



DET KONGELIGE  
KUNNSKAPSDEPARTEMENT

# Høringsnotat

**Krav om regnskapsmessig skille for private barnehager mv.**

**Forslag til endringer i barnehageloven og forslag til ny  
økonomiforskrift til barnehageloven**

**2. juli 2021**

1	Innledning.....	4
1.1	Departementets forslag .....	4
1.2	Forholdet mellom regnskapsmessig skille og krav om egne rettssubjekter.....	5
2	Om den private barnehagesektoren og kunnskapsgrunnlaget .....	7
2.1	Om den private barnehagesektoren.....	7
2.2	Ytterligere kunnskapsgrunnlag om regnskapsrapportering og organisering ..	11
2.3	Tilsvarende reguleringer i lignende sektorer .....	16
2.4	Om forholdet til annen lovgivning.....	18
3	Forslag til endringer i barnehageloven .....	19
3.1	Krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt .....	19
3.2	Forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som det drives godkjent barnehagevirksomhet .....	25
3.3	Hjemmel for å regulere overskuddslikviditet .....	31
3.4	Overgangsperiode .....	37
4	Forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven.....	38
4.1	Innledning .....	38
4.2	Gjeldende rett.....	39
4.3	Forskriftens formål og virkeområde .....	41
4.4	Krav til regnskapsinformasjon.....	43
4.5	Krav til noteopplysninger.....	49
4.6	Ledelsesrapportering .....	51
4.7	Dokumentasjonskrav og kontrollspor .....	53
4.8	Ajourhold .....	55
4.9	Oppbevaring av regnskapsmateriale .....	56
4.10	Bruk av overskuddslikviditet .....	57
4.11	Avtaler med nærstående .....	60
4.12	Revisjonsplikt.....	63
4.13	Krav til bokføring/spesifikasjon.....	65
4.14	Økonomiske reaksjoner ved brudd på regelverket.....	65
4.15	Tilsidesettelse av opplysninger .....	67

5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	67
6	Forslag til ny økonomiforskrift.....	69
7	Merknader til lovforslaget .....	73
8	Lovforslag.....	75

# 1 Innledning

## 1.1 Departementets forslag

Kunnskapsdepartementet legger med dette fram forslag til endringer i lov 17. juni 2005 nr. 64 om barnehager (barnehageloven) og forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven (erstatter forskrift 30. november 2012 nr. 1108 om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager).

Kunnskapsdepartementet foreslår at det innføres nye krav til regnskap, rapportering, revisjon mv. for alle private barnehager. De nærmere reguleringene av regnskap, rapportering mv. framgår av økonomiforskriften til barnehageloven. Departementet foreslår en presisering av barnehagelovens hjemmel til å fastsette nærmere reguleringer om barnehagenes regnskap mv. i forskrift.

Departementet foreslår at det innføres krav om regnskapsmessig skille mellom barnehager som drives i samme rettssubjekt. Forslaget foreslås innført som en ny bestemmelse i barnehageloven. Det foreslås en hjemmel til å fastsette nærmere krav til gjennomføring av det regnskapsmessige skillet i forskrift. Forslagene til reguleringer framgår av forslaget til ny økonomiforskrift til barnehageloven.

Departementet foreslår at det innføres forbud mot å drive eller eie annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt som det drives barnehagevirksomhet. Dette foreslås innført som en ny bestemmelse i barnehageloven.

Departementet mener at det bør gis en forskriftshjemmel der departementet kan regulere hvilken annen virksomhet det eventuelt skal være tillatt å drive, hvordan barnehagen skal bruke et eventuelt overskudd fra slik tilleggsvirksomhet og krav til regnskap, revisjon og rapportering. Det presiseres at tilleggsvirksomheten skal ligge tett opp til barnehagedriften, og kun utgjøre en mindre del av den samlede virksomheten.

Departementet ber om høringsinstansenes innspill til hvilken aktivitet som skal regnes som slik tilleggsvirksomhet.

Departementet mener at kravet om å innføre regnskapsmessige skiller mellom barnehager i samme rettssubjekt og forbudet mot annen virksomhet, ikke bør gjelde for de minste barnehagene med lite administrative ressurser. Departementet foreslår at kravene ikke vil gjelde for barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn eller bare familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn. Kravet vil heller ikke gjelde for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har én åpen barnehage.

Departementet mener det er behov for å regulere private barnehagers adgang til å disponere overskuddslikviditet. Departementet foreslår en lovhjemmel som gir departementet adgang til å fastsette slike reguleringer i forskriften. Nærmere reguleringer av dette vil framgå av økonomiforskrift til barnehageloven.

Samtidig sender departementet her på høring forslag til ny økonomiforskrift hvor de nærmere kravene til regnskap vil framgå. Forskriften er delt inn i en del som gjelder for alle barnehager, og en del som gjelder særskilt for barnehager som organiserer flere barnehager eller annen aktivitet i samme rettssubjekt.

Departementet foreslår en overgangsperiode på ett år fra bestemmelsene trer i kraft til barnehagene må ha innrettet virksomheten etter de nye kravene. Departementet ber om innspill til lengden på overgangsperioden er rimelig og hensiktsmessig.

## **1.2 Forholdet mellom regnskapsmessig skille og krav om egne rettssubjekter**

Departementet sendte våren 2019 ut et høringsnotat med en rekke forslag til regelverksendringer for private barnehager.<sup>1 2</sup> Flere sentrale forslag gjaldt nye krav til regnskapsrapportering og organisering for private barnehager. Departementet foreslo å innføre krav om at hver barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt, og et forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen.

I høringen fra 2019 viste departementet til at det er behov for en regulering som gir tydeligere krav til regnskap og rapportering for den enkelte barnehage. Dette behovet gjelder for alle barnehager, men særlig for private aktører som har valgt å organisere flere barnehager i samme rettssubjekt. Mange private barnehager er i dag registrert som en underenhet til en annen juridisk enhet og stadig flere barnehager blir del av et konsern. Barnehager som er underenheter, skal ha et eget organisasjonsnummer, men de hører inn under en annen juridisk enhet og er ikke selvstendige rettssubjekter. Det skal utarbeides et resultatregnskap for hver barnehage, men det er ikke krav om å ha et regnskapsmessig skille av balanseposter eller krav om transparens sett opp mot det totale regnskapet for den juridiske enheten.

Videre er det i dag tillatt å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som private barnehager. Det er en høy andel barnehager som har nært tilknyttede virksomheter som ikke er en del av den ordinære barnehagedriften. Uten nærmere regulering, er det i dag svært krevende å føre tilsyn med bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling for private aktører som driver flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt.

I forbindelse med utarbeidelse av høringsnotatet i 2019, samarbeidet departementet med Utdanningsdirektoratet om flere problemstillinger. I et av direktoratets innspill til departementet,<sup>3</sup> vises det til at direktoratet mener det bør innføres krav om egne

---

<sup>1</sup> Høringsnotat - Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (ny regulering av private barnehager, datert 26. april 2019).

<sup>2</sup> Flere forslag ble fulgt opp gjennom Prop. L 96 (2019-2020) *Endringer i folkehøyskolen, barnehageloven og voksenopplæringsloven m.m. (samleproposisjon)* og vedtatt av Stortinget, jf. Innst. 274 L (2019-2020). Blant disse var å opprette et nasjonalt økonomitilsyn for økonomiske forhold for private barnehager.

<sup>3</sup> Notat til Kunnskapsdepartementet 21. desember 2018.

rettssubjekt for private barnehager, sammen med et krav om at annen virksomhet bør holdes utenfor rettssubjektet som driver godkjent barnehage. Utdanningsdirektoratet begrunner innspillet blant annet med erfaringer fra friskoletilsynet, og mener disse kravene er avgjørende for et effektivt tilsyn.

97 høringsinstanser ga innspill til departementets forslag om at hver barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt. 7 av høringsinstansene tok ikke stilling til forslaget. 67 høringsinstanser støttet departementets forslag, mens 23 høringsinstanser ikke støttet forslaget. De fleste høringsinstansene som ikke støttet forslaget, mente at forslaget vil innebære vesentlige kostnader for de barnehagene som i dag ikke er organisert som et eget rettssubjekt. Instansene mente at det finnes andre egnede reguleringer som ikke er like kostbare og som ikke griper like mye inn i barnehagens organisasjonsfrihet.

Departementet mener et krav om at private barnehager må organiseres som eget rettssubjekt er en velegnet regulering for å sikre bedre kontroll med økonomiske forhold i de private barnehagene. Etablerte krav til regnskap, bokføring og revisjon vil med en slik regulering gjelde for alle barnehager, og dermed legge et godt grunnlag for økonomisk tilsyn og kontroll. Sammen med et krav om at annen virksomhet skal holdes utenfor rettssubjektet som driver godkjent barnehagedrift, vil en slik regulering gi tydelige organisatoriske skiller mellom de ulike enhetene. Det vil også bidra til at ansvarsforholdet blir tydeligere og risikoen begrenses til den enkelte barnehage.

Samtidig har departementet forståelse for at dette er en regulering som griper inn i organisasjonsfriheten de private aktørene har i dag. Reguleringen vil også medføre økte administrative kostnader og merarbeid for virksomhetene som påvirkes av reguleringen. Departementet er opptatt av at det ikke bør innføres slike krav dersom man kan oppnå det samme formålet med en mindre inngripende regulering.

Departementet sender nå på høring et forslag som innebærer at det istedenfor å innføre krav til organisering, innføres et krav om å oppstille et regnskapsmessig skille mellom hver godkjent barnehage som inngår i samme rettssubjekt. Departementet har innhentet to eksterne rapporter som har utredet dette alternativet, jf. kapittel 2.2.1 og 2.2.2.

Departementet mener et krav om regnskapsmessig skille er en egnet og god regulering som ivaretar formålene bak forslaget om krav om egne rettssubjekter, samtidig som det er mindre inngripende og kostnadskrevende for de private barnehagene.

Forslagene som her sendes på høring, inneholder flere elementer som sammen skal gi et godt grunnlag for å føre effektivt og tilfredsstillende tilsyn med de private barnehagenes bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling. Kravene til adskilte regnskap, forbud mot annen virksomhet, regulering av overskuddslikviditet og de nærmere kravene i økonomiforskriften er en samlet og helhetlig regulering som sammen skal ivareta dette formålet.

Krav om regnskapsmessig skille er ikke en juridisk eller regnskapsmessig definert standard. Alternativet gir derfor en fleksibilitet med hensyn til hvilke krav som skal stilles. Departementets forslag til regulering av de private barnehagene i økonomiforskriften er utformet med tanke på å ivareta de behovene tilsynsmyndighetene

har for å skille mellom de ulike enhetene. Alternativet innebærer at den store andelen private barnehager som er organisert i samme rettssubjekt, fortsatt kan være det, og dermed beholde de stordriftsfordelene dette innebærer. Det vil i tillegg innebære lavere administrative kostnader for barnehagene. Etter en konkret helhetsvurdering, mener departementet dette alternativet derfor er best egnet til å regulere den private barnehagesektoren.

Forslaget for barnehagesektoren gir strengere krav enn det som vanligvis kreves, ved for eksempel tildeling av offentlig støtte. Blant annet foreslås det en rekke nye formelle krav til de separate regnskapene for hver barnehage, en tydeligere sammenheng til morselskapets årsregnskap, krav til ledelseserklæring, løpende ajourføring, og regulering av bruk av overskuddslikviditet for å begrense risikoen barnehagene kan ta. Departementet viser til kapittel 4 og forslaget til ny økonomiforskrift, hvor disse kravene framgår.

Departementet vil samtidig understreke at dette er en ny regulering, og at det ikke finnes tilsvarende i sammenlignbare sektorer. Departementet vil derfor følge med på tilsynspraksisen og utviklingen i sektoren. Dersom det er forhold som tyder på at det er behov for en sterkere regulering, vil departementet på nytt vurdere om det er behov for å stille krav om at hver barnehage må organiseres som et eget rettssubjekt.

## **2 Om den private barnehagesektoren og kunnskapsgrunnlaget**

### **2.1 Om den private barnehagesektoren**

Private barnehager utgjør en viktig del av barnehagetilbudet til norske barn. I 2020 gikk 272 300 barn i barnehage, hvorav litt over 135 000 barn gikk i en privat barnehage.

I 2020 var det totalt 2 976 private barnehager, som omfatter ordinære barnehager, familiebarnehager og åpne barnehager. Barnehagene er registrert i en rekke ulike organisasjonsformer, jf. figur 1 under. Som tabell 1 nedenfor viser, er de fleste av barnehagene som er del av et konsern, organisert i aksjeselskap.

Lavere fødselstall har ført til at det totalt har blitt 10 000 færre barn i barnehagene sammenlignet med for fem år siden. I tillegg blir det stadig færre og større barnehager, der særlig barnehager med mindre enn 25 barn blir færre. Det har også vært en tydelig nedgang i antall familiebarnehager og åpne barnehager de 10 siste årene. Barnehager som er del av et konsern, har økt fra 36 prosent i 2016 til 42 prosent i 2020, jf. tabell 1 under.

Tabell 1 Antall private barnehager totalt og antall barnehager som er del av et konsern

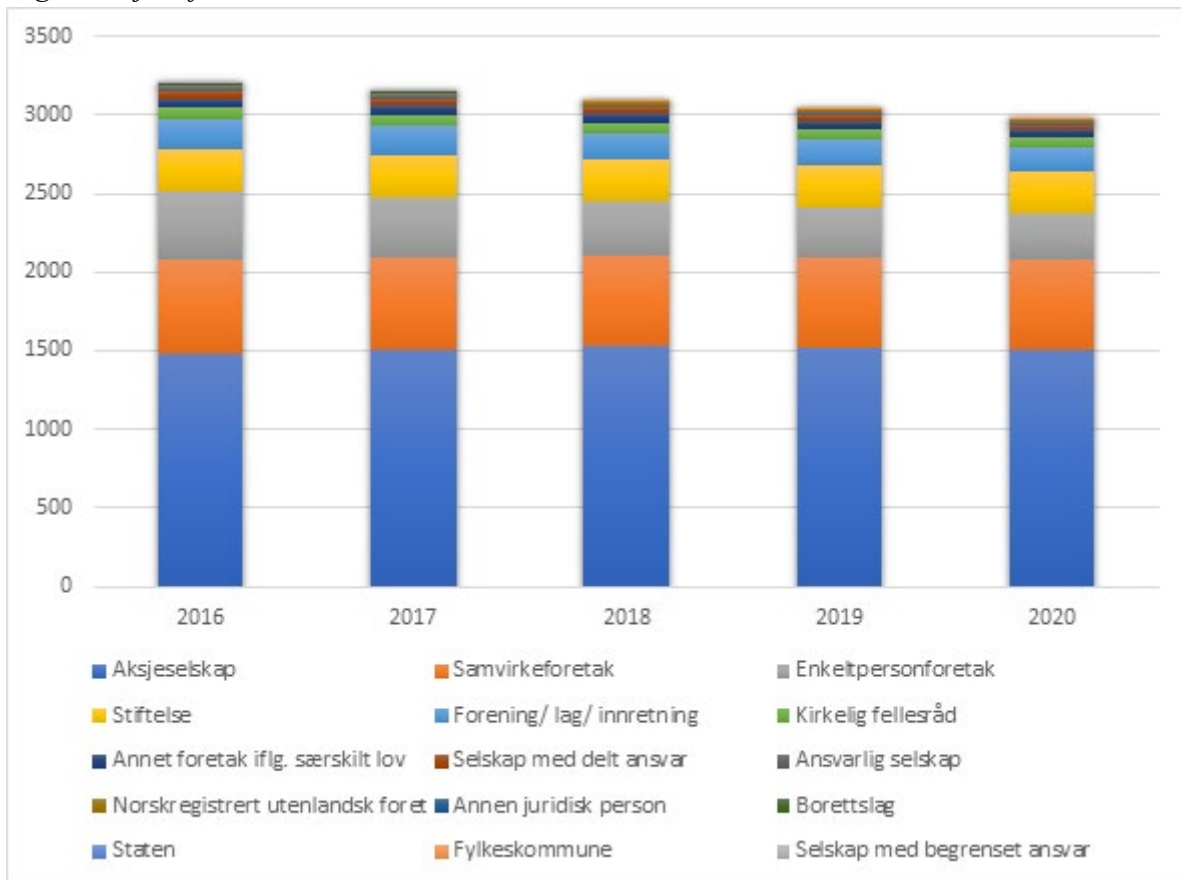
Private barnehager	2016	2017	2018	2019	2020
Totalt	3206	3154	3093	3041	2976
-hvorav del av konsern	1168	1205	1250	1245	1243
Andel private barnehager som er i konsern	36 %	38 %	40 %	41 %	42 %
-hvorav i konsern og samtidig organisert som AS	1137	1183	1231	1227	1227
Andel av konsern som er organisert som AS	97 %	98 %	98 %	99 %	99 %

Kilde: BASIL. Utdanningsdirektoratet

De private barnehagene er organisert i en rekke ulike organisasjonsformer. Aksjeselskap, samvirkeforetak, enkeltpersonsforetak, stiftelse og forening kan likevel trekkes fram da de til sammen utgjør over 90 prosent av de private barnehagene. Foruten en stadig nedgang i antallet barnehager, har andelen barnehager med disse organisasjonsformene vært relativt stabil.



Figur 1. Alle private barnehager (ordinære, familie- og åpne barnehager) fordelt etter organisasjonsform.



Kilde: BASIL. Utdanningsdirektoratet

Tabell 2 gir en oversikt over ulike typer annen virksomhet som private barnehager driver i samme rettssubjektet som barnehage. Som tabellen viser, rapporterer barnehagene om et bredt omfang av virksomheter. Den mest vanlige er byggeteknisk konsulentvirksomhet som oppgis av 187 barnehager, etterfulgt av kursvirksomhet som gjelder 67 barnehager. Det er også over 2000 barnehager som oppgir at de driver annen, men uspesifisert virksomhet. Med unntak av virksomheter som leverer velferdstjenester som skoler, studentvelferd, SFO og sykehus, er det mange virksomheter som ikke er naturlige å forbinde med barnehagedrift. Disse funnene synliggjør behovet for mer transparent innrapportering og tydeligere grenser for hva som bør være del av den ordinære driften til private barnehager.

Tabell 2. Oversikt over ulike typer annen virksomhet som drives i samme rettssubjekt som barnehager i 2019

Virksomhet	Antall barnehager	Virksomhet	Antall barnehager
Byggeteknisk konsulentvirksomhet	187	Barnevern	2
Kursvirksomhet	67	Familie- og kvinnelag	2
Studentvelferd	41	Kulturvirksomhet	2
Menighet	31	Sanitetsforening	2
Utleie	23	Reisevirksomhet	2
Investering og forvaltning	19	Hotell og overnatting	1
Sykehus <sup>4</sup>	19	Produksjonsvirksomhet	1
Gårds- og jordbruk <sup>5</sup>	16	Frisør	1
Arbeid og inkludering	16	Asylmottak	1
Skole og utdanning <sup>6</sup>	15	Bo- og rehabilitering	1
Kirke	12	Dagsenter utviklingshemmede	1
Idrett og treningssenter <sup>7</sup>	8	Fagforening	1
Butikk og grossistvirksomhet	5	Humanitær virksomhet	1
Attføringsarbeid	4	Museum	1
Kantine og catering	4	Uspesifisert	2006
SFO	4	Totalt	2498
Borettslag	2		

Kilde: BASIL. Utdanningsdirektoratet

4 Herunder sykehjem, eldreomsorg, rehabiliteringssenter o.l.

5 Herunder dyrehold, avlsvirksomhet, gårdsproduksjon o.l.

6 Herunder grunnskole, folkehøgskole, universitet og leirskole

7 Herunder idrettslag, treningssenter o.l.

Departementet viser for øvrig til kapittel 2 i høringsnotat av 2019 fra Kunnskapsdepartementet om regulering av private barnehager (se omtale i kapittel 1.1.2 over). Kapitlet gir en gjennomgang av tilstanden i den private delen av barnehagesektoren. Gjennomgangen er basert på en rekke rapporter som er bestilt av Kunnskapsdepartementet de siste årene, og viser at deler av regelverket som regulerer private barnehager er utdatert. Dette gjelder blant annet kravene til regnskapsrapportering og dokumentasjon.

## **2.2 Ytterligere kunnskapsgrunnlag om regnskapsrapportering og organisering**

I etterkant av høringen i 2019 har departementet bestilt to nye rapporter fra BDO om regnskapsrapportering og organisering av private barnehager. Formålet har vært å utrede alternative løsninger til å innføre krav om eget rettssubjekt, og vurdere om dette er egnede alternativer for å sikre formålet bak reguleringene. I tillegg har velferdstjenesteutvalget levert NOU 2020:13 *Private aktører i velferdsstaten* om private aktører som leverer offentlig finansierte velferdstjenester, og Storberget-utvalget har levert sin rapport "*Du er henta!*" om framtidig finansiering av private barnehager. Disse arbeidene omtales nærmere nedenfor.

### **2.2.1 Rapport om alternativer til krav om eget rettssubjekt**

For å vurdere om behovene for innsyn og kontroll kan oppfylles med en mindre inngripende regulering, satte departementet ut et oppdrag for å belyse alternativer til forslaget om at barnehagene skal være egne rettssubjekter. Formålet med oppdraget var å vurdere forslaget om at barnehager skal være egne rettssubjekter og et alternativ om utvidet rapportering til Utdanningsdirektoratets rapporteringsløsning BASIL etter en rekke kriterier. I tillegg la konkurransegrunnlaget opp til at oppdragstakeren kunne presentere og vurdere et tredje alternativ. Oppdraget resulterte i BDOs *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet*.<sup>8</sup> I tillegg til de to alternativene i kravspesifikasjonen, presenterte og vurderte BDO et alternativ om å stille krav til regnskapsmessig skille mellom barnehager uten at de nødvendigvis pålegges å være egne rettssubjekter.

BDOs rapport viser at et krav om eget rettssubjekt er det mest kostnadskrevene av de tre alternativene som ble vurdert. Samtidig er det også dette alternativet som har størst positive ikke-prissatte virkninger for offentlige myndigheter. Alternativet om regnskapsmessig skille er mindre kostnadskrevene, men de positive ikke-prissatte virkningene er noe mindre. Også utvidet BASIL-rapportering er mindre kostnadskrevene, men dette alternativet gir samtidig vesentlig svakere grunnlag for å føre tilsyn med offentlige tilskudd og foreldrebetaling enn de to alternativene. Oppsummert viser

---

<sup>8</sup> BDO, på oppdrag fra Kunnskapsdepartementet: «*Rapport om alternativet til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet*», 4. mars 2020. [Rapport \(regjeringen.no\)](https://www.regjeringen.no)

rapporten at regnskapsmessig skille gir mange av de samme innsyns- og kontrollmulighetene som et krav om eget rettssubjekt, men med lavere kostnader for barnehagene. Regnskapsmessig skille gir likevel ikke en like tydelig regulering som krav om at barnehagene skal være egne rettssubjekter. Alternativet innebærer at det oppstilles et økonomisk skille mellom barnehagene, men det stilles i seg selv ikke krav til organiseringen av virksomheten.

BDOs vurdering er at innføring av krav om regnskapsmessig skille i utgangspunktet skal gi samme dokumentasjonsgrunnlag, åpenhet og transparens som alternativet om krav til at barnehagene skal være egne rettssubjekter. Dette innebærer at alternativet om regnskapsmessig skille også bør gi like godt dokumentasjonsgrunnlag i en rettstvist. BDO peker videre på at regnskapsmessig skille er metoden ESA anbefaler i saker relatert til statsstøtte, som de mener er et relevant sammenligningsgrunnlag. Når det gjelder tydelig plassering av ansvar og myndighet, oppsummerer BDO at regnskapsmessig skille ikke gir den samme juridiske endringen som krav om eget rettssubjekt i og med at det fortsatt vil være rettssubjektet som er ansvarlig. Regnskapsmessig skille vil likevel ha en positiv konsekvens for plassering av juridisk og økonomisk ansvar sammenlignet med nullalternativet om å videreføre den nåværende reguleringen.

## **2.2.2 Rapport som konkretiserer krav om regnskapsmessig skille for private barnehager**

I BDOs andre rapport<sup>9</sup> ba departementet om en konkretisering av hvordan alternativet om krav til regnskapsmessig skille kan gjennomføres. Departementet ba i tillegg om en fornyet vurdering av alternativet opp mot kravet til egne rettssubjekter. Hensikten har vært å vurdere om dette er et egnet og fullgodt alternativ til forslaget om egne rettssubjekter.

BDO tar utgangspunkt i at regnskapsmessig skille er et mye brukt krav i statsstøttesammenheng og for å regulere virksomheter som er tildelt en rettighet. Det er normalt ansett å være beste alternativ til regulering, gitt at alternativet vil være å kreve utskillelse i en egen juridisk enhet, som anses å være en unødvendig inngripen i eiers styrings- og organisasjonsrett. Det er likevel ikke et begrep som er allment regulert i lovgivningen. Hvor detaljert kravet til regnskapsmessig skille er regulert, vil derfor variere. Krav til egne regnskaper for hver enkelt enhet er likevel grunnleggende. Vanligvis vil det også være behov for krav til regnskapsføringen som skal sikre at kravene i regnskapsloven og bokføringsloven med forskrift ivaretas også for det regnskapsmessige skillet. Et årsregnskap består av et resultatregnskap som viser inntekter, kostnader og resultat (overskudd eller underskudd), og en balanse, som er en oppstilling av eiendeler, gjeld og egenkapital per 31. desember. BDOs alternativ om regnskapsmessig skille mellom barnehager innebærer at det skal utarbeides et resultatregnskap for hver barnehage, og viktige balanseposter, deriblant enkelte eiendels- og gjeldsposter. Videre

---

<sup>9</sup> BDO, på oppdrag fra Kunnskapsdepartementet: «Rapport om regnskapsmessig skille i private barnehager for Kunnskapsdepartementet», 18. november 2020. [bdo\\_rapport\\_regnskapsmessig-skille-private-barnehager.pdf \(regjeringen.no\)](#)

skal regnskapet inneholde en ledelsesrapportering der ledelsen bekrefter at det regnskapsmessige skillet er gjennomført i samsvar med de prinsippene departementet har fastsatt.

