

MASTEROPPGAVE

Emnekode: ECO5005

Navn: Oda Okkenhaug og
Jeanette K. E. Eliassen

Selvstendige rettssubjekter sikrer ikke mer
åpenhet i økonomien til private
barnehager

Dato: 18.05.2022

Totalt antall sider: 105

Abstract

This study takes a closer look as to how the reporting of accounting information in private kindergartens are affected by a demand to be organised as an independent legal entity, and a ban against other business in the same legal entity as an approved kindergarten, as suggested in Prop. 82 L (2021-2022). We will try to enlighten the subject by the following issue:

How is the reporting of accounting information in private kindergartens in Norway affected by a demand to be organised as an independent legal entity, and to what extent does this solve today's challenges to secure that grants from the public and payments by parents benefits the children in the kindergarten?

Throughout this study, we have considered the accounting and organisational aspects of the proposed changes. The research questions have been adapted to uncover whether the outlined challenges in the proposition will be solved by the Norwegian government implementing this as a new law.

Our research is a qualitative case study based on published literature, publicly available information and an analysis of three different private kindergartens' financial statements and balance sheets for the year 2020. The analysis is based on entity theory, stakeholder theory, principal-agent theory and the qualitative measures and requirements of accounting principles.

The study concludes that the proposed changes does not solve the present-day problems and can even make the current situation more complex and less clear due to complicated company structures and an increased amount of intra-group transactions. In addition, our findings suggest that Udir as a supervising authority stands a risk of decreasing their access to and value of accounting information. In our opinion, the proposed changes are not examined well enough in regards of the accounting and organisational consequences.

Forord

Etter to innholdsrike år setter vi med denne studien punktum på vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Handelshøgskolen, Nord Universitet i Bodø. Tidvis har det vært en del frustrasjon og sene kvelder, men samtidig også mye glede og latter. Med mange nye erfaringer og mye god læring, føler vi oss enda bedre rustet til å fortsette i arbeidslivet som regnskapsførere.

Vi ønsker først og fremst å takke vår veileder, Kirsti Helene Rødfjell Meidelsen, for gode råd, motiverende tilbakemeldinger og all hjelp med å holde fokus og trekke oppgaven vår i riktig retning.

Masterutdanningen er gjennomført ved siden av fulltidsjobb, og vi vil rette en stor takk til våre arbeidsgivere som har lagt til rette for at vi skulle lykkes med studiedager, eksamensfri og oppmuntrende ord underveis.

Fra forskjellige støttespillere i PBL har vi fått mange gode innspill, disse har vært uvurderlige for oss.

Vi er takknemlige for alle de som har bistått oss med å lese korrektur, og spesielt de som har sett gjennom oppgaven vår fra et faglig perspektiv.

Videre må rette en stor takk til familie, venner og kollega for all tålmodighet og støtte. Sist, men ikke minst, ønsker vi å takke hverandre for godt samarbeid, det har vært en stor trygghet i det å være to.

Bodø, 18.05.2022

Oda Okkenhaug

Jeanette K. E. Eliassen

Sammendrag

Denne studien belyser hvordan formidlingen av regnskapsinformasjon i de private barnehagene påvirkes ved krav om selvstendige rettssubjekter og forbud mot annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehage, slik det er foreslått i Prop. 82 L (2021-2022). Problemstillingen vår er som følger:

Hvordan påvirkes regnskapsrapporteringen til private barnehager i Norge ved innføring av krav til å være organisert som selvstendige rettssubjekter, og i hvilken grad bidrar dette til å løse dagens utfordringer med å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode?

Gjennom forskningen vår har vi tatt for oss de regnskapstekniske og selskapsrettslige aspektene ved de foreslåtte endringene. Forskningsspørsmålene er spisset inn med tanke på å avdekke hvorvidt de skisserte utfordringene i proposisjonen vil løses ved at Stortinget vedtar en lovendring.

Forskningen vår er en kvalitativ casestudie som baserer seg på publisert litteratur, offentlig tilgjengelig informasjon og en konsekvensanalyse av tre private barnehagers offentlige regnskap for 2020. Analysearbeidet er forankret i enhetsteori, interessenteori, prinsippal-agentteori og de regnskapsmessige kvalitetskravene.

Studien viser i hovedtrekk at de foreslåtte endringene ikke løser dagens problematikk, og i ytterste konsekvens kan gjøre dagens situasjon langt mer kompleks og mindre oversiktlig grunnet komplisert selskapsstruktur og økt mengde konserninterne transaksjoner. I tillegg viser funnene våre at Udir som tilsynsmyndighet får redusert innsyn og et avkortet grunnlag å utøve økonomisk tilsyn med. De foreslåtte endringene bærer preg av å være for lite utredet med tanke på de regnskapstekniske og selskapsrettslige konsekvensene.

Innholdsfortegnelse:

Abstract.....	i
Forord.....	ii
Sammendrag	iii
Innholdsfortegnelse:.....	iv
Figurliste:	vii
Tabelliste:.....	vii
Diagramliste:.....	viii
1. Innledning	1
1.1 Aktualisering av tema	1
1.2 Problemstilling og avgrensning av oppgaven	2
1.3 Tidligere forskning og avgrensning av oppgaven.....	3
1.4 Oppgavens struktur og oppbygging	4
2. Kontekst	4
2.1 Utviklingen i barnehagesektoren	4
2.2 Finansiering av sektoren	8
2.3 Tilleggsvirksomhet	8
2.4 Særlovgivningen	9
2.5 BASIL-rapporteringen	10
2.5.1 Årsmeldingen.....	11
2.5.2 Rapportering av resultatregnskapet.....	11
2.6 Oppsummering av kapitlet.....	12
3. Teori.....	13
3.1 Grunnleggende om regnskap	13
3.2 Kvalitetskrav til regnskapet	14
3.2.1 Fundamentale kvalitetskrav	14
3.2.2 Forsterkende kvalitetskrav	15
3.2.3 Kvalitetskrav i det norske regelverket	15
3.3 Formål med regnskapet.....	18
3.3.1 Fra eierteori til enhetsteori	18
3.3.2 Regnskapets formål.....	19
3.3.3 Kontrollformål og ressursallokeringsformål.....	19
3.4 Interessentteori	20

3.4.1 Interessenter i barnehagesektoren	21
3.5 Prinspal-agentteori	22
3.6 Oppsummering av kapitlet	23
4. Metode	24
4.1 Forskningsprosessen	24
4.2 Forskningsdesign	25
4.3 Casestudie	26
4.3.1 Styrker og svakheter ved en casestudie	26
4.3.2 Vår casestudie	27
4.4 Dokumentstudie	28
4.5 Datainnsamling	29
4.5.1 Primærdata og sekundærdata	29
4.5.2 Utvalg av dokumenter	29
4.6 Dataanalyse	31
4.7 Evaluering	31
4.7.1 Pålitelighet	32
4.7.2 Troverdighet	32
4.7.3 Overførbarhet	32
4.7.4 Bekreftbarhet	33
4.8 Oppsummering av metodekapitlet	33
5. Resultater	34
5.1 Lovproposisjon – Prop. 82 L	34
5.1.1 Behov for lovendring	34
5.1.2 Innholdet i Prop. 82 L	35
5.1.3 Forventede effekter av Prop. 82 L	36
5.1.4 Høringer	38
5.1.5 Regnskapsmessig skille	39
5.1.6 Høringssvar 2019 - krav om selvstendige rettssubjekter	40
5.1.7 Høringssvar 2021 – krav om regnskapsmessig skille	43
5.1.8 Oppsummering	44
5.2 Rapportering av regnskapsinformasjon	44

5.2.1	Endringer i notekravene for små foretak fra 2021	45
5.2.2	Kostnader som gjelder godkjent drift av barnehagen	45
5.2.3	Nærstående transaksjoner	46
5.2.4	Personalkostnader	46
5.2.5	Resultatdisponering	48
5.2.6	Oppsummering av BASIL-rapporteringen	48
5.3	Konsekvenser av lovendringen	48
5.3.1	Rapporteringsplikter	48
5.3.2	Omorganisering av stiftelse	49
5.3.3	Omorganisering av aksjeselskap	50
5.3.4	Kompliserte selskapsstrukturer	51
5.4	Analyse av endringer i regnskapsrapportering	54
5.4.1	Gjennomgang av årsregnskap - Læringsverkstedet AS	54
5.4.2	Konsekvenser ved ny selskapsstruktur	57
5.4.3	Oppsummering av analysen	57
5.5	Oppsummering av resultater	58
6.	Diskusjon	59
6.1	Drivkraften bak de foreslåtte endringene	59
6.1.1	Bruken av barnehageregnskapet	59
6.1.2	Informasjonsasymmetri – utfordringer med dagens regnskapsrapportering	60
6.2	Barnehagene som en selvstendig enhet	62
6.2.1	Endringer for hvordan tillegsvirksomhet subsidieres	63
6.2.2	Endringer i selskapsstrukturen	65
6.2.3	Eiendomsselskap	67
6.2.4	Stordriftsfordeler – en forskjellsbehandling av private barnehager	68
6.2.5	Andre konsekvenser	69
6.3	Rapportering for private barnehager	69
6.3.1	Påvirkning på de grunnleggende rapporteringskravene	69
6.3.2	BASIL – en potensielt overflødig rapportering	72

6.3.3 Kost versus nytte.....	73
6.3.4 Oppsummering.....	73
7. Konklusjon.....	74
7.1 Begrensninger med studien.....	75
7.2 Forslag til videre forskning.....	75
8. Kilder	76
Vedlegg:	
Vedlegg 1 – BASIL, resultatregnskap (2020)	83
Vedlegg 2 – Analyse Læringsverkstedet AS	96

Figurliste:

Figur 1: Oppstilling av balanse og resultatregnskap. Egen figur.....	14
Figur 2: Den norske regnskapsmodellen (Langli, 2012, s. 79).....	16
Figur 3: Oppsummering av teoretisk rammeverk. Egen figur.	24
Figur 4: Forskningsprosessen (Johannessen et al., 2016, s. 30).	25
Figur 5: Egen figur. Metodetyper.	26
Figur 6: Egen figur. Illustrasjon av vår case.....	27
Figur 7: Endring selskapsstruktur Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen.....	50
Figur 8: Alternativ 1 til omstrukturering av Barnas Barnehage Lindås AS.	50
Figur 9: Alternativ 2 til omstrukturering av Barnas Barnehage Lindås AS.	51
Figur 10: Alternativ 3 til selskapsstruktur Barnas Barnehage Lindås AS.	52
Figur 11: Konserninterne transaksjoner etter komplisert konsernstruktur.	54
Figur 12: Ny selskapsstruktur, manglende innsyn i tilleggsvirksomhet for tilsynsmyndighet.	64
Figur 13: Regnskapsmessig skille, innsynsrett i annen virksomhet.	64

Tabelliste:

Tabell 1: Oversikt over enkeltstående barnehager og barnehager i konsernforhold.....	6
Tabell 2: Antall underenheter i større kjeder pr. 13.04.2022.....	7
Tabell 3: Oversikt over viktige endringer i barnehagesektoren i perioden 2003-2021.	8
Tabell 4: Oversikt over tilleggsvirksomhet i private barnehager rapportert i BASIL 2019.	9

Tabell 5: Kunnskapsdepartementets forventede effekter av krav om selvstendige rettssubjekt.	37
Tabell 6: Kunnskapsdepartementets mål med forbud mot annen virksomhet.	38
Tabell 7: Ulike instansers innstilling til forslag om selvstendige rettssubjekter - høringsvar 2019.....	41
Tabell 8: Ulike instansers innstilling overfor krav om regnskapsmessig skille - høring 2021.	43
Tabell 9: Oversikt over resultatposter med opphav i balansen.	46
Tabell 10: Oversikt over noteopplysninger til personalkostnad i BASIL og offentlig regnskap.	47
Tabell 11: Oversikt over pliktig regnskapsrapportering regnskapsåret 2020.	49
Tabell 12: Illustrasjon av resultat- og balanseposter som flyttes til andre selskap i konsernet.	57

Diagramliste:

Diagram 1: Fordeling av kommunale og private barnehager i perioden 2003-2021.....	5
Diagram 2: Selskapstyper private barnehager 2014-2021.....	5
Diagram 3: Utvikling i størrelsen på de private barnehagene i perioden 2010-2021.....	6

1. Innledning

1.1 Aktualisering av tema

I 2003 inngikk regjeringen og opposisjonen barnehageforliket som skulle sikre full barnehagedekning og økonomisk likebehandling av private og kommunale barnehager i Norge (Korsvold, 2020). En stadig utvikling med framvekst av stadig større aktører og nye måter å drifte barnehage på gjør at vi nå går mot et nytt barnehageforlik i 2022.

De private barnehagene har de siste årene vært et mye omtalt tema i den offentlige debatten. Barnehagene er i hovedsak finansiert med foreldrebetaling og offentlig bevilgede tilskudd som er øremerket godkjent barnehagedrift etter barnehagelovens krav. Debatten bærer preg av at det er en mistillit til at de private barnehagene benytter offentlige tilskudd utelukkende til godkjent barnehagedrift. Kommentarfeltene i nettaviser og sosiale medier flyter nærmest over av påstander om at de private barnehagene er velferdsprofitører som utnytter systemet og blir rike av mine og dine skattepenger. Store aktører som kjøper opp barnehager, nyter godt av stordriftsfordeler og senere selger seg ut med stor gevinst provoserer mange. Ordet velferdsprofitør virker å være på vei til å bli fast inventar i politiske debatter om private barnehager og andre private tilbydere av velferdstjenester. Samtidig som disse påstandene diskuteres og løftes opp i mediebildet viser undersøkelser av Agenda Kaupang at de private aktørene innenfor barnehagebransjen sparer det norske samfunnet for rundt 2,3 milliarder kroner hvert eneste år (PBL, 2021a). Private Barnehagers Landsforbund konkluderer derfor med at det er mer velferd for skattepengene i de private barnehagene enn i de offentlige.

Det er ingen tvil om at store deler av samfunnet er engasjert i hvordan skattepengene våre forvaltes. Med så store sprik i oppfatningene om hva de bevilgede midlene til private barnehager benyttes til, etterspørres det et regelverk som legger bedre til rette å etterprøve og spore pengebruken. Mye av uroen er knyttet til organiseringen av barnehagene, der det framstår uoversiktlig å holde kontroll på hva tilskuddene brukes til når det er flere barnehager i samme rettssubjekt. Kunnskapsdepartementet har derfor fremmet proposisjon 82 L for Stortinget som en løsning på dagens utfordringer.

Majoriteten er enige i at det er nødvendig med mer åpenhet rundt økonomien til de private barnehagene, men det strides om hva som er den beste løsningen for å oppnå dette. Målet vårt med denne oppgaven er å bidra til samfunnsdebatten om private barnehager, der vi vektlegger de regnskapsmessige og selskapsrettslige utfordringene ved de foreslåtte endringene i Prop. 82 L som ligger til behandling hos Stortinget våren 2022. Utgangspunktet vårt må være at

regnskapet til private barnehager skal være et verktøy som formidler beslutningsnyttig informasjon og legger til rette for at myndighetene skal kunne føre et effektivt tilsyn med de norske skatteyternes penger.

1.2 Problemstilling og avgrensning av oppgaven

Målsetningen med de foreslåtte endringene er å oppnå økt grad av åpenhet i private barnehagers økonomi. Dette skal gjøres ved et tydeligere skille mellom de ulike barnehagene, annen virksomhet og eierne, kombinert med en tydeligere formidling av regnskapsinformasjon. Vi har derfor formulert følgende problemstilling:

Hvordan påvirkes regnskapsrapporteringen til private barnehager i Norge ved innføring av krav til å være organisert som selvstendige rettssubjekter, og i hvilken grad bidrar dette til å løse dagens utfordringer med å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode?

Vi har i tillegg fastsatt følgende forskningsspørsmål som skal presisere og avgrense problemstillingen:

1. *Hvilke krav til rapportering av regnskapsinformasjon har de private barnehagene, og hvilke utfordringer er det med rapporteringsplikten slik den er i dag?*
2. *Hvilke effekter forventes det å oppnå ved å innføre et forbud mot å drive annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt som barnehagen?*
3. *Hvordan ivaretas de regnskapsmessige kvalitetskravene, og hva er det som sikrer mest effektiv formidling av regnskapsinformasjon til interessentene, ved å innføre krav om enten selvstendige rettssubjekter eller regnskapsmessig skille?*

Første forskningsspørsmål tar sikte på å kartlegge rammebetingelser og bruken av regnskapsinformasjon i barnehagesektoren i dag. Her ønsker vi å undersøke om den informasjonen som rapporteres er beslutningsnyttig for brukeren, samt i hvilken grad brukeren får tilstrekkelig med informasjon. For å vurdere hvordan endringene i lovverket slår ut i praksis, er det viktig at vi opparbeider oss en slik forståelse.

Andre forskningsspørsmål vil være nyttig for å kartlegge og forstå hvorfor forbud mot annen virksomhet står så sentralt i lovproposisjonen, samt hvordan dette skal bidra til å løse dagens utfordringer med subsidiering av annen virksomhet.

Tredje og siste forskningsspørsmål er ment for å holde fokuset rettet mot regnskapsmessige kvalitetskrav og grunnleggende rapporteringskrav. Regnskapsmessig skille har tidligere vært foreslått som en alternativ løsning, og fikk bred støtte fra de store aktørene i barnehagesektoren. Til tross for at Kunnskapsdepartementet har gått bort fra dette forslaget i proposisjonen, ønsker vi å gjøre oss noen erfaringer rundt dette alternativet også.

1.3 Tidligere forskning og avgrensning av oppgaven

Studiet vårt er basert på foreslåtte endringer i en lovproposisjon som er ventet å være ferdig behandlet i Stortinget etter at vi har avsluttet forskningsarbeidet vårt. Tidligere forskning som omhandler organisering av private aktører som leverer velferdstjenester vil være relevant, men denne forskningen er allerede adressert i Prop. 82 L ved at det vises til tilsvarende krav for friskolene. Det er imidlertid gjort lite utredning på de regnskapstekniske konsekvensene i denne forskningen.

Den tidligere forskningen vi baserer oss på er derfor i stor grad vurderinger som er gjort i publiserte rapporter fra blant annet revisjonsselskapene BDO og KPMG som tar for seg flere konsekvenser av de foreslåtte endringene, disse kommer vi tilbake til senere i oppgaven.

Av hensyn til oppgavens omfang og tidsbegrensning, har vi sett oss nødt til å gjøre noen avgrensninger:

- Vi vil ikke gjøre noen konkrete kostnadsoverslag av konsekvenser i denne oppgaven. Både KPMG og BDO har estimert kostnadsanslag i sine rapporter.
- Hovedfokuset vårt er på barnehager som er organisert i form av aksjeselskap, da dette er den mest utbredte selskapsformen.
- Det er enkelte deler av proposisjonen vi ikke tar for oss i denne oppgaven. Vi velger å fokusere på krav om selvstendige rettssubjekter, forbud mot annen virksomhet og forbud mot å ta opp lån andre steder enn i finansforetak, da disse er tette knyttet opp mot problemstillingen vår.

Øvrige avgrensninger når det kommer til datainnsamling er presisert i metodekapitlet.

1.4 Oppgavens struktur og oppbygging

Oppgaven er delt inn i 7 kapitler, i tillegg til innholdsfortegnelse, forord, sammendrag og kilder. Kapittel 1 som vi nå har vært gjennom, omhandler bakgrunnen for oppgaven, tematikken, problemstillingen samt avgrensningen av oppgaven, mens kapittel 2 er et kontekstkapittel som gir en innføring i utviklingen i barnehagesektoren og hvilke rammebetingelser de private barnehagene drifter etter.

I kapittel 3 tar vi for oss den teoretiske rammen for studien vår, der vi har lagt til grunn regnskapsteori, enhetsteori, interessenteori og prinsippal-agentteori for videre besvarelse av oppgaven. Forskningsmetode og -design er presentert i kapittel 4. Her redegjør vi nærmere for casestudien vår og de mest sentrale dokumentene som studien vår baserer seg på.

Kapittel 5 og 6 presenterer henholdsvis studiens resultater og en analyse av disse knyttet mot den teoretiske forankringen i oppgaven. Avslutningsvis blir dette oppsummert i en konklusjon i kapittel 7.

2. Kontekst

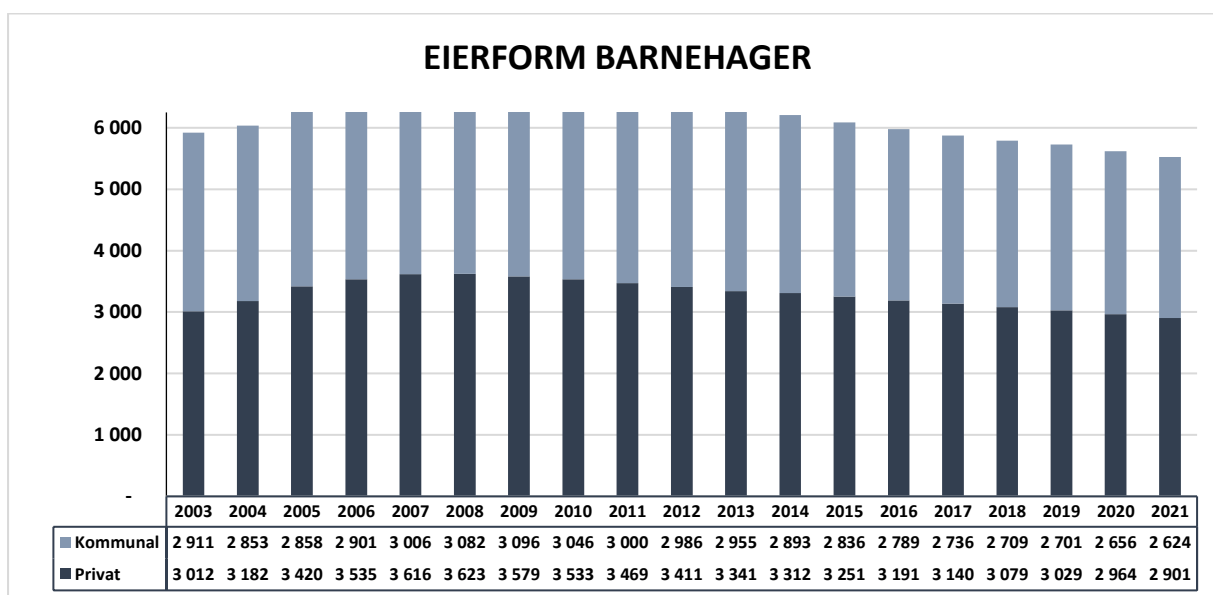
I dette kapittelet vil vi gjøre rede for ulike forhold ved den private barnehagesektoren som er relatert til problemstillingen vår. Vi dekker sentrale utviklingstrekk i sektoren fra barnehageforliket i 2003 til i dag, med særlig henblikk på endringer i selskapsmessig organisering. Avslutningsvis gir vi en innføring i rapporteringsplikten barnehagene ilegges etter særlovgivningen.

2.1 Utviklingen i barnehagesektoren

Det har skjedd mye i barnehagesektoren siden barnehageforliket i 2003. I 2021 hadde vi totalt 5 525 barnehager i Norge, der 2 901 av disse var private barnehager (SSB, 2022).

Fordelingen av private og kommunale barnehager har vært jevn siden 2003, dog har det vært noen flere private enn kommunale barnehager. Diagram 1 nedenfor oppsummerer fordelingen av private og kommunale barnehager i perioden 2003-2021.

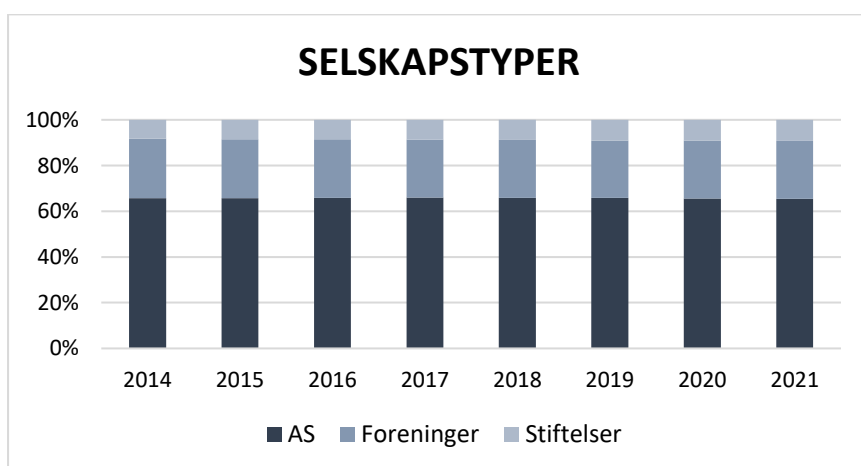
Diagram 1: Fordeling av kommunale og private barnehager i perioden 2003-2021.



Kilde: SSB (2022)

De private barnehagene er organisert i ulike selskapsformer. Rundt 80 % av barnehagene er organisert som enten aksjeselskaper, samvirkeforetak (foreninger) eller stiftelser (Kunnskapsdepartementet, 2021a, s. 9), der særlig aksjeselskap er en utbredt selskapsform blant disse. De ulike selskapstypene er underlagt ulik selskapslovgivning, og dermed gjelder det ulike krav til blant annet selskapsorganer, selskapskapital og forvaltning av selskapets midler. Diagram 2 nedenfor viser hvordan fordelingen av disse tre selskapsformene har vært i perioden 2014-2021.

Diagram 2: Selskapstyper private barnehager 2014-2021.



Kilde: Barnehagemonitor.no (2022a)

De private barnehagene er enten enkeltstående, organisert med flere barnehager i samme rettssubjekt eller i et konsern med flere barnehager. Majoriteten av barnehagene er

enkelstående enheter. Blant de barnehagene som er i et konsernforhold er rundt 98-99 % organisert som aksjeselskaper. Tabell 1 nedenfor oppsummerer fordelingen av enkelstående barnehager og de som er organisert som flere barnehager sammen i perioden 2014-2020.

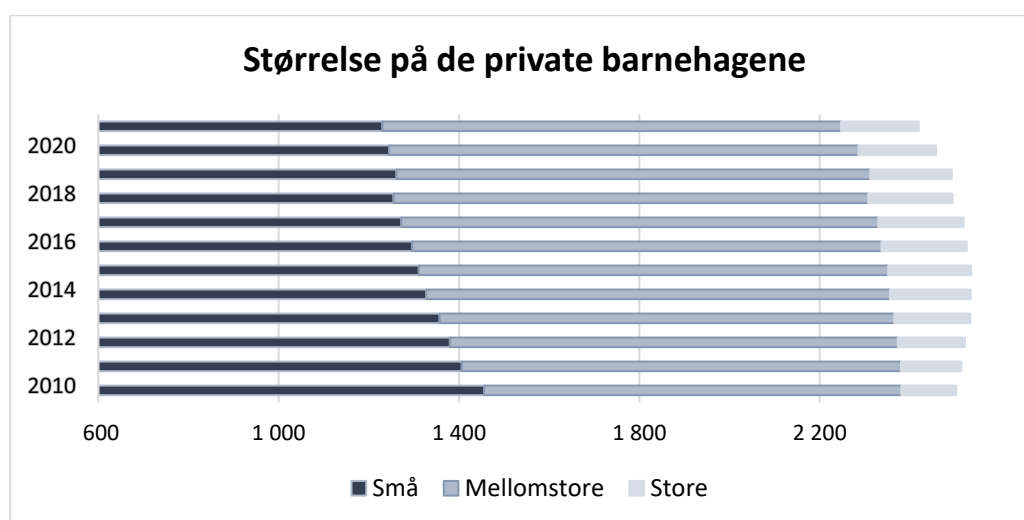
Tabell 1: Oversikt over enkelstående barnehager og barnehager i konsernforhold.

Årstall	Enkelstående	2-10 bhg	11-20 bhg	21-40 bhg	41+ bhg
2014	68,1 %	12,7 %	4,4 %	1,9 %	13,0 %
2015	66,9 %	12,3 %	5,0 %	1,9 %	13,9 %
2016	65,8 %	10,5 %	4,9 %	2,0 %	16,8 %
2017	63,7 %	10,0 %	5,4 %	2,0 %	18,9 %
2018	62,0 %	10,0 %	5,3 %	2,2 %	20,5 %
2019	61,0 %	10,2 %	4,5 %	2,9 %	21,3 %
2020	61,1 %	8,9 %	4,8 %	2,6 %	22,6 %
Endring	-7,00 %	-3,80 %	0,40 %	0,70 %	9,60 %

Kilde: Barnehagemonitor.no (2022a)

Antall barnehager totalt sett er redusert med rundt 6,7 % fra 2003 til 2021 (SSB, 2022), der nedgangen i antall private barnehagene utgjør ca. 3,7 %. Samtidig har andelen private barnehager som ikke er enkelstående økt med 6,9 % fra 2014 til 2020, noe som tyder på at det krympende antallet private barnehager delvis kan forklares med at barnehager kjøpes opp og blir en del av en kjede bestående av flere barnehager i samme rettssubjekt. Trenden er at det blir færre, men større barnehager (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 9).

