



RAPPORT

RAPPORT OM ALTERNATIVER TIL EGET RETTSSUBJEKT FOR KUNNSKAPSDEPARTEMENTET

4. MARS 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.

INNHOOLD

1	SAMMENDRAG	3
2	INNLEDNING	4
2.1	BAKGRUNN OG FORMÅL.....	4
2.2	MANDAT.....	4
2.3	SENTRALE BEGREPER.....	5
2.4	AVGRENSNINGER.....	6
3	METODE OG ANALYSEGRUNNLAG.....	7
3.1	BESKRIVELSE AV ALTERNATIVER.....	7
3.2	BERØRTE PARTER.....	11
3.3	IDENTIFISERTE VIRKNINGER	12
3.4	VERDSETTELSE AV VIRKNINGENE	13
4	BESKRIVELSE OG VERDSETTELSE AV VIRKNINGER	16
4.1	PÅVIRKNING PÅ ADMINISTRATIV BYRDE.....	16
4.2	PÅVIRKNING PÅ Plassering av ansvar og myndighet.....	21
4.3	PÅVIRKNING PÅ TRANSPARENS, TILSYN OG KONTROLL.....	25
5	SAMMENSTILLING AV VIRKNINGER OG USIKKERHETSANALYSER	32
5.1	SAMMENSTILLING AV VIRKNINGER.....	32
5.2	USIKKERHETSANALYSER.....	33
6	SAMLET VURDERING.....	37
7	ANDRE RELEVANTE TILTAK	38
8	VEDLEGG	42
8.1	VEDLEGG 1: GENERALFORSAMLING, STYRE OG DAGLIG LEDER I AKSJESELSKAP	42
8.2	VEDLEGG 2: GRUPPERING AV BARNEHAGENE.....	42
8.3	VEDLEGG 3: KOSTNADSANSLAG FOR DE PRIVATE BARNEHAGENE	43

1 SAMMENDRAG

I henhold til barnehageloven § 14 a skal offentlige tilskudd og foreldrebetaling komme barna i barnehagen til gode. Barnehagen har i tillegg rett til å beholde et rimelig årsresultat. I de tilfellene hvor ett rettssubjekt driver flere barnehager eller annen virksomhet er det krevende for tilsynsmyndigheten å få oversikt over eiendelene, gjelden og egenkapitalen til den enkelte barnehage. Dette påvirker tilsynsmyndighetenes arbeid med å etterprøve at kostnadene som føres i barnehagens regnskaper er korrekt, og at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode.

Med bakgrunn i dette har Kunnskapsdepartementet foreslått en regulering hvor det fastsettes et krav om at hver private barnehage skal organiseres som et eget rettssubjekt. Kunnskapsdepartementet har engasjert BDO AS for å foreta en analyse av konsekvensene ved innføring av dette forslaget og to andre alternative reguleringer:

1. Krav til at hver privat barnehage må være organisert som et eget rettssubjekt
2. Utvidet BASIL-rapportering
3. Krav til regnskapsmessig skille

Det overordnede spørsmålet denne rapporten skal svare ut er i hvilken grad de ulike alternativene bidrar til å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode. Konsekvensanalysen vurderer virkningene for de private barnehagene og for offentlige myndigheter. Virkningene er kategorisert i både prissatte og ikke-prissatte virkninger.

Våre analyser viser at de prissatte og de ikke-prissatte virkningene peker i motsatt retning og at det derfor ikke er ett alternativ som samlet sett kommer best ut. De prissatte virkningene er i denne sammenheng merkostnadene for barnehagene og for de offentlige myndighetene, sett opp mot dagens regelverk og dagens valgte organisering i sektoren. I vurderingen av hvilket alternativ som er best må de ikke-prissatte virkningene derfor veies opp mot merkostnadene som de ulike alternativene vil medføre.

Det er vesentlig at leseren av rapporten er klar over at vurderingen av virkningene er gjort med utgangspunkt i formålet om at offentlig tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode. Med bakgrunn i dette vurderes de fleste ikke-prissatte virkningene som relativt nøytrale for barnehageaktørene. De fleste private barnehageaktørene mener selv at de kan ivareta dette formålet i dag. De ikke-prissatte virkningene er derimot vurdert sterkt positivt av myndighetene, som mener formålet ikke kan ivaretas med dagens regelverk og organisering i sektoren. I sum blir de ikke-prissatte virkningene derfor positive for barnehagesektoren samlet sett og må vurderes opp mot merkostnadene ved de ulike alternativene.

Det er viktig å påpeke at vurderingene forutsetter at alternativene innføres som beskrevet. Usikkerhetsanalysene våre peker blant annet på at offentlige myndigheter per i dag har lite erfaring med tilsyn med barnehager og at flere av KDs øvrige forslåtte endringer i høringsutkastet kan påvirke gjennomføring av og forutsetninger for tilsyn. Det er også usikkerhet knyttet til kostnadsanslagene som ligger til grunn for de prissatte virkningene. Disse er kvalitetssikret så langt dette har vært mulig innenfor oppdragets rammer.

Oppsummert viser våre analyser at både de prissatte og de ikke-prissatte virkningene varierer vesentlig mellom de tre alternativene. Innføringen av krav om eget rettssubjekt har de høyeste prissatte virkningene og er dermed det mest kostnadskrevende alternativet. Samtidig har dette alternativet flest positive ikke-prissatte virkninger. Alternativet om regnskapsmessig skille har noe lavere kostnader, men her er de ikke-prissatte virkningene vurdert å ha noe lavere positiv konsekvens for offentlige myndigheter enn kravet om eget rettssubjekt.

Fordi de prissatte virkningene er høyest for barnehagene og de ikke-prissatte virkningene er høyest for offentlige myndigheter, uansett alternativ, er det i praksis merkostnadene til administrativ byrde som vil påløpe for barnehageaktørene, som må vurderes opp mot de positive konsekvensene for offentlige myndigheter. Den endelige vurderingen vil avhenge av myndighetenes vektning mellom disse virkningene.

2 INNLEDNING

2.1 BAKGRUNN OG FORMÅL

De siste ti årene har barnehagehagesektoren i Norge hatt en framvekst av større private aktører. Samtidig har det vært en økende oppmerksomhet fra blant annet politisk hold og media om inntjeningen i de private barnehagene, og særlig i de større kjedene. Tidligere undersøkelser viser at det pågår en konsolidering i den private barnehagesektoren med en framvekst av større aktører som har økt sine markedsandeler betydelig de siste ti årene.¹

Per i dag er det ikke satt krav til hvordan private barnehager skal være organisert juridisk. Ulike typer juridisk organisering stiller ulike krav til regnskapsføring, forskjellige muligheter for uttak av midler, og innebærer ulikt ansvar for deltakere og eiere. Dagens regelverk er i stor grad utformet med utgangspunkt i et marked hvor barnehagesektoren bestod av enkeltstående barnehager. Regelverket tar ikke høyde for en situasjon der flere av dagens private barnehager ikke er selvstendige rettssubjekt, men registrert som en avdeling i et rettssubjekt som driver flere barnehager eller annen virksomhet.² Pliktene etter regnskapsloven og bokføringsloven retter seg mot rettssubjektet. I tilfeller hvor barnehagene er registrert som en avdeling stilles det dermed ingen andre krav til regnskapsrapportering og dokumentasjon enn det som fremkommer av barnehageloven § 14 a og økonomiforskriften til barnehageloven. Økonomiforskriften til barnehageloven krever at alle godkjente private barnehager skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage, men det kreves ikke rapportering av balanse.³

I henhold til barnehageloven § 14 a skal offentlige tilskudd og foreldrebetaling komme barna i barnehagen til gode. Barnehagen kan imidlertid ha et rimelig årsresultat. I de tilfellene hvor ett rettssubjekt driver flere barnehager eller annen virksomhet reiser dette en rekke problemstillinger. Slik regelverket er i dag er det krevende for tilsynsmyndigheten å få oversikt over eiendelene, gjelden og egenkapitalen til den enkelte barnehage. Det er dermed utfordrende å etterprøve at kostnadene som føres i barnehagens regnskaper er korrekt, og at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode.⁴

For å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode er det viktig at nasjonale myndigheter, kommunen og foreldre får tilstrekkelig informasjon om private barnehagers økonomiske situasjon og finansielle stilling. Kunnskapsdepartementet (KD) foreslo på denne bakgrunn en regulering hvor det fastsettes et krav om at hver private barnehage skal organiseres som et eget rettssubjekt. KD har opplyst at flertallet av høringsinstansene var positive til forslaget, men at noen også var kritiske. Enkelte av høringsinstansene mener det er unødvendig å stille krav om at hver private barnehage skal være et eget rettssubjekt, og har kommet med forslag til andre alternativer.

2.2 MANDAT

BDO har fått i mandat av KD å vurdere ulike alternativer til krav om at private barnehager skal være egne rettssubjekter. Følgende alternativer vil bli vurdert:

1. Krav til at hver private barnehage må være organisert som et eget rettssubjekt
2. Utvidet BASIL-rapportering
3. Krav til regnskapsmessig skille

¹ I 2016 hadde seks av de største private barnehageaktørene en markedsandel på til sammen over 30 prosent. BDO, på oppdrag fra Kunnskapsdepartementet. (2018). *Markedssvikt, lønnsomhet og gevinstrealisering i barnehagesektoren*.

² Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

³ BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2019). *Transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager*.

⁴ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

KD opplyser at formålet med regelendringen er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode, og at dette på en effektiv måte kan etterprøves av tilsynsmyndigheten. Det overordnede formålet er derfor å få frem i hvilken grad de ulike alternativene bidrar til å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode. BDOs mandat innebærer en vurdering av alternativene i henhold til et sett med vurderingskriterier fastsatt av KD. For hvert av alternativene skal det også gjøres en estimering av kostnader og innsparinger for de private barnehagene og offentlige myndigheter. Videre skal det vurderes om innføring av alternativene vil kreve endringer i økonomiforskriften mv.

I analysen vil de tre alternativene vurderes opp mot nullalternativet⁵ (dagens situasjon) og hverandre (herunder spesielt alternativ 2 og 3 opp mot alternativ 1).

2.3 SENTRALE BEGREPER

Med *hver enkelt barnehage* referer vi i denne rapporten til en barnehage som er godkjent etter barnehageloven § 10 om godkjenning. Den enkelte barnehage kan for eksempel være organisert som et enkeltpersonforetak, et eget rettssubjekt eller som en avdeling i et rettssubjekt som driver flere barnehager eller annen type virksomhet.

Med *offentlige myndigheter* referer vi i denne rapporten til kommuner og andre offentlige myndigheter (KD, Utdanningsdirektoratet (Udir), mv). Begrepet offentlige myndigheter omfatter dermed også tilsynsmyndigheten.

Med *rettssubjekt* menes enhver som har evnen til å ha rettigheter og forpliktelser (rettsevne). Både mennesker og juridiske personer har rettsevne, og er dermed rettssubjekter.⁶ Med en juridisk person menes et rettssubjekt som ikke er en fysisk person, men et selskap, en institusjon, en stiftelse, en forening eller lignende.⁷

Med *regnskapsmessig skille* menes det krav til at en virksomhet skal skille regnskapsføring av ulike segmenter. I denne sammenheng innebærer det krav om regnskapsmessig skille mellom hver enkelt private barnehage i tilfeller der en barnehageaktør har organisert flere barnehager, eller driver annen type virksomhet, i ett rettssubjekt. Ved krav om regnskapsmessig skille skal regnskapet skal settes opp med ulike ansvarssteder og føres løpende etter reglene i bokføringsloven. Regnskapsmessig skille er standarden som for eksempel EØS' overvåkingsorgan EFTA Surveillance Authority (ESA) har lagt seg på som det vanlige kravet til skille mellom virksomheter av ulike formål i statsstøttesaker. Regnskapsmessig skille representerer et krav til å måtte skille virksomhetens økonomi i to eller flere separate regnskaper, og innebærer ikke noe organisatorisk inngripen i virksomheten. I kapittel 3 beskrives regnskapsmessig skille mer detaljert.

Med *barnehagesektoren* mener vi barnehageaktører (eiere av private barnehager), foreldre, offentlige myndigheter med ansvar for sektoren (KD, Udir, kommuner mv.) samt andre interessenter. Et avgjørende prinsipp som ligger til grunn for reguleringen av private barnehager, er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. Dette prinsippet er lagt til grunn for de vurderingene som fremkommer av denne rapporten.

Med *juridisk ansvar* mener vi at barnehager som er organisert som egne rettssubjekter, rettslig kan bli stilt ansvarlig for eventuelle unnlatelser/lovstridige handlinger. Med *økonomisk ansvar* referer vi i denne rapporten til i hvilken grad det er tydelig hvilke økonomiske forpliktelser, herunder hvilke eiendeler og gjeld, den enkelte barnehage har. Videre i hvilken grad den enkelte barnehage står ansvarlig for et økonomisk tap (rettslig, noe som derfor også vil ligge under juridisk ansvar). For ytterligere informasjon om styrets ansvar i et aksjeselskap, se vedlegg 1.

«Internkontroll er en prosess, utført av en virksomhets styre, ledelse og øvrige ansatte utformet for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av målsettinger relatert til drift, rapportering og etterlevelse.»⁸ Per i dag stilles det ikke krav til at barnehageaktørene skal ha et

⁵ Nullalternativet defineres som en videreføring av dagens situasjon.

⁶ Store norske leksikon. (2018). *Rettssubjekt*. Hentet 6. februar 2020 fra <https://snl.no/rettssubjekt>

⁷ Store norske leksikon. (2017). *Juridisk person*. Hentet 6. februar 2020 fra https://snl.no/juridisk_person

⁸ COSO (2013). *Internkontroll - et integrert rammeverk. Sammendrag*.

internkontrollsystem som systematisk skal legge til rette for å følge opp at barnehagen oppfyller kravene i barnehageloven med forskrifter.

2.4 AVGRENSNINGER

De tre alternativene vurderes opp mot nullalternativet og hverandre (herunder spesielt alternativ 2 og 3 opp mot alternativ 1), som omtalt over under mandat. KD har i 2019 sendt ut flere forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter der det også nevnes en rekke andre forslag til endringer.^{9 10} Disse forslagene er utenfor vårt mandat å vurdere og de er i utgangspunktet derfor ikke hensyntatt i de ulike alternativene. Enkelte av forslagene er imidlertid inkludert i en usikkerhetsanalyse i slutten av denne rapporten. I slutfasen av BDOs oppdrag uttrykte KD at de ønsket særskilte vurderinger knyttet til forslaget om at ansvar for økonomisk tilsyn overføres fra kommunene til nasjonale myndigheter. Slike vurderinger er dermed inkludert så langt dette har vært praktisk mulig.

Videre forutsetter analysen at de ulike alternativene innføres som beskrevet nedenfor. Dersom det gjøres endringer i innretningen av alternativene, vil dette kunne medføre endringer i virkningene. Vi har ikke utredet skatte- og avgiftsmessige konsekvenser ved innføring av alternativene. Beregninger av eventuelt kompensasjonsbehov ved innføring av de ulike alternativene er ikke en del av BDOs mandat. Innføring av en eventuell kompensasjonsordning i forbindelse med innføring av alternativene må utredes nærmere.

Alternativene som analyseres behøver ikke implementeres alene slik de er foreslått. For eksempel kan elementer av alternativ 3 benyttes i alternativ 1 og 2. Dette er avveininger som myndighetene kan vurdere i et endelig valg av modell.

Analysen er basert på informasjon og estimater fremlagt i høringsnotat, hørings svar, intervjuer og dokumentasjon fra berørte parter. Vi finner det riktig å presisere at vi ikke kan påta oss ansvaret for fullstendigheten eller riktigheten i det grunnlagsmaterialet som har vært utgangspunktet for våre vurderinger. Dersom vi har mottatt uriktige eller ufullstendige opplysninger, har vi ikke hatt anledning til å avdekke dette ut over overordnede rimelighetsvurderinger.

På bakgrunn av føringer fra KD er analysene og vurderingene i denne rapporten basert på informasjon fra private barnehageaktører og offentlige myndigheter. Etersom formålet med regelendringen er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode, er det imidlertid viktig å få frem hvordan de ulike alternativene påvirker sektoren som en helhet. Innhentet informasjon fra private barnehageaktører og offentlige myndigheter er dermed supplert med innspill og vurderinger fra BDO. I vurderingene og analysene hensyntar vi dermed hvordan innføring av de ulike alternativene påvirker barnehagesektoren og dens interessenter som en helhet. Dette inkluderer barnehageaktørene, foreldre, offentlige myndigheter (KD, Udir, kommuner mv.) og andre interessenter.

⁹ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

¹⁰ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven (Innføring av lovregler om psykososialt barnehagemiljø og internkontroll mm.)*.

3 METODE OG ANALYSEGRUNNLAG

Analysegrunnlaget i denne rapporten er basert på intervjuer, dokumentasjon fra berørte parter, KDs høringsnotater og tilhørende høringsuttalelser, møter med oppdragsgiver og informasjon fra offentlige kilder. Materialet er sammenstilt og kvalitetssikret for å kunne benyttes som grunnlag for rapporten.

For hvert av alternativene er det gjort en estimering av merkostnader og innsparinger for private barnehager og offentlige myndigheter. Ettersom flere av virkningene ikke er hensiktsmessige å verdsette i kroner, inkluderer analysen både kvantitative (prissatte) og kvalitative (ikke-prissatte) vurderinger. I slike tilfeller må en beregning av prissatte virkninger veies opp mot en kvalitativ beskrivelse og verdsettelse av ikke-prissatte virkninger. BDO har analysert og vurdert omfanget av virkningene, og verdsatt prissatte og ikke-prissatte virkninger ved bruk av elementer fra en forenklet samfunnsøkonomisk analysemetode basert på Direktoratet for økonomistyrings (DFØ) rammeverk.

Rapporten vil ikke ta for seg en fullstendig analyse, som beskrevet i DFØs veileder for samfunnsøkonomiske analyser, men fokusere på fasene som omhandler beskrivelse av relevante tiltak (alternativer), identifisering av virkninger samt tallfesting og verdsetting av virkninger.¹¹

3.1 BESKRIVELSE AV ALTERNATIVER

I denne rapporten vil vi vurdere ulike alternativer til krav om at hver enkelt barnehage skal være et eget rettssubjekt. Nedenfor følger en beskrivelse av dagens situasjon og de ulike alternativene med tilhørende aktiviteter.