BDO drøfter om det bør være krav til fullstendig balanse for hver barnehage, eller om det er tilstrekkelig med delvis balanse. Utarbeidelse av balanse for hver barnehage vil være et nytt krav, som vil medføre administrativt merarbeid, og dermed økte kostnader. Samtidig er balansen en viktig informasjonskilde for å ettergå resultatposter som kan ha betydning for vurderingen av om barnehagen oppfyller formålet om at tilskudd skal komme barna til gode. BDOs løsning er å stille krav om en delvis balanse, med de postene som har størst betydning for tilsynet. Spesifikasjonene BDO har utformet for regnskapsmessig skille legger opp til å stille krav til informasjon om følgende balanseposter:

- Eiendommer og andre anleggsmidler
- Langsiktige fordringer og gjeld
- Investeringer
- Varebeholdninger
- Mellomværende mellom barnehagen og resten av virksomheten

Dette er balanseposter som har høy relevans for tilsyn og kontroll, samtidig som det er praktisk mulig for barnehagene å gi denne informasjonen uten særlige merkostnader.

For å sikre høy kvalitet på regnskapsrapportene, må regnskapsmessig skille gjennomføres i hele arbeidet med regnskapet. Det vil si allerede ved registreringen, og ikke bare som en separat aktivitet ved utarbeidelsen av årsregnskapet. BDO legger vekt på at inntekter og kostnader skal føres direkte til barnehagens regnskap, så sant det er mulig å identifisere hvilken barnehage kostnadene og inntektene tilhører.

- De fleste inntektene og kostnadene er direkte forbundet med barnehagevirksomheten (for eksempel foreldrebetaling, lønn til barnehagepersonale). Disse skal føres direkte på den enkelte barnehage.
- Noen inntekter og kostnader som ikke kan føres direkte, kan stå i en årsakssammenheng med en kostnadsdriver. Disse postene skal fordeles etter fordelingsnøkler i tråd med årsaksprinsippet, det vil si de faktorene som forårsaker inntektene eller kostnadene.
- Sanne felleskostnader er upåvirket av kostnadsdrivere. Disse kostnadene skal fordeles etter kostnadsnøkler som er lik forholdet mellom barnehagenes direkte kostnader. Andelen av kostnader som er sanne felleskostnader forventes å være svært liten, om det i det hele tatt vil være slike kostnader i barnehagene.

På grunnlag av det konkrete forslaget til gjennomføring av regnskapsmessig skille gjorde BDO en fornyet vurdering av modellen opp mot alternativet om eget rettssubjekt. Vurderingskriteriene er administrativ byrde, ansvar og myndighet og transparens, tilsyn og kontroll.

Når det gjelder administrativ byrde er BDOs oppsummering at modellen for regnskapsmessig skille som er foreslått i den nyeste rapporten, ikke endrer på vurderingen av at de private barnehagenes regnskaps- og rapporteringsbyrde er høyere ved krav til eget rettssubjekt enn den er ved regnskapsmessig skille.

Kategorien ansvar og myndighet inkluderer kriteriene:

- tydelig plassering av det juridiske og økonomiske ansvaret
- ansvars plassering og styrende organer

BDO peker på at det innenfor et rettssubjekt ikke vil være et juridisk skille mellom den enkelte barnehages likviditet og ansvar for finansiering. Alle barnehager innenfor samme rettssubjekt vil ha et solidarisk ansvar for hverandre hva gjelder finansiering og likviditet. BDOs vurdering er at regnskapsmessig skille øker transparens og dokumentasjon, men kan ikke avgrense rettssubjektets juridiske ansvar for likviditeten. BDO mener likevel at det ikke er opplagt at et solidarisk ansvar er dårligere samfunnsøkonomisk enn den muligheten som ligger i å slå separate rettssubjekter konkurs. Etter BDOs oppfatning kan det derfor være en vesentlig risiko også dersom det innføres krav om egne rettssubjekter. BDO peker videre på at styret uansett er ansvarlig i henhold til aksjeloven/selskapsloven for all virksomhet i rettssubjektet, herunder også den enkelte barnehages regnskap og økonomi. Oppsummert mener BDO at selv om krav til eget rettssubjekt ser ut til å gi et tydeligere juridisk ansvar til hver enkelt barnehages styre, er dette et ansvar som dagens rettssubjekters styre har allerede i dag. Sammen med tydeligere krav til dokumentasjon og krav til ledelsesrapportering i instruks, er det BDOs vurdering at modellen for regnskapsmessig skille bør oppfylle vurderingskriteriene i kategorien «ansvar og myndighet» i om lag like stor grad som alternativet om eget rettssubjekt.

Kategorien transparens, tilsyn, og kontroll inkluderer kriteriene

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

BDOs vurdering er at instruksene som skal etableres for det regnskapsmessige skillet (som departementet foreslår fastsatt i ny økonomiforskrift), gjør at modellen for regnskapsmessig skille skal kunne gi nær samme grad av åpenhet, transparens, etterprøvbarhet og sporbarhet av økonomiopplysninger som tilfellet ville vært med krav om eget rettssubjekt. Modellen vil regulere prinsipper for regnskapsføring, rapportering og revisjon, herunder krav om tydelig dokumentasjon for alle transaksjoner, også fordelte

kostnader og balansestørrelser, selv om modellen ikke krever fordeling av alle balansestørrelser. BDO mener at modellen for regnskapsmessig skille tilrettelegger for effektivt tilsyn i like stor grad som eget rettssubjekt eller i høyere grad, da instruks (forskriften) kan sette krav til å gi informasjon om balanseverdier uavhengig av den juridiske strukturen. Regnskapsmessig skille basert på en instruks der eiendeler skal rapporteres likt uavhengig av eierskap, er etter BDOs oppfatning bedre egnet for kontroll og tilsyn enn egne rettssubjekter. Når det gjelder dokumentasjonsbehov i rettstvister viser BDO til at strengere og tydeligere krav til hvordan fordeling av regnskapsstørrelser skal gjøres og dokumenteres, vil gjøre det enklere for tilsynsmyndigheten å vurdere transaksjoner og fordelinger. Den foreslåtte modellen for regnskapsmessig skille presiserer at fordelinger skal dokumenteres tydelig. BDO mener at kravene til dokumentasjon skal være oppfylt på lik linje med, eller bedre enn, alternativet eget rettssubjekt. Oppsummert mener BDO at modellen for regnskapsmessig skille oppfyller kategorien transparens, tilsyn og kontroll i like stor grad som krav om eget rettssubjekt.

### **2.2.3 Velferdstjenesteutvalget**

Velferdstjenesteutvalget<sup>10</sup> avleverte sin rapport i desember 2020. Utvalgets rapport har nå vært på offentlig høring, og følges opp av Nærings- og fiskeridepartementet i samarbeid med relevante departementer.

Utvalget skulle blant annet kartlegge pengestrømmer i virksomheter som driver offentlig finansierte velferdstjenester. Dette viste seg å være en ressurskrevende oppgave. Velferdstjenesteutvalget vektlegger at for virksomheter som får en stor del av inntektene fra det offentlige, bør det stilles særskilte krav til transparens når det gjelder eierskap, organisering og økonomi. Slik er det ikke i dag. Utvalget hadde store utfordringer med å kartlegge pengestrømmene hos private aktører som det offentlige kjøper velferdstjenester fra. På flere områder manglet det data, og på andre områder var det svært tidkrevende å sammenstille data for å gjøre gode og fullstendige analyser. Utvalget mener at god regnskapsinformasjon er helt avgjørende for å følge opp og kontrollere at offentlige midler går til formålet. Utvalget mener derfor at det som et minimum må stilles krav om regnskapsmessig skille for den delen av virksomheten som mottar offentlig støtte.

Utvalget viser til at friskolesektoren er et eksempel på en sektor med god rapportering av bruk av offentlige midler (se nærmere beskrivelse om dette under punkt 1.5), og mener at rapporteringskravene kan tjene som eksempel for andre sektorer med tilskuddsfinansiering. Utvalget mener at utviklingen i barnehagesektoren tilsier at det som et minimum må innføres krav om regnskapsmessig skille for hver barnehage, men utvalget anbefaler at det innføres krav om hver barnehage skal være et eget rettssubjekt. Utvalget vektlegger at dette vil skape bedre harmoni med annet tilsvarende regelverk for grunnskolelæring og friskolene.

---

<sup>10</sup> NOU 2020:13 *Private aktører i velferdsstaten*. Velferdstjenesteutvalgets delutredning I og II om offentlig finansierte velferdstjenester. [NOU 2020: 13 - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

## 2.2.4 Storberget-utvalget

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2021 ble det fattet et anmodningsvedtak hvor Stortinget ba regjeringen sette ned et hurtigarbeidende utvalg for å utrede finansieringen av private barnehager, jf. anmodningsvedtak nr. 156 (2020-2021). Vedtaket ble fulgt opp i februar 2021 da det ble nedsatt et partssammensatt utvalg bestående av medlemmer fra KS, PBL (Private barnehages landsforbund), Utdanningsforbundet, Fagforbundet og Virke. Utvalget ble ledet av statsforvalteren i Innlandet.

Rapporten ble levert 16. juni 2021.<sup>11</sup> Gruppens mandat var blant annet å vurdere fordeler og ulemper med dagens finansieringssystem, og utvalget kunne foreslå løsninger om hvordan et nytt finansieringssystem bør se ut. Utvalgets flertall (fem av seks medlemmer) mener blant annet at det bør innføres krav om egne rettssubjekter for hver barnehage. Mindretallet (ett medlem) mener det er tilstrekkelig med utvidet rapportering i BASIL. Det hurtigarbeidende utvalget har jobbet parallelt med utarbeidelsen av dette høringsnotatet. Departementet har dermed ikke hatt mulighet til å inkludere utvalgets vurderinger i høringsnotatet.

## 2.3 Tilsvarende reguleringer i lignende sektorer

### 2.3.1 Friskoleloven

Da friskoleloven ble endret i 2003, ble det innført et forbud mot å drive annen virksomhet enn skole og et krav om at skoledriften skulle organiseres som et eget rettssubjekt. Bakgrunnen var at man mente at et klart skille mellom skoledriften og annen virksomhet ville gjøre det enklere å kontrollere at offentlige tilskudd og elevinnbetalinger fullt ut kommer elevene til gode. Departementet mente det også ville være til fordel for eierne siden det da ble lettere for dem å skille skoledriften fra annen virksomhet. Det ble lagt opp til at den nye friskoleloven i større grad skulle legge til rette for effektiv kontroll med at statlige midler og elevinnbetalinger blir brukt i tråd med friskoleloven. I merknaden til friskoleloven § 1-4 i Ot.prp. 80 (2002–2003) står det at:

Formålet med bestemmelsen er å unngå at det skjer en form for fellesforvaltning av det offentlige tilskuddet innenfor et rettssubjekt som driver med flere typer virksomheter. Bestemmelsen skal være med på å sikre at alle offentlige driftstilskudd og eiendeler fra elevene skal komme elevene til gode, jf. § 6-2.

Videre står det om innføringen av krav om at friskolen må være et eget rettssubjekt, i merknad til § 2-1 fjerde ledd:

For å hindre sammenblanding med eiers eventuelle øvrige virksomhet, må skolen organiseres som et eget rettssubjekt som kan registreres i Enhetsregisteret eller tilsvarende

---

<sup>11</sup> "Du er henta!". Finansering av private barnehager. 15. juni 2021. [Du er henta! – Finansiering av private barnehager. \(regjeringen.no\)](https://www.regjeringen.no)



register. Formålet med bestemmelsen er å få en klar identifisering av skolen og en oversikt over dens styre og andre registrerte nøkkelopplysninger. (...)

I Ot.prp. 80 (2002–2003) ble det presisert at det bør være noen unntak fra forbudet mot annen virksomhet. Nærmere bestemt mente departementet at drift av internat og skolefritidsordning skulle være tillatt. Det ble også påpekt at dette er annen virksomhet som bør holdes adskilt fra skoledriften ved egne avdelingsregnskap.

Siden den gang har flere typer annen virksomhet blitt tillatt for skolene. Dette har resultert i dagens § 7-1 i økonomiforskriften til friskoleloven, som lister opp lovlig tilleggsvirksomhet. Skolene har også mulighet til å søke om å drive annen tilleggsvirksomhet enn den som er listet opp i denne paragrafen, jf. forskriften § 2-2. Slik virksomhet må være nært knyttet til skoledriften og utgjøre en mindre del av den totale virksomheten. Tilleggsvirksomhetene må samlet sett være selvfinansierte. I forbindelse med årsregnskapstilsynet skal skolene sende inn avdelingsregnskap for all tilleggsvirksomhet for å dokumentere at statstilskudd ikke er brukt til denne virksomheten.

Da forbudet mot å drive annen virksomhet ble innført, ble det gitt en overgangsperiode på to år etter at loven trådte i kraft.

### **2.3.2 Universitets- og høyskoleloven**

Både i ekspertgrupperapporten om regelverket for bruk av offentlige tilskudd for private høyskoler og fagskoler<sup>12</sup> og i det påfølgende lovarbeidet, ble det vurdert om det skulle innføres et forbud mot å drive annen virksomhet i institusjoner som driver akkreditert utdanning. I høringen som danner bakgrunnen for Prop. 44 L (2016–2017), foreslo departementet to alternativer for å oppnå tilstrekkelig økonomisk skille mellom akkreditert utdanning og annen virksomhet. Departementet foreslo å innføre enten et forbud mot annen virksomhet eller et krav til regnskapsmessig skille. Selv om det er klare fordeler med et forbud mot annen virksomhet, valgte departementet ikke å regulere dette på daværende tidspunkt. Departementet viser til omtalen av dette i Prop. 44 L (2016–2017) pkt. 6.5.

I universitets- og høyskoleloven § 8-7 andre ledd er det i dag et krav om at annen virksomhet enn akkreditert utdanning skal holdes økonomisk adskilt fra den akkrediterte virksomheten. Kravet gjelder for både private høyskoler som mottar og ikke mottar tilskudd. Det skal lages regnskapsmessige skiller som er egnet til å dokumentere at annen virksomhet holdes økonomisk adskilt fra den akkrediterte utdanningen. Det betyr at det løpende skal føres separate regnskap for de ulike delene av virksomheten etter ordinære regnskapsprinsipper, blant annet fullt resultat- og balanseregnskap. I § 8-7 andre ledd presiseres det at regnskapene skal kunne dokumentere at institusjonen opprettholder et slikt skille mellom aktivitetene i virksomheten. Departementet har fastsatt ytterligere krav til det regnskapsmessige skillet i forskrift.

---

<sup>12</sup> Rapport fra ekspertutvalg – Private høyskoler og fagskoler i samfunnets tjeneste, datert 12. desember 2014. [Private høyskoler og fagskoler i samfunnets tjeneste - regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

## **2.4 Om forholdet til annen lovgivning**

### **2.4.1 Selskapslover**

Private barnehager må, som andre virksomheter, følge lovgivningen som gjelder for den foretaksformen de har. Barnehageloven begrenser ikke hvilke foretaksformer som kan benyttes for barnehager. Private barnehager er regulert i en rekke ulike foretaksformer, se oversikten i kapittel 1.2. De private barnehagene vil derfor være underlagt noe ulike regler i selskapsrettslige lover, avhengig av hvilken foretaksform de har valgt. Selskapslovene vil blant annet ha regler om organisering av selskapet, om styrende organer og om ansvar og myndighet. Selskapslovene regulerer rettssubjektet og ikke barnehagen. Der et rettssubjekt har flere barnehager i samme juridiske enhet, vil selskapslovene for eksempel ikke regulere styrende organer for hver enkelt barnehage.

Den største andelen av private barnehager er organisert som aksjeselskap eller stiftelser. Blant barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, er aksjeselskap den mest anvendte selskapsformen. Det finnes også kjeder som er organisert som stiftelser. Aksjeloven og stiftelsesloven er dermed de selskapslovene flest barnehager kommer inn under. Det er også mange barnehager som er organisert som foreninger. Foreninger er en organisasjonsform som ikke er underlagt egen regulering i lov.

### **2.4.2 Registreringslovgivningen**

Barnehager har, som andre foretak, mange kontaktpunkter til det offentlige. De er derfor registrert i flere offentlige registre, der Enhetsregisteret er et grunnregister. Etter enhetsregisterloven § 1 skal enhetsregisteret «entydig identifisere registreringsenhetene ved tildeling og registrering av organisasjonsnummer». Barnehageloven § 7 andre ledd fastsetter at alle barnehager skal være registrert med eget organisasjonsnummer i Enhetsregisteret. Barnehager som ikke er egne rettssubjekter, vil være registrert som underenheter i Enhetsregisteret.

Næringsdrivende foretak, uavhengig av organisasjonsform, er registreringspliktige i foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1. Et viktig formål med registeret er å sikre klarhet i hvem som har ansvar i foretaket. Foretaksregisteret skal gi oppdaterte opplysninger om hvem som har de ulike rollene i et foretak, om endringer i aksjekapital, om et foretak er sendt til tingretten for tvangsoppløsning eller er under konkursbehandling, og flere andre forhold. For barnehager innebærer dette at foretaksregisteret vil gi opplysninger om ansvar for rettssubjektet barnehagen er en del av.

### **2.4.3 Regnskaps- og revisjonslovgivningen**

De fleste barnehagevirksomhetene er regnskapspliktige. Regnskapsloven har bestemmelser om regnskapsplikt, regnskapsprinsipper og krav til årsregnskapet. Regnskapsplikt etter regnskapsloven ligger på rettssubjektet. Med hjemmel i barnehageloven § 23 femte ledd er det forskriftsfestet en plikt til å utarbeide resultatregnskap for hver barnehage, se økonomiforskrift til barnehageloven § 2.

Bokføringsloven regulerer registrering, dokumentasjon, spesifisering og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Revisorloven regulerer hvilke foretak som er revisjonspliktige, godkjenningskrav for revisorer og revisjonsselskaper, krav til utøving av revisoryrket og kvalitetskontroll med revisorer og revisjonsselskaper. Med hjemmel i barnehageloven er det forskriftsfestet en plikt for barnehagene til å få resultatregnskapet revidert.

Det er fastsatt i økonomiforskriften at alle barnehager, med unntak kun for de aller minste, har regnskaps- og revisjonsplikt, se §§ 2 og 3. På denne måten er regnskaps- og revisjonslovgivningen delvis gjort gjeldende også for barnehager som ikke er regnskaps- og revisjonspliktige etter disse lovene.

### **3 Forslag til endringer i barnehageloven**

#### **3.1 Krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt**

##### **3.1.1 Bakgrunnen for forslaget**

Etter dagens regelverk har alle godkjente barnehager plikt til å rapportere årlige resultatregnskap i BASIL. Denne rapporteringen inneholder blant annet ikke krav om balanseoppstilling for hver barnehage. Det er Utdanningsdirektoratet som har ansvaret for å hente inn og oppbevare disse opplysningene. I barnehageloven § 23 stilles det krav til hvordan en barnehage kan benytte offentlig tilskudd og foreldrebetaling.

Som nevnt, er mange private barnehager i dag registrert som en underenhet til en annen juridisk enhet og stadig flere barnehager blir del av et konsern. Tabell 1 i kapittel 2.1 viser at andelen barnehager som er en del av et konsern økte fra 36 prosent i 2016 til 42 prosent i 2020. Barnehager som er underenheter, skal ha et eget organisasjonsnummer, men de hører inn under en annen enhet og er ikke selvstendige rettssubjekter. Pliktene etter regnskapsloven og bokføringsloven retter seg mot rettssubjektet. Disposisjoner innenfor rettssubjektet er ikke underlagt rapporterings- og dokumentasjonsplikt etter disse lovene. Private barnehager som er underenheter til en annen enhet, er derfor bare underlagt kravene til regnskapsrapportering og dokumentasjon i barnehageloven § 23 og økonomiforskriften til barnehageloven.

##### **3.1.2 Gjeldende rett**

Av barnehageloven § 7 andre ledd framgår det at private barnehager skal være registrert i Enhetsregisteret. Det er dermed et krav om at hver barnehage skal ha et organisasjonsnummer. Flere barnehager kan ikke ha samme organisasjonsnummer.

Det er ikke et krav om at barnehagene skal være registrert som et eget rettssubjekt. Barnehagene kan derfor registrere seg som underenheter til et rettssubjekt, slik som for eksempel et aksjeselskap. Disse underenhetene er ikke selvstendige rettssubjekter, men er knyttet til overenheten. Dette betyr blant annet at de enkelte underenhetene ikke har

rapporteringsplikt til Brønnøysundregistrene. Underenhetene har dermed heller ikke plikt til å levere fullstendig årsregnskap, registrere daglig leder, meldeplikt ved fusjon eller fisjon, krav til revisor og lignende.

Barnehageeieren skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage, jf. økonomiforskriften til barnehageloven § 2. I barnehageloven § 23 første ledd framgår det at «*Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen.*» Kostnader knyttet til annen virksomhet eller til andre barnehager i samme rettssubjekt, kan derfor ikke føres i barnehagens regnskaper. Forskriften inneholder ingen krav om rapportering av balansen for den enkelte barnehage.

### **3.1.3 Departementets vurderinger**

#### **3.1.3.1 Innledning**

Departementet mener at det er behov for tydeligere krav til regnskap, dokumentasjon og rapportering for alle private barnehager. Dette er helt avgjørende for at tilsynsmyndigheten skal kunne føre tilsyn med at offentlig tilskudd og foreldrebetaling blir brukt i tråd med regelverket. For private aktører som organiserer mer enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt, er det i tillegg et behov for å skape et tilstrekkelig tydelig økonomisk skille mellom de enkelte godkjente barnehagene i rettssubjektet.

Det er også andre grunner til at tydelige krav til regnskap og dokumentasjon av den økonomiske virksomheten er viktig. Velferdstjenesteutvalget, som er omtalt i kapittel 2.2.3, vektlegger i sin utredning at det er viktig med god og tilstrekkelig regnskapsinformasjon for å skape transparens om barnehagens virksomhet og at det er med på å skape tillit i befolkningen. Utvalget peker på at regnskapene også vil være viktig styringsinformasjon for kommunene, blant annet for å vurdere om de bevilger tilstrekkelige midler til barnehagene. Departementet er enig i velferdstjenesteutvalgets vurdering når det gjelder behovet for økt transparens i regnskapene og at regnskapsrapporteringen er for lite tilgjengelig for allmennheten. Departementet mener at dagens krav til regnskap, dokumentasjon og rapportering ikke er tilstrekkelig til at tilsynsmyndigheten kan vurdere om barnehagene oppfyller kravene til bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling. Regnskapet er heller ikke transparent, sett opp mot det ordinære regnskapet til den juridiske enheten, dersom den juridiske enheten som driver barnehagen også driver annen virksomhet eller flere barnehager. Rapporteringen er heller ikke enkelt tilgjengelig for allmennheten.

Departementet mener at krav om at hver barnehage skal være eget rettssubjekt og krav om regnskapsmessig skille er de to alternative reguleringene som er egnet til å sørge for et tilstrekkelig skille mellom barnehager i samme virksomhet og som sikrer tilstrekkelig transparens i regnskapene. Krav om regnskapsmessig skille gir den beste fleksibiliteten med hensyn til hvilke krav som skal stilles. Etter en helhetsvurdering, mener departementet dette alternativet derfor er best egnet til å regulere den private barnehagesektoren. Se kapittel 1.2 for en nærmere beskrivelse av forholdet mellom krav om regnskapsmessig skille og krav om egne rettssubjekter.

Departementet har innhentet to eksterne rapporter som grunnlag for forslaget om krav om regnskapsmessig skille. Se kapittel 2.2.1 og 2.2.2 for en nærmere beskrivelse av disse rapportene.

### *3.1.3.2 Forslag til ny lovbestemmelse om regnskapsmessig skille i barnehageloven*

Regnskapsmessig skille er et mye brukt krav i statsstøttesammenheng og for å regulere virksomheter som er tildelt en rettighet. Det er likevel ikke et begrep som er regulert gjennom en entydig definisjon i lovgivningen. Det betyr at departementet må definere hva som menes med et regnskapsmessig skille, og stille nærmere krav til regnskap, rapportering og dokumentasjon i forskrift, og eventuelt en veileder.

Regnskapet gir informasjon som kan brukes i økonomistyringen av barnehagen. Det gir også økonomisk informasjon til eksterne, blant andre myndighetene. Barnehager er virksomheter som i stor grad får inntektene sine fra offentlige tilskudd. Barnehageloven § 23 stiller krav til hvordan offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal brukes. For at myndighetene skal kunne føre tilsyn med at barnehagene oppfyller disse kravene, er det nødvendig med særskilte krav til regnskapet til hver enkelt barnehage.

Utgangspunktet for tilsynet vil etter gjeldende regelverk være resultatregnskapet og årsregnskapet til rettssubjektet som barnehagen er en del av. Årsregnskapet til rettssubjektet vil inneholde både resultatregnskap og balanse. I tillegg kan tilsynsmyndighetene be om innsyn i dokumentasjonsgrunnlaget for regnskapet som gjelder barnehagedriften. Resultatregnskapet for den enkelte barnehagen er sentralt for tilsynet. Det viser hvordan barnehagens inntekter er disponert på ulike kostnader og resultatet av dette i form av overskudd eller underskudd. Noen av postene i resultatregnskapet har nær sammenheng med balansen. Gjeld er grunnlag for rentekostnader, og varige driftsmidler er grunnlag for blant annet avskrivninger.

