

Alternativer til krav om at private barnehager skal
være egne rettssubjekter
Optimalisering av BASIL-rapporteringen

31.01.2020

www.kpmg.no

1. Sammendrag

April 2019 sendte Kunnskapsdepartementet forslag til endringer i Barnehageloven og forskrifter på høring. Forslaget innebærer blant annet et krav til at hver enkelt private barnehage må organiseres som et eget rettssubjekt. Vår forståelse av bakgrunnen for de foreslåtte endringene er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode, jamfør barnehagelovens krav, samt å sikre kontrollerbarhet og tilstrekkelig transparens.

Et flertall av høringssvarene støttet dette forslaget, men departementet mottok også flere høringssvar som var kritiske. Innvendingene mot forslaget, blant annet som også fremgår av høringssvaret fra KPMG, er at kravet griper unødig inn i de private barnehagers organisasjonsfrihet og påfører de private barnehager unødvendige kostnader og administrative byrder uten at det nødvendigvis gir det offentlige det de er ute etter.

Vi har i vårt notat sett nærmere på de administrative og økonomiske konsekvensene ved å innføre krav til eget rettssubjekt. Vår konklusjon er at kostnadene helt klart overstiger nytteverdien av dette forslaget.

Videre mener vi at sporbarheten og kontrollhensynet er ivaretatt i dagens § 3, jfr. § 2 i økonomiforskrift til barnehageloven, hvor det stilles krav om at hver barnehage skal utarbeide et resultatregnskap med tilleggsinformasjon og at resultatregnskapet skal revideres av en statsautorisert eller registrert revisor. Revisors attestasjon på BASIL-rapporteringen innebærer at revisor har kontrollert at det ikke foreligger vesentlige brudd på barnehageloven § 14 a som stiller krav til at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode.

Det betyr at det for hver enkelt barnehage allerede er et etablert krav om regnskapsmessig skille for hver enkelt barnehageenhet for resultatregnskapet. Et tilsvarende krav for balansen mener vi ikke vil være hensiktsmessig.

Vi mener at BASIL-rapporteringen med enkle grep kan tilpasses, slik at regnskapsbrukeren, herunder tilsynsmyndighetene, får nødvendige opplysninger. En optimalisert BASIL-rapportering vil treffe bedre på det vi oppfatter er formålet med endringen, uten å påføre virksomheten betydelige merkostnader.

I denne rapporten kommer vi med innspill til hvordan vi mener BASIL-rapporteringen kan optimaliseres samt gjøres offentlig tilgjengelig, slik at brukerne av regnskapet får de opplysningene de har behov for og uten å ilegge barnehagene unødvendige administrative og økonomiske belastninger.

En optimalisering av BASIL-rapporteringen vil være en bedre og mer kostnadseffektiv metode for økt transparens og kontrollmulighet, slik at tilskuddsmidlene kan komme barna til gode.

Innhold

1. Sammendrag	3
2. Innledning	5
3. Selvstendig rettssubjekt- Administrative konsekvenser	7
3.1 Krav om selvstendig rettssubjekt- behov for omorganisering	8
4. BASIL-rapporten	10
5. Tilpasning av BASIL- rapporten	11
5.1 Opplysninger fra barnehagens resultatregnskap	11
5.2 Balansen	13
5.3 Annen informasjon	14
5.4 Soliditet:	16
5.5 Øvrige tilpasninger	16
5.6 Offentliggjøring av opplysninger i BASIL	17
6. Revisors rolle	19
6.1 Særlovgivning av barnehager- offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode.	19
6.2 Lovverket/ Reguleringen	20
6.3 Vesentlige risikoområder ved revisjon av barnehager ihht barnehagelovens §14 som vi mener revisor må være oppmerksom på	20
7. Oppsummering og konklusjon	23
Appendix 1 Forslag til BASIL-rapport tilpasset til informasjonsbehov	24
Appendix 2 Forslag til obligatoriske noter i BASIL-rapporteringen	26
Appendix 3 Eksempel på revisjonsberetning BASIL	29

2. Innledning

KPMG er et landsdekkende revisjons- og rådgivningsselskap som tilbyr tjenester innenfor revisjon, skatt og avgift, og rådgivning. Vi har omfattende erfaringen innen barnehagesektoren, knyttet til blant annet revisjon, regnskapsrådgivning, juridisk bistand samt attestasjon av merverdiavgifts - kompensasjon og BASIL-rapportering. Per i dag bistår vi over 600 av de private barnehagene med dette. Barnehagesektoren er underlagt en særlovgivning, og vi har derfor etablert et nasjonalt bransjeteam som har spesialisert seg på bransjen og som har et ansvar for at KPMG til enhver tid er oppdatert på de endringene som skjer innenfor barnehagesektoren.

April 2019 sendte Kunnskapsdepartementet forslag til endringer i Barnehageloven og forskrifter på høring.¹ Høringen inneholdt en rekke forslag med formål om å legge til rette for et mangfold av barnehager av høy kvalitet samt at reglene skulle gi gode driftsvilkår for ulike typer barnehager og barnehageeiere og sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode. KPMG avga høringssvar i denne forbindelse.²

Vår forståelse av bakgrunnen for de foreslåtte endringene er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode, jamfør barnehagelovens krav. Videre er målet å sikre at enheten dokumenterer dette på en slik måte at det kan etterkontrolleres, samt sikre at enheten rapporterer dette på en slik måte at det effektivt kan kontrolleres.

I kapittel 7 foreslo Kunnskapsdepartementet å innføre krav til at hver private barnehage må organiseres som eget rettssubjekt. Kunnskapsdepartementet mente med dette forslaget å legge til rette for mer åpenhet og innsyn i den økonomiske situasjonen til de private barnehagene og sikre at tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode. Et flertall av høringssvarene støttet dette forslaget, men departementet mottok også flere høringssvar som var kritiske. Innvendingene mot forslaget, blant annet som også fremgår av høringssvaret fra KPMG, er at kravet griper unødig inn i de private barnehagers organisasjonsfrihet og påfører private barnehager nødvendige kostnader og administrative byrder.

Desember 2019 la Kunnskapsdepartementet ut anbud om utredning av problemstillingene tilknyttet "Alternativer til krav om at private barnehager skal være egne rettssubjekter".³ Anbudet ble tildelt BDO. Rapport med resultat etter utredningen skal legges frem for departementet 17. februar 2020.

Som revisor og som samfunnets tillitsperson er vår oppgave å påse at den finansielle informasjonen ikke inneholder vesentlig feil i den utstrekning at den vil påvirke regnskapsbrukernes beslutninger. Gjennom vårt arbeid som revisor skaper vi tillitt til at regnskapsbrukerne kan stole på at den finansielle informasjonen gir et rettvise bilde av virksomhetens finansielle stilling og resultat. Oppgaven som Kunnskapsdepartementet ønsker utredet er i så måte sammenfallende med de oppgavene vi gjør i vårt daglige virke. Vi berømmer Kunnskapsdepartementet for at det legges til rette for økt transparens i en sektor som i hovedsak er finansiert med offentlige midler, og vi ønsker derfor å bidra med vår innsikt og kunnskap til å løse denne oppgaven med å sørge for økt transparens uten at det påfører eiere, myndigheter eller andre interessenter unødvendig administrasjon eller kostnader som vil føre til at tilskuddsmidler ikke kommer barna til gode.

¹ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/>

² <https://www.regjeringen.no/contentassets/6c041aea9b6f4d89bbe2d71c8d40470f/kpmg.pdf?uid=KPMG>

³ https://my.mercell.com/nb-no/anbud/117901089/19_1958-alternativer-til-krav-om-at-private-barnehager-skal-vaere-egne-rettssubjekter-anbud.aspx

Vi er bedt av PBL å lage et notat som illustrerer noen av problemstillingene og hvordan dagens BASIL-rapportering kan tilpasses for å oppnå målsetning om tilstrekkelig kontrollbarhet og transparens.

Utover det ønsker vi med dette notatet å bidra til å belyse noen av de problemstillingene som vi har identifisert og ber om at disse også hensyntas i videre utredninger for Kunnskapsdepartementet. Innsyn og transparens er et sentralt moment. Forslaget om egne rettssubjekter bygger på dette formålet, nærmere bestemt ved at egne rettssubjekter vil sikre at hver barnehage avlegger et eget årsregnskap, som blir offentlig tilgjengelig. Samtidig synes det klart at egne rettssubjekter i seg selv ikke vil gi det ønskede resultat, flere instanser peker på at et ordinært regnskap etter regnskapsloven ikke gir den informasjon som kreves for å oppfylle det oppgitte formålet med en omlegging. Årsregnskapet viser regnskapstall på regnskapslinjenivå (summen av flere regnskapskonti), og har ikke detaljnivået som tilsynsmyndighetene må ha for å kunne gjøre vurderinger knyttet til behovet for økonomisk tilsyn. Dette medfører da at dagens system med BASIL-rapportering må videreføres og videreutvikles, uavhengig av krav om egne rettssubjekter eller ikke.

Dette utløser igjen spørsmålet om hensikten med å lovfeste et krav om egne rettssubjekter for hver barnehage, når det synes klart allerede på nåværende tidspunkt at dette i seg selv ikke gir de ønskede resultater.