Diagram 3: Utvikling i størrelsen på de private barnehagene i perioden 2010-2021.



Kilde: barnehagemonitor.no (2022a)

Diagram 3 over viser hvordan utviklingen har vært i perioden 2010-2021 med tanke på størrelse på de private barnehagene. Statistikken er hentet fra barnehagemonitor.no (2022a),

der små barnehager er definert som færre enn 50 barn, mellomstore som 51-100 barn og store som flere enn 100 barn. Antall små private barnehager er redusert med 226 enheter fra 2010-2021, samtidig som det har vært en økning på henholdsvis 92 og 51 i antall mellomstore og store private barnehager i samme periode.

I dag er mange private barnehager registrert som underenheter til en juridisk enhet. I praksis innebærer dette at barnehagene har egne bedriftsnummer, men siden de hører inn under en annen juridisk enhet er de ikke selvstendige rettssubjekter (Kunnskapsdepartementet, 2021a, s. 19). En konsekvens av dette er at de ikke er pliktige å rapportere årsregnskap til Brønnøysundregistrene, denne plikten ligger på rettssubjektet. Videre har de heller ikke plikt til å registrere daglig leder eller revisor, samt at de heller ikke har meldeplikt ved eventuell fusjon eller fisjon (Kunnskapsdepartementet, 2021a, s. 20).

Tabell 2 under viser antall underenheter, altså barnehager, som er registrert på tre store barnehagekjeder i Norge, basert på et oppslag i Brønnøysundregisteret den 13.04.22.

Tabell 2: Antall underenheter i større kjeder pr. 13.04.2022.

Barnehagekjede	Antall underenheter
Læringsverkstedet AS	234
Stiftelsen Kanvas	70
Espira Barnehager AS	37
Totalt	341

Kilde: Brønnøysundregisteret 13.04.2022.

Oppslaget viser at Læringsverkstedet AS har hele 234 registrerte underenheter, mens Stiftelsen Kanvas og Espira Barnehager AS har registrert henholdsvis 70 og 37 underenheter. Kjeden Espira opplyser på deres nettsider at de drifter omtrent 100 barnehager, og ifølge proff.no (2022) har Espira Barnehager AS 71 datterselskaper, noe som betyr at en del av Espiras barnehager også er organisert som selvstendige rettssubjekter i konsernet. Læringsverkstedet AS opplyser i årsberetningen som er vedlagt årsregnskapet for 2020 at kjeden bestod av 239 barnehager dette året, der 26 av barnehagene drives i egne datterselskaper mens resterende er underenheter til Læringsverkstedet AS.

Tabell 3: Oversikt over viktige endringer i barnehagesektoren i perioden 2003-2021.

Endringer	2003	2021	Endring	Prosentvis
Antall barnehager	5 923	5 525	-398	-6,7 %
Private	3 012	2 901	-111	-3,69 %
Kommunale	2 911	2 624	-287	-9,86 %
	2014	2020	Endring	
Enkeltstående	68,10 %	61,10 %	-7,00 %	

Kilde: Barnehagemonitor.no (2022a)

Tabell 3 over oppsummerer noen nøkkelendringer i barnehagesektoren i perioden 2003-2021.

2.2 Finansiering av sektoren

Inntektene til de private barnehagene består primært av foreldrebetaling og kommunalt drifts- og kapitaltilskudd. Foreldrebetalingen er styrt av en makspris som fastsettes av Stortinget (Udir 2021a), mens de kommunale tilskuddene bevilges av de enkelte kommunene og beregnes etter bestemmelser i Forskrift om tildeling av tilskudd til private barnehager (2015). Driftstilskuddet til de private barnehagene beregnes basert på den enkelte kommunens egne gjennomsnittlige utgifter per heltidsplass to år tilbake i tid, med de fratrukk og påslag som er nevnt i forskriften (2015, § 3). Kapitaltilskuddet beregnes etter satser som departementet fastsetter i forskriften (2015, § 6), og er ment å dekke rente- og avskrivningskostnader (Barnehagemonitor, 2022b).

2.3 Tilleggsvirksomhet

I tillegg til å drive barnehagedrift er det flere av de private barnehagene som opplyser at de driver tilleggsvirksomhet. I årsmeldingen som er rapportert i BASIL for 2019 er det totalt 2 498 barnehager som oppgir at de driver annen virksomhet enn barnehage i samme rettssubjekt som barnehagen (Kunnskapsdepartementet, 2021a, s. 10). Tabell 4 nedenfor viser en oversikt over hvilken tilleggsvirksomhet barnehagene har opplyst om, samt hvor mange barnehager som har oppgitt dette som tilleggsvirksomhet.

Tabell 4: Oversikt over tilleggsvirksomhet i private barnehager rapportert i BASIL 2019.

Virksomhet	Antall	Virksomhet	Antall
Byggeteknisk konsulentvirksomhet	187	Borettslag	2
Kursvirksomhet	67	Barnevern	2
Studentvelferd	41	Familie- og kvinnelag	2
Menighet	31	Kulturvirksomhet	2
Utleie	23	Sanitetsforening	2
Investering og forvaltning	19	Reisevirksomhet	2
Sykehus	19	Hotell og overnatting	1
Gårds- og jordbruk	16	Produksjonsvirksomhet	1
Arbeid og inkludering	16	Frisør	1
Skole og utdanning	15	Asylmottak	1
Kirke	12	Bo- og rehabilitering	1
Idrett og treningssenter	8	Dagsenter utviklingshemmede	1
Butikk og grossistvirksomhet	5	Fagforening	1
Attføringsarbeid	4	Humanitær virksomhet	1
Kantine og catering	4	Museum	1
SFO	4	Uspesifisert	2 006
Totalt			2 498

Kilde: Kunnskapsdepartementet (2021a, s. 10)/BASIL

Omtrent 2 000 barnehager oppgir “uspesifisert” tilleggsvirksomhet. Av det som er spesifisert, oppgir de fleste byggeteknisk konsulentvirksomhet som tilleggsvirksomhet, etterfulgt av kursvirksomhet, studentvelferd og menighet. En del av tjenestene som oppgis kan kategoriseres som velferd, slik som sykehus, skole og utdanning eller SFO, mens eksempelvis frisør, investering og forvaltning, idrett og treningssenter samt butikk og grossistvirksomhet er av mer kommersiell art. Kunnskapsdepartementet (2021a, s. 9) påpeker i høringsnotatet fra juli 2021 at mye av tilleggsvirksomheten som oppgis her ikke er naturlig forbundet med barnehagedrift.

2.4 Særlovgivningen

I tillegg til selskapslovgivningen, bestemmelsene i regnskapsloven, bokføringsloven og bokføringsforskriften, er de private barnehagene underlagt særlovgivningen i Barnehageloven (2005) og Økonomiforskrift til barnehageloven (2012). Hovedmålsetningen til særlovgivningen er å sikre at offentlige tilskudd som bevilges til barnehagene brukes til

godkjent barnehagedrift. Hele kapittel 5 i barnehageloven er viet til barnehagens adgang til bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling, der formålet med kapitlet er å sikre at disse midlene kommer barna i barnehagen til gode (Barnehageloven, 2005, § 21 (2)). I tillegg stilles det krav til personalkostnader og transaksjoner med nærstående parter (Barnehageloven, 2005, § 23). Økonomiforskrift til barnehageloven (2012, §§ 2 - 4) stiller krav til både regnskap, dokumentasjon og revisjon, og ilegger barnehagene en rapporterings- og opplysningsplikt. Barnehagene pålegges å innrapportere opplysninger til kommune og stat om bruken av tilskudd og foreldrebetaling i et standardisert skjema, BASIL.

Kapittel 6 i barnehageloven omhandler personalet, og her er det lovfestet at barnehagene ikke skal ha *“vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager”* (Barnehageloven, 2005, § 23 (3)). Barnehagene er også underlagt lovbestemte krav når det kommer til både grunnbemanning og pedagogisk bemanning.

Kravene til bemanning er som følger:

- Grunnbemanning: minst én ansatt per tre barn for barn under tre år, og én ansatt per seks barn for barn over tre år (Barnehageloven, 2005, § 26).
- Pedagogisk bemanning: én pedagog per syv barn under tre år og én pedagog per 14 barn over tre år. Ett barn til utløser krav om ny fulltidsstilling som pedagogisk leder (Forskrift om pedagogisk bemanning og dispensasjon i barnehager, 2012, § 1 (1)).

Det er ikke tilsvarende krav for ny fulltidsstilling ved beregning av grunnbemanningen, slik at man vil kunne regne på total bemanning som kreves ut fra antall barn. Disse kan så regnes om til deltidsstillinger. Målet med bemanningsnormene er å sikre at personalet kan drive en tilfredsstillende pedagogisk virksomhet (Barnehageloven, 2005, § 26 (1)). Kravene til bemanning representerer en særdeles viktig rammebetingelse for lønnskostnadene i en barnehage.

2.5 BASIL-rapporteringen

Rapporteringsplikten innebærer at barnehagene to ganger årlig gjennomfører en BASIL-rapportering (BARnehage-Statistikk-InnrapporteringsLøsning). Løsningen administreres av Udir, der barnehagene rapporterer resultatregnskap for foregående år på høsten og årsmelding for kommende år i desember. Udir oppgir at rapporteringen gir viktig styringsinformasjon til

kommunene, staten, foreldre og andre interesserte. Rapporteringen publiseres blant annet i Nasjonalt barnehageregister og på Barnehagefakta.no (Udir.no, 2022a).

2.5.1 Årsmeldingen

Årsmeldingen har rapporteringsfrist 15. desember hvert år, og det er krav om at alle barnehager som er i drift 15. desember skal gjøre denne rapporteringen. Det skal rapporteres om følgende opplysninger (Udir.no, 2022a):

- Opplysninger om kommunen og barnehagen
- Barnehagens organisering
- Opplysninger om antall barn i barnehagen
- Minoritetsspråklige barn i barnehagen
- Barn med nedsatt funksjonsevne, spesialpedagogisk hjelp og tegnspråkopplæring
- Foreldrebetaling
- Opplysninger om stillinger og personale
- Koronaspørsmål
- Fravær

2.5.2 Rapportering av resultatregnskapet

Rapporteringen av foregående års resultatregnskap gjøres i perioden august-oktober. Det er kun resultatregnskapet som skal rapporteres. Balansen rapporteres ikke, men det skal gis noteopplysninger som er mer utfyllende enn noteopplysningene i offentlig regnskap (Udir, 2021b). Målsetningen med rapporteringen er å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven (2005, § 23), i tillegg til å tilrettelegge for tilsyn med bruken av disse midlene (Udir, 2022b). Rapporteringen av resultatregnskapet er revisjonspliktig og skal revideres av revisor, så fremst barnehagen i regnskapsåret har hatt 20 barn eller mer (Økonomiforskrift til barnehageloven, 2012 § 3). Det benyttes et standardisert elektronisk skjema til rapporteringen, se vedlegg 1. Utfylte skjema gjennomgås i neste ledd av hver enkelt kommune innen den 15. oktober (Udir, 2021b). Det er en rekke steg som skal fylles ut, og det gjøres manuelt av ansvarlige i barnehagen eller deres regnskapsfører. Vi vil gi en kort presentasjon av hovedtrekkene i rapporteringen.

Den første siden i skjemaet er en infoside. I skjemaets side 2-4 (vedlegg 1) skal det fylles ut grunnleggende opplysninger om barnehagen. Videre skal det gis opplysninger om type barnehage, eierform, hvilke regnskapsprinsipper som ligger til grunn, hvem som eier lokaler og opplysninger om eventuell annen drift enn barnehage som selskapet driver med. I tillegg skal det opplyses om eventuell tilknytning til konsern og organisatoriske endringer i løpet av regnskapsåret.

Deretter er det en komplett utfylling av resultatregnskapet etter skjemaets oppstilling, konto for konto på side 5. I neste steg skal postene i resultatregnskapet spesifiseres ytterligere i skjemaets side 6 og 7. For regnskapsåret 2020 skulle følgende spesifiseres i note i skjemaet: varekostnader, leder i barnehage, pensjoner, fremmedtjenester, kontorkostnader og disponering av overskudd (Udir, 2021b).

I den siste delen av rapporteringen, side 8-11, skal det oppgis opplysninger om administrasjons- og felleskostnader for de som driver barnehage i foretak med flere barnehager i samme foretaksgruppe samt transaksjoner med nærstående parter. Spesielt for regnskapsåret 2020 var at det i tillegg kom inn en egen post for spesifisering av midler mottatt som kompensasjon for stengt barnehage våren 2020. Det siste punktet barnehagen skal fylle ut er supplerende opplysninger fra barnehagen i skjemaets side 12, og gjelder opplysninger som ikke fremkommer i resultatregnskapet. Slike opplysninger kan være rabattert husleie, administrative tjenester eller lignende (Udir, 2021b). Det aller siste steget i skjemaet er det kommunen selv som skal fylle ut og gjelder supplerende opplysninger fra kommunen om private barnehager.

Rapporteringen som skal gjøres er nokså omfattende, og skal gjøres i tillegg til eventuell rapportering av offentlig regnskap til Enhetsregisteret. Konsekvensen av å ikke rapportere inn i BASIL er at kommunen har rett til å holde igjen tilskudd dersom det ikke blir levert (Udir, 2021b). Det bør også nevnes at i de aller fleste tilfeller vil BASIL-rapporteringen medføre en merkostnad til regnskapsfører, og revisjon der hvor det har vært 20 barn eller flere i regnskapsåret.

2.6 Oppsummering av kapitlet

I dette kapitlet har vi gitt en introduksjon til barnehagesektoren i Norge og hvilke rammebetingelser som er spesielt viktig for problemstillingen vår.

Vi har sett på hvordan de private barnehagene er organisert i dag med tanke på selskapsform og størrelse. Litt over halvparten av barnehagene i Norge er private, der flesteparten er organisert som enten AS, SA (foreninger) eller stiftelser. Rundt 6 av 10 barnehager er enkeltstående, mens resterende er organisert med to eller flere barnehager i samme rettssubjekt eller konsern. Andelen som er organisert som enkeltstående har krympet de siste årene.

I tillegg har vi gitt en innføring i særlovgivningen som regulerer BASIL-rapporteringen som gjøres hvert år. I årsmeldingen som leveres i desember rapporteres det generelle opplysninger om barnehagen, som antall ansatte og barn, mens i resultatregnskapet rapporteres det foregående årets resultatregnskap i et standardisert format. Opplysningene som rapporteres brukes til statistikk og styringsformål.

3. Teori

I dette kapitlet presenterer vi det teoretiske rammeverket vi vil benytte oss av i det videre arbeidet. For at vi skal kunne besvare problemstillingen vår må vi dra nytte av teori som kan knyttes opp mot regnskapet som en informasjonskilde for brukerne. Vi innleder med grunnleggende regnskapsteori om kvalitetskrav, og går videre på formålet med å produsere et regnskap. Deretter ser vi på enhetsteori, interessenteori og prinsippal-agentteori.

3.1 Grunnleggende om regnskap

Et regnskap er et system for å registrere en virksomhets inntekter, kostnader, eiendeler, gjeld og egenkapital. Å registrere en transaksjon i regnskapet kalles bokføring. I Norge har vi et sett med formelle regler, standarder og veiledere som legger føringer for hvordan opplysninger skal bokføres.

Regnskapet består av to deler: resultatregnskapet og balansen, der resultatregnskapet er en oppstilling av inntekter og kostnader mens balansen viser oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld. Figur 1 er en forenklet modell av hvordan dette kan se ut for en barnehage.

Figur 1: Oppstilling av balanse og resultatregnskap. Egen figur.

BALANSEN		RESULTATREGNSKAPET
Anleggsmidler	Egenkapital	Inntekter
Barnehagebygg	Selskapskapital	- Varekostnader
Uteområde, leker	Opptjent egenkapital	- Lønnskostnader
Inventar		- Avskrivning
	Gjeld	- Annen driftskostnad
Omløpsmidler	Lån i bank	+ Renteinntekt
Kundefordringer	Skyldig off. avgifter	- Rentekostnad
Bankinnskudd	Leverandørgjeld	- Skattekostnad
	Annen kortsiktig gjeld	= Årsresultat

Plikten til å utarbeide et årsregnskap er hjemlet i regnskapsloven (2005, § 3-1), og der fremgår det også hvem denne plikten omfatter. Noen virksomhetsformer har regnskapsplikt uavhengig av størrelse eller omfang, slik som aksjeselskap og stiftelser, mens enkelte andre virksomhetsformer har regnskapsplikt basert på blant annet omsetning, antall årsverk eller balansestørrelser (Regnskapsloven, 1998, § 1-2). Årsregnskapet for små foretak skal bestå av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger (Regnskapsloven, 1998, § 3-2). Det er en rekke formelle krav til årsregnskapets innhold og presentasjon. Alle disse formelle kravene bidrar til å sikre en viss kvalitet av innholdet i regnskapet, i tillegg til at de legger til rette for at brukerne av regnskapet lett skal kunne forstå og lese innholdet.

3.2 Kvalitetskrav til regnskapet

For at regnskapet skal kunne brukes til sitt tiltenkte formål må det oppfylle noen kvalitetskrav. Kvalitetskravene deles inn i fundamentale kvalitetskrav og forsterkende kvalitetskrav (Schwencke et al., 2020, s. 92).

3.2.1 Fundamentale kvalitetskrav

De fundamentale kvalitetskravene er relevans og troverdighet (Schwencke et al., 2020, s. 92). Relevant informasjon er informasjon som påvirker beslutningstakingen til brukerne av regnskapet. Slik informasjon kjennetegnes ved at den kan brukes til både kontrollformål og prediksjonsformål.

Informasjon kan være nyttig og relevant for en bruker, men irrelevant for en annen. Selv om informasjon kan brukes til både kontroll og prediksjon, er det ikke sikkert den er relevant for

situasjonen likevel. Relevans innebærer på denne måten at informasjon må være tidsriktig og mulig å anvende i forbindelse med beslutningsprosessen.

Troverdighet finnes når regnskapet er fullstendig, nøytralt og fritt for vesentlige feil (Schwencke et al., 2020, s. 92). Nøytralitet vil på sin side innebære at registrerte opplysninger bygger på faktum og reelle hendelser, og ikke påvirkes av subjektive eller forutinntatte oppfatninger. Total nøytralitet kan være vanskelig å oppnå, for eksempel i tilfeller der poster i regnskapet må estimeres. At regnskapet skal være fritt for vesentlige feil er også viktig for å underbygge troverdighet. Hensikten er ikke å oppnå fullstendig feilfri informasjon, men at informasjonsgrunnlaget skal være uten feil som ville påvirket beslutningsprosessen (Schwencke et al., 2020, s. 92).

3.2.2 Forsterkende kvalitetskrav

Kvalitetskrav som er forsterkende er sammenlignbarhet, verifiserbarhet, aktualitet og forståelighet. Sammenlignbarhet trekkes fram som viktig for at man skal være i posisjon til å se økonomisk utvikling over tid og sammenligne en enhet med en annen tilsvarende enhet (Schwencke et al., 2020, 93). Regnskaps- og bokføringsstandarder er viktig fordi like prinsipper og lik praksis forenkler og muliggjør sammenligning.

Verifiserbarhet underbygger troverdigheten, og i praksis er en del av avstemmings- og dokumentasjonsjobben til en regnskapsfører med på å tilføye verifiserbarhet til regnskapet. Med aktualitet mener rammeverket at informasjonen må presenteres tidsnok for at den skal ha noen innvirkning på beslutningsprosessen. Det siste kvalitetskravet, forståelighet, dreier seg om å presentere informasjon på en måte som gjør at brukerne er i stand til å anvende informasjonen til å ta beslutninger (Schwencke et al., 2020, s. 94).

3.2.3 Kvalitetskrav i det norske regelverket

I det norske regelverket som regulerer regnskapspraksisen er det nedfelt flere krav som både skal styrke kvaliteten på regnskapsrapporteringen og sikre konsistent og lik praksis. Den norske regnskapsmodellen oppsummeres i figur 2 nedenfor.

Figur 2: Den norske regnskapsmodellen (Langli, 2012, s. 79).

Den norske regnskapsmodellen - GRS		
Grunnleggende regnskapsmessige forutsetninger	Grunnleggende regnskapsmessige prinsipper	Grunnleggende rapporteringskrav
<ul style="list-style-type: none"> • Separat enhet • Penger som måleenhet • Periodevis regnskapsavleggelse • Fortsatt drift 	<ul style="list-style-type: none"> • Transaksjonsprinsippet • Opptjeningsprinsippet • Sammenstillingsprinsippet • Forsiktighetsprinsippet • Sikringsprinsippet • Beste estimat • Kongruensprinsippet • God regnskapsskikk 	<ul style="list-style-type: none"> • Rettvisende bilde • Konsistent prinsippanvendelse • Sammenlignbarhet, pålitelighet, relevans og vesentlighet

I den norske regnskapsmodellen er det primært de grunnleggende rapporteringskravene som er relevant for forskningen vår. Vi vil derfor gi en kort innføring i disse.

Rettvisende bilde

Årsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av en virksomhets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat (Regnskapsloven, 1998, § 3-2a), og er den norske gjennomføringen av EUs krav om å gi et “*true and fair view*” av regnskapet (Schwencke et al., 2020, s. 52). Dette er en klar tydeliggjøring i lovverket av at virksomheten har et ansvar for å formidle tilstrekkelig informasjon som er uten vesentlige feil. Dette kravet innfris når regnskapet avlegges i samsvar med god regnskapsskikk, samt ved at det gis nødvendige tilleggsopplysninger i form av noter når det er relevant for å bedømme den finansielle stillingen (Innst. O. nr. 17, (2004-2005)).

Prinsippanvendelse

Det er et krav i regnskapsloven (1998, § 4-4) at det skal benyttes ensartede prinsipper, og disse skal være konsistent over tid. Konvertert til regnskapspraksis betyr dette at det skal legges til grunn de samme prinsippene for regnskapsposter og transaksjoner som har like karakteristikk. Det er altså ikke anledning til å velge å benytte prinsipper slik det passer seg i hvert enkelt tilfelle. Hensikten med krav om slik praksis er å sikre en viss kvalitet, samtidig som det gjør det mulig å sammenligne den økonomiske utviklingen for virksomheten over tid. Dersom det ikke hadde vært noen form for garanti om konsistent praksis ville det potensielt vært mange forbehold å ta ved en analyse. Hver enkelt regnskapspost må vurderes isolert sett opp mot hvilke betingelser som ligger bak akkurat denne, og en overordnet analyse av den økonomiske stillingen kan bli vanskelig. I regnskapsloven stilles det også krav

om å oppgi noteopplysninger om hvilke regnskapsprinsipper som anvendes for både små og store foretak (Regnskapsloven, 1998, §§ 7-2 og 7-35).

Sammenlignbarhet

Kravet om sammenlignbarhet i kombinasjon med konsistens i prinsippbruken gjør det mulig å sammenligne regnskapsinformasjon, både eksternt mot tilsvarende virksomheter og internt over flere regnskapsperioder.

Pålitelighet og relevans

Pålitelighetskravet skal sikre en viss grad av objektivitet i regnskapet, og legger til grunn at to eller flere personer som er uavhengige av hverandre skal kunne oppnå omtrent de samme resultatene når de har like forutsetninger, dokumentasjon og informasjon tilgjengelig og anvender like regler og standarder underveis i prosessen (Langli, 2012, s. 86). Pålitelighet styrkes blant annet ved å følge bokføringsloven og bokføringsforskriftens krav til dokumentasjon, da dokumentasjon bidrar til å etterprøve de vurderingene som er gjort. Revisjon utført av en uavhengig revisor vil bidra til å øke tilliten og påliteligheten til regnskapet.

Relevans handler om at all informasjon som er relevant for årsregnskapet og dets brukere skal tas inn i regnskapet. Hva som er relevant, vil variere med situasjonen og informasjonsbehovet til brukerne (Langli, 2012, s. 87), og vi ser også her et tydelig trekk på at årsregnskapet utarbeides med hensyn til dets brukere.

Vesentlighet

Vesentlighetsbegrepet er definert i regnskapsloven (1998, § 1-10). Definisjonen lyder som følger:

“En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.”

Det kan være utfordrende å tallfeste hva som er vesentlig. Definisjonen i loven vektlegger brukernes informasjonsbehov ved vurderingen av hva som er vesentlig, slik at vesentlighetsvurderingen blir situasjonsbetinget og spesifikt for den enkelte regnskapsenheten. Definisjonen dekker også vesentlighet i form av akkumulerende forhold,

ved at det understrekes at avvik som isolert sett er uvesentlig kan bli vesentlig i kombinasjon med andre regnskapsposter.

3.3 Formål med regnskapet

3.3.1 Fra eierteori til enhetsteori

Regnskapets formål har endret seg over tid. Opprinnelig var målsetningen med regnskapet å uttrykke eieren av selskapets nettoformue i virksomheten. Denne tankegangen omtales som eierteori og hadde sitt utspring i en tid hvor virksomhetene gjerne var små, og eier og bedrift ble sett på som én og samme sak (Monsen, 2011 s. 32). Kjernen i eierteorien uttrykkes derfor med ligningen:

Eiendeler – gjeld = eierens kapital eller formue (*proprietorship*)

Teorien bygger følgelig på forutsetningene om at både eiendelene og gjelden tilhører eieren, og at et overskudd eller underskudd representerer en endring i eierens kapital (Monsen, 2011 s. 33). Inntekter og kostnader får en mer underordnet rolle, slik at eierteorien i større grad er balanseorientert enn resultatorientert.

Enhetsteorien bygger på sin side på konseptet om at en virksomhet skal betraktes som en egen enhet som skal holdes adskilt fra enhetens eiere (Monsen, 2011, s. 34). Ser man teorien i sammenheng med regnskapspraksis, innebærer det at eiernes og selskapets transaksjoner skal holdes adskilt. Det er kun selskapets inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld som skal bokføres i regnskapet til selskapet, og alt som vedrører eierne skal holdes utenfor. På samme måte hefter i utgangspunktet ikke eierne for selskapets forpliktelser fordi de tilhører selskapet. Forutsetningen om at selskapet skal betraktes som en separat enhet er en av de grunnleggende regnskapsmessige forutsetningene i den norske regnskapsmodellen.

Monsen (2011, s. 35) siterer også Kam (1990, s. 306) på at det eksisterer to versjoner av enhetsteorien. I den tradisjonelle modellen eksisterer virksomheten til fordel for eierne, mens den litt nyere modellen anser eierne som utenforstående og i stedet vektlegger at virksomheten har en egeninteresse i å bestå. Begge tilnærmingene som presenteres er likevel enige i at hovedformålet med regnskapet er å rapportere beslutningsnyttig informasjon.

Det er imidlertid noen begrensninger med enhetsteorien. Det vil være vanskelig å anvende teorien for alle selskapsformene vi har i Norge i dag. I et enkeltpersonforetak er eier og

selskap én og samme person, og i et deltakerlignet selskap som eksempelvis et ANS hefter deltakerne (eierne) overfor selskapets forpliktelser til en viss grad slik at det kan være utfordrende å klart definere skillet mellom selskapet og eier. Enhetsteorien er på denne måten mer passende for selskapsformer slik som aksjeselskaper, der eierne i større grad er adskilt fra selskapet og bærer mindre risiko for selskapets forpliktelser. Monsen (2011, s. 35) argumenterer dessuten også for at selskapet som enhet ikke er i stand til å handle på egne vegne, det er det eierne som gjør, og siterer Kam (1990, s. 306) på at enheten kan i så måte defineres basert på at den har en separat økonomisk eksistens.

3.3.2 Regnskapets formål

Årsregnskapet skal først og fremst formidle *beslutningsnyttig informasjon* om en virksomhets finansielle stilling, resultat og utvikling til brukerne av et regnskap (Schwencke et al., 2020, s. 13). Hva som er beslutningsnyttig informasjon, henger tett sammen med regnskapslovens definisjon av en vesentlig opplysning (Regnskapsloven, 1998, § 1-10). Schwencke et al. (2020, s. 13) definerer beslutningsnyttig informasjon som *“informasjon som har potensial til å endre den oppfatning foretakets interessenter har av foretaket”*, og poengterer at slik informasjon både må være relevant og pålitelig for at den skal kunne brukes i beslutningsprosesser. I forarbeidene til ny regnskapslov fremkommer det at brukernes informasjonsbehov veier så tungt, at det var et naturlig utgangspunkt for utarbeidelsen av regnskapsregler og regnskapsreformen på 90-tallet (NOU 1995: 30).

3.3.3 Kontrollformål og ressursallokeringsformål

Regnskapsinformasjon brukes i hovedsak til kontrollformål eller ressursallokeringsformål. Det som skiller disse fra hverandre er hvilken tidsperiode som evalueres.

