostnader finnes kun i unntakstilfeller og skal begrunnes for å kunne anses som relevant for barnehagedrift, ref. pkt. 1.1.3.

Blant sanne felleskostnader er kostnader til utvikling av pedagogisk opplegg.

Sanne felleskostnader fordeles forholdsmessig med samme andel til barnehageenhetene som de direkte kostnadene, dog på en slik måte at også disse fordelingsnøklene er anvendt iht. prinsippene i pkt. 1.1.3.

#### 1.3.5 Ikke henførbare kostnader

Kostnader som ikke er tilknyttet barnehagedriften, skal ikke inkluderes i barnehageenhetens regnskap. Eksempelvis kan avskrivninger på goodwill, eierskapskostnader og rente ved lån benyttet til anskaffelse av goodwill være kostnader som normalt ikke skal kunne belastes barnehagene, og dermed ikke skal føres i regnskapet for barnehageenheten.

## 1.4 TIDSRISER OG KRAV TIL RAPPORTERING

### 1.4.1 Regnskapsrapportering, ledelsesrapportering og revisors rapport

Delregnskapet for barnehageenheten skal utarbeides basert på regnskapslovens § 4-1.

Delregnskapet skal fremkomme i note til rettssubjektets ordinære årsregnskap iht. regnskapsloven § 3-2.

I note skal delregnskapet avstemmes mot rettssubjektets ordinære årsregnskap. Dersom rettssubjektet også rapporterer årsregnskap som konsern, iht. regnskapsloven § 3-2, skal det også fremkomme en slik avstemming i note til konsernets årsregnskap. Nærmere retningslinjer for utarbeidelse av årsrapportene er gitt **nedenfor**.

Sammen med regnskapsrapporteringen skal det leveres en ledelsesrapport og revisjonsberetning. Nærmere retningslinjer for også dette fremgår **nedenfor**.

Barnehageenheten skal i tillegg rapportere årsmeldingskjema iht. kravene gitt i retningslinjene for Barnehagen, og kommunen rapporterer via rapporteringsløsningen BASIL (Barnehage-statistikk-innrapporteringsløsning).

#### 1.4.2 Tidsfrister

Delregnskap med revisors rapport og ledelsens rapport skal iht. denne instruksen avgis innen xx.xx påfølgende år.

Eventuelle forhold som er påpekt skriftlig av revisor i nummerert brev i tilknytning til dette oppdraget, skal oversendes Utdanningsdirektoratet uten unødig opphold.

#### 1.4.3 Krav til rapportering

Barnehageenheten skal rapportere delregnskap som note til årsregnskapet for rettssubjektet i henhold til kravene i denne instruksen. I tillegg skal barnehageenheten rapportere på rapporteringsskjema fastsatt av departementet, jf. pkt. 4.1. og etterfølgende punkter.

Rapporteringen skal være transparent og sammenlignbar fra år til år. Eventuelle prinsippendringer som påvirker sammenlignbarheten mot tidligere rapportering, skal forklares i ledelsens rapport.

Utdanningsdirektoratet kan etterspørre ytterligere informasjon til å kunne utføre analyser som direktoratet finner nødvendig for å utføre sin oppfølging, kontroll og tilsyn med overholdelsen av barnehageloven § 14 a. Dette inkluderer blant annet dokumentasjon om fordeling av felleskostnader samt grunnlag og basis for fordelingsmodellen. Det skal gis rimelig frist for besvarelse, men det forventes at informasjon som allerede er tilgjengelig blir levert så raskt som mulig, senest innen 14 virkedager.

#### 1.4.4 Offentliggjøring av informasjon

Regnskapsrapporten skal offentliggjøres og legges ut på den ordinære hjemmesiden for barnehageenheten og rettssubjektet iht. fristene i pkt. 1.4.2. Det er viktig for at interessenter som politikere, foreldre og media skal kunne følge med på økonomiske forhold i barnehagen, og eventuelt reagere på eller varsle om forhold ved barnehagen som bør undersøkes nærmere.

Det forventes at barnehageeier aktivt medvirker til at formålet med xxx kan oppfylles og således sikrer at informasjonen fremstår som transparent og fullstendig, slik at andre skal kunne gjøre seg opp en mening om barneenhetens oppfyllelse av barnehageloven § 14 a.

#### 1.4.5 Regnskapsrapportering

Barnehageenhetens delregnskap skal inneholde følgende informasjon:

*Inntekter, kostnader, informasjon om balanseposter\* og overskudd*

*Årlig og akkumulert overskudd siste fem år*

*Noteopplysninger*

*Fordelingsnøkler*

*Avstemming mot selskaps- og konsernregnskapet*

*Revisors beretning*

*Ledelsens rapportering*

Delregnskapet skal settes opp iht. kravene i regnskapslovens..... Det skal vises sammenlignbare tall for fjoråret.