Videre er det reist omfattende kritikk basert på de økonomiske og administrative konsekvenser av en omlegging, vi bemerker her at høringsnotatets kapittel 17, som omhandler konsekvenser, unnlater å vurdere virkningene av et krav om egne rettssubjekter⁴. Vi vil i vårt notat også belyse denne problemstillingen og mener at det er viktig å se på dette i fra et nytte/kostnads – perspektiv.

⁴ <https://www.regjeringen.no/contentassets/14f278c1b1d048b5853d1e9c8dc685e3/horingsnotat-med-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager.pdf>

3. Selvstendig rettssubjekt- Administrative konsekvenser

I høringsnotatet punkt 17.4 har departementet vurdert at forslagene samlet sett ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser. Vi har i vårt høringssvar til departementet vurdert at departementet undervurderer konsekvensene av forslaget og at konsekvensene vil være betydelige ⁵.

Forslaget innebærer at barnehageeiere som har organisert flere barnehager og annen virksomhet i samme rettssubjekt, må splitte opp selskapet og etablere nye selskaper.

Utover etableringskostnader og kostnader til omorganisering, vil dette medføre betydelig merkostnader for hver enkelt barnehage på en årlig basis. Som eget rettssubjekt vil hver enkelt barnehage måtte utarbeide selvangivelse, eventuell årsberetning, årsregnskap, noteopplysninger og aksjonærregisteroppgaver. Dette vil øke kostnader til administrasjon, regnskapsførsel og revisjon. Vi bemerker her at kostnader ved revisjon av en gruppe selskaper i konsern er betydelig høyere enn ved revisjon av ett stort enkeltstelskap, selv om totalomsetningen er sammenlignbar.

Eventuelle lisenser og fellesanskaffelser må gjøres på hvert enkelt subjekt, eventuelt kjøpes inn av ett selskap i gruppen og deretter viderebelastes det enkelte driftsselskap. Dette vil øke det samlede antall transaksjoner og mellomværende internt i det enkelte konsern, noe som kan gjøre økonomien mindre oversiktlig. Det kan i tillegg tenkes til at en større enhet vil kunne få gunstigere leverandørbetingelser og rentebetingelser i en bank enn enkeltstående mindre selskaper. En oppsplitting kan dermed føre til en generell økning i kostnader for den enkelte barnehage som kan miste stordriftsfordeler og innkjøpsavtaler som den har tilgang til i en større enhet.

Videre vil hvert enkelt rettssubjekt få merkostnader tilknyttet organisasjon og ledelse ved gjennomføring av styremøter og generalforsamlinger, utarbeidelse av styreprotokoller og generalforsamlingsprotokoller, styrehonorar samt eventuelle konsolideringskostnader.

Eget rettssubjekt vil også kunne medføre dyrere finansiering. Det kan tenkes at barnehagene totalt sett vil kunne komme bedre ut med en felles finansiering, da dette ofte gir gunstigere rentebetingelser.

Dekan Kristin Wallevik og studieprogramleder regnskap og revisjon Geir Haaland har i sitt høringssvar⁶ anslått merkostnadene ved å organisere hver barnehage i et konsern som aksjeselskap til mellom 50.000 og 100.000 kr per enhet per år sammenlignet med å ha dem som avdelinger. På et overordnet nivå kan vi være enig i dette estimatet, men våre analyser tenderer til noe høyere kostnader for hver enkelt enhet. I enkelttilfeller ser vi at kostnadene vil bli betydelig høyere.

Vi mener det er spesielt viktig å kartlegge omfanget av disse administrative og økonomiske konsekvensene, og mener dette bør vektlegges i en videre utredning fra departementet. I tillegg bør det utredes i hvilken grad en omorganisering kan få skattemessige og avgiftsmessige konsekvenser. Spesielt for de ideelle foretakene som ikke er skattepliktige vil det være viktig å utrede en eventuell

⁵ <https://www.regjeringen.no/contentassets/6c041aea9b6f4d89bbe2d71c8d40470f/kpmg.pdf?uid=KPMG>

⁶ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=6a69c235-e890-4cc1-858d-94b6bc654652>

skattemessig konsekvens. Vi anser at det ville vært spesielt hensiktsmessig med case-studier av de enkelte konsekvensene for ulike organisasjonsformer for å gjennomføre en helhetlig kartlegging.

I Civita-notat nr 30 2019 bemerker Steinar Juel at det ifølge utredningsinstruksen (Instruksen for utarbeiding av beslutningsgrunnlag for statlige tiltak), så skal beslutningsgrunnlaget inneholde analyser av konsekvensene for alle berørte parter. Juel påpeker at forslagene i høringsnotatet er omfattende og vil berøre mange. "Fraværet av analyser av tiltakenes konsekvenser i form av samfunnsøkonomiske analyser, innebærer at høringsnotatet bryter med Utredningsinstruksen"⁷.

3.1 Krav om selvstendig rettssubjekt- behov for omorganisering

Kontrollhensynet

Etter vårt syn er det underliggende problemet ikke knyttet til organisering som sådan, men til innsyns- og kontrollmuligheter.

Vi har registrert at enkelte aktører mener at en oppsplitting i enkeltselskaper vil medføre at hver barnehage vil inngå sine egne avtaler direkte, og at kostnadene fra tredjeparter da vil tilordnes det enkelte selskapet direkte.

Departementets merknader til lovforslaget argumenterer for krav om eget rettssubjekt for å muliggjøre for offentlige myndigheter å "spore" tildelte offentlige midler tilbake til mottakeren, og følge opp med pålegg, dersom midlene ikke er anvendt på den forutsatte måten, eventuelt kreve midlene tilbake. Departementet sier videre at dette ikke vil kunne skje effektivt om barnehagen som mottar midlene ikke er eget rettssubjekt som kan pålegges plikter, og som kan motta reaksjoner ved brudd på pliktene. Det fremstår som uklart hvordan organisering skal kunne påvirke kontrollmyndighetenes muligheter til å kunne gripe inn og ilegge sanksjoner.

Dette er gyldig hva gjelder kravet til at barnehagedrift generelt skal skje i et eget rettssubjekt med begrensninger i adgangen til sidevirksomhet. Vi ser imidlertid ikke at kravet til at *hver* barnehage skal være et eget subjekt uten videre kan begrunnes i slike kontrollhensyn.

Per i dag har hver enkeltstående barnehage et krav om et regnskapsmessig skille for resultatregnskapet. Inntekter og kostnader skal tilordnes den barnehagen som inntektene / kostnadene vedrører. Felleskostnader belastes hver enkelt barnehage etter en fordelingsnøkkel som av selskapet skal være begrunnet og dokumentert.

KPMG mener at sporbarheten og kontrollen er ivaretatt i dagens § 3, jfr § 2 i økonomiforskrift til barnehageloven hvor det stilles krav om at hver barnehage skal utarbeide et resultatregnskap med tilleggsinformasjon. Dette resultatregnskapet skal revideres av en statsautorisert eller registrert revisor. Revisors attestasjon på BASIL-rapporteringen innebærer at revisor har kontrollert at det ikke foreligger vesentlige brudd på barnehageloven § 14 a som stiller krav til at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode, aksepterer at barnehagen kan ha et rimelig årsresultat og forutsetter at følgende vilkår er oppfylt:

- a. barnehagen kan bare belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen,
- b. barnehagen kan ikke 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, og

⁷ <https://www.civita.no/publikasjon/private-barnehager-er-de-egentlig-onsket>

- c. barnehagen kan ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.

(Se kapittel 6 i dette notatet for revisors rolle og hva revisor skal kontrollere.)

Departementets syn om at "Økonomiforskriften til barnehageloven kun stiller krav til resultatregnskap" er slik sett noe ufullstendig. Kravet til revisorbekreftelse på resultatregnskap for hver enkelt barnehage er et vesentlig strengere krav enn det som gjelder for selskap utenfor barnehagesektoren.

Fra vår side ser vi ikke at kontrolladgangen svekkes av at flere barnehager drives i samme rettssubjekt, kontra at hver enkelt barnehage organiseres som et selvstendig rettssubjekt. Bestemmelsen kan imidlertid forsterkes med en presisering av punkt b med krav til selskapsinterne kostnadsfordelinger tilsvarende prinsippene i aksjeloven § 3-9 med at hver barnehage ikke overfor andre barnehager, fellesfunksjoner eller kostnadssteder til fordeling, kan foreta transaksjoner og belastes kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Vår erfaring tilsier at hvilke kostnader som kommer barna til gode har ulike definisjoner og avgrensninger fra kommune til kommune. I tilsynssakene har noen kommuner godkjent typiske sosiale kostnader og firmahytte som kostnader som kommer barna i barnehagen til gode, mens i andre kommuner er det satt nulltoleranse for slike kostnader, og det er til og med gitt påpakning om for høyt innkjøp av leker, puter etc. Det vil dermed være viktig å utarbeide retningslinjer for hva som anses å være kostnader som kommer barna til gode og hva som ikke gjør det. Vi forventer at et samlet kontrollorgan vil bidra til en felles forståelse av disse tolkningene.