3.1.1 Nullalternativet - Videreføring av dagens situasjon

Dagens regelverk inneholder ikke krav til hvordan private barnehager skal være organisert juridisk. Flere barnehager er i dag 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 utover det som fremkommer av barnehageloven § 14 a og økonomiforskriften til barnehageloven.¹²

De private barnehagene finansieres av offentlige tilskudd og foreldrebetaling, og får i dag et driftstilskudd per heltidsplass fra det offentlige. Størrelsen på driftstilskuddet til private barnehager per heltidsplass er beregnet ut fra gjennomsnittlige ordinære driftsutgifter per heltidsplass i samme kommunes barnehager.¹³ I henhold til forskrift om tildeling av tilskudd til private barnehager § 5 skal kommunen gi påslag for administrasjonsutgifter på 4,3 prosent av gjennomsnittlige brutto driftsutgifter i kommunale ordinære barnehager, familiebarnehager og åpne barnehager. Dette påslaget hensyntar at enkelte kommunale administrasjons- og fellesutgifter som kan henføres til produksjon av barnehagetjenester ikke er regnskapsført på tjenestefunksjonene for barnehage.¹⁴

Det fremkommer av økonomiforskrift til barnehageloven at forskriften skal sikre at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode. I henhold til økonomiforskrift til barnehageloven § 2 skal det for hver enkelt private barnehage utarbeides et resultatregnskap som er godkjent etter barnehageloven. Av forskriftens § 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 departementet, og barnehageaktørene rapporterer inn resultatregnskapet i

¹¹ Direktoratet for økonomistyring. (2018). *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*.

¹² BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2019). *Transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager*.

¹³ Forskrift om tilskudd til private barnehager, (2015), § 3.

¹⁴ BDO, på oppdrag for Kunnskapsdepartementet. (2019). *Rapport om differensiering av driftstilskudd til private barnehager*.

rapporteringsløsningen BASIL.¹⁵ I tillegg til resultatregnskapet rapporterer barnehageaktørene informasjon om antall barn og antall årsværk i årsmeldingen for barnehager.^{16 17}

Videre fremkommer det av forskriftens § 3 at den enkelte barnehages resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor, og at revisjonen skal følge revisorloven.¹⁸ 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 10 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 som eier kun har 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 regnskapet.¹⁹ I et aksjeselskap skal generalforsamlingen godkjenne regnskapet. BASIL-rapporteringen fra barnehager godkjennes av kommunen. Gjeldende revisjonsstandarder krever at revisor må forstå hvilke lover og forskrifter barnehagen er underlagt og hvordan barnehagen overholder disse reglene. Videre kreves det at revisor må revidere potensielle lovbrudd som kan ha direkte betydning for vesentlige beløp i regnskapet, samt forespørre de ansvarlige om andre lover og regler er overholdt og gjennomgå korrespondanse med tilsynsmyndigheter knyttet til dette.

Uavhengig av om barnehager er egne rettssubjekt eller ikke, skal revisor som nevnt revidere de enkelte barnehagenes resultatregnskap. For barnehager skal revisors revisjon baseres på at gyldige og korrekt verdsatte/målte transaksjoner ligger til grunn for barnehagens regnskap, blant annet i henhold til kravene i barnehageloven § 14 a første ledd punkt a-c.²⁰ Revisor avgir imidlertid ikke en konklusjon om at pengene har kommet barna til gode, eller at alle krav i barnehageloven er fulgt. Revisors revisjonsberetning kan derfor generelt ikke tolkes som en slik konklusjon. Denne vurderingen må foretas av kompetent myndighetsorgan basert på tilgjengelig informasjon der regnskapsinformasjon og revisjonsberetninger er et viktig bidrag. Uavhengig av omtale i revisjonsberetningen påpeker revisor lovbrudd av betydning i nummerert brev til barnehagen. Det kan være hensiktsmessig at kopi av nummererte brev til barnehagen sendes tilsynsmyndighet på samme måte som nummererte brev til stiftelser sendes stiftelsestilsynet.

3.1.2 Alternativ 1 - Krav til eget rettssubjekt

Ved innføring av alternativ 1 må hver enkelt private barnehage organisere seg som et eget rettssubjekt. I denne sammenheng defineres hver enkelt barnehage etter samme nivå som i BASIL,²¹ men små barnehager er unntatt (ordinære barnehager med færre enn 20 barn under samme eier, familiebarnehager med færre enn ti barn under samme eier eller åpne barnehager

¹⁵ For ytterligere informasjon om hvilke opplysninger barnehagene skal rapportere inn i resultatregnskapet se: https://www.udir.no/contentassets/9cdf20aa29a4469594b144ba344ea887/aarsregnskapskjema_179-bm.pdf

¹⁶ For ytterligere informasjon om hva barnehageaktørene skal rapportere inn i årsmeldingen se: https://www.udir.no/contentassets/3c671436c56c41aaacba6d14366408be/aarsmeldingskjema_204_bokmal.pdf

¹⁷ For ytterligere informasjon om hva barnehagene skal rapportere inn se: <https://www.udir.no/tall-og-forskning/datainnsamling--kilder/basil/>

¹⁸ 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).

¹⁹ 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*.

²⁰ Barnehagelovens § 14 a, punkt a-c, vil normalt identifiseres som risikoområder ved revisjonen av barnehager.

²¹ De som er godkjent som barnehage etter barnehageloven §§ 1 og 2. Jf. Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehagelovens) § 2, skal barnehageeier «utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven».

der det kun er én åpen barnehage under samme eier). Store enkeltpersonforetak vil dermed rammes av nye regler.²²

Innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) medfører at den enkelte barnehage blir underlagt eksisterende regelverk for rettssubjekter, med klare krav fastsatt i lover og forskrifter. 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). Fordi vi ikke har kunnskap om hvilken selskapsform de ulike barnehagene vil bli, vil vi ikke kunne utrede de økonomiske konsekvensene av særskilte krav knyttet til de enkelte selskapsformene. Regnskapsmessige krav er stort sett likt for alle selskapsformer. I eksempler har vi lagt til grunn det regelverket som gjelder for aksjeselskaper.

Vi vet ikke hvordan private barnehagene vil velge å etablere de nye rettssubjektene. Dette kan etter gjeldende rett gjøres via fisjon, eller ved opprettelse av en ny enhet og gjennomføring av en transaksjon, med ulike kostnadskonsekvenser for barnehagene. KD bør avklare overgangsregler som sikrer at regnskapsmessige, skattemessige og avgiftsmessige virkninger er nøytrale og avklart i forkant. Dette som alternativ til ordinære fisjons- eller transaksjonsregler.

Alternativet medfører følgende krav:

- Eget regnskap etter regnskapslovens og bokføringslovens krav
- Eget styre²³
- Revisjon (for noen selskapsformer kan mindre virksomheter ha fravalg eller fravær av krav til revisor etter nærmere regler)²⁴
- Selskapsavtale (gjelder KS og DA/ANS)

Ovennevnte krav tilsier at dette alternativet også innebærer en etablerings- eller omstillingskostnad for barnehager.

Egne rettssubjekter har som hovedregel revisjonsplikt.²⁵ For barnehager som er unntatt krav om eget rettssubjekt, vil dagens bestemmelser om krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon i økonomiforskriften til barnehageloven videreføres. Samtidig vil unntaket fra revisjonsplikten i forskriften § 3 oppheves, og barnehagene som ikke blir pålagt å være et selvstendig rettssubjekt skal få resultatregnskapet revidert av en statsautorisert eller registrert revisor.²⁶

Det forutsettes i dette alternativet at de private barnehagenes BASIL-rapportering erstattes av en rapportering til Altinn. Årsregnskap er en definert aggregert rapport som ikke inneholder informasjon på regnskapskontonivå. For å sikre tilstrekkelig detaljnivå på innrapporterte opplysninger fra barnehagene, vil det utarbeides en tilpasset løsning i Altinn for innrapportering på regnskapskontonivå. Videre vil opplysninger som tidligere ble rapportert til BASIL, det vil si opplysninger utover det som vanligvis fremkommer av et årsregnskap, rapporteres i Altinn.²⁷ Alternativet innebærer at det utvikles en mer standardisert rapporteringsløsning og at det utarbeides en rapporteringsinstruks.

²² Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

²³ For informasjon om styrets ansvar i et aksjeselskap, se vedlegg 1.

²⁴ For eksempel har aksjelovens § 7-6 unntak knyttet til størrelsen på driftsinntekter, selskapets balansesum og gjennomsnittlig antall ansatte.

²⁵ 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).

²⁶ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

²⁷ Informasjon fra offentlige myndigheter.

3.1.3 Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering

Dette alternativet innebærer ikke et krav om at hver private barnehage skal være ett eget rettssubjekt, men en utvidelse av hvilke opplysninger som skal rapporteres til BASIL sammenlignet med i dag. Opplysningene skal rapporteres inn årlig.

Utvidelsen vil omfatte følgende:

- Krav om rapportering av balanse
- Krav til spesifisering av lønn (lønn til daglig leder, per ansatt og per barnehage)
- Krav til spesifisering av pensjon (fordelt mellom pensjonskostnader knyttet til de ansatte og administrasjonskostnader til forsikringsselskap)
- Krav til rapportering av transaksjoner med nærstående uavhengig av om de er innenfor samme rettssubjekt eller ikke

I dette alternativet skal regnskapslovens prinsipper fortsatt legges til grunn.

Rapporteringsløsningen i BASIL skal i tillegg standardiseres og utfylles med en klarere instruks.

Alternativet innebærer i utgangspunktet krav om rapportering av fullstendig balanse. Vi ser også på muligheten for å stille krav om at en begrenset del av balansen skal rapporteres. Den begrensede balansen bør inkludere barnehagens eiendeler²⁸, akkumulerte opptjente overskudd og hvordan barnehagene er finansiert (hovedsakelig langsiktig gjeld). Ved hjelp av disse opplysningene kan man i prinsippet gjøre en vurdering av den enkelte barnehages økonomiske situasjon.

I dette alternativet skal den enkelte barnehages resultatregnskap og balanse revideres av statsautorisert eller registrert revisor. Revisjonen skal følge revisorloven. Vi forutsetter at unntaket som er formulert i departementets høringsnotat gjelder for alle alternativer der det er relevant. Nærmere bestemt betyr det at barnehager som unntas krav om eget rettssubjekt i alternativ 1, også unntas kravet om rapportering av balanse i alternativ 2.²⁹

3.1.4 Alternativ 3 - Krav til regnskapsmessig skille

En mellomløsning mellom alternativ 1 (eget rettssubjekt) og alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) er krav til regnskapsmessig skille via utarbeidelse av 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. Hvilke krav som stilles i dette alternativet vil avhenge av kravene som fremkommer av instruksene. For myndighetene åpner denne løsningen for at det i instruksene kan legges inn særskilte krav til regnskapsføringen, for eksempel en angivelse av hvilke kostnader som skal inngå i rapporteringen.

I denne analysen antar 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. Dette innebærer at regnskapet skal være avstemt minst hver 2. måned for merverdiavgiftpliktige og hver 4. måned for andre. I prinsippet innebærer dette nesten like strenge regler som kravene som stilles til eget rettssubjekt, uten at dette alternativet medfører kostnader til skattemeldinger, årsrapport, revisjon av fullstendig årsregnskap, eget styre, krav om aksjonærregisteroppgave, terminoppgaver for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, og ev. andre krav den valgte selskapsformen stiller. Sett opp mot krav til eget rettssubjekt vil dette likevel åpne opp for større grad av skjønn, spesielt knyttet til fordelingsnøkler. Dette omhandles nærmere nedenfor.

Kravene ved innføring av regnskapsmessig skille innebærer:

- Utarbeidelse av atskilte regnskaper for resultat og balanse for å skape et tydelig skille mellom hver enkelt barnehage. Dette innebærer at alle transaksjonene skal kunne spores fra start til

²⁸ Herunder hovedsakelig anleggsmidler og avskrivningsgrunnlag for eiendeler, som fast eiendom.

²⁹ Barnehager som er unntatt i henhold til Kunnskapsdepartementets høringsnotat: ordinære barnehager med færre enn 20 barn under samme eier, familiebarnehager med færre enn 10 barn under samme eier og åpne barnehager der det kun er én åpen barnehage under samme eier. Se Kunnskapsdepartementet (2019). *Høringsnotat - Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

slutt, og at transaksjoner mellom nærstående også innenfor samme rettssubjekt dokumenteres.

- Alle fordelingsnøkler som brukes skal dokumenteres, samt være transparente og etterprøvbare. I alternativ 3 gjøres fordelingen av kostnader internt i virksomheten, og kommer ikke isolert sett til barnehagen fra en uavhengig tredjepart. 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 innebærer dette alternativet:

- Innføring av ledelsesrapportering hvor ledelsen må bekrefte at praksis for utarbeidelse av det regnskapsmessige skillet er riktig, eksempelvis at fordeling av felleskostnader og prinsippene bak dette er transparente og etterprøvbare i tråd med kravene i aksjelovens § 3-9. Dette innebærer for eksempel at klar og etterprøvbare dokumentasjon knyttet til grunnlaget for vurdering av den enkelte barnehages forbruk av en fellestjeneste/-innkjøp må fremgå.
- Krav om avstemming og kontroll mot selskapsregnskapet (alle barnehagenes regnskaper skal utgjøre summen av selskapsregnskapet).
- Definerings av kostnader som ikke anses som tilknyttet barnehagedriften: goodwill, rene investeringsaktiviteter og eierskapskostnader unntatt styre og daglig ledelse.
- Standardisering av praksis for innrapportering til BASIL.

Segmentregnskapet skal rapporteres inn i BASIL.

I dette alternativet skal de opplysningene som barnehagen rapporterer inn til BASIL, inkludert segmentregnskapet, revideres av statsautorisert eller registrert revisor. Revisjonen skal følge revisorloven. Vi forutsetter at unntaket som er formulert i departementets høringsnotat gjelder for alle alternativer der det er relevant. Nærmere bestemt betyr det at barnehager som unntas krav om eget rettssubjekt i alternativ 1, også unntas kravet om regnskapsmessig skille i alternativ 3.³⁰

3.2 BERØRTE PARTER

I denne rapporten har vi, etter KDs ønske, innhentet informasjon fra private barnehageaktører og offentlige myndigheter. Offentlige myndigheter omfatter i denne sammenheng både kommuner og andre offentlige myndigheter, og inkluderer som nevnt dermed også tilsynsmyndigheten. Innhentet informasjon er i analysene supplert med BDOs innspill og vurderinger.

Intervjuer og dokumentasjonsinnhenting ble gjennomført i perioden 13-29. januar 2020. Vi har gjennomført intervjuer med og samlet inn dokumentasjon fra et utvalg bestående av seks private barnehageaktører: tre større aktører og tre mindre aktører.³¹ I utvalget er det en spredning i type barnehage (ordinære barnehager og familiebarnehager) og hvordan barnehagen er organisert (aksjeselskap, stiftelse og enkeltpersonforetak). Videre har vi gjennomført intervjuer og samlet inn dokumentasjon fra fire kommuner av ulik størrelse, samt et interkommunalt selskap som har utført tilsyn i den private barnehagesektoren. Det er i løpet av prosjektet innhentet dokumentasjon fra og gjennomført to intervjuer med Udir, ett for å avklare de tre alternativene og ett for å diskutere virkningene.

Det er kommunene som er ansvarlig for tilsyn med de private barnehagene. Ifølge Agenda Kaupangs rapport «Kartlegging av kommunenes erfaringer med å praktisere regelverket om bruk

³⁰ Barnehager som er unntatt i henhold til KDs høringsnotat: ordinære barnehager med færre enn 20 barn under samme eier, familiebarnehager med færre enn 10 barn under samme eier og åpne barnehager der det kun er én åpen barnehage under samme eier. Se Kunnskapsdepartementet (2019). *Høringsnotat - Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

³¹ Vi har vært i kontakt med flere barnehageaktører, men pga. prosjektets tidsramme var det kun et utvalg som hadde anledning til å stille. Dette gjaldt spesielt mindre aktører og åpne barnehager, der de personene som ville vært aktuelle for intervju også daglig arbeider med barna og ikke kun administrativt.

av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager»³² er det få kommuner som gjennomfører tilsyn med de private barnehagene (og disse tilsynene har samtidig hatt liten effekt). Det er foreslått å overføre ansvaret for økonomisk tilsyn fra kommunene til nasjonale myndigheter, vurderinger knyttet til dette forslaget er til en viss grad inkludert i analysene. Udir er i dag tilsynsmyndighet for friskoler. Med bakgrunn i dette er opplysninger om alternativenes virkning relatert til tilsyn også innhentet fra Udir.

3.2.1 Omfanget av barnehager som blir berørt

Med utgangspunkt i datagrunnlag fra BASIL for 2018³³ har vi identifisert hvilke barnehager som vil bli påvirket ved en innføring av de ulike alternativene. Datagrunnlaget inneholder totalt 3 057 private barnehager. Mer detaljert informasjon om metoden for identifisering av hvilke private barnehager som blir berørt finnes i vedlegg 2.

På bakgrunn av de ovennevnte punktene er andelen barnehager som påvirkes i de ulike alternativene som følger:

- Alternativ 1 (eget rettssubjekt): 30 prosent av barnehagene.
 - Enkeltstående barnehager som må endre eierform fordi de per i dag ikke er definert som eget rettssubjekt: 7 prosent
 - Barnehager som må skilles fra andre barnehager i samme rettssubjekt: 23 prosent³⁴
 - I tillegg vil alternativ 1 føre til at 19 prosent³⁵ av de private barnehager ikke lenger er unntatt krav om revisjonsplikt
- Alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering): 100 prosent av barnehagene.
 - Andel barnehager som må rapportere utvidet resultatregnskap og balanse: 89 prosent
 - Andel barnehager som kun må rapportere utvidet resultatregnskap (fordi de vil være unntatt krav om balanserapportering): 11 prosent
- Alternativ 3 (regnskapsmessig skille): 28 prosent av barnehagene.
 - Andel barnehager i samme rettssubjekt som vil bli påvirket av regnskapsmessig skille: 28 prosent³⁶

3.3 IDENTIFISERTE VIRKNINGER

KD ønsker at de ulike alternativene skal vurderes i henhold til følgende vurderingskriterier:

- 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
- Tilrettelegge for effektivt tilsyn, herunder digitaliseringsvennlige og effektive rapporteringsløsninger
- Tydelig plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret, herunder begrense det økonomiske ansvaret til den enkelte barnehage
- Ansvarsplassering og styrende organer
- Vil oppfylle dokumentasjonsbehov i en eventuell rettstvist
- Behov for kontroll og vedlikehold av data hos offentlige myndigheter

³² Agenda Kaupang, på oppdrag for Utdanningsdirektoratet. (2017). *Kartlegging av kommunenes erfaringer med å praktisere regelverket om bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager.*

³³ Data fra 2018 er siste tilgjengelige datagrunnlag for private barnehager. Dette innebærer at antall barnehager i de ulike grupperingene kan ha endret seg noe i etterkant.

³⁴ Antall barnehager i samme rettssubjekt fratrukket antall eiere / totalt antall barnehager. Her forutsetter vi at det allerede er ett eget rettssubjekt for hver aktør, og at de resterende barnehagene må skilles ut i egne rettssubjekt.

³⁵ Antall barnehager som unntas pluss antall enkeltstående barnehager som per i dag er egne rettssubjekter, men som ikke har revisjonsplikt / totalt antall barnehager.

³⁶ Antall barnehager i samme rettssubjekt / totalt antall barnehager. Her forutsetter vi at det føres et regnskap per barnehage i tillegg til et samlet regnskap for hele rettssubjektet.