Departementet har sammen med Utdanningsdirektoratet sett nærmere på hvilke rapporterings- og dokumentasjonskrav som må på plass for at det nye tilsynet skal kunne føre kontroll med barnehagene, dersom det innføres krav om regnskapsmessig skille. Det er særlig viktig å stille krav til skriftlige avtaler med nærstående, at det innføres forbud mot drift av annen virksomhet enn barnehage i samme rettssubjekt, at hver barnehage rapporterer gjeld og eiendeler, at det gis en god oversikt over bruk av overskuddslikviditet og at det stilles detaljerte krav til fordeling av kostnader mellom barnehagene i et rettssubjekt.

Et krav om regnskapsmessig skille mellom barnehager som drives i samme rettssubjekt, eller annen virksomhet som drives i samme rettssubjekt, innebærer ikke krav om organisatorisk skille. Departementet mener likevel dette er et inngripende krav som vil påføre virksomhetene det gjelder en rekke nye plikter i forbindelse med regnskap og rapportering. Departementet mener derfor at dette kravet bør fastsettes i lov. Det vil i tillegg kreve en ny hjemmel i lov til å fastsette nærmere reguleringer av rapporterings- og dokumentasjonskravene mv. i forskrift.

Departementet foreslår derfor at krav om regnskapsmessig skille innføres gjennom en ny lovbestemmelse, se forslag til ny § 23 b. Bestemmelsen fastsetter at det skal oppstilles et regnskapsmessig skille mellom private barnehager som drives innenfor samme rettssubjekt. Bestemmelsen fastsetter videre at det skal oppstilles et regnskapsmessig skille mellom godkjente barnehager og eventuell annen aktivitet som drives i samme rettssubjekt, se nærmere om dette i kapittel 3.2.

Videre foreslår departementet at det innføres en hjemmel til å fastsette nærmere reguleringer av det regnskapsmessige skillet i forskrift, se forslag til ny § 23 b fjerde ledd. Det foreslås at forskriftshjemmelen gis en nøytral formulering, ved at det kan gis nærmere reguleringer om det regnskapsmessige skillet i forskrift. Dette omfatter blant annet reguleringer av hvordan det regnskapsmessige skillet skal gjennomføres i regnskapene, krav til dokumentasjon mv.

Samlet sett mener departementet at et krav om regnskapsmessig skille mellom barnehager som inngår i samme rettssubjekt sammen med ny økonomiforskrift, langt på vei ivaretar formålene departementet har behov for å ivareta med den nye lovreguleringen.

### ***3.1.3.3 Ny økonomiforskrift som konkretiserer kravene til regnskap, rapportering og dokumentasjon i forskrift***

Økonomiforskriften til barnehageloven inneholder i dag ikke et krav om å rapportere om balanse, ledelsesrapportering og krav til avtaler mellom nærstående. Den inneholder heller ikke en tilstrekkelig regulering av fordeling av transaksjoner, eiendeler og gjeld mellom barnehager som er del av samme rettssubjekt eller der rettssubjektet driver annen virksomhet.

Departementet mener det er behov for en nærmere konkretisering av hvilke plikter og prinsipper som hver enkelt barnehage må legge til grunn for å rapportere tilstrekkelig regnskapsinformasjon til myndighetene. På samme måte er det også behov for en nærmere konkretisering av kravene som må være oppfylt for at virksomhetene har gjennomført et tilstrekkelig regnskapsmessig skille mellom ulike barnehager og mellom den enkelte barnehage og eventuell annen virksomhet som drives i samme rettssubjekt.

Reguleringene som konkretiserer plikter knyttet til regnskapet for hver enkelt barnehage, samt hvordan det regnskapsmessige skillet skal gjennomføres i praksis, er sentrale plikter for hver enkelt barnehage. De regulerer viktige sider ved driften, som krav til regnskapsføring, dokumentasjonsplikter og rapportering, mv. Departementet foreslår at det fastsettes en ny økonomiforskrift med hjemmel i barnehageloven som inneholder disse bestemmelsene. I høringsnotatet kapittel 4 er departementets forslag til ny økonomiforskrift behandlet.

Kravene til regnskapsføring, rapportering, dokumentasjon mv. som foreslås innført i ny økonomiforskrift inneholder forslag til nye reguleringer for alle private barnehager, både enkeltstående og virksomheter som organiserer flere barnehager i samme rettssubjekt. Disse bestemmelsene framgår av forslag til ny økonomiforskrift kapittel 2. Hjemmelen for bestemmelsene vil være i barnehageloven § 23 femte ledd, se nærmere om dette i kapittel 3.1.3.4 nedenfor.

Det vil være flere enkeltelementer i reguleringene som foreslås i forskriften som vil være nye plikter også for de enkeltstående barnehagene. Selv om dette er nye rapporteringsforpliktelser etter barnehageloven sammenlignet med i dag, vil regnskapsinformasjonen i stor grad allerede følge av de etablerte regnskapskravene for disse barnehagene. Departementet mener derfor ikke det vil innebære vesentlig merarbeid for disse barnehagene å rapportere denne informasjonen.

De foreslåtte forskriftsbestemmelsene om regnskapsinformasjon og rapportering tar utgangspunkt i de særegne kravene som gjelder for bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling for private barnehager. Hensikten med reguleringene er å legge et grunnlag for tilsyn og kontroll med at offentlige tilskudd og foreldrebetaling blir benyttet i tråd med kravene. At forslaget til nye reguleringer vil gjelde likt for alle private barnehager, innebærer at det legges et grunnlag for lik rapportering fra alle barnehager, og dermed for et effektivt og risikobasert tilsyn.

I kapittel 4 foreslås det særlige reguleringer for private barnehager som organiserer flere enn én barnehage i samme rettssubjekt, se forslag til forskriftens kapittel 3. Dette kapitlet i forskriften gjelder videre dersom en barnehage driver annen aktivitet i samme rettssubjekt som den driver barnehage, se kapittel 3.2. Bestemmelsene i forslag til økonomiforskrift kapittel 3 har til hensikt å gjennomføre og dokumentere det regnskapsmessige skillet. Hjemmelen for bestemmelsene i dette kapitlet vil være den nye bestemmelsen i barnehageloven § 23 b fjerde ledd. Som nevnt, foreslår departementet at det gis hjemmel til å fastsette nærmere reguleringer av det regnskapsmessige skillet i forskrift. Dette kan omfatte, men er ikke avgrenset til, bestemmelser om hvordan det regnskapsmessige skillet skal gjennomføres, dokumenteres mv.

#### **3.1.3.4 Hjemmel til å fastsette nærmere reguleringer i forskrift – reguleringer som gjelder for alle private barnehager**

I dagens barnehagelov § 23 femte ledd framgår det at «*Departementet kan gi forskrift om regnskap, revisjon og rapportering.*» Bestemmelsen viderefører forskriftshjemmelen i tidligere § 14a, som økonomiforskriften opprinnelig var hjemlet i, men med enkelte språklige endringer. Departementet mener hjemmelen i stor grad dekker behovet for hjemmel til å innføre ny økonomiforskrift med bestemmelser om nye krav til regnskap, rapportering mv., som vil gjelde for alle private barnehager.

I tillegg til nye forskriftsbestemmelser om regnskap, revisjon og rapportering, mener departementet at det også er behov for å fastsette noen forskriftsbestemmelser om annen type dokumentasjon. Selv om tilsynet har hjemmel til å kreve opplysninger og dokumentasjon etter § 23 fjerde ledd og § 56 syvende ledd, mener departementet det bør gis en hjemmel for å fastsette bestemmelser om dokumentasjon i økonomiforskriften. Dette vil sikre tilstrekkelig hjemmel, også for mulige endringer i framtiden.

Dessuten vil det bedre leservennligheten, da et krav om regnskapsmessig skille er en inngripende plikt som bør framgå eksplisitt av loven. Departementet mener derfor det er grunn til å presisere at forskriftshjemmelen også omfatter muligheten til å fastsette nærmere bestemmelser om dokumentasjon i forskrift.

### **3.1.3.5 Unntak for små virksomheter**

Departementet mener at kravet om regnskapsmessig skille mellom barnehager i samme rettssubjekt, og mellom barnehagedriften og annen virksomhet, ikke bør gjelde for de minste barnehagene med lite administrative ressurser. Departementet mener det kan være hensiktsmessig å sette grensen slik at den tilsvarer barnehager som er så små at de i dag ikke har revisjonsplikt etter økonomiforskriften § 3. Kravet vil dermed ikke gjelde for barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn eller bare familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn. Kravet om å opprette slike adskilte regnskaper vil heller ikke gjelde for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har én åpen barnehage. Departementet ber om høringsinstansenes syn på om dette er en hensiktsmessig grense for en slik unntaksbestemmelse.

For barnehager som ikke blir pålagt å innføre regnskapsmessig skille mellom barnehager i samme rettssubjekt, vil departementet videreføre dagens bestemmelser om krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon i økonomiforskriften til barnehageloven. Departementet foreslår samtidig å oppheve unntaket fra revisjonsplikten i dagens økonomiforskrift § 3. Det betyr at barnehager som ikke blir pålagt regnskapsmessig skille, skal få resultatregnskapet revidert av en statsautorisert revisor.

Dersom unntaket fra kravet om regnskapsmessig skille for små virksomheter utformes slik departementet foreslår, viser statistikk fra 2019 at om lag 711 barnehager ikke vil bli pålagt å opprette regnskapsmessig skille mellom barnehager som drives i samme rettssubjekt. Av disse er 284 ordinære barnehager, 366 familiebarnehager og 61 åpne barnehager.

Barnehagene som vil være unntatt fra kravet om å opprette regnskapsmessige skiller mellom godkjente barnehager som drives i samme rettssubjekt, vil være registrert som en underenhet av et annet rettssubjekt i Enhetsregisteret. Barnehager som ikke blir pålagt å opprette regnskapsmessige skiller mellom barnehager i samme rettssubjekt, vil heller ikke være omfattet av forbudet mot annen virksomhet. Departementet presiserer at kravene til bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling vil gjelde også for disse barnehagene.

### **3.1.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår å presisere i forskriftshjemmelen i barnehageloven § 23 femte ledd at departementet kan fastsette nærmere krav til dokumentasjon.

Departementet foreslår en ny bestemmelse som stiller krav om regnskapsmessig skille mellom private barnehager som drives i samme rettssubjekt, se forslag til ny § 23 b første ledd. Tilsvarende foreslår departementet å stille krav om regnskapsmessig skille mellom barnehager og tilleggsvirksomhet i samme rettssubjekt, se forslag til ny § 23 b andre ledd. Departementet foreslår også en hjemmel til å gi forskrift om kravene til regnskapsmessig skille, se forslag til ny § 23 b fjerde ledd.



Departementet foreslår at krav om regnskapsmessig skille ikke skal gjelde for de aller minste barnehagene. Dette omfatter barnehageeiere som alene eller sammen med nærstående eller selskap i samme konsern eier ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn, familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller én åpen barnehage. Se forslag til § 23 b tredje ledd.

Departementet viser til lovforslag § 23 femte ledd og § 23 b.

## **3.2 Forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som det drives godkjent barnehagevirksomhet**

### **3.2.1 Bakgrunnen for forslaget**

Det er i dag tillatt å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som private barnehager.

Som tabell 2 i avsnitt 2.1 viser, er det hele 2 500 barnehager som har nært tilknyttede virksomheter som ikke er en del av den ordinære barnehagedriften. Pliktene etter regnskapsloven og bokføringsloven retter seg mot rettssubjektet. Disposisjoner innenfor rettssubjektet er ikke underlagt rapporterings- og dokumentasjonsplikt etter disse lovene. Uten nærmere regulering, er det i dag svært krevende å føre tilsyn med bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling for private aktører som driver annen virksomhet i samme rettssubjekt.

At det drives annen virksomhet i samme rettssubjekt, skaper risiko for at kostnader som ikke er direkte knyttet til barnehagen, belastes barnehagens regnskaper eller at barnehagens inntekter ikke føres opp i regnskapet for barnehagen. En utfordring for barnehager som driver annen virksomhet, er at felleskostnadene må fordeles. For administrative funksjoner som gjelder for hele virksomheten, må eier vurdere hvor store kostnader som skal føres i barnehagens regnskaper. Dersom barnehagen drives i samme lokaler som andre virksomheter, må eieren også fordele kostnader til varer og tjenester som husleie, strøm, inventar, vedlikehold og lignende. Dette skaper risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kan bli brukt til å subsidiere annen virksomhet.

Barnehagene har sikre inntekter fra offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Det innebærer at private barnehager i utgangspunktet skal ha et relativt begrenset behov for å ta opp gjeld. Siden det er tillatt å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt, kan rettssubjektet som barnehagene inngår i, ta opp lån til andre formål enn godkjent barnehagedrift. Det er ikke tillatt å kostnadsføre renter og avdrag på slike lån i barnehagenes regnskaper. Når barnehagene er registrert som en underenhet til en annen enhet, kan overenhetens kreditorer likevel ta beslag i barnehagenes midler. Det skaper risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kan bli benyttet til å dekke tap fra annen aktivitet enn barnehage. Siden tilsynet kun kontrollerer resultatregnskapet til den enkelte barnehage, er det vanskelig å spore hvilke kostnader som stammer fra annen virksomhet. Videre er det svært krevende å vurdere hvordan finansiering og likviditet flyter mellom barnehagene og annen virksomhet, og dermed også hvordan tilskuddsmidlene blir benyttet både kortsiktig og langsiktig.

### 3.2.2 Gjeldende rett

Barnehageeiere står i dag fritt til å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten. Eksempler på annen virksomhet kan være kursvirksomhet, investeringsvirksomhet eller eiendomsutleie. Rettssubjektet kan også drive et ubegrenset antall barnehager i samme rettssubjekt.

Det framgår av barnehageloven § 23 første ledd at barnehagene bare kan belastes kostnader som «*direkte vedrører godkjent drift av barnehagen*». Det betyr at alle transaksjoner som kostnadsføres i barnehagens regnskaper, må være direkte knyttet til den driften som kommunen har godkjent etter barnehageloven.

Rettssubjekter som driver barnehager, kan også ha inntekter og utgifter knyttet til aktiviteter som faller utenfor godkjent drift av barnehager etter barnehageloven. Departementet omtaler denne problemstillingen i Prop. 96 L på s. 77. For eksempel mener departementet at oppkjøpskostnader er kostnader som er relatert til eiers interesse, og som derfor ikke gjelder godkjent drift av barnehagen, jf. barnehagelovens § 23. Andre eksempler på slike kostnader kan være avskrivninger på goodwill og renter på lån benyttet til anskaffelse av goodwill ved oppkjøp av både egen barnehage og andre barnehager. Det samme gjelder andre eierkostnader som ikke kan knyttes til drift av barnehager godkjent etter barnehageloven. Denne typen kostnader skal ikke tas med i barnehagens resultatregnskap. Det gjelder både i de tilfellene hvor egen barnehage er oppkjøpt, og i de tilfellene hvor eier har kjøpt opp andre barnehager. Når eier har kjøpt opp en barnehage, kan ikke oppkjøpskostnadene for denne barnehagen fordeles på andre barnehager i samme rettssubjekt.

Barnehageeieren skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage, jf. økonomiforskriften til barnehageloven § 2. Kostnader knyttet til annen virksomhet eller til andre barnehager i samme rettssubjekt, kan derfor ikke føres i barnehagens regnskaper.

Økonomiforskriften til barnehageloven stiller kun krav til resultatregnskap. Forskriften inneholder ingen krav til rapportering på balansen i rettssubjektet som barnehagen er registrert i.

### 3.2.3 Departementets vurderinger

#### 3.2.3.1 Forbud mot annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift

I høringsnotatet fra 2019 foreslo departementet å innføre en bestemmelse om at det som hovedregel ikke skal være tillatt å eie eller drive annen virksomhet i rettssubjektet som er godkjent for barnehagedrift. Departementet pekte på at et slikt krav vil bidra til å unngå at det skjer en form for fellesforvaltning av det offentlige tilskuddet og foreldrebetalingen innenfor et rettssubjekt som driver flere typer virksomheter. Forslaget ble fremmet sammen med forslaget om at hver barnehage skulle organiseres som et eget rettssubjekt.

Forslaget om forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt fikk bred støtte i høringen. 83 av høringsinstansene støttet forslaget, og kun 3 var imot. Flere pekte på at et krav om at annen virksomhet må holdes utenfor rettssubjektet som driver godkjent barnehagevirksomhet, gir et godt grunnlag for en mer ryddig økonomi i disse

virksomhetene. Flere pekte også på at det er et rimelig krav å stille til en virksomhet som er godkjent for barnehagevirksomhet, og som mottar offentlig støtte og foreldrebetaling.

Å tillate annen virksomhet kan medføre risiko for sammenblanding av barnehagens økonomi med aktiviteter som ikke er del av barnehagens formål. I vanlig selskapsstyring kan dette sammenlignes med at det ikke ligger innenfor administrasjonens eller styrets fullmakter i et selskap å drive utenfor det vedtektsfestede formålet. Dersom en eier ønsker å bruke overskuddet i en virksomhet til å drive en annen virksomhet utenfor virksomhetens formål, må eieren først ta ut overskudd i form av utbytte og deretter drifte en slik aktivitet utenfor virksomhetens juridiske rammer. Slik bør det også være for en barnehage.

Departementet mener derfor fortsatt at det bør innføres et krav om at annen virksomhet skal holdes utenfor rettssubjektet som driver godkjent barnehagedrift. Begrunnelsen for en slik regulering gjelder selv om det er tillatt å drive flere godkjente barnehager i samme rettssubjekt. Også sammen med et krav om å holde barnehager i samme rettssubjekt regnskapsmessig adskilt, vil det være en betydelig fordel at annen virksomhet holdes organisatorisk adskilt fra barnehagevirksomheten.

Barnehageloven fastsetter at det kun er kostnader knyttet til godkjent barnehagedrift som kan belastes barnehagens regnskap. Formålet er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode, og dermed utelukkende skal gå til barnehagedrift. Dette innebærer at det må være et økonomisk skille mellom barnehagedriften og annen virksomhet. Et foretak som driver en privat barnehage, må holde oversikt over hvilke kostnader som er påløpt i barnehagedriften og hvilke kostnader som hører til annen virksomhet. For at tilsynet med økonomiske forhold i private barnehager skal være effektivt, må denne informasjonen være dokumentert og tilgjengelig for tilsynsmyndigheten.

Et forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten, innebærer at den enkelte barnehagen eller rettssubjektet som eier flere barnehager, ikke kan eie eller drive annen virksomhet i rettssubjektet som er godkjent for barnehagedrift. Hvis rettssubjektet kun driver barnehagevirksomhet, vil det være lavere risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling blir brukt til å dekke kostnader knyttet til annen virksomhet. Det gjør det også enklere å kontrollere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling blir brukt i tråd med kravene for dette.

Hvis barnehagene ikke skal drive annen virksomhet, vil det blant annet ikke være mulig å ta opp lån til andre formål enn godkjent barnehagedrift. Departementet viser til at barnehagene kun skal kostnadsføre renter og avdrag på lån som er direkte relevante for barnehagedriften, jf. barnehageloven § 23.

Forslaget mottok som nevnt støtte i høringen fra 2019. Samtidig var det flere innspill som synliggjorde at det delvis var ulikt syn på hva som skal regnes som godkjent barnehagedrift. Departementet mener det er relevant å se på tilsvarende regulering for friskoler. I friskolelova § 2-2 er det fastsatt at skolen ikke kan «*drive eller eie anna verksemd enn skole i samsvar med denne lova*». Videre er det omfattende

forvaltningspraksis som ligger til grunn for den nærmere avgrensningen. Departementet mener det er hensiktsmessig å innføre tilsvarende avgrensning for private barnehager, og at den nærmere grensdragningen trekkes opp i praksis.

### *3.2.3.2 Om forholdet til EØS-regelverket om offentlig støtte*

Forslaget om at annen virksomhet må holdes utenfor rettssubjektet som driver godkjent barnehage, har også en side til EØS-regelverket om offentlig støtte. Offentlig støtte defineres i EØS-avtalen artikkel 61:

Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.

Et sentralt vilkår for at EØS-reglene om offentlig støtte skal komme til anvendelse, er at mottakeren av offentlige midler er et foretak. Virksomheten anses som et foretak dersom den driver økonomisk aktivitet ved å levere varer eller tjenester i et marked. Offentlig finansiering omfattes ikke av forbudet mot offentlig støtte dersom støtten gis til såkalt ikke-økonomisk aktivitet.

EFTAs overvåkingsorgan (ESA) har tidligere uttalt at privat barnehagevirksomhet ikke anses som økonomisk aktivitet. Dette innebærer at en eventuell økonomisk fordel fra offentlige midler som kommer barnehagevirksomheten til gode, ikke anses som offentlig støtte i henhold til EØS-retten, uavhengig av hvilken form støtten har.

Departementet er kjent med at flere private barnehageselskaper driver både ikke-økonomisk barnehagevirksomhet og annen virksomhet som må regnes som økonomisk aktivitet, se omtale i kapittel 2.1. I tråd med kravene i barnehageloven § 23 første ledd, skal offentlig tilskudd og foreldrebetaling kun dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen. Det stilles dermed krav om at annen aktivitet, herunder aktiviteter som regnes som økonomisk aktivitet etter EØS-regelverket om offentlig støtte, i sin helhet skal holdes adskilt fra barnehagens regnskaper.

Selv om dette kravet foreligger, vil det være risiko for at offentlige midler som er gitt til den ikke-økonomiske barnehagedriften kan tilflyte aktiviteter som anses som økonomiske. Slik krysssubsidiering kan medføre at den økonomiske aktiviteten mottar ulovlig offentlig støtte. Dette kan for eksempel forekomme dersom felleskostnader ikke fordeles korrekt. Under kapittel 3.2.3.1 peker departementet på utfordringer knyttet til kravet om at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal brukes på godkjent barnehagedrift for å komme barna i barnehagen til gode, og ikke annen aktivitet. Tilsvarende problemstillinger vil også gjelde for skillet mellom den godkjente ikke-økonomiske barnehagedriften, og aktivitet som regnes som økonomisk aktivitet etter EØS-regelverket. Et forbud mot annen aktivitet i samme rettssubjekt som barnehagedriften, vil dermed også bidra til at offentlige midler og foreldrebetaling ikke benyttes til økonomisk aktivitet etter dette regelverket.

Den siste tiden har det blant annet vært oppmerksomhet rundt en del private barnehagers eiendomsvirksomhet. Alminnelig eiendomsvirksomhet regnes som økonomisk aktivitet

etter EØS-reglene. Blant annet har Velferdstjenesteutvalget tatt opp problemstillingen om eiendomsvirksomhet og offentlig støtte. Dersom kommunen selger eiendom under markedspris til den private barnehagen, og fordelen utelukkende går til barnehagedriften, vil ikke dette anses som offentlig støtte. Hvis den private barnehagen også driver økonomisk aktivitet, i tillegg til barnehagedriften, og fordelen faktisk går til den økonomiske aktiviteten, kan dette utgjøre ulovlig støtte.

Offentlig støtte kan også oppstå ved at offentlige midler tilflyter annen økonomisk aktivitet som barnehagene driver i tillegg til barnehagevirksomheten, som for eksempel aktive eiendomsinvesteringer. I utgangspunktet vurderes aktivitet som består i å levere varer eller tjenester i et marked som økonomisk aktivitet. Eiendomsvirksomhet regnes som økonomisk aktivitet. En økonomisk fordel kan også oppstå på andre måter, for eksempel gjennom at eiendommen stilles til disposisjon for bruk på ikke-markedsmessige vilkår, eller at overdragelse ikke foretas til markedspris. Det kan tenkes at også annen aktivitet enn eiendomsvirksomhet kan være å anse som økonomisk aktivitet. Dette kan gjelde for eksempel utvikling av software for bruk og videresalg fra barnehagen, pedagogiske konsepter som utvikles og videreselges osv. Det finnes ingen uttømmende liste over aktiviteter som er økonomiske, og dette må vurderes konkret for den enkelte aktivitet.

Det generelle utgangspunktet for denne og lignende vurderinger, er at så lenge den økonomiske fordelen utelukkende tilfaller selskapets barnehagevirksomhet, vil EØS-reglene om offentlig støtte ikke komme til anvendelse.

Dersom det finnes økonomisk aktivitet i virksomheten bør denne aktiviteten holdes regnskapsmessig adskilt fra barnehagens regnskap, for å redusere risikoen for ulovlig kryssubsidiering. Det vil være komplisert å avgrense den økonomiske aktiviteten. Den praktiske konsekvensen av at den økonomiske aktiviteten må skilles ut i eget regnskap er at regnskapet må vise at den økonomiske aktiviteten er selvfinansierende, og at det ikke foregår kryssubsidiering med barnehagens midler og ressurser. Det kan være ulovlig offentlig støtte om tilskuddet og den offentlig pålagte egenbetalingen fra foreldrene går med til å dekke kostnader for den økonomiske aktiviteten.

### ***3.2.3.3 Tilleggsaktivitet som bør tillates***

Private barnehager driver i dag en rekke former for annen virksomhet, jf. tabell 2 i avsnitt 2.1. Hvis det blir innført et forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten, kan det være behov for å gjøre unntak for noen typer virksomheter. Departementet mener at det bør gis en forskriftshjemmel, slik at departementet kan regulere i forskrift hvilke andre virksomheter det eventuelt skal være tillatt å drive, hvordan barnehagen skal bruke et eventuelt overskudd fra annen virksomhet og krav til regnskap, revisjon, rapportering og dokumentasjon.

Departementet vil likevel presisere at det bare er aktiviteter som ligger tett opp til den godkjente barnehageaktiviteten som bør være tillatt som tilleggsvirksomhet. Hensikten med å tillate noen typer tilleggsaktivitet, er å tilrettelegge for at ressurser i barnehagen kan benyttes på hensiktsmessige tilleggstenester som bygger opp om tilbudet for øvrig.