4. BASIL-rapporten

Vi ønsker videre å beskrive hvordan en forbedret BASIL-rapportering vil være en bedre tilnærming, enn å stille krav om eget rettssubjekt. En optimalisert BASIL-rapportering vil treffe bedre på det vi oppfatter er formålet med endringen, uten å påføre virksomheten betydelige merkostnader. Vi har også i vedlegg 1 til denne rapporten satt opp et forslag til rapportering som kan offentliggjøres.

Formålet med BASIL-rapporten

Hver enkelt barnehage skal levere inn resultatregnskap med tilleggsopplysninger om transaksjoner som ikke gjelder drift etter barnehageloven, nærstående transaksjoner og prising av slike transaksjoner med eier eller eiers nærstående, lønnskostnader og lønn til eier og driftskostnader som er belastet ordinær drift.

I følge BASIL- veiledningen⁸ samles opplysningene om inntekter og kostnader i ikke-kommunale barnehager inn av Utdanningsdirektoratet. Opplysningene skal brukes til å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven § 14a, og tilrettelegge for kommunalt tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling. Opplysningene inngår i statistikkgrunlaget for barnehagene. Utdanningsdirektoratet samler inn opplysningene etter forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven) § 4. Statistisk sentralbyrå vil, i medhold av lov av 16. juni 1989 nr. 54 om offisiell statistikk og Statistisk sentralbyrå⁹ § 3-2, benytte oppgavene til utarbeidelse av offisiell statistikk. Det er kun private, fylkeskommunale og statlige barnehager som skal fylle ut regnskapsskjemaet

Brukere av BASIL-rapporten

I dag er BASIL-rapportens hovedbrukere barnehagens kontorkommune og statistisk sentralbyrå. Opplysningene benyttes til å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehagelovens §14 a, og tilrettelegge for kommunalt tilsyn med bruk av tilskudd og foreldrebetaling.¹⁰ Videre vil Utdanningsdirektoratet måtte sees på som sentral bruker av BASIL-rapporten da de skal overta kontrollhensynet.

Vi må anta at foreldre også er brukere av regnskapet og vil ha informasjonsbehov hvorvidt foreldrebetalingen og tilskuddsmidlene kommer barna til gode. Det er ikke oss bekjent at det er foretatt noen kartlegging av dette behovet eller omfanget av dette eventuelle behovet for innsyn i den enkelte barnehagers regnskap. Foreldreundersøkelse¹¹ gjennomføres årlig fra Utdanningsdirektoratet. Private barnehager har totalt sett en høyere tilfredshet enn kommunale barnehager. Det er størst forskjell mellom kommunale barnehager når det gjelder foreldrenes tilfredshet med leker, utstyr og mattilbud jamfør Utdanningsdirektoratets Statistikknotat 1/2019. Det kan stilles spørsmål ved om foreldre vil bruke annet vurderingsgrunnlag enn regnskapet for å vurdere dette. Således vil hovedbrukene være kontrollmyndighetene og for statistikkformål. Vi har videre tatt utgangspunkt i dagens BASIL- rapport og vil komme med innspill til hvordan vi mener denne rapporten kan tilpasses / optimaliseres for å gi tilstrekkelig informasjon til brukerne av regnskapet.

⁸ https://www.udir.no/globalassets/filer/barnehage/statistikk-og-forskning/innrapportering/aarsregnskap_faglig_veiledning_eksempel.pdf

⁹ <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1989-06-16-54?q=statistikk>

¹⁰ <https://www.udir.no/tall-og-forskning/datainnsamling--kilder/basil/resultatregnskap-fra-private-barnehager/#bruk-av-opplysningene>

¹¹ <https://www.udir.no/tall-og-forskning/statistikk/statistikk-barnehage/foreldreundersokelsen-i-barnehager--resultater-etter-fylke/>

5. Tilpasning av BASIL-rapporten

Vi mener at BASIL-rapporteringen med enkle grep kan tilpasses, slik at regnskapsbrukeren, herunder tilsynsmyndighetene, får nødvendige opplysninger for å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode.

5.1 Opplysninger fra barnehagens resultatregnskap

Resultatregnskapet rapporteres inn til BASIL for hver enkeltstående barnehage på regnskapskontonivå. Årsregnskapet rapporteres inn til Brønnøysundregisteret for selskapet (det selvstendige rettssubjektet) på regnskapslinjenivå. Regnskapslinjenivå er summen av flere regnskapskonti, og gir dermed ikke den samme detaljkunnskapen som rapportering på regnskapskontonivå gir. Det vil med andre ord si at rapporteringen i BASIL har mye høyere detaljgrad som vil gi større verdi for kontrollformål, enn den ordinære rapporteringen av årsregnskapet som gjøres til Brønnøysundregisteret.

I tillegg til de opplysninger som fremkommer i dagens BASIL-rapportering, vil tilsynsmyndighetene ha nytte av at det rapporteres på balansestørrelser som har en tilhørende post i resultatregnskapet. Dette gjelder:

1. Balansepost: driftsmidler/avskrivningsgrunnlag, resultatpost: avskrivninger, nedskrivninger, gevinst, tap
 - a. Hvordan avskrivningene beregnes og til hvilke anleggsmidler de er relatert til anbefaler vi fremgår av en noteopplysning til anleggsmidlene.
2. Balansepost: gjeld, fordring, resultatpost: rentekostnader/ renteinntekter
 - a. Det bør opplyses i note om gjeldsstørrelsen og formålet med gjelden. Det bør også fremgå hvem långiver er.
 - b. Nærstående transaksjoner relatert til balansen bør også opplyses om og det må gis tilstrekkelig plass i rapporten til tilstrekkelig informasjon om disse transaksjonene.

Vi har i det følgende lagt til noen øvrige kommentarer til enkelte poster i resultatregnskapet som vi mener kan tilpasses for mer optimal rapportering og kontroll.

Tilskudd:

Konto 3600 og konto 3900 bør tas med i sin helhet for å synliggjøre annen virksomhet. Beløpene bør tallfestes og spesifiseres i noteopplysning. Se avsnittet i denne rapporten "annen virksomhet".

Vi foreslår at det legges til en ekstra kostnadslinjene i BASIL-rapporten som heter "Kostnader tilknyttet annen virksomhet". Det vil være hensiktsmessig for kontrollformål å se inntekt og kostnad i sammenheng for å vurdere om annen virksomhet går på bekostning av barna eller om denne virksomheten genererer overskudd som kan komme barna til gode.

For øvrig tilsier vår erfaring at årsoppgavene til de ulike kommunene er svært forskjellig og rapporterer ulikt innhold. Det ville vært hensiktsmessig dersom kommunene hadde en standard måte å rapportere tilskudd som er utbetalt i løpet av regnskapsåret til barnehagene.

Generelt sett følger kommunen kontantprinsippet når det kommer til rapportering av ordinære tilskudd. Det kan føre til at det ikke er samsvar mellom årsoppgave fra kommunen og inntektsført tilskudd i regnskapet. Flere kommuner åpner for periodisert rapportering på de øvrige tilskuddene.

Departementet burde utarbeide en mal slik at årsoppgaver fra kommunene kan standardiseres. Dette vil lette rapporteringen for barnehagene og også forenkle for kontrollformål.

Lønnskostnader og pensjon

Lønnskostnad og pensjon utgjør den største kostnaden og bør redegjøres for nærmere i note. Aktuell tilleggsinformasjon som vi mener er hensiktsmessig å spesifisere i note er antall ansatte og antall årsverk, lønn til daglig leder, lønn til nærstående, styrehonorar og hvilken tariff barnehagen følger.

Ytterligere krav i ny bemanningsnorm vil påvirke lønnskostnaden. Vi har en forventning om at lønnskostnadene totalt sett vil øke vesentlig i flere barnehager når ny bemanningsnorm er implementert og oppfylt. Det kan vurderes hvorvidt opplysninger om oppfyllelse av bemanningsnorm bør tas med som tilleggsinformasjon i note.

Reparasjon/ vedlikehold

Reparasjoner og vedlikeholdskostnader bør fremgå på egen linje som i dag. Denne informasjonen bør sees i sammenheng med anleggsmiddelnoten. Dersom barnehagen har et eldre bygg, kan det forventes at denne posten er større enn en barnehage som har nyoppført bygg. Alder på bygg og avskrivningsplan vil fremgå av anleggsmiddelnoten.

Det bør vurderes hvorvidt disse kostnadene skal spesifiseres i note for informasjonsformål.

Innleid personell

Innleid personell bør spesifiseres på egen linje. Det vil være interessant å se på denne kostnadsposten i sammenheng med lønnskostnad.

Disponeringer

Den enkelte barnehages resultat fremgår av resultatregnskapet. Det foreslås at totalt resultat for selskapet som helhet opplyses om i en egenkapitalnote, samt at egenkapitalen på totalnivå i selskapet spesifiseres i egenkapitalnote.

Vi merker oss at "mottatt konsernbidrag" ikke er tatt med i dagens statistikk. Det er av vår mening at det også registreres dersom selskapet mottar konsernbidrag. For skattepliktige konsern, vil det være vanlig å gjennomføre skatteplanlegging og dermed yte konsernbidrag på tvers av selskapene, både med og uten skatteeffekt. Dersom det kun kartlegges i statistikken mottatte konsernbidrag, vil totaltallene ha større mangler. I de tilfellene selskapet tilføres kapital via konsernbidrag, så fremkommer ikke dette.

