



KPMG AS  
Energihuset, Jernbanevn. 85  
Postboks 1434  
N-8037 Bodø

Telephone +47 04063  
Internet www.kpmg.no  
Enterprise 935 174 627 MVA

Kunnskapsdepartementet

Deres ref KD 19/1958

[www.regjeringen.no/id2641852](http://www.regjeringen.no/id2641852)

Vår ref Kirsti Meidelsen

25 juli 2019

## Høringssvar til forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (ny regulering av private barnehager)

KPMG viser til departementets brev og høringsnotat av 26. april 2019.

Vårt svar er begrenset til de foreslåtte endringene i barnehageloven § 7, §14 og § 29 samt forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven.

### 1. Vår forståelse av bakgrunnen for endringer

- Sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode, jamfør barnehagelovens krav.
- Sikre at enheten dokumenterer dette, på en slik måte at det kan etterkontrolleres
- Sikrer at enheten rapporterer dette (transparens/åpenhet) på en slik måte at det effektivt kan kontrolleres, inkludert at revisor gjennom sin revisjonsberetning bekrefter at rapporteringen er uten vesentlige feil.

Fokuset er rettet mot eieres uttak gjennom salg av aksjer, eller transaksjoner med nærstående.

### 2. Sentralt regelverk

#### *Regnskapsloven*

Generelt har regnskapspliktige plikt til å gi informasjon om transaksjoner med nærstående i noter. Små foretak er unntatt fra dette notekravet. Ved et krav om egne rettssubjekt vil de fleste barnehager være unntatt denne informasjonsplikten. Noteplikten gjelder ikke interne transaksjoner internt i den regnskapspliktiges virksomhet.

#### Offices in:

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

Statsautoriserte revisorer - medlemmer av Den norske Revisorforening

Oslo	Elverum	Mo i Rana	Stavanger
Alta	Finnsnes	Molde	Stord
Arendal	Hamar	Tromsø	Straume
Bergen	Haugesund	Trondheim	Tynset
Bodø	Knarvik	Skien	Sandefjord
Bryne	Kristiansand	Sandnessjøen	Alesund
Drammen			

### *BASIL-rapporteringskravet*

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.

Opplysningene skal brukes for å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven § 14a, og tilrettelegge for kommunalt tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling.

### *Aksjeloven*

Aksjeloven § 3-9 stiller krav om at avtaler mellom konsernselskaper skal prises på "armlengdes avstand". Aksjeloven § 3-8 stiller krav om at vesentlige avtaler mellom selskap og nærstående skal være godkjent av selskapets generalforsamling og bekreftet av revisor, samt at avtalen skal meldes Foretaksregisteret. Tilsvarende bestemmelse er tatt inn mellom barnehagene gjennom barnehageloven § 14a. §§ 3-8, og 3-9 gjelder ikke ved transaksjoner internt i et aksjeselskap, men mellom aksjeselskaper og deres eiere/nærstående.

### *Skatteforvaltningsloven*

Lov om skatteforvaltning har i § 8-11 krav til rapportering av art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper. Denne bestemmelsen vil være aktuell mellom selvstendige rettssubjekter, men ikke for transaksjoner innad i selskaper.

### *Revisjonen og revisjonsberetningen på regnskapet og BASIL*

Standarden regulerer revisors oppgaver og plikter vedrørende relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse ved revisjon av et regnskap. Mer spesifikt utdyper den hvordan ISA 315,1 ISA 330,2 og ISA 240,3 skal anvendes i forbindelse med risikoer for vesentlig feilinformasjon som er knyttet til relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse. Da revisors bekreftelse av BASIL er en revisjon vil standarden kreve at denne standarden følges. Konsekvensen av standarden er at overholdelse av §14a vil måtte revideres med basis i vesentlighet og risiko fastsatt på barnehagenivå. Vi ser ikke hvordan revisjonen vil bli vesentlig endret ved krav om eget rettssubjekt.

### *Altinn og de nye SAF-T-reglene*

Finansdepartementet har endret bokføringsforskriften slik at bokføringspliktige skal utlevere regnskapsdata i et gitt standard format. Endringene gjelder fra 01.01.2020. Innføringen av standardformatet vil gjøre det enklere for bokføringspliktige å oversende regnskapsmateriale til offentlige myndigheter. Det vil også bli lettere å innføre interne kontroller, analysere og dele data med andre. Altinn skal benyttes som plattform for innlevering.