- Forutsetningene for barnehagens interne kontroll
- Grunnlaget for den eksterne revisors kontroll
- Likebehandling mellom ulike eiere (standardiserte opplysninger)
- Behov for kontroll og vedlikehold av data hos offentlige myndigheter
- Regnskaps- og rapporteringsbyrde for barnehagene
- Administrasjon hos tilsynsmyndighet og andre offentlige myndigheter

KD ønsker videre at det for hvert alternativ beregnes kostnader og innsparinger for den enkelte private barnehage, kommunen og offentlige myndigheter.

Det fremkommer av DFØs veileder i samfunnsøkonomisk analyse at kjeden av årsaker og virkninger kan være lang (tiltaket kan gi en virkning som igjen fører til en ny virkning). I samfunnsøkonomiske analyser skal man som hovedregel unngå dobbelttelling, det vil si at man ikke skal inkludere både den direkte virkningen og den indirekte virkningen av et tiltak.³⁷ For eksempel vil innføring av alternativ 1 (tiltak) kunne føre til etterprøvbare og sporbare økonomiopplysninger, som igjen kan påvirke effektiviteten i tilsynsarbeidet.

Noen av vurderingskriteriene som er foreslått av KD er sammenfallende og er dermed sammenfattet til en virkning. På denne måten unngår vi at de samme virkningene blir vurdert og verdsatt flere ganger (dobbelttelling). Vurderingskriteriene er dermed kategorisert i tre virkninger: *administrativ byrde, ansvar og myndighet og transparens, tilsyn og kontroll*.

Virkninger	Vurderingskriterier
Administrativ byrde	<ul style="list-style-type: none"> • Merkostnader og kostnadsbesparelser for offentlige myndigheter og private barnehager
Ansvar og myndighet	<ul style="list-style-type: none"> • Plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret, herunder ansvaret til den enkelte barnehage og styret
Transparens, tilsyn og kontroll	<ul style="list-style-type: none"> • Kvaliteten på rapporterte opplysninger³⁸ • Etterprøvbare, sporbare og offentlig tilgjengelige økonomiopplysninger • Oppfyllelse av dokumentasjonsbehovet i en rettstvist • Grunnlaget for den eksterne revisors kontroll • Forutsetningene for barnehagens internkontroll

Tabell 1: Virkninger for berørte parter. Virkningene er kategorisert av BDO med bakgrunn i kriterier foreslått av KD.

Kilde: KD, bearbeidet av BDO.

3.4 VERDSETTELSE AV VIRKNINGENE

De identifiserte virkningene vil tallfestes og verdsettes i kroner så langt det er mulig og hensiktsmessig. Virkningene deles inn i to hovedkategorier, prissatte og ikke-prissatte virkninger, og sammenlignes med nullalternativet (dagens situasjon) og opp mot hverandre.

Nedenfor har vi klassifisert de ulike virkningene som prissatte og ikke-prissatte virkninger.

³⁷ Direktoratet for økonomistyring. (2018). *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*.

³⁸ Dette punktet inkluderer om alternativene er digitaliseringsvennlige.

Prissatte virkninger
Administrativ byrde <ul style="list-style-type: none"> Påvirkning på administrativ byrde
Ikke-prissatte virkninger
Ansvar og myndighet <ul style="list-style-type: none"> Påvirkning på plassering av ansvar og myndighet
Transparens, tilsyn og kontroll <ul style="list-style-type: none"> Påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll

Tabell 2: Oversikt over prissatte og ikke-prissatte virkninger. Kilde: DFØ, samt informasjon og dokumentasjon fra private barnehageaktører og offentlige myndigheter.

3.4.1 Metode for vurdering av prissatte virkninger

De prissatte virkningene vil bli beregnet basert på kostnadsanslag fra ulike kommuner, nasjonale myndigheter og private barnehageaktører. Innhentet informasjon er supplert med BDOs innspill og vurderinger. Dette innebærer at vi tallfester endringen i kostnader til administrativ byrde for offentlige myndigheter og private barnehager som følge av at de ulike alternativene blir innført. Dette inkluderer merkostnader de private barnehagene vil få knyttet til regnskaps- og rapporteringsbyrde og merkostnader og eventuelle kostnadsbesparelser som offentlige myndigheter vil få til kontroll og vedlikehold av data og annen administrasjon som tilsynsmyndighet eller ansvarlig myndighet for sektoren. Vi deler merkostnaden i følgende to kategorier (for mer informasjon se vedlegg 3):

- Engangskostnader** er merkostnader som gjerne skjer i løpet av oppstartsfasen ved innføring av alternativet. Eksempelvis vil alternativ 1 (eget rettssubjekt) medføre etableringskostnader for de private barnehageaktørene som må skille ut barnehager i egne juridiske enheter.
- Årlige merkostnader** er merkostnader som vil påløpe hvert år etter at alternativet er innført. Dette vil for eksempel omfatte merkostnader til revisjon, regnskap og administrasjon.

Vi har forsøkt å synliggjøre flest mulig kostnadsdrivere for å få så presise estimater som mulig. Detaljnivået på disse vil imidlertid variere basert på informasjon fra aktørene. Det er viktig å presisere at det er usikkerhet knyttet til de tallfestede virkningene ettersom det er utfordrende for de ulike aktørene å anslå hvordan de vil bli påvirket av de ulike alternativene på nåværende tidspunkt.

3.4.2 Metode for vurdering av ikke-prissatte virkninger

For å kartlegge de ikke-prissatte virkningene benytter vi pluss- og minusmetoden i henhold til DFØs veileder for samfunnsøkonomiske analyser.³⁹ Vi vil i dette kapitlet først beskrive metoden slik det fremkommer av DFØs veileder før vi kommer med et eksempel på hvordan metoden vil benyttes i praksis.

Det fremkommer av DFØs veileder at konsekvensen av de ulike kvalitative virkningene vurderes og bestemmes ved hjelp av betydningen av området som berøres og omfanget av den konkrete virkningen. Konsekvensen er endringen fra dagens situasjon (nullalternativet), og vurderes basert på pluss og minus. Først gjøres en vurdering av hvilken betydning området som blir berørt har for grupper i samfunnet eller for samfunnet som helhet. Betydningen angis på en tredelt skala: liten, middels eller stor. Deretter vurderes i hvilken grad tiltaket vil påvirke dette området. Dette angir virkningens omfang, og fastsettes ut ifra en sju-delt skala der det i tillegg til liten/middels/stor, skilles mellom negativ, positiv eller ingen påvirkning. Den samlede vurderingen av virkningens konsekvens er et resultat av disse to vurderingene, og angis på en ni-

³⁹ Direktoratet for økonomistyring (2018). *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*.

delt skala fra meget stor positiv konsekvens (++++), ingen konsekvens (0), til meget stor negativ konsekvens (----) i henhold til konsekvensmatrisen som fremgår av matrisen under.

		Betydning		
		Liten	Middels	Stor
Omfang	Stort, positivt	+ / ++	++ / +++	+++ / ++++
	Middels, positivt	0 / +	++	++ / +++
	Lite, positivt	0	0 / +	+ / ++
	Ingen påvirkning	0	0	0
	Lite, negativt	0	0 / -	- / --
	Middels, negativt	0 / -	--	-- / ---
	Stort, negativt	- / --	-- / ---	--- / ----

Tabell 3: Konsekvensmatrise for ikke-prissatte virkninger. Kilde: DFØ.

De ikke-prissatte virkningene vil vurderes samlet for barnehagesektoren og dens interessenter. Dette inkluderer barnehageaktørene, foreldre, offentlige myndigheter (KD, Udir, kommuner mv.) og andre relevante interessenter. Et avgjørende prinsipp som ligger til grunn for reguleringene av private barnehager er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode.⁴⁰ Det vil derfor være viktig å få frem hvordan de ulike virkningene bidrar til å oppfylle dette overordnede prinsippet, som er gyldig for alle relevante interessenter.

I henhold til DFØs veileder vil vi i verdsettelsen av de ikke-prissatte virkningene først vurdere hvilken betydning området som tiltaket påvirker, har for barnehagesektoren. For eksempel vil vi for virkningen «påvirkning på plassering av ansvar og myndighet» først vurdere betydningen av tydelig plassering av ansvar og myndighet for barnehagesektoren, uavhengig av de alternative tiltakene. Deretter vurderer vi i hvilken grad de ulike alternativene påvirker dette området, hvilket angir virkningens omfang.

⁴⁰ Lov om barnehager (barnehageloven) § 14a Krav til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i ikke-kommunale barnehager.

4 BESKRIVELSE OG VERDSETTELSE AV VIRKNINGER

I dette kapitlet beskriver vi hvilke virkninger en innføring av de ulike alternativene kan ha for offentlige myndigheter og private barnehager. Beskrivelsene gir en objektiv beskrivelse av hva alternativene vil innebære i praksis, i tillegg til informasjon og synspunkter fra aktørene. Etter beskrivelsene av hver virkning, verdsetter vi hvordan virkningene vil slå ut for hvert av de tre alternativene. Verdsettelsen bygger på den innhentede informasjonen og BDOs egne vurderinger. Den prissatte virkningen (*administrativ byrde*) verdsettes per aktør, mens de ikke-prissatte virkningene (*ansvar og myndighet* og *transparens, tilsyn og kontroll*) vurderes samlet for barnehagesektoren som helhet.

4.1 PÅVIRKNING PÅ ADMINISTRATIV BYRDE

Som gjengitt i tabell 2 vil administrativ byrde behandles som en prissatt virkning. Fordi det i forbindelse med innhenting av informasjon viste seg å være vanskelig å estimere kostnader for enkelte av de potensielt endrede oppgavene til myndighetene, er noen av disse ikke prissatt direkte. Vi har i stedet synliggjort i hvilken retning kostnadene knyttet til disse oppgavene vil bli påvirket i de ulike alternativene.

4.1.1 Beskrivelse av virkninger for offentlige myndigheter

Alle de tre alternativene kan i utgangspunktet påvirke offentlige myndigheters administrative byrde.

Ved innføring av alternativene må KD eller Udir endre eller utarbeide ny rapporteringsinstruks. Ved alternativ 1 (eget rettssubjekt) gjelder dette instruks for rapportering til Altinn, ved alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) oppdatert BASIL-instruks. Ved innføring av alternativ 3 må også instruks til regnskapsmessig skille utarbeides. Informasjon fra Udir tilsier at de vil ha kostnader ved utarbeidelse og/eller oppdatering av instruks, og at kostnadene vil variere noe avhengig av hvilket alternativ som innføres. Fordi alle alternativene innebærer endringer i krav til rapportering for de private barnehagene, vil innføring også kreve at KD endrer lovverk med tilhørende forskrifter.

Innføring av alternativene kan også påvirke offentlige myndigheters kostnader til vedlikehold og kvalitetssikring av data. Alternativ 1 legger til grunn at rapportering i BASIL erstattes av rapportering i Altinn. Ifølge Udir vil dette føre til at kostnader til vedlikehold og kvalitetssikring av data blir noe redusert, til tross for at omfanget av informasjon øker. Samtidig opplyser Udir at økt rapportering av blant annet balanse i forbindelse med alternativ 2 og 3 vil kunne kreve mer ressurser som følge av at omfanget av informasjon som skal gjennomgås er større.

På en annen side kan en større mengde innrapporterte opplysninger gjøre det lettere for offentlige myndigheter å få oversikt og kunne føre kontroll med de økonomiske forholdene i de private barnehagene. Dette kan redusere offentlige myndigheters administrative byrde, spesielt i forbindelse med analyser i forkant av og under gjennomføring av tilsyn. Informasjonen fra kommunene tilsier imidlertid at påvirkningen på deres kostnader vil være marginal i alle alternativene. Dette er fordi kommunene har et gitt ressursnivå som ikke vil bli påvirket i særlig grad av en innføring av de ulike alternativene. Alternativene vil heller kunne påvirke antall tilsyn som kommunene får gjennomført med samme ressursbruk, og kvaliteten på disse.

Samtidig har kommuner som tilsynsmyndighet et begrenset antall barnehager å analysere og få oversikt over. Dette innebærer at mer informasjon ikke nødvendigvis vil gjøre tilsynsarbeidet lettere for kommunene. Dersom tilsynet legges til en nasjonal tilsynsmyndighet vil eventuelle kostnadsbesparelser knyttet til at det blir lettere å få oversikt og kunne føre kontroll med økonomiske forhold ved et stort antall barnehager kunne bli større. Samtidig vil overføring av økonomisk tilsyn til nasjonal myndighet øke nasjonale myndigheters ressursbruk.

4.1.2 Beskrivelse av virkninger for de private barnehagene

Alle de tre alternativene kan føre til økt regnskaps- og rapporteringsbyrde for aktørene i den private barnehagesektoren.

Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) må barnehageaktører som har organisert flere barnehager (som avdelinger) eller annen virksomhet i samme rettssubjekt omorganisere enhetene i selvstendige rettssubjekter.⁴¹ I forbindelse med dette må det opprettes en åpningsbalanse, noe som innebærer at nåværende balanse må splittes opp og fordeles mellom hver enkelt barnehage og eventuell annen type virksomhet. I forbindelse med opprettelsen av selvstendige rettssubjekt vil det også påløpe andre kostnader, eksempelvis kostnader til registrering i Brønnøysundregistrene og utarbeidelse av vedtekter. Samtidig vil innføring av alternativet også medføre løpende utgifter, for eksempel kostnader relatert til styrearbeid og merkostnader knyttet til regnskapsføring, revisjon og annen administrasjon. Annen administrasjon kan i denne sammenhengen være forberedelse og gjennomføring av generalforsamling.

Også ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) må barnehageaktører som har organisert flere barnehager (som avdelinger) eller annen virksomhet i samme rettssubjekt fordele balansen. For alternativ 2 vil den administrative byrden avhenge av om det stilles krav til hele eller bare deler av balansen. I tillegg vil det også ved disse alternativene påløpe merkostnader knyttet til regnskap, revisjon og annen administrasjon. For alternativ 3 vil kostnader knyttet til annen administrasjon for eksempel være økte kostnader i forbindelse med ledelsesrapportering. Som alternativ 1 stiller også alternativ 3 strenge krav til egen bankkonto og kontinuerlig sporbarhet og avstemming av kostnadene per barnehageenhet, noe som vil medføre en merkostnad.

I alternativ 1 legges det til grunn at all rapportering fra private barnehager skal skje via en utvidet løsning i Altinn, som vil erstatte dagens BASIL-rapportering. Dette legges ikke til grunn i alternativ 2 og 3, noe som tilsier at disse alternativene fremdeles vil innebære dobbelrapportering for de barnehagene som i dag er eget rettssubjekt. De utvidede rapporteringskravene som stilles for alternativ 2 og 3 vil dermed kunne medføre merarbeid for de private barnehagene. Standardisering av innrapportering kan imidlertid føre til at rapporteringen blir mindre ressurskrevende i alle alternativer.

Barnehageaktører har gitt oss kostnadsanslag og/eller informert om hvordan alternativene vil påvirke deres ressursbruk. Utover dette stiller flere av barnehageaktørene, både små og store aktører, spørsmål ved hvilken nytte økt rapportering vil ha, og hvem denne nytten kommer til gode. Dette vil analyseres nærmere i verdsettingen av de ikke-prissatte virkningene.

4.1.3 Verdsettelse av påvirkning på kostnader

Påvirkning på kostnadene til offentlige myndigheter

Beregningen av merkostnader for offentlige myndigheter er basert på innhentet informasjon fra kommuner og Udir. Myndighetene opplyser at estimatene er usikre.

Ifølge Udir, vil standardisering av innrapportering av opplysninger være mindre kostnadskrevende i alternativ 1 (eget rettssubjekt) sammenlignet med alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og alternativ 3 (regnskapsmessig skille). Dette er fordi det da kan benyttes funksjoner for regnskapsrapportering i Altinn. Videre tilsier informasjon fra Udir at merkostnaden knyttet til utarbeidelse av ny instruks for rapportering vil være høyere i alternativ 3 sammenlignet med de andre alternativene. Dette med bakgrunn i omfanget av nye retningslinjer og særkrav til rapportering som dette alternativet medfører.

Fordi regnskapsregelverket for egne rettssubjekter allerede er utarbeidet antas det at det behøves færre tilpasninger og endringer i lovverk med tilhørende forskrifter dersom alternativ 1 innføres, sammenlignet med de øvrige alternativene. Blant annet er nærstående transaksjoner i større grad regulert i allerede eksisterende regelverk ved innføring av alternativ 1 enn for de øvrige alternativene. Dette antas å redusere den administrative byrden relativt sett

⁴¹ Som nevnt under kapittel 3.1 *Alternativ 1 - krav til eget rettssubjekt* vil enkelte barnehager være unntatt dette kravet.

for alternativ 1 fremfor alternativ 2 og 3. Vi har ikke kostnadsestimater for hva disse endringene i regelverk vil koste myndighetene.

Som nevnt, tilsier informasjonen fra kommunene at alternativene vil ha en marginal innvirkning på deres kostnader til tilsyn og kontroll. Dette er fordi kommunene har et gitt ressursnivå som ikke vil bli påvirket i særlig grad av en innføring av de ulike alternativene. Det er snarere antall tilsyn som blir utført med tilsvarende ressursbruk, og kvaliteten på disse, som vil kunne påvirkes. Med andre ord vil alternativene kunne føre til at kommunene kan gjennomføre hvert enkelt tilsyn mer effektivt, men kommunenes totale ressursbruk til tilsyn og kontroll vil ikke påvirkes i særlig grad sammenlignet med dagens situasjon. Det antas derfor at ingen av alternativene vil medføre noen endringer i kostnader til tilsyn og kontroll.

Ifølge Udir vil alternativ 1 kunne redusere kostnader til vedlikehold og kvalitetssikring av data ettersom Altinn allerede har prosesser for dette. Alternativ 2 og 3 vil derimot kunne kreve noe økt ressursbruk da flere opplysninger skal innrapporteres i BASIL sammenlignet med i dag. Vi har fått informasjon om at disse årlige endringene i kostnader er vanskelige å tallfeste i kroner, dette er derfor ikke inkludert i anslåtte merkostnader for offentlige myndigheter. Standardisering av opplysningene kan utligne noen av merkostnadene forbundet med flere opplysninger for alle alternativer. Denne eventuelle effekten har vi heller ikke hatt grunnlag for å tallfeste.

Tabellen nedenfor viser de anslåtte merkostnadene for offentlige myndigheter forbundet med innføringen av de ulike alternativene.

	Engangskostnader
Alternativ 1 - eget rettssubjekt	
Ny instruks for rapportering i Altinn	0,5 mill. kr
Standardisering av innrapportering	1,0 mill. kr
Sum	1,5 mill. kr
Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering	
Ny instruks for BASIL-rapportering	0,5 mill. kr
Standardisering av innrapportering	2,0 mill. kr
Sum	2,5 mill. kr
Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille	
Ny instruks for innføring av regnskapsmessig skille	1,0 mill. kr
Standardisering av innrapportering	2,0 mill. kr
Sum	3,0 mill. kr

Tabell 4: Beregnede merkostnader for offentlige myndigheter ved en innføring av de ulike alternativene. Kilde: Offentlige myndigheter, sammenstilt av BDO.