Opplysninger om barnehagen (BASIL punkt 2)

Lovgrunnlaget for BASIL-rapporten er Barnehageloven og økonomiforskrift til barnehageloven. I skjema punkt 2.3 skal barnehage opplyse om hvilket rammeverk for finansiell rapportering som er benyttet. I veiledning pkt.1.4 står det innledningsvis at det regnskapet som skal rapporteres skal føres etter periodiseringsprinsippet. Senere i 1.4 sier man at likevel skal se bort fra hvilken GAAP (regnskapsspråk) som benyttes, og at spesifikasjonen i resultatregnskapsskjemaet skal fylles ut uavhengig av hvilke regnskapskrav man for øvrig er underlagt.

SSB og kommunene synes i den forbindelse å legge kontantprinsippet til grunn for innregning av tilskudd. Dette synes også å praktiseres forskjellig fra kommune til kommune, og kan dermed fremstå som noe uklart og bør klargjøres.

I tillegg til de opplysningene som gis per i dag, bør det være et alternativ hvor det krysses av for om barnehagen er skattepliktig eller ikke. Dette vil implisitt fremgå av resultatregnskapet ved at det vil fremgå en skattekostnad. Vi mener likevel det er hensiktsmessig med denne sorteringen allerede under bildet opplysninger om barnehagen.

Om barnehagen er skattepliktig eller ikke er vesentlig informasjon for brukerne av regnskapet. Samvirkeforetak, lag/ foreninger og stiftelser er ikke skattepliktige foretak. Disse selskapene har et ideelt formål og vil ikke kunne hente ut utbytte fra selskapet. Det foreligger også en del aksjeselskaper som har fått unntak fra skatteplikt på grunnlag av at de har et ideelt formål og ikke tar utbytte til eierne. Det bør også være mulig for statistikkformål og forskning å kunne gjennomføre denne sorteringen.

5.2 Balansen

Generelt er det en svakhet at balansen ikke er tatt med i BASIL-rapporteringen. Vi mener at selskapsbalansen burde tas med som en del av rapporteringen. Etter vår mening vil det være tilstrekkelig å rapportere inn hele selskapsbalansen på totalnivå, med ytterligere spesifiseringer av enkelte poster tilknyttet den enkelte barnehage.

Det vil ikke være hensiktsmessig å rapportere en fullstendig balanse spesifikt per barnehage. En slik oppsplitting av balansen vil være svært krevende å gjennomføre. Dersom alle balanseposter skal splittes enkeltvis per barnehage, vil det kreve en omfattende avstemming og dokumentasjonsjobb. For enkelte balanseposter, må fordelingen gjøres på bilagsnivå. Det kan tenkes at det i noen tilfeller vil øke risikoen for feil i regnskapet. Et regnskapsmessig skille mellom hver enkelt barnehage på balansepostene vil etter vår mening være lite hensiktsmessig i et kost/ nytte perspektiv.

En del felles balansekonti vil være krevende å skille og skaper betydelig merarbeid ved at hver enkelt balansekonto må dokumenteres og avstemmes hver for seg jfr bokføringslova. Et regnskapsmessig skille vil også kunne være utfordrende dersom barnehagene i selskapet har felles bankkontoer.

Det vil likevel være informativt å skille ut enkelte av postene ved nærmere spesifisering i noteopplysning.

5.3 Annen informasjon

Driver eier/ foretaket annen virksomhet enn barnehage

I likhet med departementet ser vi utfordringen med at barnehager kan drive annen type virksomhet som i ytterste konsekvens kan påføre barnehagedriften økonomisk tap. Vi har uttalt i vårt hørings svar at et rent forbud mot annen virksomhet ikke vil være hensiktsmessig. Vi er enige i at det bør gis adgang til enkelte typer virksomhet. Etter mønster fra friskolelova § 2-2 bør departementet videre ha adgang til å gi ytterligere fritak gjennom enkeltvedtak.

Generelt bør virksomhet som skjer som en naturlig forlengelse av barnehagedriften, og som utgjør en mindre del av den totale virksomheten, være tillatt, sml. friskolelova § 2-2. Eksempler på slike tilleggstjenester kan være handletjenester for foreldre, salg av andre varer og tjenester, utleie av egen fast eiendom og kursvirksomhet.

Vår erfaring tilsier at annen virksomhet ikke nødvendigvis medfører ekstra netto kostnader for barnehagen. Eksempelvis har vi sett at enkelte barnehager driver kursvirksomhet, hvor de fakturerer for lønn og reisekostnader i tillegg til honorar. I slike tilfeller tilfører den andre virksomheten verdi som kommer barna til gode. Det samme gjelder utleie av lokaler i barnehagen til foreldrearrangementer, barkedåp og lignende. Generelt vil dette være en begrenset inntekt, med en naturlig tilknytning til barnehagedriften, og med svært begrenset kapitalbehov, og dermed begrenset risiko.

Videre bør salg av egenproduserte tjenester mellom selskap i samme konsern være unntatt forbudet. For eksempel har mange av de største barnehageselskapene i dag egne økonomiansatte, som håndterer regnskapsførsel internt. I den grad departementet gjennomfører forslaget om å kreve egne rettssubjekt for hver enkelt barnehage, vil den enkelte barnehage som den klare hovedregel ikke være stor nok til å ha egen ansatt regnskapsfører.

Løsningen da vil være å ansette regnskapsfører i ett selskap, og deretter selge tjenester til øvrige selskap i gruppen. Samme betraktning kan gjøres for andre typer tjenester som anskaffelser, vedlikehold, renhold og eiendom.

Vår anbefaling er at dette punktet spesifiseres og tallfestes ut i fra omfang og andel av virksomhetens omsetning. Vår erfaring tilsier at det i hovedsak er snakk om mindre virksomhet som gjerne bidrar til overskudd og som kommer barna til gode. Det er per i dag få barnehager som har dette av betydning. Hva som skal spesifiseres her og på hvilken måte bør knyttes opp mot risiko for at virksomheten vil komme på bekostning av barnehagedriften.

Utleie av barnehage til barkedåp og barnebursdager, begrenset kursvirksomhet, vaktmestertjenester, hybler til ansatte for å sikre arbeidskraft er kanskje forhold av mindre vesentlighet og risiko.

I dag skal annen virksomhet skilles ut i fra BASIL-rapporten. Vi mener det er hensiktsmessig at alle transaksjoner tas med i resultatrapporten, slik at det er tallfestet og effekten er synlig. At dette i dag tas ut av BASIL-rapporten er en helt klar svakhet.

Praktisk løsning til BASIL-rapporteringen er at konto 3600 Leieinntekter og 3900 Annen driftsrelatert inntekt bør ha egen spesifisering i rapporten. I tillegg vil det være informativt dersom kostnader tilknyttet annen virksomhet rapporteres på egen konto i BASIL-rapporten for å synliggjøre overskudd.

Nærstående transaksjoner:

Dagens BASIL krever rapportering tilknyttet nærstående transaksjoner. Oppsettet i BASIL er i midlertid ikke tilstrekkelig tilpasset for å kunne gi utfyllende opplysninger.

I rapporten er det i dagens løsning ikke lagt inn nok linjer. Det er derfor ikke mulig å legge inn alle transaksjonene som vil være aktuell for den enkelte barnehage dersom antall transaksjoner overstiger antall linjer. I barnehager som har større omfang med slike transaksjoner, vil det være risiko for underrapportering.

Vår mening er at det ikke vil være tilstrekkelig med kun informasjon om nærstående transaksjoner tilknyttet resultatposter. Det vil være vesentlig også å opplyse om balansepostene tilknyttet disse transaksjonene.

I økonomiforskrift til barnehageloven er det ikke definert nærmere hva som menes med nærstående jfr. §2. I forarbeidene har man referert til aksjelovens og allmennaksjelovens §§3-8 og 3-9, slik at det er grunn til å tro at nærståendedefinisjonen i AL §1-5 kan legges til grunn.

I henhold til rapporteringsskjema utarbeidet av Kunnskapsdepartementet skal det i rapporteringsskjema gis opplysninger over nærstående som barnehagen har hatt transaksjoner med i regnskapsåret. I henhold til barnehageloven §14 a første ledd bokstav b kan resultatregnskapet ikke belastes kostnader ved transaksjoner med eiere eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier, på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.

Vår tolkning av dette er at det dokumentasjonskrav som det er lagt opp til kan sammenlignes med det krav som visse selskaper og innretninger har plikt i forhold til å utarbeide skriftlig dokumentasjon vedrørende transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner), jf. lignl. § 4-12 nr. 2 og FINs forskrift 7. desember 2007 nr. 1369. Skattedirektoratet har utarbeidet internrettslige retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender

Vår erfaring er at opplysningene tilknyttet nærstående transaksjonene er noe tynt. Eksempelvis opplyses det at leieavtale er lagt som grunnlag ved leiekostnad.

Det vil være hensiktsmessig med en nærmere kravspesifikasjon til dokumentasjon av disse postene.