Kontrollformål innebærer tilsyn med at virksomheten har forvaltet sine ressurser i tråd med vedtekter og innenfor lovgitte rammer i en gitt tidsperiode. Kontrollformål innebærer på denne måten bruk av regnskapsinformasjon for å evaluere historisk resultatoppnåelse eller finansiell stilling (Schwencke et al., 2020, s. 13).

Bruk av regnskapsinformasjon til ressursallokeringsformål innebærer bruk av regnskapsinformasjon etter at den er rapportert, der informasjonen brukes i enten verdsettingsformål (prognoseformål) eller andre ressursallokeringsformål (Fallan, 2020, s.

252). De som bruker regnskapet til verdsetningsformål er gjerne investorer, eller andre som har en direkte interesse av virksomhetens fremtidige inntjening. Andre ressursallokeringsformål kan være motivert av andre forhold enn direkte eierskap eller økonomisk tilknytning til virksomheten, der motivasjonen kan ligge i å oppnå en annen gevinst enn formue (Fallan, 2020, s. 254). For vårt tilfelle kan det dreie seg om ressursallokering for å heve kvaliteten på barnehagetjenesten.

3.4 Interessentteori

Interessentteorien, også kjent som *stakeholder theory*, bygger på konseptet om å identifisere hvilke interessenter (stakeholders) som har påvirkningskraft på, og hvem som blir påvirket av, beslutninger i en virksomhet (Donaldson & Preston, 1995, s. 68). For studien vår handler det om å identifisere hvem brukerne, altså interessentene, av et årsregnskap er. Hva som menes med en interessent har vært definert på ulike måter, men vi velger å legge følgende definisjon til grunn (Freeman, 1984, s. 46):

“en interessent i en organisasjon er (av definisjon) enhver gruppe eller individ som kan påvirke eller blir påvirket av virksomhetens oppnåelse av mål”

Opprinnelig refererte begrepet interessent til de gruppene eller individene som virksomheten var avhengig av for å fortsette å eksistere, og bestod av eierne, ansatte, kunder, leverandører, kreditorer og samfunnet (Freeman, 1984, s. 31). I dag omfatter begrepet en videre gruppe av interessenter, og de deles gjerne inn i ulike klasser basert på involveringsgrad, eierskap, innflytelse, relasjon til virksomheten eller hvorvidt relasjonen er frivillig eller ikke (Crane & Ruebottom, 2012, s. 78-79).

- *Interne vs. eksterne.* Denne klassifiseringen er relatert til hvor de befinner seg i forhold til virksomhetens miljø. De interne interessentene opererer innad i virksomheten i det daglige, slik som ansatte, mens de eksterne kan bli påvirket av virksomhetens drift, eksempelvis kreditorer eller investorer.
- *Primære vs. sekundære.* Primære interessenter er de interessentene som anses som viktige for virksomhetens evne til inntjening, og som har en direkte økonomisk relasjon til og påvirkningskraft over virksomheten. Dette vil typisk være eiere eller myndighetene. De sekundære interessentene opplever å ha påvirkningskraft, men har

ikke en klar direkte økonomisk relasjon til virksomheten eller en råderett over dens ressurser slik de primære har.

- *Aktive vs. passive.* Å klassifisere interessenter basert på dette kriteriet sier noe om involveringsgraden til interessentene, uten å vurdere hvilken eierrelasjon interessenten har. En eier kan på denne måten regnes som både aktiv og passiv, det bunner ut i hvor aktiv eieren er i den daglige forvaltningen av selskapet.

Crane & Ruebottom (2012, s. 77-86) nevner flere måter enn de vi har nevnt over her som interessenter har blitt klassifisert på, men vi mener de vi har gjengitt over er de mest hensiktsmessige grupperingene for vår forskning.

Utfordringen med interessentteori slik den er i dag, bunner ut i at det er uklare grenser for hvilke interessenter som kan tas inn og tydelig defineres som interessent. Dersom det blir for stort rom for skjønnsmessige vurderinger og tolkninger har vi inntrykk av at modellen kan oppleves som subjektiv i større grad enn objektiv. For å håndtere denne utfordringen når vi skal kartlegge interessenter for de private barnehagene, bør vi sette noen kriterier som bidrar til identifiseringsarbeidet. Hörisch et al. (2014, s. 340) siterer i sin artikkel Mitchell et al. (1997) sine tre kriterier for å identifisere viktige interessenter: *power*, *legitimacy* og *urgency*. Oversatt til norsk bruker vi begrepene innflytelse, legitimitet og handlekraft. Innflytelse innebærer hvilket maktforhold interessenten har over virksomheten, enten i form av eierskap, at den besitter viktige ressurser eller legger føringer for rammebetingelsene på annen måte. Legitimitet handler om i hvilken grad interessenten har rettmessig eierskap til virksomheten og anses som ønskelig, mens handlekraft refererer til evnen til å handle slik at virksomheten oppnår sine mål (Australian National University, 2016). Dess flere kriterier som møtes, dess sterkere møtes definisjonen av en viktig interessent.

3.4.1 Interessenter i barnehagesektoren

Her vil vi trekke fram de interessentene vi mener oppfyller definisjonen av en viktig interessent som vi har presentert i forrige delkapittel, og som vi mener er relevant å trekke fram gitt forskningen vi skal gjennomføre. Vi presiserer at vi ser etter brukere av barnehagens *regnskap*, og at enhver interessent for en barnehage nødvendigvis ikke er relevant i vår sammenheng. Vi har valgt å se på interne og eksterne brukere, samt primære og sekundære brukere.

Internt i en privat barnehage er det tre primærbrukere av regnskapet: eiere, styret og daglig leder. De ansatte er også interne interessenter i en barnehage, men de fleste er utdannet som pedagog eller fagarbeidere og er nok mer opptatt av andre driftsområder enn regnskapet slik at de ansatte blir sekundære interessenter i vår sammenheng. Alle de primære brukerne har gjerne ulik grad av involvering slik at hvorvidt de regnes som aktive eller passive brukere vil være situasjonsbetinget. For barnehager som er organisert som et samvirkeforetak er eierne medlemmene, mens i et aksjeselskap vil dette være aksjonærene. Det er naturlig at en aksjonær som bærer en viss personlig økonomisk risiko for sin eierandel er mer aktiv enn et medlem i et samvirkeforetak som ikke står overfor samme økonomiske risiko.

Eksterne brukere som stat, kommune og tilsynsmyndigheten Udir bruker regnskapet til kontroll og statistikkformål, og vi anser disse som primærbrukere. Myndighetene har direkte påvirkningskraft på juridisk og økonomisk grunnlag, men er ikke en aktiv interessent fordi de ikke er delaktig i den daglige aktiviteten til selskapet. Revisor er også en ekstern bruker, men har ikke den samme påvirkningskraften som myndighetene har. Kreditorer som långivere og leverandører er også interessert i regnskapet for å vurdere betalingsevnen til barnehagen. Vi har også valgt å trekke fram PBL og media som eksterne interessenter. PBL bruker barnehageregnskapene blant annet i statistikkformål og som grunnlag i politiske spørsmål (PBL, 2019a). Media dekker flere forhold rundt barnehagenes bruk av tilskudd og økonomiske situasjon, og vil klassifiseres som en sekundær og passiv interessent.

3.5 Prinsipal-agentteori

Vi har valgt å benytte prinsipal-agentteori for å beskrive informasjonsasymmetrien mellom staten som prinsipal og de private barnehagene som agent. Vi velger å benytte følgende definisjon for prinsipal-agent-forholdet (Hagen, 1990, s. 44):

“Et prinsipal-agentforhold er en situasjon der en eller flere handler på vegne av en annen, eller ivaretar en annens interesser.”

Agenten sitter gjerne på kunnskap eller evner som prinsipalen ikke innehar eller ikke har mulighet til å utføre selv. Dette betyr at prinsipalen er nødt til å stole på agenten, selv om agenten også vil ivareta sine egne interesser. Prinsipalen må derfor være sikker på at et korrekt avlønningssystem ligger til grunn. Når avlønning er basert på innsats, for eksempel ved provisjon, vil det ofte være uproblematisk. Problemet oppstår gjerne når prinsipalen ikke kan observere agentens handlinger, eller ikke har nok kunnskap til å vite om agenten opptrer

som avtalt. Hagen trekker også fram implikasjoner som er særegen for den offentlige sektoren. I situasjoner der private aktører driver virksomhet på statens vegne og regning, understrekes betydningen av å finne et system som fremmer at agenten og prinsipalens interesser sammenfaller slik at det gagnar fellesskapet (Hagen, 1990, s. 54).

I prinsipal-agentteori skilles det mellom skjult informasjon og skjulte handlinger. Skjult informasjon innebærer at agenten har relevant informasjon som prinsipalen ikke har, mens skjulte handlinger innebærer at prinsipalen ikke kan observere agentens handlinger (Hagen, 1990, s. 45-46). Begge disse representerer en skjevfordeling i hvilken informasjon partene besitter. Skjult informasjon kan være at staten som prinsipal ikke innehar informasjon om hvorvidt en barnehage (agent) til enhver tid oppfyller krav til bemanning. Skjulte handlinger kan på sin side innebære at en barnehage subsidierer annen virksomhet enn barnehage uten å eksplisitt informere staten som prinsipal. Ubalansen mellom prinsipalen og agenten betegnes som informasjonsasymmetri. Asymmetrisk informasjon øker som problem i takt med at det blir vanskeligere for prinsipalen å finne nødvendig informasjon (Hagen, 1990, s. 45-46).

Målet vårt med prinsipal-agentteorien er todelt. For det første vet vi at det foreligger problemer med informasjonsasymmetri og motstridende insentiver mellom staten som prinsipal og de private barnehagene som agent. For det andre ønsker vi å se om teorien lar seg anvende for å styrke og effektivisere regnskapsrapporteringen, slik at informasjonsasymmetrien mellom prinsipal og agent reduseres til et mer akseptabelt nivå.

3.6 Oppsummering av kapitlet

I dette kapitlet har vi gitt en presentasjon av det teoretiske rammeverket for oppgaven vår. Det teoretiske rammeverket vårt bygger på to viktige forhold: teori knyttet til regnskapet som en informasjonskilde og teori knyttet til hvem som bruker regnskapsinformasjon og til hvilke formål de bruker denne informasjonen. Den presenterte teorien i dette kapitlet dekker dermed forhold både før og etter tidspunktet for når rapporteringen av regnskapsinformasjon skjer.

Figur 3: Oppsummering av teoretisk rammeverk. Egen figur.



Figur 3 over illustrerer relasjonen mellom teorien vi har valgt og problemstillingen vår. Boksen til venstre representerer teorien knyttet til det å produsere regnskapet som grunnlag for rapportering av informasjon, der vi har sett på innholdet i et regnskap, kvalitetskrav og utviklingen fra et eierorientert til et enhetsorientert perspektiv på formålet med regnskapet. Neste boks viser teori knyttet til mottak og bruk av regnskapsinformasjon som produseres i trinn én i modellen, herunder interessentteori og prinsipal-agentteori. Den siste boksen representerer det vi ønsker å bruke teorien til: å undersøke om det som produseres i trinn én kombinert med rapporteringen i trinn to resulterer i brukernyttig regnskapsrapportering.

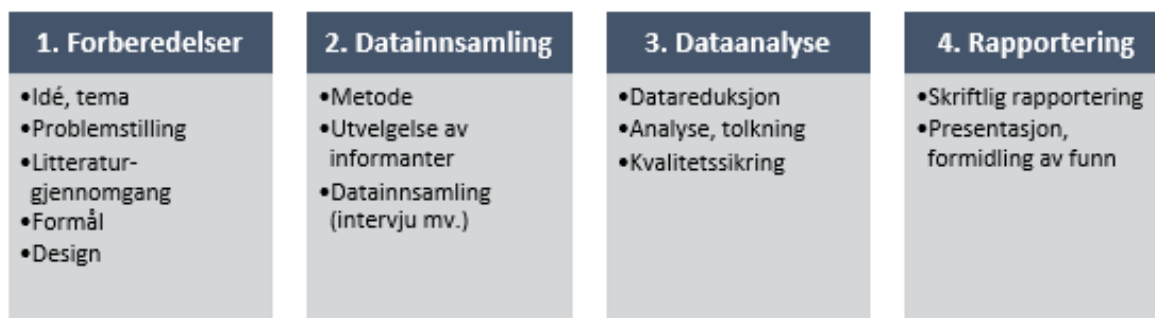
4. Metode

I dette kapitlet vil vi gjøre rede for den kvalitative metoden vi har lagt til grunn for arbeidet vårt. Kapitlet tar for seg alle stegene i forskningsprosessen, og vi gir en inngående beskrivelse av studiens design med henblikk på både fordeler og ulemper, samt at vi redegjør for de utvalgte kildene som utgjør datagrunnlaget for studien.

4.1 Forskningsprosessen

Forskningsprosessen kan inndeles i fire faser: forberedelser, datainnsamling, dataanalyse og rapportering (Johannessen et al., 2016, s. 28). Figur 4 under viser en sammenfatning av de fire fasene.

Figur 4: *Forskningsprosessen (Johannessen et al., 2016, s. 30).*



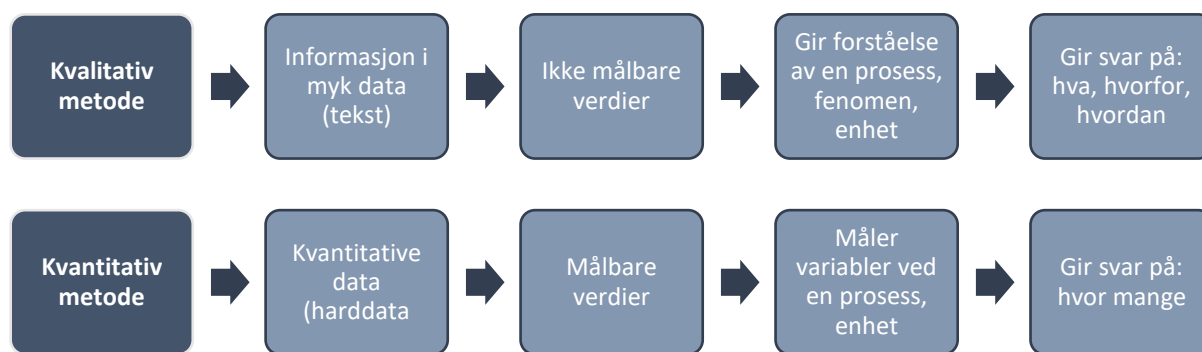
Forberedelsene starter med at forskeren ønsker mer kunnskap om et emne, og videre tar stilling til formålet med forskningen (Johannessen et al., 2016 s. 29). Deretter formuleres en problemstilling og eventuelt tilhørende forskningsspørsmål. Vi hadde tidlig i prosessen en idé om å forske på en problemstilling relatert til økonomi i private barnehager i Norge. Etter samtale med vår veileder samt rådgivere og andre nøkkelpersoner i PBL ble vi spisset mer inn på en konkret retning og en problemstilling som er dagsaktuell.

Neste steg er datainnsamling. Det må tas stilling til hvordan dette skal gjøres, og all datainnsamling må dokumenteres (Johannessen et al., 2016, s. 29-30). Deretter skal de innsamlede dataene bearbeides, analyseres og tolkes før det til slutt sammenfattes funn og resultater i en skriftlig rapport.

4.2 Forskningsdesign

Metodiske tilnærminger for å samle inn data kan kategoriseres som enten kvalitativ eller kvantitativ metode. Sistnevnte egner seg godt på studier som skal analysere større mengder data i forsøk på å kartlegge korrelasjon mellom ulike variabler. På grunn av mengden data som skal samles inn, behandles og analyseres, uttrykkes gjerne kvantitative data som tall. Kvalitativ metode gir derimot forskeren anledning til å studere et fenomen mer i dybden, og det samles inn mye data om én eller få enheter. Kvalitative data uttrykkes ofte som tekst, og kan derfor kreve mer bearbeidelse i analysearbeidet (Johannessen et al., 2016, s. 29). Valget av metode avhenger av problemstillingen og hvilken kunnskap det søkes å oppnå.

Figur 5: Egen figur. Metodetyper.



Figur 5 som vi har presentert over er basert på Sanders modell fra 2004 viser hvilke metoder som svarer på hvilken type problemstilling. Målet vårt er å tilegne oss innsikt og dybdekunnskap rundt hvilke konsekvenser endringene vil ha for barnehagesektoren. Med andre ord så velger vi et kvalitativt forskningsdesign.

4.3 Casestudie

Vi legger opp til å gjennomføre studien vår i form av en casestudie. En casestudie defineres av Yin (2018, s. 15) som «*en empirisk metode som undersøker et aktuelt fenomen (casen) i dybden og innenfor fenomenets virkelige kontekst ...*». Casestudier kan gjennomføres som en studie av én enkelt enhet alene (single-case design), eller den kan ta for seg flere enheter (multiple-case design). Forskeren må også ta stilling til om designet skal være *holistisk* eller *integrert*. Holistiske studier undersøker enheten på et overordnet globalt nivå, mens integrerte studier tar for seg utvalgte områder eller underkategorier ved enheten (Yin, 2018, s. 52).

Ifølge Sander (2022) egner casestudier seg godt når forskeren skal beskrive og forklare fenomener, og for å skape forståelse og innsikt om fenomenet. Slike studier kjennetegnes gjerne ved at det innhentes data fra flere ulike kilder, at de har et fleksibelt forskningsdesign og at resultatene og konklusjonene fra studiene ofte ikke lar seg generalisere, ettersom de kun er studert i en gitt case i en gitt kontekst (Sander, 2022).

4.3.1 Styrker og svakheter ved en casestudie

En klar fordel med casestudier er at forskeren har muligheten til å innhente informasjon fra flere ulike kilder og ved bruk av ulike innsamlingsmetoder. Denne bredden åpner for at forskeren kan opparbeide seg en grundig forståelse av enheten det forskes på. Innhenting av

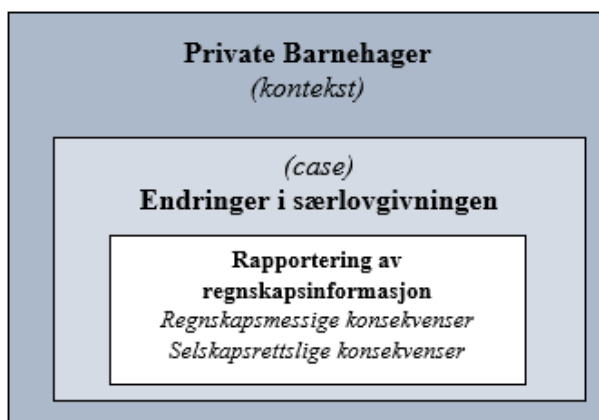
data på denne måten vil i tillegg underbygge bevisverdien i studien, ettersom informasjonen potensielt kan bekreftes fra flere uavhengige hold (Tjora, 2012, s. 35).

Mengden data som samles inn kan samtidig utgjøre en utfordring for forskeren. Store mengder data kan være tidkrevende å samle inn, bearbeide og analysere. Yin (2018, s. 18) kritiserer også metoden for ikke å være tydelig eller streng nok, med konsekvensen at forskeren er for sløv med å følge korrekte prosedyrer og bruker for lite tid på å gjennomgå datamaterialet før publisering. I tillegg adresserer han problemet med at det kan være utfordrende å generalisere basert på en enkelt casestudie.

4.3.2 Vår casestudie

Designet vi har valgt er integrert single-case. Yin (2018, s. 54) poengterer at hovedutfordringen med slike studier er å definere selve caset. Vi har innledningsvis presentert temaet for hva vi skal forske på. Av hensyn til tid og omfang må vi avgrense caset vårt, og vi vil her oppsummere kontekst og case i form av en enkel modell.

Figur 6: Egen figur. Illustrasjon av vår case.



Konteksten, eller omgivelsene rundt casen, er i vårt tilfelle den private barnehagesektoren. Å opparbeide seg en forståelse av konteksten er viktig, fordi forskeren i verste fall kan misforstå caset og trekke feil slutninger om viktige forhold i dets omgivelser overses (Yin, 2018, s. 193). Vi har videre avgrenset og definert caset til å gjelde endringer i særlovgivningen, der hovedfokuset er på rapportering av regnskapsinformasjon til interessenter.

4.4 Dokumentstudie

Dokumentstudier er en av tre hovedgrupper for kvalitativ datagenerering, der de andre to er henholdsvis intervju og observasjon. I dokumentstudier er det dokumenter som er produsert til andre formål enn forskningen som utgjør forskerens grunnlag for datainnsamling, og i det som betegnes som *rene dokumentstudier* brukes det kun dokumenter som empiri (Tjora, 2012, s. 163), men det er vanlig å bruke dokumentstudier i kombinasjon med andre metoder (Johannessen et al., 2016, s. 101).

Dokumenter deles gjerne inn etter type, form og innhold (Johannessen et al., 2016, s. 99). *Type* refererer til hvorvidt dokumentet stammer fra en primær-, sekundær- eller tertiærkilde. Førstnevnte bygger ikke på andre kilder, slik som forskningsrapporter, og betegnes gjerne som den *eldste bevarte kilden til en begivenhet*. Sekundærkilder bygger på primærkilder, slik som oppslagsverk, mens tertiærkilder er andres tolkninger av data (Johannessen et al., 2016, s. 100). *Form* refererer til om dokumentet er skriftlig, visuelt eller i lydform. *Innhold* kategoriseres som meningsytringer eller faktainnhold (Johannessen et al., 2016, s. 100).

Dokumentene som skal brukes kan være spesifikke til en case, eller mer generelle utredninger. Tjora (2012, s. 163) påpeker at det er viktig å redegjøre for hvorfor de ulike dokumentene velges ut til en studie, samt at det er viktig å være kritisk og vurdere tidspunktet for når dokumentet er skrevet, hvem forfatteren er og til hvilket formål det er publisert. Johannessen et al. (2016, s. 103) gjengir Kjeldstadlis (1999) og Grønmos (2004) hovedelementer i kildekritisk tilnærming:

1. Autentisitet.
 - Vurdering av formålet bak dokumentet, hvem står bak og hvilke motiver som kan ligge bak dokumentet.
2. Troverdighet.
 - Vurdering av om kilden er relevant for problemstillingen, faglige svakheter ved kilden, hvorvidt innholdet er konsistent mv.
3. Representativitet.
 - Vurdering av om dokumentet dekker det som forskes på, om det er representativt eller om det skiller seg ut mv.
4. Tolkning/betydning.
 - Vurdering av innholdet, språk, underliggende budskap mv.

Det finnes ingen fasit for hvordan en dokumentstudie skal gjennomføres, dog bør ambisjonen være å opprettholde en god struktur når det kommer til både gjennomføringen og rapporteringen (Johannessen et al., 2016, s. 106).

4.5 Datainnsamling

4.5.1 Primærdata og sekundærdata

Det neste steget i prosessen er innsamling av data. Studien vår vil basere seg på både primærdata og sekundærdata. Primærdata er nye data og samles inn av forskeren selv i studien, for eksempel i form av intervjuer eller observasjon, mens sekundærdata er data som er samlet inn av andre og allerede eksisterer, for eksempel publiserte artikler og studier (Sander, 2020).

4.5.2 Utvalg av dokumenter

Dokumentene vi har valgt ut for studien vår, er veid opp mot de kriteriene vi har presentert i forrige delkapittel. Vi vil i de følgende avsnittene gi en beskrivelse av de dokumentene vi primært baserer studien vår på.

Lovproposisjonen

Selve forslaget til lovendringen ligger i prop. 82 L (2021-2022) “*Endringer i barnehageloven (selvstendig rettssubjekt, forbud mot annen virksomhet, meldeplikt m.m.)*”. Proposisjonen er sendt fra Kunnskapsdepartementet til Stortinget i april 2022.

Høringsnotater

Vi har brukt to høringsnotater fra Kunnskapsdepartementet, der høringene fant sted i 2019 og 2021. Høringen i 2019 var *forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter* mens høringen i 2021 var *krav om regnskapsmessig skille for private barnehager mv.*, og begge tar for seg relevante momenter. Innholdet i høringsnotatene er representative for problemstillingen vår, og vi vurderer disse som pålitelige kilder.

Hørings svar

I tillegg til selve høringsnotatene har vi gått gjennom hørings svarene. Vi har ikke studert svarene i detalj, men vi har satt opp noen kriterier vi ønsker svar på om hørings svarene.

Til høringen i 2019 har vi vurdert om innsenderen av svaret er *for*, *mot* eller *nøytral* til forslaget om at hver barnehage bør organiseres som selvstendige rettssubjekter. Til høringen i 2021 har vi kategorisert svarene i fire deler: hvorvidt de støtter forslag om regnskapsmessig skille, om de uttrykker støtte for krav om selvstendige rettssubjekter, om de uttrykker at de er mot krav om selvstendige rettssubjekter og om de uttrykker at det er behov for en bedre rapportering av regnskapsinformasjon for private barnehager. Innsendere av svarene i begge høringsrundene er kategorisert etter type instans.

Publiserte rapporter

Vi har også valgt ut to publiserte rapporter til dokumentstudien vår. Begge disse rapportene er publisert i anledning de endringene som er foreslått i 2019 og 2021.

Rapporten "*alternativer til krav om at private barnehager skal være egne rettssubjekter. Optimalisering av BASIL-rapporteringen*" er publisert av revisjonsfirmaet KPMG i samarbeid med arbeidsgiver- og interesseorganisasjonen PBL den 31.01.2020. KPMG oppgir i denne rapporten at de bistår over 600 barnehager med revisjonstjenester. Denne kompetansen mener vi styrker kildens troverdighet og autentisitet.

Rapporten "*rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet*" er publisert av revisjonsfirmaet BDO den 04.03.2020. Denne rapporten er utarbeidet på bestilling fra Kunnskapsdepartementet etter at BDO vant anbudsrunder om å utarbeide rapporten.

Årsregnskap

I studien er det også benyttet tre offentlige regnskap til datainnsamling. Disse tilhører Læringsverkstedet AS, Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen og Barnas Barnehage Lindås AS, og alle de offentlige regnskapene gjelder regnskapsåret 2020 og er bestilt fra Brønnøysundregistrene.

Læringsverkstedet AS er oppført med 234 underenheter i Brønnøysund, samt at de har enkelte barnehager som allerede er organisert som selvstendige rettssubjekter utover disse 234 (Læringsverkstedet, 2021, s. 31). Dette årsregnskapet er avlagt etter alminnelige regnskapsregler, slik at noteopplysningene formidler mer informasjon enn årsregnskapene for de andre to selskapene vi har valgt ut.

Både Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen og Barnas Barnehage Lindås AS er oppført med to underenheter (barnehager) i Brønnøysundregisteret, og begge disse leverer offentlig

regnskap samlet i samsvar med regnskapsreglene for små foretak. Vi mener det gir et representativt bilde for problemstillingen å studere et årsregnskap som er avlagt etter forenklete krav, fordi det representerer et minimumskrav når det kommer til formidling av regnskapsinformasjon.

Vi har også vurdert informasjonen som framkommer i offentlig regnskap opp mot skjema for rapportering av resultatregnskap fra Udir (vedlegg 1). Formålet med denne datainnsamlingen er å danne et sammenligningsgrunnlag når det kommer til hvilken regnskapsinformasjon interessentene sitter igjen med i de ulike modellene.

4.6 Dataanalyse

Innsamlede data må bearbeides slik at de kan brukes til analyseformål, og for kvalitative data innebærer dette bearbeidelse av tekst (Johannessen et al., 2016, s. 29).

Data som er samlet inn i forbindelse med gjennomgang av høringssvarene er bearbeidet i Excel. Alle instanser som har sendt inn svar er kategorisert etter type instans og hvilken innstilling innsender har til forslagene. Høringssvar som inneholder relevant argumentasjon eller momenter som er interessante for problemstillingen vår på spesielle måter, for eksempel ved at de henviser til tilsvarende kommunal praksis, merket vi i notatfelt ved gjennomgangen av svarene slik at vi husket til senere hvilke høringssvar det gjaldt. Etter gjennomgang av alle svarene er det summert opp og stilt opp i tabellform der type instans vises radvis, mens antall vises kolonnevis.

Innsamlede data fra rapportene til BDO og KPMG er også bearbeidet digitalt. Dette har vi fortrinnsvis gjort ved gjennomgang av PDF-filene der vi har markert interessante funn med markeringsfunksjonen, og videre behandlet viktige funn i Word. Data fra gjennomgang av årsregnskapet og BASIL-oppsett er behandlet i Excel.

4.7 Evaluering

Ifølge Johannessen et al. (2016, s. 231) er det fire parametere å måle etter når man skal ta stilling til kvaliteten ved en kvalitativ studie: *pålitelighet*, *troverdighet*, *overførbarhet* og *bekreftbarhet*. Yin (2018, s. 42) opererer med tilsvarende begreper for å vurdere kvalitet i en studie. I dette delkapitlet skal vi redegjøre for disse parameterne og hvordan vi har vurdert disse opp mot studien vår.