Eksempler på tillatt tilleggsvirksomhet i friskoleloven er skolefritidsordning, internat, kantinevirksomhet eller utleie av spesialrom, jf. økonomiforskrift til friskoleloven § 7-1. Departementet legger til grunn at unntak etter barnehageloven vil følge samme type vurderinger som unntakene som gjelder for friskoler. Etter friskoleloven er det videre et vilkår at tilleggsaktivitet skal utgjøre kun en begrenset del av virksomheten. Dette er for å understreke at eventuell tilleggsaktivitet skal være underordnet hovedaktiviteten. Departementet mener tilsvarende begrunnelse gjør seg gjeldende etter barnehageloven, og foreslår at tilsvarende formulering inkluderes i bestemmelsen i barnehageloven.

Departementet mener det er krevende å vurdere hva som skal være å regne som tilleggsaktivitet etter barnehageloven. Eksempelene fra friskoleloven er tett knyttet til skoledrift og ikke nødvendigvis overførbare til barnehager. Også i høringen fra 2019 fremmet departementet forslag om at annen virksomhet enn barnehagedrift skal holdes utenfor rettssubjektet som driver barnehage. Departementet ba om innspill til hva som skal være å regne som tilleggsaktivitet. Innspillene departementet mottok, viste at det var stor variasjon i hva instansene mente skulle være tillatt å drive sammen med barnehage. Flere pekte også på at det burde innføres en unntaksbestemmelse basert på formålet med aktiviteten, og ikke peke på konkret virksomhet. Departementet mener dette blir en for skjønnsmessig vurdering, som tilsynsmyndighetene må vurdere i det enkelte tilfellet. Det anses derfor som mer hensiktsmessig å regulere konkret hvilken tilleggsaktivitet som kan drives. Departementet ber om høringsinstansenes innspill om hvilke konkrete aktiviteter dette bør være.

Etter økonomiforskriften til friskoleloven er det også en bestemmelse som gir friskolene mulighet til å søke om å drive annen tilleggsvirksomhet, jf. § 2-2. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det er vanskelig å gi en uttømmende opplisting av hva som er hensiktsmessig å tillate som godkjent tilleggsvirksomhet. Søknader om å drive tilleggsvirksomhet vurderes opp mot godkjenningen som friskole, for å vurdere om aktiviteten ligger tilstrekkelig tett opptil skoleaktiviteten. Det er forskjell på friskolene, på samme måte som det er ulikt hvordan private barnehager har innrettet sin drift. På samme måte som for friskolene, mener departementet det bør vurderes om en slik søknadsordning også bør innføres i økonomiforskriften til barnehageloven. Samtidig er det svært mange flere private barnehager enn det er friskoler. En slik søknadsordning vil derfor kunne gi en stor administrativ belastning for tilsynsmyndighetene. Departementet mener derfor at det i første rekke bør søkes å gi en opplisting av hva som skal tillates som tilleggsaktivitet, og avvente å innføre en eventuell søknadsordning.

#### ***3.2.3.4 Unntak for de minste barnehagene***

På samme måte som for forslaget om å innføre regnskapsmessige skiller mellom barnehager i samme rettssubjekt, mener departementet at forbudet mot annen virksomhet ikke bør gjelde for de minste barnehagene med lite administrative ressurser. Departementet foreslår at kravet ikke skal gjelde for barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn eller bare familiebarnehager med til sammen færre enn ti

barn. Kravet vil heller ikke gjelde for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, bare har én åpen barnehage.

### **3.2.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det innføres en ny bestemmelse som fastsetter at barnehageeier ikke kan drive eller eie annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt som det drives barnehage, se forslag til § 23 a.

Departementet foreslår at det innføres hjemmel til å fastsette hva som skal regnes som tilleggsaktivitet som det likevel er tillatt å drive eller eie i samme rettssubjekt som barnehagen i forskrift. Det vil være aktiviteter som ligger tett opp til den godkjente barnehageaktiviteten som bør være tillatt som tilleggsvirksomhet. Tilleggsaktivitet skal kun utgjøre en begrenset del av virksomheten. Departementet ber om høringsinstansenes innspill om hvilke konkrete aktiviteter dette bør være.

Dersom det drives slik tilleggsaktivitet i samme rettssubjekt som barnehagen, stilles det krav om at det må oppstilles regnskapsmessige skiller mellom denne virksomheten og barnehagedriften, se forslag til ny § 23 b andre ledd.

Departementet foreslår videre hjemmel til å fastsette krav til det regnskapsmessige skillet i forskrift, samt regulering av bruk av overskudd fra tilleggsvirksomhet og krav til regnskap, revisjon, rapportering og dokumentasjon.

Departementet foreslår at forbudet mot å drive eller eie annen aktivitet enn barnehage i samme rettssubjekt, ikke skal gjelde for de aller minste barnehagene. Dette omfatter barnehageeiere som alene eller sammen med nærstående eller selskap i samme konsern eier ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn, familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller én åpen barnehage.

Departementet viser til lovforslaget § 23 a og § 23 b andre ledd.

## **3.3 Hjemmel for å regulere overskuddslikviditet**

### **3.3.1 Bakgrunnen for forslaget**

Barnehager vil i mange tilfeller ha kortsiktig overskuddslikviditet, og enkelte barnehager vil også kunne ha langsiktig overskuddslikviditet. Midlene kan plasseres som bankinnskudd, eller de kan plasseres på en måte som kan gi barnehagen en bedre avkastning, samtidig som den påtar seg mer risiko. Eieren av barnehagen kan velge å investere overskuddslikviditeten på flere ulike måter gjennom å foreta investeringer, plasseringer eller utlån. Det inkluderer investeringer eller plasseringer i det eksterne markedet, eksempelvis investering i aksjer. Det kan også inkludere direkte utlån eller investering av likvider internt i et konsern, men også indirekte via en såkalt konsernkontoordning. Et utlån eller finansiell plassering og investering kan gi en positiv avkastning på barnehagens likvide midler, men samtidig foreligger det en risiko for tap.

Barnehageloven § 23 fastsetter krav til bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Et av kravene i barnehageloven § 23 er at tilskudd og foreldrebetaling skal benyttes til godkjent drift av barnehagene. Et tap på plasseringer i risikofylte finansielle plasseringer, investeringer eller utlån vil medføre en kostnad for barnehagen som ikke er i tråd med dette kravet. Bruk av likviditet er i dag ikke eksplisitt regulert i barnehageloven, og departementet mener det er behov for å tydeliggjøre hvilke krav som gjelder for plassering, investering eller utlån av likviditet.

### **3.3.2 Gjeldende rett**

Formålet med bestemmelsene i lovens kapittel V er at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. Dette går fram av barnehageloven § 21 andre ledd. Dersom offentlige tilskudd og foreldrebetaling er disponert i tråd med reguleringene i § 23, kan et eventuelt positivt overskudd disponeres fritt. Dette er presisert i § 21 tredje ledd.

Barnehageloven § 23 første til tredje ledd fastsetter krav til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. I første ledd framgår det at «*Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen*». Det betyr at alle transaksjoner som kostnadsføres i barnehagens resultatregnskap, må være direkte knyttet til oppgaver som relaterer seg til å oppfylle kravene i barnehageloven med forskrifter. Dette innebærer blant annet at det ikke er tillatt å kostnadsføre utgifter til lån for aktiviteter som ikke er knyttet til den godkjente barnehagedriften, som for eksempel oppkjøp av den aktuelle barnehagen eller andre barnehager i samme rettssubjekt. Barnehageloven har i dag ikke øvrige bestemmelser som direkte regulerer adgang til å disponere overskuddslikviditet. Videre inneholder barnehageloven ikke hjemmel til å fastsette nærmere krav til bruk av eventuell overskuddslikviditet i forskrift.

### **3.3.3 Departementets vurderinger**

#### ***3.3.3.1 Nærmere om hvordan overskuddslikviditet oppstår***

Likviditet betyr betalingsevne og er et økonomisk uttrykk som beskriver evnen til å kunne betale løpende utgifter som regninger, lønn, utviklingskostnader med mer når de forfaller. Med likvide midler og overskuddslikviditet menes i denne sammenheng barnehagens tilgjengelige betalingsmidler.

Barnehagens likviditet henger ikke nødvendigvis direkte sammen med barnehagens regnskapsmessige resultater på kort sikt. En barnehage kan ha gode regnskapsmessige resultater, men likevel være illikvid, det vil si at den ikke har likvide midler til å innfri sine økonomiske forpliktelser (betale regninger) etter hvert som de forfaller. Tilsvarende kan barnehager som går med regnskapsmessig tap, likevel ha tilfredsstillende likviditet. Sistnevnte vil normalt ikke vedvare. En barnehage som hvert år går med underskudd, vil i de fleste tilfeller til slutt ha brukt opp sin tilgjengelige likviditet og gå konkurs dersom den ikke tilføres ny likviditet.



Barnehagen kan sies å ha overskuddslikviditet når barnehagen har større beholdning av betalingsmidler og andre likvide aktiva enn den trenger for å betale løpende utgifter som regninger, lønn, utviklingskostnader med mer. Dersom barnehagen har likviditet til disposisjon, kan de velge å plassere likviditeten med kort eller lang tidshorisont. Overskuddslikviditet kan deles inn i fire hovedkategorier:

#### *Kortsiktig overskuddslikviditet fra drift*

Dette er overskuddslikviditet som typisk oppstår som følge av at kommunene utbetaler driftstilskuddet til barnehagen som forskudd for flere måneder av gangen. Etter hvert som barnehagen dekker sine løpende kostnader, vil forskuddet gradvis reduseres. Likviditeten påvirkes også av at en del kostnader fordeles over flere år i regnskapet, uavhengig av når selve betalingen gjennomføres. Dette kalles periodiseringsmessige effekter i regnskapet. Det er derfor ikke en direkte sammenheng mellom resultatmålinger i ett år i resultatregnskapet og likviditet. Regnskap og balanse må derfor sees under ett for å vurdere likviditeten til et selskap, og om denne har overskuddslikviditet, og ofte flere år samlet.

#### *Langsiktig overskuddslikviditet fra drift*

Dette vil kun unntaksvis kunne oppstå. Dette skjer for eksempel ved regnskapsmessige avsetninger som foretas til å dekke en langsiktig forpliktelse som oppstår i dag, men som medfører betaling i framtiden. Effekten er en akkumulering av likviditet i barnehagen fram til utbetalingen faktisk skal skje et senere år.

#### *Egenkapitalbasert overskuddslikviditet*

Dette er overskuddslikviditet som oppstår fordi egenkapitalen er større enn det som trengs for å finansiere eiendeler som benyttes i driften av barnehagen. Dette vil enten skyldes at eier har skutt inn betydelig aksjekapital eller annen egenkapital eller fordi eier ikke har tatt ut utbytte av tidligere års overskudd, men tilbakeført overskuddet til barnehagen. Da vil barnehagens opptjente egenkapital øke. Det er likevel ikke slik at den opptjente egenkapitalen og overskuddslikviditeten er lik, da egenkapitalen kan ha vært benyttet til investeringer i barnehagen. Enkelte barnehager kan også ha mottatt gaver som medfører overskuddslikviditet i perioder.

#### *Overskuddslikviditet som følge av låneopptak*

Barnehagen kan få tilgjengelig likviditet som følge av lån fra bank eller konsernselskap. Opptak av lån medfører at barnehagen får økt sin likviditet, men denne skal nedbetales over tid og det skal normalt betales renter etter en fast avtalt plan. Barnehager vil som andre virksomheter ha behov for en viss overskuddslikviditet i perioder, for å sikre seg mot å komme i likviditetsproblemer. Langsiktig finansiering (egenkapital og langsiktig gjeld) gir grunnlag for god kontroll på likviditeten. Likviditetsbehovet vil derfor være en del av vurderingen når barnehagen tar opp lån for å finansiere nye investeringer.

### **3.3.3.2 Plassering av overskuddslikviditet**

Når barnehagene har overskuddslikviditet, kan dette plasseres på ulike måter og med ulik grad av risiko. En barnehageeier kan for eksempel velge å la pengene stå på bankkonto med lav risiko for tap, eller eieren kan velge å investere i finansielle instrumenter som påfører virksomheten en betydelig finansiell risiko. Det er samvariasjon mellom grad av risiko og potensial for avkastning for eieren. Ved å plassere overskuddslikviditet på en måte som gir mulighet for høy avkastning, må man samtidig akseptere at det oppstår en risiko for at eieren vil tape disse pengene. Hvis barnehagen taper penger, vil dette i mange tilfeller kunne gå ut over tilbudet til barna. Kommunen er opptatt av å oppfylle retten til barnehageplass og at barnehagetilbudet er av høy kvalitet. Kommunen som barnehagemyndighet vil i de fleste tilfeller ikke ønske at offentlige tilskudd skal brukes på risikofylte finansinvesteringer, selv om en eventuell positiv avkastning kan brukes på barna. Departementet mener derfor det er relevant å vurdere å begrense private barnehagers anledning til å plassere overskuddslikviditet i risikofylte aktiviteter.

Overskuddslikviditeten kan plasseres internt i selskapet, eksternt eller indirekte gjennom utlån. Nedenfor er det en gjennomgang av kjennetegnene ved de ulike plasseringsformene.

### **3.3.3.3 Ekstern plassering av overskuddslikviditet**

Ekstern plassering kan for eksempel være en finansiell plassering. Risikoen vil variere vesentlig ut fra om plasseringen skjer i pengemarkedsfond, rentefond, diversifiserte fond og aksjefond eller i investeringer i enkeltaksjer i gründervirksomheter eller annen oppstarts- eller utviklingsvirksomhet.

### **3.3.3.4 Intern plassering av overskuddslikviditet**

Intern plassering av overskuddslikviditet vil være overføring av midler mellom enheter i konsernet. Virksomheten har ikke krav om å skille midler per barnehage innestående på bankkonto til rettssubjektet, eller krav om å ha adskilte bankkonti for den enkelte barnehage der hvor flere barnehager inngår i samme rettssubjekt. Den faktiske bruken av de likvide midlene vil likevel framkomme ved kostnadsføringen i regnskapet i barnehagen. Dersom bruken ikke medfører en kostnadsføring, vil den framkomme i rettssubjektets balanse. Når det ikke stilles krav om egen bankkonto, vil man ikke ha direkte oversikt over hver enkelt barnehages likviditet. Intern plassering av overskuddslikviditet kan derfor medføre at det skjer kryssubsidiering mellom barnehagene. Videre er selskapslovgivning og kreditorvern relatert til rettssubjektet. Det vil derfor ikke være et juridisk vern for bruken av likviditet mellom barnehager innenfor samme rettssubjekt.

### **3.3.3.5 Indirekte plassering av midler gjennom utlån**

Finansielle plasseringer kan også skje indirekte, ved at likviditet benyttes til utlån til konsernselskaper, eksterne eller andre. Disse kan igjen benytte midlene til risikofylte plasseringer eller investeringer, med påfølgende risiko for at barnehagen ikke får pengene tilbake ved forfall på lånet.

Denne typen problematikk gjelder også utlån av likvider internt i et konsern, via en såkalt konsernkontoordning. Barnehager som er organisert i et konsern kan ha et

konsernkontosystem. I et konsernkontosystem framstår alle barnehagene som deltar i ordningen tilsynelatende med sin egen «bankkonto». Det er likevel betydelige juridiske forskjeller mellom en konsernkonto og bankkonto. I de aller fleste tilfeller vil en konsernkontoordning bety at ett av de juridiske selskapene i konsernet står som innehaver av en bankkonto (innskudd eller kreditt), mens de andre juridiske selskapene i konsernet har hver sine underkonti (driftskonti/detaljkonti) tilknyttet hovedkontoen. Saldoen på hovedkontoen tilsvarer nettoen av samlet innestående og trekk på underkontiene. Mellomværender mellom selskapet som er innehaver av hovedkontoen og de andre konsernselskapene, utgjør i prinsippet et låneforhold mellom selskapene som avregnes med en avtalt rente som banken automatisk tilordner til de rette underkontiene. I praksis må deltakerne i en konsernkontoordning som regel undertegne en solidarerklæring som innebærer at alle er ansvarlig med sine innskutte midler i konsernkontoordningen for de andre enhetenes bruk av likvider. Det finnes rettspraksis som viser at i en konsernkontoordning har alle deltakerne i realiteten lånt ut sine likviditet (typisk) til morselskapet, som er den eneste som juridisk sett har en konto i banken, og som ved denne forvalter alle datterselskaperes midler direkte. Dette kan være relevant også for enkelte private barnehageselskaper.

#### ***3.3.3.6 Forslag til ny lov hjemmel som regulerer overskuddslikviditet***

Det foreslåtte forbudet mot å drive annen virksomhet enn barnehage vil begrense potensialet for avkasting ved å investere ledige midler internt i barnehagen. For noen av plasseringsformene som brukes for overskuddslikviditet, kan det være en grensegang mot annen virksomhet; det vil si at barnehagene i realiteten også driver investeringsvirksomhet, jf. omtale av plasseringsformer i kapittel 3.3.3.2. Investering i enkeltaksjer eller utlån internt i konsern kan også fungere som en alternativ framgangsmåte for å involvere barnehagen i annen virksomhet. På samme måten som når barnehagen også driver annen virksomhet, vil slike plasseringer kunne medføre økt risiko, selv om risikoen for sammenblanding med barnehagens økonomi er mindre når investeringene gjøres utenfor barnehagen som rettssubjekt. Departementet vurderer at den mulige meravkastningen som kan oppstå som følge av barnehagens direkte eller indirekte plasseringer i finansielle papirer eller investeringer, ikke står i forhold til tapspotensialet. Med indirekte plasseringer menes her utlån av barnehagens midler hvor lånemottaker benytter lånemidler til slike finansielle plasseringer eller investeringer.

Barnehageloven § 21 tredje ledd fastsetter at barnehagen kan disponere et overskudd fritt, under forutsetningen av at kravene i § 23 er oppfylt. Overskuddslikviditet er ikke det samme som overskudd, og bestemmelsen regulerer derfor ikke disponering av likviditet direkte. Barnehageloven § 23 regulerer hvilke kriterier som må være oppfylt for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling har blitt benyttet i tråd med formålet. Selv om bruk av likviditet ikke er nevnt spesifikt, må plassering, investering eller utlån av likviditet etter departementets vurdering ses opp mot de samme kravene om at pengene skal brukes til formålet, jf. barnehageloven § 21 andre ledd. Av barnehageloven § 23 første ledd framgår det at barnehagen kun skal dekke kostnader som gjelder godkjent drift av barnehage. Et tap som følge av risikofylte finansielle plasseringer, investeringer eller

utlån, vil medføre en kostnad for barnehagen som departementet mener ikke er i tråd med barnehagelovens krav. Selv om plasseringen, investeringen eller utlån ikke medfører et faktisk tap, vil en slik risikofylt investering uansett påføre barnehagen risiko som ikke er tråd med lovens formål om å bruke tilskuddet og foreldrebetaling til barna.

Det finnes også reguleringer i annet regelverk av i hvor stor grad eier kan utsette kapitalen i selskapet for risiko. For eksempel vil en barnehage drevet av en stiftelse ha krav om at stiftelsens kapital skal *«forvaltes på en forsvarlig måte, slik at det til enhver tid tas tilstrekkelig hensyn til sikkerheten og mulighetene for å oppnå en tilfredsstillende avkastning for å ivareta stiftelsens formål»*, jf. stiftelsesloven § 18. Dette betyr at stiftelsen bør vurdere alternative plasseringer av betydelig overskuddslikviditet over tid. I slike tilfeller er risikovurderingen avgjørende.

I den nye kommuneloven er det blant annet lagt vekt på at kommunene skal være i stand til å betale sine forpliktelser ved forfall, og ikke foreta disposisjoner med finansiell risiko av en slik art at det kan medføre budsjettmessig ubalanse. Kommuneloven fastsetter derfor krav til at kommunene ikke påtar seg for stor risiko. Kommuneloven § 14-13 om finans- og gjeldsforvaltning fastsetter følgende:

Finansreglementet skal inneholde bestemmelser som hindrer kommunen eller fylkeskommunen i å ta en vesentlig finansiell risiko i finans- og gjeldsforvaltningen, og som sikrer at løpende betalingsforpliktelser kan innfris ved forfall.

Lovens begrep *«finansiell risiko»* er ment å dekke alle former for finansiell risiko, som kredittrisiko, kursrisiko, renterisiko, likviditetsrisiko og så videre. Kommunelovutvalget, som foreslo bestemmelsen i NOU 2016: 4 Ny kommunelov, mente det var utfordrende å lovfeste en nærmere grense for når det må anses å foreligge vesentlig finansiell risiko på en enkel og hensiktsmessig måte. Utvalget la til grunn at vurderingen av om det foreligger vesentlig finansiell risiko må baseres på den enkelte kommunes økonomiske stilling.

Videre mente utvalget at denne vurderingen må gjøres i lys av at finans- og gjeldsforvaltningen skal sikre det økonomiske grunnlaget for å ivareta kommunenes oppgaver, og videre at kommuner til enhver tid må være i stand til å kunne dekke sine løpende betalingsforpliktelser.

Private barnehager er finansiert gjennom offentlige tilskudd og foreldrebetaling, og driver en offentlig velferdstjeneste på vegne av kommunen. Som vist til, tilsier formålet for bruken av offentlige tilskudd og egenbetaling at de private aktørenes disponering av overskuddslikviditet bør reguleres. Departementet mener det er relevant å se til reguleringen av kommunene når det gjelder å begrense hvilken risiko en privat barnehage kan påføres ved å plassere, investere eller låne ut likviditet. Det å påføre barnehagens økonomi en uforholdsmessig høy risiko som ikke har direkte sammenheng med driften, er i strid med intensjonen om at midlene skal benyttes til formålet. Samtidig bør det tas hensyn til barnehagenes mulighet til å forvalte kapital forsvarlig. Barnehagens eier kan i stedet for å plassere midlene, ta ut utbytte og benytte midlene fritt. Det foreslås ingen endringer i denne adgangen. Departementet mener at dette ikke er et relevant argument for å benytte overskuddslikviditet til andre formål enn barnehagedrift, når dette skaper risiko for øvrige midler i barnehagen, herunder offentlige tilskudd og foreldrebetaling.

Tilsvarende er det heller ikke et relevant argument at intensjonen med en plassering, investering eller utlån er å skape en avkastning på overskuddslikviditeten som kan gi barnehagen et økt økonomiske handlingsrom.

Departementet mener behovet for å begrense risiko ved plassering av overskuddslikviditet, gjelder for både enkeltstående barnehager og virksomheter som driver flere godkjente barnehager i samme rettssubjekt. Behovet for å regulere risiko vil imidlertid forsterkes i virksomheter der flere barnehager drives i samme rettssubjekt, da plassering av overskuddslikviditet vil utsette flere barnehager for risiko for tap. Dersom det i stedet hadde blitt innført et krav om egne rettssubjekter, hadde risikoen til hver enkelt barnehage blitt naturlig avgrenset for hvert rettssubjekt. I fravær av en slik organisatorisk avgrensning, mener departementet det er behov for alternative reguleringer av hvilken risiko rettssubjektet som driver en eller flere barnehager kan ta.

Selv om eventuelle tap ikke skal belastes barnehagen, kan et vesentlig tap i verste fall medføre så store konsekvenser at det kan true barnehagens drift. Rettssubjektet kan risikere å ikke kunne oppfylle sine økonomiske forpliktelser som følge av tap, og i verste fall gå konkurs. Dette vil innebære at barnehageplasser går tapt, og at tilskudd og foreldrebetalingene ikke benyttes i tråd med formålet.

Departementet mener derfor det er behov for reguleringer som begrenser muligheten for at private barnehager benytter sine tilskudd til finansielle plasseringer, investeringer eller utlån med høy risiko. Departementet mener derfor det bør fastsettes en hjemmel som gir departementet mulighet til å regulere dette nærmere i forskrift.

### **3.3.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det innføres en ny bestemmelse som gir hjemmel til å fastsette nærmere krav til barnehagens bruk av overskuddslikviditet i forskrift. Forslag til regulering framgår av forslag til økonomiforskriften § 9.

Departementet viser til lovforslaget § 23 femte ledd.

## **3.4 Overgangsperiode**

De private barnehagene vil ha behov for tid til å tilpasse seg reguleringene som foreslås i dette høringsnotatet. Samtidig vil reglene være av stor betydning for en gjennomføring av det økonomiske tilsynet med private barnehager. Utdanningsdirektoratet overtar denne oppgaven fra 1. januar 2022.

I høringen våren 2019 foreslo departementet blant annet krav om at hver barnehage må være eget rettssubjekt og forbud mot annen virksomhet, se kapittel 1.2. I høringsnotatet fra 2019 viste departementet til at ved tilsvarende endringer for friskolene ble det gitt en overgangsperiode på to år. Departementet ba samtidig om høringsinstansenes innspill på hvor lang overgangsperioden bør være.

Innføring av krav om regnskapsmessig skille, vil være mindre inngripende for private barnehager enn krav om at hver barnehage må være eget rettssubjekt. I lys av dette

foreslår departementet en overgangsperiode på ett år. Departementet ber samtidig om høringsinstansenes innspill på hvor lang overgangsperioden bør være.

## **4 Forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven**

### **4.1 Innledning**

#### **4.1.1 Om forslaget**

I denne delen av høringsnotatet presenteres forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven. Forskriften inneholder blant annet en ny regulering om krav til regnskapsmessig skille for private barnehager som driver mer enn én barnehage eller annen aktivitet enn godkjent barnehage i samme virksomhet.

I innledningen vurderes behovet for å fastsette forslaget som en ny forskrift, samt endring av begrepet ikke-kommunale barnehager til private barnehager. I kapittel 4.2 redegjøres det for dagens økonomiforskrift, mens regulering av formål og virkeområde drøftes i kapittel 4.3.