Beskrivelse av transaksjonen: Jfr veiledningen skal det kort beskrives hva som er levert, for eksempel lønnskostnader, husleie barnehage, felleskostnader for strøm. Det bør i beskrivelsen også legges opp til en presisering av hvilke transaksjoner som er mottatt samt hvilke eiendeler, gjeldsposter som er til nærstående. Eksempelvis vil langsiktig/ kortsiktig gjeld til nærstående være hensiktsmessig å oppgi samt hvorvidt gjeld/ fordringspostene er renteberegnet.

Vederlaget: Summen av vederlaget barnehagen har betalt eller mottatt i forbindelse med transaksjon av varen eller tjenesten. Her mener vi summen av gjeldspost / fordring også må angis.

Grunnlag for vederlag: Jfr veiledningen skal grunnlaget for vederlaget oppgis, for eksempel for lønnskostnader foreslås det opplyst om årslønn, månedslønn eller timelønn for den enkeltstående nærstående og for husleie kan det opplyses om leiepris per kvadratmeter som betales av nærstående.

Det er av vår mening ikke tilstrekkelig at man har inngått en skriftlig avtale mellom partene for å dokumentere grunnlaget for vederlaget. Vi mener det er vesentlig at det i tillegg dokumenteres hvordan prissettingen har skjedd. Det kan være gjennom å dokumentere at den pris som er tatt overfor barnehagen er den samme pris som andre kunder av nærstående betaler. Når det gjelder husleie kan dette være målt mot hva som er markedsmessig husleie for utleiemarkedet i det området barnehagen ligger, hensyntatt alder og kvalitet på lokalene.

I konsernforhold, med eget administrasjonsselskap for overordnede funksjoner i konsernet, er det ikke tilstrekkelig at man bare dokumenterer at man fordeler administrasjonskostnadene forholdsmessig mellom konsernselskapene. Man må i tillegg dokumentere at den pris som betales er en pris som ville blitt betalt mellom uavhengige parter. Det burde forventes at man dokumenterer innholdet i det som leveres, og at dette er en vare eller tjeneste som barnehagen har brukt i sin barnehagedrift.

Man vil ikke kunne belaste barnehageregnskapet med et fast beløp pr. måned for hele året, uten at det foretas en måling opp mot fordelingsnøkkel pr.31.12, med eventuell korleksjon av endelig avregning.

5.4 Soliditet:

Vi mener det vil være tilstrekkelig å opplyse om dette på selskapsnivå.

Hver enkelt barnehages resultatandel fremkommer av resultatregnskapet. Vi mener det vil være tilstrekkelig med en oppstilling i note om egenkapitalen på selskapsnivå, anleggsmiddelnote og gjeldsnote som viser hvordan anleggsmidlene er finansiert.

5.5 Øvrige tilpasninger

To nivå på BASIL-rapporten

Det vil være noen utfordringer dersom foreldre er brukere, og det er behov for en generell offentliggjøring av BASIL-rapporten. Det vil ligge begrensninger i forvaltningsloven og offentlighetslova til hvilke opplysninger som kan offentliggjøres.

Vi foreslår derfor en BASIL-rapport med to nivåer. En del for rapporteringsformål til kontrollinstans og SSB og en aggregert rapport som kan gjøres offentlig i likhet med årsregnskapet.

Praktisk gjennomføring

Det bør legges til rette for at BASIL kan leveres inn via altinn.no der hvor øvrig rapportering gjennomføres per i dag. Det vil lette blant annet tilgangen til rapporten for styremedlemmer, regnskapsfører og revisor som allerede har tilgang.

Hva gjelder praktisk tilnærming for å løse formålet om økt innsyn og transparens, samt økte kontrollmuligheter, er vårt syn at dette bør løses gjennom de muligheter som ligger i SAF-T¹²

Dette er et særskilt format for levering av regnskapsopplysninger gjeldende fra 1. januar 2020. Formatet er obligatorisk for alle virksomheter med omsetning over NOK 5 000 000 per år, eller som har regnskapet tilgjengelig elektronisk. Med tanke på at dagens rapportering i BASIL kun skjer elektronisk er det grunn til å tro at samtlige barnehager vil ha sitt regnskap elektronisk tilgjengelig og dermed være omfattet av SAF-T.

I praksis medfører SAF-T at virksomheter som pålegges å levere regnskapsopplysninger til Skatteetaten, må gjøre dette på SAF-T format. Formatet bygger på en pre-definert kontoplan, næringsdrivende som benytter avvikende kontoplan må derfor som en del av forberedelsene påse at kontoplan er korrekt mappet mot SAF-T, slik at filen som genereres blir korrekt.

En sentral effekt av SAF-T er at tallene raskt kan leses inn i systemer, og analyseres videre, enten på det enkelte subjekt, eller mot samledata. Sett hen til våre innspill til oppgradering av BASIL-formatet er det eksempelvis mulig å sette automatiske kontroller på tema som;

1. Ytelser til nærstående.
2. Omsetning fra annen virksomhet
3. Lån til nærstående.

¹² Standard Audit File - Tax

4. Pensjonskostnader
5. Egenkapitalgrad
6. Utbyttegrad

Slike analyser gir i seg selv ingen svar, men gjennom erfaringsbasert utvikling og aktiv bruk er det fullt mulig å utvikle automatiske spørringer som identifiserer subjekter hvor det er grunnlag for å se nærmere på detaljene. For enheter som inngår i et konsern er det videre mulig å konsolidere filene og se på tallene summert.

En nærliggende metodikk her vil være å isolere selskaper med en høy grad av ytelser til nærstående, vurdere revisors uttalelse for å se om den gir tilstrekkelig forklaring, og ved behov kontakte selskapet direkte og be om en nærmere redegjørelse for bakgrunn og prismodell.

Den fastsatte standarden tillater videre mapping mot Kostra¹³. Et oppdatert regnskapssystem bør da allerede nå ha den nødvendige funksjonalitet for å rapportere BASIL på SAF-T format.

Formatet åpner videre for offentliggjøring av utvalgte tall. Som foreslått tidligere vil det være mulig å åpne for en begrenset offentliggjøring av BASIL-tallene. Ved å først definere hvilke poster og samleposter som kan gjøres offentlig tilgjengelig, kan man deretter automatisere uttrekk av disse postene for offentliggjøring. Tilsvarende krav kan innføres mot kommunene for å sikre foreldrene lik tilgang til informasjon.

5.6 Offentliggjøring av opplysninger i BASIL

Jamfør offentlighetslova § 3 er hovedregelen at dokumenter er åpne for innsyn.

Retten til innsyn i Basil-rapporten vil følge av offentleglova (lov 19.mai 2006 nr 16).¹⁴ Retten til innsyn i offentlig virksomhet er et grunnleggende demokratisk prinsipp som omhandler følgende punkter:

- Demokratisynet, det at borgene gjennom tilgang på informasjon kan få innsikt i samfunnsspørsmål, få bedre grunnlag for å ta del i samfunnsdebatten, bli aktive deltakere i det demokratiske samfunnet vårt
- Kontrollensynet, at borgerne og media gjennom innsyn har mulighet til å kontrollere styresmaktene og slik avsløre kritikkverdig og uheldige forhold
- Hensynet til rettssikkerhet, gjennom at de ulike aktørene kan skaffe seg kjennskap til forvaltningspraksis og grunnlaget for dette, noe som motvirker usaklig forskjellsbehandling og andre former for kritikkverdig bruk av makt og kompetanse (Rettleier til offentleglova, 2019)¹⁵

Reglene om retten til innsyn må sees i sammenheng med forvaltningsloven som også innehar regler for når taushetsplikten inntreffer.

Det er imidlertid på det rene at store deler av BASIL er sammenfallende med det som vil komme frem i et eventuelt årsregnskap, og bør således kunne deles.

Det er allerede i dag retningslinjer for hvilke poster i regnskapet som skal skjermes mot eventuelle innsynsbegjæringer, inkludert tiltak rettet mot særlige grupper.

¹³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/kunngjoringer/standard-for-innhold-og-format-ved-gjengivelse-av-elektronisk-bokforte-opplysninger/>

¹⁴ <https://lovdata.no/nav/andre-rettskilder/Offentleglova>

¹⁵ https://www.regjeringen.no/contentassets/3a11886db3604e9d9a049e872564467d/rettleiar_offentleglova.pdf

BASIL er per i dag ikke direkte offentlig tilgjengelig. Opplysningene er imidlertid omfattet av offentlighetsloven, og kan utleveres på forespørsel. Det er gitt retningslinjer for behandling av sensitive opplysninger¹⁶, dette gjelder i særlig grad forhold knyttet til særtilskudd knyttet til spesielle grupper, som funksjonshemmede eller barn med minoritetsbakgrunn.

BASIL er slik sett ikke per definisjon sensitiv informasjon, men det er enkeltopplysninger som fremgår av rapporten som i enkelttilfeller kan gjøre det mulig å identifisere enkeltpersoner. Retningslinjene tilsier derfor at slike opplysninger må holdes tilbake.

Det generelle utgangspunktet er imidlertid at en stor del av postene i BASIL er sammenfallende med hva som vil være tilgjengelig i et eventuelt årsregnskap, og det vil ikke være nærliggende å anse dette som særlig sensitiv informasjon.