4.7.1 Pålitelighet

Det første parameteren er pålitelighet, og måler hvorvidt resultatene fra studien lar seg etterprøve. En studie som har høy grad av pålitelighet kjennetegnes i så måte ved at en annen forsker skal kunne gjennomføre samme studie på et senere tidspunkt og legge til grunn de samme rammebetingelsene og prosedyrene, for så å komme til de samme resultatene og konklusjonene som i den opprinnelige studien (Yin, 2018, s. 46). Johannessen et al. (2016, s. 231) argumenterer på sin side for at det i en kvalitativ studie vil være umulig for en forsker å duplisere en annens forskers kvalitative forskningsarbeid, dog er det noen grep som kan tas for å styrke påliteligheten. En detaljert beskrivelse av kontekst og framgangsmetodikk under hele forskningsprosessen trekkes fram som viktig (Johannessen et al., 2016, s. 232).

For å styrke studiens pålitelighet har vi gjennom hele prosessen hatt fokus på å opplyse om framgangsmåter og forskningsprosessen. I tillegg har vi dedikert et helt kapittel for å gi leseren en forståelse av konteksten rundt problemstillingen vår.

4.7.2 Troverdighet

Den neste parameteren er troverdighet. Dette kriteriet handler om at forskningen må gjennomføres på en måte som gjør at resultatene kan knyttes til problemstillingen og anses som gyldige. Johannessen et al. (2016, s. 232) definerer troverdighet, eller intern validitet, som en måling av hvorvidt de framgangsmåtene og funnene fra studien på en riktig måte både reflekterer formålet med studien og gir et representativt bilde på virkeligheten.

For å styrke troverdigheten i en studie kan forskeren for eksempel bruke flere ulike datakilder, be eventuelle informanter om å bekrefte resultatene eller bruke teori og modeller for å bekrefte eller forklare funn (Yin, 2018, s. 43). Vi har vektlagt å kryssjekke våre innsamlede data mot flere kilder og offisiell statistikk fra pålitelige kilder for å styrke troverdigheten.

4.7.3 Overførbarhet

Kvalitativ forsknings overførbarhet innebærer hvorvidt resultatene fra studien kan overføres til liknende fenomener eller danne grunnlag for videre forskning (Johannessen et al., 2016, s. 233). Overførbarheten kan på denne måten vurderes ut fra om resultatene er nyttig utover studien isolert sett.

Barnehagesektoren leverer en velferdstjeneste og er både privat og offentlig organisert. Det finnes flere velferdstjenester som leveres av både private og offentlige aktører, slik som eldreomsorg og utdanningsinstitusjoner, og som er finansiert helt eller delvis av offentlig bevilgede midler. Vi håper at studien vår skal kunne anvendes til liknende forskning for slike sektorer i samme kategori som barnehagene, og danne grunnlag for videre forskning som foreslått i kapittel 7.2.

4.7.4 Bekreftbarhet

Forskningen må ha en bekreftelsesverdi. Det vil si at konklusjonene i studien skal bygge på forskningen, og ikke forskerens egne subjektive holdninger (Johannessen et al., 2016, s. 234).

Vi har selv levert regnskapstjenester for private barnehager siden 2016 og 2017, og har innehatt autorisasjon som regnskapsførere siden 2018 og 2019. Sammenlagt har vi mer enn 8 års erfaring med regnskapsføring for denne bransjen, og har opparbeidet oss en solid kompetanse om emnet. Mye av det vi tar for oss i denne masteroppgaven bygger på vår egen erfaring og kjennskap til hva regnskapet til de private barnehagene består av.

Gitt bakgrunnen vår som regnskapsførere i PBL Regnskap AS er det en risiko for at resultatene kan bære preg av subjektive holdninger og oppfatninger. Vi har benyttet oss av uttalelser fra PBL i arbeidet vårt. Dette kan trolig gi leseren inntrykk av at vi representerer PBL sitt syn i saken, men for ordens skyld presiserer vi at forskningen er gjort på eget initiativ og er uavhengig av PBL. Vi har lagt ned mye arbeid i å dokumentere viktige funn fra rapporter og høringsvar i tabeller. Våre egne resultater og funn er kryssjekket og triangulert mot sekundærdata og funn gjort av andre for å øke graden av objektivitet i studien. I tillegg har vi vært opptatt av å inkludere kilder som også er kritiske til de private barnehagene i arbeidet for å sikre en viss bredde og mangfold i utvalget av kilder.

4.8 Oppsummering av metodekapitlet

Studien vår gjennomføres som en kvalitativ casestudie. Data samles inn ved gjennomgang av dokumenter, og vi har gitt en kort presentasjon av de dokumentene vi vektlegger som kilder i dette kapitlet. Vår viktigste strategi for å heve kvaliteten på studien er å gi tydelige beskrivelser, være åpen om mulige svakheter samt triangulere og kryssjekke funn for å bygge

bevisverdi. Videre håper vi at noen av elementene i studien lar seg overføre til lignende tilfeller der private aktører leverer velferdstjenester finansiert av det offentlige til samfunnet.

5. Resultater

I dette kapitlet presenteres de empiriske funnene fra studien vår. Innledningsvis tar vi for oss Prop. 82 L som Kunnskapsdepartementet har lagt fram for Stortinget i starten av april 2022. Proposisjonen foreslår en rekke endringer i barnehageloven. Her går vi også inn på høringene fra 2019 og 2021 med tilhørende høringssvar.

Videre ser vi på rapporteringen av regnskapsinformasjon fra barnehagene, der vi tar for oss viktige forbindelser mellom barnehageloven og regnskapsrapporteringen. Vi har brukt Barnas Barnehage Lindås AS for å analysere selskapsmessige utfall. Avslutningsvis i kapitlet presenterer vi funn relatert til en analyse vi har gjort av Læringsverkstedet AS sitt årsregnskap for 2020. Analysen går i dybden på hvordan rapportering av regnskapsinformasjon vil endres som følger av en eventuell innføring av kravet om at hver barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt samt forbud mot å drive tilleggsvirksomhet. Dette arbeidet utgjør hoveddelen av empirien vår.

5.1 Lovproposisjon – Prop. 82 L

I dette delkapitlet presenterer vi først hvilke utfordringer Kunnskapsdepartementet mener vi står overfor i dag med barnehagesektoren. Deretter tar vi for oss innholdet i proposisjonen, samt oppsummerer hva Kunnskapsdepartementet søker å oppnå med de endringene de foreslår i proposisjonen.

5.1.1 Behov for lovendring

Udir er tilsynsmyndighet overfor de private barnehagene fra 1. januar 2022, og skal bidra til å sikre at de bevilgede tilskuddsmidlene forvaltes i tråd med regelverket og kommer barna til gode. Kunnskapsdepartementet hevder at slik regelverket er i dag så har Udir begrenset mulighet til å utføre tilsynet, og at det derfor er behov for et nytt regelverk som legger bedre til rette for dette (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 9). Ifølge Kunnskapsdepartementet er hovedutfordringene med dagens situasjon i stor grad knyttet til at flere av barnehagene i dag

ikke er organisert som selvstendige rettssubjekter. Kunnskapsdepartementet mener dette er problematisk fordi omfanget av transaksjonene som Udir må kartlegge ved et tilsyn er vesentlig større for de barnehagene som er en del av en kjede kontra de som er egne rettssubjekter (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 9).

Videre pekes det på problematikken ved at selskaper med flere barnehager i samme rettssubjekt ikke har krav til løpende ajourhold av regnskapet, slik at et tilsyn må vente til etter at årsregnskapet er avlagt. I tillegg trekkes det fram at det i dag kan drives annen virksomhet i samme rettssubjekt, noe som utgjør en risiko for at bevilgede offentlige tilskudd finansierer noe annet enn godkjent barnehagedrift. Dette er også problematisk dersom rettssubjektet risikerer å gå konkurs, fordi kreditorer kan ta beslag i midler bevilget til barnehagedrift (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 9).

5.1.2 Innholdet i Prop. 82 L

Den 08.04.2022 la Kunnskapsdepartementet fram proposisjon 82 L til Stortinget. Basert på de skisserte utfordringene, mener Kunnskapsdepartementet at den beste løsningen på dagens utfordringer er å innføre krav om at de private barnehagene skal være selvstendige rettssubjekter i kombinasjon med et forbud mot å drive annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt. Utover dette foreslås det også å (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 5-6):

- innføre et forbud mot å ta opp lån andre steder enn i finansforetak,
- innføre meldeplikt overfor kommunen og Udir ved nedleggelser eller organisatoriske endringer,
- utvide Udir og statsforvalterens tilsynsmyndighet, og
- presisere i forskrift når det kommer til dokumentasjon av bruken av offentlige midler.

Proposisjonens kapittel 3 omhandler kravet om at barnehagene skal organiseres som selvstendige rettssubjekter, mens kapittel 5 omhandler forbudet mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen. Proposisjonen bygger på flere utredninger og rapporter, og vi skal kort oppsummere tre som er vektlagt i proposisjonen.

Velferdstjenesteutvalget

Det er utført en analyse av Velferdstjenesteutvalget der det er forsket på pengestrømmer i velferdstjenester som er finansiert av offentlige midler og som drives av private aktører.

Målsetningen var å lande mulige tiltak for å sikre at bevilgede midler i større grad benyttes til bevilget formål (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 8). Utvalget rapporterer om at andelen kommersielle aktører innenfor velferden generelt vokser, og at barnehagesektoren er den mest lønnsomme av sektorene som leverer velferdstjenester. Utvalgets anbefaling er å innføre krav om selvstendige rettssubjekter for å sikre tilstrekkelig grad av transparens i regnskapene til de private barnehagene (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 8).

Storberget-utvalget

Kapittel 7 i Storberget-utvalgets rapport *Du er henta! - Finansiering av private barnehager* fra 2021 tar for seg organiseringen av de private barnehagene, herunder krav om selvstendig rettssubjekt og krav om regnskapsmessig skille (Kunnskapsdepartementet, 2021b, s. 123). Storberget-utvalgets flertall mener at førstnevnte gir et bedre grunnlag for å utøve tilsyn og sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i tråd med regelverket (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 8).

Rapport om alternativer til eget rettssubjekt

Alternativene som er presentert av BDO i *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt* (2020), er krav om regnskapsmessig skille og en videreutvikling av BASIL-rapporteringen (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 9). BDO vurderer i denne rapporten både prissatte og ikke-prissatte konsekvenser av de ulike løsningene. Rapporten konkluderer med at til tross for at selvstendige rettssubjekter er det mest kostbare alternativet er det dette som gagnar sektoren best totalt sett gitt de ikke-prissatte virkningene, mens krav om regnskapsmessig skille og utvidet BASIL-rapportering gir henholdsvis middels og liten positiv konsekvens for sektoren (BDO, 2020, s. 37).

5.1.3 Forventede effekter av Prop. 82 L

Kunnskapsdepartementet ønsker å sikre at bevilgede offentlige tilskudd brukes i tråd med regelverket og kommer barna i barnehagen til gode (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 28).

Tabell 5: Kunnskapsdepartementets forventede effekter av krav om selvstendige rettssubjekt.

Kunnskapsdepartementets påstander om selvstendige rettssubjekter		Side
1	Informasjon vil bli mer sammenlignbar.	9
2	Krav om selvstendige rettssubjekter gir kommunene og staten den beste informasjonen om økonomien i hver enkelt barnehage.	22
	- <i>Udir har i dag begrenset mulighet til å kontrollere den enkelte barnehagens bruk av tilskudd og foreldrebetaling.</i>	22
3	Krav om selvstendige rettssubjekter reduserer risikoen for at private barnehager kan gå konkurs.	22
	- <i>Sikrer at kreditorer ikke kan ta beslag i barnehagens midler for å dekke tap for andre barnehager eller virksomheter.</i>	26
4	Krav om selvstendig rettssubjekt vil gi de private barnehagene likere konkurransevilkår, uavhengig av eierform og tidligere organisering.	22
5	Krav om selvstendig rettssubjekt gir flere interne transaksjoner og mer omfattende bruk av innkjøpsrutiner og fullmakter, noe som kan gi en mindre sentralisert kontroll.	29
6	På sikt mulig å kun ha én rapportering om regnskapstall til myndighetene.	30
7	Krav om selvstendig rettssubjekt kombinert med forbud mot å drive annen virksomhet i rettssubjektet, skaper et klarere skille mellom virksomheten i de enkelte barnehagene og mellom barnehagevirksomheten og annen virksomhet innenfor samme foretak eller gruppe av foretak.	25

Kilde: Prop. 82 L (2021-2022), s. 11-32.

Tabell 5 over oppsummerer de empiriske funnene våre relatert til hvilke forventninger Kunnskapsdepartementet har til effektene av at barnehager skal organiseres som selvstendige rettssubjekter. Empirien stammer fra proposisjonens kapittel 3.

Tabell 6: Kunnskapsdepartementets mål med forbud mot annen virksomhet.

Kunnskapsdepartementet om annen virksomhet i Prop. 82 L		Side
1	Unngå at bevilgede offentlige tilskudd og foreldrebetaling brukes til annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift.	39
	- Risiko for at barnehagen belastes for kostnader som ikke er direkte knyttet til barnehagens godkjenning.	39
	- Risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling subsidierer annen virksomhet.	39
	- Risiko for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling dekker tap fra annen aktivitet enn barnehagedrift.	39
2	Forbudet vil gjøre det enklere å holde barnehagens økonomi adskilt fra økonomien i annen virksomhet.	44

Kilde: Prop. 82 L (2021-2022), s. 39-44.

Tabell 6 over viser hvilke empiriske funn vi har gjort når det gjelder Kunnskapsdepartementets målsetninger med å innføre et forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen drives i.

5.1.4 Høringer

Kunnskapsdepartementet har hatt to høringer de siste årene der denne problematikken har vært løftet opp, den første i april 2019 og den andre i juli 2021.

Forslaget om å innføre krav om at hver barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt ble tatt opp i høringsnotatet “*Forslag om endringer i barnehageloven med forskrifter*” i 2019. Departementet foreslo samtidig også at det blant annet skulle innføres forbud mot å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt (Kunnskapsdepartementet, 2019, s. 8). I forbindelse med denne høringen engasjerte Kunnskapsdepartementet BDO for å gjennomføre en konsekvensutredning av forslaget, samt se på alternativer til kravet om selvstendige rettssubjekter (BDO, 2020, s. 3).

KPMG har i samarbeid med PBL publisert en rapport 31.01.2020 som også tar for seg alternativ til forslaget. Primært dreier rapporten seg om en optimalisering av BASIL-rapporteringen, der det argumenteres for at denne med enkle grep kan tilpasses slik at regnskapsbrukerne får nødvendig informasjon (KPMG, 2020, s. 3). KPMG konkluderer med at krav om selvstendige rettssubjekt bør unngås grunnet økte kostnader og økt mengde

administrasjon, og henviser til at mengden regnskapstransaksjoner kan øke grunnet transaksjoner på tvers av subjektene (KPMG, 2020, s. 7). Videre påpeker KPMG svakheten ved at balansestørrelser ikke medtas i dagens BASIL-rapportering.

Kunnskapsdepartementet foreslo i høringen i juli 2021, *“krav om regnskapsmessig skille for private barnehager mv. - Forslag til endringer i barnehageloven og forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven”*, å innføre krav om et regnskapsmessig skille mellom hver godkjent barnehage i samme rettssubjekt i stedet for krav om å skille de ut i selvstendige rettssubjekter. Departementet gikk bort fra det opprinnelige forslaget om selvstendige rettssubjekter fordi alternativet om regnskapsmessig skille utpekte seg som mindre kostbart, mindre inngripende i organisasjonsfriheten og samtidig godt nok egnet for å oppnå den ønskede effekten (Kunnskapsdepartementet, 2021a, s. 6).

5.1.5 Regnskapsmessig skille

Regnskapsmessig skille innebærer at en *“virksomhet skal skille regnskapsføring av ulike segmenter”* og at et slikt skille *“representerer et krav til å måtte skille virksomhetens økonomi i to eller flere separate regnskaper, og innebærer ikke noe organisatorisk inngripen i virksomheten”* (BDO, 2020, s. 5). For barnehager som driver flere barnehager i samme rettssubjekt innebærer dette i praksis et krav til å føre adskilte regnskaper per barnehage uten å måtte skille ut alle barnehagene i egne juridiske enheter, der regnskapet struktureres med ulike ansvarsenheter.

Ideen om å ha et regnskapsmessig skille er ikke et nytt konsept som er utviklet spesielt for å løse utfordringene med de private barnehagenes regnskapsrapportering. Håndtering av avfall fra husholdninger bygger på et selvkostprinsipp, og for kommunale foretak som håndterer både husholdningsavfall og konkurranseutsatt næringsavfall har det lenge vært praktisert bruk av regnskapsmessig skille. Hensikten med det er å sikre at det ikke foreligger krysssubsidiering mellom konkurranseutsatt virksomhet og monopoldelen (Avfall Norge, 2011, s. 26). Overfører vi dette prinsippet til de private barnehagene, vil et regnskapsmessig skille kunne avdekke eventuell krysssubsidiering mellom de ulike barnehagene i samme rettssubjekt samt mellom barnehage og eventuell tilleggsvirksomhet.

BDO (2020, s. 10-11) redegjør for flere av kravene de mener et regnskapsmessig skille for de private barnehagene vil innebære i praksis. For det første mener de at et regnskapsmessig skille skal gjelde for både resultatregnskapet og balansen. KPMG (2020, s. 13) er på sin side

kritiske til å ilegge et slikt krav til balansepostene, og mener ulempene overskygger gevinstene. KPMG trekker fram merarbeid i form av avstemminger og dokumentasjon av spesielt felles balanseposter, og nevner i tillegg utfordringene med et slikt skille dersom det benyttes felles bankkonti for barnehagene i selskapet. BDO argumenterer for at det bør foreligge krav om separate bankkonti for hver enkelt barnehage (BDO, 2020, s. 11). For det andre ilegger de ledelsen et krav om dokumentasjon og rapportering. Ledelsen må bekrefte at det regnskapsmessige skillet som praktiseres mellom de ulike barnehagene i selskapet er *riktig*, og sikter da til blant annet bruken av fordelingsnøkler og at inngåtte avtaler og vilkår er i tråd med armlengdeprinsippet i aksjeloven (1997, § 3-9).

KPMG argumenterer for at det allerede er etablert et regnskapsmessig skille for resultatregnskapet i dagens økonomiforskrift ved at hver enkelt barnehage må levere resultatregnskap i BASIL-rapporteringen (KPMG, 2020, s. 23).

5.1.6 Høringssvar 2019 - krav om selvstendige rettssubjekter

I begge høringsrundene var det foreslått flere endringer i tillegg til krav om selvstendige rettssubjekter og krav om regnskapsmessig skille. Etter en gjennomgang av høringssvarene fra 2019 ser vi derfor at ikke alle svarene tar eksplisitt stilling til kravet om selvstendige rettssubjekter, fordi de fokuserer på andre forhold som opptar innsenderen i større grad.

Tabell 7 nedenfor viser en oppsummering av de ulike instansenes innstilling til kravet om selvstendige rettssubjekter i forbindelse med høringen i 2019. De som ikke har tatt direkte stilling til dette har vi plassert som "*nøytral*" i tabellen.

Tabell 7: Ulike instansers innstilling til forslag om selvstendige rettssubjekter - høringsvar 2019.

Instans	For	Mot	Nøytral	Totalt
Kommune	45	0	38	83
Fylkesmann	3	0	4	7
Departement	0	0	4	4
Offentlig etat	0	0	6	6
Barnehage	9	3	54	66
Barnehage, kjede	2	8	5	15
Arbeidsgiverorganisasjon	5	2	2	9
Forbund/forening	8	3	3	14
Privatperson	2	0	1	3
Annet	3	2	4	9
Sum	77	18	121	216

Kilde: Egen tabell. Basert på høringsvar 2019.

Selv om majoriteten av svarene ikke tar direkte stilling til selvstendige rettssubjekter, er det langt flere som uttrykker støtte for forslaget enn de som er mot. 77 av 216 høringsvar gir støtte til forslaget, og det er en klar overvekt av kommuner som støtter kravet. Flere av de som støtter forslaget mener det vil gjøre tilsynsjobben enklere og resultere i mer åpenhet i hvordan tilskuddsmidlene brukes. Trondheim kommune drifter ca. 105 kommunale barnehager (Barnehagemonitor, 2022a), og skriver blant annet følgende i sitt svar:

“Slik regelverket er i dag, er det krevende å kontrollere om barnehagene har kostnader som stammer fra annen virksomhet. Forslaget betyr at barnehager ikke lenger kan registreres som underenheter til et rettssubjekt, der underenhetene ikke har rapporteringsplikt til Brønnøysund. Et klart økonomisk skille mellom hver enkelt barnehage og annen virksomhet gjør det enklere å kontrollere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling blir brukt i tråd med kravene til dette.”

(Trondheim kommune, 2019)

Utdanningsforbundet støtter også forslaget og skriver blant annet følgende i sitt hørings svar:

“Eget årsregnskap med balanseside, inkludert egenkapital, gjeld og avsetning til utbytte, vil gi offentligheten og tilsynsmyndighetene bedre innsikt i barnehagens økonomiske disposisjoner.”

(Utdanningsforbundet, 2019, s. 7)

Et mindretall uttrykker at de er klart mot forslaget om å innføre krav om selvstendige rettssubjekter. Dette gjelder primært barnehager som er en del av en kjede, men også PBL og Hovedorganisasjonen Virke uttrykker at de er mot forslaget fordi det medfører for store økonomiske og administrative ulemper. PBL skriver i sitt hørings svar at *“forslaget vil innebære økt byråkrati, mer administrasjon og at offentlige tilskudd må brukes til andre formål enn det som er til barnas beste”* (PBL, 2019b, s. 5), mens Virke skriver blant annet i sitt hørings svar følgende:

“Skal offentlige og private barnehager behandles likt burde da også alle kommunale barnehager gjøres til egne rettssubjekt. (...) Kommunene har i dag anledning til å utnytte de mulighetene en konsernmodell har ved for eksempel å effektivisere administrative oppgaver. Det betyr at kommunene kan dra nytte av stordriftsfordeler og ha lavere driftsutgifter noe som igjen vil føre til lavere tilskudd til private barnehager i kommunen. Påføres de private barnehagene da krav om at alle skal være eget rettssubjekt vil dette være konkurransedrivende“

(Hovedorganisasjonen Virke, 2019 s. 5-6)

Virke påpeker her at kommunene besitter de samme stordriftsfordelene som eksempelvis barnehagekjeden Læringsverkstedet AS gjør, noe som resulterer i forskjellsbehandling når det kommer til hvilke rammebetingelser barnehagene drifter etter.

Oppsummert så er kritikken av forslaget sterkt sentrert rundt bekymringen for økte kostnader og administrasjon samt at det griper for mye inn i organisasjonsfriheten til barnehagene (KPMG, 2020, s. 3), og kritikerne etterspør i stedet alternative løsninger som sikrer bedre rapportering av regnskapsinformasjon med færre administrative og økonomiske belastninger.

5.1.7 Høringssvar 2021 – krav om regnskapsmessig skille

I 2021 ble det gjennomført en ny høring, der det i stedet for et krav om selvstendige rettssubjekter var lagt fram forslag om å innføre et krav om regnskapsmessig skille for de private barnehagene.

Tabell 8: Ulike instansers innstilling overfor krav om regnskapsmessig skille - høring 2021.

Instans	Regnskapsmessig skille		Selvstendige rettssubjekter		Uttrykker behov for bedre rapportering	Antall innsendte svar
	Støtter	Mot	Støtter	Mot		
Arbeidsgiverorganisasjon	4	5	6	2	9	9
Kommune	7	3	6	0	7	13
Departement	0	1	1	0	1	9
Offentlig etat	0	0	0	0	0	3
Frivillig organisasjon	0	1	1	0	0	2
Interesseorganisasjon	1	0	1	0	0	1
Barnehage, kjede	6	0	0	3	5	6
Barnehage	1	0	0	0	0	1
Annet	0	0	0	0	0	2
Sum	19	10	15	5	22	46

Kilde: Egen tabell. Basert på høringssvar 2021.

Tabell 8 over viser et sammendrag av høringssvarene. Det kom inn totalt 46 høringssvar. Vi har gruppert svarene basert på følgende kriterier:

- Hvorvidt de klart gir uttrykk for at de støtter eller er mot et regnskapsmessig skille
- Hvorvidt de klart gir uttrykk for at de støtter eller er mot selvstendige rettssubjekter
- Hvorvidt de uttrykker at de ønsker bedre regnskapsrapportering

Fem av svarene støtter *både* regnskapsmessig skille og selvstendige rettssubjekter, og fem av de som svarer at de støtter regnskapsmessig skille uttrykker samtidig eksplisitt at de ikke støtter selvstendige rettssubjekter. Rundt halvparten av svarene uttrykker at de ønsker en bedre rapportering av regnskapet til de private barnehagene. Både PBL og KPMG foreslår i sine høringssvar å tilpasse BASIL-rapporteringen for å løse denne problematikken. Det er kommet svar fra seks barnehager som inngår i en kjede, der samtlige støtter forslaget og tre av disse samtidig uttrykker at de er klart mot selvstendige rettssubjekter. Læringsverkstedet AS er en av sistnevnte, og skriver følgende i sitt høringssvar:

“Regnskapsmessig skille er mindre ressurskrevende administrativt, gir en mer skreddersydd og fleksibel løsning og mer transparens enn å tvinge frem en meget omfattende selskapsmessig omorganisering av bransjen.”

(Læringsverkstedet AS, 2021a)

Sju kommuner støtter også forslaget, samtidig var det 45 kommuner som støttet krav om selvstendig rettssubjekt i første høring i 2019. Utover dette ble forslaget om regnskapsmessig skille støttet av fire arbeidsgiverorganisasjoner, herunder PBL, én interesseorganisasjon og én enkeltstående barnehage.

Ti av svarene er klart mot kravet om et regnskapsmessig skille, og alle disse uttrykker samtidig at de heller gir sin støtte til kravet om selvstendige rettssubjekter.

5.1.8 Oppsummering

Kunnskapsdepartementet uttrykker et ønske om endringer som legger til rette for kontroll og sporing av pengebruken i sektoren i større grad. Alternativene som har vært løftet opp på høring er krav om selvstendige rettssubjekt, utvidet BASIL-rapportering og krav om regnskapsmessig skille. Høringssvarene etter to høring uttrykker i størst grad støtte overfor førstnevnte forslag.

5.2 Rapportering av regnskapsinformasjon

Dette delkapitlet omhandler rapportering av regnskapsinformasjon, der vi presenterer våre funn relatert til en gjennomgang av BASIL-rapporteringen opp mot barnehageloven (2005, § 23). Alle private barnehager har i dag plikt til å rapportere resultatregnskapet i BASIL etter økonomiforskriften (2012, § 4). Dersom alle barnehager blir selvstendige rettssubjekter innebærer dette også en plikt til å levere årsregnskap til Regnskapsregisteret for de fleste barnehagene (Regnskapsloven, 1997, § 1-2 (10)).

I lovproposisjonen prop. 82 L skriver Kunnskapsdepartementet at *“å organisere barnehagene som selvstendige rettssubjekter gir kommunene og staten den beste informasjonen om økonomien i hver enkelt barnehage”* (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 22). Det gis ingen beskrivelse av hva som menes med *«den beste informasjonen»* i proposisjonen. Staten og kommunen bruker primært regnskapsinformasjonen fra barnehagene til

kontrollformål ved å sikre at midlene forvaltes i tråd med barnehageloven, samt for å tilrettelegge for tilsyn (Udir.no, 2022b). Vi finner det derfor naturlig å se rapporteringen i årsregnskapet og BASIL opp mot barnehagelovens § 23.

5.2.1 Endringer i notekravene for små foretak fra 2021

Før vi går videre, vil vi presisere at det med virkning fra 1. juli 2021 er gjort endringer i regnskapsloven som medfører en del lettelser i notekrav for små foretak (Regnskap Norge, 2021). Årsregnskapet for 2020 vil dermed kunne ha noen flere noteopplysninger enn årsregnskap som avlegges fra 2021 og senere.

5.2.2 Kostnader som gjelder godkjent drift av barnehagen

Myndighetenes fokus på barnehagenes resultatregnskap ligger på kostnadene.

Barnehageloven (2005) § 23 første ledd lyder: «*Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen*». Her stilles det dermed krav til at kostnaden både skal være relevant for barnehagedriften, og at den skal være relevant for den aktuelle barnehagen som godkjenningen gjelder for.

I BASIL-regnskapet spesifiseres kostnadene per barnehage på kontonivå, og er følgelig mer spesifisert her enn i offentlig regnskap der informasjonen gis på regnskapslinjenivå (sumposter). I tillegg skal det gis noteopplysninger til flere av postene i BASIL, eksempelvis som for lønnskostnadene, slik at informasjonen som gis i BASIL i dag er mer detaljert enn i offentlig regnskap. Resultatposter som har opphav i balanseførte eiendeler og gjeld framkommer ikke tilstrekkelig i BASIL i dag til å ta stilling til om de oppfyller krav gitt i barnehageloven (2005) § 23 første ledd. Tabell 9 under viser en oversikt over hvilke resultatposter det gjelder.