I kapittel 4.4, 4.5 og 4.6 drøftes krav til rapportering, noteopplysninger og ledelsesrapportering. Her drøftes både kravene som gjelder for alle barnehager og de utvidede kravene som gjelder barnehager som vil bli pålagt å innføre regnskapsmessig skille. Videre drøftes dokumentasjonskrav og kontrollspor på samme måte i kapittel 4.7, ajourhold i 4.8 og oppbevaring av regnskapsmateriale i 4.9. Regulering av barnehagens bruk av overskuddslikviditet behandles i kapittel 4.10. Dette bygger videre på drøftingen i kapittel 3.3. Videre behandles avtaler med nærstående i kapittel 4.11 og revisjonsplikt i 4.12. Av betydning for barnehager som driver flere enn én privat barnehage eller annen virksomhet i samme rettssubjekt drøftes krav til bokføring og spesifisering i kapittel 4.13. Økonomiske reaksjoner ved brudd på regelverket behandles i kapittel i 4.14. Til slutt omtales tilsidesettelse av opplysninger i kapittel 4.15.

Omtalen i høringsnotatet behandler de enkelte bestemmelsene i forskriften. I Prop. 96 L er det omtalt at det nye nasjonale økonomitilsynet vil utarbeide en veileder om økonomisk tilsyn med de private barnehagene. Dersom forslagene som fremmes her innføres, vil veilederen vil også inkludere praktisk informasjon knyttet til de nye bestemmelsene.

#### **4.1.2 Økonomiforskrift til barnehageloven**

Departementet foreslår en rekke endringer i økonomiforskriften, som følge av forslaget om å innføre krav om regnskapsmessig skille for private barnehager som driver flere enn en barnehage i samme rettssubjekt.

Departementet foreslår endringer i reguleringene av krav til dokumentasjon, rapportering mv. som gjelder generelt for alle private barnehager. Dette er til dels presiseringer av gjeldende krav, men det er også en rekke utvidelser. Dette gjør at forslag til ny forskrift blir vesentlig lengre enn dagens, og departementet foreslår følgelig at strukturen i

forskriften endres. Endringene tilsier at det vil være ryddig og brukervennlig å foreslå en helt ny forskrift framfor å endre den gjeldende. Departementet foreslår derfor en ny økonomiforskrift til barnehageloven.

Det fulle navnet til økonomiforskrift til barnehageloven er *forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager*. Den nye forskriften vil inneholde bestemmelser som også regulerer andre forhold enn regnskapsplikt. Departementet foreslår derfor at forskriften endrer navn til det som i dag er korttittelen til dagens forskrift: *Økonomiforskrift til barnehageloven*.

### **4.1.3 Ikke-kommunale barnehager**

Tidligere brukte barnehageregelverket begrepet ikke-kommunale barnehager i stedet for begrepet private barnehager. Det finnes barnehager som ikke er kommunale og heller ikke er private, men antallet er svært begrenset og er synkende. Begrepet ikke-kommunale barnehager er et tungt begrep og det er også langt mindre intuitivt enn begrepet private barnehager. Departementet har derfor vurdert at det er mer hensiktsmessig å bruke private barnehager enn ikke-kommunale barnehager. Dette begrepet omfatter dermed alle ikke-kommunale barnehager, selv om det er noe mindre presist.

I forslaget til ny økonomiforskrift til barnehageloven foreslår departementet at begrepet «ikke-kommunale barnehager» erstattes av «private barnehager». Dette er i tråd med endringen i begrepsbruk som også ble gjort i medhold av Prop. 96 L (2019-2020) *Endringer i folkehøyskoleloven, barnehageloven og voksenopplæringsloven m.m. (samleproposisjon)*.

I merknadene til forskrift om tildeling av tilskudd til private barnehager § 1 første ledd, står det: «*Forskriften regulerer tilskudd til private barnehager. Med private barnehager menes i forskriften her alle ikke-kommunale barnehager. Det omfatter også statlige og fylkeskommunale barnehager.*». Private barnehager skal forstås på samme måte i økonomiforskrift til barnehageloven.

## **4.2 Gjeldende rett**

Barnehageloven § 23 femte ledd gir departementet hjemmel til å fastsette regler om regnskap, revisjon og rapportering i forskrift. I dag reguleres dette i *forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager* (økonomiforskrift til barnehageloven).

Forskriftens virkeområde er definert i § 1 andre ledd. Her heter det at forskriften gjelder for godkjente ikke-kommunale barnehager som driver virksomhet etter barnehageloven og som mottar offentlig tilskudd til barnehagedriften, jf. barnehageloven § 19. Det er altså vilkår om at barnehagen er godkjent, at den er privat (ikke-kommunal), at den driver virksomhet etter barnehageloven og at den mottar tilskudd. Dette omfatter både ordinære barnehager, familiebarnehager og åpne barnehager.

Økonomiforskriften § 2 regulerer krav til regnskap, bokføring og dokumentasjon. Bestemmelsen slår fast at barnehageeier skal utarbeide resultatregnskap som viser inntekter og kostnader for driften av hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven. I dette ligger det samtidig at eventuell annen virksomhet skal holdes utenfor disse regnskapene. Dette innebærer at virksomheter som driver både barnehage og annen aktivitet, må utarbeide et eget resultatregnskap for barnehagevirksomheten i tillegg til virksomhetsregnskapet. Det stilles ikke krav til separat balanse for barnehagedelen av virksomheten.

Bestemmelsen i § 2 slår også fast at barnehagens resultatregnskap skal kunne dokumentere at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig mellom barnehagene i et konsern eller med annen virksomhet i foretaket. Det stilles krav til at regnskapet dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav, og videre at bokførte opplysninger skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i økonomiforskriften og barnehageloven § 23.

I forskriften § 3 første ledd stilles det krav til at barnehagens resultatregnskap skal revideres. Revisjonen skal gjøres av statsautorisert revisor og følge revisorloven. Regelen innebærer at barnehager som ikke er underlagt revisjonsplikt etter revisorloven eller som omfattes av unntaksmuligheten for små aksjeselskaper, får større forpliktelser enn tilsvarende foretak i andre bransjer. Det er imidlertid gitt et unntak i andre ledd for de minste barnehagene. Disse kan i stedet for revisor få en uavhengig regnskapskyndig til å attestere regnskapet. Unntaket gjelder for barnehageeiere som, sammen med nærstående eller selskap i samme konsern, eier eller kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn 20 barn eller familiebarnehager med til sammen færre enn 10 barn eller kun har én åpen barnehage. Det stilles ikke konkrete krav til hva en regnskapskyndig er.

Barnehageeiers rapporterings- og opplysningsplikt er regulert i forskriften § 4. Barnehageeier skal hvert år rapportere opplysninger til kommunen og Kunnskapsdepartementet om bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Opplysningene skal framkomme i barnehagens resultatregnskap. Rapporteringen skjer i den elektroniske innrapporteringsportalen BASIL (BARnehage-Statistikk-InnrapporteringsLøsning). Det er Utdanningsdirektoratet som har ansvar for BASIL. Departementet fastsetter hvert år en frist for rapporteringen.

Forskriftens § 4 andre ledd slår fast at kommunen til enhver tid kan kreve de opplysningene og den dokumentasjonen som er nødvendig for å gjennomføre tilsyn etter barnehageloven. Forskriften § 5 slår fast at dersom resultatregnskapet til den enkelte barnehage bryter vesentlig med kravene i § 2 kan kommunen sette barnehageeiers opplysninger til side. Til slutt slår bestemmelsen i § 6 fast at barnehageeier kan påklage kommunens vedtak til statsforvalteren.



## 4.3 Forskriftens formål og virkeområde

### 4.3.1 Innledning

I dette kapitlet behandles hvilket formål og virkeområde den nye forskriften skal ha. Departementet foreslår at forskriftens del 1 skal inneholde bestemmelser om formål og virkeområde. Forskriftens del 1 skal gjelde for alle private barnehager.

### 4.3.2 Departementets vurderinger

Det foreslås store og gjennomgripende endringer i ny økonomiforskrift til barnehageloven. Departementet mener det derfor bør vurderes om det er behov for endringer i formålsbestemmelsen. Det er også behov for å vurdere angivelsen av forskriftens virkeområde i lys av endringene. Fordi det innføres bestemmelser som gjelder generelt for alle, og enkelte supplerende krav for virksomheter som driver flere enn én barnehage eller annen virksomhet i samme rettssubjekt, er det behov for å angi hvilke deler av forskriften som gjelder for hvilke barnehager.

Formålsbestemmelsen i dagens forskrift § 1 første ledd lyder:

Forskriften skal sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven § 21 til § 23, og tilrettelegge for kommunalt tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling. Forskriften skal legge til rette for anvendelse av økonomiske reaksjonsmidler i samsvar med forskrift 18. desember 2020 nr. 3026 om overgangsregler til barnehageloven – tilsyn, veiledning, reaksjoner mv. § 2 og § 3.

Stortinget har vedtatt at Utdanningsdirektoratet skal overta oppgaven med å føre økonomisk tilsyn for private barnehager. I Prop. 195 S (2020-2021) *Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet 2021* varsler regjeringen at oppgaven etter planen overføres med virkning fra 1. januar 2022. I lys av dette, skal det ikke lenger vises til kommunalt tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling i bestemmelsen. Det kan heller ikke vises til forskriften om overgangsbestemmelser, da reglene om økonomiske reaksjonsmidler vil framkomme av lovteksten. Bestemmelsen må derfor oppdateres med riktige henvisninger til Utdanningsdirektoratets tilsyn og riktige bestemmelser i loven.

Barnehageloven § 21 andre ledd fastsetter hva som er formålet med lovens kapittel V *Krav til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager* mv.: «Formålet med kapitlet er å sørge for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode». Departementet mener at det mest grunnleggende hensynet både bak bestemmelsene i lovens kapittel V og i denne forskriften er hensynet til at midlene kommer barna til gode. Dette formålet bør komme fram i formålsbestemmelsen, enten direkte eller ved å vise til § 21 i loven.

Fordi dette hensynet er grunnleggende, kan det stilles spørsmål ved om det er behov for å vise til andre hensyn. Dagens formålsbestemmelse viser til at forskriften skal sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven §§ 21 til 23, og tilrettelegge for tilsyn med bruken av midlene. Formålet bak §§ 22 og 23 er angitt i § 21, som er at tilskuddet skal komme barna til gode. Også tilsynet med de private barnehagene

må kunne sies å være begrunnet i det samme. Økonomiske reaksjonsmidler er en mulig konsekvens av tilsynet.

Dagens henvisning til disse formålene vil ikke nødvendigvis gi særlig veiledning dersom det oppstår tvil i tolkningen av bestemmelsene. Departementet foreslår i denne høringen at forskriften også skal inneholde nye bestemmelser om regnskapsmessig skille og regulering av overskuddslikviditet. Det kan derfor være bedre å vise til det overordnede formålet og la dette komme klart fram. På mange måter ville det være mer naturlig å framheve at forskriften skal legge til rette for dette, enn å legge til rette for økonomiske reaksjoner som er et mer avledet formål. Dette vil kunne gjøre formålsbestemmelsen for omfattende, uten å gi særlig veiledning. Departementet mener derfor at det er bedre å vise til det overordnede formålet, som er at tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna til gode.

Virkeområdet til dagens forskrift er alle «*godkjente ikke-kommunale barnehager som driver virksomhet etter barnehageloven og som mottar offentlig tilskudd til barnehagedriften*». Dette vil fortsatt være virkeområdet til bestemmelsene i forskriften. Det er altså krav om at barnehagen er *godkjent*, at den er *privat*, at den *driver virksomhet etter barnehageloven* og at den *mottar offentlige tilskudd*. Dette vil i praksis være de aller fleste private barnehager. Det er mulig å drive privat barnehage uten å motta tilskudd. Det er imidlertid et lite praktisk tilfelle, da private barnehager i hovedsak er avhengig av tilskudd. Det vil ikke være behov for å stille de samme kravene til en barnehage som ikke mottar offentlig tilskudd, og dagens definisjon fanger opp de barnehagene det er behov for å stille krav til.

I tillegg vil det være en del bestemmelser som bare gjelder de barnehagene som er omfattet av kravet til regnskapsmessig skille. Departementet mener det vil gjøre forskriften mer tilgjengelig dersom bestemmelsene som omhandler «alle barnehager» kommer først i et kapittel og at neste kapittel kun gjelder for de barnehagene som skal ha regnskapsmessig skille. Videre mener departementet at det vil gjøre forskriften mer tilgjengelig om dette skillet kommer fram allerede i angivelsen av virkeområdet.

### **4.3.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår en formålsbestemmelse i økonomiforskriften § 1 som viser at formålet med forskriften er å sørge for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode.

Videre foreslår departementet en bestemmelse i økonomiforskriften § 2 om virkeområde. Av forslaget til bestemmelsen framgår det at forskriftens kapittel 2 og 4 skal gjelde for alle barnehager. Kapittel 3 skal gjelde for barnehager som driver flere enn en godkjent barnehage i samme rettssubjekt, og for barnehager som driver annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen.

## **4.4 Krav til regnskapsinformasjon**

### **4.4.1 Innledning**

I dette kapitlet drøftes behovet for nærmere krav til rapportering av regnskapsoppstilling for de private barnehagene. Dette er forslag som berører både enkeltstående barnehager, og barnehager som driver mer enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt.

Generelle bestemmelser for alle barnehager om disse temaene framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 2, § 3.

I kapittel 3.1 framgår departementets forslag om å stille krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt. Som følge av dette kravet, er det behov for å stille ytterligere krav til rapportering av regnskapsoppstilling. Forslag til slik regulering framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 3, § 14.

### **4.4.2 Bakgrunnen for forslaget**

Regnskapet til den enkelte barnehage skal brukes til å kontrollere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode, jf. barnehageloven § 21. Resultatregnskapet viser inntekter og kostnader, og dermed hvordan tilskudd og foreldrebetaling er benyttet. Det er derfor nødvendig at det kun er aktiviteter som gjelder drift av den godkjente barnehagen som kommer fram i det enkelte resultatregnskap.

Dagens økonomiforskrift stiller generelle krav til den enkelte barnehagens resultatregnskap, og enkelte tilleggskrav der flere barnehager drives innenfor samme rettssubjekt eller rettssubjektet også driver annen virksomhet. I slike tilfeller må eier dokumentere at fordeling av administrasjons- og felleskostnader er forholdsmessig, og at transaksjoner med nærstående har skjedd på markedsmessige vilkår.

Etter dagens regelverk er det få krav som gir en synlig kobling mellom årsregnskapet til rettssubjektet og barnehagens resultatregnskap som rapporteres i BASIL. Dette gjør det vanskelig for tilsynsmyndigheten å etterprøve regnskapsinformasjonen, og det gir lite transparens i regnskapsinformasjonen for rettssubjektet som helhet. Departementet mener det er behov for bedre regnskapsinformasjon for den enkelte barnehagen som ivaretar disse hensynene.

### **4.4.3 Departementets vurderinger**

#### ***4.4.3.1 Krav til regnskapsopplysninger – krav til alle barnehager***

Barnehageloven § 21 fastsetter det overordnede formålet om at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode. Hva som ligger i dette kravet, er konkretisert i barnehageloven § 23. Regnskapsrapporteringen skal gi tilsynsmyndigheten og andre relevante parter nødvendig informasjon om barnehagenes drift og økonomiske forhold som kan dokumentere at kravene i §§ 21 og 23 er oppfylt. Departementet mener dagens krav til rapportering av regnskapsopplysninger ikke gir tilsynsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag til å føre kontroll med at kravene blir etterlevd.

### *Særskilte regnskap for hver barnehage og tettere kobling til årsregnskapet til rettssubjektet*

Departementet mener at det er behov for utvidet krav til rapportering av enkelte regnskapsposter for alle barnehager. Dette vil gi ensartet informasjon for alle barnehager. Kravene bør ikke innebære særlig merarbeid for de barnehager som i dag er enkeltstående. Delvis avhengig av selskapsform og størrelse på virksomheten, er disse allerede underlagt kravene til regnskap. Forslaget innebærer nye rapporteringsforpliktelser etter barnehageloven og forskriften sammenlignet med i dag, men regnskapsinformasjonen vil i stor grad allerede følge av de etablerte regnskapskravene etter annet regelverk for disse barnehagene. Departementet mener derfor at det ikke vil innebære vesentlig merarbeid for de enkeltstående barnehagene å rapportere denne informasjonen.

I forslag til ny § 3 første ledd i økonomiforskriften foreslår departementet at det skal utarbeides et særskilt regnskap for hver barnehage og at dette skal være en del av årsregnskapet til rettssubjektet. Hensikten med reguleringen er å kunne etterprøve at offentlige tilskudd og foreldrebetaling blir benyttet i tråd med kravene. For enkeltstående barnehager vil kravet i § 3 i all hovedsak være dekket av årsregnskapet. For eiere som driver flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt, innebærer bestemmelsen en viktig kobling av regnskapet for hver enkelt barnehage mot virksomhetens årsregnskap. Dette er et nytt krav sammenlignet med i dag.

### *Rapportering av inntekter, kostnader og overskudd/underskudd*

Forslaget til § 3 første ledd bokstav a) fastsetter at hver barnehage skal rapportere et resultatregnskap som viser inntekter, kostnader og overskudd/underskudd. Dette kravet er en videreføring av gjeldende rett.

### *Rapportering av relevante balanseposter for tilsynet*

I dag stilles det ikke krav om informasjon om eiendeler og gjeld for hver barnehage. Departementet vurderer at informasjon om eiendeler og gjeld knyttet til hver enkelt barnehage vil bidra til å øke informasjonsgrunnlaget for å vurdere inntekts- og kostnadsposter i barnehagens regnskap og vurdere barnehagens økonomiske resultat. Departementet mener derfor det er behov for å stille krav om rapportering av eiendeler og gjeld som har størst relevans for vurdering av resultatregnskapet. Dette framgår av forslaget til § 3 første ledd bokstav b).

For enkeltstående barnehager underlagt regnskapsloven, utarbeides det allerede en fullstendig balanse i forbindelse med årsregnskapet. Et utvidet krav om rapportering av eiendeler og gjeldsposter etter økonomiforskriften vil derfor ikke medføre vesentlig byrde for disse barnehagene. For rettssubjekter som inneholder flere barnehager, vil kravet innebære noe merarbeid for å spesifisere eiendeler og gjeld på den enkelte barnehage. Departementet mener likevel at den økte nytteverdien er vesentlig større enn merarbeidet dette medfører.

For barnehager i et felles rettssubjekt vil den enkelte barnehage juridisk sett verken ha eiendeler, gjeld eller egenkapital. Dette innebærer at en eventuell balanse blir en type

proformabalanse der man må definere allokering av de enkelte balansepostene hos rettssubjektet. Det er mulig å etablere et regnskapsmessig skille med fullstendige proformabalanser for flere barnehager i ett rettssubjekt. Departementet mener at dersom det er balanseposter som er ressurskrevende å fordele og som det samtidig er liten verdi for myndighetene å få informasjon om, bør det ikke stilles krav om spesifisering av disse. Departementet har derfor vurdert verdien av informasjon opp mot den byrden som pålegges barnehagene for mulige balanseposter.

Departementet mener det er særlig relevant å rapportere eiendeler og gjeldsposter som eiendommer, langsiktig gjeld og fordringer, investeringer, varebeholdning og mellomværende mellom rettssubjektet og andre selskaper i samme konsern. Fordelingen av eiendeler og gjeld i et regnskapsmessig skille skal følge de samme prinsippene som for inntekter og kostnader. Postene er enten direkte henførbare eller fordeles ved hjelp av relevante fordelingsnøkler basert på årsaksprinsippet.

Departementet mener at det ikke bør stilles krav til direkte henføring eller fordeling av interne fordringer, for eksempel dersom en barnehage låner en assistent fra en uke til en annen og dermed får en fordring på lønnskostnader. Dette vil komplisere regnskapsførselen og vurderes ikke hensiktsmessig å fordele. Departementet foreslår heller ikke at det skal stilles krav om å fordele bankinnskudd og kontanter. Kortsiktig gjeld inkluderer mange ulike poster som for eksempel leverandørgjeld, skyldig skattetrekk, skyldig arbeidsgiveravgift, feriepengeavsetninger og betalbar skatt. I et moderne regnskapssystem er dette balansekontoer som gjøres opp automatisk av systemet. Rent praktisk innebærer dette at det er systemets tekniske muligheter som legger begrensninger på om disse kan fordeles eller ikke. Departementet vurderer samtidig at nytteverdien av å vise kortsiktige gjeldsposter i balansen er lav for kontroll og tilsyn. Dette skyldes at mange av regnskapspostene for kortsiktig gjeld oppstår som følge av at det er forskjell i tidspunktet for kostnadsføring og tidspunktet for betaling.

Nedenfor er en nærmere gjennomgang av hvilke balanseposter departementet mener er nødvendig for å kunne føre kontroll med barnehagenes regnskaper.

Eiendom og andre anleggsmidler, inkludert immaterielle eiendeler: Departementet foreslår at eiendommer og andre anleggsmidler skal rapporteres per barnehage. Dette framgår av forslaget til forskrift § 3 første ledd bokstav b) nr. 1. I tråd med dette skal den enkelte barnehagen for eksempel gi opplysninger om immaterielle eiendeler tilknyttet ordinær aktivitet. Videre vil varige driftsmidler, som eiendom og lekeutstyr, være viktig å få informasjon om for å forstå helheten i regnskapet. Dette framgår av rettssubjektets anleggsregister gjennom den allerede eksisterende fordelingsmodellen for avskrivninger.

Investeringer: Departementet mener også at barnehagenes finansinvesteringer skal rapporteres. Departementet legger til grunn at det ikke vil innebære vesentlig merarbeid å tilordne finansielle eiendeler til de enkelte barnehagene. Det vil ikke være krav om egen bankkonto per barnehage, jf. kapittel 3.3.3.2. Andre plasseringer i finansaktiva må rapporteres per barnehage, jf. også kapittel 4.10 og forslaget til § 9 i forskriften. Krav til

informasjon om investeringer framgår av forslaget til forskrift § 3 første ledd bokstav b) nr. 2.

Varebeholdning/varelager: Dersom barnehagen har varelager, foreslår departementet at dette også skal oppgis. Departementet antar at barnehager er en type virksomhet som i liten grad har varelager. Vareforbruk skal henføres direkte til hver enkelt barnehage. Departementet mener derfor at et eventuelt varelager skal stå i balansen til barnehagene. Dette framgår av forslaget til forskrift § 3 første ledd bokstav b) nr. 3.

Langsiktige fordringer og gjeld, inkludert pensjonsforpliktelser: Et av kravene i dagens rapportering av resultatregnskapet til BASIL er at rentekostnader skal fordeles på den enkelte barnehagen. Dette innebærer at det allerede foreligger et grunnlag for oppdelinger og allokering av rentebærende gjeld per barnehage. Departementet mener derfor det er rimelig å stille krav om at barnehagene må oppgi rentebærende gjeld i sine særskilte regnskaper. Langsiktig gjeld inkluderer barnehagens pensjonsforpliktelser. Informasjon om pensjon er sentralt for både kommunen og tilsynsmyndigheten. Beregning av pensjonsforpliktelser er teknisk komplisert og gjennomføres av forsikringsselskapets aktuarer. Beregningen gjøres per ansatt. Dersom aktuarene mottar informasjon om de ulike barnehagens ansatte, kan forpliktelsen enkelt direkte henføres per barnehage. Langsiktige fordringer mot eksterne må også rapporteres. Dette framgår av forslag til § 3 første ledd, bokstav b) nr. 4.

Mellomværende i rettssubjekter og andre selskaper i samme konsern: I konsern skal det rapporteres om mellomværende med foretak i samme konsern. Dette skal gjøres for hver post under fordringer, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Departementet mener at opplysninger om slik mellomværende må framgå av det særskilte regnskapet. Dette framgår av forslaget til § 3 første ledd, bokstav b) nr. 5.

#### *Rapportering av årlige overskudd og akkumulerte overskudd over 10 år*

For brukere av regnskapet vil informasjon om den opptjente egenkapitalen være viktig for å få kunnskap om hvor mye den enkelte barnehagen har bidratt til med å øke egenkapitalen og dermed også utbyttegrunnlaget i rettssubjektet. Det vil også gi informasjon om hvor mye tilskudd og foreldrebetaling som barnehagen har tilbakeført til virksomheten. Departementet ser samtidig at det kan være utfordrende å fastslå den regnskapsmessige egenkapitalen til hver enkelt barnehage, i tilfeller hvor det drives flere enn en barnehage i samme rettssubjekt. Departementet mener at det er mer hensiktsmessig å innhente denne informasjonen gjennom en rapportering av årlige overskudd og akkumulerte overskudd over 10 år. Et slikt krav vil gi tilstrekkelig informasjon for tilsynsmyndigheten. Departementet viser til forslag til forskriften § 3 første ledd bokstav c).

#### *Krav til noteopplysning og ledelsesrapportering*

Som en del av det særskilte regnskapet skal barnehagen inkludere noteopplysninger og ledelsens rapportering. Dette er foreslått i forskriften § 3 første ledd bokstav d) og e). Den

nærmere reguleringen av noteopplysninger og ledelsens rapporteringsplikt framkommer av forslaget til §§ 4 og 5, se kapittel 4.5 og 4.6.

#### *Regnskapet skal følge regnskapsloven*

Det foreslås videre at hver enkelt barnehages regnskap skal følge prinsipper, vurderingsregler og oppstillingsplan i regnskapsloven, slik de framkommer i regnskapsloven kapittel 4, 5 og 6. Departementet mener at det vil bidra til å gi bedre oversikt, mer åpenhet, transparens og sporbarhet rundt barnehagenes økonomiske forhold, når barnehagenes regnskaper følger alminnelige regnskapsregler. Dette vil dermed bedre kontroll med at midlene kommer barna til gode. Forslag til et slikt krav framgår av forskriften § 3 andre ledd.

