



RAPPORT

SAMMENLIGNING AV RAPPORTER OM ALTERNATIVER TIL KRAV OM EGET RETTSSUBJEKT FOR KUNNSKAPSDEPARTEMENTET

31. MARS 2020

Leveransen er utarbeidet for oppdragsgiver, og dekker kun de formål som med denne er avtalt. All annen bruk og distribusjon skjer for oppdragsgivers regning og risiko. BDO AS eller BDO Advokater AS vil ikke kunne gjøres ansvarlig overfor en tredjepart.



INNHOOLD

1	BAKGRUNN OG MANDAT	3
1.1	BAKGRUNN OG MANDAT.....	3
1.2	METODISKE AVKLARINGER	3
2	SAMMENLIGNING AV RAPPORTENE	4
2.1	KONSEKVENSER AV FORSLAGET OM KRAV TIL AT BARNEHAGENE SKAL VÆRE SELVSTENDIGE RETTSSUBJEKTER	4
2.1.1	Administrative konsekvenser - sammenligning av rapportene	4
2.1.2	Administrative konsekvenser - vurdering	5
2.1.3	Tilsyn og kontroll - sammenligning av rapportene	5
2.1.4	Tilsyn og kontroll - vurdering	7
2.2	UTFORMING AV ALTERNATIVET OM UTVIDET BASIL-RAPPORTERING	9
2.2.1	Utvidet rapportering - sammenligning av rapportene	10
2.2.2	Utvidet rapportering - vurdering	10
2.2.3	Offentliggjøring og andre tilpasninger - sammenligning av rapportene	11
2.2.4	Offentliggjøring og andre tilpasninger - vurdering.....	11
2.3	VURDERING AV ALTERNATIVET OM UTVIDET BASIL-RAPPORTERING OPP MOT EN VIDEREFØRING AV DAGENS SITUASJON	11
2.3.1	Administrative konsekvenser - sammenligning av rapportene	12
2.3.2	Administrative konsekvenser - vurdering	12
2.3.3	Tilsyn og kontroll - sammenligning av rapportene	12
2.3.4	Tilsyn og kontroll - vurdering	13
3	OPPSUMMERING	13

1 BAKGRUNN OG MANDAT

1.1 BAKGRUNN OG MANDAT

BDO har på oppdrag for Kunnskapsdepartementet (KD) vurdert konsekvensene ved ulike modeller for regnskapsmessig og juridisk organisering av barnehagene. Ved bruk av relevante elementer fra en samfunnsøkonomisk analysemetode, basert på Direktoratet for økonomistyrings (DFØs) rammeverk, har BDO gjennomført en avgrenset samfunnsøkonomisk konsekvensvurdering av virkningene de private barnehagene og myndighetene vil få ved innføring av de ulike alternativene for organisering som departementet har foreslått. BDO vant oppdraget etter en tilbudskonkurranse.

Private Barnehagers Landsforbund (PBL) har deretter tildelt et oppdrag til KPMG om samme tema. KPMG har vurdert de to alternativene som var spesifisert i konkurransegrunnlaget, det vil si alternativ 1 (eget rettssubjekt) og alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) i BDOs rapport. Fordi arbeidet pågikk parallelt, har KPMG i sitt arbeid ikke hatt tilgang til BDOs rapport.

På bakgrunn av dette ønsker KD en sammenligning av de temaene som er behandlet i begge rapportene. Nærmere bestemt gjelder dette:

1. Konsekvenser av forslaget om krav til at barnehagene skal være selvstendige rettssubjekter (eget rettssubjekt)
2. Utforming av alternativet om utvidet BASIL-rapportering (utvidet BASIL-rapportering)
3. Vurdering av alternativet om utvidet BASIL-rapportering opp mot en videreføring av dagens situasjon (nullalternativet)

Sammenligningen skal vise i hvilke tilfeller de to rapportene har sammenfallende vurderinger, og i hvilke tilfeller vurderingene er ulike. KD ønsker en utdypende forklaring av hvorfor de to rapportene har sammenfallende eller avvikende vurderinger. I kapittel 2 går vi gjennom disse temaene hver for seg. I kapittel 3 gjør vi våre overordnede oppsummeringer.