En løsning vil da være å publisere et uttrekk fra BASIL, hvor da eksempelvis kommunale tilskudd konsolideres slik at det ikke fremkommer hvor mye særtilskudd som gis. Sett hen til at vårt forslag videre forutsetter at blant annet nærstående transaksjoner og annen virksomhet tallfestes, vil dette gi brukergrupper tilstrekkelig innsyn i den underliggende økonomiske situasjonen.

Denne løsningen vil videre gi bedre innsyn enn det ordinære årsregnskapet, ettersom særkrav kan settes via BASIL.



¹⁶ <https://www.udir.no/tall-og-forskning/datainnsamling-kilder/basil/resultatregnskap-fra-private-barnehager/#retningslinjer-for-a-utlevere-data-fra-basil>

6. Revisors rolle

På bakgrunn av forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager § 3¹⁷ skal barnehagens resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor. Unntatt fra dette kravet er barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn 20 barn eller familiebarnehager med til sammen færre enn 10 barn. Tilsvarende gjelder for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kun har én åpen barnehage. Disse kan i stedet for revisor velge en uavhengig regnskapskyndig til å attestere regnskapet. Barnehagens revisor skal revidere og avgi revisjonsberetning basert på ISA 805 Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling¹⁸.

6.1 Særlovgivning av barnehager- offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode.

I løpet av våren 2019 var det en del media-oppslag rundt barnehagelovens § 14a og barnehager som ifølge både tilsynsmyndighet og klageinstans har brutt barnehageloven. I den forbindelse har også revisor og forventninger tilknyttet revisjon av barnehager kommet i søkelyset. Blant annet har en revisor uttalt seg til Klassekampen (06.03.19)¹⁹ etter han hadde godkjent et av de regnskapene som inneholdt lovbrudd: " Jeg har ikke noe kjennskap til dette her. Jeg reviderer etter regnskapsloven. Jeg kjenner til barnehageloven, men går ikke direkte inn på den når jeg ser på barnehagens regnskap." Videre har det i Utdanningsnytt²⁰ blitt skrevet en artikkel av styrer i Trollsteinen barnehage som henviser til sin revisor. Artikkelen påstår at revisor i forbindelse med revisjonen vurderer om det foreligger brudd på lover og forskrifter som har vesentlig effekt på regnskapet, men vurderer ikke om regelverket overholdes generelt"

Revisorforeningen har reagert på disse uttalelsene og mener barnehageregnskaper som strider mot barnehageloven ikke skal godkjennes. Hanstad sier: " Å se etter at barnehagens penger er brukt på den måten den skal, er den del av revisors oppdrag"²¹. Dette er også sammenfallende med vårt syn.

Dette har nok også vært bidragsyter i debatten som pågår om barnehageeiere som velferdsprofitorer, behovet for mer kontroll og innsyn samt forslaget til krav om at hver barnehage skal organiseres som et eget rettssubjekt.

¹⁷ <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2012-11-30-1108>

¹⁸ <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-805-revidert-sarlige-hensyn-ved-revisjon-av-enkeltstaende-regnskapsoppstillinger-og-spesifikke-elementer-kontoer-eller-poster-i-en-regnskapsoppstilling.pdf>

¹⁹ <https://dagens.klassekampen.no/2019-03-06/lovbrudd-godkjent>

²⁰ <https://www.utdanningsnytt.no/debatt/2019/februar/det-hjelper-ikke-oss-private-barnehager-hvis-lindboe-er-upresis-om-virkeligheten/>

²¹ <https://dagens.klassekampen.no/2019-03-06/lovbrudd-godkjent>

6.2 Lovverket/ Reguleringen

Jamfør Barnehageloven §14a skal offentlig tilskudd og foreldrebetaling komme barna i barnehagen til gode. Barnehagen kan ha et rimelig årsresultat, men det forutsetter at visse vilkår er oppfylt

- a. Barnehagen kan bare belastes kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen
- b. Barnehagen kan ikke ovenfor eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner og belaste kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter og
- c. Barnehagen kan ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager.

Dette betyr at barnehagene kan ta ut verdier av barnehagedriften gjennom et rimelig årsresultat.

Med rimelig årsresultat siktes det til virksomheter med positivt årsresultat eller overskudd. Systematikken i bestemmelsen er at dersom barnehagen oppfyller de kumulative vilkårene i § 14a bokstav a-c, så anses resultatet som rimelig.

Videre står det i barnehageloven § 14a at barnehageeier skal kunne dokumentere at offentlig tilskudd og foreldrebetaling er i bruk i samsvar med formålet i første ledd som er at midlene skal komme barna i barnehagen til gode.

Når revisor reviderer barnehager skal revisor kjenne til særlovgivningen og forholde seg til de kravene som følger av barnehageloven. Det ligger en forventning til revisorene at når Kommunen og fylkesmannen pålegger barnehagene å betale tilbake tilskudd fordi reglene ikke er fulgt, så burde revisor ha påpekt dette. Dersom revisor oppdager vesentlig brudd på barnehagelovens §14a, skal revisor ikke godkjenne regnskapet. Revisorforeningen har uttalt: "Det er en selvfølge at revisor følger barnehageloven og avdekkes det vesentlige brudd som ledelsen ikke retter opp i, skal det rapporteres i beretningen. "

I forbindelse med revisjon av årsregnskapet må man være oppmerksom på de forhold som skal tas med som tilleggsopplysning i BASIL-rapporteringen. Enkelte forhold som skal rapporteres i BASIL-rapporteringen kan også ha konsekvens for revisjonsberetningen ved presisering eller forbehold.

6.3 Vesentlige risikoområder ved revisjon av barnehager ihht barnehagelovens § 14 som vi mener revisor må være oppmerksom på

Lønnskostnader og lønn til eier

I en barnehage utgjør lønnskostnaden normalt mellom 75-80% av totale kostnader i selskapet, og er den posten ledelsen i hovedsak må se på når man vurderer om kostnader kan spares. Det følger av §14a bokstav c at barnehagen ikke kan ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager. Dette området kan være utfordrende å revidere. Lønnskostnaden vil være varierende mellom de ulike barnehagene ut i fra personalsituasjonen. Barnehager som har ansatte med lang ansennitet vil gjerne ha en vesentlig høyere lønnskostnad enn en barnehage som har høy turnover og mange unge ansatte/ timevikarer.

Lønn og styrehonorar til eier skal ikke settes høyere enn hva som ville vært avtalt dersom personene skulle vært ansatt på alminnelige vilkår og uten forbindelse med eier. Dersom vi avdekker vesentlige avvik knyttet til dette, må vi innhente dokumentasjon fra ledelse og styret for hvorfor lønnen er satt høyere. Årsak til høyere lønn kan for eksempel være at leder har en " dobbel stilling", at leder gjør

administrativt arbeid på kveldstid i tillegg til ordinært arbeid på dagtid og dermed en ekstra kompensasjon for dette.

Vi ser at det i flere av tilsynssakene settes stort fokus mot eierlønn og om eier mottar andre ytelser slik som fri bil og andre naturalytelser.

Nærstående transaksjoner og prising av transaksjoner med eier eller eiers nærstående:

Barnehagens resultatregnskap kan ikke belastes kostnader ved transaksjoner med eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier, på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter jfr økonomiforskriften § 2 (2)

Tilsyn ved kjøp av tjenester fra eier eller eiers nærstående vil være en viktig del av kommunens kontrollhandlinger ved håndheving av bestemmelsene om bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Eksempelvis kan det være barnehageeiere som legger deler av virksomheten tilknyttet barnehagen i andre rettssubjekter enn det rettssubjekt som mottar offentlig tilskudd etter barnehageloven. Når barnehageeier kjøper varer og tjenester av seg selv eller nærstående, vil det være risiko for at det fastsettes priser og kontraktsvilkår som ikke anses som markedsmessige.

I den utstrekning vederlaget er vesentlig, skal man i revisjonen påse at barnehagen har dokumentert at alle kostnadsførte transaksjoner med eier eller eiers nærstående er prissatt til armlengdes avstand. Det at man har inngått skriftlig avtale mellom partene er ikke tilstrekkelig. Det må i tillegg dokumenteres hvordan prissettingen har skjedd. Det kan være gjennom å dokumentere at den pris som er tatt overfor barnehagen er den samme pris som andre kunder av nærstående betaler. Når det gjelder husleie kan dette normalt måles mot hva som er markedsmessig husleie for utleiemarkedet i det området barnehagen ligger, hensyntatt alder og kvalitet på lokalene. Vaktmestertjenester, renholdstjenester etc. som kjøpes hos nærstående kan sammenlignes med tilvarende markedspris i området. Det totale vederlaget må også vurderes i forhold til om tidsbruk vurderes rimelig.

En nærståendetransaksjon i denne sammenheng kan også være lønn til nærstående av eier, som lønn til ektefelle og barn av daglig leder.