Som vi kan se av tabellen over, tilsier de beregnede merkostnadene at det er alternativ 3 som vil være mest ressurskrevende for offentlige myndigheter. Dette skyldes høyere anslåtte engangskostnader ved innføringen av alternativet.

Endringer i kostnader til vedlikehold og kvalitetssikring, som ikke er prissatt i tabellen over, er antatt å redusere kostnadsanslaget noe for alternativ 1 og øke kostnadsanslagene for alternativ 2 og 3. Dette er fordi det for alternativ 1 antas at deler av vedlikeholds- og kvalitetssikringsarbeidet vil overtas av Altinn. På samme måte vil det ved alternativ 1 være antatt lavere kostnader knyttet til endring i lovverk med tilhørende forskrifter enn ved de andre alternativene.

Også overføring av ansvar for økonomisk tilsyn fra kommuner til nasjonal tilsynsmyndighet vil kunne påvirke disse kostnadsestimatene. Overføring av tilsyn til nasjonal myndighet vil øke nasjonale myndigheters ressursbruk. I hvilken grad dette påvirker offentlige myndigheters totale ressursbruk avhenger av om dette er friske midler, eller midler som skal omfordes fra kommunene.

Påvirkning på kostnadene til private barnehagers administrative byrde

Beregning av merkostnader for de private barnehageaktørene krever informasjon om hvilke barnehager som blir berørt, samt hvilke kostnader som vil påløpe for de som blir berørt.

Med utgangspunkt i datagrunnlag fra BASIL for 2018⁴² har vi derfor først identifisert hvilke barnehager som vil bli påvirket ved en innføring av hvert enkelt alternativ, se kapittel 3.2.1. Videre har vi innhentet, gjennomgått og utarbeidet ulike kostnadsanslag for barnehagene. Det er viktig å understreke at kostnadsanslagene kunne vært kategorisert annerledes og at de er sjablongbaserte. Innhentede anslag er kun fra et fåtall aktører, og flere av de vi har snakket med uttrykker at dette er vanskelig å tallfeste og at deres anslag er usikre. Anslagene er sammenstilt og supplert med BDOs egne analyser, men vil ikke få fram alle nyanser blant barnehagene i sektoren. For denne utredningens formål, har vi lagt oss på en forsiktig linje, det vil si at vi har tatt med heller mer enn mindre kostnader og samtidig uttrykt usikkerheten ved bruk av intervaller. Dette innebærer at anslagene bør behandles som grove estimater, og ikke tas for gitt som grunnlag for de faktiske kostnadene som vil påløpe for sektoren. Ved innføring av et av alternativene og vurderinger av eventuell kompensasjon for barnehager som blir berørt av innføringen, må det gjøres en grundigere utredning.

Tabellen nedenfor viser anslåtte engangskostnader som vil påløpe for private barnehager som blir påvirket ved en innføring av hvert enkelt alternativ. For alternativ 2 skiller vi mellom et krav om rapportering av fullstendig balanse og et krav om rapportering av begrenset balanse. Bakgrunnen for skillet i kostnadsanslag er at flere barnehageaktører har påpekt at det er mer krevende å etablere en fullstendig åpningsbalanse enn en begrenset åpningsbalanse.⁴³

Størrelsen på anslaget vil også avhenge av om barnehagen i dag er enkeltstående (men får krav om å organisere seg som et eget rettssubjekt fordi dagens organisasjonsform ikke er eget rettssubjekt), eller om den inngår i et rettssubjekt bestående av flere barnehager. Dette fordi sistnevnte kategori kan ha en mer kompleks struktur, med flere internttransaksjoner, interne avtaler mv. Mer detaljert informasjon om hva som ligger til grunn for de ulike kostnadsanslagene finnes i vedlegg 3.

⁴² Data fra 2018 er siste tilgjengelige datagrunnlag for private barnehager. Dette innebærer at antall barnehager i de ulike grupperingene kan ha endret seg noe i etterkant.

⁴³ Ved innføring av alternativ 2 vil alle private barnehager bli berørt. Engangskostnadene for dette alternativet gjelder imidlertid ikke for private barnehager som allerede er et eget rettssubjekt. Merkostnader til etablering av åpningsbalanse er for disse antatt å være lik null.

Engangskostnad per barnehage	Alternativ 1	Alternativ 2 (fullstendig balanse)	Alternativ 2 (begrenset balanse)	Alternativ 3
Etablering av åpningsbalanse	10 000 - 30 000 kr	10 000 - 30 000 kr	1 000 - 2 000 kr	10 000 - 30 000 kr
Andre kostnader ved etablering av eget rettssubjekt	10 000 - 25 000 kr	-	-	-
Sum per barnehage	20 000 - 55 000 kr	10 000 - 30 000 kr	1 000 - 2 000 kr	10 000 - 30 000 kr

Tabell 5: Anslag for engangskostnader per barnehage i hvert alternativ. Kilde: Private barnehageaktører og BDO.

Basert på innhentet informasjon fra barnehager og egne analyser har vi utarbeidet anslag for årlige merkostnader. I disse er også bortfall av stordriftsfordeler inkludert, noe som medfører at det er spesielt stor usikkerhet til disse årlige merkostnadene. Dette skyldes at det kan være betydelig større forskjeller i merkostnader per barnehage for aktører som har svært mange barnehager i ett rettssubjekt enn for aktører med få barnehager i ett rettssubjekt.⁴⁴ Mer informasjon om hva som inngår i de ulike kostnadene og usikkerheten knyttet til disse fremgår i vedlegg 3. Kostnadsanslagene presenteres i tabellen nedenfor.

Årlige merkostnader per barnehage	Alternativ 1	Alternativ 2 (fullstendig balanse)	Alternativ 2 (begrenset balanse)	Alternativ 3
Revisjon	10 000 - 20 000 kr	5 000 - 10 000 kr	1 000 - 2 000 kr	5 000 - 10 000 kr
Regnskap	20 000 - 50 000 kr	5 000 - 10 000 kr	1 000 - 2 000 kr	5 000 - 20 000 kr
Styre	2 500 - 5 000 kr	-	-	-
Administrasjon	10 000 - 15 000 kr	-	-	5 000 - 10 000 kr
Sum per barnehage	42 500 - 90 000 kr	10 000 - 20 000 kr	2 000 - 4 000 kr	15 000 - 40 000 kr

Tabell 6: Anslag for årlige merkostnader per barnehager i hvert alternativ. Kilde: Private barnehageaktører og BDO.

Med bakgrunn i anslagene for merkostnader og anslag for hvor mange barnehager som blir påvirket av de ulike alternativene, har vi beregnet merkostnadene for barnehageaktørene som en helhet ved innføring av de ulike alternativene. Disse fremgår i tabellen under. Vi har her lagt

⁴⁴ Dersom vi for eksempel ser på kostnadene knyttet til regnskap, vil merkostnadene her variere veldig avhengig av hvilket alternativ som innføres. For alternativ 1 inkluderer denne posten merkostnader ved lønnskjøring og utgifter til regnskapsklient med brukere, der antall brukere og antall transaksjoner er prisdrivende og antas å være høyere for barnehager i samme rettssubjekt. Kostnadene knyttet til dette vil også variere med bakgrunn i hvilket regnskapssystem barnehagen har. Bortfall av stordriftsfordeler kan også være avgjørende for denne kostnadsposten. Samlet gjør dette at også variasjonen i regnskapskostnader ved innføring av alternativ 1 er stor. Enkelte barnehager melder om svært høye merkostnader til regnskap ved dette alternativet. For alternativ 2 og 3 inkluderes merarbeid knyttet til fordelingsmodeller og -nøkler samt rapportering. I disse alternativene er ikke utgifter til regnskapsklient mv. relevant ettersom et segmentregnskap vil være tilstrekkelig ved innføring av alternativ 3.

til grunn det laveste kostnadsanslaget for enkeltstående barnehager og det høyeste for barnehager som inngår i samme rettssubjekt. Dette på bakgrunn av forutsetningen om at barnehager som inngår i samme rettssubjekt, kan ha en mer kompleks struktur, flere internttransaksjoner og et større behov for interne avtaler enn enkeltstående barnehager, som nevnt over. For alternativ 3 benyttes kun det høyeste kostnadsanslaget da vår analyse legger til grunn at dette vil påvirke barnehager som inngår i samme rettssubjekt, og ikke de enkeltstående barnehagene. Det må igjen understrekes at beregningene er usikre, og ikke direkte kan legges til grunn for eventuelle kompensasjonsordninger uten nærmere utredning.

Alternativ	Engangskostnader	Årlige merkostnader
Alternativ 1 - Eget rettssubjekt		
Barnehager som må endre eierform (7 %)	4,0 mill. kr	8,6 mill. kr
Barnehager i samme rettssubjekt (23 %)	38,9 mill. kr	63,6 mill. kr
Barnehager som påvirkes av opphevet unntak fra revisjonsplikt (19 %)		5,7 mill. kr
Sum	42,9 mill. kr	78,0 mill. kr
Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering (fullstendig balanse/begrenset balanse)		
Barnehager som må rapportere utvidet resultatregnskap og balanse (89 %)	27,4 mill. kr / 1,9 mill. kr	22,1 mill. kr / 6,9 mill. kr
Barnehager som kun må rapportere utvidet resultatregnskap (11 %)		0,3 mill. kr / 0,3 mill. kr
Sum	27,4 mill. kr / 1,9 mill. kr	22,4 mill. kr / 7,2 mill. kr
Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille		
Barnehager i samme rettssubjekt (28 %)	25,4 mill. kr	33,8 mill. kr
Sum	25,4 mill. kr	33,8 mill. kr

Tabell 7: Beregnede merkostnader for private barnehager som blir påvirket ved en innføring av de ulike alternativene. Total andel private barnehager som blir påvirket er angitt i parentes. For alternativ 2 er kostnadsanslagene angitt for både delalternativet som innebærer fullstendig balanse (foran skråstrek) og for delalternativet som innebærer begrenset balanse (bak skråstrek). Kilde: BASIL, private barnehageaktører og BDO.

Som vi kan se av tabellen ovenfor, tilsier beregningene at en innføring av alternativ 1 vil medføre de høyeste merkostnadene for de private barnehageaktørene samlet. Alternativ 2 (begrenset balanse) vil være det minst kostnadskrevenende alternativet for de private barnehagene samlet.

4.2 PÅVIRKNING PÅ Plassering av ansvar og myndighet

Påvirkning på ansvar er myndighet er klassifisert som en ikke-prissatt virkning. I dette kapitlet beskriver vi først virkninger for henholdsvis offentlige myndigheter og private barnehager. Deretter oppsummerer vi disse opplysningene og legger til våre egne vurderinger. Verdsettelsen

av virkningens konsekvens for sektoren gjennomføres ved hjelp av pluss- og minusmetoden i henhold til DFØs veileder for samfunnsøkonomiske analyser.⁴⁵

Som nevnt i kapittel 2.3 om sentrale begreper innebærer juridisk ansvar at barnehagen rettslig kan bli stilt ansvarlig for eventuelle unnlater/feil. Økonomisk ansvar handler om at den enkelte barnehage selv står ansvarlig for et økonomisk tap, og at det er tydelig hvilke økonomiske forpliktelser den enkelte barnehage har.

4.2.1 Beskrivelse av virkninger for offentlige myndigheter

Ved organisering av flere barnehager (som avdelinger) eller annen virksomhet i samme rettssubjekt vil avdelingens gjeld være en del av rettssubjektets gjeld, samtidig vil avdelingens eiendeler også være en del av rettssubjektets eiendeler. Dette innebærer at barnehagen selv ikke har et tydelig juridisk eller økonomisk ansvar. Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil den enkelte barnehage bli juridisk og økonomisk ansvarlig, og være ansvarlig for kun eget låneopptak og egne eiendeler.

Udir mener at alternativ 1 vil føre til en tydeligere plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret til den enkelte private barnehage. Videre påpeker Udir at det er enklere å forholde seg til barnehagen når den er underlagt et allerede etablert regelverk.

Ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) eller alternativ 3 (regnskapsmessig skille) må balansen splittes opp og eiendeler og gjeld fordeles til den enkelte barnehage. I motsetning til alternativ 1 vil det fortsatt være den juridiske enheten som er juridisk og økonomisk ansvarlig. Offentlige myndigheter mener at også disse alternativene vil føre til en tydeliggjøring av den enkelte barnehages økonomiske forpliktelser, alternativ 3 i større grad enn alternativ 2. Bakgrunnen for dette er at alternativ 3 har krav til regnskapsmessig skille, sporbarhet og ledelsesrapportering. I alternativ 2 vil graden av tydeliggjøring variere noe ut ifra om det stilles krav til fordeling av fullstendig eller begrenset balanse. Ifølge offentlige myndigheter fører verken alternativ 2 eller 3 til en tydeligere plassering av juridisk ansvar.

Ved innføring av alternativ 1 må hver private barnehage opprette et eget styre og gjennomføre generalforsamling. Tilsynsmyndigheten kan da rette henvendelser til barnehagens styre. Alternativ 2 og 3 har ikke tilsvarende direkte tilgang på et styre med eneansvar for barnehagen.

Offentlige myndigheter mener at innføring av alternativ 1 vil redusere risikoen for kryssubsidiering.⁴⁶ Alternativ 2 og 3 vil fortsatt innebære en skjønnsmessig fordeling av eksempelvis felleskostnader, noe som kan innebære en risiko for kryssubsidiering mellom barnehager eller annen type virksomhet. Risikoen vil i noe grad kunne reduseres ved innføring av alternativ 3 fordi den enkelte barnehages resultatregnskap og balanse kan avstemmes mot rettssubjektets.

4.2.2 Beskrivelse av virkninger for private barnehager

En objektiv beskrivelse av hvordan alternativene påvirker plasseringen av juridisk og økonomisk ansvar beskrives i kapitlet over og gjengis derfor ikke her.

Enkelte barnehageaktører mener at alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil føre til at det blir tydeligere hvilke forpliktelser den enkelte barnehage har. Flere aktører mener likevel at alternativet i praksis vil ha liten betydning for ansvars plassering fra barnehagens ståsted. Dette begrunnes med at barnehageaktørene selv mener at de internt har god kontroll på den enkelte barnehages juridiske og økonomiske ansvar allerede i dag, og at rettssubjektene fremdeles vil være underlagt konsernet og dets ledelse og strategi etter innføring av alternativ 1. I tillegg opplyser enkelte aktører at de ved innføring av krav om eget rettssubjekt vil forenkle styresammensetningen.

Noen barnehageaktører mener at alternativ 1 kan medføre utfordringer for barnehagene, blant annet ved fordeling av selskapets balanse. En av de større aktørene mener at det vil være

⁴⁵ Direktoratet for økonomistyring. (2018). *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*.

⁴⁶ Subsidiering vil i dette tilfellet si at offentlig tilskudd til en enkelt barnehage benyttes til ikke-barnehagerelaterte aktiviteter eller til aktivitet i annen barnehage (lokalisert enten i samme kommune eller i en annen kommune).

vanskelig å flytte over gjeld til barnehager som drives med underskudd. Dette begrunnes med at disse barnehagene alene ikke vil være kredittverdige, og derfor ikke ville fått lån i dag. Dette vil kunne svekke soliditeten til barnehagene og kan, ifølge barnehageaktørene, føre til konkurs, herunder styrt avvikling,⁴⁷ av barnehager som går med underskudd. Videre mener aktøren at det vil bli utfordrende å åpne barnehager dersom alternativ 1 innføres. Dette er fordi det vil bli vanskelig å garantere en positiv avkastning for hver enkelt barnehage de første ti årene, noe aktøren mener at er nødvendig blant annet for å få lån av Husbanken.

I tillegg mener noen av barnehageaktørene at et krav om at hver enkelt privat barnehage skal være et eget rettssubjekt vil føre til at det ikke lenger er mulig å benytte midler fra en barnehage til å subsidiere driften i andre barnehager innad i selskapet. Enkelte av de mindre aktørene påpeker imidlertid at de synes den subsidieringen som per i dag ser ut til å finne sted mellom barnehagene innenfor enkelte barnehageselskaper er problematisk. Noen barnehageaktører mener også at alternativ 1 kan føre til mindre oversikt og kontroll sammenlignet med dagens situasjon, fordi det eksempelvis må utarbeides mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser.

Enkelte barnehageaktører mener at den enkelte barnehages økonomiske ansvar vil bli like tydelig ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering), som ved innføring av alternativ 1. Andre aktører mener at en innføring av alternativ 2 eller 3 (regnskapsmessig skille), fra deres ståsted, ikke vil påvirke plassering av juridisk og økonomisk ansvar.

4.2.3 Verdsettelse av påvirkning på plassering av ansvar og myndighet

Betydningen av plassering av ansvar og myndighet

For tilsynsmyndigheten er tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar avgjørende for å kunne identifisere den enkelte barnehages ansvar, og for foreldre er det viktig for å vite hvem de kan rette klager eller eventuelle krav mot. Det er også for barnehageaktørene viktig at det juridiske og økonomiske ansvaret av barnehagens drift er tydelig plassert. På et overordnet nivå legger vi derfor til grunn at tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar, slik at man vet hvem som er ansvarlig for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode, er viktig. Med bakgrunn i dette vurderer vi at tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar er av *stor betydning* for sektoren.

Alternativ 1s påvirkning på plassering av ansvar og myndighet

Offentlige myndigheter mener at alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil føre til en tydeligere plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret til den enkelte private barnehage. Videre mener Udir at det er enklere å forholde seg til barnehagen når den er underlagt et allerede etablert regelverk.

Med bakgrunn i at tilsynsmyndigheten ved innføring av alternativ 1 vil ha en juridisk enhet å forholde seg til, og rettssubjektet samtidig har et ansvarlig styre, vurderer vi at dette vil tydeliggjøre den enkelte barnehages juridiske og økonomisk ansvar. Alternativet vil gjøre det enklere for tilsynsmyndigheten fordi den enkelte barnehages juridiske og økonomiske ansvar er tydelig definert og avgrenset.

Samtidig har barnehageaktørene vi har vært i kontakt med opplyst at de selv erfarer å ha god kontroll internt i dag. Ved krav om eget rettssubjekt må barnehageaktører som i dag er organisert med flere avdelinger organisere hver enkelt barnehage som et eget rettssubjekt, og fordele økonomisk ansvar mellom hver enkelt barnehage. Barnehageaktørene mener at dette kan være utfordrende og samtidig føre til dårligere oversikt. Videre opplyser enkelte barnehageaktører at de vil forenkle styresammensetningen, noe som kan føre til at endringene i ansvars plassering og styrende organer i praksis ikke blir så store.⁴⁸ Enkelte av barnehageaktørene mener også at den enkelte barnehage ved innføring av alternativ 1 fortsatt vil være underlagt konsernet og dets ledelse og strategi, og at ansvars plassering i realiteten vil bli uendret.

⁴⁷ Dette innebærer at eierne slår selskapet konkurs, for eksempel på grunn av dårlig lønnsomhet.