1.2 METODISKE AVKLARINGER

Det er vår forståelse fra innledningen til KPMGs rapport at deres hovedmandat har vært å beregne kostnadene og nytten ved de to alternativene som er skissert i konkurransegrunnlaget; alternativ 1 (eget rettssubjekt) og alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering). Videre ser vi at de også har hatt som mandat å foreslå endringer til BASIL-rapporteringen som vil gi samme eller økt nytteverdi for myndighetene av alternativ 2 sammenlignet med alternativ 1.

KPMG har ikke hatt innsikt i BDOs fulle mandat og metode. Den viktigste begrensningen i KPMGs notat synes å være at de ikke har hatt tilgang på informasjon om hvordan myndighetene vurderer sin nytteverdi og kostnad. Vi kan heller ikke se at KPMG dokumenterer sine beregninger av kostnadene ved de ulike alternativene og ser at enkelte prissatte effekter som vi har behandlet i vår rapport, ikke er behandlet i KPMGs rapport. BDOs rapport legger for eksempel til grunn at BASIL-innrapporteringen bortfaller i alternativ 1, da denne erstattes av en tilpasset innrapporteringsløsning i Altinn.

Når KPMG uttaler at de mener kostnadene overgår nytteverdien, har de således ikke grunnlag for en slik konklusjon på lik måte som BDO har hatt. Særlig vil vektingen av de ulike virkningene være avgjørende for hvilke konklusjoner som trekkes i en samfunnsøkonomisk analyse. En slik vekting har ikke KPMG hatt tilgang til å gjøre, og de har heller ikke synliggjort et forsøk på å gjøre dette.

BDO har oppsummert dette slik i vårt sammendrag:

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

Det er vår vurdering at den manglende vektingen som KPMG har lagt til grunn, og den manglende tilgangen på informasjon om de forhold som er vektlagt av myndighetene i nytteverdivurderingen, gjør at KPMG ikke har metodisk grunnlag for å konkludere med at kostnadene overgår nytteverdien.

Videre ser vi at KPMG synes å legge til grunn at BASIL-rapporteringen uansett skal videreføres. Som nevnt, legger BDOs rapport til grunn at dette ikke vil være nødvendig i alternativ 1 (eget rettssubjekt), da BASIL-rapporteringen vil erstattes av en tilpasset rapporteringsløsning i Altinn. Dette vil kunne dempe den administrative byrden og kostnaden for både de private barnehagene og myndighetene noe avhengig av hvilke krav som stilles til den tilpassede rapporteringen i Altinn.

2 SAMMENLIGNING AV RAPPORTENE

2.1 KONSEKVENSER AV FORSLAGET OM KRAV TIL AT BARNEHAGENE SKAL VÆRE SELVSTENDIGE RETTSSUBJEKTER

KPMG konkluderer med at kostnaden ved forslag om eget rettssubjekt *helt klart overstiger nytteverdien av dette forslaget*.

BDO skriver at alternativ 1 (eget rettssubjekt) medfører de høyeste merkostnadene (prissatte virkninger) for private barnehager samtidig som det også gir størst nytteverdi (ikke-prissatte virkninger) for offentlige myndigheter. Merkostnadene for private barnehager må derfor veies opp mot nytteverdien for offentlige myndigheter, og den endelige vurderingen vil avhenge av myndighetenes vekting mellom disse virkningene.

I det følgende beskriver og vurderer vi forskjeller og likheter i argumentene som underbygger de to rapportenes ulike konklusjoner. Vi tar først for oss forskjeller og likheter som gjelder administrative konsekvenser, deretter forskjeller og likheter relatert til tilsyn og kontroll.

2.1.1 Administrative konsekvenser - sammenligning av rapportene

Både rapporten til KPMG og rapporten til BDO vektlegger at en innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil bli kostnadskrevenende for de private barnehagene. For de private barnehagene vil det påløpe engangskostnader i forbindelse med selve etableringen av egne rettssubjekter i tillegg til årlige merkostnader til regnskap, revisjon og administrasjon. Tap av stordriftsfordeler og økning i antall transaksjoner nevnes også av begge rapportene som mulige konsekvenser av dette alternativet, særlig for barnehageaktører som per i dag har mange barnehager organisert som avdelinger i samme rettssubjekt.