### 3. Barnehageloven § 7 – Krav til barnehagens virksomhet

I departementets høringsnotat er det foreslått følgende ordlyd i barnehageloven § 7

"Ny § 7 skal lyde:

§ 7 Krav til barnehagens virksomhet

Kommunale og private barnehager skal være registrert med eget organisasjonsnummer i enhetsregisteret.

Private barnehager skal være et selvstendig rettssubjekt.

Private barnehager skal ikke eie eller drive annen virksomhet i rettssubjektet som er godkjent som barnehage.

Andre og tredje legg gjelder ikke for barnehageeiere som alene, sammen med nærstående eller i selskap i samme konsern eier

- a. Ordinære barnehager med færre enn tjue barn
- b. Familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller
- c. Én åpen barnehage

Departementet kan gi forskrift med bestemmelser om at private barnehager kan drive eller eie tilleggsvirksomhet, bestemmelser om hvordan private barnehager skal bruke overskudd fra tilleggsvirksomhet og krav til regnskap, revisjon og rapportering

Departementet kan gi forskrift om meldeplikt for private barnehager ved nedleggelse, eierskifte eller andre organisatoriske endringer. (Våre understrekinger)

I det følgende vil vi kommentere de delene av forslaget til lovtekst som er understreket i sitatet ovenfor.

#### 3.1 Krav om selvstendig rettssubjekt

KPMG anbefaler at departementet vurderer ytterligere konsekvensen av å innføre krav om at hver private barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt.

I høringsnotatet punkt 17.4 har departementet vurdert at forslagene samlet sett ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser. Etter vår vurdering undervurderer departementet konsekvensene av dette forslaget.

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 er betydelig høyere enn ved revisjon av ett stort selskap, 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.

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.

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.

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

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

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.

Departementet mener for øvrig videre at det er "styret for rettssubjektet som driver den private barnehagen skal være barnehagens øverste ansvarlige organ". I henhold til aksjeloven § 5-1 er generalforsamlingen selskapets øverste myndighet. Etter vårt syn er det tilstrekkelig å si at hvert rettssubjekt skal ha et styre. Styrets ansvar vil følge av aksjeloven, selskapsloven, stiftelsesloven m.v.

Oppsummert mener KPMG at det er en bedre tilnærming å forbedre BASIL-rapporteringen, enn å stille krav om eget rettssubjekt, da man da treffer bedre på det vi oppfatter er formålet med endringen, uten å påføre virksomheten betydelige merkostnader.

### 3.2 Private barnehager skal ikke eie eller drive annen virksomhet i rettssubjektet godkjent som 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. Et rent forbud mot annen virksomhet vil imidlertid ikke 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 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, barkedøp 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.

Som nevnt innledningsvis bør det videre gis adgang til ytterligere unntak i form av enkeltvedtak.

## 4. Barnehageloven § 14

I departementets høringsnotat er det foreslått å erstatte dagens § 14 a med kapittel V.

Forslag til ny § 14 lyder som følger:

" § 14 Virkeområde og formål

Kapitlet gjelder for private barnehager som mottar tilskudd etter § 12.

Formålet med kapitlet er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode.

KPMG anbefaler departementet å presisere hva som faller inn under definisjonen " komme barna i barnehagen til gode" ettersom dagens formulering har gitt opphav til en rekke tolkningsspørsmål og tolkningstvil, se nedenfor under pkt. 5.

## 5. Barnehagelovens § 29 – Departementets tilsyn med økonomiske forhold i private barnehager.

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.

KPMG slutter seg derfor til forslaget om at tilsynet flyttes nasjonalt til departementet, og anbefaler at det utarbeides retningslinjer for hva som anses å være kostnader som kommer barna til gode og ikke.

## 6. Forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven

I departementets forslag til ny økonomiforskrift er det foreslått følgende ordlyd (vår understreking):

**" Forskrift om regnskap, revisjon og rapportering i private barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven)**  
Fastsatt av Kunnskapsdepartementet x med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr 64 om barnehager (Barnehageloven) § 14b

### *§1 Virkeområde og formål*

Forskriften gjelder godkjente private barnehager som driver virksomhet etter barnehageloven og som mottar offentlig tilskudd til barnehagedriften jf barnehageloven § 12

Forskriften skal sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med kapittel V, og tilrettelegge for statlig tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling.