#### *Det særskilte regnskapet skal være en del av rettssubjektets ordinære årsregnskap.*

Departementet mener det bør være en tettere kobling mellom regnskapene til den enkelte barnehage og årsregnskapet til rettssubjektet som eier barnehagene. Derfor bør de særskilte regnskapene være en del av årsregnskapet til rettssubjektet. For rettssubjekter med mange barnehager, kan imidlertid årsregnskapene da bli uforholdsmessig omfattende. Dette kan gå ut over oversikten. Det foreslås derfor at kravet også er oppfylt dersom rettssubjektet publiserer de særskilte regnskapene et annet sted og viser til dette i årsregnskapet. Det er en forutsetning at de særskilte regnskapene er klare samtidig med årsregnskapet og at publiseringen er stabil og enkel å få tilgang til. Forslag til et slikt krav framgår av forskriften § 3 tredje ledd.

#### *Innberetning av opplysninger*

I bestemmelsens fjerde ledd, videreføres barnehagens plikt til å innberette opplysninger om barnehagens bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Dette inkluderer innberetning av årsregnskap og revisjonsberetning. En tilsvarende regulering framgår i dag av § 4 første ledd.

#### **4.4.3.2 Særskilte krav til virksomhet som driver flere barnehager i samme rettssubjekt eller annen virksomhet**

Som tidligere nevnt, vil de generelle kravene til særskilt regnskap i § 3 gjelde for både enkeltstående barnehager og virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt og/eller annen virksomhet. Det er behov for enkelte tilleggskrav for virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt. Dette er for å sikre at det innføres et tilstrekkelig økonomisk og regnskapsmessig skille mellom de ulike barnehagene i samme rettssubjekt. For rapportering av regnskapsopplysninger framgår dette av forslag til forskriften § 14.

Etter dagens regler skal virksomheter med flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt dokumentere at administrasjons- og felleskostnader mellom virksomhetene er fordelt forholdsmessig. Departementet mener at dette ikke er et tilstrekkelig krav for å sikre at riktige kostnader knyttes til de enkelte barnehagene.

Departementet mener det er behov for å ha bedre og mer etterprøvbare krav når det gjelder fordelingsnøkler og dokumentasjon for transaksjoner, eiendeler og gjeld som ikke praktisk lar seg henføre direkte.

I forslaget til ny forskrift § 14 første ledd foreslår departementet derfor at det fastsettes et krav om at disse må fordeles i tråd med årsaksprinsippet. Dette innebærer at de fordeles etter de underliggende aktivitetene som forårsaker inntektene eller kostnadene. Eksempelvis bør fordelingen ta utgangspunktet i faktisk tidsforbruk knyttet til hver enkelt barnehage, antall barn i hver enkelt barnehage, antall årsverk i hver enkelt barnehage eller hver enkelt barnehages areal. Det samme kravet gjelder for eiendeler og gjeld. Disse postene skal også henføres i det særskilte regnskapet. Fordelingsnøkler skal være dokumentert, og dokumentasjonen skal vise hvilket fordelingsgrunnlag som anvendes med begrunnelse for valg av fordelingsgrunnlaget. Fordelingsnøkler skal oppdateres årlig. Dokumentasjonen for bokføringen av kostnadsfordeling skal synliggjøre beregningen av de enkelte barnehagenes andel. Størrelsene som fordeles skal ikke inneholde fortjenestelementer. Dette presiseres i forslag til § 14 første ledd tredje setning.

For at bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal være tilstrekkelig etterprøvbar, mener departementet at det er behov for ytterligere informasjon om disse fordelingene. Departementet foreslår derfor at regnskapene for rettssubjekter med flere barnehager eller annen virksomhet også skal inneholde informasjon om anvendte fordelingsnøkler, se forslaget til § 14 andre ledd bokstav a). Dette er i tråd med dagens krav om at slike kostnader skal fordeles «forholdsmessig». Forslaget til ny regulering presiserer likevel i større grad enn i dag hva «forholdsmessighet» innebærer, herunder at kostnadene skal fordeles etter årsaksprinsippet.

Departementet mener at regnskapet også må inkludere en oppstilling som viser sammenhengen mellom de ulike barnehagenes fordelte størrelser, se forslaget til § 14 andre ledd bokstav b). Dette innebærer at det skal utarbeides spesifisering av sammenhengen mellom barnehagenes regnskaper og regnskapet for den juridiske enheten. På denne måten får regnskapet større informasjonsverdi om den samlede barnehagedriften i et rettssubjekt, som gjør det enklere å sammenlikne økonomien i de enkelte barnehagene og føre kontroll med at ingen barnehage belastes andre kostnader enn hva som gjelder den enkelte barnehagen.

#### **4.4.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det ved utarbeidelsen av årsregnskapet for rettssubjektet skal utarbeides et særskilt regnskap for hver barnehage. I forslag til økonomiforskriften stilles det krav til hva det særskilte regnskapet skal vise: Inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd, informasjon om eiendeler og gjeld, årlig og akkumulert resultat siste ti år. Regnskapet skal i tillegg vise noteopplysninger og ledelsens rapportering som er nærmere regulert i §§ 4, 5, 15 og 16. Departementet foreslår videre at det særskilte regnskapet skal følge regnskapsloven kapittel 4, 5 og 6. Det særskilte regnskapet skal være en del av rettssubjektets ordinære årsregnskap, men kan publiseres separat. Departementet foreslår også nærmere krav om rapportering til Utdanningsdirektoratet.



Kravene som nevnt ovenfor gjelder for alle barnehager og framgår av forslaget til § 3.

I tillegg foreslår departementet tilleggskrav for virksomheter som har flere barnehager innenfor samme rettssubjekt. Det stilles særskilte krav til hvordan fordeling av felleskostnader, gjeld og egenkapital skal foretas mellom barnehager i samme rettssubjekt og krav til at regnskapene viser anvendte fordelingsnøkler. I tillegg må sammenhengen mellom de særskilte regnskapene og rettssubjektets årsregnskap vises for driftsinntekter, driftskostnader, finansposter, årsresultat, eiendeler og gjeldsposter. Disse kravene framgår av forslaget til § 14.

## **4.5 Krav til noteopplysninger**

### **4.5.1 Innledning**

I dette kapittelet drøftes behovet for nærmere krav om noteopplysninger for de private barnehagene. Dette er forslag som berører både enkeltstående barnehager, og barnehager som driver mer enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt.

Generelle bestemmelser om notekrav for alle barnehager framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 2, § 4.

Som følge departementets forslag i kapittel 3.1 om krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, er det behov for å stille ytterligere krav til noter. Forslag til slik regulering framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 3, § 15.

### **4.5.2 Bakgrunnen for forslaget**

Noteopplysninger etter regnskapsloven gis til regnskapet for rettssubjektet, og ikke for hver enkelt barnehage. Det er ikke eksplisitte krav til noteopplysninger til det resultatregnskapet barnehageeier i henhold til økonomiforskriften § 2 skal utarbeide for hver barnehage. Forskriften stiller krav til at *«Bokførte opplysninger skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i barnehageloven § 23»*, uten at det er spesifisert hvordan dette skal framgå av rapporteringen.

Etter barnehageloven § 23 andre ledd skal transaksjoner med nærstående ikke gjennomføres på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Denne bestemmelsen innebærer at ulike forhold må vurderes for å kunne gjøre en sammenligning av prisen med hva som observeres i et marked. For å kunne vurdere disse forholdene, er tilsynsmyndigheten avhengig av god dokumentasjon. I dagens BASIL-rapportering stilles det krav om rapportering av opplysninger om transaksjoner med nærstående. Erfaring tilsier imidlertid at denne informasjon ikke alltid er god nok.

For at tilsynsmyndighetene skal kunne vurdere om kravet i § 23 er oppfylt, kan det også være behov for andre opplysninger i notene enn det som kreves etter regnskapsloven. Departementet mener derfor det bør innføres tydeligere krav til noteopplysninger.

### 4.5.3 Departementets vurderinger

Noteopplysninger gir utfyllende opplysninger til resultatregnskapet og balansen, og vil være viktige opplysninger for tilsynsmyndigheten. Notene er en del av årsregnskapet som styret og daglig leder skriver under, og som følges av en revisorberetning. Opplysningene i noter kan være viktige for å vurdere poster i resultatregnskapet og balansen. Dette gjelder for eksempel opplysninger om regnskapsprinsipp og spesifisering av anleggsmidler. Andre opplysninger kan være om barnehagen er en del av et konsern, antall ansatte og informasjon om avlønning av daglig leder.

Departementet mener det er hensiktsmessig å be om noteopplysninger fra hver barnehage i henhold til noteopplysningskrav for små foretak i regnskapsloven. Departementet foreslår at kravet skal gjelde for alle private barnehager, og foreslår at det framgår av forskriftens del 2, § 4 første ledd.

For enkeltstående barnehager underlagt regnskapsloven, utarbeides allerede disse noteopplysningene i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet. Opplysningene vil kunne hentes ut fra tilgjengelige regnskapssystemer. Departementet mener derfor kravet ikke vil gi vesentlig merarbeid for disse barnehagene.

Flere barnehager har nærstående rettssubjekter og personer som er en del av barnehagens totale økonomi, direkte og indirekte. Transaksjoner med nærstående innebærer risiko for at det skjer økonomiske overføringer som ikke er fastsatt på markedsmessige vilkår. For å få en fullstendig oversikt over økonomien i en barnehage, herunder å kunne vurdere kostnadsstørrelser og disponering av resultat, må tilsynsmyndigheten derfor ha tilstrekkelig informasjon om transaksjoner med nærstående. Departementet foreslår at dette gjøres gjennom utvidede notekrav. Til sammenligning ville uavhengige parter tatt hensyn til en rekke forhold når de blir enige om en pris, herunder oppgavefordelingen, risikofordelingen og eierskap til driftsmidler og immaterielle eiendeler. Departementet foreslår derfor et notekrav om at transaksjoner med nærstående skal angis med type transaksjoner, hvordan transaksjonene er prissatt og involverte beløp. Dette inkluderer at det skal opplyses om forhold som kan bidra til å vurdere den fastsatte prisen opp mot den sammenlignbare markedsobserverte prisen, se forslag til forskriften § 4 andre ledd bokstav a).

For rettssubjekter med flere barnehager eller annen virksomhet i samme rettssubjekt, foreslår departementet at det fastsettes tilleggskrav i forskriftens del 3. For disse barnehagene skal også notene angi om transaksjonene er belastet barnehagene ved direkte henføring eller om de er fordelt forholdsmessig, se forslaget til § 15. Vurderingene knyttet til merarbeid og praktiske konsekvenser for årsregnskapet der rettssubjekter driver et større antall barnehager, vil blant annet avhenge av hvor mange barnehager som organiseres i samme rettssubjekt. Kravet er likevel en viktig forutsetning for å vurdere disse transaksjonene, og departementet mener nytten langt overstiger merarbeidet for barnehagene.

Analyser av dagens BASIL-rapportering viser at kvaliteten på rapportering av samlede utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder er varierende.

Departementet vurderer derfor at kravet til rapportering bør presiseres i forskriften. Dette vil gjøre det enklere for tilsynsmyndigheter å kontrollere barnehagens utgifter til daglig leder, herunder å kunne sammenligne mellom barnehager. Se forslag til forskriften § 4 andre ledd bokstav b).

Noteopplysningene skal være en del av det særskilte regnskapet, jf. økonomiforskriften § 3 bokstav d). Opplysningene skal dermed avgis til Utdanningsdirektoratet som tilsynsmyndighet, i samsvar med direktoratets føringer for rapportering av regnskap og rapportering for øvrig.

#### **4.5.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår å innføre krav om at barnehagens særskilte regnskaper skal inneholde noteopplysninger. Kravet skal gjelde alle private barnehager, og tilsvarende noteopplysningskravet for små foretak i regnskapsloven. Videre foreslår departementet krav om noteopplysninger om transaksjoner med nærstående og godtgjørelse til daglig leder i barnehagen. Se forslaget til økonomiforskrift § 4.

I forslaget til § 15 foreslår departementet et utvidet notekrav for transaksjoner med nærstående for virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt eller annen virksomhet i kombinasjon med barnehagevirksomhet.

## **4.6 Ledelsesrapportering**

### **4.6.1 Innledning**

I dette kapittelet drøftes behovet for nærmere krav om ledelsesrapportering for de private barnehagene. Dette er forslag som berører både enkeltstående barnehager, og barnehager som driver mer enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt.

Generelle bestemmelser om ledelsesrapportering for alle barnehager framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 2, § 5.

Som følge av departementets forslag i kapittel 3.1 om krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, er det behov for å stille ytterligere krav til ledelsesrapportering. Forslag til slik regulering framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 3, § 16.

### **4.6.2 Bakgrunnen for forslaget**

Barnehageloven § 7 fastsetter et overordnet krav om at det er barnehagens eier som har ansvaret for at barnehagen drives i samsvar med gjeldende lover og regler. Dette inkluderer ansvaret for at bestemmelsene om bruk av offentlig tilskudd og foreldrebetaling overholdes og at krav til regnskap, dokumentasjon mv. følges.

Det er i dag ingen krav til særskilt ledelsesrapportering i forbindelse med regnskapsrapporteringen for private barnehager. For enkeltstående barnehager er ansvaret for et selskap i utgangspunktet relativt oversiktlig, og følger i alminnelighet av valgt

selskapsorganisering. Det foreligger likevel særskilte regnskaps- og rapporteringsplikter etter barnehageloven. Når det er flere barnehager i samme rettssubjekt, vil det dermed være ulike reguleringer og krav som følger av hhv. regnskapslov og bokføringslov, og av barnehageloven og økonomiforskriften. Ansvarsforholdet vil derfor kunne framstå som utydelig.

#### 4.6.3 Departementets vurderinger

Departementet mener at det bør innføres en regulering om særskilt ledelsesrapportering for barnehager i forbindelse med avleggelse av det særskilte regnskapet. Med *ledelse* siktes det i alminnelighet til for eksempel daglig leder som er gitt fullmakt eller styreleder. Avhengig av organisasjonsform, vil det være ulike personer eller organer som i utgangspunktet har det juridiske ansvaret for virksomheten eller den enkelte barnehage. Ledelsesrapportering kan utføres av den som har fått fullmakt til å rapportere i lys av sin stilling eller annet, og er juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehagen. Departementet legger til grunn at det skal legges til grunn tilsvarende forståelse av hvem som regnes som ledelse som i selskapsretten for øvrig.

Det stilles en rekke krav til regnskapsrapportering i barnehageloven med forskrifter. I tillegg til de generelle kravene som stilles for hver barnehage, er det særlige plikter for virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt. Departementet mener dette tilsier at ansvaret rettssubjektets ledelse har for hver enkelt barnehage, bør tydeliggjøres. Hensikten bak forslaget om krav til ledelsesrapportering er å bevisstgjøre ledelsen og styret i rettssubjektet på ansvaret for at hver enkelt barnehages regnskap er korrekt ført og presentert i henhold til barnehageloven og økonomiforskriften.

På denne bakgrunnen mener departementet at det bør innføres krav om ledelsesrapportering per barnehage. Ledelsesrapporteringen skal inneholde en bekreftelse av at ledelsen er juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehagen, en redegjørelse som bidrar til å forstå den økonomiske utviklingen og en bekreftelse på at rapporteringen er i tråd med forskriften og at nødvendige opplysninger er tilgjengelige for tilsynsmyndigheten ved behov. Dette gjelder både finansiell og ikke-finansiell informasjon. Det gjelder også andre typer informasjon som vil være nødvendig for oppfølging, kontroll og tilsyn med barnehageloven § 23. Det generelle kravet til alle barnehager går fram av forslag til § 5 i økonomiforskriften. For rettssubjekter med flere barnehager eller andre virksomheter stilles det også krav til at ledelsen skal bekrefte at fordelingene mellom de ulike virksomhetene er i tråd med forskriften. Dette framgår av forslag til en egen bestemmelse for disse virksomhetene i del 3, § 16.

Ledelsesrapporteringen skal være en del av det særskilte regnskapet, jf. økonomiforskriften § 3 bokstav e). Den skal dermed avgis til Utdanningsdirektoratet som tilsynsmyndighet, i samsvar med direktoratets føringer for rapportering av regnskap og rapportering for øvrig.

Departementet mener selve rapporteringen ikke vil medføre vesentlig administrativ byrde for barnehageeieren. For virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt,

vil det administrative merarbeidet for ledelsens erklæring i forbindelse med regnskapsrapporteringen, avhenge av hvor mange barnehager virksomhetene driver.

#### **4.6.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår krav til ledelsesrapportering i forbindelse med regnskapsrapporteringen. Dette innebærer at ledelsen må bekrefte at den er juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehagen og at rapporterte opplysninger er riktige. Dette gjelder både finansiell og ikke-finansiell informasjon. Videre skal ledelsen oppi andre opplysninger dersom det er nødvendig for oppfølging, kontroll og tilsyn med barnehageloven § 23. Se forslag til § 5.

I forslaget til § 16 foreslår departementet et utvidet krav til ledelsesrapportering for virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt eller annen virksomhet i kombinasjon med barnehagevirksomhet. I disse tilfellene skal ledelsens rapportering inneholde en bekreftelse på at fordelingene av kostnader, inntekter, eiendeler og gjeld i de ulike barnehagene i rettssubjektet er gjennomført i henhold til forskriftens § 14 andre ledd.

### **4.7 Dokumentasjonskrav og kontrollspor**

#### **4.7.1 Innledning**

I dette kapitlet drøftes behovet for nærmere krav om dokumentasjon og kontrollspor for de private barnehagene. Dette er forslag som berører både enkeltstående barnehager og barnehager som driver mer enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt.

Generelle bestemmelser om dokumentasjonskrav for alle barnehager framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 2, § 6.

Som følge departementets forslag i kapittel 3.1 om krav om regnskapsmessig skille for barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, er det behov for å stille ytterligere krav til dokumentasjon. Forslag til slik regulering framgår av forslaget til ny økonomiforskrift del 3, § 18.

#### **4.7.2 Bakgrunnen for forslaget**

Dokumentasjon av bokførte opplysninger skal vise at opplysningene hører hjemme i regnskapet og være grunnlag for etterkontroll av bokføringen. For barnehageregnskap vil det si at dokumentasjonen blant annet skal vise at bokførte transaksjoner er i tråd med reglene om bruk av tilskudd og foreldrebetaling i barnehager. Det vil si at dokumentasjonen må vise at bokførte opplysninger gjelder ordinær aktivitet i barnehagen. Gjeldende økonomiforskrift stiller krav om at regnskapet skal dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav, jf. § 2 tredje og fjerde ledd. Erfaringer fra tilsynsvirksomhet viser blant annet at dokumentasjon for fordelte kostnader ofte er mangelfull, slik at berettigelsen for disse kostnadene er vanskelige å etterprøve. Det er derfor behov for å

tydeliggjøre hvordan dokumentasjonskravene blir for de særskilte regnskapene for barnehagevirksomheten.

### **4.7.3 Departementets vurderinger**

Kravene til bokføring og dokumentasjon er viktige for å sikre kvaliteten på regnskapet. Regnskapet er informasjonsgrunnlag for tilsyn. Tilsynsmyndigheten vil ha behov for innsyn i grunnlaget for regnskapet. Bokførings- og dokumentasjonskravene skal sikre at regnskapet er et godt grunnlag for å føre tilsyn med at barnehagen oppfyller kravene i barnehageloven § 23 om bruk av tilskudd og foreldrebetaling. Derfor er det nødvendig at regnskapet rammer inn barnehagevirksomheten, slik at det for det første omfatter alle kostnader og inntekter i barnehagedriften og for det andre ikke inneholder kostnader og inntekter som ikke tilhører barnehagedriften.

Barnehager som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Gjeldende økonomiforskrift slår fast at regnskapet skal dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav. Disse kravene er dermed gjort gjeldende generelt for barnehager, også for dem som ikke ellers kommer inn under bokføringsloven.

Departementet mener det er hensiktsmessig å fastsette at krav til regnskapsmessig dokumentasjon og sporbarhet som foreligger på et rettssubjekt i tråd med reglene i bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringskikk, videreføres på lik linje til det særskilte regnskapet per barnehage. Departementet foreslår at kravet skal gjelde for alle private barnehager, og at det framgår av forskriftens del 2, § 6.

Det særskilte regnskapet skal inngå som del av årsregnskapet. Kravene innebærer at det særskilte regnskapet for barnehagen følger samme prinsipper og regler som rettssubjektets ordinære bokføring.

Dokumentasjonen skal gjøre det mulig å kontrollere transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner også per barnehage, i tråd med den praksis og systemer som foreligger på rettssubjekt for å effektivisere både revisors og tilsynets arbeid. Samtidig skal barnehagen kunne forholde seg til foreliggende standardiserte regler også for det særskilte regnskapet. Departementet vurderer at dokumentasjonskravene ikke vil medføre en særlig belastning på barnehagene. Det er sannsynlig barnehager i stor grad vil finne dette kravet som en hensiktsmessig og praktisk tilnærming til utarbeidelse av det særskilte regnskapet. For barnehager som er enkeltstående og ikke driver annen virksomhet eller annen aktivitet enn ordinær aktivitet, gjelder disse kravene allerede.

På bakgrunn av erfaringer med mangelfull dokumentasjon, vurderer departementet at det er nødvendig å presisere dokumentasjonskravet for rettssubjekter med flere barnehager eller annen virksomhet i forskriftens del 3. Departementet foreslår å tydeliggjøre at fordelte beløp, fordelingsnøkler og grunnlaget for de benyttede fordelingsnøkler skal dokumenteres. Ettersom grunnlaget for fordelingen kan forandres over tid, er det nødvendig at dokumentasjonen for nøklene oppdateres regelmessig, slik at det dokumenteres at de fortsatt er i samsvar med grunnlaget. For å sikre at fordelingsnøkler oppdateres ved endringer, foreslår derfor departementet å innta en bestemmelse som angir

konkrete krav til dokumentasjon av kostnadsfordelinger og grunnlaget for dem. Dokumentasjon av fordelingsnøkler må oppdateres så ofte som omstendighetene tilsier det, og minimum én gang i året. Se forslag til § 18.

#### **4.7.4 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det innføres krav om at alle bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner ved det særskilte regnskapet for barnehagevirksomheten skal være dokumentert og ha kontrollspor tilhørende dokumentasjon i samsvar med bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringsskikk. Departementet viser til forslag til økonomiforskrift § 6.

Departementet foreslår at virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, skal dokumentere fordelingen av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og fordelingsnøkler som er brukt. Dokumentasjon av fordelingsnøkler skal oppdateres regelmessig. Se forskriftsforslaget § 18.

### **4.8 Ajourhold**

#### **4.8.1 Bakgrunnen for forslaget**

Barnehageloven og økonomiforskriften stiller i dag ikke krav om ajourhold. Krav til jevnlig ajourhold reduserer risikoen for at det foretas upresise kostnadsfordelinger. Dette skyldes blant annet at fordelingen ikke vil foretas like skjønnsmessig med hyppig ajourhold, som det kan være grunn til å tro skjer i fravær av et slikt krav. For mange vil det per i dag være naturlig å kun ajourføre i forkant av den årlige BASIL-rapporteringen. Dette vil kunne føre til upresise fordelinger, som igjen vil kunne gi upresis regnskapsinformasjon.

#### **4.8.2 Departementets vurderinger**

Rettssubjektet som barnehagene er en del av, har krav til regelmessig ajourhold av bokføringen følger av reglene i bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringsskikk. Disse kravene ligger på rettssubjektet.

Departementet foreslår at det innføres tilsvarende krav om ajourhold av bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner for de særskilte regnskapene for hver barnehage. Det vil legge bedre til rette for at tilsynsmyndigheten kan drive kontroll av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner i barnehagene fram til dags dato. Forslaget innebærer et krav om ajourhold i samsvar med bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringsskikk og så langt som mulig som del av den ordinære regnskapsførselen i rettssubjektet. Kravene innebærer at det særskilte regnskapet følger samme prinsipper og regler som rettssubjektets ordinære bokføring, og dokumenteres samtidig. Bestemmelsen framgår av forskriftens del 2 § 7, og vil derfor gjelde generelt for alle barnehager.

Med bakgrunn i forslaget om krav til regnskapsmessig skille og mer informasjon i regnskapet, vurderer departementet det hensiktsmessig at kravene til ajourhold gjøres gjeldende på lik linje for det særskilte regnskapet per barnehage. Dette er ikke tydelig presisert som gjeldende rett per i dag. Kravet medfører at barnehagen kan forholde seg til foreliggende standardiserte regler.

Departementet vurderer at dette ikke vil medføre en særlig belastning på barnehagene. For barnehager som er enkeltstående og ikke driver annen virksomhet eller annen aktivitet enn ordinær aktivitet, er disse kravene allerede gjeldende. Departementet mener det er rimelig at tilsvarende krav gjelder for det særskilte regnskapet som skal føres etter barnehageloven med forskrifter.

#### **4.8.3 Departementets forslag**

Departementet forslår at bokføringen som ligger til grunn for det særskilte regnskapet, skal ajourholdes i samsvar med reglene i bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk. Se forslaget til økonomiforskrift § 7.

### **4.9 Oppbevaring av regnskapsmateriale**

#### **4.9.1 Bakgrunnen for forslaget**

Barnehageloven med forskrifter har i dag ingen bestemmelse om oppbevaring av dokumentasjonen som ligger til grunn for regnskapet. Generelle krav til oppbevaring finnes i bokføringsloven. Økonomitilsyn med private barnehager er ofte komplisert og tidkrevende. I noen tilfeller vil det kunne dreie seg om undersøkelse av transaksjoner som strekker seg over lang tid, og tilsynsprosessen kan dermed pågå i flere år. Årsaken til dette er at det kan være utfordrende for tilsynsmyndigheten å få tilsendt tilstrekkelig dokumentasjon fra tilsynsobjektet eller dets nærstående.