Tabell 9: Oversikt over resultatposter med opphav i balansen.

Resultatposter i BASIL-rapporteringen	Tilhørende balansepost
Avskrivninger	Driftsmidler
Renteinntekt	Bankinnskudd, verdipapirer, investeringer mv.
Rentekostnad	Langsiktig gjeld fra finansinstitusjon, aksjonærer/eiere mv., annen gjeld
Skattekostnader	Betalbar skatt, utsatt skatt/skattefordel
Konsernbidrag	Fordring på konsernbidrag/skyldig konsernbidrag

5.2.3 Nærstående transaksjoner

Barnehageloven (2005, § 23) tar også for seg nærstående transaksjoner. I BASIL skal barnehagene rapportere transaksjoner med nærstående parter på side 9 og 10. Utover å identifisere nærstående part og relasjon, skal følgende opplyses: nærstående part, beskrivelse av transaksjon, vederlag, grunnlag for vederlag og regnskapspost (vedlegg 1). Det skal imidlertid ikke framlegges dokumentasjon som vedlegg til transaksjonene. Det er ikke tilsvarende krav om opplysninger om nærstående i offentlig regnskap.

KPMG framhever i sin rapport problematikken med at det er en risiko for underrapportering av nærstående transaksjoner i dagens BASIL-skjema fordi skjemaet både har for få linjer å legge inn opplysninger på, og at det kun rapporteres transaksjoner som er tilknyttet resultatposter (KPMG, 2020, s. 14). Størrelsen på bokførte forpliktelser til, eller fordringer på, nærstående i balansen framkommer dermed ikke i BASIL. Det er ikke krav til å presentere dette eksplisitt i offentlig regnskap heller, men her gis det likevel opplysninger som gjør leseren av regnskapet i stand til å vurdere om barnehagen *kan* ha slike transaksjoner.

I offentlig regnskap er det fra regnskapsåret 2021 ikke lenger krav om å opplyse om lønn og godtgjørelse til daglig leder, samt om det er gitt lån eller sikkerhetsstillelse overfor daglig leder eller andre nærstående (Regnskap Norge, 2021).

5.2.4 Personalkostnader

Barnehageloven (2005) § 23 tredje ledd lyder: «*Barnehagen skal ikke ha vesentlig lavere personalkostnad per heltidsplass enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager*». Personalkostnaden utgjør den største kostnadsdriveren i en privat barnehage. I

2020 utgjorde lønns- og personalkostnadene rundt 76 % av kostnadene til en privat barnehage (Lunder et al., 2022, s. 42).

I offentlig regnskap rapporteres personalkostnadene som en sum-post i resultatregnskapet og spesifiseres i note i delsummer. I BASIL rapporteres kostnadene på kontonivå med utfyllende note når det kommer til pensjon. Antall årsverk, stillingstyper med mer rapporteres i årsmeldingen. Tabell 10 under viser forskjellen på innholdet i noteopplysningene som gis til personalkostnaden i henholdsvis BASIL og offentlig regnskap.

Tabell 10: Oversikt over noteopplysninger til personalkostnad i BASIL og offentlig regnskap.

BASIL	Offentlig regnskap (2020)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Antall styrere i barnehagen ▪ Om barnehagen har innskuddsbasert ordning ▪ Prosentsetter for innskuddspensjon, for hhv. Inntil 7,1 G og mellom 7,1-12 G ▪ Dekning over 12 G, ja/nei ▪ Om barnehagen har ytelsesbasert ordning ▪ Om ytelsesbasert ordning tilsvarer offentlig ordning ▪ Premiebetaling for året alle pensjonsordninger ▪ Grunnlag for fordeling av premiebetaling og pensjonskostnad dersom flere barnehager i foretaket ▪ Aktuarberegnet pensjonskostnad og -forpliktelse ▪ Leverandør for pensjonsordning ▪ Bruk av premiefond ▪ Saldo på premiefond 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spesifikasjon av lønnskostnad, presentert på: <ul style="list-style-type: none"> - Lønninger inkl. feriepenger - Arbeidsgiveravgift - Annen oppgavepliktig ytelse - Pensjonsforsikring - Andre personalkostnader ▪ Antall årsverk

I BASIL rapporteres det spesifisert lønn for leder, pedagogisk personell og andre ansatte hver for seg i post 5010-5030. I tillegg rapporteres det tilsvarende kostnad for innleid arbeidskraft i post 6711-6713. I offentlig regnskap inngår innleid arbeidskraft i sumposten andre driftskostnader i resultatregnskapet.

KPMG (2020, s. 12) presiserer at lønns- og pensjonskostnaden er det største kostnaden for barnehagene, og anbefaler at det utover de opplysningene som gis i BASIL-rapporteringen i dag samtidig opplyses i note om hvilken tariff barnehagen følger.

5.2.5 Resultatdisponering

Overskudd kan disponeres fritt gitt at øvrige vilkår for bruk av offentlige tilskudd er tilfredsstilt (Barnehageloven, 2005, § 23 (5)).

I BASIL spesifiseres resultatdisponeringen per barnehage som overført til egenkapital, avsetning til dekning av skatt, utbytte, ytt konsernbidrag og avsetning til reduksjon av udekket tap. KPMG har påpekt at *mottatt* konsernbidrag ikke er en del av rapporteringen (KPMG, 2020, s. 12). Kunnskapsdepartementet presiserer i proposisjonen at “(...) *barnehager som ønsker å subsidiere andre barnehager, også i dag må gjøre dette ved å disponere et eventuelt overskudd*” (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 30). Med dette forstår vi at det er anledning til å foreta krysssubsidierting i form av enten konsernbidrag eller utbytte, også etter innføring av lovendringene.

5.2.6 Oppsummering av BASIL-rapporteringen

BASIL-rapporteringen formidler betydelig mer informasjon enn offentlig regnskap, både når det kommer til noteopplysninger og spesifisering av kostnader. Svakheten ved BASIL-rapporteringen ligger imidlertid i stor grad i at det ikke rapporteres balansestørrelser som kan underbygge enkelte av kostnadspostene.

5.3 Konsekvenser av lovendringen

I dette delkapitlet skal vi presentere funn relatert til en gjennomgang av tre utvalgte barnehager som har to eller flere barnehager i samme rettssubjekt: Læringsverkstedet AS, Barnas Barnehage Lindås AS og Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen. Gjennomgangen dekker organisasjonsmessige forhold for disse tre selskapene og hvordan de påvirkes av lovendringen.

5.3.1 Rapporteringsplikter

Rapporteringsplikten for offentlig regnskap ligger på selskapet som helhet, og ikke på hver enkelt underenhet (barnehage). Plikten til å rapportere resultatregnskap i BASIL ligger imidlertid på hver enkelt godkjent barnehage (Økonomiforskrift til barnehageloven, 2012, § 4). Tabell 11 under oppsummerer de tre selskapenes rapporteringsplikter for regnskapsåret

2020, samt hvordan denne endres i forbindelse med lovendringen. Vi ser her bort fra avleggelse av eventuelt konsernregnskap.

Tabell 11: *Oversikt over pliktig regnskapsrapportering regnskapsåret 2020.*

	Læringsverkstedet AS		Barnas Barnehage Lindås AS		Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen	
	I dag	Etter lovendring	I dag	Etter lovendring	I dag	Etter lovendring
Selskapsform	Aksjeselskap		Aksjeselskap		Stiftelse	
Ant. underenheter	213		2		2	
Ant. datterselskaper	26		0		0	
Regnskapsregler, 2020	Alminnelige regler		Små foretak		Små foretak	
Rapportering	I dag	Etter lovendring	I dag	Etter lovendring	I dag	Etter lovendring
Offentlig regnskap	27	239	1	2	1	2
BASIL-resultatregnskap	239	239	2	2	2	2

Kilde: offentlige regnskap for regnskapsåret 2020.

Omorganiseringen innebærer utarbeidelse og innsendelse av flere offentlige regnskap enn i dag, mens antall BASIL-rapporteringer er uendret fordi denne plikten følger godkjenningen av den enkelte barnehagen og ikke rettssubjektet. Med å skille ut alle barnehagene i selvstendige rettssubjekter ilegges dessuten også hvert rettssubjekt krav til eget styre og formalia etter selskapslovgivningen som gjelder for den aktuelle barnehagen (KPMG, 2020, s. 7).

Flere av barnehagene som er en del av Læringsverkstedet AS vil etter gjennomført lovendring og organisering som selvstendige rettssubjekter oppfylle vilkår for å regnes som små foretak (Læringsverkstedet, 2019, s. 4), slik at en konsekvens av lovendringen vil innebære en endring i anvendelse av regelsett for avleggelsen av årsregnskapet.

5.3.2 Omorganisering av stiftelse

For Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen innebærer lovendringen en splitt der Teknabarnehagen Tellus og Teknabarnehagen Rådyrtråkket skilles ut i egne rettssubjekter. Omdanning av stiftelser er dog noe annerledes og mer uvanlig enn for aksjeselskaper, fordi regelverket rundt stiftelser er mer komplekst. Aksjeselskap kan fisjoneres uten skattlegging av selskapet eller aksjonærene når fisjon skjer etter aksjelovens kapittel 14 (Skatteloven, 1999, § 11-4). Dersom man skal endre selskapsstrukturen for en stiftelse faller man inn under bestemmelsene om omdanning i kapittel 6 i stiftelsesloven. En stiftelse kan deles i flere stiftelser (Stiftelsesloven, 2001, § 45), og omdanning kan foretas når den rettslige disposisjonen som danner grunnlag for stiftelsen ikke lar seg etterleve (Stiftelsesloven, 2001,

§ 46). Det blir i dette eksemplet opp til styret i barnehagen å søke til Stiftelsestilsynet, som kan omdanne stiftelser (Stiftelsesloven, 2001, §§ 48 og 50). Figur 7 under viser hvordan selskapet kan endres ved lovendringen.

Figur 7: Endring selskapsstruktur Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen.

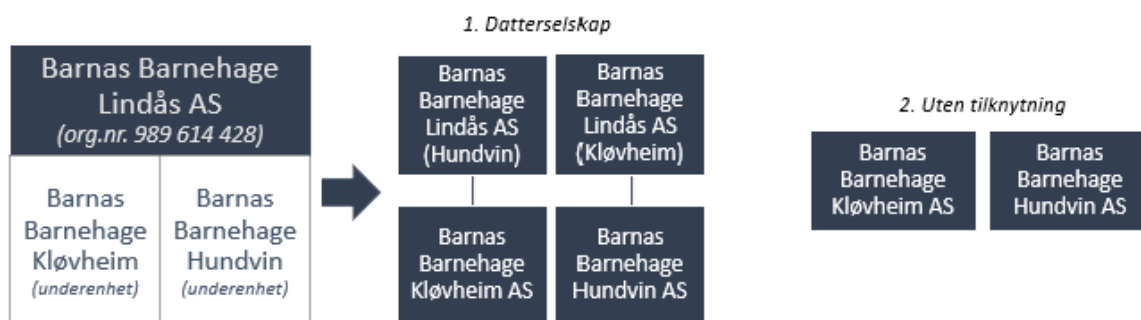


En stiftelse har ingen eiere og det er formålet som styrer stiftelsen (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2021), det vil si at ingen har anledning til å gjøre krav på overskuddet i en stiftelse. En omdanning av en stiftelse skal så langt det lar seg gjøre tilpasses til det opprinnelige formålet (Stiftelsesloven, 2001, § 47 (1)), og dersom stiftelsen avvikles skal eventuell restkapital gå til et allmenntilleggsformål (Stiftelsesloven, 2001, § 47 (2)).

5.3.3 Omorganisering av aksjeselskap

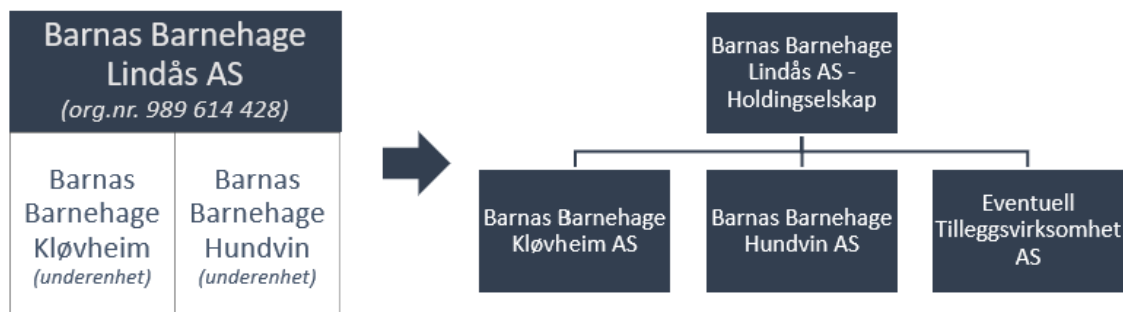
For Barnas Barnehage Lindås AS som er et aksjeselskap er det noen flere muligheter til selskapsstruktur. Alternativ 1 er å fisjonere ut enten Barnas Barnehage Kløvheim eller Barnas Barnehage Hundvin i et eget selskap, med den andre enheten som datterselskap. Eventuelt en fisjon som resulterer i to selskaper uten tilknytning til hverandre. Dette er illustrert i figur 8 under.

Figur 8: Alternativ 1 til omstrukturering av Barnas Barnehage Lindås AS.



Alternativ 2 er å etablere en konsernstruktur med et holdingselskap i spissen. Dette er illustrert i figur 9 under, der vi også har synliggjort eventuell tilleggsvirksomhet.

Figur 9: *Alternativ 2 til omstrukturering av Barnas Barnehage Lindås AS.*

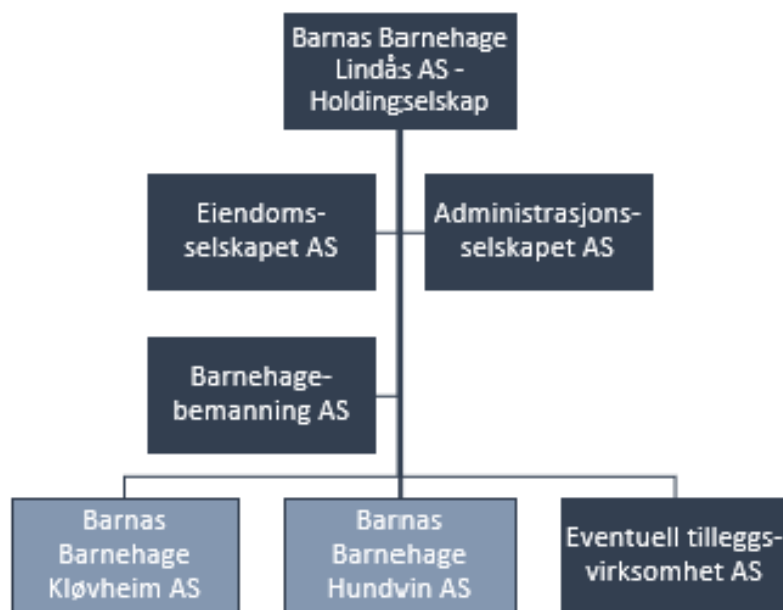


Konsernstrukturen som er presentert over muliggjør kryssubsidiering i form av konsernbidrag eller utbytte mellom selskapene, ettersom et eventuelt overskudd kan disponeres fritt etter barnehageloven (2005, § 23 (5)). Skaleres denne figuren opp i omfang gir det også en illustrasjon på hvordan Læringsverkstedet AS vil kunne se ut etter en omstrukturering. I et brev til Utdannings- og forskningskomiteen skriver Læringsverkstedet AS blant annet at *“Resultatet av et krav om selvstendig rettssubjekt er en mye mer komplisert selskapsstruktur, en betydelig økning av intern fakturering og samlet sett mindre transparens og innsyn”* (Læringsverkstedet AS, 2022, s. 4).

5.3.4 Kompliserte selskapsstrukturer

Det er i utgangspunktet mulig å etablere en enda mer omfattende konsernstruktur enn det vi har presentert i delkapittel 5.3.3. Figur 10 under illustrerer hvordan konsernstrukturen kan bli seende ut i et scenario der det kun er barnehagedrift som gjenstår i henholdsvis Barnas Barnehage Kløvheim AS og Barnas Barnehage Hundvin AS.

Figur 10: *Alternativ 3 til selskapsstruktur Barnas Barnehage Lindås AS.*



I ytterste konsekvens kan det tenkes at den nye konsernstrukturen innebærer hele 7 selskaper, der eventuell eiendom og administrasjon skilles ut i egne selskaper i konsernet. Ettersom utleie av ansatte ikke er å regne som godkjent barnehagedrift, kan det også tenkes at det opprettes et eget selskap i konsernet hvor alle ansatte har sitt ansettelsesforhold. På denne måten vil konsernet fortsatt kunne nyttiggjøre seg av en ansatt på tvers av barnehagene. Dette vil også resultere i bedre rettssikkerhet for den ansatte ved å ha et ansettelsesforhold mot bemanningsselskapet enn i den enkeltstående barnehagen som i praksis kan bli lagt ned av økonomiske årsaker. Store endringer i barnetall kan gjøre at behovet for bemanning kan endres fra år til år, som gjør det gunstig å ha muligheten til ressursallokering på tvers. I denne sammenhengen er det viktig å understreke bestemmelsene i aksjeloven (1997, § 3-9) om at konserninterne transaksjoner skal foregå på markedsmessige vilkår, der normal praksis vil innebære et påslag ved faktureringen av arbeidskraften. Påslaget representerer en form for gevinst i selskapet som fakturerer tjenesten, slik at dette vil innebære en form for indirekte subsidiering av annen virksomhet.

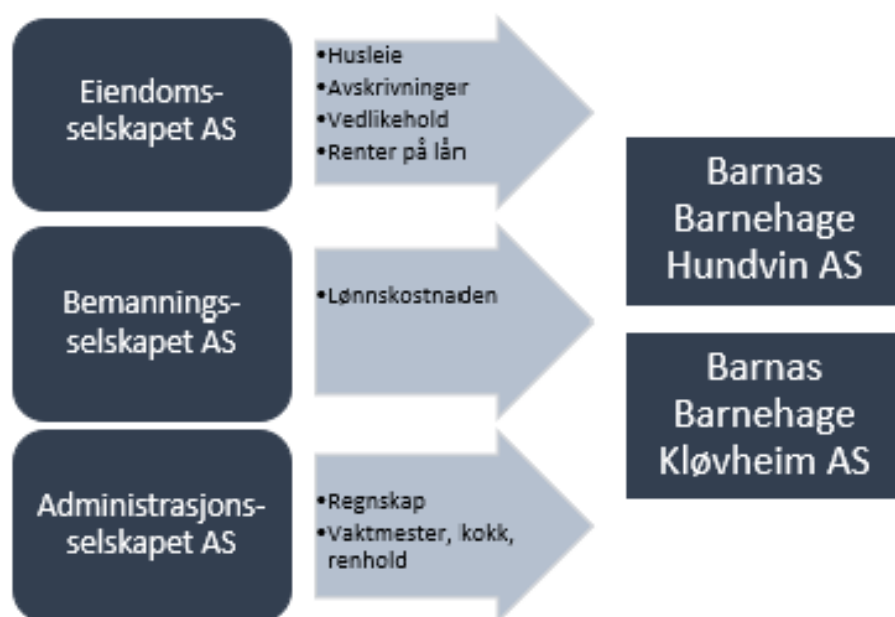
Forskningen vår viser at det å skille de ansatte ut i et eget selskap i konsernet vil medføre to vesentlige konsekvenser. Det første er at innleid arbeidskraft klassifiseres som annen driftskostnad, slik at det er en risiko for at denne økes i resultatet samtidig som at lønnskostnaden reduseres. I årsregnskapet for 2020 utgjør lønnskostnaden til Barnas Barnehage Lindås AS rundt 83% av inntektene, noe som i prinsippet kan bety at inntil 83% av kostnadene reklassifiseres fra lønnskostnad til annen driftskostnad. Det andre er at

rapporteringen av årsmeldingen i BASIL påvirkes. I årsmeldingen rapporterer barnehagen inn antall årsverk som barnehagen sysselsetter, det vil si at innleid arbeidskraft ikke skal medregnes her. Informasjon som rapporteres inn brukes blant annet til statistikkformål (Udir.no, 2022b), eksempelvis til å vurdere etterlevelsen av bemanningsnormene. I utgangspunktet er det fullt mulig å planlegge konsernets ressurser slik at bemanningsnormene til enhver tid er oppfylt, men i ytterste konsekvens kan dette medføre at det rapporteres inn 0 årsverk i barnehagen. Det vil da bli vanskeligere ved et tilsyn å ta stilling til hvorvidt barnehagen oppfyller kravene til bemanning etter barnehageloven (2005, § 26) samt forskrift om pedagogisk bemanning og dispensasjon i barnehager (2017, § 1).

Forbudet som Prop. 82 L (2021-2022) foreslår mot å ta opp lån andre steder enn i finansforetak kan gi incentiver til å etablere eiendomsselskap i større grad. Dersom det blir behov for kostbare vedlikehold vil barnehagen kun ha adgang til å låne i en bank, mens eiendomsselskapet står friere til å hente kapital og ta opp lån på andre måter. I praksis flyttes risikoen knyttet til lånet over på eiendomsselskapet, men forblir i prinsippet innad i samme konsern som barnehagen.

En naturlig konsekvens av en konsernstruktur slik vi har illustrert i figur 10 over, er en økning i forekomsten av konserninterne transaksjoner. I tillegg til fakturering av arbeidskraft, vil det i et slikt eksempel være naturlig også å fakturere husleie og administrative tjenester som regnskapstjenester, vaktmester eller renholds- og kjøkkenpersonell. Resultatet av dette er at andre driftskostnader potensielt kan bestå av konserninterne transaksjoner i større grad enn tidligere.

Figur 11: Konserninterne transaksjoner etter komplisert konsernstruktur.



Figur 11 over illustrerer hvilke konserninterne transaksjoner vi har kartlagt i konsernstrukturen vi har lagt frem i figur 10.

5.4 Analyse av endringer i regnskapsrapportering

I forskningen vår har vi gjennomført en analyse av Læringsverkstedet AS sitt årsregnskap for regnskapsåret 2020 bestilt fra Brønnøysundregisteret. Analysen har hatt fokus på kostnadssiden og hvordan krysssubsidiering kan foregå i dag, og hvordan dette vil endres ved omorganisering til selvstendige rettssubjekter for alle barnehagene som er en del av Læringsverkstedet AS. Vi har tatt et valg om å fokusere på Læringsverkstedet AS fordi det er mer informasjon å hente i offentlig regnskap med tanke på at disse leverer årsregnskap etter alminnelige regler.

5.4.1 Gjennomgang av årsregnskap - Læringsverkstedet AS

Resultatet av analysearbeidet er satt opp i en egen tabell i vedlegg 2. I vedlegget har vi definert områder i resultatregnskapet og sett på ulike scenarier for hvordan kostnader kan tilordnes til de ulike barnehagene slik situasjonen er i dag. Her har vi også identifisert mulige former for krysssubsidiering i dagens løsning. Det neste vi har gjort i analysen er å se på hvordan lovendringen påvirker de ulike områdene, både når det kommer til presentasjon av

regnskapsinformasjon og hvorvidt grunnlag for beregninger av eksempelvis skattekostnad endres. Til slutt har vi sett på hvilke konsekvenser endringen har på de enkelte områdene.

Lønnskostnad

Læringsverkstedet AS opplyser i årsberetningen fra 2020 at selskapet har i overkant av 5 000 ansatte, ca. 5 500 dersom man regner inn ansatte i datterselskapene og ser på ansatte i konsernet som helhet (Læringsverkstedet, 2021a, s. 15). Dette betyr at majoriteten av de ansatte har sitt arbeidsforhold overfor Læringsverkstedet AS, og ikke overfor de enkelte barnehagene. Bruk av ansatte på tvers av barnehager innad i selskapet innebærer dermed klassifisering av kostnaden som lønnskostnad i dag, der kostnaden separeres med et regnskapsmessig skille (PBL, 2021b, s. 3) i form av avdelingskoder og fordelingsnøkler. Fordelingsnøkler brukes i regnskapet for å fordele kostnader mellom avdelinger ut fra størrelse, omfang og hvilken avdeling kostnadene gjelder (Finansleksikon.no, 2022).

Ved å organisere barnehagene som selvstendige rettssubjekter vil det utløse krav om nye arbeidsavtaler, fordi arbeidsgivers identitet endres (Arbeidstilsynet, 2022) ved omstruktureringen. Bruk av ansatte på tvers av rettssubjektene må dermed faktureres fra den barnehagen som leier ut den ansatte til den barnehagen som leier, gitt at forbudet om annen virksomhet ikke omfatter utleie av arbeidskraft. Resultatet blir at barnehagen som leier den ansatte må føre dette opp som en fremmedtjeneste i BASIL-regnskapets post 6710-6713. Vi ser her en reklassifisering som medfører at kostnaden går fra å presenteres som “lønnskostnad” til “annen driftskostnad”, det vil si at lønnskostnaden i regnskapet reduseres mens annen driftskostnad øker. Dersom forbud mot annen virksomhet også innebærer forbud mot utleie av ansatte til andre barnehager vil derimot adgangen til å nyttiggjøre seg av ansatte på denne måten avskjæres.

Avskrivning og goodwill

Læringsverkstedet AS har oppført flere avskrivbare eiendeler i regnskapet for 2020 (Læringsverkstedet, 2021b, s. 26). I dag er det en risiko for at avskrivninger til eksempelvis administrasjonsbygg og lignende fordeles på hver enkelt barnehage, til tross for at de verken har disposisjonsrett over lokalene eller at lokalene brukes direkte til godkjent drift av barnehage. Lovendringen innebærer at slike avskrivninger vil flyttes til kun det selskapet som har oppført slike lokaler i balansen, slik at en mulig konsekvens vil innebære en reduksjon av avskrivningskostnaden.

I årsregnskapet for 2020 opplyser Læringsverkstedet AS i note 3 at goodwill avskrives lineært over 15 år (Læringsverkstedet, 2021b, s. 26). Goodwill erverves ved kjøp av virksomhet, det vil si andre barnehager. Ettersom majoriteten av barnehagene er i samme rettssubjekt vil de belastes for kostnadene ved anskaffelse av andre barnehager enten direkte i form av bruk av fordelingsnøkler, eller indirekte dersom dette føres i regnskapet med en egen avdelingskode. Denne praksisen vil sannsynligvis forsvinne ved lovendringen, fordi kostnaden vil belastes investeringsselskapet. En mulig konsekvens vil være en reduksjon av kostnader til avskrivning av goodwill.

Annen driftskostnad

Slik resultatregnskapet rapporteres i dag er det muligheter for at kostnader vedrørende tilleggsvirksomhet inngår i barnehagens regnskap. Ved innføring av forbud mot å drive tilleggsvirksomhet i samme rettssubjekt som godkjent barnehage vil det være opp til Udir å forskriftsfeste hvilken tilleggsvirksomhet som skal være tillatt (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 46). Det betyr altså at kun kostnader knyttet til godkjent tilleggsvirksomhet vil kunne føres i resultatregnskapet etter innføringen av loven. Konsekvensen vil altså trolig bli en reduksjon av andre driftskostnader. Eventuell innleid arbeidskraft fra nærstående selskap presenteres som annen driftskostnad, der dette i dag kan føres som lønnskostnad. Utfallet blir en mulig økning i annen driftskostnad.

Resultatdisponering

Årsregnskapet for 2020 uttrykker selskapets resultat som én enhet. En vesentlig endring som følger av forslagene i Prop. 82 L, er at resultatet vil uttrykkes per barnehage.

Kunnskapsdepartementet argumenterer for at dette vil sikre økt grad av transparens i de private barnehagenes økonomi (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 27).

Utbytte og skattekostnad beregnes i dag basert på resultatet til Læringsverkstedet AS som én enhet. Krav om selvstendige rettssubjekter innebærer at slike beregninger må foretas på de enkelte barnehagene. Utbytte kan kun beregnes på de barnehagene som oppfyller lovens krav til utdeling (Aksjeloven, 1997, § 8-1), mens eventuelle skattemessige underskudd til fremføring blir værende i de respektive barnehagene. Eventuell skatteplanlegging må etter lovendringen gjøres utelukkende i form av konsernbidrag.

5.4.2 Konsekvenser ved ny selskapsstruktur

Figur 10 har skissert en mulig konsernstruktur for Barnas Barnehage Lindås AS som kan skaleres opp i omfang for å gi et bilde på hvordan konsernstrukturen for Læringsverkstedet AS kan bli seende ut. Volumet på konserninterne transaksjoner ventes også å øke (Barnehage.no, 2022a).