### *§2 Krav til regnskap og bokføring*

Barnehagen skal utarbeide regnskap, årsberetning og revisjonsberetning. Regnskap, årsberetning og revisjonsberetning skal være i samsvar med kravene i regnskapsloven og bokføringsloven.

Kravene i første ledd gjelder ikke for barnehageeiere som alene, sammen med nærstående eller selskap i samme konsern eier

- a. Ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn,
- b. Familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller
- c. Én åpen barnehage

### *§3 Krav til regnskap og bokføring for små barnehager*

Barnehageeiere som nevnt i §2 andre ledd skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven. Resultatregnskapet skal vise alle inntekter og kostnader som gjelder godkjent barnehagedrift.

Inntekter og kostnader skal periodiseres i samsvar med prinsippene i regnskapsloven § 4-1.

Resultatregnskapet skal vise hvordan administrasjons- og felleskostnader er fordelt dersom barnehagen er del av et foretak eller foretaksgruppe sammen med andre barnehager.

Resultatregnskapet skal være i samsvar med bokføringslovens krav.

### *§4 Revisjon*

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

### *§5 Rapportering*

Barnehagen skal rapportere årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning til departementet. Årsberetningen skal minst inneholde andre, femte, syvende og åttende ledd i regnskapsloven § 3-3a.

Barnehagen skal hvert år innen en frist fastsatt av departementet gi opplysninger til departementet om bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Rapporteringen skal skje på standardisert skjema fastsatt av departementet."

Vi vil i det følgende kommentere de delene av forslaget til forskriftstekst som er understreket i sitatet ovenfor.

### 6.1 Barnehagen skal utarbeide regnskap, årsberetning og revisjonsberetning

I forslag til § 2 følger det av forskriftsteksten at barnehagen skal utarbeide regnskap, årsberetning og revisjonsberetning.

KPMG anbefaler at departementet benytter betegnelsen "årsregnskap" fremfor regnskap. KPMG anbefaler departementet å vurdere om skal stilles krav om at det skal utarbeides årsberetning. Etter regnskapsloven § 3-1 stilles det ikke krav til utarbeidelse av årsberetning for små foretak.

KPMG anbefaler å ta bort " revisjonsberetning" i forskriftstekstens § 2, da det ikke er naturlig å pålegge barnehagen å utarbeide dette. I henhold til § 4 skal barnehagens regnskap revideres, revisor plikter da å utarbeide revisjonsberetning etter Lov om revisjon og revisorer § 5-6. Revisor er pålagt å opptre uavhengig. Å pålegge barnehagen et selvstendig ansvar for revisjonsberetningen vil etter vårt syn stride med uavhengigheten

Videre i § 2 står det at: "Regnskap, årsberetning og revisjonsberetning skal være i samsvar i regnskapsloven og bokføringsloven."

Også her anbefaler KPMG at "revisjonsberetning" fjernes.

I forslaget til ny § 2 annet ledd foreslår departementet at kravene i første ledd [regnskap, revisjon og årsberetning] ikke skal gjelde for små barnehager med færre enn tjue barn, familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller åpne barnehager.

Etter regnskapsloven § 3-1 jfr 1-2 har alle aksjeselskap regnskapsplikt, uavhengig av størrelse. Den foreslåtte § 2 annet ledd vil imidlertid medføre at små barnehager organisert som aksjeselskap vil være fritatt for regnskapsplikt, noe vi antar ikke er departementets hensikt her.

### 6.2 Krav til regnskap og bokføring for små barnehager

I forslag til ny § 3 skal barnehageeiere som nevnt i § 2 annet ledd utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven.

I forslag til ny § 7 i barnehageloven skal hver enkelt barnehage organiseres som selvstendig rettssubjekt, Hvert enkelt rettssubjekt vil da ha en selvstendig plikt til å utarbeide resultatregnskap som en del av årsregnskapet. Den foreslåtte § 3 i økonomiforskriften fremstår da som overflødig.