⁴⁸ Jf. § 6-1 i aksjeloven om styret vil barnehager organisert som aksjeselskap med mindre enn 200 ansatte krav om ett styremedlem. Dersom barnehagen har flere enn 30 ansatte kan imidlertid flertallet av de ansatte kreve at opptil flere styremedlemmer velges av og blant de ansatte.

Det er krevende å vurdere hvordan innføring av alternativ 1 totalt sett vil påvirke barnehagene og deres ansvars plassering. Selv om flere barnehageaktører påpeker at de i dag har god kontroll internt og at innføring av alternativ 1 kan føre til dårligere oversikt, sier de samtidig at det er utfordrende å splitte balansen. Vi vurderer at dette i seg selv ikke er motstridende. Det er per i dag ikke et krav om at barnehagene skal ha full oversikt over den enkeltes barnehages balanse. For virksomheter som har hatt felles virksomhet over tid er det ikke overraskende at det vil være krevende å splitte balanseposter. Dette gjelder for eksempel poster som kortsiktig gjeld (som gjerne må dokumenteres ned på bilagsnivå), opptjent egenkapital og kontantinnskudd. Vår vurdering er derfor at barnehageaktørenes utsagn om at det er vanskelig å splitte balansen ikke nødvendigvis er motstridende sett opp mot utsagn om at de erfarer å ha god kontroll i dag. Videre vurderer vi at barnehageaktørenes innspill om at ansvars plassering i realiteten vil bli uendret til en viss grad ikke er riktig. Styret vil være juridisk og økonomisk ansvarlig for den enkelte barnehagen, uavhengig av om det er samme styremedlemmer i flere barnehager i samme konsern.

Barnehageaktørene påpeker videre at de mener at flere av de enkelte barnehagene ikke ville fått lån i dag ved innføring av alternativ 1. De mener at alternativet vil kunne svekke soliditeten og i verste fall føre til konkurs, herunder styrt avvikling av barnehager som går med underskudd. Aktørene mener også at de ved innføring av alternativ 1 ikke lenger vil kunne benytte midler fra en barnehage til å subsidiere driften i andre barnehager innad i selskapet.

Disse tilbakemeldingene tyder på at alternativet vil kunne påvirke etableringsviljen i sektoren, men det er vanskelig å fastslå hvordan innføring av krav om at hver enkelt private barnehage skal være et eget rettssubjekt vil påvirke eventuell etablering og/eller videre drift av barnehager. Ved organisering av flere rettssubjekter i et konsern, vil morselskapet ha mulighet til å ta opp lån i banker, med mulighet til å gi konserninterne lån til sine datterselskaper. Det kan også gis adgang til å opprette et såkalte konsernkontosystem, hvor konsernets samlede likviditet effektivt kan styres etter transparente regler. Dette er vanlig i større konsern. Morselskapet bør også kunne gi garantier for barnehagenes finansiering. Vår vurdering er derfor at barnehagene ikke nødvendigvis er avhengig av å ta opp lån i markedet. Videre er subsidiering, i form av at kostnader som ikke er direkte relatert til barnehagens drift likevel belastes barnehagen, ikke lov i henhold til dagens regelverk.⁴⁹ Per i dag er det lov å ta ut utbytte eller overføre konsernbidrag dersom barnehagen går med rimelig overskudd. Dette innebærer at enkeltbarnehager i konsern vil kunne få konsernbidrag dersom andre barnehager i konsernet går med rimelig overskudd og utdelingen av bidrag tilfredsstillende øvrig regelverk. Ingen av alternativene vil påvirke denne muligheten. Vi mener derfor at barnehagekonsern fortsatt har mulighet til å støtte enkeltbarnehager med dårlig økonomi.

Oppsummert tilsier informasjon fra offentlige myndigheter at virkningens omfang ved innføring av alternativ 1 er *stort, positivt*. For de private barnehagene synes informasjonen å tilsa at omfanget av virkningen er noe lavere. Våre vurderinger tilsier, som diskutert i avsnittene ovenfor, at enkelte av disse argumentene ikke nødvendigvis bør tale for at omfanget for sektoren reduseres i særlig grad. Samtidig vil innføring av alternativ 1 kunne føre til tydeliggjøring av den enkelte barnehages juridiske og økonomiske ansvar for foreldre og andre interessenter. Samlet vurderer vi derfor at denne virkningen ved innføring av alternativ 1 har et *stort, positivt* omfang for sektoren. Vi vurderer dermed virkningen til å ha *stor positiv konsekvens* (+++) for sektoren i dette alternativet.

Alternativ 2 og 3s påvirkning på plassering av ansvar og myndighet

Offentlige myndigheter mener at alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) til en viss grad vil føre til en tydeliggjøring av den enkelte barnehages økonomiske forpliktelser, alternativ 3 i større grad enn alternativ 2.

Det er også vår vurdering at alternativ 2 og 3 vil kunne føre til en tydeliggjøring av den enkelte barnehages økonomiske ansvar, hovedsakelig fordi eiendeler og gjeld vil fremkomme som følge av krav om innrapportering av balanse. Alternativ 3 innebærer et krav om regnskapsmessig skille,

⁴⁹ Dette følger av barnehagelovens § 14 a) «barnehagen kan bare belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen». Videre fremkommer følgende av økonomiforskriften til barnehageloven § 2 femte ledd: «Inngår barnehagen i et foretak eller en foretaksgruppe (konsern) sammen med andre barnehager, skal regnskapet dokumentere at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig.»

og gir derfor en tydeligere plassering av det økonomiske ansvaret enn alternativ 2. For alternativ 2 vil plasseringen av økonomisk ansvar være tydeligere ved krav om full balanse enn ved krav om begrenset balanse. I motsetning til alternativ 1 vil ikke ansvaret være juridisk plassert hos den enkelte barnehage ved innføring av alternativ 2 eller 3, og den enkelte barnehage vil heller ikke være økonomisk ansvarlig for egne eiendeler og gjeld eller måtte opprette eget styre.

Enkelte barnehageaktører mener at den enkelte barnehages økonomiske ansvar vil bli like tydelig ved innføring av alternativ 2, som ved innføring av alternativ 1. Andre aktører mener at innføring av alternativ 2 eller 3, fra deres ståsted, ikke vil påvirke plassering av juridisk og økonomisk ansvar.

Etter vår vurdering vil ikke alternativ 2 føre til en like tydelig plassering av økonomisk ansvar som alternativ 1. Ved innføring av alternativ 1 vil den enkelte barnehage være fullt ut ansvarlig for egne økonomiske forpliktelser, dette er ikke tilfellet i alternativ 2.

Oppsummert vil ikke alternativ 2 og 3 medføre de samme juridiske endringene som alternativ 1. Det er fortsatt den juridiske enheten som er både juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehageavdelinger i samme rettssubjekt. Selv om den enkelte barnehages eiendeler og forpliktelser blir tydeligere fordelt, er det fortsatt rettssubjektet som er ansvarlig. Samlet vurderer vi derfor at virkningens omfang er *lite, positivt* for begge alternativene. Vi vurderer dermed virkningen til å ha *liten positiv konsekvens* (+) for sektoren i alternativ 2, og *middels positiv konsekvens* (++) for sektoren i alternativ 3.

Påvirkning på plassering av juridisk og økonomisk ansvar	Betydning	Omfang	Konsekvens (se tabell 3)
Alternativ 1 - Eget rettssubjekt	Stor	Stort, positivt	+++
Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering			
- Fullstendig balanse		Lite, positivt	+
- Begrenset balanse		Lite, positivt	+
Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille		Lite, positivt	++

Tabell 8: Kvalitativ vurdering av betydning og omfang av innføring av alternativene på plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret til en enkelt barnehage. Kilde: Aktører i den private barnehagesektoren, offentlige myndigheter og BDOs vurderinger.

4.3 PÅVIRKNING PÅ TRANSPARENS, TILSYN OG KONTROLL

Påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll er klassifisert som en ikke-prissatt virkning. Også her beskriver vi først virkninger for offentlige myndigheter og private barnehager. Sammen med våre egne vurderinger verdsetter vi virkningens konsekvens for sektoren ved hjelp av pluss- og minusmetoden.

4.3.1 Beskrivelse av virkninger for offentlige myndigheter

Kvaliteten på rapporterte opplysninger

Det er viktig at innrapporterte opplysninger fra private barnehager er av god kvalitet og innrapporteres i et standardisert format.⁵⁰ Dagens BASIL-rapportering 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

⁵⁰ Med standardisert format mener vi ikke bare at samme spørsmål stilles til alle, men også krav om at informasjonen som rapporteres skal ha samme type format (eksempelvis tall og ikke tekstfelt), at enkelte opplysninger/felt er obligatoriske å fylle ut, etc.

fremstår fullt ut standardisert. Dette gjør at det kreves manuell behandling av informasjonen når den skal benyttes til analyseformål.

Alle alternativer innebærer en forbedring av dagens rapporteringsløsning, enten via Altinn eller BASIL. Dette vil gi offentlige myndigheter en merverdi i form av bedre grunnlag for vurderinger i forkant av tilsyn, under tilsyn eller i andre analysesammenhenger. Udir påpeker imidlertid at nytteverdien vil være ulik for de tre alternativene, der alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil gi mest og alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) vil gi minst. Videre vil alternativ 1 ifølge Udir kunne føre til store muligheter for digitalisering av kontrollarbeidet. De opplyser videre at en standardisering av BASIL-innrapportering vil tilrettelegge for digitalisering.

Etterprøvbare, sporbare og offentlig tilgjengelige økonomiopplysninger

I tillegg til forbedret rapporteringsløsning, vil alle alternativene gi mer informasjon til offentlige myndigheter. Alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil, gjennom lovverk og krav til rapportering for juridiske enheter, gi klarere rammer for rapportering og dermed mer sammenlignbar og etterprøvbart informasjon fra hver enkelt private barnehage. Ifølge myndighetene vil dette gi økt åpenhet og transparens og et bedre grunnlag for risikovurderinger knyttet til barnehagens økonomiske forhold. Videre påpeker de at alternativet vil tilgjengeliggjøre barnehagens økonomiopplysninger og annen sentral informasjon for foreldre og andre interessenter og samtidig tilrettelegge for sammenligning av økonomiske størrelser med andre sektorer.

Alternativ 3 (regnskapsmessig skille) stiller krav til at det løpende skal føres adskilte regnskap, slik at det til enhver tid skal kunne trekkes ut et regnskap for hver enkelt barnehage. Sammenlignet med alternativ 1 vil dette alternativet innebære rapportering i BASIL etter særskilte krav for private barnehager, og ikke i Altinn etter eksisterende lovverk for egne rettssubjekter. Kostnader per barnehage vil dessuten være fordelt etter fordelingsnøkler. Offentlige myndigheter anslår derfor at alternativ 3 vil gi økt åpenhet og transparens, men ikke i like stor grad som alternativ 1.

Alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) vil også til en viss grad føre til økt åpenhet og transparens, men i mindre grad enn de to andre alternativene. Graden vil avhenge av om det stilles krav til full eller delvis rapportering av balanse.

Sammen med tydelig plassering av juridisk og økonomisk ansvar er åpenhet og transparens viktig for at offentlige myndigheter skal kunne føre effektivt tilsyn med private barnehager. En rapporteringsløsning som gir et datagrunnlag av god kvalitet, vil i tillegg kunne effektivisere tilsynsprosessen ytterligere. Som følge av dette og det ovennevnte, mener nasjonale myndigheter at alternativ 1 er det alternativet som best vil tilrettelegge for et mer effektivt tilsyn. Med bakgrunn i erfaring fra tilsyn i friskolesektoren, mener Udir at krav til eget rettssubjekt vil føre til en sterk forbedring av økonomiopplysningenes etterprøvbarehet og sporbarhet. Dette er fordi den enkelte barnehages kostnader, gjeld og eiendeler kan ettergå ned på bilagsnivå via hovedbok, og kun omfatter kostnader dokumentert med eksterne salgsdokumenter/bilag relevant for den enkelte barnehage. En antatt fordel for tilsyn og kontroll er dermed at det for egne rettssubjekter vil være krav til at ledelsen har ansvar for at all dokumentasjon forefinnes på ett sted, og at det ikke henvises til dokumentasjon og beslutninger på et annet nivå.

Alternativ 3 antas også å tilrettelegge for et mer effektivt tilsyn ettersom transaksjoner skal kunne spores ned på bilagsnivå og fordelingsnøkler må kunne dokumenteres. Myndighetene påpeker imidlertid at det i alternativ 3 vil foreligge en mulighet for at det regnskapsmessige skillet fremdeles vil være preget av en mer skjønsmessig fordeling enn alternativ 1. Alternativ 2 vil ifølge nasjonale myndigheter i liten grad effektivisere tilsynsprosessen og tilsynsmyndighetenes kontrollfunksjon. Enkelte kommuner mener imidlertid at alternativ 2 med en oppdatert BASIL-instruks som sikrer bedre kvalitet på innrapporterte opplysninger, vil gi tilstrekkelig informasjon til å kunne gjennomføre tilsyn.⁵¹ Kommunen vektlegger at ytterligere informasjon knyttet til pensjon vil føre til økt transparens.

⁵¹ De private barnehagene i denne kommunen er hovedsakelig organisert som egne rettssubjekter per i dag.

Oppfylle dokumentasjonsbehov i en rettstvist

Basert på erfaring fra tilsyn i friskolesektoren, mener Udir at alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil føre til en vesentlig forbedring av mulighetene for oppfyllelse av dokumentasjonsbehov i en rettstvist. Dette fordi det, ifølge Udir, vil kunne øke mengden tilgjengelig dokumentasjon og samtidig gjøre tilsynsmyndighetens informasjonsinnhenting enklere.

Alternativ 3 (regnskapsmessig skille), med løpende regnskapsføring, vil etter myndighetenes synspunkt også medføre en forbedring av mulighetene for å oppfylle dokumentasjonsbehovet i en rettstvist. Alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) vil kun føre til en liten forbedring med bakgrunn i den utvidede rapporteringen som kreves. Likevel mener myndighetene at alternativ 2 og 3 fortsatt vil gi rom for skjønn og svakere dokumentasjon av kostnader, eiendeler og gjeld.

Grunnlag for den eksterne revisors kontroll

Revisor kontrollerer virksomhetens regnskap, hovedsakelig ved å undersøke om årsregnskapet er avgitt i henhold til lover og regler. Revisjonens konklusjon er offentlig. På denne måten gir det offentlige myndigheter og eventuelle andre interessenter en bekreftelse på at regnskapet er avgitt i henhold til gjeldende lover og regler.

Innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) medfører at den enkelte barnehage er underlagt allerede eksisterende regelverk for rettssubjekter, med klare vilkår fastsatt i lover og forskrifter. I tilfeller hvor revisor ser det nødvendig å kontrollere enkelte regnskapsposter i dybden, vil alle alternativene gi mer utfyllende dokumentasjonsgrunnlag. Fordi alternativ 2s (utvidet BASIL-rapportering) delalternativ om begrenset balanse gir informasjon om færre regnskapsposter, vil denne effekten være minst for dette delalternativet.

Offentlige myndigheter opplyser at de mener at alternativ 1 vil føre til bedre kvalitetssikring via revisjon. Videre opplyses det at, uavhengig av hvilket alternativ som innføres, bør det vurderes om det kan settes spesifikke krav til hva revisor skal revidere.

Barnehagenes forutsetninger for internkontroll

Barnehagene er pålagt å følge de krav til private barnehager som fremkommer av barnehageloven og økonomiforskrift til barnehageloven. Gjeldende lovverk inneholder ikke krav om internkontroll eller tilsvarende systematisk arbeid for barnehageaktører. Selv om barnehageaktøren er rettslig ansvarlig hvis barnehagen ikke oppfyller kravene i regelverket, er de ikke pålagt å gjennomføre bestemte aktiviteter som er definert på forhånd for å sikre at barnehagen oppfyller disse kravene.⁵²

Offentlige myndigheter mener det er viktig at barnehagene har god internkontroll, men at ingen av de tre alternativene isolert sett vil ha innvirkning på dette.

4.3.2 Beskrivelse av virkninger for private barnehager

Kvaliteten på rapporterte opplysninger

Dagens BASIL-rapportering gir, som nevnt, rom for ulik praksis for innrapportering blant de private barnehagene. Dette innebærer at enkelte barnehager bruker mer tid på rapportering enn andre, samtidig som kvaliteten på innrapporterte opplysninger varierer.

Alle alternativene legger til grunn en standardisering for innrapportering av opplysninger. Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil denne standardiseringen skje i Altinn, der alle opplysninger skal innrapporteres. Innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og alternativ 3 (regnskapsmessig skille) innebærer en standardisering av dagens BASIL-rapportering, og har til hensikt å tilrettelegge for bedre kvalitet på opplysningene som blir innrapportert der. Barnehageaktørene mener at en slik standardisering i enten Altinn eller BASIL med tilhørende rapporteringsinstruks vil kunne gjøre det enklere å rapportere riktige opplysninger i rett format.

⁵² Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven (Innføring av lovregler om psykososialt barnehagemiljø og internkontroll mm.)*.

Etterprøvbare, sporbare og offentlig tilgjengelige økonomiopplysninger

Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil det enkelte rettssubjektets økonomi være atskilt, noe som innebærer at alle transaksjoner til enhver tid må henføres til det enkelte rettssubjekt. Ved innføring av alternativ 3 (regnskapsmessig skille) vil lignende krav som ved alternativ 1 gjelde. Dersom alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) innføres vil det ikke være krav om at fordelinger mellom barnehagene skal gjennomføres løpende.

Enkelte barnehageaktører mener at det vil bli enklere å følge transaksjoner dersom hver enkelt barnehage er et eget rettssubjekt. Dette vil igjen føre til økt åpenhet og transparens om de økonomiske forholdene i den enkelte barnehage og på konsernnivå. Barnehageaktørene som påpeker dette har allerede organisert sine barnehager som egne rettssubjekter. Flere større barnehageaktører som i dag har organisert sine barnehager som avdelinger, mener imidlertid at krav om eget rettssubjekt ikke vil føre til økt åpenhet og transparens. Dette begrunnes blant annet med at omfanget av interne transaksjoner vil øke betraktelig og at mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser vil kunne gi mindre kontroll. Flere barnehageaktører opplyser videre at det allerede er et krav om innrapportering av transaksjoner med nærstående og fordeling av felleskostnader i dagens BASIL-innrapportering. De mener derfor at innføring av alternativene ikke vil gi noe mer transparens rundt interne transaksjoner.

Alle de tre alternativene krever at barnehagene rapporterer inn mer informasjon enn det de behøver i dag. Dette kan gjøre det mindre ressurskrevende å finne frem til nødvendig informasjon og dokumentasjon under tilsyn. Samtidig kan det være lettere for de private barnehagene å forklare pengestrømmene i selskapet. Fordi mer informasjon allerede vil være tilgjengelig for myndighetene, kan alternativene også kunne redusere behovet for dokumentasjonsinnhenting hos de private barnehagene ved tilsyn eller i andre tilfeller der myndighetene har behov for informasjon. Ingen av barnehagene har imidlertid opplyst at dette vil påvirke dem.