#### **4.9.2 Departementets vurderinger**

Bokføringsloven § 13 stiller krav til oppbevaring av rapportering, spesifikasjoner, dokumentasjon av balansen og såkalt primærdokumentasjon og sekundær dokumentasjon. For rapportering, spesifikasjoner, dokumentasjon av balansen og primærdokumentasjon er oppbevaringstiden satt til 5 år. For sekundærdokumentasjon, som omfatter blant annet avtaler etc., er oppbevaringstiden 3,5 år.

Departementet foreslår at det skal innføres særlige krav til oppbevaring i økonomiforskriften. Kravet skal gjelde for alle private barnehager. Departementet foreslår at kravet skal fastsettes av forskriftens del 2, § 8.

Departementet ser at hensynet til et mest mulig ensartet regelverk kan begrunne at forskriftens oppbevaringskrav settes i tråd med bokføringslovens fem år. Økonomiforskriften for friskoler § 8-6 har imidlertid en generell oppbevaringstid på 10 år. Tidligere var 10 år også det generelle kravet som fulgte av bokføringsloven. Erfaringer fra tilsyn med friskoler førte til at oppbevaringsfristen for friskoler ikke ble justert ned til 5



år, i tråd med bokføringsloven. Dette har bakgrunn i at økonomiske tilsyn med friskoler ofte er svært kompliserte og tidkrevende. Ofte føres det tilsyn med transaksjoner som ligger langt tilbake i tid, og som gjør det utfordrende for tilsynet å få tilstrekkelig dokumentasjon av aktivitetene. På friskoleområdet har flere tilsynssaker vært behandlet på ulike nivå i rettssystemet, noe som har bidratt til at det har tatt mange år før tilsynene har blitt endelig avgjort. Basert på erfaring fra økonomiske tilsyn med friskoler, anbefaler Utdanningsdirektoratet en oppbevaringsplikt på 10 år for å kunne gjennomføre effektive tilsyn.

Departementet mener det er grunn til å se hen til erfaringene fra friskoletilsynet ved innføring av en bestemmelse om oppbevaring for private barnehager. Det er naturlig at økonomisk tilsyn med private barnehager på samme måte vil kunne være tidkrevende og kompliserte. Departementet mener derfor at det er behov for å stille tilsvarende krav til oppbevaringstid for regnskapsmateriale for barnehagene også. Departementet kan ikke se at dagens minstekrav på ti år i friskolesektoren er særlig belastende for skolene, og departementet kan heller ikke se grunner til at et slikt krav vil være særlig belastende for barnehagene. Av hensyn til kontroll og at prosesser kan ta lang tid, foreslår departementet derfor at kravet til oppbevaringstiden settes til ti år.

I tråd med at det er en økende trend til at utenlandske investorer og eiere kjøper seg opp i norsk barnehagesektor finner departementet det hensiktsmessig å foreslå at dokumentasjonen som kreves etter ny forskrift skal oppbevares i Norge. Dette er i tråd med hovedregelen i bokføringsloven § 13 andre ledd. Departementet kan ikke se at det skal være behov for unntaksregler fra dette da barnehagene er geografisk lokalisert i Norge.

### **4.9.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at barnehagen må oppbevare regnskapsmateriale og annen dokumentasjon i ti år, og at det må oppbevares i Norge. Oppbevaringspliktig materiale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Materialet skal kunne framlegges for tilsynsmyndighetene i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Se forlaget til økonomiforskrift § 8.

## **4.10 Bruk av overskuddslikviditet**

### **4.10.1 Bakgrunnen for forslaget**

I kapittel 3.3 viser departementet til behovet for å regulere barnehagens bruk av overskuddslikviditet, og foreslår at det fastsettes en hjemmel i barnehageloven som gir mulighet til å regulere dette nærmere i forskrift.

Kapittel 3.3 inneholder en gjennomgang av hvordan overskuddslikviditet kan oppstå og hvordan disse midlene kan plasseres. Likvide midler kan blant annet brukes på investeringer eller plasseringer utenfor det som regnes som godkjent barnehagedrift, eksempelvis i aksjer eller eksterne utlån. Likvide midler kan også benyttes til direkte utlån

til investeringer som foretas i et annet selskap i samme konsern, og til indirekte overføring av likviditet via en såkalt konsernkontoordning. Eksempelvis kan en barnehage låne ut penger til et datterselskap eller søsterselskap.

#### **4.10.2 Departementets vurderinger**

Departementet er opptatt av trygghet når det gjelder plassering av overskuddslikviditet, ikke maksimal avkastning. Et utlån, en finansiell plassering eller en investering kan alle gi en positiv avkastning på barnehagens likvider, men samtidig foreligger det en risiko for tap. Departementet mener det bør begrenses hvilken risiko en barnehage kan påføres ved å låne ut, plassere eller investere likviditet. Å påføre barnehagens økonomi en uforholdsmessig høy risiko som ikke har direkte sammenheng med driften, må anses å være en aktivitet som er i strid med formålet om at midlene skal komme barna i barnehagen til gode.

Departementet mener det er behov for å fastsette tydeligere rammer for hvordan barnehagene kan forvalte sin overskuddslikviditet. En slik regulering vil være med på å sikre at barnehagene ikke belastes med kostnader som ikke er relevante for barnehagedriften, og i strid med barnehageloven § 23. Formålet vil også være å sikre at barnehagene er i stand til å kunne betale sine løpende forpliktelser når de forfaller, og dermed sikre fortsatt drift av barnehagen.

Departementet vil presisere at forslaget til nye reguleringer ikke endrer på eiers mulighet til å disponere et overskudd fritt, jf. barnehageloven § 21. Det betyr at eier fritt kan ta ut likvide midler og plassere dem i finansmarkeder eller i andre investeringer dersom likvidene tas ut som ordinært utbytte. Departementet ønsker imidlertid ikke at restriksjonene skal gi insentiv for eiere til å til enhver tid ta ut likvider via utbytte, noe som kan svekke barnehagenes soliditet. Uavhengig av reguleringsform, legger departementet til grunn at barnehagevirksomhetene uansett må ha forsvarlig egenkapital. Dette følger av rettspraksis og selskapslovgivning.

Departementet mener at eier i begrenset grad bør utsette barnehagens midler for risiko. Tillatte plasseringer bør derfor i utgangspunktet kun omfatte bankkonto og norske pengemarkedsfond. Dette er plasseringer som generelt vurderes å ha lav risiko. Departementet foreslår derfor en regel i forslaget til § 9 første ledd om at barnehagen kan plassere likvide midler på bankkonto eller i norske pengemarkedsfond.

Departementet har vurdert om det ikke skal være tillatt å plassere likvide midler på annen måte enn ved bankinnskudd og norske pengemarkedsfond. Vi ser imidlertid at et slikt forbud kan være uforholdsmessig strengt. Siden vi per i dag heller ikke har informasjon om finansielle investering mv., fordi dette er opplysninger som ville kommet fram i barnehagenes balanser, har vi ikke oversikt over omfanget av denne type plasseringer.

Departementet vurderer i stedet at det er behov for krav om sikkerhetsstillelse i de tilfellene der eier plasserer overskuddslikviditeten andre steder enn på bankkonto eller i norske pengemarkedsfond, for å sikre barnehagen mot et eventuelt tap. Dette gjelder finansielle plasseringer, utlån og andre typer investeringer, jf. kapittel 3.3.3.2, og omfatter

også investeringer i utenlandske pengemarkedsfond da dette medfører en valutaeksponering og dermed økt risiko. Departementet foreslår derfor at det innføres et forbud mot å investere, låne ut til eller plassere barnehagens likviditet på en annen måte enn angitt i forslag til § 9 første ledd uten at eier sørger for tilfredsstillende sikkerhetsstillelse. Dette framgår av forslaget til § 9 andre ledd.

Med tilfredsstillende sikkerhetsstillelse etter § 9 andre ledd menes at den som stiller sikkerheten må ha finansiell evne til å sikre at den forpliktelsen som følger av å dekke et tap i barnehagen, kan skje uavhengig og uavkortet av sikkerhetsstillers virksomhet og øvrige finansielle evne og posisjon. Formen på sikkerhetsstillelsen må være av en slik art at den står seg i en konkurs hos sikkerhetsstiller som ikke er en finansinstitusjon. Dette kan for eksempel oppnås ved at morselskapet, eier personlig eller en annen tredjepart stiller prioritert pantesikkerhet, gjennom tinglysning, eller at det stilles annen tilfredsstillende sikkerhet, som garanti fra finansiell institusjon i Norge. Dette er foreslått regulert i ny § 9 tredje ledd. Det er barnehageeiers ansvar å dokumentere at sikkerhetsstillelsen er tilstrekkelig.

I utgangspunktet mener departementet at morselskapet kan gi en slik sikkerhetsstillelse som vil oppfylle kravene til nødvendig sikkerhetsstillelse etter § 9 andre ledd. Det kan likevel oppstå tilfeller der morselskapet ikke kan gi en slik sikkerhetsstillelse. For eksempel vil et morselskaps verdier kunne ligge i barnehagene de eier. Dersom barnehagene får økonomiske problemer på grunn av tap, har i realiteten morselskapet liten verdi, og dermed redusert evne til å kunne stå for sine sikkerhetsstillelser.

Kravet om sikkerhetsstillelse vil også gjelde konsernkonto, hvor tap på konsernkonto må garanteres av eksternt part. Det vil redusere behovet for å kontrollere mengden likvider i den enkelte barnehage der flere barnehager og annen virksomhet drives i samme konsern.

Sikkerhetsstillelsen skal gjelde for både plassert, utlånt og investert beløp og eventuelle tap utover dette beløpet. Dette framgår av forslaget til § 9 fjerde ledd. Tap kan oppstå ved bruk av avanserte og spekulative finansielle instrumenter som for eksempel shorting (salg av lånte aksjer), derivater (finansielle produkter der verdien er avledet fra utviklingen til et underliggende aktivum), gearing (delvis lånefinansiering av investeringen). Dersom det likevel skulle oppstå tap for barnehagen, må eier sørge for at tapet dekkes av midler som ikke stammer fra tilskudd eller foreldrebetaling. Se for øvrig omtale under kapittel 4.14 om økonomiske reaksjoner ved brudd på regelverket.

Departementet er kjent med at utenlandske investorer har kjøpt opp flere norske barnehager. Regler for garantier, sikkerhetsstillelser og hvordan disse kan kreves inn, samt kostnadene med en slik innkreving, varierer svært fra land til land. Innkreving av en garanti i et annet land kan medføre store rettslige kostnader og innebærer en ikke ubetydelig risiko. Departementet foreslår derfor at det innføres et krav om at garantier og sikkerhetsstillelse skal være regulert av norsk rett. Finansielle institusjoner som stiller garanti, må ha nødvendige tillatelser for å kunne tilby slik tjeneste i Norge, noe som er foreslått regulert i forslag til § 9 fjerde ledd. Departementet mener av samme grunn at sikkerhetsstillelsen må reguleres av norsk rett, se forslaget til § 9 femte ledd.

Reguleringen som departementet foreslår i forskriften § 9, vil sikre barnehagen mot tap ved plassering av midler utenfor barnehagedriften. Samtidig tillater løsningen at barnehagevirksomhetene faktisk kan investere midler dersom de anser det hensiktsmessig for å forvalte kapital best mulig. Departementet legger også til grunn at det ikke etableres bedriftsstrukturer som følge av blant annet reguleringer av overskuddslikviditet, og som gjør det mulig å trekke ut verdier fra barnehagevirksomheten i framtiden.

Dersom denne reguleringen innføres samtidig med at annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i et og samme rettssubjekt forbys, mener departementet at reguleringen styrkes ytterligere. Innføring av et slikt forbud medfører at det er full transparens om mellomværende i et konsern, også i et konsernkontosystem.

#### **4.10.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at barnehageeier som en hovedregel kun kan plassere overskuddslikviditet på bankkonto eller i norske pengemarkedsfond. Dersom barnehageeier plassere pengene på annen måte, må eier sørge for tilfredsstillende sikkerhet. Sikkerhetsstillelsen må dekke investert beløp og eventuelle andre tap utover investert beløp. Garantier og annen sikkerhetstillelse skal være regulert av norsk rett. Departementet viser til forskriftsforslaget § 9.

### **4.11 Avtaler med nærstående**

#### **4.11.1 Bakgrunnen for forslaget**

Når en barnehage inngår avtaler med nærstående, kan det være en risiko for at dette ikke skjer på samme vilkår som mellom uavhengige parter. Dette er bakgrunnen for barnehageloven § 23 andre ledd, som stiller krav om at *«[b]arnehagen skal ikke overfor eieren, eierens nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner og dekke kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.»* For å sikre dette, mener departementet at det bør stilles særlige krav til behandlingen av avtaler med nærstående.

Barnehageloven § 22 andre ledd regulerer at med nærstående etter barnehageloven med forskrifter, menes nærstående som definert i aksjeloven § 1-5. Etter aksjeloven § 1-5 omfattes blant annet ektefeller, søsken, nære slektninger eller selskaper der vedkommende selv eller noen som forøvrig er nevnt i bestemmelsen nr.1-4 har bestemmende innflytelse, som nevnt i aksjeloven § 1-3.

#### **4.11.2 Departementets vurderinger**

For aksjeselskaper reguleres avtaler med nærstående særskilt i aksjeloven § 3-8. Bestemmelsen stiller en rekke krav til avtaler mellom selskapet og parter som betegnes som nærstående etter bestemmelsen. I bestemmelsens femte ledd reguleres rettsvirkningene av at avtalen er inngått i strid med første ledd, blant annet at disse ikke er bindende for selskapet.

Barnehageloven § 23 andre ledd stiller krav til at transaksjoner eller dekning av kostnader ikke skal «*være på vilkår eller beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter*». Bestemmelsen innebærer krav om uavhengig prising uten noen beløpsbegrensninger, eller begrensninger i type transaksjoner som foretas.

Aksjeloven § 3-8 fastsetter klare krav til hvordan avtaler med nærstående skal behandles. Private barnehager har mange ulike selskapsformer, og alle barnehagene er dermed ikke underlagt aksjelovens krav. Departementet mener det er hensiktsmessig at alle de private barnehagene er underlagt samme krav til avtaler med nærstående, uavhengig av selskapsform. Dette vil tilrettelegge for et enhetlig og mer effektivt tilsyn med avtaler med nærstående. Kravene i aksjeloven gjelder allerede for en stor andel av de private aktørene fordi de allerede er organisert som aksjeselskaper, og departementet mener det er nærliggende å ta utgangspunkt i disse kravene.

Aksjeloven § 3-8 første ledd første punktum krever at styret skal godkjenne avtaler mellom selskapet og en aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder. Det samme gjelder avtaler mellom selskapet og en nærstående som beskrevet i første punktum, eller en som handler etter avtale med noen som nevnt i første punktum. Kravet om styregodkjenning etter første ledd gjelder avtaler med nærstående som omfatter visse terskelverdier. Andre ledd regulerer nærmere disse terskelverdiene for avtalene etter første ledd.

Begrepet nærstående favner bredt og anses i praksis å favne de tilfeller der prisingen kan være påvirket på grunn av nærstående. Det vil derimot ikke favne «vennetjenester» i en samarbeidsrelasjon. Departementet mener ikke det er hensiktsmessig å innføre et generelt krav for også å dekke slike tilfeller, da en slik regel vil favne en rekke forhold som ikke er relevant for tilsyn.

Aksjeloven § 3-8 tredje ledd fastsetter videre at styret skal sørge for at det utarbeides en redegjørelse. Redegjørelsen skal omfatte at avtalen er i tråd med kravene som stilles etter første og andre ledd. Videre skal den fastsette at styret skal avgi en erklæring om at avtalen er i selskapets interesse, at det er rimelig samsvar mellom verdien på vederlaget og ytelsen, og at kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet er oppfylt. Bestemmelsen fastsetter også formkrav til selve redegjørelsen.

Videre fastsettes det i fjerde ledd at en avtale inngått i strid med første ledd ikke er bindende for selskapet om selskapet godtgjør at medkontrahenten forsto eller burde ha forstått at styret ikke har godkjent avtalen. Departementet mener det er hensiktsmessig å la disse reglene gjelde for private barnehager for å sikre ansvarliggjøring av styret.

For at tilsynsmyndighetene skal kunne gjennomføre effektive og mest mulig standardiserte kontroller og tilsyn med at barnehageloven § 23 andre ledd etterleves, er det viktig at alle barnehagene kan framlegge dokumentasjon som kan tilfredsstille tilsynets behov. Departementet finner det hensiktsmessig at aksjeloven § 3-8 første til tredje, samt femte ledd gjøres tilsvarende gjeldende for *alle* private barnehager. Dette er foreslått som en ny regulering i økonomiforskriften § 10.

Departementet vurderer imidlertid at avgrensningene i aksjeloven § 3-8 sjette ledd ikke bør gjelde i barnehagesektoren. I bestemmelsen gjøres det unntak for kravene i aksjeloven § 3-8 for en rekke transaksjoner. Dette inkluderer avtaler som inngås som en del av selskapets vanlige virksomhet og som er begrunnet i selskapets vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper, avtaler der selskapets ytelse på tiden for avtaleinngåelse har en verdi som er under 100 000 kroner, avtale om lønn og godtgjøring til daglig leder mv. Barnehageloven § 23 andre ledd innebærer krav om uavhengig prising uten noen beløpsbegrensninger, eller begrensninger i type transaksjoner som foretas. Departementet mener derfor unntakene i aksjeloven § 3-8 ikke er treffende for behovet for kontroll med disse transaksjonene for private barnehager. For at arbeidsbyrden og kostnadene ved dette kravet ikke skal bli for tyngende for barnehagene, mener at departementet at avtaler under 50.000 kroner ikke skal underlegges dokumentasjonskravene.

Forslaget innebærer dermed elementer som innebærer en skjerpelse sammenlignet med de generelle kravene som stilles i aksjeloven. For aksjeselskap vil dette særlig gjelde med tanke på at unntakene for transaksjoner som nevnt i aksjeloven § 3-8 nr. 1 til 8 ikke vil gjelde. Dette betyr at flere transaksjoner med nærstående er underlagt de generelle kravene i bestemmelsens første til tredje ledd. I tillegg vil barnehagene som har andre organisasjonsformer enn aksjeselskap, nå underlegges nye krav til dokumentasjon og interne prosesser. Departementet vurderer likevel at kravene i barnehageloven § 23 andre ledd tilsier at det må stilles krav til dokumentasjon som kan benyttes av tilsynet for å sikre etterlevelse. Private barnehager er organisert på svært ulike måter og oftere enn før med kompliserte selskapsstrukturer. De private barnehagene er underlagt krav til hvordan offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal benyttes, som legger føringer for barnehagenes uttak av et eventuelt overskudd. Dette øker risikoen for at midler i stedet kanaliseres til eier eller nærstående gjennom transaksjoner med nærstående. Departementet vurderer at formålet med reguleringen, som er bedre kontroll og etterprøvnbarhet med transaksjoner med nærstående, veier tyngre enn den belastning barnehagene påføres ved dette nye dokumentasjonskravet.

Erfaring fra tilsyn, både i barnehagesektoren og andre sektorer underlagt tilsvarende rammebetingelser, er at manglende oppdateringer av tidligere inngåtte avtaler har medført at avtalene ikke dokumenterer dagens reelle transaksjoner og priser. Dette kompliserer også tilsyn og kontroll av etterlevelse av barnehageloven § 23. Departementet foreslår derfor et krav om at avtaler som går over tid, det vil si at avtaleperioden strekker seg utover ett år, skal oppdateres og godkjennes årlig. Dette er for å sikre at avtalene er representative for de faktiske forhold ved transaksjoner med nærstående.

Avtalene må være tilgjengelige for tilsynet ved behov for å sikre effektiv saksbehandling og prosesser, og oversendes Utdanningsdirektoratet på forespørsel.

#### **4.11.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det stilles krav om at barnehageeier skal behandle avtaler med nærstående i samsvar med aksjeloven § 3-8 for avtaler som overstiger 50 000 kroner per

år. Kravet skal gjelde for alle private barnehager, og oversendes til Utdanningsdirektoratet på forespørsel. Se forslaget til økonomiforskrift § 10.

## **4.12 Revisjonsplikt**

### **4.12.1 Bakgrunnen for forslaget**

Dagens regelverk inneholder krav til revisjon av barnehagens resultatregnskap, som rapporteres i BASIL. Etter økonomiforskriften § 3 første ledd stilles det krav om at *«Barnehagens resultatregnskap skal revideres av statsautorisert eller registrert revisor.»* Videre framgår det at revisjonen skal følge revisorloven. Etter § 3 andre ledd gjøres det unntak for kravet til revisjon for de minste barnehagene. Unntaket gjelder barnehageeiere 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. Det omfatter også eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kun har én åpen barnehage. Etter bestemmelsen kan disse barnehagene istedenfor revisor, velge en uavhengig regnskapskyndig til å attestere selskapet.

Revisjon er en metodisk og uavhengig gjennomgang av regnskapstallene, som skal bidra til å sikre at praksisen i en virksomhet er i tråd med kravene som stilles. I denne høringen foreslås det en rekke krav til regnskapene til de private barnehagene, som delvis kommer i tillegg til kravene som allerede følger av selskapslovgivningen. Departementet mener derfor at det er gode grunner for å videreføre og også utvide kravene til revisjon av regnskapene til private barnehager.

### **4.12.2 Departementets vurderinger**

Revisjon gir økt sikkerhet for at de rapporterte opplysningene er i henhold til regelverket. Revisjonsplikt kan i seg selv bidra til at barnehagene rapporterer forskriftsmessig, i tillegg til at revisjonen synliggjør eventuelle mangler som medfører at revisor har merknader. Departementet ser derfor behov for å videreføre et revisjonskrav i forslag til ny økonomiforskrift. Departementet foreslår videre at revisors rapportering skal oversendes Utdanningsdirektoratet i forbindelse med innberetningen av det særskilte regnskapet for hver barnehage.

Det foreslås nå å innføre regnskapsmessig skille for rettssubjekter med flere barnehager for å sikre en bedre kontroll med at kravene til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager er oppfylt, se kapittel 3.1. Også for det særskilte regnskapet for barnehager innenfor et større rettssubjekt er det behov for den kvalitetssikringen som revisjonen gir. Etter departementets vurdering må kravet til revisjon for de private virksomhetene som organiserer flere barnehager i samme rettssubjekt, inkludere revisjon av det særskilte regnskapet som viser at barnehagene oppfyller kravene om regnskapsmessig skille, jf. barnehageloven § 23 b og kapittel 3 i økonomiforskriften. Dette vil innebære en plikt for revisor til å gjennomføre revisjonen i

henhold til kravene i revisorloven og god revisjonsskikk og avgi revisjonsberetning til regnskapene. Kravet til revisjon av det særskilte regnskapet for hver barnehage innebærer revisorkontroll med at barnehagene gjennomfører det regnskapsmessige skillet i tråd med forskriften. Departementet mener det er tilstrekkelig at det føres revisjon i tråd med kravene i revisorloven, og foreslår at det vises til disse i økonomiforskriften. Departementet viser til forskriftsforslaget § 11 første ledd.

Revisors nummererte brev kan inneholde viktig informasjon for tilsynsmyndighetene. Ved revisjon av stiftelser, skal revisor oversende kopi av brevene til Stiftelsestilsynet, jf. revisorloven § 9-5. Departementet ser at det kan være verdifullt for tilsynsmyndigheten at det innføres et tilsvarende krav om at barnehagen skal sende kopi av brevene til Utdanningsdirektoratet. Stiftelsesloven angir ingen frist for innsendelse av brevene, men angir at det skal skje «fortløpende». Departementet viser til forskriftsforslaget § 11 andre ledd.

Det er i dag gjort et unntak for kravet til revisjon for de minste barnehagene i økonomiforskrift til barnehageloven § 3 andre ledd. I denne høringen foreslår departementet at det gjøres unntak for kravet om regnskapsmessig skille og forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt, for de aller minste barnehagene. Unntakene fra kravet om regnskapsmessig skille som foreslås i høringen, gjelder for den samme avgrensede gruppen barnehager som i dag har fritak for revisjonsplikten etter økonomiforskriften § 3 andre ledd. Når disse barnehagene får unntak fra krav om regnskapsmessig skille og forbud mot å drive annen virksomhet, mener departementet det i stedet bør innføres en viss styrket kontroll også med disse barnehagens regnskaper. Revisjon av også de små barnehagene vil gi en styrket bekreftelse av regnskapene og av at opplysningene her er korrekte og regnskapsført i tråd med kravene.

Departementet vurderer det som hensiktsmessig å oppheve unntaket fra revisjonsplikten for de minste barnehagene for å sikre en ensartet og kvalitetsmessig kontroll av rapporteringen. Det er om lag 700 barnehager som er unntatt fra kravet om revisjonsplikt i dag. Utdanningsdirektoratet har ved hjelp av stikkprøver i BASIL gjennomgått resultatregnskapene til en rekke barnehager uten revisjonsplikt. Det har vist seg at mange av disse opererer med "samleposter". Tilsynsmyndigheten får dermed lite informasjon om økonomien i de små barnehagene. Det vil være tidsbesparende for tilsynsmyndigheten dersom også disse barnehagene gjennomgår revisjon, slik at tilsynet får mer spesifiserte og mer korrekte opplysninger om barnehagene. På denne måten vil tilsynet få et bedre grunnlag for å foreta grundige risikovurderinger og velge ut de riktige tilsynsobjektene. En revisjonsplikt vil også kunne ha en forebyggende effekt. En innføring av revisjonsplikt for de minste barnehagene vil påføre disse barnehagene økte administrative kostnader.