Videre foreslår departementet i § 3 at inntekter og kostander skal periodiseres i samsvar med prinsippene i regnskapsloven § 4-1. For ordens skyld bemerker KPMG at vi forstår dette slik at adgangen til å fravike

enkelte prinsipper i henhold til regnskapslovens § 4-1 (2) og (3) fortsatt vil gjelde for virksomhet som drives etter barnehageloven.

### 6.3 Revisjonsplikt

I henhold til dagens regelverk skal barnehagen utarbeide resultatregnskap, jfr økonomiforskriftens § 2. Resultatregnskapet skal revideres, evt attesteres, jfr § 3.

I forslaget fremgår det at barnehagen skal utarbeide (års)regnskap iht § 2, resultatregnskap etter § 3, og at regnskap skal revideres, jfr § 4. § 2 statuerer altså regnskapsplikt uavhengig av regnskapslovens regler, og § 4 pålegger revisjonsplikt, også dette uavhengig av den generelle lovgivningen.

Forslaget oppstiller en generell revisjonsplikt for barnehager. For små barnehager som i dag kan velge bort revisjon vil dette medføre en merkbar kostnad. Etter vårt syn vil dagens system, med revisjon av resultatregnskapet, være tilstrekkelig.

### 6.4 Rapportering

I forslag til ny § 5 skal barnehagen rapportere årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning til departementet. Årsberetningen skal minst inneholde andre, femte, syvende og åttende ledd i regnskapsloven § 3-3a.

KPMG anbefaler som nevnt departementet å vurdere om det skal innføres plikt til at det skal utarbeides årsberetning uansett størrelse på virksomheten, herunder bør departementet avklare om man ønsker å fravike den generelle regelen.

Videre fremstår det som uklart hvorfor årsberetning etter forslag til ny § 5 skal ha andre krav til innhold enn årsberetning etter regnskapsloven § 3-3a flg. Så lenge man bruker begrepet "årsberetning" er det etter vårt syn naturlig å bruke regnskapslovens etablerte krav til innhold.

Utover dette kan det stilles spørsmål ved behovet for denne rapporteringsplikten. Regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 omfatter samtlige aksjeselskap, deltakerlignede selskaper og stiftelser, samt samvirkeforetak og økonomiske foreninger med inntekt over 2 millioner.

Dersom den foreslåtte endringen i barnehageloven § 7 gjennomføres er det påregnelig at flertallet av de nye rettssubjektene vil være aksjeselskap, med plikt til å sende inn årsregnskap m.v. etter de ordinære regler. Den informasjonen departementet etterspør i § 5 vil altså være offentlig tilgjengelig i Regnskapsregisteret. Vi anser det som enklere og mer praktisk at departementet henter ut informasjonen herfra, fremfor å pålegge barnehagene særskilt rapporteringsplikt. Dette vil være i tråd med regjeringens ønske om å forenkle rapporteringshverdagen til bedrifter.

Om departementet derimot forkaster den foreslåtte endringen i § 7 og lar barnehagene selv velge en hensiktsmessig organisering, vil ikke resultatregnskapet for den enkelte barnehage være en del av rapporteringsplikten etter regnskapsloven. I dette tilfellet kan det være hensiktsmessig med en separat rapportering.

Oppsummert ser vi to mulige alternativer: Dersom den foreslåtte endringen i § 7 gjennomføres, vil det store flertall av barnehager automatisk ha regnskapsplikt, revisjonsplikt og plikt til å sende årsregnskap til



Regnskapsregisteret. Om man derimot forkaster den foreslåtte § 7, vil en separat innsendelse av reviderte resultatregnskaper ha en hensikt.

I begge tilfeller bør departementets krav til rapportering begrenses til informasjon som ikke allerede er tilgjengelig i Regnskapsregisteret.

## 6.5 Regnskap og rapportering – generelle betraktninger

Avslutningsvis vil vi knytte noen generelle kommentarer til forslaget oppbygging hva gjelder regnskap, revisjon og bokføring. Dagens lov og økonomiforskrift sier lite om den generelle regnskapsplikten m.v, men har en del særbestemmelser. Revisjonsplikt for barnehager vil derfor følge revisorloven, samtidig som økonomiforskriften pålegger ytterligere plikt til revisjon av hver barnehages resultatregnskap, altså en utvidelse av den ordinære revisjonsplikten

Som vist over vil imidlertid en del av de foreslåtte endringene i loven lett kunne forstås som en selvstendig hjemmel for revisjonsplikt, eventuelt fritak for dette. Eksempelvis vil den foreslåtte § 2 kunne leses som selskap som i dag er revisjonspliktige, vil bli fritatt så lenge de er under de foreslåtte grensene, særlig sett i lys av at barnehageloven vil kunne anses som *lex specialis* for bransjen.