Oppfylle dokumentasjonsbehov i en rettstvist

Som nevnt ovenfor, vil alle de tre alternativene kreve at barnehagene rapporterer inn mer informasjon enn det de behøver i dag. Det kan dermed bli mindre ressurskrevende å finne frem til nødvendig informasjon og dokumentasjon i en rettstvist. Flere av barnehagene, både de større konsernene og de mindre enkeltstående barnehagene, opplyser imidlertid at de har god kontroll internt i dag og at alternativene derfor ikke vil påvirke i hvilken grad de oppfyller dokumentasjonsbehov i en rettstvist.

Grunnlag for den eksterne revisors kontroll

På samme måte som for oppfyllelse av dokumentasjonsbehovet i en rettstvist kan det at alle alternativene vil gi mer utfyllende dokumentasjonsgrunnlag gjøre det lettere for barnehagene å legge frem den dokumentasjonen som revisor trenger. Ingen av barnehagene har imidlertid opplyst at dette vil påvirke dem.

Barnehagenes forutsetninger for internkontroll

Informasjonen vi har mottatt fra de private barnehageaktørene tilsier at ingen av alternativene vil ha direkte innvirkning på forutsetningene for den enkelte barnehages internkontroll. Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil styret for rettssubjektet være ansvarlig for at barnehagen driver i samsvar med barnehageloven med forskrifter. Det vil være styret som er ansvarlig for internkontrollen. De fleste barnehageaktørene vi har snakket med påpeker selv at de internt har god kontroll i dag, og at innføring av de ulike alternativene ikke vil føre til bedre forutsetninger for internkontroll. En av de større aktørene opplyser imidlertid at de ulike alternativene kan føre til dårligere forutsetninger for internkontroll fordi nåværende rutiner, avtaler og fullmaktsmatriser vil kunne bli mer komplekse.

4.3.3 Verdsettelse av påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll

Betydningen av transparens, tilsyn og kontroll

For at det skal være mulig å kontrollere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode, er det avgjørende at barnehagenes økonomiske forhold er transparente og

at det tilrettelegges for effektivt tilsyn og kontroll med sektoren. Dette innebærer at barnehagenes økonomiopplysninger bør være av god kvalitet og at de er etterprøvbare og sporbare for tilsynsmyndigheten, ekstern revisor og barnehagen selv. Informasjon fra tilsynsmyndigheter og barnehageaktører underbygger dette. Samtidig er offentlig tilgjengelighet avgjørende for at foreldre og eventuelle andre interessenter skal ha mulighet til å få kunnskap om barnehagenes økonomiske forhold. Vi vurderer derfor at transparens, tilsyn og kontroll er av *stor betydning* for barnehagesektoren.

Alternativ 1s påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll

Informasjon fra offentlige myndigheter tilsier at innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) i stor grad vil gi økonomiopplysninger av god kvalitet som samtidig er etterprøvbare og sporbare. Alternativet vil gjøre det enkelt å innhente og behandle nødvendig dokumentasjon i forkant av og i forbindelse med gjennomføringen av tilsyn. Bevisbyrden i en rettstvist ligger hos tilsynsmyndigheten. Udir mener at det for å oppfylle dokumentasjonsgrunnlaget i en rettstvist er avgjørende at tilsynsobjektet er et eget rettssubjekt. Da vil det være mulig å spore alle transaksjoner ned på bilagsnivå i hovedbok samtidig som transaksjonens vederlag vil være avtalt på forhånd. Offentlige myndigheter mener også at alternativ 1 vil føre til bedre kvalitetssikring via revisjon.

Vi vurderer at innføring av alternativ 1 vil forbedre kvaliteten på økonomiopplysningene fra barnehagene, noe som igjen kan føre til mer effektivt tilsyn. Samtidig innebærer alternativet at den enkelte barnehage er underlagt allerede eksisterende regelverk og må rapportere tilsvarende økonomiopplysninger som virksomheter i andre sektorer. Dette kan for eksempel gi tilsynsmyndigheten et bedre sammenligningsgrunnlag i vurderinger av hva som er rimelig overskudd, etc. Samtidig støtter vi delvis nasjonale myndigheters vurderinger om at dokumentasjonsgrunnlaget i en rettstvist vil forbedres sammenlignet med dagens situasjon. Det er allerede i dag et krav om at barnehageaktører skal kunne dokumentere at offentlig tilskudd og foreldrebetaling har kommet barna til gode. Vi mener derfor at barnehagene, jf. gjeldende lovverk,⁵³ allerede i dag burde kunne fremlegge tilsynsmyndigheten tilstrekkelig dokumentasjon relatert til dette. I forbindelse med revisjon, vil revisors kontrolloppgaver være de samme som i dag, bortsett fra at de nå skal revidere årsregnskapet i sin helhet, ikke kun resultatregnskapet. Innføring av alternativet kan derfor gjøre det enklere for revisor å undersøke fullstendigheten⁵⁴ i den enkelte barnehages innrapporterte opplysninger. Som i dag innebærer revisjonen imidlertid fortsatt at revisor uttaler seg om at regnskapet i det vesentlige er korrekt, og vil fortsatt ikke være en bekreftelse/godkjennelse av at barnehagens midler har kommet barna til gode.

De private barnehageaktørene har delte meninger om hvordan alternativ 1 påvirker dokumentasjonsgrunnlag, åpenhet og transparens. Enkelte påpeker at det vil bli enklere å følge transaksjoner, mens andre mener at krav om eget rettssubjekt ikke vil føre til økt åpenhet og transparens fordi omfanget av interne transaksjoner vil øke betraktelig og mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser vil kunne gi mindre sentralisert kontroll. Samtidig mener de at alternativet ikke vil påvirke i hvilken grad de klarer å fremlegge nødvendig dokumentasjon i tilsyn, til revisor eller i en rettstvist og at de heller ikke vil påvirke barnehagenes internkontroll.

Etter vår vurdering vil ikke innføring av alternativ 1 nødvendigvis gi barnehagene mindre kontroll. Selv om innføring av alternativet kan føre til flere internt transaksjoner, mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser, er det vår vurdering at dette i hovedsak vil føre til mer arbeid for de større aktørene. For barnehagesektoren som en helhet kan vi ikke se at dette alene vil føre til vesentlig dårligere kontroll. Når det gjelder internkontroll mener vi at mer detaljert rapportering vil kunne ha en økt verdi for eier og daglig leder i deres oppfølging og kontroll med virksomhetens økonomi. Samtidig antar vi at denne muligheten allerede er utnyttet av virksomhetene hvis denne verdien er av betydning. Erfaringsmessig er det grunnlag for å utøve like stor grad av kontroll i ulike juridiske strukturer, så lenge konsernstyringen/den samlede styringen er ivaretatt i systemene og i styringslinjene. Alternativene bør derfor ikke påvirke

⁵³ Barnehageloven, § 14a og økonomiforskrift til barnehagelovens § 2.

⁵⁴ Dette innebærer at revisor har bedre forutsetning for å kontrollere at barnehagenes gjeld er fullstendig (at de ikke har gjeld som ikke står oppført i balansen), og at alle inntekter er resultatført.

muligheten til å ha god internkontroll. Det er i dag ikke uvanlig at store konsern har helt andre rapporteringsstrukturer enn den juridiske strukturen.

Oppsummert tilsier informasjon fra offentlige myndigheter at omfang av påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll ved innføring av alternativ 1 er *stort, positivt*. Også for denne virkningen tilsier private barnehagenes synspunkter i noen tilfeller at omfanget er en god del lavere. Våre vurderinger tilsier at enkelte av argumentene fra offentlige myndigheter og private barnehager ikke nødvendigvis medfører riktighet. I motsetning til offentlige myndigheter vurderer vi at kvalitetssikringen gjennom ekstern revisjon ikke nødvendigvis blir mye bedre ved innføring av alternativet. Samtidig støtter vi ikke de private barnehagenes argumenter om at alternativet vil gi mindre kontroll. Fordi alternativet innebærer at egne rettssubjekters regnskap offentliggjøres, vil også foreldre og andre interessenter i større grad enn i dag ha mulighet til å få kunnskap om barnehagenes økonomiske forhold. Samlet sett vurderer vi derfor at virkningen ved innføring av alternativ 1 har et *middels, positivt* omfang for sektoren. Vi vurderer dermed virkningen til å ha *stor positiv konsekvens* (+++) for sektoren i dette alternativet.

Alternativ 2 og 3s påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll

Offentlige myndigheter opplyser at også alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og alternativ 3 (regnskapsmessig skille) til dels gir bedre dokumentasjonsgrunnlag enn dagens ordning. Ifølge offentlige myndigheter vil dette i minst grad vil være tilfelle for alternativ 2, fordi alternativet ikke krever løpende fordeling av resultatregnskap og balanse. Ved innføring av alternativ 3 vil lignende krav som ved alternativ 1 gjelde, men offentlige myndigheter mener at det vil være rom for større skjønsmessige vurderinger enn ved innføring av alternativ 1. Med bakgrunn i disse vurderingene mener offentlige myndigheter at innføring av alternativ 2 og 3 ikke gir like tilstrekkelig dokumentasjonsgrunnlag i en rettstvist som alternativ 1.

Det er vår vurdering at innføring av krav om regnskapsmessig skille som foreslått i alternativ 3, i utgangspunktet skal gi samme dokumentasjonsgrunnlag, åpenhet og transparens som alternativ 1. Dette innebærer at dokumentasjonsgrunnlaget i en rettstvist også bør være like godt ved innføring av alternativet. Vi er imidlertid enige i at det kan være rom for mer skjønsmessige fordelinger, fordi transaksjonene ikke nødvendigvis kan henføres til et enkelt rettssubjekt, men skal fordeles ved hjelp av avtaler med fordelingsnøkler. Samtidig ser vi eksempler på at segmentregnskap benyttes som bevisførsel i rettsaker. Fordi alternativ 3 stiller samme krav til regnskapsrapportering som det stilles for egne rettssubjekter, skal i prinsippet dokumentasjonsgrunnlaget være like godt. Alternativet inkluderer samtidig avstemning av segmentregnskap mot selskapsregnskap og krav til ledelsesrapportering. Modellen for regnskapsmessig skille er også den anbefalte metoden fra ESA i saker relatert til statsstøtte, som vi mener er et relevant sammenligningsgrunnlag.

Videre deler vi offentlige myndigheters vurdering av at innføring av alternativ 2 til dels vil gi bedre dokumentasjonsgrunnlag enn dagens ordning. Dette vil i noe større grad være gjeldende for alternativet med full balanse sammenlignet med alternativet med begrenset balanse. Som nevnt ovenfor skal barnehagene også i dag kunne dokumentere at offentlig tilskudd og foreldrebetaling har kommet barna til gode, noe som innebærer at barnehagene også i dag burde kunne fremlegge tilsynsmyndigheten tilstrekkelig dokumentasjon relatert til dette. Av dagens regelverk følger det at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig.^{55 56} Vi mener det likevel må tillegges vekt at tilsynsmyndighetene har erfart at dokumentasjonsgrunnlaget er dårlig eller preget av skjønsmessige vurderinger i tilfeller der tilsynsobjektet er en avdeling i et rettssubjekt.

Flere barnehageaktører mener at innføring av alternativ 2 og 3 ikke vil ha påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll. En aktør påpeker at alternativene vil medføre dårligere forutsetninger for internkontroll fordi nåværende rutiner, avtaler og fullmaktsmatriser vil bli mer komplekst.

Det er vår vurdering at flere avtaler, rutiner og fullmaktsmatriser ikke bør medføre dårligere forutsetninger for internkontroll. Som for alternativ 1 vil mer detaljert rapportering i

⁵⁵ Økonomiforskrift til barnehagelovens § 2, 4. ledd.

⁵⁶ Inntekter og kostnader skal regnskapsføres i tråd med regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper i § 4-1. Små foretak er delvis unntatt disse kravene.

utgangspunktet kunne ha en økt verdi for eier og daglig leder i deres oppfølging og kontroll med virksomhetens økonomi.

Oppsummert tilsier informasjon fra offentlige myndigheter at omfang av påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll ved innføring av alternativ 3 er *middels, positivt*. Enkelte barnehageaktører argumenterer at alternativ 3 vil gi mindre kontroll. Vi vurderer imidlertid ikke at dette vil trekke ned virkningens omfang for sektoren som en helhet. I motsetning til alternativ 1 innebærer ikke alternativet offentliggjøring av økonomiopplysninger.⁵⁷ Med bakgrunn i at alternativet innebærer tilsvarende krav til dokumentasjon som alternativ 1, og dermed bedre tilrettelegger for effektivt tilsyn, er det likevel vår vurdering at virkningens omfang ved innføring av alternativ 3 er *middels, positivt* for sektoren. Vi vurderer dermed virkningen til å ha *middels positiv konsekvens* (++) for sektoren i dette alternativet.

Heller ikke alternativ 2 innebærer offentliggjøring av økonomiopplysninger. Informasjon fra offentlige myndigheter tilsier at virkningens omfang ved innføring av alternativet er *lite, positivt*. Det er vår vurdering at dokumentasjonsgrunnlaget, og dermed også kvalitet, transparens og etterprøvbarehet i barnehagens økonomiopplysninger, i alternativ 2 er dårligere enn i de andre alternativene. Dokumentasjonsgrunnlaget vil være noe svakere for delalternativet med begrenset balanse. Vi mener likevel at alternativet vil gi bedre forutsetninger for tilsyn enn dagens situasjon og vurderer derfor virkningens omfang som *lite, positivt*. Vi vurderer dermed virkningen til å ha *liten positiv konsekvens* (+) for sektoren i dette alternativet.

Påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll	Betydning	Omfang	Konsekvens (se tabell 3)
Alternativ 1 - Eget rettssubjekt	Stor	Middels, positivt	+++
Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering			
- Fullstendig balanse		Lite, positivt	+
- Begrenset balanse		Lite, positivt	+
Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille		Middels, positivt	++

Tabell 9: Kvalitativ vurdering av betydning og omfang av innføring av alternativene på påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll. Kilde: Aktører i den private barnehagesektoren, offentlige myndigheter og BDOs vurderinger.

⁵⁷ Det anses ikke som spesielt ressurskrevende å offentliggjøre lignende opplysninger i alternativ 2 og 3, dette er imidlertid ikke behandlet vår analyse av alternativene.

5 SAMMENSTILLING AV VIRKNINGER OG USIKKERHETSANALYSER

5.1 SAMMENSTILLING AV VIRKNINGER

5.1.1 Sammenstilling av prissatte virkninger

I tabellen under har vi sammenstilt de beregnede prissatte virkningene for offentlige myndigheter og private barnehager. Disse virkningene gir uttrykk for mindre- og merkostnader som vil påløpe for aktørene som en følge av endringer i den administrative byrden, herunder regnskaps- og rapporteringsbyrden for de private barnehagene.

Alternativ	Sum engangskostnader	Sum årlige merkostnader
Alternativ 1 - Eget rettssubjekt		
Offentlige myndigheter	1,5 mill. kr	
Private barnehager	42,9 mill. kr	78,0 mill. kr
Sum	44,4 mill. kr	78,0 mill. kr
Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering (fullstendig balanse / begrenset balanse)		
Offentlige myndigheter	2,5 mill. kr / 2,5 mill. kr	-
Private barnehager	27,4 mill. kr / 1,9 mill. kr	22,4 mill. kr / 7,2 mill. kr
Sum	29,9 mill. kr / 4,4 mill. kr	22,4 mill. kr / 7,2 mill. kr
Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille		
Offentlige myndigheter	3,0 mill. kr	-
Private barnehager	25,4 mill. kr	33,8 mill. kr
Sum	28,4 mill. kr	33,8 mill. kr

Tabell 10: Sammenstilling av prissatte virkninger for offentlige myndigheter og private barnehager som følge av en innføring av de ulike alternativene. Kilde: BASIL, private barnehageaktører, offentlige myndigheter og BDO.

Som tabellen over viser, vil alternativ 1 (eget rettssubjekt) medføre både de høyeste totale engangskostnadene og de høyeste totale årlige merkostnadene for barnehagesektoren. Dette skyldes i hovedsak at et krav om eget rettssubjekt vil medføre flere kostnader for de private barnehagene både ved etablering og i forbindelse med drift. Samtidig vil flere av kostnadspostene være høyere i dette alternativet, eksempelvis kostnader til regnskap.

5.1.2 Sammenstilling av ikke-prissatte virkninger

Tabellen under viser en sammenstilling av de identifiserte ikke-prissatte virkningene forbundet med de ulike alternativene.

Ikke-prissatt virkning	Vurdert konsekvens			
	Alternativ 1 - Eget rettssubjekt	Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering (full balanse)	Alternativ 2 - Utvidet BASIL-rapportering (begrenset balanse)	Alternativ 3 - Regnskapsmessig skille
Påvirkning på plassering av juridisk og økonomisk ansvar	+++	+	+	++
Påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll	+++	+	+	++
Samlet vurdering av ikke-prissatte virkninger (rangering basert på pluss-minusmetoden)	1	3	4	2

Tabell 11: Sammenstilling av verdsatte ikke-prissatte virkninger ved innføring av de tre alternativene. Kilde: Sammenstilling av informasjon fra berørte parter, bearbejdet og vurdert av BDO.

Sammenstillingen av de ikke-prissatte virkningene viser at alternativ 1 (eget rettssubjekt) er rangert som det beste alternativet da dette alternativet har flest positive virkninger. Alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) har færrest positive virkninger.

5.2 USIKKERHETSANALYSER

Virkningene av alternativene vi har analysert er vurdert opp mot nullalternativet (dagens situasjon) og hverandre (eksempelvis alternativ 1 mot alternativ 2 og 3). I tillegg til forslag om innføring av krav om eget rettssubjekt, stiller KD i høringsnotatet til endringer i barnehageloven med forskrifter^{58 59} forslag om en rekke andre tiltak. Dette innebærer at det er usikkerhet knyttet til beskrivelsene og beregningene som er foretatt. Disse usikkerhetene er det viktig å synliggjøre i en usikkerhetsanalyse. I dette kapittelet beskriver vi noen usikkerhetsfaktorer som potensielt kan endre utfallet av de prissatte og ikke-prissatte virkningene. Det understrekes at dette ikke er en uttømmende oversikt over usikkerheter som kan inntreffe og potensielt påvirke analysenes vurdering av virkninger.

Usikkerhetsanalysen er delt i to. Den første omhandler usikkerheter som vi har identifisert når vi har verdsatt prissatte og ikke-prissatte virkninger. Den andre omhandler alternative tiltak som KD har foreslått i høringsnotatet.

5.2.1 Usikkerhet i våre estimater

Utforming av instruks i forbindelse med innføring av krav om regnskapsmessig skille

Innføring av alternativ 3 (regnskapsmessig skille) innebærer krav om at det utarbeides segmentregnskap for hvert enkelt private barnehage. I tillegg stilles det flere rapporteringskrav, for eksempel krav om ledelsesrapportering. For å sikre en standardisert og god tilnærming skal det ved innføring av alternativ 3 utarbeides en særskilt instruks for regnskapsmessig skille.