\* Informasjon om balansestørrelser skal som minimum inneholde:

*Eiendommer og andre anleggsmidler, inkludert immaterielle eiendeler*

*Langsiktige fordringer og gjeld, inkludert pensjonsforpliktelse*

*Investeringer*

*Varebeholdninger*

*Mellomværende mellom barnehageenheten og resten av virksomheten i samme konsern*

BDO Kommentar:
----------------

*Det bør vurderes om det skal henvises til i tråd med kravene i BASIL eller annet særskilt skjema.*

#### 1.4.6 Krav til særskilte noter

##### Note om avstemming mot selskaps- og konsernregnskap

Note som viser sammenheng med og avstemming mot rettssubjektets ordinære årsregnskap. Noten skal vises både i delregnskapene og i selskapsregnskapet. Dersom rettssubjektet også rapporterer årsregnskap som konsern, iht. regnskapsloven § xxx, skal det også fremkomme en slik avstemming i note til konsernets årsregnskap.

##### Note om avstemming av resultat

Det skal utarbeides en note som gir en oversikt som viser inntekter og kostnader per barnehageenhet og at summen, eventuelt inkludert ikke fordelte inntekter og kostnader, samsvarer med det avlagte årsregnskapet.

Dersom det i rettssubjektet er kostnader som ikke vedrører barnehagedrift og/eller rettssubjektet driver annen virksomhet, må også dette inngå i avstemmingen, slik at sammenhengene fremgår tydelig.

##### Note om avstemming av balanseposter

For balansepostene som kreves rapportert, utarbeides det en oversikt der disse postene spesifiseres, og hvor det fremgår at summen, inkludert eventuelle ikke fordelte elementer, samsvarer med rettssubjektets årsregnskap.

##### Note om mellomværende

Note som viser mellomværende og transaksjoner mellom barnehageenheten og nærstående.

##### Note om fordelingsprinsipper

Note som spesifiser hvordan de indirekte kostnadene per kostnadskategori (og eventuelle inntekter) og balanseposter er fordelt mellom de ulike barnehageenhetene. Noten skal spesifisere hvilke poster dette gjelder og hvilket fordelingsprinsipp som er brukt for hver post. Det skal også vises sammenligning mot fjoråret.

##### Noter om balanse

Dersom det velges å rapportere ordinær balanse, gjelder ordinære notekrav iht. regnskapsloven.

##### Note om informasjon om balanseposter

Dersom det velges å oppgi informasjon om balanseposter fremfor å føre full balanse på barnehageenheten, skal det oppgis pliktig balanseinformasjon i egen note iht. pkt. 1.4.5.

Alle balanseposter av kategorien som nevnt i pkt. 1.4.5 skal da henføres og informeres om i barnehagevirksomhetens regnskap. Der verdien er null, skal dette også spesifiseres.

Dersom balanseposter ikke kan direkte henføres, bør de fordeles basert på fordelingsnøkler, som må dokumenteres å være hensiktsmessige og følge prinsippene om å representere faktisk bruk og samme fordelingsprinsipp som for tilhørende kostnader eller inntekter.

Varige driftsmidler er anleggsmidler, for eksempel eiendom og lekeutstyr (inne og ute). I rettssubjektets anleggsregister fremgår disse i anleggsregisteret, der eiendommenes



anskaffelsesverdi, tilgang og avgang, avskrivninger (akkumulert og årets) og bokført verdi ved utgangen av året fremgår. Dersom barnehagene leier anleggsmidler av en nærstående, skal navn på den nærstående og balanseverdien som er bokført i den nærståendes regnskap oppgis på samme måte i denne noten for barnehageenhetens rapportering.

Immaterielle eiendeler er anleggsmidler. Dersom immaterielle eiendeler er relatert til barnehagedrift bør de henføres til, eller fordeles på barnehageenheten. For immaterielle eiendeler forventes det derfor at relevans kan dokumenteres. For øvrig gjelder dokumentasjonskravene i tråd med regnskapslovens regler.

Finansielle anleggsmidler inkluderer også investeringer i for eksempel aksjer. Om disse skal fordeles til barnehageenheten eller ikke, avhenger av hvilke midler som er brukt til å investere i de finansielle anleggsmidlene. Dersom barnehagens overskudd er brukt til å investere, bør det føres i barnehageenhetens balanse. Det er opp til rettssubjektet å forklare og dokumentere fordelingen.

Fordringer er omløpsmidler om de er kortsiktige og anleggsmidler om de er langsiktige. Eksempel på en fordring er foreldrebetaling som er fakturert, men ikke mottatt. Disse kan henføres til balansen for de respektive barnehageenhetene.

Interne fordringer anses som mindre relevant. Dersom en barnehageenhet låner ut en assistent en uke til en annen, og dermed får en fordring på lønnskostnader, bør dette i stedet løses ved at lønnskostnaden direkteføres på den riktige barnehageenheten i den aktuelle perioden.

Varer er omløpsmidler, men barnehager har som regel ikke varelager. Det er derfor normalt ikke relevant å diskutere fordeling av disse. Dersom det skulle oppstå, bør varelageret imidlertid henføres til balansen i de aktuelle barnehageenhetene, da bevegelse i varelageret er vesentlig for å dokumentere kostnadene i den enkelte barnehageenhetens resultatregnskap.