Tabell 12: *Illustrasjon av resultat- og balanseposter som flyttes til andre selskap i konsernet.*

Balansepost	Flyttes til	Resultatpost	Flyttes til
Barnehagebygg	Eiendomsselskapet AS	Lønnskostnad	Bemanningselskapet AS
Pantelån på bygg	Eiendomsselskapet AS	Avskrivning	Eiendomsselskapet AS
Skyldig offentlige avgifter	Bemanningselskapet AS	Vedlikehold	Eiendomsselskapet AS
Skyldige feriepenger	Bemanningselskapet AS	Rentekostnad	Eiendomsselskapet AS

Tabell 12 over er en oppsummering av hvilke balanseposter og resultatposter som vil flyttes fra barnehagevirksomhetens selskap og over på et annet selskap i den nye konsernstrukturen. I tabell 12 ser vi bort fra eventuell tilleggsvirksomhet. Kunnskapsdepartementet skriver i Prop. 82 L (2021-2022, s. 31) at *“tilsvarende vil det være enklere å føre tilsyn med lønnskostnader (...)”*. Dersom lønnskostnaden flyttes fra Læringsverkstedet AS til Bemanningsselskapet AS, mister man i ytterste konsekvens oversikt over det grunnlaget som trengs for å føre slikt tilsyn ettersom Udir ikke kan føre tilsyn med Bemanningsselskapet AS. I prinsippet gjelder dette for alle kostnader som flyttes over til andre selskaper innad i konsernet. Effekten av dette blir i utgangspunktet at man reduserer Udirs kontrollgrunnlag ved et tilsyn med hver kostnad som flyttes ut av regnskapet til Læringsverkstedet AS. Samtidig ventes andelen konserninterne transaksjoner å øke, som videre kompliserer tilsynsarbeidet.

5.4.3 Oppsummering av analysen

Vi har i analysen kommet frem til at krysssubsidierting per i dag foregår hovedsakelig på transaksjonsnivå. Dette skjer løpende når regnskapet føres ved bruk av avdelingskoder og fordelingsnøkler. Videre ser vi at slik det er i dag blir resultatet beregnet og disponert samlet for alle underenheter som inngår i selskapet. Dette er med andre ord en form for

krysssubsidiert, der summen av over- og underskuddene i alle avdelinger blir slått sammen og presentert som et totalt over- eller underskudd for hele selskapet. Det betyr at en avdeling som går med underskudd i praksis må betale skatt fordi de får en andel av overskuddet fra andre avdelinger.

Analysen viser samtidig at konsernstrukturen kan bli kompleks og uoversiktlig grunnet antall selskaper innad i konsernet og økningen i mengden konserninterne transaksjoner. Vi har også poengtert den indirekte subsidieringen som oppstår ved påslaget ved internfaktureringen innad i konsernet. Med andre ord vil det fortsatt være krysssubsidiert, men det vil måtte gjennomføres på en annen måte enn i dag.

5.5 Oppsummering av resultater

Kunnskapsdepartementet foreslår i Prop. 82 L å innføre et krav om at hver enkelt godkjent barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt, samt å innføre et forbud mot å drive annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt som barnehagen. Begrunnelsen er at dette vil sikre *“den beste informasjonen om økonomien i hver enkelt barnehage”* (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 22).

Høringssvarene og innspillene fra høringene i 2019 og 2021 er i stor grad enige i at det er et behov for en bedre rapportering av økonomien til de private barnehagene. Funnene våre viser at det er en risiko for at de foreslåtte endringene kan ha motsatt effekt. Her ser vi at annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift fremdeles kan finansieres med offentlige tilskudd og foreldrebetaling, der dette vil skje via transaksjoner med selskaper som er tilknyttet barnehagen, men som Udir ikke har tilsynsmyndighet ovenfor.

Formålet med kapittel V i barnehageloven (2005) er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna til gode, og empirikapitlet dekker derfor funn der vi knytter den pliktige regnskapsrapporteringen opp mot barnehagelovens bestemmelser i § 23.

Resultatene indikerer også at komplekse konsernstrukturer kan medføre en kvalitetsforringelse av regnskapsinformasjonen ved at regnskapstransaksjoner reklassifiseres, samt at grunnlaget som det utøves økonomisk tilsyn på blir komprimert.

6. Diskusjon

Vi skal nå drøfte resultatene våre fra kapittel 5 opp mot teori, problemstillingen og forskningsspørsmålene våre. Kapitlet er strukturert etter rekkefølgen på forskningsspørsmålene, der vi starter med å se på bruken av barnehageregnskapet til kontrollformål og tilsynsbehovet. Her trekker vi også inn begrepet informasjonsasymmetri fra prinsippal-agentteori. Deretter tar vi for oss de organisatoriske endringene som lovforslaget innebærer knyttet opp mot enhetsteorien, samt hvilke endringer analysen vår indikerer med tanke på både selskapsstruktur, kryssubsidiering og kvalitetskrav i regnskapet.

6.1 Drivkraften bak de foreslåtte endringene

I dette delkapitlet belyser vi forhold relatert til det første forskningsspørsmålet vårt:

Hvilke krav til rapportering av regnskapsinformasjon har de private barnehagene, og hvilke utfordringer er det med rapporteringsplikten slik den er i dag?

Kapittel 2 omhandler barnehagesektoren og hvordan den har utviklet seg fra barnehageforliket i 2003 til i dag, slik vi i dette delkapitlet først og fremst er opptatt av å se på den eksterne bruken av barnehageregnskapet.

6.1.1 Bruken av barnehageregnskapet

Barnehageregnskapet brukes primært til kontrollformål av de eksterne interessentene. Sektoren som leverandør av velferd er finansiert av offentlige midler, og det er naturlig at store deler av samfunnet er interessert i at skattebetalernes penger brukes til de tiltenkte formålene. Udir trekkes fram i proposisjonen som en viktig interessent (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 7) fordi Udir utøver tilsyn med at skattebetalernes midler kommer barna i barnehagen til gode. Tilsynsmyndigheten fungerer i så måte som en tillitsbyggende instans overfor de andre interessentene, herunder styret, ansatte og samfunnet.

Under den første høringsrunden i 2019 var det hovedsakelig kommunene selv som drev økonomisk tilsyn med de private barnehagene. Fra 01.01.2022 er det etablert et nytt nasjonalt tilsyn i regi av Udir som driver økonomisk tilsyn med private barnehager (Udir, 2022c). Kontrollmyndigheten, en avgjørende interessent, for private barnehager har med andre ord endret seg siden arbeidet med selvstendige rettssubjekter startet. Ettersom det er i underkant

av fem måneder siden det nye tilsynet ble iverksatt, har vi begrenset erfaring med tilsynsmyndighetens arbeid og utfordringer. I en sak hos barnehage.no publisert den 21.04.22 finner vi at per 06.04.22 hadde den nye statlige avdelingen for tilsyn åpnet 75 tilsyn, hvorav 23 var fullført og lukket. Kun ett av dem med reaksjon, og barnehagen det gjelder har fått et pålegg om retting. En representant fra det nye nasjonale tilsynet sier at de så langt ser bra regeletterlevelse i sektoren (Barnehage.no, 2022b). Vi kan her nevne at de strengeste konsekvensene av brudd på regelverket vil være tilbakebetaling av tilskudd, eller i verste fall tidsbegrenset eller varig stenging (Udir, 2022c).

Det kan argumenteres for at en del av diskusjonen rundt private barnehagers bruk av offentlige midler skyldes at det har vært for dårlig kontroll på økonomien tidligere. I en undersøkelse gjort av Agenda Kaupang for Udir fant de at i perioden 2013 til 2016 var det bare én prosent av de private barnehagene som hadde hatt økonomisk tilsyn (Agenda Kaupang, 2017, s. 7). Det kan derfor tenkes at det tidligere har vært for lite økonomisk tilsyn i private barnehager med for stor variasjon i hvordan tilsynene har vært utøvd. En økt mengde tilsyn kunne vært med på å avdekke større og mindre mangler i driften av de private barnehagene på et tidligere tidspunkt, som videre kunne ført til mer tillit til de private aktørene i sektoren. Udir har utarbeidet en veileder for bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling, og man kan argumentere for at det fører til et mer uniformt tilsyn for de private barnehagene enn det som ble gjort tidligere da det var opp til hver enkelt kommune å tolke regelverket. Basert på dette kan man argumentere for at det ville være hensiktsmessig å vente med å innføre endringer i lovverket til man ser tilstrekkelig erfaringer med det nye nasjonale tilsynet. I teorien kan det hende at det nye nasjonale tilsynet ikke finner avvik i bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling, slik at de foreslåtte endringene blir overflødige.

Ved gjennomgangen av høringssvarene fra 2019 la vi for øvrig merke til at flere kommuner var mot innføringen av et nasjonalt tilsyn, og mente at de burde fortsette å utføre tilsynet selv siden det er de som bevilger midler til de private barnehagene i sin kommune.

6.1.2 Informasjonsasymmetri – utfordringer med dagens regnskapsrapportering

Prinsipal-agentteorien er i kapittel 3 brukt som teoretisk forankring for å illustrere problemet med informasjonsasymmetrien mellom staten som prinsipal og de private barnehagene som agent. Risikoen som foreligger knyttes gjerne opp mot at prinsipalens og agentens

målsetninger ikke er sammenfallende, og at det oppstår et problem når prinsipalen ikke kan gjøre tilstrekkelig kontroll av agentens handlinger (Hagen, 1990). Observasjonene vi har gjort ved gjennomgang av høringsssvarene fra 2021 viser at det er stor enighet på tvers av de ulike instansene om at det er behov for bedre rapportering av økonomien til de private barnehagene. Dette indikerer at det eksisterer en informasjonsasymmetri mellom de private barnehagene og de interessentene som bruker regnskapene til kontrollformål, herunder både myndighetene og samfunnet.

Til tross for den rapporteringen som gjøres i dag er det fremdeles usikkerhet rundt hvorvidt offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode. Knyttet opp mot prinsipal-agentteori kan nok deler av problematikken forklares av skjult informasjon og skjulte handlinger (Hagen, 1990), der den handlingen som oppleves som skjult i dette tilfellet er hvordan midlene i sektoren brukes. I Prop. 82 L står det at *“krav om selvstendig rettssubjekt vil, gjennom lovverk og krav til rapportering for juridiske enheter, gi klarere rammer for rapportering. Informasjonen fra private barnehager vil dermed bli mer sammenlignbar og etterprøvable”* (2021-2022, s. 11). En bedre rapportering vil antakelig eliminere noe av problematikken rundt det som i dag kan anses som skjulte handlinger eller skjult informasjon.

Den videre diskusjonen blir hvorvidt organisering av private barnehager som selvstendige rettssubjekter i kombinasjon med forbud om å drive annen virksomhet enn godkjent barnehage i samme rettssubjekt, faktisk sikrer en bedre og mer åpen rapportering som videre bidrar til å redusere problematikken med informasjonsasymmetri. På den ene siden kan det utøves økonomisk tilsyn for å enten bekrefte eller avkrefte at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i tråd med regelverket. Slike tilsyn tjener i fremste rekke myndighetenes interesser og kontrollbehov, og det vil først være at når slike tilsyn over tid konkluderer med god regeletterlevelse at tilliten bygges hos mer passive interessenter og i samfunnet på generell basis. Når Udir etter 75 tilsyn har gitt reaksjon på bare ett av disse, kan det på den andre siden være mer effektivt å tenke i nye baner for hvordan regnskapsrapporteringen skal foregå. Det må kommuniseres til allmenheten på en forståelig og tillitsvekkende måte at regelverket i det vesentligste etterleves godt i sektoren.

Hovedutfordringen med rapportering av økonomien til private barnehager i dag, skyldes i stor grad informasjonsasymmetri. Formålet med å utarbeide et regnskap er å *formidle* beslutningsnyttig informasjon, og vi ser det som en klar fordel at det legges ned arbeid for å

utvikle rapporteringen av regnskapsinformasjon slik at den møter brukernes behov. Debatten her burde i så fall dreie seg om hvem rapporteringen er ment for, eller hvem den viktigste interessenten eller brukeren av barnehagens regnskap egentlig er – Udir som statens tilsynsmyndighet eller samfunnet for øvrig.

6.2 Barnehagene som en selvstendig enhet

I Prop. 82 L skriver Kunnskapsdepartementet at *“å organisere barnehagene som selvstendige rettssubjekter gir kommunene og staten den beste informasjonen om økonomien i hver enkelt barnehage”* (2021-2022, s. 22). Forslaget om å innføre krav om at alle private barnehager skal være organisert som selvstendige rettssubjekter har fått bred oppslutning blant de ulike instansene som har sendt inn høringssvar i 2019 og 2021. Alternativet om å innføre krav om regnskapsmessig skille har imidlertid vært den foretrukne løsningen for de barnehagene som i størst grad blir påvirket av endringene (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 17). De private barnehagene er til en viss grad å regne som separate enheter i dag, ved at hver barnehage må føre adskilte resultatregnskapet for å være i posisjon til å rapportere resultatregnskapet i BASIL.

Våre funn viser at ved å innføre et krav om selvstendige rettssubjekter styrkes den tradisjonelle definisjonen av en separat enhet etter enhetsteorien. Enhetsteoriens grunnfundament er prinsippet om at enheten skal være adskilt fra både eierne og andre enheter (Monsen, 2011, s. 34). For å vite om dette vilkåret er oppfylt må først virksomheten som enhet, det vil si barnehagen, defineres i relasjon til omgivelsene. Dersom barnehagene skilles fra hverandre som selvstendige rettssubjekter ser vi en større etterlevelse av den tradisjonelle enhetsteorien. Samtidig vil et regnskapsmessig skille føre til at enheten har separat økonomisk eksistens, som harmonerer med definisjonen i kapittel 3.3.1.

Et annet interessant moment i denne sammenhengen er hvorvidt tilleggsvirksomhet defineres som en del av barnehagen som enhet eller ikke. Spørsmålet blir da om barnehagen som enhet skal defineres basert på de aktivitetene den utøver eller hvilket formål den er godkjent eller tiltenkt for, altså hvorvidt det er den tradisjonelle eller nyere tilnærmingen til teorien som veier tyngst. Tilnærmingen i Prop. 82 L viser at Kunnskapsdepartementet vektlegger godkjent formål framfor aktivitet. Ut fra dette perspektivet bryter dermed tilleggsvirksomhet med de grunnleggende prinsippene i enhetsteorien.

Resultatdisponeringen i hver enkelt barnehage kommuniseres tydeligere ved at alle barnehagene er organisert som selvstendige rettssubjekter. I henhold til prinsippene i enhetsteorien tilhører resultatet, og følgelig de kostnadene som beregnes basert på dette, den enkelte enheten. Dette er imidlertid gjeldende for både selvstendige rettssubjekter og regnskapsmessig skille. Resultatdisponeringen i rettssubjekter med flere barnehager som underenheter vil representere gruppen som helhet, og ikke den enkelte barnehagen. Dette gjelder også skattekostnad, utbytte og andre disponeringer. Revisorforeningen (2019, s. 1) påpeker at et krav om selvstendige rettssubjekter medfører at hver barnehage i utgangspunktet også blir egne skattesubjekter der det er mulig å skattemessig følge opp både inntekter og kostnader for hver enkelt barnehage. Vi ser også at en naturlig konsekvens vil være at utbyttekostnaden kun kan belastes de barnehagene som oppfyller aksjelovens krav i kapittel 8, framfor en skjønsmessig fordeling av kostnaden slik det vil være en risiko for ved et regnskapsmessig skille.

6.2.1 Endringer for hvordan tilleggsvirksomhet subsidieres

Forskningsspørsmål 2 lyder:

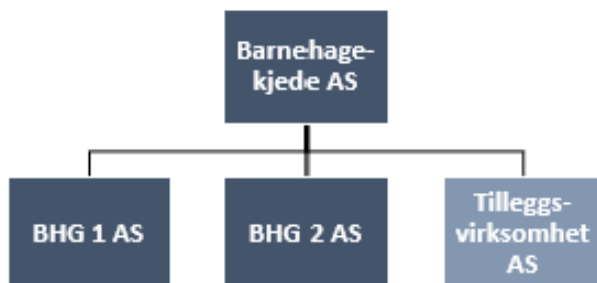
Hvilke effekter forventes det å oppnå ved å innføre et forbud mot å drive annen virksomhet enn godkjent barnehagedrift i samme rettssubjekt som barnehagen?

Våre funn viser at ved å skille ut annen virksomhet i eget rettssubjekt i samme konsern som barnehagen, risikerer myndighetene å miste detaljert oversikt over hvordan annen virksomhet subsidieres. Ved å skille ut slik virksomhet i et eget selskap i samme konsern, kan barnehagene fortsatt subsidiere denne i form av konsernbidrag eller utbytte (Barnehageloven, 2005, § 21 (3)), gitt at barnehagen går med et overskudd. Dette påpekes også i proposisjonen (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 31).

De barnehagene som i dag driver annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen fører kostnader som gjelder denne virksomheten direkte inn i barnehagens regnskap. Dette innebærer i praksis at myndighetene i dag har anledning til å spore subsidieringen av annen virksomhet på bilagsnivå i regnskapet ved et tilsyn. Dersom slik virksomhet flyttes ut i et eget rettssubjekt og subsidieres i form av konsernbidrag eller utbytte, vil det kun være synlig i form av én transaksjon i barnehagens regnskap. Udir sin tilsynsmyndighet gjelder bare overfor barnehagene, og ikke over andre selskaper i samme konsern (Barnehageloven, 2005, § 56). Myndighetene vet på denne måten ikke hva konsernbidraget brukes til, og mister

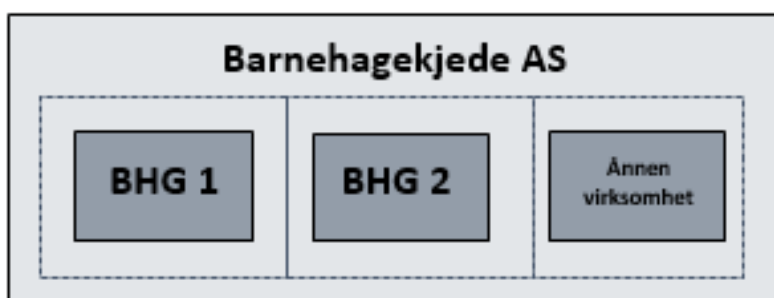
dermed anledningen til å spore pengebruken på bilagsnivå fordi det ikke kan ilegges et økonomisk tilsyn i det selskapet som driver tilleggsvirksomheten etter lovendringene trer i kraft. Figur 12 under viser hvor i konsernstrukturen tilleggsvirksomheten kan havne.

Figur 12: Ny selskapsstruktur, manglende innsyn i tilleggsvirksomhet for tilsynsmyndighet.



Gitt at alle de 2 498 barnehagene som har opplyst i årsmeldingen for 2019 at de driver annen virksomhet i tillegg til barnehagedrift fortsetter å subsidiere annen virksomhet i form av konsernbidrag eller utbytte, så reduseres i ytterste konsekvens sporbarheten av penger som subsidierer noe annet enn barnehage i nesten 45% av alle barnehagene i Norge. Våre funn viser derfor at dersom driveren bak dette forslaget er av kontrollhensyn, vil det gi et bedre kontrollgrunnlag for myndighetene at tilleggsvirksomheten fortsatt føres i barnehagens regnskap. Når målsetningen samtidig er å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling forvaltes i tråd med regelverket ser vi det som mer effektivt at regelverket tydeliggjøres med tanke på hva som er godkjent drift av barnehage, herunder hvilken tilleggsvirksomhet som faller inn under denne definisjonen. Vi stiller oss derfor også kritiske til at de endringene som nå foreslås aksepterer å subsidiere annen virksomhet så lenge det er i form av konsernbidrag, mens det ikke skal være anledning til å postere dette direkte i regnskapet der det vil være åpenbart sporbart med tanke på hva slags kostnader i annen virksomhet de offentlige tilskuddene og foreldrebetalingen finansierer. Figur 13 under illustrerer at Udir som tilsynsmyndighet vil ha innsyn i subsidieringen av annen virksomhet ved et regnskapsmessig skille.

Figur 13: Regnskapsmessig skille, innsynsrett i annen virksomhet.



Et annet interessant moment relatert til subsidiering av annen virksomhet, er at det nye regelverket til dels forskjellsbehandler de private barnehagene når det kommer til adgang til å subsidiere andre barnehager eller annen virksomhet basert på selskapsform og vedtektsfestet formål. Barnehager organisert som aksjeselskaper i et konsernforhold kan subsidiere hverandre lovlig i form av konsernbidrag eller utbytte, mens enkeltstående foreldreide barnehager og stiftelser ikke har den samme adgangen. Barnehageloven (2005, § 23) er klar på at *“barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen”*, noe som i prinsippet innebærer at subsidiering i form av en gaveoverføring som kostnadsføres direkte i regnskapet utenom resultatdisponering ikke er tillatt. Et overskudd kan disponeres fritt gitt at vilkårene i loven er oppfylt, men utdelinger fra en stiftelse som Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen skal være i tråd med vedtektsfestet formål for stiftelsen (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2022). Dette begrenser i stor grad denne barnehagens adgang til å subsidiere annen virksomhet sammenlignet med eksempelvis et aksjeselskap. En mulig måte å til dels omgå dette på, vil være å endre vedtektsfestet formål slik at det åpnes for utdelinger til eksempelvis andre barnehager i samme kommune. Dog er vi kritiske til at lovendringene tilsynelatende slår mer ugunstig ut for enkelte selskapsformer. Det er forventet at et forbud mot tilleggsvirksomhet både vil ha positiv og negativ innvirkning på konkurrisikoen. Positiv innvirkning ser vi ved at barnehagens midler ikke kan stilles som sikkerhet for annen virksomhet, noe det henvises til i Prop. 82 L (2021-2022, s. 7). Samtidig ser vi at forbudet kan øke konkurrisikoen der hvor tilleggsvirksomhet er med på å finansiere barnehagedriften. Barnehagen vil ikke lenger ha anledning til å dra nytte av inntekter fra annen virksomhet som bærer liten til ingen merkostnad eller risiko for selskapet.

6.2.2 Endringer i selskapsstrukturen

En direkte, og svært innlysende, konsekvens av lovendringene er at det vil bli etablert flere selskaper. I resultatkapitlet har vi sett på mulige organiseringer for hvordan konsernmodellene kan komme til å se ut for både små aktører som Barnas Barnehage Lindås AS som i dag bare har registrert to underenheter, og for Læringsverkstedet som har rundt 250. Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen har per i dag to barnehager registrert som underenheter i Brønnøysundregisteret, men er grunnet selskapsformen omfattet av en annen selskapslovgivning som gjør oppsplittingen annerledes enn for aksjeselskapene slik vi har sett i delkapittel 5.3.2. En stiftelse eies av formålet, og det derfor ingen andre enn stiftelsen selv

som kan gjøre krav på et overskudd i selskapet. Det gis imidlertid ingen unntak for ideelle barnehager i Prop. 82 L (2021-2022) når det kommer til krav om selvstendige rettssubjekter. Vi stiller oss derfor undrende til hvorfor det ikke skilles mellom kommersielle og ideelle aktører, først og fremst fordi midlene uansett blir tilbakeført til driften i de ideelle barnehagene. Videre skisserer Kunnskapsdepartementet at det er en utfordring at eierne tømmer barnehagesektoren for offentlige midler, men denne problemstillingen er ikke reell i de ideelle og ikke-kommersielle barnehagene.

Vi så at i ytterste konsekvens kan ett enkelt selskap som Barnas Barnehage Lindås AS deles opp i hele 7 selvstendige selskaper i et konsern der Udir kun har tilsynshjemmel overfor 2 av disse. I konsernstrukturen som vi har skissert i figur 10 flyttes store deler av transaksjonene vi i dag finner i Barnas Barnehage Lindås AS over til de øvrige selskapene i konsernet. Som nevnt i delkapittel 5.4.2 står man igjen med mindre informasjon i barnehagens regnskap, slik at grunnlaget som Udir kan utøve tilsyn på blir vesentlig redusert. Det kan ende med at grunnlaget består av kun mottatt tilskudd og foreldrebetaling, varekostnad og andre driftskostnader, i et regnskap hvor det er minimalt med poster i balansen.

Kunnskapsdepartementet har i forbindelse med høringene fått innspill på at mengden konserninterne transaksjoner som kan oppstå kan være vanskelig å spore (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 29). Empirien vår underbygger i delkapittel 5.3 at det vil bli økte konserninterne transaksjoner og konsernbidrag, fordi en del tjenester vil bli fakturert til barnehagene til markedspris som følge av regler om armlengdes avstand for nærstående. For å spore en intern transaksjon hos Læringsverkstedet AS i dag følger man transaksjonen innad i samme selskap og regnskap. Konsekvensen ved lovendringen blir at konserninterne transaksjoner oppstår i ett selskap, og må videre følges over i et annet. Læringsverkstedet AS er kritiske til nettopp dette i sitt høringssvar, og mener at det vil bli vanskeligere å hente ut en totaloversikt når det ikke kan leses ut av ett rettssubjekt (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 26). Empirien vår konkluderer på samme måte.

I proposisjonen foreslås det også å innføre et forbud mot å ta opp lån andre steder enn hos finansforetak med virkning fra 01.07.2022 (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 52). De selskapsmessige omorganiseringene som Læringsverkstedet AS nå står overfor innebærer en oppsplitting, en fisjon, til rundt 250 selskaper (Barnehage.no, 2022a). Ved fisjoner oppstår det gjerne fisjonsgjeld og –fordringer, og det er en rekke formalia etter aksjeloven kapittel 14 som må overholdes. Det skal blant annet utarbeides fisjonsplan, rapporter og redegjørelser,

revisor skal involveres, generalforsamlingen skal beslutte avgjørelsen og det skal meldes til Foretaksregisteret. Proposisjonen ble lagt fram 08.04.22, og dersom dette forbudet skal gjelde med virkning allerede fra 01.07.22 innebærer dette i beste fall 12 uker på å gjennomføre fisjonsprosessen for å unngå å bryte loven ved å etablere fisjonsgjeld etter 01.07.22.

Revisorforeningen uttaler at det vil være urealistisk å anta at det ikke vil oppstå gjeld i forbindelse med omorganiseringen, og påpeker at det i praksis vil være *“umulig å gjøre en fornuftig omorganisering av barnehageforetakene”* (Revisorforeningen, 2022, s. 3).

Vi stiller spørsmål ved gjennomførbarheten ved dette forslaget, da vi ikke klarer å se at departementet stiller nok tid til rådighet for at spesielt de store aktørene skal kunne gjennomføre en fisjonsprosess som møter krav til både formalia og kvalitet. Dersom fisjons- og fusjonsgjeld som oppstår i forbindelse med omorganisering blir forbudt, berører det ikke bare de store aktørene. Også enkeltstående private barnehager blir berørt dersom de for eksempel ønsker å fisjonere ut bygget til et eiendomsselskap etter 01.07.2022.

Revisorforeningen anbefaler at det gjøres unntak for gjeld som oppstår i forbindelse med omorganisering, samt at de nye reglene tidligst kan innføres med virkning fra 1. januar 2024 (Revisorforeningen, 2022, s. 3).

6.2.3 Eiendomsselskap

I delkapittel 5.3.4 har vi utredet noen av motivasjonene bak å skille ut bygningsmassen i egne eiendomsselskaper. Utleier av eiendom kan registrere seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret, men fordi utleie til private barnehager ikke er omfattet av bestemmelsen om frivillig registrering (Merverdiavgiftsloven, 2009, § 2-3) faller denne retten bort. Eiendomsselskapet kan ikke beregne utgående merverdiavgift på leie, samtidig som at selskapet vil miste sin rett på fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet drift av bygget.

En direkte konsekvens vil være at utleier får høyere kostnader til vedlikehold og drift av bygget, og her ser vi to mulige utfall. Det første vil være at utleiers økte kostnader videreføres i form av høyere husleie til barnehagen, der barnehagen indirekte belastes for kostnader som kunne vært kompensasjonsberettiget dersom barnehagen selv hadde eid bygget. Alternativt må leieavtalen inneholde en klausul om at barnehagen som leietaker må stå for en vesentlig del av disse kostnadene i tillegg til husleien. Det foreligger dermed en risiko for at leieavtalen blir svært omfattende og uoversiktlig, samtidig som det reelle leieobjektet bare er fire vegger og et tak.

Problematikken rundt alternativ to er spesielt framtreddende når det utføres arbeid på bygget som må anses som påkostning i stedet for vedlikehold. Påkostninger aktiveres i balansen og avskrives over forventet levetid. Dersom påkostningen gjelder leide lokaler skal man regnskapsmessig legge til grunn gjenværende levetid på leiekontrakten som forventet økonomisk levetid. Dette betyr at det foreligger en risiko for en hardere avskrivningsplan med høyere årlige avskrivningskostnader enn hvis barnehagen hadde eid bygget selv. Samtidig risikerer man at barnehagen belastes avskrivningskostnader som ellers ville blitt belastet eiendomsselskapet. Ved utløpet av leieavtalen står eiendomsselskapet fritt til å disponere bygget slik de ønsker, og barnehagen kan i så måte være med på å finansiere utleiers fremtidige leieforhold i form av bygningsmessige oppgraderinger.