KPMGs rapport viser til et anslag for årlige merkostnader på 50 000 - 100 000 kr basert på et hørings svar fra Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder.¹ Grunnlaget for kostnadsanslagene kommer ikke tydelig fram av hørings svaret. KPMG sier seg enige i dette kostnadsanslaget på et overordnet nivå, men påpeker at deres analyser viser noe høyere kostnader for hver enkelt barnehage. I enkelttilfeller tilsier KPMGs analyser at kostnadene vil bli betydelig høyere. KPMG har ikke lagt ved datagrunnlag for sine anslag. Videre mener KPMG at innføring av krav om eget rettssubjekt vil kunne medføre dyrere finansiering for de private barnehagene. Dette begrunnes med at en større enhet vil kunne få gunstigere rentebetingelser i en bank enn det enkeltstående mindre rettssubjekter vil få.

Basert på innhentet informasjon fra barnehageaktører og egne analyser anslår BDO at alternativ 1 vil kunne medføre engangskostnader på 20 000 - 50 000 kr per barnehage. Årlige merkostnader anslås til mellom 42 500 kr og 90 000 kr per barnehage, avhengig av blant annet om barnehagen per i dag er enkeltstående eller inngår som en av mange avdelinger under et og samme rettssubjekt. BDO understreker at dette kun er estimater og at anslagene ikke vil få fram alle nyanser blant barnehagene i sektoren. Enkelte barnehager vil derfor kunne få betraktelig høyere merkostnader, slik KPMG også påpeker.

¹ Se <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-av-forslag-til-endringer-i-barnehage-loven-med-forskrifter-ny-regulering-av-private-barnehager2/id2641852/?uid=6a69c235-e890-4cc1-858d-94b6bc654652>

I tillegg til merkostnader for private barnehager, har BDOs rapport også synliggjort administrative konsekvenser med tilhørende kostnadsestimater for offentlige myndigheter. Disse kostnadsanslagene er basert på informasjon innhentet fra kommuner og Utdanningsdirektoratet (Udir). Vi kan ikke se at KPMGs rapport har synliggjort administrative konsekvenser for offentlige myndigheter som følge av en innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt). Videre legger BDOs rapport til grunn at BASIL-rapporteringen i dette alternativet vil erstattes av en tilpasset innrapporteringsløsning i Altinn. Dette er inkludert i kostnadsanslagene i BDOs rapport, og påvirker merkostnadene til private barnehager og offentlige myndigheter noe.

2.1.2 Administrative konsekvenser - vurdering

Begge rapportene skriver at en innføring av alternativ 1 (eget rettssubjekt) vil medføre både engangskostnader og årlige merkostnader for de private barnehagene. Kostnadsanslagene per barnehage ligger i noenlunde samme intervall, og begge rapporter påpeker at det kan være enkelte barnehager som vil kunne få betydelig høyere merkostnader enn anslagene tilsier. Hvilke kostnadsdrivere som ligger i anslagene for merkostnader er også sammenfallende i begge rapportene. Det er imidlertid vanskelig å gjøre nærmere vurderinger og sammenligninger av KPMGs kostnadsanslag per barnehage opp mot BDOs kostnadsanslag, da KPMG ikke synliggjør egne beregninger og forutsetninger.

KPMG kommenterer også at enkeltstående barnehagers finansieringsevne vil svekkes ved innføring av alternativ 1, noe BDO mener at ikke uten videre kan begrunnes med empiri eller økonomisk teori. Dette avhenger imidlertid av hvordan de nye reguleringsreguleringene regulerer hva som er tillatt å være konsern- eller fellesfunksjoner. Dersom konsernet selv kan bestemme sin organisering av fellesfunksjoner eller eiendomsforvaltning, mener vi at KPMGs vurdering ikke nødvendigvis er treffende.

Til forskjell fra KPMG har BDO også inkludert merkostnader som følge av administrative konsekvenser for offentlige myndigheter i rapporten. Dette var en del av BDOs mandat, og BDO har hatt flere intervjuer med Udir og kommuner for å innhente informasjon. Det synes som administrative konsekvenser for offentlige myndigheter ved dette alternativet ikke har vært en del av KPMGs mandat og at de ikke har hatt innsikt i hvordan myndighetene vurderer disse konsekvensene. Den tilpassede rapporteringsløsningen i Altinn som BDO legger til grunn i sin rapport er også et resultat av at de ulike alternativene er utarbeidet på bakgrunn av informasjonen BDO har fått gjennom offentlige myndigheter. Vår vurdering er at KPMG ikke har innhentet eller fått tilgang til tilsvarende informasjon.