Lignende betraktninger kan gjøres vedrørende regnskapsplikt og plikten til å utarbeide årsberetning, de foreslåtte endringene er tidvis i utakt med øvrig lovgivning. Etter vårt syn er dette egnet til å skape forvirring og uklarhet.

Vi bemerker at vi anser det som overflødig å presisere at revisjon skal skje i henhold til revisorloven, men anser det som en kilde til forvirring om dette skulle fjernes nå. Utover dette er det vår vurdering at denne oppbyggingen i større grad vil reflektere det vi anser for å være departementets hensikt, uten å komme i konflikt med den øvrige revisjons- og regnskapslovgivningen.

## 7. Vedrørende forbud om opptak i lån i andre enn finansforetak

Departementet foreslår å lovfeste at private barnehager ikke kan ta opp lån på andre måter enn fra finansforetak. Med lån menes i denne sammenhengen disposisjoner der barnehagen tilføres penger som skal betales tilbake. Et forbud om å ta opp lån på andre måter enn i et finansforetak vil føre til at barnehager som inngår i et konsern, ikke lenger kan ta opp interne lån i konsernet.

Kravet til kun lån i finansforetak bør utredes nærmere for å se om formålet med endringen oppnås. Vi foreslår at følgende forhold drøftes nærmere:

1. Vil effekten være at kapitalsterke potensielle eiere kan stille med høyere egenkapital, slik at man får mindre konkurranse fra andre aktører ved oppkjøp?
2. Hvordan tenker man finansiering av underskudd, nødvendig driftskapital, hvis finansieringsforetaket ikke gir ytterligere lån, mens konsernet kan gi dette?
3. Hva ser man på som vesentlige utfordringer med obligasjonslån, som ikke tilbys i ordinære banklån?
4. Vil man kunne omgå forbudet ved å skaffe finansiering i utenlandske finansforetak?
5. Hva med risikoreduksjonen som ligger i en portefølje av barnehager, som kan gi lavere rente og lavere finansieringskostnader?



Dersom det skulle være spørsmål i sakens anledning, kan bransjeansvarlig for særlovgivning barnehager, Kirsti Meidelsen, kontaktes.

Epost: [kirsti.meidelsen@kpmg.no](mailto:kirsti.meidelsen@kpmg.no)

Telefon: 98 90 16 15

Vennlig hilsen  
for KPMG

Kirsti Helene Rødfjell Meidelsen  
Statsautorisert revisor/ partner

# PENNEO

Signaturene i dette dokumentet er juridisk bindende. Dokument signert med "Penneo™ - sikker digital signatur".  
De signerende parter sin identitet er registrert, og er listet nedenfor.

"Med min signatur bekrefter jeg alle datoer og innholdet i dette dokument."

**Kirsti H R Meidelsen (Fødsels- og personnummer er validert)**

**Partner**

På vegne av: Kpmg

Serienummer: 9578-5999-4-3018787

IP: 80.232.xxx.xxx

2019-07-26 07:57:49Z



Dokumentet er signert digitalt, med **Penneo.com**. Alle digitale signatur-data i dokumentet er sikret og validert av den datamaskin-utregnede hash-verdien av det opprinnelige dokument. Dokumentet er låst og tids-stemplet med et sertifikat fra en betrodd tredjepart. All kryptografisk bevis er integrert i denne PDF, for fremtidig validering (hvis nødvendig).

#### Hvordan bekrefter at dette dokumentet er originalen?

Dokumentet er beskyttet av ett Adobe CDS sertifikat. Når du åpner dokumentet i

Adobe Reader, skal du kunne se at dokumentet er sertifisert av **Penneo e-signature service** <[penneo@penneo.com](mailto:penneo@penneo.com)>. Dette garanterer at innholdet i dokumentet ikke har blitt endret.

Det er lett å kontrollere de kryptografiske beviser som er lokalisert inne i dokumentet, med Penneo validator - <https://penneo.com/validate>