6.2.4 Stordriftsfordeler – en forskjellsbehandling av private barnehager

Studien vår gir også indikasjoner på at det kan oppstå en forskjellsbehandling av private og kommunale barnehager når det kommer til muligheten til å nyttiggjøre seg av stordriftsfordeler. Hovedorganisasjonen Virke (2019, s. 5-6) påpeker at det bare er de private barnehagene som må skilles ut i selvstendige rettssubjekter, slik at de kommunale fortsatt vil kunne nyttiggjøre seg av stordriftsfordelene ved at kommunen fungerer som en konsernmodell med effektivisering av administrative oppgaver.

Funnene våre viser at de private barnehagene som organiseres i et konsernforhold tilsvarende figur 10 bare delvis oppnår den samme kostnadseffektive modellen som kommunen. En organisering i henhold til figur 10 virker å være den eneste måten å beholde noen av stordriftsfordelene de har i dag. Konsernet kan besitte ressurser i form av administrasjon og bemanning, men på grunn av aksjeloven (1997, § 3-9) samt barnehageloven (2005, § 23 (2)) skal transaksjoner innad i konsernet foregå på markedsmessige vilkår. Det vil si at selskapet i konsernet som fakturerer ikke kan viderefakturere til kostpris, det må tillegges et påslag. Påslaget som inntekt blir i konsernet, men barnehagen vil likevel belastes en markedspris som kan bli høyere enn ved intern ressursallokering. Ved at kommunene kan nyttiggjøre seg av stordriftsfordelene i større grad enn de private barnehagene er det en risiko for at lovverket avskjærer de private barnehagenes muligheter til å drive like kostnadseffektivt.

Hovedorganisasjonen Virke (2019, s. 5-6) viser også til problematikken ved at tilskuddene som bevilges til de private barnehagene er basert på kommunens egne kostnader til drift av de kommunale barnehagene. Når det åpnes for at kommunens kostnader kan være vesentlig

lavere enn de private barnehagenes kostnader på grunn av stordriftsfordeler, vil det være en risiko for at tilskuddene som bevilges ikke vil være tilstrekkelig for å sikre en økonomisk bærekraft i de private barnehagene.

6.2.5 Andre konsekvenser

Endringer i selskapsstrukturen vil bli kostbart for de private barnehagene, og som nevnt i innledningen har både BDO og KPMG gjort beregninger på dette i sine rapporter. Det er også nevnt i Prop. 82 L (2021-2022, s. 26) at PBL har påpekt at en restrukturering av selskapene i sektoren medfører en stor kostnadsbyrde for sektoren. Både som engangskostnad til registrering av nye selskaper og bistand fra revisor i den forbindelse, og i form av økte årlige kostnader til regnskap, revisjon og styrestrukturer. Det er snakk om betydelige summer som potensielt vil trekkes ut av barnehagene i form av administrative kostnader hvert eneste år.

Ettersom de kommunale barnehagene ikke omfattes av denne omorganiseringen vil ikke de belastes de samme kostnadene, som videre medfører at de private barnehagene aldri vil bli kompensert for disse kostnadene gjennom driftstilskudd slik finansieringssystemet fungerer i dag. Vi ser også at både Revisorforeningen, KPMG og BDO, som vil oppleve økt inntjening av disse endringene, i stor grad er sammenfallende i sin oppfatning om at endringene kan ha flere ugunstige utfall og vil pålegge de private barnehagene betydelige kostnader. Vi må derfor stille spørsmålet: hva er det viktigste, at offentlig tilskudd skal komme barna til gode, eller at det skal være enklest mulig for Udir eller andre offentlige instanser å føre tilsyn?

6.3 Rapportering for private barnehager

6.3.1 Påvirkning på de grunnleggende rapporteringskravene

Forskningsspørsmål 3 lyder som følger:

Hvordan ivaretas de regnskapsmessige kvalitetskravene, og hva er det som sikrer mest effektiv formidling av regnskapsinformasjon til interessentene, ved å innføre krav om enten selvstendige rettssubjekter eller regnskapsmessig skille?

I kapittel 3.2 har vi presentert de fundamentale og forsterkende kvalitetskravene som stilles for at regnskapet skal kunne brukes til kontroll- og prognoseformål. Våre funn viser at endringene direkte påvirker de grunnleggende rapporteringskravene i den norske regnskapsmodellen. Vi ser at enkelte av kvalitetskravene styrkes, samtidig som andre

svekkes. Det er vanskelig å anslå i hvilken grad de ulike kvalitetskravene påvirkes som følger av endringen. En slik måling bør foregå over tid og i etterkant av at endringene eventuelt trer i kraft slik at datagrunnlaget blir solid og representativt nok til å gjøre et fornuftig anslag. Vi ser det likevel som sannsynlig at de påvirkes til en viss grad.

Et av argumentene for å innføre krav om selvstendige rettssubjekter som gis i Prop. 82 L, er at endringene innebærer at Udir vil få anledning til å utøve tilsyn på et tidligere tidspunkt fordi dette innebærer krav om hyppigere ajourhold av regnskapet (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 28). Schwencke et al. (2020, s. 92) understreker tidsaspektet som et viktig kjennetegn ved relevans som et fundamentalt kvalitetskrav, slik at endringer som bidrar til å formidle regnskapsinformasjonen til riktig tidspunkt vil ha positiv innvirkning på kvalitetskravene. Hva som er *riktig* tidspunkt, vil være situasjonsbetinget og brukerspesifikt. Dette innebærer at graden av relevans faktisk først vil øke i det øyeblikket en bruker av regnskapsinformasjon vil ha behov for den innenfor tidsrammen av fristene som gis til løpende ajourhold. Vi ser likevel at den opplevde graden av relevans som kvalitetskrav øker, fordi Udir som tilsynsmyndighet har *anledning* til å nyttiggjøre seg av regnskapsinformasjon hyppigere enn tidligere som et utfall av krav om løpende ajourhold av regnskapet.

Kunnskapsdepartementet vektlegger at regnskapsinformasjon fra de private barnehagene skal gi et fullstendig bilde av den enkelte barnehagens eiendeler, gjeld og egenkapital (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 28). I tillegg påpekes det at det utøves skjønnsmessige vurderinger i stor grad for å fordele kostnader blant barnehager i samme rettssubjekt. Dette henger tett sammen med troverdighet som kvalitetskrav. Schwencke et al. (2020, s. 92) understreker at beslutningsnyttig regnskapsinformasjon er fullstendig og nøytralt fremstilt. En konsekvens av de foreslåtte endringene er at dagens plikt til å rapportere resultatregnskapet i BASIL utvides til å også omfatte utarbeidelse av offentlig regnskap. Formidlingen av både balansen og resultatregnskapet innebærer følgelig en forhøyet etterlevelse av fullstendighetskravet. Resultatene våre gir i liten grad indikasjoner på at nøytraliteten endres. Ut fra empirien ser vi det som sannsynlig at endringen vil innebære en overgang fra bruk av fordelingsnøkler i regnskapet til bruk av viderefakturering innad i konsernet, der grunnlaget for kostnadsfordelingen i prinsippet er det samme.

KPMG (2020) påpeker at det er «*en svakhet at balansen ikke er tatt med i BASIL-rapporteringen*». Empirien vår viser også at verifiserbarheten av enkelte av resultatpostene styrkes ved at de tilhørende balansepostene rapporteres, for eksempel ved at driftsmidlene i

balansen indirekte bidrar til å verifisere og vise berettigelsen av avskrivningskostnaden i resultatregnskapet. Ikke alle forhold i regnskapet lar seg verifisere, men det er imidlertid mulig å sannsynliggjøre og underbygge ved å gi tilleggsopplysninger (Schwencke et al., 2020, s. 93). For å oppnå en hensiktsmessig rapportering av balansestørrelser er det en forutsetning at det må innføres et krav om regnskapsmessig skille, også for balansepostene. Vi ser at denne løsningen både legger til rette for tilsynsformål, samtidig som det sikrer et bredere tilsynsgrunnlag fordi man har fullt innsyn i subsidiering av tilleggsvirksomhet og øvrige underenheter i samme rettssubjekt. I tillegg viser kostnadsoverslag at denne løsningen er betydelig mindre belastende for sektoren enn krav om selvstendig rettssubjekt (BDO, 2020, s. 43-44). Forskningen vår viser at denne løsningen derfor best ivaretar mål om effektiv formidling av regnskapsinformasjon til interessentene.

Resultatene fra analysen av offentlig regnskap for Læringsverkstedet AS indikerer at spesielt sammenlignbarhet som et forsterkende kvalitetskrav berøres i både positiv og negativ forstand. Sammenlignbarhet innebærer både sammenligning av enheten isolert sett over tid, og sammenligning av én enhet med en annen tilsvarende (Schwencke et al., 2020, s. 93).

Vi har identifisert flere forhold i analysen som tilsier at sammenligningsgrunnlaget fra tiden før og etter endringene for den enkelte barnehagen isolert sett svekkes. Først og fremst er det snakk om forhold knyttet til regnskapsmessige reklassifiseringer. Den største effekten ser vi med hensyn til bruken av ansatte på tvers av de ulike barnehagene, der empirien vår presentert i kapittel 5.4.1 viser at lønnskostnaden reduseres i takt med at andre driftskostnader øker for de barnehagene som har disponert ansatte på denne måten. I tillegg ser vi en vesentlig konsekvens ved at kostnader som beregnes basert på årsresultatet, slik som skattekostnad og utbytte, flyttes fra Læringsverkstedet AS som konsern til de enkelte barnehagene. Vi ser imidlertid at sammenligningsverdien mot andre tilsvarende barnehager utenfor konsernet som allerede er organisert som selvstendige rettssubjekter øker, fordi prinsippene som anvendes i større grad vil harmonere på tvers av barnehagene. Oppsummert ser vi en forbigående reduksjon i intern sammenlignbarhet, mens en styrkning av den eksterne sammenlignbarheten. Dette funnet støttes også av Revisorforeningens (2019, s. 1) uttalelse i forbindelse med høringen i 2019.

6.3.2 BASIL – en potensielt overflødig rapportering

I dag må alle private barnehager gjøre to rapporteringer til myndighetene, BASIL til Udir og offentlig regnskap til Brønnøysundregisteret. Kunnskapsdepartementet påpeker at dersom alle barnehager blir organisert som selvstendige rettssubjekter vil det på sikt være mulig å kun ha én regnskapsrapportering til myndighetene (Prop. 82 L, 2021-2022, s. 30). Vi antar med dette at siden private barnehager er regnskapspliktig mener de at det er rapportering av offentlig regnskap som blir den gjenstående rapporteringen.

Per i dag fungerer BASIL som primærrapportering for barnehagene fordi denne plikten følger de enkelte barnehagenes godkjenning, og som nevnt tidligere krever den en uniform rapportering av opplysninger etter standardisert skjema. Utover dette har vi sett at det fremkommer mer utfyllende tilleggsopplysninger i BASIL-rapporteringen, som man frem til nå har ansett som nødvendig informasjon for å kunne utøve effektivt tilsyn. Til kontrollformål fungerer offentlig regnskap kun som en sekundærrapportering i dag. Man bør derfor se videre på hvilken informasjon som fremkommer dersom det kun er offentlig regnskap som skal rapporteres inn til myndighetene, og hvorvidt dette vil være et tilstrekkelig informasjonsgrunnlag for å ta stilling til om offentlige tilskudd og foreldrebetaling brukes i tråd med regelverket.

Vi har adressert en del av problematikken ved at regnskapet komprimeres i takt med at deler av virksomheten skilles ut til andre selskap i samme konsern. Samtidig omfattes små foretak av forenklingsregler når det kommer til notekravene til det offentlige regnskapet som rapporteres til Brønnøysundregisteret. Notekravene ble ytterligere forenklet med virkning fra 01.07.2021. Vi ser at mye av informasjonsverdien i det offentlige regnskapet forsvinner ut i andre selskaper, og uten BASIL-rapporteringen ser vi det som utfordrende for allmenheten å ta stilling til hvorvidt offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i tråd med barnehageloven (2005, § 23).

Av våre års erfaring med regnskapsførsel for private barnehager har vi sett mye forskjellig når det kommer til oppstilling av regnskapet og bruk av kontoplan, fordi standard norsk kontoplan ikke er tilpasset de bransjespesifikke forholdene til sektoren. Vi mener derfor at dersom BASIL-rapporteringen faktisk blir borte i løpet av noen år, så bør det forskriftsfestes en standardisert kontoplan som skal brukes i regnskapet til private barnehager. En standardisering vil kunne bidra positivt i den forstand at alle praktiserer lik klassifisering av kostnader i regnskapet, i tråd med klassifiseringen vi ser i BASIL-regnskapet i dag. Dette kan

gjøre det enklere å føre økonomisk tilsyn, i tillegg til at regnskapet fremdeles skal kunne brukes til statistikkformål. En bransjestandardisert kontoplan kan derfor være et tiltak for å sikre konsekvent formidling av regnskapsinformasjon til brukerne.

En standardisert kontoplan vil også legge til rette for å kunne erstatte BASIL-rapporteringen med rapportering av regnskapsinformasjon i SAF-T format på sikt. Den digitale utviklingen i regnskapsbransjen trekker i retningen av at regnskapsrapporteringen som skal gjøres til eksempelvis Skatteetaten skal leveres i dette formatet, som følger av endringer i bokføringsforskriften § 7-8 annet ledd (Skatteetaten, 2022). Innrapporteringen som gjøres i BASIL i dag er en manuell og tidkrevende prosess, mens en løsning som legger til rette for SAF-T er mer fremtidsrettet, standardisert og mindre tidkrevende å levere.

6.3.3 Kost versus nytte

Funnene våre tatt i betraktning, ser vi at det er et sentralt poeng om lovendringene i Prop. 82 L (2021-2022) faktisk har ønsket effekt og tilstrekkelig nytteverdi.

Vi har identifisert flere selskapsrettslige og regnskapstekniske konsekvenser som kan bidra til å gjøre dagens utfordringer enda mer komplekse og uoversiktlige. Det er vanskelig å se en gevinst ved lovendringene som taler for at det oppnås en løsning på dagens utfordringer. Mangelen på sammenheng mellom problem og foreslåtte løsninger gjør det svært vanskelig å gjøre en vurdering på kost vs. nytte i denne sammenheng.

6.3.4 Oppsummering

De regnskapsmessige kvalitetskravene ivaretas etter vårt syn dårligere ved et krav om selvstendige rettssubjekter enn ved et regnskapsmessig skille. Vi ser en risiko for at for sektoren kan få insentiver til å flytte store deler av virksomheten i andre selskaper, som medfører et tynnere tilsynsgrunnlag for Udir. Vi ser en større gevinst ved å revidere dagens rapporteringsløsning, fordi forskningen vår viser at det er her hovedutfordringene ligger og ikke i selskapsstrukturen.

7. Konklusjon

Forskningen vår har vært forankret i problemstillingen vår:

Hvordan påvirkes regnskapsrapporteringen til private barnehager i Norge ved innføring av krav til å være organisert som selvstendige rettssubjekter, og i hvilken grad bidrar dette til å løse dagens utfordringer med å sikre at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode?

Kunnskapsdepartementet ønsker å oppnå en større grad av åpenhet og gjennomsiktighet i økonomien til de private barnehagene i Norge. Formålet med de foreslåtte endringene er å legge bedre til rette for kontrollformål og redusere risikoen for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling benyttes til andre formål enn godkjent barnehagedrift, som står sentralt i barnehageloven (2005, § 23). Basert på funnene fra forskningen vår og det vi har diskutert i kapittel 6, ser vi at de foreslåtte lovendringene i liten grad løser problematikken som oppleves med åpenhet rundt bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i de private barnehagene i dag.

Resultatet av å tvinge fram krav om selvstendige rettssubjekter og en utskillelse av annen virksomhet i egne selskaper, er at det oppstår komplekse konsernstrukturer, økt mengde konserninterne transaksjoner og økt mengde administrasjon i konsernet. Konsekvensen av dette er at det er vanskeligere å spore pengebruken på tvers av selskapene, og det oppnås mindre kontroll på og innsyn i hva offentlige midler brukes til. Lovproposisjonen identifiserer Udir som tilsynsmyndighet som den viktigste brukeren av barnehageregnskapet. Endringene som foreslås i Prop. 82 L (2021-2022) risikerer å begrense informasjonsgrunnlaget til Udir, slik at tilsynet mister verdi i form av relevans og troverdighet. Sammenfallende med dette ser vi at utfordringene med informasjonsasymmetri i ytterste konsekvens forsterkes i takt med det krympende tilsynsgrunnlaget.

Ved innføring av Prop. 82 L risikerer vi en svekket verdi av rapporteringen av regnskapsinformasjon fra de private barnehagene. Det foreligger en risiko for at rapporteringen vil gi et ufullstendig bilde på hvilke ressurser barnehagene faktisk besitter som en del av et konsern, spesielt med tanke på det vi har skissert om å skille bemanningen ut i et eget selskap og rapportering av årsverk i årsmeldingen.

Vår oppfatning er at Kunnskapsdepartementet i for liten grad har utredet de selskapsrettslige og regnskapsmessige aspektene ved å innføre krav om selvstendige rettssubjekter. Flere av de

forholdene vi har identifisert indikerer at de foreslåtte endringene ikke vil være gjennomførbare gitt det tidsperspektivet som er lagt til grunn, og i stor grad vil avgrense muligheten for større selskapsmessige omorganiseringer i fremtiden.

7.1 Begrensninger med studien

Arbeidet vårt har foregått over en kort tidsperiode og parallelt med at lovproposisjonen er til behandling i Stortinget, og studien vår er derfor naturlig begrenset av tidshensyn. Med et bredere tidsperspektiv kunne vi utvidet datainnsamlingen vår til å også bestå av intervjuer og foretatt analyser av flere offentlige regnskap og scenarioer.

Studien vår er også sentrert rundt et veldig spesifikt tema, slik at det vil være vanskelig å generalisere basert på funnene våre. Studien vår i kombinasjon med en studie av ettervirkningene kan tenkes å styrke overføringsverdien til andre private aktører som leverer velferdstjenester til samfunnet.

7.2 Forslag til videre forskning

Avslutningsvis ønsker vi å komme med noen forslag til tema som vi mener det hadde vært interessant å gjøre videre forskning på.

- Hva som skjer etter innføring av Prop. 82 L (2021-2022).
- Hvorvidt en standardisert bransjespesifikk kontoplan eller krav til oppstilling av regnskapet kan være med på å sikre en mer effektiv formidling av regnskapet, skape et godt tilsynsgrunnlag og videre heve tilliten til sektorens bruk av offentlige midler.
- Utrede nærmere for regnskapsmessig skille dersom Prop. 82 L (2021-2022) ikke blir innført.
- Utrede et alternativ til dagens BASIL-rapportering som i større grad følger den teknologiske utviklingen i regnskapsbransjen som også ivaretar brukernes informasjonsbehov, herunder utrede hvorvidt en egen offentlig tilgjengelig næringsoppgave for barnehagene kan være med på å styrke verdien av informasjonen om økonomien i private barnehager.
- Gjøre forskning på brukerne av barnehageregnskapet, og kartlegge hvilke behov og fokusområder de vektlegger i sin bruk.

8. Kilder

- Agenda Kaupang (2017). *Kartlegging av kommunenes erfaringer med å praktisere regelverket om bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager*. Hentet den 01.05.22 fra: <https://www.udir.no/globalassets/filer/tall-og-forskning/rapporter/2017/ferdig-rapport-r9607-udir-kommunenes-praksis-om-bruk-av-tilskudd-i-priva....pdf>
- Aksjeloven. (1997). *Lov om aksjeselskaper* (LOV-1997-06-13-44). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>
- Arbeidstilsynet (2022). *Arbeidsavtale*. Hentet 22.04.22 fra: <https://www.arbeidstilsynet.no/arbeidsforhold/arbeidsavtale/>
- Australian National University (2016). *Stakeholder Analysis: Power, Legitimacy and Urgency*. Hentet den 20.03.22 fra: <https://i2s.anu.edu.au/resources/stakeholder-analysis-power-legitimacy-urgency>
- Avfall Norge (2011). *Juridisk betenkning vedrørende spørsmål knyttet til etablering av avfallsbehandlingsanlegg*. 26. Hentet fra: <https://avfallnorge.ams3.digitaloceanspaces.com/avfall-norge-no/dokumenter/Rapport-nr.-5-2011-Juridiske-sporsmal-knyttet-til-etablering-av-behandlingsanlegg-rev-1.01.pdf?mtime=20180724113528&focal=none>
- Barnas Barnehage Lindås AS (2021). *Offentlig regnskap 2020*. Brønnøysundregistrene
- Barnehage.no (2022a). *Dette blir norgeshistoriens største påtvungne oppsplitting*. Hentet den 01.05.22 fra: <https://www.barnehage.no/lovforslag-laeringsverkstedet-politikk/dette-blir-norgeshistoriens-storste-patvungne-oppsplitting/232209>
- Barnehage.no (2022b). *Kraftig opptrapping av økonomiske tilsyn: - Resultatene så langt er en fin bekreftelse*. Hentet den 01.05.22 fra: <https://www.barnehage.no/molde-private-barnehager-tilsyn/kraftig-opptrapping-av-okonomiske-tilsyn-resultatene-sa-langt-er-en-fin-bekreftelse/231907>
- Barnehageloven. (2005). *Lov om barnehager* (LOV-2005-06-17-64). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-06-17-64>
- Barnehagemonitor.no (2022a). *Mangfold og eierskap*. Hentet den 05.05.22 fra: <https://www.barnehagemonitor.no/mangfold-og-eierskap/>
- Barnehagemonitor.no (2022b). *Tilskudd på 1-2-3*. Hentet den 08.05.22 fra: <https://www.barnehagemonitor.no/tilskudd/>

- BDO (2020). *Rapport om alternativer til eget rettssubjekt for Kunnskapsdepartementet*.
Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2f497432f84b4a5ebe92862f41dec202/bdo-rapport---alternativ-til-eget-rettssubjekt.pdf>
- Bokføringsforskriften. (2004). *Forskrift om bokføring* (FOR-2004-12-01-1558). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558>
- Bokføringsloven. (2004). *Lov om bokføring* (LOV-2004-11-19-73). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73?q=bokf%C3%B8ringsloven>
- Crane, A. & Ruebottom, T. (2012). Stakeholder Theory and Social Identity: Rethinking Stakeholder Identification. *Springer Science+Business Media B.V* s. 77-86
- Donaldson, T. & Preston, L. E. (1995) The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. *Academy of Management.the Academy of Management Review* 20 (1), s. 68. Hentet fra:
<https://www.proquest.com/docview/210968395/fulltextPDF/2EC8ED0C85574A44PQ/1?accountid=26469>
- Fallan, E. (2020). Bruk av informasjon fra foretaks miljørapportering til ressursallokerings- og kontrollformål. *Høgskolen i Innlandet*, 252-254.
- Finansleksikon.no (2022). *Fordelingsnøkler*. Hentet den 24.04.22 fra:
<https://finansleksikon.no/regnskap/f/fordelingsnokler>
- Forskrift om pedagogisk bemanning og dispensasjon i barnehager. (2017). *Forskrift om pedagogisk bemanning og dispensasjon i barnehager* (FOR-2017-06-22-1049). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2017-06-22-1049>
- Forskrift om tilskudd til private barnehager. (2015). *Forskrift om tildeling av tilskudd til private barnehager* (FOR-2015-10-09-1166). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2015-10-09-1166>
- Freeman, R. E. (1984). Strategic Management A Stakeholder Approach. *Cambridge University Press*, 31-46.
- Hagen, K. P. (1990). *Prinsipal-agentteori: Implikasjoner for offentlig styring og politikk*. 44-54. Hentet den 23.03.2022 fra:
https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON1220/h13/prinsipal_agent.pdf

- Hovedorganisasjonen Virke (03.07.2019). *Høringssvar til forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter*. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=f94c15a9-2bd0-463c-8640-045c5e58ffda>
- Hörisch, J., Freeman, R. E. & Schaltegger, S. (2014). Applying Stakeholder Theory in Sustainability Management: Links, Similarities, Dissimilarities, and a Conceptual Framework. *SAGE Publications*, 340.
- Innst. O. nr. 17 (2004-2005). Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. Juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover. *Finanskomiteen*. <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2004-2005/inno-200405-017/4/>
- Johannesen, A., Tufte, P. A. og Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. Utg.). Abstrakt Forlag AS.
- Korsvold, T. (2020). *Barnehagereformen*. Store norske leksikon. Hentet 12.03.2022 fra <https://snl.no/barnehagereformen>
- KPMG (2020). *Alternativer til krav om at private barnehager skal være egne rettssubjekter – optimalisering av BASIL-rapporteringen*. Hentet fra:
<https://www.pbl.no/globalassets/dokumenter/ubeskyttet/rapporter/optimalisering-av-basil-rapportering-31.01.2020.pdf>
- Kunnskapsdepartementet (2019). *Forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter (Ny regulering av private barnehager) - høringsnotat* [Høring]. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/14f278c1b1d048b5853d1e9c8dc685e3/horingsnotat-med-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager.pdf>
- Kunnskapsdepartementet (2021a). *Høringsnotat - Krav om regnskapsmessig skille for private barnehager mv. - forslag til endringer i barnehageloven og forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven* [Høring].
<https://www.regjeringen.no/contentassets/e218e8ef8b574b8ca644ba3e7c698076/horingsnotat.pdf>

- Kunnskapsdepartementet (2021b). *Du er henta!* - Finansiering av private barnehager. Hentet den 29.04.22 fra:
https://www.regjeringen.no/contentassets/237b2557bb51412c9769e6f21026e52b/du_er_henta_web.pdf
- Kunnskapsdepartementet (2022). *Prop. 82 L - Endringer i barnehageloven (selvstendige rettssubjekt, forbud mot annen virksomhet, meldeplikt m.m.)*. Hentet 10.04.22 fra:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/1db50637d1dd469f9a54d24c44df50db/no/pdfs/prp202120220082000dddpdfs.pdf>
- Langli, J. C. (2012). *Årsregnskapet* (9. Utg.). Gyldendal Norsk Forlag AS
- Lotteri- og stiftelsestilsynet (2021, 16. September). *Hva er en stiftelse?*. Hentet den 08.05.22 fra: <https://lottstift.no/for-stiftelser/hva-er-en-stiftelse/>
- Lotteri- og stiftelsestilsynet (2022). *Utdelinger i stiftelser*. Hentet den 01.05.22 fra:
<https://lottstift.no/for-stiftelser/utdelinger-i-stiftelser/>
- Lunder, T. E., Bjøru, E. C. & Eika, B. (2022). *Kostnader i barnehagene 2020. Telemarksforskning* (698). <https://www.telemarksforskning.no/ny-rapport-om-okonomien-i-barnehagesektoren/>
- Læringsverkstedet AS (2019). *Hørings svar fra Læringsverkstedet*. Hentet den 24.04.22 fra:
https://laringsverkstedet.no/assets/lv/site/uploads/documents/Juli2019_H%C3%B8ringssvarForslagNyReguleringPrivateBarnehager.pdf
- Læringsverkstedet AS (2021a). *Hørings svar fra Læringsverkstedet*. Hentet den 11.04.22 fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsnotat-krav-om-regnskapsmessig-skille-for-private-barnehager-mv.-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-og-forslag-til-ny-okonomiforskrift-til-barnehageloven/id2864248/?uid=a966def2-0a86-4584-bb57-2834a1f59202>
- Læringsverkstedet AS (2021b). *Offentlig regnskap 2020*. Brønnøysundregistrene
- Læringsverkstedet AS (2022). *Endring av rammebetingelser for private barnehager må skje med forutsigbarhet og være faktabasert*. Hentet den 24.04.22 fra:
https://laringsverkstedet.no/assets/lv/site/uploads/documents/Januar2022_NotatUdanningskomiteen_ForsvarligProsessRammebetingelseEndring.pdf
- Merverdiavgiftsloven. (2009). *Lov om merverdiavgift* (LOV-2009-06-19-58). Lovdata
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>
- Monsen, N. N. (2011). *Statsregnskapet og kommuneregnskapet. Om utviklingen til nå og veien videre. Høgskolen i Hedmark*, 32-35.