#### **4.12.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det særskilte regnskapet skal revideres av statsautorisert revisor, se forslag til forskriften § 11. Revisors rapportering skal oversendes Utdanningsdirektoratet i forbindelse med innberetning av regnskapet for barnehagen.



Departementet foreslår videre å oppheve dagens unntak for små barnehager i gjeldende økonomiforskrift § 3 andre ledd.

## **4.13 Krav til bokføring/spesifikasjon**

### **4.13.1 Bakgrunnen for forslaget**

Regnskapsmessig skille innebærer blant annet at kostnader og inntekter må føres ut på hver enkelt barnehage. Det kan enten skje ved at transaksjonene henføres direkte på barnehagene, eller ved at kostnadene og inntektene fordeles etter en nøkkel.

### **4.13.2 Departementets vurderinger**

Direkte henføring av kostnader og inntekter gir den mest presise tilordningen ut på de enkelte barnehagene. Ved tilsyn er det konstatert at fordeling av kostnader i rettssubjekter med flere barnehager eller annen virksomhet i enkelte tilfeller fordeles skjønnsmessig, også i tilfeller der kostnadene og inntektene er direkte henførbare til den enkelte barnehage. Dette gjør tilsynet vanskeligere og kompliserer kontroll med kostnadene. Departementet ønsker derfor å innføre et krav om direkte henføring der dette er mulig. Dette vil typisk gjelde for inntekter som tilskudd og foreldrebetaling, og kostnader knyttet til direkte innkjøp, lønn, anskaffelser av varige driftsmidler, med mer. Departementet viser til forskriftsforslaget § 17.

Mens kostnadsfordeling etter nøkler ofte settes opp av en fellesfunksjon, som kan medføre at ledelsen i den enkelte barnehagen får mindre eierskap til kostnadsføringen, vil direkte henføring kunne medføre at barnehagens leder også får et større eierskap til kostnadsposten. De fleste rettssubjekter med flere barnehager benytter allerede avdelingskoder eller lignende for slik direkte henføring, slik at dette neppe vil representere noe vesentlig merarbeid. Videre må det forventes at virksomhetens innkjøpsansvarlige, dersom dette ikke allerede er gjort, etterspør så spesifisert informasjon som trengs fra leverandørene for enkelt å kunne henføre kostnadene direkte.

### **4.13.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at det skal stilles krav om at virksomheter som driver flere barnehager i samme rettssubjekt, skal kunne presentere direkte henførbare inntekter og kostnader på transaksjonsnivå for den enkelte barnehagen. Se forskriftsforslaget § 17.

## **4.14 Økonomiske reaksjoner ved brudd på regelverket**

### **4.14.1 Bakgrunnen for forslaget**

Det er enkelte forhold i forbindelse med bruk av økonomiske reaksjoner ved brudd på regelverket som i dag ikke kommer klart nok fram av regelverket. Dette gjelder tilbakebetaling av offentlige tilskudd fra en barnehage og kommunens tilbakehold av offentlige tilskudd. Disse reaksjonene er regulert i § 56 i barnehageloven. Bestemmelsen

trer i kraft når tilsynsansvaret blir overført til Utdanningsdirektoratet fra 1. januar 2022. Det framgår av bestemmelsen at direktoratet blant annet får hjemmel til å kreve tilbakebetaling av offentlige tilskudd og også kan holde tilbake tilskudd. Det går imidlertid ikke fram at kommunen har en sentral rolle i gjennomføringen av slike reaksjoner. For å sikre et klart og tydelig regelverk, ser departementet behovet for en bestemmelse i forskriften som regulerer disse forholdene.

#### **4.14.2 Departementets vurderinger**

Det er kommunen som yter offentlige tilskudd til de private barnehagene, mens det er Utdanningsdirektoratet som vil få hjemmel til å føre økonomisk tilsyn og eventuelt krever tilbakebetaling av tilskudd. I de tilfellene der Utdanningsdirektoratet krever at barnehagen skal betale tilbake offentlige tilskudd benyttet i strid med § 23 i barnehageloven, skal beløpet betales tilbake til den kommunen som har ytt tilskuddet. For å unngå uklarheter omkring dette, foreslår departementet å ta inn en bestemmelse i økonomiforskriften, se forslaget til § 12 første ledd.

I 2016 sendte departementet ut en instruks om forståelsen av utbytteforbudet i friskoleloven § 6-3. I denne instruksjonen presiserte departementet at det er i strid med § 6-3 å benytte statstilskudd og skolepenger til å dekke tilbakebetalingskrav som følge av brudd på friskoleloven § 6-3. Dette fordi en slik praksis fører til at skolen kan finansiere denne typen tilbakeføringskrav med tilskudd og skolepenger. Departementet presiserte at skolen heller må få tilbakeført det som er tatt ut av skolen som regelstridig utbytte for eierne eller deres nærstående, og bruke det eller andre midler til å dekke tilbakeføringskravet.

Barnehageloven § 23 første ledd fastsetter at barnehagen bare kan dekke kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen. Ut fra denne bestemmelsen er det ikke klart nok at barnehagen ikke kan bruke offentlig tilskudd og foreldrebetaling til å dekke tilbakebetalingskrav som følge av at barnehagen har misbrukt tilskudd. Det vil derfor være hensiktsmessig å presisere i forskriften at barnehagen ikke kan bruke tilskudd og foreldrebetaling til å dekke tilbakebetalingskrav. Dette er viktig for å sikre at tilbakebetalingskravet ikke går utover tilbudet til barna. Se forslag til § 12 andre ledd.

Et av virkemidlene Utdanningsdirektoratet vil få i henhold til § 56 i barnehageloven, er å holde tilbake tilskudd. Det er, som nevnt, kommunene som utbetaler tilskuddet. I praksis må derfor Utdanningsdirektoratet be kommunen om å holde tilbake tilskudd i slike tilfeller. Kommuner kan ha ulike rutiner for hvor ofte de utbetaler tilskudd. Enkelte kommuner kan utbetale kvartalsvis, mens andre kan utbetale månedlig. Hvor raskt en kommune kan iverksette tilbakehold av tilskudd vil derfor kunne variere.

Utdanningsdirektoratet må dermed vurdere hvilken frist som skal settes i hvert enkelt tilfelle. For å unngå uklarheter, foreslår departementet å presisere i forskriften at kommunen plikter å holde tilbake tilskudd innen angitt frist når Utdanningsdirektoratet har fattet vedtak om tilbakehold av tilskudd. Dette framgår av forslaget til § 12 tredje ledd.

#### **4.14.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår å presisere at barnehager som pålegges å tilbakebetale tilskudd, skal betale tilbake til kommunen. Videre foreslås det å presisere at en barnehage ikke kan benytte tilskudd og foreldrebetaling til å betale tilbake tilskudd som er brukt i strid med regelverket. Det foreslås også å presisere at kommunen plikter å holde tilbake tilskudd innen angitt frist når Utdanningsdirektoratet har fattet vedtak om tilbakehold av tilskudd. Departementet viser til forskriftsforslaget § 12.

#### **4.15 Tilsidesettelse av opplysninger**

##### **4.15.1 Bakgrunnen for forslaget**

Etter dagens økonomiforskrift § 6 kan kommunen tilsidesette opplysninger der man finner at det er gjort vesentlige feil i barnehagens resultatregnskap. Dette vurderes opp mot kravene som er fastsatt i forskriftens § 3. En tilsidesettelse av opplysninger i barnehagens regnskap, eller hele barnehagens regnskap, er å regne som et enkeltvedtak, og kan dermed påklages, jf. § 7.

##### **4.15.2 Departementets vurderinger**

Departementet ønsker å videreføre en bestemmelse om tilsidesettelse av opplysninger. Da det er Utdanningsdirektoratet som skal føre tilsyn med økonomiske forhold i private barnehager, bør det være direktoratet som kan sette til side opplysninger og ikke kommunen.

Det foreslås ikke å videreføre en bestemmelse om klagerett. Dersom Utdanningsdirektoratet som tilsynsmyndighet fatter vedtak overfor barnehagen etter barnehageloven § 56, har barnehagen klagerett på dette. En klage kan bl.a. begrunnes med at Utdanningsdirektoratet har lagt til grunn feil opplysninger. Departementet mener derfor i utgangspunktet at det er vedtaket som må klages inn med en slik begrunnelse, og at det ikke er behov for en særskilt klagerett på tilsidesettelse av opplysninger.

##### **4.15.3 Departementets forslag**

Departementet foreslår at Utdanningsdirektoratet kan sette barnehageeierens opplysninger til side, dersom opplysningene i det særskilte regnskapet bryter vesentlig fra kravene i forskriften. Se forslaget til ny økonomiforskrift § 13.

## **5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

I dette høringsnotatet foreslår departementet at det blir innført et forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten. Departementet foreslår samtidig at det innføres krav om at et rettssubjekt som eier flere barnehager skal ha delregnskap for hver barnehage.

Forslaget om at det skal innføres et forbud om annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehage, medfører at eierne av virksomhetene må etablere nye selskaper for annen type virksomhet. Forslaget påvirker ikke barnehagedriften, men medfører økte kostnader i driften av annen virksomhet. Det har derfor ikke vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser for barnehagedriften.

I rapporten Kunnskapsdepartementet har innhentet om vurdering av ulike alternativer til krav om egne rettssubjekter, har BDO vurdert både prissatte og ikke-prissatte virkninger av å innføre krav om regnskapsmessig skille mellom barnehager. BDO anslår at om lag 30 prosent av de private barnehagene vil få økte kostnader som følge av forslaget, sammenlignet med i dag. Engangskostnaden er beregnet til om lag 4 mill. kroner og den årlige merkostnaden er beregnet til å være om lag 11 mill. kroner. Den årlige merkostnaden inneholder også økte kostnader til små barnehager som følge av at fritaket for revisjonsplikten oppheves, jf. kapittel 4.12. Enkeltstående barnehager vil ikke få de samme økte kostnadene, da disse eierne allerede i dag etter gjeldende regnskapslov, bokføringslov mv. følger de samme reglene som foreslås for hvert delregnskap i barnehager som er del av et konsern. Departementet legger til grunn at eventuelle økte kostnader er knyttet til bortfall av stordriftsfordeler, og at kostnader til regnskap og revisjon mv. er kompensert gjennom dagens tilskudd til private barnehager.

## 6 Forslag til ny økonomiforskrift

### Kapittel 1 – Innledende bestemmelser

#### § 1. *Formål*

Formålet med forskriften er å sørge for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode.

#### § 2. *Virkeområde*

Kapittel 1, 2 og 4 gjelder virksomheter som driver godkjente private barnehager etter barnehageloven, og som mottar offentlig tilskudd til barnehagedriften.

Kapittel 3 gjelder virksomheter etter første ledd som driver flere barnehager eller tilleggsvirksomhet i samme rettssubjekt. Kapittel 3 gjelder ikke for barnehageeier som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som

- a) eier, kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn,
- b) familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn
- c) én åpen barnehage.

### Kapittel 2 - Generelle regler om rapportering, dokumentasjon mv.

#### § 3. *Særskilt regnskap for barnehagevirksomheten*

Barnehageeieren skal avlegge et særskilt regnskap for barnehagen ved utarbeidelsen av årsregnskapet for rettssubjektet. Det særskilte regnskapet skal minst vise:

- a) Inntekter, kostnader, og overskudd eller underskudd
- b) Informasjon om eiendeler og gjeld, minimum
  1. Eiendommer og andre anleggsmidler, inkludert immaterielle eiendeler
  2. Investeringer
  3. Varebeholdninger
  4. Langsiktige fordringer og gjeld, inkludert pensjonsforpliktelser
  5. Mellomværende mellom rettssubjektet og andre selskaper i samme konsern
- c) Årlig og akkumulert resultat siste ti år
- d) Noteopplysninger etter § 4 og § 15
- e) Ledelsens rapportering etter § 5 og § 16

Regnskapet skal følge prinsippene, vurderingsreglene og oppstillingsplanen i regnskapsloven kapittel 4, 5 og 6.

Det særskilte regnskapet skal være en del av rettssubjektets ordinære årsregnskap. Det særskilte regnskapet kan publiseres separat dersom det i årsregnskapet klart vises til hvor det særskilte regnskapet er publisert.

Barnehageeieren skal hvert år innen en frist fastsatt av Utdanningsdirektoratet innberette om bruken av det offentlige tilskuddet og foreldrebetalingen, herunder årsregnskap og tilhørende revisorberetninger. Utdanningsdirektoratet fastsetter hvordan innberetningen skal skje.

#### § 4. *Noteopplysninger*

Det særskilte regnskapet skal inneholde noteopplysninger etter noteopplysningskrav for små foretak i regnskapsloven kapittel 7.

Det særskilte regnskapet skal også inneholde noteopplysninger om:

- a) Transaksjoner med nærstående, med angivelse av type transaksjoner, hvordan transaksjonene er prissatt og involverte beløp
- b) Samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til styrer i barnehagen. Dersom det er en daglig leder i rettssubjektet som driver barnehagen, skal tilsvarende opplysninger gis for vedkommende.

#### § 5. *Ledelsens rapportering*

I tillegg til regnskapet, skal rettssubjektets ledelse eller styre gi en erklæring som skal inneholde:

- a) Bekreftelse på at ledelsen er juridisk og økonomisk ansvarlig for barnehagen
- b) Redegjørelse for utviklingen i de rapporterte regnskapsstørrelsene, dersom det er nødvendig for å forstå vesentlige endringer fra tidligere perioder
- c) Bekreftelse av at rapporteringen er i tråd med kravene i denne forskriften når det gjelder finansiell og ikke-finansiell informasjon, herunder bekrefte fullstendigheten og gyldigheten av det finansielle og ikke-finansielle datagrunnlaget som er anvendt i utarbeidelsen av rapporteringen
- d) Andre opplysninger, dersom disse er nødvendig for å sikre oppfyllelse av kravet om åpenhet for oppfølging, kontroll og tilsyn med barnehageloven § 23.

#### § 6. *Dokumentasjon og kontrollspor*

Alle bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal være dokumentert og ha kontrollspor til tilhørende dokumentasjon i samsvar med bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk.

#### § 7. *Ajourhold*

Bokføringen som ligger til grunn for det særskilte regnskapet, skal ajourholdes i samsvar med reglene i bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk.

#### § 8. *Oppbevaring av dokumentasjon*

Barnehagen skal oppbevare regnskapsmateriale og annen dokumentasjon etter denne forskriften i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Oppbevaringspliktig materiale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Materialet skal kunne framlegges for tilsynsmyndighetene i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

#### § 9. *Bruk av overskuddslikviditet*

Barnehagen kan plassere likvide midler på bankkonto eller i norske pengemarkedsfond.

Dersom barnehagen plasserer, låner ut eller investerer likvider på annen måte, må barnehageeier sørge for tilfredsstillende sikkerhetsstillelse.

Sikkerhetsstillelsen skal være prioritert pantesikkerhet, garanti fra en finansiell institusjon med rett til å tilby slik tjeneste i Norge eller annen tilfredsstillende sikkerhet.

Sikkerhetsstillelsen skal dekke investert beløp og eventuelle andre tap utover investert beløp.

Garantier og annen sikkerhetsstillelse skal være regulert av norsk rett.

#### § 10. *Avtaler med nærstående*

Barnehageeieren skal behandle avtaler med nærstående parter i samsvar med aksjeloven § 3-8 første, andre, tredje og femte ledd for alle avtaler som overstiger 50 000 kroner per år.

Løpende avtaler skal oppdateres og godkjennes årlig.

Redegjørelsene og avtalene skal oversendes Utdanningsdirektoratet uten unødig opphold ved forespørsel.

#### § 11. *Revisjonsplikt*

Det særskilte regnskapet skal revideres av en statsautorisert revisor.

Revisorens nummererte rapportering til styret i samsvar med revisorloven § 9-5 skal oversendes Utdanningsdirektoratet.

#### § 12. *Gjennomføring av reaksjoner ved brudd på regelverket*

Dersom Utdanningsdirektoratet fatter vedtak om at barnehagen skal tilbakebetale tilskudd, skal beløpet betales direkte til kommunen innen angitt frist.

Barnehagen kan ikke benytte tilskudd og foreldrebetaling til å betale tilbake tilskudd som er brukt i strid med regelverket.

Dersom Utdanningsdirektoratet fatter vedtak om at tilskudd til barnehagen skal holdes tilbake, skal kommunen iverksette dette innen angitt frist.

#### § 13 *Tilsidesettelse av opplysninger (viderefører nåværende § 5)*

Bryter opplysningene i det særskilte regnskapet til barnehagen vesentlig fra kravene i denne forskriften, kan Utdanningsdirektoratet sette barnehageeierens opplysninger til side.

### **Kapittel 3 - Særlige regler for rettssubjekter som driver flere barnehager eller tilleggsvirksomhet i kombinasjon med barnehagevirksomhet**

#### § 14. *Fordeling av transaksjoner, eiendeler og gjeld*

Transaksjoner, eiendeler og gjeld som ikke praktisk lar seg henføre direkte, skal fordeles ved bruk av relevante fordelingsnøkler anvendt i tråd med årsaksprinsippet. Med årsaksprinsippet menes i tråd med de underliggende aktivitetene som forårsaker inntektene eller kostnadene. Slike fordelte felleskostnader kan ikke inneholde fortjenestelementer. Eiendeler og gjeld nevnt i § 3 første ledd b) skal henføres i det særskilte regnskapet. Der verdien er null, skal dette også spesifiseres.

I tillegg til opplysningene angitt i § 3, skal de særskilte regnskapene inneholde minst:

- a) Anvendte fordelingsnøkler
- b) En oppstilling som viser sammenhengen mellom de særskilte regnskapene og rettssubjektets årsregnskap spesifisert på:
  - Driftsinntekter
  - Driftskostnader
  - Finansposter
  - Årsresultat

- Eiendeler og gjeldsposter

#### § 15. *Utvidede krav til noteopplysninger*

I tillegg til kravene som følger av § 4, skal noten om transaksjoner med nærstående etter § 4 andre ledd bokstav a) angi om transaksjonene er belastet barnehagene ved direkte henføring eller forholdsmessig fordeling.

#### § 16. *Utvidede krav til ledelsens rapportering*

I tillegg til kravene som følger av § 5, skal ledelsens rapportering inneholde en bekreftelse på at fordelingen av kostnader, inntekter, eiendeler og gjeld i de ulike barnehagene i rettssubjektet er gjennomført i henhold til forskriftens § 14 andre ledd.

#### § 17. *Bokføring og spesifikasjon*

Direkte henførbare inntekter og kostnader skal kunne presenteres på transaksjonsnivå for den enkelte barnehage.

#### § 18. *Dokumentasjon*

I tillegg til dokumentasjon i tråd med § 6, skal fordelingen av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, herunder fordelingsnøkler og begrunnelsen for valg av dem, dokumenteres. Dokumentasjonen av fordelingsnøkler må oppdateres så ofte som omstendighetene tilsier det, minimum én gang i året.

### **Kapittel 4 Ikrafttredelse**

#### § 19. *Ikrafttredelse*

Forskriften trer i kraft x.x.xxxx. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift av 30. november 2012 nr. 1108 om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager.



## 7 Merknader til lovforslaget

### *Til § 23 femte ledd*

*Første punktum* viderefører i all hovedsak nåværende bestemmelse. I tillegg til at departementet kan fastsette forskrift om regnskap, revisjon og rapportering, presiseres det at det også kan gis forskriftsbestemmelser om dokumentasjon.

*Andre punktum* er ny og gir hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser om bruk av overskuddslikviditet i forskrift. Overskuddslikviditet er i dag ikke direkte regulert i barnehageloven. Bruk av overskuddslikviditet på en måte som fører til tap for barnehagen, medføre kostnader som ikke er i tråd med krav til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i § 23 første ledd. Det er derfor behov for en hjemmel som gir anledning til å sette nærmere krav og begrensinger til barnehagens disponering av overskuddslikviditet i forskrift.

### *Til § 23 a*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd første punktum* fastsetter et forbud mot å drive eller eie annen virksomhet i samme rettssubjekt som driver en eller flere godkjente barnehager. I dette ligger det at det som en hovedregel kun skal drives barnehagedrift i rettssubjektet som er godkjent som barnehage. Kravet gjelder for både enkeltstående barnehager og barnehager som driver flere enn én barnehage i samme rettssubjekt. Et rettssubjekt er en juridisk person som har rettsevne, for eksempel en forening, stiftelse eller et aksjeselskap. Kravet skal bidra til å unngå at det skjer en form for fellesforvaltning av det offentlige tilskuddet og foreldrebetalingen innenfor et rettssubjekt som driver med flere typer virksomheter.

Barnehageloven § 23 b stiller krav om at det skal oppstilles regnskapsmessige skiller mellom barnehager som drives i samme rettssubjekt, og dersom barnehagen driver tilleggsvirksomhet i samme rettssubjekt. I økonomiforskriften til barnehageloven stilles det krav om særskilte regnskap for hver barnehage. Det særskilte regnskapet skal kun inneholde kostnader og inntekter relatert til den godkjente barnehagedriften jf. barnehageloven § 23 første ledd. Kravet i § 23 a innebærer dermed at tilleggsvirksomhet i sin helhet skal holdes utenfor det særskilte regnskapet.

*Første ledd andre punktum* gir departementet hjemmel til å fastsette unntak fra forbudet i første punktum for tilleggsvirksomhet som er nært knyttet til barnehagevirksomheten og som utgjør en mindre del av den totale virksomheten. Hva som er å regne som tillatt tilleggsvirksomhet som barnehageeieren kan drive eller eie i samme rettssubjektet som er godkjent som barnehage etter loven, skal reguleres i forskrift.

*Første ledd tredje punktum* gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om bruk av overskudd fra godkjent tilleggsvirksomhet, og krav til regnskap, revisjon, rapportering og dokumentasjon.

*Andre ledd* fastsetter at kravet i første ledd ikke gjelder for de minste barnehagene. Bakgrunnen er at dette i de aller fleste tilfeller er små enheter med få administrative ressurser. Disse barnehagene vil derfor kunne drive annen virksomhet i samme rettssubjekt. Barnehageeiere som har for eksempel både ordinære barnehager og familiebarnehager, er ikke omfattet av unntaket. I slike tilfeller gjelder reglene i første ledd.

#### *Til § 23 b*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* stiller krav om å ha regnskapsmessige skiller mellom godkjente barnehager som drives innenfor det samme rettssubjektet. Dette innebærer at det skal oppstilles særskilte og adskilte regnskaper for hver enkelt barnehage som drives innenfor samme rettssubjekt.

*Andre ledd* gjelder for barnehageeiere som eier eller driver godkjent tilleggsvirksomhet i det samme rettssubjektet som driver en eller flere godkjente barnehager. I disse tilfellene skal det oppstilles et regnskapsmessig skille mellom barnehagedriften og den aktuelle tilleggsvirksomheten. De regnskapsmessige skillene skal fylle kravene i denne bestemmelsen og forskriftsbestemmelsene om regnskapsmessig skille i økonomiforskriften.

*Tredje ledd* fastsetter at kravene i første og andre ledd ikke gjelder for de minste barnehagene. Bakgrunnen er at dette i de aller fleste tilfeller er små enheter med få administrative ressurser. Disse barnehagene vil derfor kunne drive annen virksomhet i samme rettssubjekt uten å ha et regnskapsmessig skille mellom barnehagedriften og den andre virksomheten. De er likevel underlagt de generelle kravene til regnskap i økonomiforskriften. Barnehageeiere som har for eksempel både ordinære barnehager og familiebarnehager, er ikke omfattet av unntaket. I slike tilfeller gjelder reglene i første og andre ledd.

I *fjerde ledd*, går det fram at departementet kan gi nærmere bestemmelser om kravene til regnskapsmessig skille i forskrift.

## 8 Lovforslag

### Forslag til lov om endringer i barnehageloven (ny regulering av private barnehager)

I lov 17. juni 2005 nr. 64 om barnehager (barnehageloven) gjøres følgende endringer:

§ 23 femte ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om regnskap, revisjon, rapportering og dokumentasjon. *Departementet kan gi forskrift om barnehagens adgang til å disponere overskuddslikviditet.*

Ny § 23 a skal lyde:

§ 23 a *Forbud mot annen virksomhet*

Barnehageeieren kan ikke drive eller eie annen virksomhet i rettssubjektet som er godkjent som barnehage etter denne loven. Departementet kan gi forskrift som tillater at barnehageeier kan drive eller eie tilleggsvirksomhet som er nært knyttet til barnehagevirksomheten og som utgjør en mindre del av den totale virksomheten. Departementet kan gi forskrift om bruk av overskudd fra tilleggsvirksomhet og krav til regnskap, revisjon, rapportering og dokumentasjon.

Første ledd gjelder ikke for barnehageeiere som alene, sammen med nærstående eller selskap i samme konsern driver

- a) ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn,
- b) familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller
- c) én åpen barnehage.

Ny § 23 b skal lyde:

§ 23 b *Regnskapsmessig skille*

Barnehageeiere som driver flere enn én godkjent barnehage i samme rettssubjekt, skal oppstille et regnskapsmessig skille mellom barnehagene som drives innenfor det samme rettssubjektet.

Barnehageeiere som eier eller driver tilleggsvirksomhet innenfor det samme rettssubjektet som barnehagedriften, skal oppstille et regnskapsmessig skille mellom barnehagene og tilleggsvirksomhetene.

Første ledd og andre ledd gjelder ikke for barnehageeiere som alene, sammen med nærstående eller selskap i samme konsern driver

- a) ordinære barnehager med til sammen færre enn tjue barn,
- b) familiebarnehager med til sammen færre enn ti barn eller
- c) én åpen barnehage.

Departementet kan gi forskrift om kravene til regnskapsmessig skille.