Transaksjoner som ikke gjelder drift etter barnehageloven jfr § 2 i økonomiforskrift til barnehageloven

Alle transaksjoner som kostnadsføres i barnehagens resultatregnskap må være knyttet til den barnehagedriften som kommunen har godkjent etter barnehageloven. Bestemmelsen om at transaksjoner skal være knyttet til godkjent drift etter barnehageloven, innebærer at kostnader relatert til andre aktiviteter enn det som faller innenfor den godkjente driften av barnehagen ikke kan kostnadsføres i barnehagens regnskap. Eksempler på dette kan være barnehager som tilbyr handledtjenester for foreldre, salg av andre varer og tjenester, utleie av fast eiendom og barnehageeiere som driver kursvirksomhet i konkurranse med andre kommersielle aktører. Barnehageloven og tilhørende forskrifter inneholder ikke et forbud om at barnehageeier driver annen type virksomhet enn tilskudsberettiget barnehagedrift, men det vil i slike tilfeller være risiko for at offentlige tilskudd som er tiltenkt barna benyttes til å subsidiere annen type virksomhet

I de tilfeller barnehagen driver annen virksomhet må vi i revisjonen gjøre en vurdering om størrelsen av den andre virksomheten er vesentlig og om det medfører ekstra kostnader for barnehagen. Eksempelvis har vi sett at enkelte barnehager driver kursvirksomhet og hvor de fakturerer for lønn og reisekostnader i tillegg til honorar. I slike tilfeller medfører ikke nødvendigvis den andre virksomheten økte kostnader, men tilfører verdi som kommer barna til gode. Det samme gjelder utleie av barnehagen til foreldrearrangementer, barnedåp og lignende. I noen tilfeller vil overskudd av annen virksomhet tilfalle barnehagen. Annen virksomhet vil kun være et problem dersom den andre aktiviteten fører til underskudd eller pådrar kostnader til barnehagen.

Er virksomheten av et visst omfang kan barnehagen også komme i en situasjon hvor aktivitet kan være avgiftspliktig, samt at aktiviteten også kan bli skattepliktig. Dette er forhold vi må orientere ledelsen om i de tilfeller vi mener det er nødvendig.

Driftskostnader belastet ordinær drift

I enkelte tilfeller vil det være utfordrende å revidere om kostnader vil komme barna til gode i barnehagen. Julegaver til ansatte eller andre rimelige velferdstiltak, vil det komme barna til gode? En studietur til utlandet som bidrar til kompetanse hos de ansatte og et bedre arbeidsmiljø,- vil det være kostnader som kommer barna til gode?

Vår erfaring tilsier at hvilke kostnader som kommer barna til gode har ulike definisjoner og avgrensninger fra kommune til kommune. I tilsynssakene har noen kommuner godkjent typiske sosiale kostnader og firmahytte som kostnader som kommer barna i barnehagen til gode, mens i andre kommuner er det satt nulltoleranse for slike kostnader og det er til og med gitt påpakning om for høyt innkjøp av leker, puter etc. I de tilfeller vi registrer unormale kostnader eller investeringer er dette forhold vi må ta opp.

De siste årene har det vært en del økonomiske tilsyn i barnehager, og da spesielt i skattepliktige aksjeselskap. Hovedformålet med slike tilsyn har vært kontroll av om bruken av midler har vært i henhold til barnehageloven. I den forbindelse har man spesielt sett på om lønn til eier har vært i henhold til normallønn til ledere i en barnehage på tilsvarende størrelse, andre goder til eiere som fri bil, om barnehagen har ytet lån til nærstående/andre selskap som ikke driver barnehagevirksomhet. Flere barnehager har i den forbindelse mottatt krav om tilbakebetaling av tilskudd. Dette er noe vi på generelt grunnlag må være oppmerksom på.

7. Oppsummering og konklusjon

I vår gjennomgang ser vi at et eventuelt krav om at hver enkelt barnehage skal organiseres som eget rettssubjekt vil få betydelige administrative og økonomiske konsekvenser for hver enkelt barnehage. Utover etableringskostnader og kostnader til omorganisering, vil dette kravet medføre betydelig merkostnader årlig. Eksempelvis vil hver enkelt barnehage måtte utarbeide selvangivelse, eventuell årsberetning, årsregnskap, noteopplysninger og aksjonærregisteroppgaver. Hvert enkelt rettssubjekt får merkostnader tilknyttet organisasjon og ledelse ved gjennomføring av styremøter og generalforsamlinger, utarbeidelse av styreprotokoller og generalforsamlingsprotokoller, styrehonorar samt eventuelle konsolideringskostnader. I tillegg vil en slik oppsplitting også kunne medføre en generell økning i kostnader som følge av at barnehagen mister stordriftsfordeler og innkjøpsavtaler som den har tilgang til i en større enhet.

Eventuelle lisenser og fellesanskaffelser må gjøres på hvert enkelt subjekt, eventuelt kjøpes inn av ett selskap i gruppen og deretter må disse kostnadene viderebelastes det enkelte driftsselskap. Dette vil øke det samlede antall transaksjoner og mellomværende internt i det enkelte konsern, noe som kan gjøre økonomien mindre oversiktlig.

KPMG mener at sporbarheten og kontrollen er ivaretatt i dagens § 3, jfr § 2 i økonomiforskrift til barnehageloven hvor det stilles krav om at hver barnehage skal utarbeide et resultatregnskap med tilleggsinformasjon. Det betyr at det i dag allerede er etablert et regnskapsmessig skille mellom resultatposterene. En tilsvarende inndeling av balansen vil ikke være hensiktsmessig. En slik oppsplitting av balansen vil være svært krevende å gjennomføre og i tillegg skape betydelig merarbeid i form av avstemming og dokumentasjon. Fordelingen må i stor grad gjøres på bilagsnivå og det er usikkert hvorvidt verdien av denne splitten vil gi noen merverdi. Det kan også tenkes at en slik øvelse kan øke risikoen for feil.

Generelt er det en svakhet at balansen ikke er tatt med i BASIL-rapporteringen. Vi mener at selskapsbalansen burde tas med som en del av rapporteringen. Som tillegg til totalbalansen vil det være informativt å skille ut enkelte av postene ved nærmere spesifisering i noteopplysning.

I tillegg til de opplysninger som fremkommer i dagens BASIL-rapportering, vil tilsynsmyndighetene ha nytte av at det rapporteres på balansestørrelser som har en tilhørende post i resultatregnskapet. Dette gjelder blant annet informasjon om den enkeltstående barnehages driftsmidler og hvordan disse er finansiert samt spesifisering av balanseposter tilknyttet nærstående-transaksjoner.

I vårt notat ser vi videre på hvem brukerne av regnskapet er, behovet for offentliggjøring av opplysningene og kontrollmyndighetenes informasjonsbehov. På bakgrunn av denne gjennomgangen foreslår vi en rapportering til myndighetene i SAF-T format som kan skape analysemuligheter for kontrollmyndighetene. Vi foreslår også en todelt BASIL-rapportering, hvor en nedskalert versjon kan gjøres offentlig tilgjengelig, slik som årsregnskapet.

Tilslutt i notatet vårt ser vi på revisors rolle tilknyttet BASIL-rapporteringen. Revisor vil revidere resultatregnskapet og tilleggsopplysningene. Allerede i dag vil revisor identifisere nærstående-transaksjoner og vurdere disse, vurdere lønnskostnadene i forhold til norm, og spesielt lønn og styrehonorar til eiere. Revisor reviderer også om barnehagen driver annen virksomhet, og ser på om denne virksomheten subsidieres av inntekter fra barnehagedrift. Revisor skal være oppmerksom på unormale transaksjoner og kostnadsbruk. Å påse at barnehagens penger er brukt på den måten de skal og kommer barna i barnehagen til gode er en del av revisors oppdrag. Dagens regler med noen tilpasninger i BASIL-rapporten vil etter vårt syn ivareta transparens og kontrollmyndighetenes behov uten å påføre den enkelte barnehage unødvendige merkostnader som vil gå på bekostning av at tilskuddsmidlene kommer barna til gode.

Vår anbefaling er å unngå krav om egne rettssubjekter og heller videreutvikle dagens løsning med en optimalisering av BASIL-rapporteringen.

Vedlagt følger forslag til ferdig resultat og balanseoppstilling som kan benyttes som en rapport 2 fra BASIL som kan egne seg til offentliggjøring. Dette forslaget vil bidra til å dekke informasjonsbehovet og vil kunne gjøres offentlig tilgjengelig uten at det går på bekostning av offentlighetslova og kommunens taushetsplikt. Vi har i tillegg lagt med de noteopplysningene som vi mener burde spesifiseres nærmere i BASIL-rapporten i tillegg til de opplysningene som gis i dag (noteopplysninger som fremgår av dagens BASIL-rapportering er ikke tillagt i dette forslaget).

Resultatrapport for rapporteringsformål – til offentliggjøring

Foreldrebetaling

Kostpenger

Sum tilskudd

Sum kapitaltilskudd

SUM KOMMUNALE TILSKUDD

Leieinntekter

note

Kostpenger

Annen Driftsrelatert inntekt

note

SUM ANNEN DRIFTSINNEKT

Varekostnad

Lønnskostnader

note

Pensjon

note

Avskrivninger

note

Kostnader lokaler

Reparasjon/ vedlikehold

note

Fremmedtjenester

Innleid personell

Reisekostnader

Kostnader Annen virksomhet

note

Andre kostnader

SUM DRIFTSKOSTNADER

DRIFTSRESULTAT

Andre finansinntekter

Andre finanskostnader

NETTO FINANSPOSTER

note

RESULTAT FØR SKATT

Skattekostnad

ÅRSRESULTAT

Disponering av årsresultat

Utbytte/Konsernbidrag

Overføres / dekkes av annen egenkapital

note

Eiendeler**Anleggsmidler****Varige Driftsmidler**

Tomter, bygninger o.a. fast eiendom

Driftsløsøre, inventar o.a. utstyr

SUM varige driftsmidler**Sum Anleggsmidler**

Note

Omløpsmidler

Fordringer

Kundefordringer

Andre kortsiktige fordringer

Note

Sum fordringer

Bankinnskudd, kontanter o.l.