Langsiktige fordringer og gjeld, inkluderer pensjonsforpliktelser. Pensjoner er avsetning for forpliktelser i virksomheter som har en pensjonsordning hvor de ansatte er garantert en gitt pensjon i fremtiden, såkalt ytelsespensjon.<sup>3</sup> Virksomheter med ytelsespensjon har et regnskapsmessig krav til å føre opp en forpliktelse dersom innskutt kapital til ordningen per dag ikke dekker den fremtidige forventede utbetalingen. Forpliktelsen beregnes basert på oversikt over de ansatte. Dette innebærer at pensjonsforpliktelsene kan og skal henføres til barnehageenhetens balanse, så lenge pensjonsforsikringsselskapet har tekniske muligheter til å dele opp rettssubjektet i avdelinger.

Langsiktig gjeld er normalt rentebærende, og kan ytes fra finans-/kredittinstitusjoner, innen konsernet eller fra private långivere, i tillegg til obligasjoner eller andre noterte kredittinstrumenter. Rentekostnader skal fordeles på den enkelte barnehageenhet, og det bør derfor allerede foreligge et grunnlag for oppdelinger og allokering av gjeld som ligger til grunn for denne rapporteringen. Gjelden bør derfor henføres til den enkelte barnehageenhet.

Ved henføring av gjeld til per barnehageenhetens balanse, kan gjeld til kredittinstitusjoner per bygg rapporteres i et «register for gjeld til kredittinstitusjoner», tilsvarende anleggsregisteret, i en gjeldsnote utarbeidet av rettssubjektet. Notene kan inneholde oversikt over gjeld til hvert lån som er knyttet til bygg (gitt at rettssubjektet har oversikt over dette), der fordelingsnøkkelen som benyttes for rentekostnader kan benyttes også for henføringen til balansen til barnehageenheten. En slik oversikt vil gjøre det lettere for kontroll og tilsyn å spore gjeldens formål.

Enkelte virksomheter kan ha refinansiert sine lån samlet, såkalt porteføljefinansiering. I slike tilfeller kan henføring være mer krevende ettersom porteføljen kan ha tatt pant i mange eiendeler, også de som ikke hadde gjeld som ble refinansiert. Dette må da fordeles etter en fordelingsnøkkel som synliggjør «antatt bruk av gjelden» for den enkelte barnehageenhet.

Mellomværende mellom barnehagen og resten av virksomheten i samme konsern

---

<sup>3</sup> Gjelder selskaper som ikke kan føre regnskapet etter reglene for «små foretak.»

BDO Kommentar:

*Mellomværende vil vi diskutere særskilt med departementet. Det kan være effektivt å regulere leiebeløp og salgsgvinster ved nærstående transaksjoner, men da må det reguleres økonomisk opp mot utbytterettigheten.*

#### 1.4.7 Ledelsesrapportering

Samtidig som regnskapsrapporteringen foreligger, skal rettssubjektets ledelse/styret levere en redegjørelse per barnehageenhet som inneholder:

- a) Bekreftelse på at ledelsen er juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehageenheten.
- b) Redegjørelse om utviklingen i de rapporterte regnskapsstørrelsene som ledelsen mener er nødvendig at leseren av regnskapet kjenner til for å forstå vesentlige endringer fra et år til et annet. Endringer i størrelsene skal spesifiseres og årsakene til endringer forklares.
- c) Bekreftelse av at regnskapsrapporteringene er i tråd med kravene i denne instruksen, både hva gjelder finansiell og ikke-finansiell informasjon. Ledelsen skal herunder også bekrefte fullstendigheten og gyldigheten av det finansielle og ikke-finansielle datagrunnlaget som er anvendt i utarbeidelsen av rapporten for det regnskapsmessige skillet.
- d) Bekreftelse på at de fordelingene som er benyttet til å belaste kostnader, inntekter, eiendeler, egenkapital og gjeld i de ulike barnehageenhetene i rettssubjektet er gjennomført iht. pkt. 1.1.3 og 1.3.3.
- e) Informasjon om andre nødvendige opplysninger, dersom ledelsen anser det som nødvendig for å sikre oppfyllelse av kravet om åpenhet for andres oppfølging, kontroll og tilsyn med barnehageloven § 14 a.

#### 1.4.8 Revisjon av regnskapsinformasjon og revisjonsberetning

Samtidig som delregnskapet iht. 1.4.5-1.4.7 foreligger skal revisors beretning for barnehageenheten foreligge. Jf. økonomiforskriftens § 3 skal barnehagenes regnskap revideres av statsautorisert revisor. Revisjonen skal følge revisorloven.

#### 1.4.9 Administrative bestemmelser

Kunnskapsdepartementet kan ved behov endre retningslinjene i denne instruksen. Dersom det er aktuelt, skal de private barnehagene gis rimelig med tid til å innarbeide endringene før rapporteringsfristene. Dersom en slik frist ikke lar seg overholde, kan departementet sette en utsatt frist.

BDO Kommentar:

*Skal det lages skjema for standardisert rapportering, herunder også for noteoppsett mv.?*