⁵⁸ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

⁵⁹ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: *Forslag til endringer i barnehageloven (Innføring av lovregler om psykososialt barnehagemiljø og internkontroll mm.)*.

Dersom instruksen ikke utformes like strengt som vi foreslår, for eksempel dersom den ikke inkluderer krav til ledelsesrapportering, krav om egne bankkonti eller krav om interne avtaler, vil den administrative byrden for de private barnehagene reduseres. Samtidig vil muligheten for å etterprøve og spore de rapporterte økonomiopplysningene reduseres, noe som igjen kan ha negativ påvirkning på effektiviteten ved gjennomføring av tilsyn.

Annen type virksomhet er ikke hensyntatt i vår gruppering av barnehager

Våre analyser av prissatte virkninger hensyntar ikke barnehageaktører som driver annen type virksomhet (enn barnehagevirksomhet) i samme rettssubjekt. Årsaken til dette er at informasjonen i BASIL er uklar på dette punktet; i tilfeller der aktørene opplyser at de driver annen type virksomhet har det ikke vært mulig å fastslå om det gjelder den enkelte barnehage eller om det er eier selv som driver annen type virksomhet.⁶⁰ Dette innebærer at antall barnehager som blir påvirket av de ulike alternativene kan være noe høyere enn antatt i våre analyser.⁶¹ Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) kan det være flere barnehageaktører som må opprette egne rettssubjekter enn antatt. Ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) kan arbeidet med å fordele balansen bli mer komplekst og kostnadskrevende enn antatt. Innføring av alternativene kan dermed medføre noe høyere kostnader for sektoren som en helhet.

Begrenset omfang av økonomisk tilsyn i kommuner i dag

Informasjon innhentet gjennom intervjuer med et utvalg kommuner viser at kommunene per dags dato bruker relativt lite ressurser på økonomisk tilsyn av private barnehager. Dette innebærer at vi ikke har hatt tilstrekkelig informasjonsgrunnlag til å estimere de prissatte administrative virkningene for tilsynsmyndighetene.

Alle de tre alternativene tilrettelegger i større eller mindre grad for effektivisering av tilsynsprosessen gjennom mer etterprøvbare og offentlig tilgjengelige økonomiopplysninger. Fordi vi ikke har informasjon om kostnadene kommuner har til tilsyn per i dag, er det usikkerhet knyttet til omfanget av de prissatte og ikke-prissatte virkningene for tilsynsmyndighetene. Eksempelvis kan noen kommuners kostnader knyttet til kartlegging i forkant av, og under gjennomføringen av et tilsyn reduseres. Årsaken til dette er at økt omfang og bedre kvalitet av innrapporterte økonomiopplysninger vil kunne gjøre tilsynsarbeidet mindre ressurskrevende. Samtidig vil dette igjen kunne medføre at antall tilsyn øker, slik at de totale kostnadene til tilsynsvirksomheten likevel ikke endres.

5.2.2 Usikkerhet som følge av KDs alternative forslag

I sine høringsnotat om endringer i barnehageloven har KD foreslått følgende endringer som vil kunne påvirke alternativene:⁶²

- Forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten
- Endringer i kravene om bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling
- Forbud mot å ta opp lån på andre måter enn i et finansforetak
- Endring i ansvaret for å føre økonomisk tilsyn
- Hjemmel til å få nødvendige opplysninger for gjennomføring av tilsyn
- Innføring av reaksjoner ved brudd på regelverket om bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling
- Innføring av hjemmel til å fastsette meldeplikt ved nedleggelse, eierskifte eller andre organisatoriske endringer

⁶⁰ Se også vedlegg 2 Gruppering av barnehagene.

⁶¹ I vårt uttrekk fra BASIL fra 2018 er det totalt 570 barnehager som oppgir at de, eller eier, driver annen virksomhet. 376 av disse er «enkelstående», det vil si at de har et unikt eierorganisasjonsnummer (ingen andre av barnehagene i utvalget har samme eierorganisasjonsnummer). Dersom vi ekskluderer barnehagene som eies av FUS (der konsernet driver byggeteknisk konsulentvirksomhet), er det totalt 176 barnehager som oppgir at de, eller eier, driver annen virksomhet.

⁶² Forslag om «Endring i krav om at barnehagens lokaler og utearealer skal ligge samlet» og «Endring i krav til internkontroll i barnehagen» er forslag i høringsnotatet *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Innføring av lovregler om psykososialt barnehagemiljø og internkontroll mm*. De resterende er i høringsnotatet *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*.

- Endring i krav om at barnehagens lokaler og utearealer ligger samlet
- Endring i krav til internkontroll i barnehagen

I dette kapittelet diskuterer vi tre forslag som vi mener det er særskilt viktig å belyse i forbindelse med våre analyser. Dette er forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten, endring i ansvaret for å føre økonomisk tilsyn og endring i krav om at barnehagens lokaler og utearealer ligger samlet.

Forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten

KD mener at det bør innføres en bestemmelse om at det som hovedregel ikke skal være tillatt å eie eller drive annen type virksomhet i et rettssubjekt som «er godkjent for barnehagedrift.» Det foreslås å innføre en forskriftshjemmel der departementet kan regulere hvilke andre virksomheter det eventuelt skal være tillatt å drive, hvordan barnehagen skal bruke et eventuelt overskudd fra annen virksomhet og krav til regnskap, bokføring og revisjon. Dette forslaget vil kunne redusere risikoen for kryssubsidiering.

Forslaget vil ha liten påvirkning ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) fordi krav om at hver enkelt private barnehage skal være et eget rettssubjekt i seg selv innebærer at annen virksomhet må skilles fra barnehagevirksomheten. Dette tilsier at våre vurderinger og analyser av dette alternativet i all hovedsak vil være uendret. Barnehager som er unntatt krav om etablering av eget rettssubjekt (ordinære barnehager med mindre enn 20 barn eller familiebarnehager med mindre enn 10 barn), men som driver annen virksomhet, vil derimot bli påvirket av dette forslaget.

Ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) eller alternativ 3 (regnskapsmessig skille) vil forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten medføre økte kostnader for barnehageaktører som driver annen type virksomhet i samme rettssubjekt. Disse aktørene vil måtte skille ut annen type virksomhet i et eget rettssubjekt. Samtidig vil forslaget kunne innebære økt transparens for offentlige myndigheter, foreldre og andre interessenter.

Som nevnt ovenfor, er ikke barnehageaktører som driver annen type virksomhet i samme rettssubjekt hensyntatt i våre analyser. Dette innebærer at omfanget dette forslaget vil ha på våre analyser dermed er usikkert, da særlig for alternativ 2 og 3.

Endring i ansvaret for å føre økonomisk tilsyn

KD foreslår å legge ansvaret for tilsyn med økonomiske forhold ved private barnehager til departementet, og videre at KD delegerer oppgavene som tilsynsmyndighet til Udir. Forslaget innebærer at kommunen fortsatt vil være tilsynsmyndighet for øvrige reguleringer i barnehageloven med forskrifter.

Endring i ansvaret for økonomisk tilsyn vil kunne påvirke både de prissatte og ikke-prissatte virkningene for alle alternativene. Dette forslaget innebærer at Udir må bygge opp en tilsynsenhet, noe som vil kunne medføre både engangskostnader og årlige merkostnader. Ettersom det er stor usikkerhet knyttet til hvor mye ressurser kommunene i dag bruker på økonomisk tilsyn ved private barnehager, er det vanskelig å estimere den samlede prissatte effekten ved å flytte tilsynsmyndigheten fra kommunene til Udir.

Videre kan forslaget påvirke offentlig myndigheters tilsynsvirksomhet ved at man får samlet kompetanse og kapasitet i ett fagmiljø og at man kan føre samordnet tilsyn med konsern med virksomhet i flere kommuner. Udir har i dag ansvaret for å føre tilsyn med friskoler, og kan dra nytte av erfaring og kompetanse fra denne tilsynsvirksomheten. Dersom tilsynsmyndigheten tillegges Udir, innebærer dette samtidig at en tilsynsmyndighet får ansvaret for tilsyn av samtlige private barnehager. Fordi tilsynsmyndigheten da må gjennomgå og gjøre foranalyser av et mye større omfang av rapporterte opplysninger, innebærer dette at behovet for standardiserte økonomiopplysninger av god kvalitet sammen med digitaliserte løsninger kan øke.

Så langt det har vært praktisk mulig er vurderinger knyttet til dette forslaget også inkludert i rapporten.

Endring i krav om at barnehagens lokaler og utearealer ligger samlet

KD foreslår å innføre et krav om at barnehagens lokaler og utearealer skal ligge samlet, det vil si at det skal være liten avstand mellom de ulike avdelinger. Avstanden skal ikke være større enn at barna og de ansatte enkelt kan bevege seg mellom de ulike enhetene som barnehagen består av. Dersom det er særlige hensyn som tilsier at det bør gjøres unntak, foreslås det å gjøre enkelte unntak fra kravet.

Flere av barnehageaktørene ser dette forslaget i sammenheng med forslaget om eget rettssubjekt og har påpekt dette forslaget i intervjuer. Avhengig av hvordan «liten avstand» defineres kan dette innebære at enkelte private barnehager må deles opp. Hvor mange barnehager som vil påvirkes av dette har vi ingen informasjon om. Ved innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) kan det være flere barnehageaktører som må opprette egne rettssubjekter enn antatt. Ved innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) kan arbeidet med å fordele balansen bli mer komplekst og kostnadskrevenne enn antatt. Innføring av alternativene kan dermed medføre noe høyere kostnader for sektoren som en helhet.

6 SAMLET VURDERING

Det overordnede formålet med denne rapporten er å få frem i hvilken grad de ulike alternativene bidrar til å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode. I denne analysen har vi vurdert både kvantitative (prissatte) og kvalitative (ikke-prissatte) virkninger alternativene vil medføre for barnehagesektoren. Alternativene og virkningene som er vurdert er bestemt av departementet.

Våre analyser viser at de prissatte og de ikke-prissatte virkningene peker i motsatt retning og at det derfor ikke er ett alternativ som samlet sett kommer best ut. I vurderingen av hvilket alternativ som er best må de ikke-prissatte virkningene veies opp mot kostnadene som de ulike alternativene vil medføre.

Våre analyser, basert på innhentet informasjon, viser at alternativ 1 (eget rettssubjekt) er det mest kostbare. Videre viser våre analyser at alternativ 3 (regnskapsmessig skille) er mer kostbart enn alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering med fullstendig/begrenset balanse). Dette skyldes i hovedsak at et krav om eget rettssubjekt vil medføre høyere kostnader for de private barnehageaktørene både ved etablering og i forbindelse med drift.

Til tross for at innføringen av krav om eget rettssubjekt er det mest kostnadskrevenende alternativet, har dette alternativet flest positive ikke-prissatte virkninger. Det er vesentlig at leseren av rapporten er klar over at vurderingen av virkningene er gjort med utgangspunkt i formålet om at offentlig tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode. Med bakgrunn i dette vurderes de fleste ikke-prissatte virkningene som relativt nøytrale for barnehageaktørene. De fleste private barnehageaktørene mener selv at de kan ivareta dette formålet i dag. De ikke-prissatte virkningene er derimot sterkt positivt for myndighetene, som mener formålet ikke kan ivaretas med dagens regelverk. I sum blir de ikke-prissatte virkningene derfor positive for barnehagesektoren samlet sett.

Oppsummert viser våre vurderinger i denne rapporten at de ikke-prissatte virkningene for alternativ 1 har *stor positiv konsekvens* (+++) for barnehagesektoren samlet sett. For alternativ 3 er konsekvensen for sektoren *middels positiv* (++) , mens begge delalternativene om utvidet BASIL-rapportering gir *liten positiv konsekvens* (+). Det er påvirkning på plassering av juridisk og økonomisk ansvar og påvirkning på transparens, tilsyn og kontroll som gir denne rangeringen av alternativene. Det er i hovedsak de store, positive virkningene som fremsettes av offentlige myndigheter som gir disse positive konsekvensene av alternativ 1 og 3, fremfor alternativ 2.

Det er viktig å påpeke at vurderingene forutsetter at alternativene innføres som beskrevet. Usikkerhetsanalysene våre peker blant annet på at offentlige myndigheter per i dag har lite erfaring med tilsyn med barnehager og at flere av KDs forslåtte endringer kan påvirke gjennomføring av og forutsetninger for tilsyn. Det er også usikkerhet knyttet til kostnadsanslagene. Disse er kvalitetssikret så langt dette har vært mulig innenfor oppdragets rammer.

Fordi de prissatte og de ikke-prissatte virkningene peker i motsatt retning, må disse vurderes opp mot hverandre. I praksis innebærer dette en vurdering av merkostnadene til administrativ byrde som vil påløpe for barnehageaktørene, sett opp mot de ikke-prissatte positive konsekvensene for offentlige myndigheter, foreldre og andre interessenter i deres kontroll og tilsyn med sektoren. Den endelige vurderingen vil avhenge av myndighetenes vektning mellom disse virkningene.

7 ANDRE RELEVANTE TILTAK

Det avdekkes per i dag kritikkverdige forhold også hos barnehageaktører som har organisert hver enkelt barnehage som et eget rettssubjekt. I pressen er det oftest de store barnehagekonsernene som er omtalt, men vi ser også at det rettes kritikk mot mindre barnehager. Utfordringene i dagens regelverk er derfor ikke isolert til store eller små barnehager og heller ikke nødvendigvis til deres juridiske organisering.

Det kan være flere årsaker til dette. Per nå har det vært gjennomført få tilsyn med sektoren. Samtidig kan manglende transparens eller regulering av rapportering i sektoren medvirke til at det er utfordrende for barnehagene å vite hvilke regler de skal forholde seg til. Dette gjør det også vanskelig for offentlige myndigheter å avdekke kritikkverdige forhold ved gjennomføring av tilsyn. Videre er det heller ikke standardiserte nivåer for hvilke økonomiske størrelser som er tillatt for lederlønninger eller personalkostnader per heltidsplass.⁶³ En annen utfordring er at det per i dag ikke er tilstrekkelig transparens rundt økonomiske forhold til at foreldre og andre interessenter enkelt kan føre en egen kontroll med barnehagene.

Innføring av de forslåtte alternativene kan bidra til å motvirke noen av disse utfordringene, men ikke nødvendigvis alle. Utover de analyserte alternativene ser vi, basert på vår erfaring og innspill som har kommet fra ulike aktører underveis i vårt arbeid, også andre tiltak som det kan være hensiktsmessig å vurdere å innføre samtidig som de foreslåtte alternativene. Vi er bedt av KD om å redegjøre for disse avslutningsvis i denne rapporten. Nedenfor beskrives slike alternative tiltak. Disse tiltakene, samlet eller enkeltvis, vil kunne innebære en merkostnad for barnehagene. Vi har ikke analysert og vurdert hva dette kan utgjøre.

Mer definerte kontrollhandlinger for revisors kontroll med avdelingsregnskaper

Ifølge økonomiforskrift til barnehagelovens § 3 skal «barnehagens resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor». Videre følger det at «revisjonen skal følge revisorloven».

Ved en revisjon fastsetter revisor sine kontrollhandlinger basert på vurdering av vesentlighet og risiko. Revisor avgir sin konklusjon i en revisjonsberetning.

Dersom det ikke innføres krav om at hver private barnehage skal være eget rettssubjekt, kan det være et alternativ å innføre to rapporteringer fra revisor, en revisjonsberetning og en rapport om faktiske funn basert på avtalte kontrollhandlinger per barnehage. Hvis man velger dette alternativet, er det viktig at disse kontrollhandlingene er konkrete. Revisor skal da ikke foreta vurderinger - det skal gjøres av mottaker av rapporten. I henhold til internasjonal standard for beslektede tjenester (ISRS 4400) *Avtalte kontrollhandlinger* kan revisors oppgaver spesifiseres. Hensikten med standarden er å fastsette normer og gi veiledning for revisors oppgaver når avtalte kontrollhandlinger skal gjennomføres, noe som kan innebære at revisor utfører kontroller rettet mot særskilte regnskapsposter, transaksjoner eller lignende.

Ved innføring av krav om revisors bekreftelse av avtalte kontrollhandlinger legges det til grunn en rapporteringsinstruks som beskriver krav til eiers rapportering og hvilke kontrollhandlinger revisor skal gjennomføre. Slike krav har vært benyttet av myndighetene i andre sektorer der økonomisk og regnskapsmessig regulering er sentralt.

Eksempler på kontrollhandlinger som man kan be revisor uttale seg om er:

- å kontrollere lønn for hver barnehage mot total lønn i selskapsregnskapet
- å kontrollere pensjonskostnader for hver barnehage mot total pensjon i selskapsregnskapet
- å kontrollere sum rentekostnader i hver barnehage mot totale rentekostnader i selskapsregnskapet
- å kontrollere sum avskrivning på goodwill i hver barnehage mot totale avskrivninger på goodwill i selskapsregnskapet
- å kontrollere at fordelingsnøkler knyttet til felleskostnader for hver enkelt barnehage er beregnet slik de er oppgitt i note av eier

⁶³ Jf. barnehagelovens § 14 a skal barnehagen blant annet «ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.» Dette spesifiseres ikke.

- å kontrollere note over nærstående transaksjoner mot underliggende avtaler godkjent av styret

Krav om styresammensetning og krav om godkjenning av enkelte transaksjoner av styret

Innføring av krav om at hver private barnehage skal være et eget rettssubjekt krever opprettelse av styre. Per dags dato er sammensetting og størrelse på styret i all hovedsak betinget av størrelsen på selskapet. Vi mener at det er mulig å stille andre krav til styresammensetning for private barnehager. For eksempel kan det innføres krav om at ansatte eller foreldre skal (eller har rett til) å være representert i styret, noe som kan sikre åpenhet og transparens rundt barnehagens drift og økonomiske forhold. Dette kan innføres som krav for alle rettssubjekter i den private barnehagesektoren, og kan dermed også innføres som krav for allerede eksisterende rettssubjekter (også for de som har flere barnehager under samme eier i dag).

Videre kan det stilles krav om at enkelte transaksjoner må godkjennes av styret. Endrede regler i aksjeloven § 3-8 gjeldende fra 1. januar 2020 stiller krav om at konserninterne transaksjoner skal godkjennes av styret. Det kan i tillegg innføres krav om at bemanning, vikarbruk, med mer og fordelingsnøkler for fordeling av kostnader mellom avdelinger skal godkjennes av styret.