- NOU 1995: 30 (1995). *Ny regnskapslov*. Finansdepartementet. Hentet den 20.03.2022 fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1995-30/id115910/?ch=3>
- PBL (2019a). Rett og galt om private barnehager – PBL faktasjekker påstander i valgkampen. *PBL*. Hentet den 05.05.2022 fra: <https://www.pbl.no/aktuelt/politikk/rett-og-galt-om-private-barnehager--pbl-faktasjekker-pastander-i-valgkampen/>
- PBL (2019b). *Høringsuttalelse om forslag til endringer i barnehageloven vedr. ny regulering av private barnehager*. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=7a8c22eb-018f-4f53-9cf5-c7c50722c1a4>
- PBL (2021a). *-Disse tallene viser at private barnehager er norsk velferd på sitt aller beste*. Hentet den 07.05.2022 fra: <https://www.pbl.no/aktuelt/tilskudd-og-barnehagedrift/tilskudd-og-okonomi/ny-rapport-viser-hvordan-private-barnehager-sparer-samfunnet-for-milliarder/>
- PBL (2021b). *Høringsuttalelse om krav om regnskapsmessig skille for private barnehager mv., herunder forslag til endringer i barnehageloven og forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven*. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsnotat-krav-om-regnskapsmessig-skille-for-private-barnehager-mv.-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-og-forslag-til-ny-okonomiforskrift-til-barnehageloven/id2864248/?uid=a113b67b-11a4-4319-9c44-ce1b09c2d8d1>
- Proff.no (2022). *Espira Barnehager AS*. Hentet den 05.05.22 fra:
<https://proff.no/selskap/espira-barnehager-as/avaldsnes/pleie-og-omsorgstjenester/IGAHJ2110K7/>
- Prop. 82 L (2021-2022). *Endringer i barnehageloven (selvstendige rettssubjekt, forbud mot annen virksomhet, meldeplikt m.m.)*. Kunnskapsdepartementet. Hentet 10.04.22 fra:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/1db50637d1dd469f9a54d24c44df50db/no/pdfs/prp202120220082000dddpdfs.pdf>
- Regnskap Norge (2021). *Regnskapsloven endres fra 1. juli 2021*. Hentet den 14.04.2022 fra:
<https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/regnskap/regnskapsloven-endres-1.-juli-2021/>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v.* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>

- Revisorforeningen (2019). *Hørings svar - forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter*. Hentet den 01.05.22 fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=66de3303-b98c-4e5e-81ea-dcc59b6f5dd9>
- Revisorforeningen (2022). *Endringer i kravene til organisering av private barnehager – behov for realistiske overgangsordninger*. Hentet den 07.05.22 fra:
<https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/revisjon/brev-dep-endr-barnehageloven.pdf>
- Sander, K. (2004). *Metodetyper*. eStudie.no. Hentet 29.03.2022 fra:
<https://estudie.no/wp-content/uploads/metode-typer.jpg>
- Sander, K. (2020, 3. november). *Skrivebordsundersøkelse og sekundærdata*. eStudie.no. Hentet 31.03.2022 fra <https://estudie.no/hva-er-en-skrivebordundersokelse/>
- Sander, K. (2022, 24. februar). *Casestudie*. eStudie.no. Hentet 30.03.2022 fra <https://estudie.no/casestudie/>
- Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2020). *Årsregnskapet i teori og praksis 2019* (21. Utg.). Gyldendal Norsk Forlag AS
- Skatteetaten (2022). SAF-T Regnskap. Hentet den 07.05.22 fra:
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/>
- Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt* (LOV-1999-03-26-14). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>
- SSB (2022). *Fakta om barnehager*. Hentet 11.04.22 fra:
<https://www.ssb.no/utdanning/faktaside/barnehager>
- Stiftelsen Teknabarnehagene Drammen (2021). *Offentlig regnskap 2020*.
Brønnøysundregistrene
- Stiftelsesloven. (2001). *Lov om stiftelser* (LOV-2001-06-15-59). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-59>
- Tjora, A. (2012). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (2. Utg.). Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Trondheim Kommune (2019). *Hørings svar fra Trondheim kommune*. Hentet den 11.04.22 fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=19bb0b53-c464-4c8c-a783-e9bd710bd3d9>

- Udir (2021a). *Foreldrebetaling*. Hentet den 08.05.22 fra:
<https://www.udir.no/regelverk-og-tilsyn/barnehage/foreldrebetaling/>
- Udir (2021b). *Resultatregnskap for private barnehager*. Hentet 10.04.22 fra:
<https://www.udir.no/tall-og-forskning/datainnsamling--kilder/basil/resultatregnskap-fra-private-barnehager/>
- Udir (2022a). *Årsmelding fra barnehager og opplysninger fra kommunen*. Hentet den 10.04.22 fra: <https://www.udir.no/tall-og-forskning/datainnsamling--kilder/basil/arsmelding-fra-barnehagene/>
- Udir.no (2022b). *Årsmelding fra barnehagen og opplysninger fra kommunen*. Hentet den 06.05.22 fra: <https://www.udir.no/tall-og-forskning/statistikk/statistikk-barnehage/>
- Udir (2022d). *Økonomisk tilsyn med private barnehager*. Hentet den 01.05.22 fra:
<https://www.udir.no/regelverk-og-tilsyn/tilsyn/okonomisk-tilsyn-med-private-barnehager/>
- Utdanningsforbundet (2019). *Høringsuttalelse forslag til endringer i barnehageloven med forskrifter*. Hentet den 11.04.22 fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehageloven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=759044e7-bbb3-4c74-98b3-57721f13726f>
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: design and methods* (6. Utg). SAGE Publications, Inc.
- Økonomiforskrift til barnehageloven. (2012). *Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke kommunale barnehager* (FOR-2012-11-30-1108). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2012-11-30-1108>

Resultatregnskap for private barnehager 2020

Opplysningene om inntekter og kostnader i private barnehager samles inn av Utdanningsdirektoratet. Opplysningene skal brukes til å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven §23, og tilrettelegge for kommunens tilsyn med bruken av tilskudd og foreldrebetaling jf. forskrift om overgangsregler til barnehageloven – tilsyn, veiledning og reaksjoner mv. § 2. Opplysningene inngår i statistikkgrunnlaget for barnehagene. Utdanningsdirektoratet samler inn opplysningene etter forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven) § 4. Manglende rapportering kan føre til at kommunen kan holde tilbake tilskudd til private barnehager eller redusere tilskudd, jf. forskrift om overgangsregler til barnehageloven – tilsyn, veiledning og reaksjoner mv. § 3. Opplysningene i resultatregnskapet inngår også i statistikkgrunnlaget for barnehagene, jf. barnehageloven § 48. Statistisk sentralbyrå benytter oppgavene til utarbeidelse av offisiell statistikk, i medhold av lov om offisiell statistikk og Statistisk sentralbyrå § 10. Det er kun private, fylkeskommunale og statlige barnehager som skal fylle ut regnskapsskjemaet. Opplysninger om kommunale barnehager blir hentet gjennom KOSTRA.

Revisjon

På bakgrunn av forskrift om regnskapsplikt for godkjente private barnehager § 3 skal barnehagens resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor. Unntatt fra dette kravet er barnehageeiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kontrollerer ordinære barnehager med til sammen færre enn 20 barn eller familiebarnehager med til sammen færre enn 10 barn. Tilsvarende gjelder for eiere som sammen med nærstående eller selskap i samme konsern som eier, kun har én åpen barnehage. Disse kan i stedet for revisor velge en uavhengig regnskapskyndig til å attestere regnskapet. Barnehagens revisor skal revidere og avgi revisjonsberetning basert på ISA 805 Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling.

Resultatregnskapsskjemaet

Skjemaet i BASIL består av 12 steg (inkl. forsiden). Barnehagen fyller ut steg 2-11. Kommunen fyller ut steg 12. I steg 2 fylles det ut opplysninger om barnehagen. I steg 3 til 8 opplysninger om barnehagens resultatregnskap med tilhørende noteopplysninger. I steg 9 fylles det inn opplysninger om administrasjonskostnader og andre felleskostnader. I steg 10 fylles det ut opplysninger om transaksjoner med nærstående parter. I steg 11 er det opplysninger som supplerer regnskapstallene fra barnehagen. For å sikre et effektivt tilsyn er det viktig at klassifisering i resultatregnskapet og at noteopplysninger er gitt i tråd med veiledningen. Revisor må signere og sende revisjonsberetning til kommunen, hvis barnehagen ikke er unntatt fra dette kravet i forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager.

Generelt om føring av «Resultatregnskap for private barnehager»

Regnskapet føres som resultatregnskap for alle ikke-kommunale barnehager som var i drift per 15.12. året før. Regnskapet føres etter periodiseringsprinsippet slik at f.eks. etterbetalinger for regnskapsåret som er utbetalt i det påfølgende året, men medtatt i regnskapsåret (periodisert), føres i resultatregnskapet for regnskapsåret. Alle kostnader skal føres uten merverdiavgift. Barnehager som har fått refundert merverdiavgift skal føre alle kostnader med nettobeløp. Investeringstilskudd og etableringstilskudd skal ikke føres i årsregnskapet.

Det er viktig å skille mellom barnehagens regnskapsplikt etter regnskapsloven eller annen særlovgivning for den enkelte driftsform, og Utdanningsdirektoratets krav om innlevering av resultatregnskapsskjema. Disse to forholdene må sees separat. Ikke-kommunale barnehager skal fylle ut resultatregnskapsskjemaet uavhengig av hvilke regnskapskrav man for øvrig er underlagt. Barnehager som drives som virksomhet uten regnskapsplikt og som i ligningssammenheng benytter standardfradrag fremfor dokumenterte utgifter, fritas ikke fra å levere resultatregnskapsskjemaet. Disse barnehagene må sørge for å ha den nødvendige regnskapsoversikt og dokumentasjon som skal til for å oppfylle kravene knyttet til resultatregnskapsskjemaet. På tilsvarende vis er det ikke

tilstrekkelig for regnskapspliktige barnehager å kun sende inn sitt ordinære regnskap fremfor å benytte resultatregnskapsskjemaet i BASIL.

Opplysninger om barnehagen

Veiledning:

Fyll ut de rubrikkene som ikke er fylt ut på forhånd. De ferdig utfylte opplysningene er hentet fra «Årsmelding for barnehager per 15.12.»

Dersom disse opplysningene ikke er korrekte må de rettes opp på skjemaet. Åpnings- og nedleggelsesdato fylles kun ut av de barnehagene som har åpnet eller er blitt nedlagt i løpet av regnskapsåret. Barnehager som har vært midlertidig stengt i mindre enn 1 mnd. i løpet av året skal ikke fylle ut åpnings- og/eller nedleggelsesdato.

Barnehagens navn			
Kommune/Bydel			
Besøksadresse			
Postnummer		Poststed	
Postadresse			
Postnummer		Poststed	
Eierens navn			
Eiers org. nr			
Organisasjonsnummer			
Kontaktperson i barnehagen			
Telefon			
E-post			
Barnehagetype (mer enn ett kryss mulig):			
	Ordinær barnehage	Familiebarnehage	Åpen barnehage
Barnehagens eier	Kommune Fylkeskommune Stat Privat		
Barnehagens eierform			

Nærmere beskrivelse av eieren av barnehagen Menighet/trossamfunn Studentsamskipnad Foreldreeiet Kvinne- og familieforbund/sanitetsforening Bedriftsbarnehage Pedagogisk/ideologisk org. Enkeltperson Konsern/Aksjeselskap Stiftelse		
Hvilket prinsipp for regnskap er benyttet? (Sett kryss) GRS for små foretak GRS for øvrige foretak GRS for ideelle organisasjoner Internasjonale regnskaps- prinsipper (IFRS)		
Eier barnehagen lokalene barnehagen ligger i? Hvis nei, hvem er utleier (org.nr)	Ja	Nei
Driver eier annen virksomhet enn barnehage? Hvis ja, velg minst én kategori: Eiendom Holding Vikarutleie Konsulentbistand Annen virksomhet (spesifiser)	Ja	Nei
Inngår barnehagen i et konsern/kjede?	Ja	Nei

Navnet på konsern/kjede barnehagen inngår i:

Læringsverkstedet AS	FUS (Trygge barnehager AS)
Espira Gruppen AS	Norlandia Barnehagene AS
Sundt Barn AS	Stiftelsen Kanvas
KFUK-KFUM	Akasia AS
Carpe Diem Stiftelsen	Frelsesarmeens barnehager
Camah Holding AS	Gnist Barnehager AS
Seraphin AS	Kidsa Barnehager AS
Trondhjems Asylselskap	NIm-Barnehagene AS
Hoppensprett AS	Norges Arktiske Studentsamskipnad
Lofoten Industri AS	iFokus Barnehagene AS
Nord Studentsamskipnad	Studentsamskipnaden i Sørøst-Norge
Den Internasjonale Kvinnegruppen i Bergen	Studentsamskipnaden SiO
Oslo Barnevaktformidling AS	Studentsamskipnaden på Vestlandet
Bergen Racketsenter AS	Samvirkebarnehagene SA
Hero Norge AS	Mobarn Sa
Montessoribarnehagene AS	Tårnsvalen barnehage AS
Theas AS og Theas Bærum AS	Nøtteliten og Hakkebakkeskogen familiebarnehage
TDM barnehager	Time Kyrkjelege Fellesråd
Ulna AS	Nedre Glommen Holding AS
Eventus barnehage AS	Annet, skriv inn:
Urtehaven Barnehager AS	
Åpne barnehager AS	

Organisasjonsnummeret på konsernet/kjeden barnehagen inngår i?

Hvor mange barnehager inngår i konsernet eller kjeden?

For barnehager som ikke har vært i drift hele året:

Åpningsdato:

Nedleggesdato:

Har barnehagen i løpet av året hatt organisatoriske endringer som f.eks. eierskifte eller utvidelse? Ja Nei

Hvis ja, hva slags endring (velg minst én kategori)?

Eierskifte
Utvidelse
Nedskalering
Solgt bygg
Kjøpt bygg
Annet, spesifiser:

Opplysninger fra barnehagens resultatregnskap

Inntekt/Kostnad		Beløp (hele kroner)	Inntekt/Kostnad		Beløp (hele kroner)
3000	Salgsinntekt/uttak, innenfor avgiftsområdet		5950	Egen pensjonsordning	
3200	Salgsinntekt/uttak (foreldrebetaling), utenfor avgiftsområdet		6000	Avskrivning	
3400	Offentlig tilskudd/refusjon, må spesifiseres:		6100	Frakt og transportkostnad vedr. salg	
	Forskudd		6300	Leie lokale	
	1. kvartal		6340	Lys, varme	
	2. kvartal		6395	Renovasjon, vann, avløp, renhold mv.	
	3. kvartal		6400	Andre leiekostnader	
	4. kvartal		6500	Verktøy, inventar mv. som ikke skal aktiveres	
	Endelig vedtak forrige år		6600	Reparasjon/vedlikehold av bygninger	
	Endelig vedtak tidligere år		6695	Reparasjon/vedlikehold annet	
	Refusjon søskenmoderasjon		6700	Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende)	
	Refusjon foreldres betalingsevne		6710	Sum innleid personell (sum poster 6711-6713)	
	Annet:		6711	Leder i barnehage	
	Sum kommunale driftstilskudd		6712	Pedagogisk personell	
3420	Tilskudd til tiltak for barn med nedsatt funksjonsevne - ekstra lønnskostnader som barnehagen har hatt for ekstra personell		6713	Andre ansatte	
3430	Tilskudd til tiltak for å styrke den norskspråklige utviklingen for minoritetsspråklige barn i barnehage		6995	Kontorkostnad, telefon, porto mv.	
3450	Andre offentlige tilskudd (ikke refusjon fra folketrygden, jf. Post 5800)		7000	Drivstoff transportmidler	
3400	Sum offentlig tilskudd (sum poster 3400 til 3450)		7020	Vedlikehold mv. transportmidler	
3600	Leieinntekter		7040	Forsikring og avgifter på transportmidler	
3655	Kostpenger		7080	Bilkostnader, bruk av privat bil i næring	
3900	Annen driftsrelatert inntekt		7155	Reise-/diett- og bilgodtgjørelse, oppgavepliktig	
9900	Sum driftsinntekt (sum poster 3000 til 3900)		7165	Reise- og diettkostnader, ikke oppgavepliktig	
4005	Sum Varekostnad		7330	Salgs- og reklamekostnader	
5000	Sum lønn, feriepenger mv. (sum poster 5010-5030)		7350	Representasjonskostnader (med fradragsrett)	
5010	Leder i barnehage		7495	Kontingent (med fradragsrett)	
5020	Pedagogisk leder		7500	Forsikringspremie	
5030	Andre ansatte		7700	Annen kostnad	
5300	Annen oppgavepliktig godtgjørelse		7895	Konstaterte tap på fordringer	
5400	Arbeidsgiveravgift		9910	Sum driftskostnad (sum poster 4005 til 7895)	
5420	Innberetningspliktig pensjonskostnad (Ikke pensjonsforsikring)		9920	Driftsresultat (= post 9900 minus post 9910)	
5600	Arbeidsgodtgjørelse til eiere		8060	Andre finansinntekter	
5700	Offentlig tilskudd vedrørende arbeidskraft		8160	Andre finanskostnader	
5800	Offentlige refusjoner vedr. arbeidskraft (sykepengerefusjon m.m.)	-	8200	Netto finansposter	
5900	Annen personalkostnad		8305	Betalbar skatt/endring utsatt skatt/-skattefordel	
5945	Pensjonsforsikring for ansatte		9940	Årsresultat (=post 9920 pluss post 8200 minus post 8305)	

Barnehagens kommentarer til føring av tilskudd:

--

Detaljerings av enkelte poster i barnehagens resultatregnskap

Post 4005 – Varekostnad:

Posten kan inneholde kjøp av matvarer – som kan dekkes gjennom kostbetaling utover ordinær foreldrebetaling – og andre varer.

Spesifikasjon av innholdet i 4005:	Beløp (hele kroner)
4001 Kjøp av matvarer	
4002 Kjøp av andre varer	
Sum (skal tilsvare sum post 4005 Varekostnad)	

Note til postene 5010 og 6711 Leder i barnehage

Er det flere ledere (styrere) som er ansatt i barnehagen?	Ja	Nei
Hvis ja, hvor mange?	Antall	

Note til post 5945 Pensjoner

Har barnehagen innskuddsbasert ordning?	Ja	Nei
Prosentsetser for innskuddspensjon	Inntil 7,1 G:	7,1 – 12 G:
Over 12 G-dekning eller andre deknings, spesifiser under "Andre opplysninger"	Ja	Nei
Har barnehagen ytelsesbasert ordning?	Ja	Nei
Er den ytelsesbaserte ordningen en offentlig eller offentlig lik pensjonsordning?	Ja	Nei
Premiebetaling for året (både innskudds- og ytelsesordning)?		
Oppgi grunnlag for fordeling av premiebetaling dersom barnehagen har flere barnehager i foretaket		
Aktuarberegnet pensjonskostnad?		
Aktuarberegnet pensjonsforpliktelse?		
Oppgi grunnlag for fordeling av pensjonskostnad dersom barnehagen har flere barnehager i foretaket		
Hvor har barnehagen sin pensjonsordning?	KLP	SPK Annen leverandør
Andre opplysninger		

Premiefond/innskuddsfond	
Bruk av premiefond til dekning av innskudd/premie (beløp):	
Beholdning av premiefond ved utgangen av året (beløp):	

Post 6700– Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende):	
Spesifikasjon av innholdet i 6700:	Beløp (hele kroner)
Revisjonshonorar inkl. annen bistand fra revisor	
Regnskapshonorar inkl. annen bistand fra regnskapsfører	
Honorarer annen økonomisk rådgivning	
Honorarer juridisk bistand	
Honorarer databistand/programvare	
Annen fremmedtjeneste (spesifiser hva som inngår her)	
Sum (skal tilsvare sum post 6700 - Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende) :)	

Post 6995– Kontorkostnad, telefon, porto mv.	
Spesifikasjon av innholdet i 6995:	Beløp (hele kroner)
Kontorrekvisita, kopiering, trykksaker/aviser etc.	
Møter	
Kurs, oppdatering o.l.	
Annen kontorkostnad (spesifiser hva som inngår her):	
SUM Post 6995– Kontorkostnad, telefon, porto mv.	

Disponering av overskudd (positivt årsresultat):	
Barnehager som avslutter regnskapet med et overskudd kan bruke dette prinsipielt på to måter: Enten utbetales overskuddet som utbytte til eierne av barnehagen, eller det blir liggende igjen som en del av barnehagens egenkapital og brukes til styrking av barnehagens likviditet eller til finansiering av anskaffelser til barnehagen senere.	
Disponering av positivt årsresultat:	Beløp (hele kroner)
9950 Overført til egenkapitalen	
9955 Avsetning til dekning av skattekrav på overskudd (aksjeselskaper)	
9960 Overført til eier (utbytte)	
9965 Overført til konsernselskap (konsernbidrag)	
9970 Avsetning til reduksjon av udekket tap	
Sum (skal tilsvare sum post 9940 Årsresultat)	

Opplysninger om kompensasjon knyttet til stengte barnehager våren 2020

Våren 2020 måtte barnehagene holde stengt, og det skulle ikke tas foreldrebetaling i denne perioden. Det ble vedtatt at private barnehager skulle motta kompensasjon for inntektsbortfallet de hadde i forbindelse med at barnehagen måtte holde stengt. Kompensasjonen ble gitt for å unngå at barnehager skulle foreta permitteringer av ansatte i denne perioden. Barnehager som i perioden frem til og med 13. april 2020 hadde et tilbud til barn, skulle også mottakompensasjon.

Dersom barnehagen foretar permitteringer av ansatte, eller av andre grunner har betydelig reduksjon i kostnadene under den pålagte stengingen, vil kompensasjon for bortfall av foreldrebetaling i barnehage og ordinært kommunalt tilskudd til private barnehager avkortes. Det samme gjelder om allerede innbetalt foreldrebetaling ikke refunderes de foresatte. Private barnehager som mottar tilskudd etter denne bestemmelsen, kan under stengingen ikke benytte ansatte til å drive annet inntektsgivende arbeid i virksomheten. Mer informasjon om ordningen finnes på udir.no.

Har barnehagen mottatt kompensasjon for inntektsbortfallet i forbindelse med foreldrebetalingen ved nedstengingen av barnehagene våren 2020?

Ja Nei

Hvis ja, før inn beløp:

Har barnehagen refundert allerede innbetalt foreldrebetaling til de foresatte for perioden med nedstenging våren 2020?

Ja Nei

Har barnehagen foretatt permitteringer i perioden med nedstengingen våren 2020?

Ja Nei

Har barnehagen av andre grunner enn permittering av ansatte hatt betydelig reduksjon i kostnadene under den pålagte stengingen?

Ja Nei

Hvis ja, før inn årsverk:

Har barnehagen under nedstengingen benyttet ansatte til å drive annet inntektsgivende arbeid i virksomheten?

Ja Nei

Har barnehagen mottatt ekstra midler i forbindelse med korona?

Ja, fra kommunen (utenom kompensasjonen for inntektsbortfall av foreldrebetaling beskrevet over)

Ja, fra konsernet

Annet (spesifiser)

Nei, ikke fått ekstraintekter

Supplerende opplysninger fra barnehagen

Har barnehagen mottatt støtte til driften i regnskapsåret som ikke kommer til uttrykk i regnskapet? (Dette gjelder støtte som ikke er ført som inntekt i barnehagens regnskap)

Eksempler: Lav eller gratis husleie, gratis administrative tjenester (regnskapsføring, lønnsutbetalinger mv.) fra barnehagenes eier eller fra andre (ikke kommunen).

NB! Foreldredugnader tas ikke med. Ev. støtte som barnehagen får fra kommunen fylles ut av kommunen selv.

Beskriv innhold og omfang av slik støtte som barnehagen har mottatt i regnskapsåret. Det kan ofte være vanskelig å tallfeste verdien av slik støtte. For å få et grunnlag for mest mulig fullstendige kostnadstall for barnehagene, skal barnehagene likevel anslå et konkret kronebeløp.

Støtte fra barnehageeieren til:	Beløp (anslag)
Sum	
Støtte fra andre (ikke kommunen) til:	Beløp (anslag)
Sum	
Har barnehagen i <u>regnskapet</u> hatt ekstra kostnader knyttet til integrering av barn med særskilte behov som ikke dekkes av tilskuddene under post 3420 "Tilskudd til tiltak for barn med nedsatt funksjonsevne - ekstra lønnskostnader som barnehagen har hatt for ekstra personell " eller post 3430 "Tiltak for å styrke den norskspråklige utviklingen for minoritetsspråklige barn i barnehage"?	
	Ja Nei
Kommunalt tilskudd	
Barnehagens egne midler	
Sum ekstra kostnader til integrering av barn med særlige behov	

Supplerende opplysninger fra kommunen om private barnehager

Har barnehagen mottatt betydelig støtte fra kommunen til driften i regnskapsåret som ikke kommer til uttrykk i barnehagens regnskap? (Altså støtte som ikke er ført som inntekt i barnehagens regnskap).

Eksempler:

- Lav eller gratis husleie for kommunale lokaler som barnehagen disponerer.
- Tiltak for tilrettelegging for barn med nedsatt funksjonsevne som betales/lønnes av kommunen uten at de er belastet barnehagens regnskap (for eksempel kommunale støttepedagoger, tospråklige assistenter m.m. som arbeider med barn i den ikke-kommunale barnehagen).

Obs: Følgende utgifter tas ikke med:

- Merkantil støtte fra kommunen i forbindelse med barnehageopptak, innkreving av oppholdsbetaling m.m.
- Tilbud til private barnehager om deltakelse på kurs/opplæringstiltak
- Andre utgifter som kommunen har som er knyttet til kommunens funksjon som barnehagemyndighet.

Beskriv innhold og omfang (ev. anslå beløpet) av slik støtte som barnehagen har mottatt i regnskapsåret.

Støtte fra kommunen til:	Beløp (anslag)
Barn med nedsatt funksjonsevne og andre barn med særlige behov (inkl. minoritetsspråklige barn) (Obs: <u>Ikke</u> støtte til barn med nedsatt funksjonsevne eller andre barn med særlige behov som er gitt som økonomisk tilskudd til barnehagen).	
Støtte til andre formål (spesifiser):	Beløp (anslag)
Sum	

Vedlegg 2 - Analyse av resultatregnskap Læringsverkstedet AS 2020.

Læringsverkstedet AS - gjennomgang av resultatregnskap				
Nr.	OMRÅDE	I DAG	ETTER LOVENDRINGEN	KONSEKVENSEN
1	Lønnskostnad	Fordeles pr. avdeling som lønnskostnad. Dersom ansatte jobber på flere avdelinger presenteres det også som lønnskostnad, skilles med avdelingskoder.	Bruk av ansatte på tvers av barnehagene faktureres mellom selskapene*. Innleid arbeidskraft presenteres under annen driftskostnad.	Lønnskostnad reduseres, høyere annen driftskostnad.
2	Avskrivning	Kan inkludere fellesavskrivning, f.eks. av administrasjonsbygg o.l.	Kun avskrivning av den enkelte enhetens eiendeler.	Reduksjon av avskrivningskostnaden på de enkelte barnehagene.
3	Goodwill	Kostnadsføring av goodwill som gjelder kjøp av andre barnehager belastes muligens flere barnehager i regnskapet.	Goodwill må kostnadsføres/avskrives i investeringselskapet som har foretatt oppkjøpet.	Reduksjon av avskrivningskostnaden på de enkelte barnehagene.
4	Annen driftskostnad	Kan inkludere kostnader vedrørende tilleggsvirksomhet.	Kun kostnader til tillatt tilleggsvirksomhet vil medtas som kostnad. Innleid konsernintern arbeidskraft havner her. Tidligere under "lønnskostnad".	Mulig reduksjon av kostnaden. Økning av annen driftskostnad.
5	Renteinntekt, bankinnskudd	Konsernkontoordning (ref. note 2). Renteinntekt fordeles pr. barnehage.	Ett kundeforhold pr. selskap overfor bank.	Flere bankkonti.
6	Rentekostnad	Risiko for at rentekostnad på evt. lån til administrasjonsbygg o.l. fordeles per barnehage.	Skilles ut i eget selskap, rentekostnad belastes der.	Mulig reduksjon av kostnaden.
7	Resultatdisponering	Resultatet i offentlig regnskap gjelder selskapet samlet sett.	Resultatet representerer den enkelte barnehage.	Tydligere kommunikasjon av resultatoppnåelse pr. barnehage.
		Utbytte beregnes på samlet resultat for konsernet.	Utbytte må beregnes på hver enkelt barnehage.	Utbyttekostnaden tilordnes kun de barnehagene som har anledning etter lov til å ta ut utbytte.
		Skattekostnad beregnes på konsernet totalt sett.	Skatt beregnes på hver enkelt barnehage.	Bedre oversikt over skattemessige verdier per barnehage, skatteplanlegging må gjøres i form av konsernbidrag. Kan bli uoversiktlig pga. antall selskaper å planlegge hver for seg.
		Konsernbidrag.	Skatteplanlegging i form av konsernbidrag. Krysssubsidierting av andre barnehager i form av konsernbidrag.	Økt mengde konsernbidrag. Krysssubsidierting på transaksjonsnivå erstattes med krysssubsidierting i form av konsernbidrag og utbytte.
	Oppsummering	<i>Krysssubsidierting i dag foregår i hovedsak på transaksjonsnivå i form av bruk av fordelingsnøkler, samt indirekte ved at resultatdisponering beregnes på konsernet totalt sett.</i>	<i>Flere konserninterne transaksjoner. Reklassifiseringer av kostnader. Skatteplanlegging i form av konsernbidrag.</i>	<i>Det blir vanskeligere å spore krysssubsidierting, må følge transaksjoner fra ett selskap til et annet. Tilleggsvirksomhet blir vanskeligere å holde oversikt over. Oppnår imidlertid skattemessig selvstendighet.</i>