Sum omløpsmidler**SUM EIENDELER****EGENKAPTIAL og GJELD**

Andelskapital/ aksjekapital/ Stiftelseskapital

Overkurs

Annen innskutt egenkapital

Sum Innskutt egenkapital

Opptjent Egenkapital

Annen Egenkapital

Sum opptjent egenkapital

Note

SUM EGENKAPITAL**Gjeld**

Annen Langsiktig gjeld

Note

Gjeld til kredittinstitusjoner

Note

Konsernintern langsiktig gjeld

Note

Sum annen langsiktig gjeld

Kortsiktig gjeld

Leverandørgjeld

Skyldig offentlige avgifter

Annen kortsiktig gjeld

Note

Sum gjeld**Sum Egenkapital og gjeld**

Note X Lønn og pensjon

- Antall ansatte og antall årsverk
- Lønn og godtgjørelse til daglig leder/ ledende personer utgjør kr x
- I tillegg kommer skattepliktig del av ulykkesforsikring og yrkesskadeforsikring kr x
- Opplysning om eventuelt lån eller sikkerhetsstillelse for ledende personer eller andre nærstående parter opplyses med beløp og betingelser.
- Opplysninger om type pensjonsforsikring (innskuddsbasert/ ytelsesbasert) og betingelsene for pensjonsordningen opplyses (prosentsetser for innskuddspensjon, offentlig / privat ytelsesordning, premiebetaling og grunnlaget for fordeling dersom flere enheter i foretaket)
- Eventuell aktuarberegning legges inn
- Bruk av premiefond

Note X Egenkapitalnote:

	Aksjekapital/ Andelskapital/ stiftelseskapital	Overkurs	Annen innskutt EK	Annen opptjent EK	Sum EK
IB 01.01.2020					
Resultat					
Utbytte					
Konsernbidrag mottatt / avgitt					
Kapitalendringer					
UB 31.12.2020					

- Egenkapitaloppstilling settes opp på totalnivå for selskapet
- Resultatbidraget til den enkelte barnehage vil fremgå av resultatregnskapet og ville kunne sees i sammenheng med egenkapitalsituasjonen på selskapsnivå.
- For aksjeselskaper legges det til opplysning om hvem som er aksjonærer i selskapet og antall aksjer
- For selskaper som har andelskapital opplyses det om andelskapital og antall andeler, samt antall andelsinnskudd tilbakebetalt.

Note X Anleggsnote

	Bygninger	Inventar	Uteområde / etc	Sum
Anskaffelseskost 01.01				
Tilgang				
Avgang				
Anskaffelseskost 31.12.				
Akk. avskrivninger 01.01				
Årets avskrivning				
Årets nedskrivning				
Avgang avskrivning				
Akk. avskrivninger 31.12				
Balansført verdi 31.12				
Forventet økonomisk levetid	10 år	25 år	20 år,	
Avskrivningsplan	Linær	Lineær	Lineær	

Anleggsmiddelnote spesifiseres for den enkelte barnehage. Denne informasjonen kan hentes ut i fra anleggskartotek. Investeringer foretatt i barnehagen vil fremgå av denne noten, samt avskrivningsplan og bokført verdi. Denne noten sees i sammenheng med gjeldsnote og oversikt over pantestillelser.

Note X Pantestillelser

Av selskapets bokførte gjeld er følgende sikret med pant:

Langsiktig bankgjeld

Kortsiktig bankgjeld/Trekkfasilitet

Sum gjeld sikret ved pant

Bokført verdi av eiendeler stillet til sikkerhet for denne gjeld:

Sum

Garantiansvar

Denne noten vil vise en oversikt over hvordan barnehagens anleggsmidler er finansiert.

Note X Rentebærende langsiktig gjeld

	Bokført verdi
	Forfall 2019
Banklån (NOK) - flytende rente	31.12.20XX
Kredittinstitusjon- fast rente	31.12.20XX
Sum	
Gjennomsnittlig flytende rente	%

Rente oppgis. I den grad gjelden er til nærstående opplyses også grunnlaget for rentesats.

Note 8 Transaksjoner med nærstående parter

Transaksjon/ transaksjonsgruppe	Tilhører resultatlinje	Motpart	Forhold til motparten	31.12.2020
	Leieinntekt	Selskap XYZ AS	Søsterselskap	XX
	Kjøp av adm. tjenester	Selskap ZYX AS	Morselskap	XX
Sum kjøp og salg av tjenester				XX

Konsernmellomværende pr. 31.12.2020

Fordringer	X
Sum kundefordringer inkl. avsetninger	X
	X
Sum andre fordringer	X
Gjeld	
	X
Sum leverandørgjeld inkl. avsetninger	X
	X
Sum annen langsiktig gjeld	X
	X
Sum kortsiktig gjeld	X

Årsak til gjeld/ fordring bør oppgis.

Appendix 3 Eksempel på revisjonsberetning BASIL

Uavhengig revisors beretning

Konklusjon

Vi har revidert resultatregnskapet for **XX Barnehage (barnehagen)**, som viser overskudd på **kr XX** og består av regnskapsskjema basert på kravene i barnehageloven og i forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift i barnehageloven), for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 2020.

Etter vår mening er resultatregnskapet for barnehagen i det alt vesentlige i samsvar med kravene til resultatregnskap i barnehageloven og i forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven).

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder de internasjonale revisjonsstandardene International Standards on Auditing (ISA-ene). Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er beskrevet i «*Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet*». Vi er uavhengige av barnehagen slik det kreves i lov og forskrift, og har overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene. Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Presisering – grunnlag for regnskapsavleggelse og begrenset distribusjon og bruk

Resultatregnskapet er utarbeidet for å gi informasjon til **XX kommune**. Som et resultat av dette anses ikke resultatregnskapet å være egnet for andre formål. Vår uttalelse er utelukkende beregnet på barnehagen og **XX kommune** og skal ikke distribueres til eller brukes av andre enn barnehagen eller **XXkommune**, med unntak av fylkesmannen i forbindelse med en eventuell klage fra barnehagens eier. Vår konklusjon er ikke modifisert som følge av dette.

Andre forhold

Barnehagen har utarbeidet et ordinært årsregnskap for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 2020 i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge, som vi har avgitt en revisjonsberetning til årsmøte i barnehagen datert 28. mai 2021.

Barnehageeiers ansvar for resultatregnskapet

Barnehageeier er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir en dekkende fremstilling i samsvar med kravene til resultatregnskap i barnehageloven og i forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven), og for slik intern kontroll som barnehageeier finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet

Vårt mål med revisjonen er å oppnå betryggende sikkerhet for at resultatregnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller

utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betyggende sikkerhet er en høy grad av sikkerhet, men ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder ISA-ene, alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Feilinformasjon blir vurdert som vesentlig dersom den enkeltvis eller samlet med rimelighet kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som brukerne foretar basert på resultatregnskapet.

Som del av en revisjon i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder ISA-ene, utøver vi profesjonelt skjønn og utviser profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen. I tillegg:

- identifiserer og anslår vi risikoen for vesentlig feilinformasjon i resultatregnskapet, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Vi utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter ikke blir avdekket, er høyere enn for feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, siden misligheter kan innebære samarbeid, forfalskning, bevisste utelatelser, uriktige fremstillinger eller overstyring av intern kontroll.
- opparbeider vi oss en forståelse av den interne kontroll som er relevant for revisjonen, for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av barnehageeierens interne kontroll.
- evaluerer vi om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene og tilhørende noteopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige.

Vi kommuniserer med ledelsen blant annet om det planlagte omfanget av revisjonen og til hvilken tid revisjonsarbeidet skal utføres. Vi utveksler også informasjon om forhold av betydning som vi har avdekket i løpet av revisjonen, herunder om eventuelle svakheter av betydning i den interne kontrollen.

Bodø, *XX. september* 2021

KPMG

Kirsti Meidelsen

Statsautorisert revisor



Kontakt oss:

Kirsti Helene Rødfjell Meidelsen
Partner, Statsautorisert revisor
Nasjonal bransjeansvarlig for
særlovgivningen barnehager.

T +47 98 90 16 15
E kirsti.meidelsen@kpmg.no

Hans Martin Asheim
Advokat

T +47 40 63 96 31
E hans.martin.asheim@kpmg.no

2020 KPMG AS, a Norwegian limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

This proposal is made by KPMG AS, a Norwegian limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative, and is in all respects subject to the negotiation, agreement, and signing of a specific engagement letter or contract. KPMG International provides no client services. No member firm has any authority to obligate or bind KPMG International or any other member firm vis-à-vis third parties, nor does KPMG International have any such authority to obligate or bind any member firm.