Innføring av restriksjoner som forhindrer at goodwill belastes barnehagene

Når et selskap kjøpes opp vil det kunne oppstå goodwill⁶⁴ dersom kjøpesummen overstiger verdien av de identifiserbare eiendelene, for eksempel bygninger og inventar, fratrukket gjelden i selskapet. Med andre ord er goodwill en effekt av de finansielle transaksjonene, de underliggende verdiene i virksomheten og kjøpers forventninger til fremtidig inntjening.⁶⁵

I henhold til dagens regelverk skal det i prinsippet ikke være tillatt å belaste barnehagene med slike kostnader eier har i forbindelse med oppkjøp. Vi har imidlertid tidligere identifisert tilfeller hvor disse kostnadene belastes barnehagene, herunder både rente på lån og avskrivning på goodwill. Når det gjelder goodwill oppstår utfordringen i form av etterfølgende avskrivninger på goodwill. Dersom avskrivningene belastes barnehagens regnskaper, vil eiers betaling for merverdien i form av goodwill bli finansiert av driften i barnehagen.⁶⁶

For å hindre disse tilfellene, kan det innføres restriksjoner som forhindrer at goodwill og rente ved lån benyttet til anskaffelsen av goodwill belastes barnehagene, inkludert krav om fremleggelse av dokumentasjon av kjøpeprisallokering (PPA) ved oppkjøp, hvor det blant annet fremkommer om det var goodwill knyttet til oppkjøpet.

Krav om at eiendom må ligge i samme rettssubjekt, eventuelt forbud mot nærstående eierskap av eiendom

I dag er det ingen regler knyttet til hvilket selskap barnehagens eiendom skal ligge i. Når barnehagens eiendom ligger i et annet nærstående selskap, innebærer dette at leiekostnadene tilknyttet eiendommen blir en intern transaksjon mellom barnehagen og det nærstående selskapet. Jf. barnehagelovens § 14 a skal ikke barnehagen «overfor eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner og belastes kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter».

En stor del av kritikken mot de private barnehagene er rettet mot verdioppbyggingen og realiseringen av verdier som skjer gjennom eiendomstransaksjoner med nærstående. Ønsker man

⁶⁴ 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». Goodwill er altså en restverdi som ikke kan tilordnes identifiserbare eiendeler eller forpliktelser i det oppkjøpte selskapet.

⁶⁵ BDO. (2019). Rapport om transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager for Kunnskapsdepartementet. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/fc2ed7c5f7d14257b97f01c959fab751/bdo-rapport-om-transaksjoner-i-forbindelse-med-oppkjop-av-private-barnehager.pdf>

⁶⁶ BDO. (2019). Rapport om transaksjoner i forbindelse med oppkjøp av private barnehager for Kunnskapsdepartementet. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/fc2ed7c5f7d14257b97f01c959fab751/bdo-rapport-om-transaksjoner-i-forbindelse-med-oppkjop-av-private-barnehager.pdf>

å unngå dette, kan et tiltak være å kreve at eiendom må ligge i samme rettssubjekt, eventuelt et forbud mot nærstående eierskap av eiendom.

Alternativt kan det vurderes om det skal settes et maksimalt leienivå ved nærstående eierskap av eiendom. Et slikt leienivå kan for eksempel knyttes opp mot de nasjonale satsene for kapitaltilskudd, men konsekvensene av dette må naturligvis utredes nærmere.

Innføring av varslingskanaler

Det er flere eksempler på at foreldre har rettet spørsmål rundt barnehagedrift og økonomiske forhold tilknyttet denne. Det vil derfor være fornuftig å legge til rette for at foreldre og andre kan varsle om sine bekymringer, samt hvordan slike bekymringer skal behandles. Tilsynsmyndigheter bør på et selvstendig grunnlag legge til rette for varslingsrutiner innenfor sine tilsynsområder dersom de finner det hensiktsmessig.

I dag er det ingen krav om varslingskanaler for foreldre eller andre som ønsker å rapportere om forhold de mener bør undersøkes. Innføring av slike kan gjøre terskelen, for å rapportere om forhold som ønskes undersøkt, lavere for foreldre eller andre interessenter. Lett tilgjengelige varslingskanaler kan også gjøre flere foreldre oppmerksomme på muligheten for å undersøke om det er forhold de mener bør undersøkes. Barnehagene kan pålegges å opprette varslingsrutiner for foreldre mv., der det orienteres om ulike muligheter for å varsle, herunder til tilsynsmyndigheter, revisor eller til styret.

Videre kan det gis føringer for når man bør vurdere ekstern behandling av et varsel. Dette vil avhenge av hvem som er mottaker av varselet og hva varselet gjelder.

Offentliggjøring av BASIL

Per i dag offentliggjøres ikke informasjonen barnehagene rapporterer inn i BASIL. Dette gjør det vanskelig for foreldre og eventuelt andre interessenter å følge med på økonomiske eller andre interessante forhold i barnehagen. En offentliggjøring av dagens BASIL-rapportering vil gjøre det enklere for disse å følge med på, og eventuelt også reagere eller varsle om, forhold ved barnehagen som de mener bør undersøkes nærmere.

Krav om samme revisor i nærstående selskaper

I dag kan den private barnehagens rettssubjekt og nærstående selskaper ha ulike revisor. Ved innføring av krav om samme revisor vil revisor i større grad enn i dag ha oversikt over de økonomiske forholdene i konsernet, herunder om interne transaksjoner, eventuelle interne lån, med mer. Revisor kan da også vurdere om inntjeningen i nærstående transaksjoner er rimelig.

Mulighet til tilsyn mot nærstående selskaper

Per i dag har tilsynsmyndigheten kun mulighet til å åpne tilsyn ved en enkelt privat barnehage. Fordi mange av de økonomiske forholdene som tilsynsmyndighetene ønsker å ettergå kan omhandle transaksjoner og eventuelle andre økonomiske forhold barnehagen har med nærstående selskaper, kan dette gjøre det krevende for tilsynsmyndighetene å få tak i den dokumentasjonen de trenger. I høringsforslaget foreslår KD at tilsynsmyndigheten skal ha mulighet til å innhente opplysninger fra nærstående ved behov.⁶⁷ Innføring av dette forslaget vil bidra til at tilsynsmyndigheten i større grad enn i dag vil få tilgang til den informasjonen de trenger. Dersom det også innføres mulighet for tilsyn mot nærstående selskaper, vil tilsynsmyndigheten ha mulighet til å kreve denne dokumentasjonen. Samtidig vil muligheten til tilsyn mot nærstående ansvarliggjøre og dermed også gi mulighet til å reagere på nærstående selskapers virksomhet.

Klargjøre dagens regelverk

Definisjonen av hvilke kostnader som kommer barna i barnehagen til gode kan tolkes ulikt fra kommune til kommune og revisor til revisor. Det kan derfor være hensiktsmessig å utarbeide tydelige retningslinjer for hvilke kostnader som defineres som å komme barna til gode og ikke.

⁶⁷ Kunnskapsdepartementet. (2019). Høringsnotat: Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager). Dette er også nevnt i kapittel 7 Usikkerhetsanalyser.

Det vil også være hensiktsmessig å tydeliggjøre kravene som stilles i barnehagelovens § 14a, herunder for eksempel hva som er akseptable nivåer på lønninger, både minstelønninger og lederlønninger.

Krav til bruk av opptjent egenkapital

Det ses at det over tid kan oppstå høy andel opptjent egenkapital, uten at regelverket fastsetter krav til hvordan denne skal kunne disponeres. En nærmere veiledning om dette vil gjøre det lettere for tilsynsmyndighetene, foreldre og andre å følge opp og etterspørre hvordan opptjent egenkapital skal benyttes til barnas beste. Det kan også stilles krav om at styret må uttalelse seg om dette når egenkapitalen overstiger en viss andel, og om det overskytende da skal kunne kreves benyttet til barnas beste.

8 VEDLEGG

8.1 VEDLEGG 1: GENERALFORSAMLING, STYRE OG DAGLIG LEDER I AKSJESELSKAP

Det fremkommer av aksjeloven § 5-1 (1) at aksjeeierne utøver den øverste myndigheten i selskapet gjennom generalforsamlingen. Av § 5-5 følger det at generalforsamlingen blant annet skal godkjenne årsregnskapet og eventuell årsberetning, herunder utdeling av utbytte. Styremedlemmene velges hovedsakelig av generalforsamlingen.

Det fremkommer av aksjeloven § 6-12 at styret er ansvarlig for forvaltningen av selskapet og skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten. Videre skal styret i nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet, samt holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter. Styret skal påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret skal, dersom de anser det som nødvendig, iverksette undersøkelser for å kunne utføre sine oppgaver.

I henhold til aksjeloven § 6-13 (1) skal styret føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig. Videre fremkommer det av § 6-14 at daglig leder har ansvar for daglig ledelse av selskapets virksomhet, vedkommende skal følge de retningslinjer og pålegg som styret har gitt. Daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, samt at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. Det fremkommer av aksjeloven § 6-15 at daglig leder minst hver fjerde måned gi styret en underretning om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling. I tilfeller hvor selskapet ikke har en daglig leder står styret for den daglige ledelsen.⁶⁸

8.2 VEDLEGG 2: GRUPPERING AV BARNEHAGENE

For å tallfeste merkostnadene for de private barnehagene har vi først identifisert og gruppert hvilke barnehager som vil bli påvirket ved en innføring av hvert enkelt alternativ. Denne grupperingen av barnehager tar utgangspunkt i datagrunnlaget fra BASIL for 2018 (det mest oppdaterte tilgjengelige datagrunnlag for private barnehager på det tidspunktet denne rapporten ble utarbeidet), noe som innebærer at antall barnehager i de ulike grupperingene kan ha endret seg noe i etterkant. I grupperingene har vi tatt utgangspunkt i rapporterte opplysninger og begreper benyttet i BASIL-rapporteringen. I årsregnskapsskjemaet til BASIL må barnehagene rapportere inn «Eiers org.nr» og «Organisasjonsnummer.»⁶⁹ Organisasjonsnummer er i denne sammenheng ikke nødvendigvis sammenfallende med begrepet «organisasjonsnummer» i Brønnøysundregistrene. To (eller flere) barnehager kan ha ulikt organisasjonsnummer i BASIL, de kan allikevel ha sammen eier og/eller ligge i samme rettssubjekt. Grupperingen av barnehager bygger på følgende forutsetninger og vurderinger:

- Enkeltstående barnehage er en barnehage som har oppført et unikt «Eiers org.nr» (som ingen andre av barnehagene har) og som derfor ikke ligger i samme rettssubjekt som andre private barnehager. Barnehager som har oppført samme «Eiers org.nr», antas å ligge i samme rettssubjekt. Ifølge datasettet, inngår det 852 barnehager i sistnevnte kategori, fordelt på 141 eiere.
- Enkeltstående barnehager som har oppført en av følgende eierformer, antas å være et eget rettssubjekt per i dag: aksjeselskap (AS), stiftelse, ansvarlig selskap (ANS), samvirkeforetak (SA), selskap med delt ansvar (DA) eller annet foretak ifølge særskilt lov.⁷⁰ Enkeltstående barnehager som har oppført andre eierformer, antar vi at må endre eierform dersom alternativ 1 (eget rettssubjekt) blir innført. Disse vil derfor være blant barnehagene som blir påvirket. Dette innebærer at vi i vår analyse har antatt at enkeltstående barnehager som har oppført forening/lag/innretning (FLI) som eierform blir påvirket ved innføring av krav om at

⁶⁸ Aksjeloven § 6-14 (1).

⁶⁹ For ytterligere informasjon om hva barnehagene skal rapportere inn i BASIL se: <https://basil.udir.no/login.aspx?ReturnUrl=%2f>.

⁷⁰ Ingen barnehager i datasettet fra 2018 har oppført følgende eierformer: virksomhet til ikke-næringsdrivende person, allment aksjeselskap og bedrift. Disse ville også vært ansett som egne rettssubjekter i vår analyse.

hver enkelt barnehage skal være et eget rettssubjekt. Dette med bakgrunn i at ikke alle foreninger har plikt til å registrere seg i Enhetsregisteret.⁷¹

- Det er ikke tatt hensyn til selskap som driver annen type virksomhet i samme rettssubjekt. Denne vurderingen er gjort på bakgrunn av at informasjonen i BASIL er uklar på dette punktet, og at det vil være krevende og lite hensiktsmessig å vurdere dette enkeltvis for hver barnehage.⁷² Vi tar derfor forbehold om at antall barnehager som blir påvirket av de ulike alternativene kan være noe høyere enn anslått i vår analyse.
- Vi forutsetter at unntaket som er formulert i departementets høringsnotat gjelder for alle alternativer der det er relevant.⁷³ Nærmere bestemt betyr det at barnehager som unntas krav om eget rettssubjekt i alternativ 1, også unntas kravet om rapportering av balanse i alternativ 2 samt regnskapsmessig skille i alternativ 3.
- Vi forutsetter at opphevelsen av revisjonsplikten (endringer i økonomiforskriftens § 3) i departementets høringsnotat kun vil gjelde for alternativ 1.⁷⁴
- Vi forutsetter at opprettelse av egne rettssubjekter innebærer at selskapets regnskap (herunder både resultatregnskap og balanse) må revideres av ekstern revisor, jf. lover og regler gjeldende for den gitt selskapsform.⁷⁵ Denne revisjonsplikten er ikke sammenfallende med revisjonsplikten av resultatregnskapet til barnehagene jf. økonomiforskriftens § 3, men kostnadene til også «denne» revisjonen er inkludert i kostnadsanslagene i kategorien «revisjon» av egne rettssubjekter i våre analyser.

8.3 VEDLEGG 3: KOSTNADSANSLAG FOR DE PRIVATE BARNEHAGENE

Engangskostnadene og de årlige merkostnadene til drift for de private barnehagene inneholder ulike elementer. Det er usikkerhet knyttet til kostnadsestimatene. For eksempel vil valg av metode for etablering av eget rettssubjekt kunne påvirke engangskostnadene estimert for alternativ 1 (eget rettssubjekt).

Engangskostnadene inkluderer:

- Etablering av åpningsbalanse vil være en merkostnad for private barnehager i alle alternativene. Dette innebærer en fordeling av alle balanseposter, med unntak av alternativ 2 (begrenset balanse) som kun fordrer en fordeling av enkelte balanseposter. Kostnadsanslaget inkluderer revisorattest for alle alternativer.
- Andre kostnader ved etablering av eget rettssubjekt vil kun være relevant i alternativ 1. Dette kostnadsanslaget innebærer utgifter til innmelding til Brønnøysundregisteret og stiftelsesdokumenter i tillegg til utgifter forbundet med utarbeidelse av vedtekter, fysiske planer mv. For enkelte selskapsformer vil dette også inkludere selskapsavtaler. Vi legger til grunn at det ikke vil oppstå krav om dokumentavgift ved omregistrering av selskapet. For egne rettssubjekter må det også betales inn aksjekapital. Dette er en investering og vil inn i balansen til hver enkelt barnehage, og inkluderes derfor ikke i barnehagenes etableringskostnader.

Innhentede årlige estimater for merkostnader inkluderer også ulike elementer. I tillegg er bortfall av stordriftsfordeler inkludert i anslagene for merkostnader. Dette medfører at det er

⁷¹ For ytterligere informasjon se <https://www.brreg.no/lag-og-foreninger/kan-alle-fa-et-organisasjonsnummer/>

⁷² Vi har heller ikke informasjon om hvordan barnehagene som driver annen virksomhet ville håndtert et slikt krav. Barnehager med lite «øvrige virksomhet» vil kunne vurdere det som mer hensiktsmessig å avvike denne virksomheten enn å opprette flere rettssubjekt.

⁷³ Barnehager som er unntatt i henhold til Kunnskapsdepartementets høringsnotat: ordinære barnehager med færre enn 20 barn i samme rettssubjekt, familiebarnehager med færre enn 10 barn i samme rettssubjekt og åpne barnehager der det kun er én åpen barnehage i samme rettssubjekt. Se Kunnskapsdepartementet (2019). *Høringsnotat - Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*

⁷⁴ Se Kunnskapsdepartementet (2019). *Høringsnotat - Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager)*

⁷⁵ Der det eksempelvis for AS er ulike terskelverdier for driftsinntekter, balanse og antall årsverk, der selskapet kan velge bort revisjon om disse oppfylles. Iht. aksjelovens terskelverdier for revisjon vil de fleste barnehagene i utvalget vårt, basert på driftsinntekter og antall årsverk, ha revisjonsplikt dersom de velger å bli et AS. Vi har ikke informasjon om barnehagenes balanse, og kan derfor ikke undersøke dette ytterligere.

spesielt stor usikkerhet til disse da forskjellene i merkostnader per barnehage for eiere som har svært mange barnehager i ett rettssubjekt kan være betraktelig større enn merkostnadene per barnehage for eiere med få barnehager i ett rettssubjekt. De årlige merkostnadene legger til grunn og inkluderer følgende om de ulike kostnadselementene:

- Revisjon: For alternativ 1 inkluderer denne posten revisjon av fullstendig årsregnskap av eksternt revisor, som for eksempel krav til revisjon av aksjeselskap i aksjelovens kapittel 7. Fordi disse er egne rettssubjekt som må levere ligningspapirer, inkluderer denne posten også kostnader til utarbeidelse av disse. I alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) og 3 (regnskapsmessig skille) følger revisjonsplikten av barnehagelovens økonomiforskrifts krav til revisjon av resultatregnskap, eventuelt oppdateringer/endringer av denne. Her er ikke ligningspapirer relevant, men revisor må i større grad kontrollere fordelingsmodeller og -nøkler. Vi har lagt til grunn at rapportering av begrenset balanse vil gjøre revisjonen mindre omfattende.
- Regnskap: For alternativ 1 inkluderer denne posten merkostnader ved lønnskjøring og utgifter til regnskapsklient⁷⁶ med brukere. Antall brukere og antall transaksjoner antas å være høyere for barnehager i samme rettssubjekt, hvilket ofte er prisdrivende. Kostnadene knyttet til dette vil også variere med bakgrunn i hvilket regnskapssystem barnehagen har. For alternativ 2 og 3 inkluderes merarbeid knyttet til fordelingsmodeller og -nøkler samt rapportering. I disse alternativene er ikke utgifter til regnskapsklient mv. relevant ettersom et segmentregnskap vil være tilstrekkelig ved innføring av alternativ 3. Alle anslagene inkluderer mindre-/merarbeid som følge av endret rapportering til Altinn eller BASIL. Innhentede anslag for merkostnader knyttet til regnskap har variert en god del, det er derfor stor usikkerhet knyttet til spesielt dette anslaget.
- Styre: Denne merkostnaden er kun relevant i alternativ 1, og inkluderer merkostnader til styrearbeid og utarbeidelse av styreprotokoller mv. Det er styrets oppgave å behandle eksempelvis interne avtaler, hvilket vil være mer kostnadskrevende for større konsern. Anslaget inkluderer ikke merkostnader til styregodtgjørelse ettersom informasjon fra de private barnehageaktørene tilsier at de i dette alternativet vil innføre en minimumsløsning som ikke vil medføre vesentlige merkostnader.
- Administrasjon: For alternativ 1 inkluderer dette merkostnader til generalforsamling, administrering av bankkonti og interne avtaler, terminoppgaver, aksjonærregistrering og andre årlige rapporteringskrav. For alternativ 3 inkluderer denne kostnadsposten merkostnader til administrering av bankkonti og interne avtaler samt ledelsesrapportering.

⁷⁶ Eget regnskap for en juridisk enhet i et regnskapssystem.

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.