2.1.3 Tilsyn og kontroll - sammenligning av rapportene

Om ulike aktørers roller og deres behov for kontroll

Tilsyn og kontroll inkluderer de private barnehageaktørenes egen kontroll, revisors kontroll og tilsynsmyndighetens kontroll ved tilsyn. For at både revisor og tilsynsmyndighet skal få gjennomført sine oppgaver, er det viktig med økonomiopplysninger som kan gjennomgås og kontrolleres/revideres. Disse aktørenes roller og behov for kontroll er imidlertid ulike:

- Barnehagene: Det er viktig at de private barnehagene har god økonomisk kontroll internt. Dette gjelder uavhengig av organisering.
- Revisors behov og rolle: Revisor avgir en uttalelse (revisjonsberetning) om hvorvidt *et regnskap i det alt vesentlige* er i samsvar med et definert rammeverk, regnskapslov/BASIL/barnehagelov, for å øke sikkerheten for den eller de som skal godkjenne regnskapet. I et aksjeselskap er dette generalforsamlingen. Revisor *godkjenner* ikke barnehagenes resultatregnskap. Med bakgrunn i vurderinger av risiko og vesentlighet foretar revisor et antall stikkprøver og vurderer overordnet internkontrollen i barnehagen. Med bakgrunn i dette vurderer revisor risikoen for at regnskapet er vesentlig feil. Dokumentasjonen som innhentes avhenger av disse vurderingene. En revisjon er således ikke en garanti for at det ikke forekommer feil eller lovbrudd og innebærer ikke en kontroll av all dokumentasjon ut over hva revisor anser som nødvendig ut fra sitt profesjonelle ansvar.
- Tilsynsmyndighetens behov og rolle: Tilsynsmyndigheten er ansvarlig for at lover og forskrifter følges. Et tilsyn er normalt en mer inngående kontroll av en virksomhet enn en revisjon. Et tilsyn kan også fokusere på kun deler av virksomheten, for eksempel om en gitt transaksjon. For at tilsynsmyndigheten skal få gjennomført sitt arbeid er det avgjørende med

dokumentasjon av transaksjoner, og at denne dokumentasjonen er god og objektiv. Tilsynsmyndigheten har inngripende reaksjonsmidler til disposisjon hvis det avdekkes brudd på regelverket. Dersom barnehagene er uenige i vedtak fra tilsynsmyndighetene, og klagemulighetene er uttømt, kan barnehagene gå til søksmål mot tilsynsmyndigheten. I rettstvister er det spesielt viktig at dokumentasjonsgrunnlaget er godt og utfyllende, herunder at opplysningene er transparente, sporbare og etterprøvbare. Det er per i dag kommunen som er tilsynsmyndighet for de private barnehagene, men det foreligger i dag et forslag om at tilsynet skal flyttes til nasjonal myndighet.

I de følgende avsnittene går vi inn på hvilke vurderinger KPMG og BDO gjør rundt disse aktørenes roller og behov for kontroll.

Tilsyn og kontroll i KPMG og BDOs rapport

I sin rapport påpeker KPMG at krav til eget rettssubjekt vil øke det samlede antall transaksjoner og mellomværende internt i det enkelte konsern, noe som kan gjøre økonomien mindre oversiktlig.

BDO skriver at innføring av alternativ 1 ikke nødvendigvis gir barnehagene mindre kontroll. Selv om innføring av alternativet kan føre til flere internttransaksjoner, mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser, er det vår vurdering at dette i hovedsak vil føre til merarbeid for de større aktørene², samtidig som alle interne transaksjoner uansett ha et klart revisjonsspor, underlagt et allerede eksisterende bokføringsregelverk. BDO kan derfor ikke se at størrelsen på virksomheten nødvendigvis skal medføre dårligere internkontroll for barnehagene. Dette fordrer imidlertid til en viss grad at dagens juridiske enhets kontrollfunksjon videreføres som en konsernfunksjon ved etablering av de private barnehagene som egne rettssubjekter. Dersom kontrollfunksjonen overlates helt til det egne rettssubjektet vil internkontrollfunksjonen kunne bli svekket, isolert sett, og eier må innføre kompenserende kontroller for å opprettholde kontrollnivået.

KPMG skriver at *sporbarhet og kontroll er ivaretatt i dagens § 3, jf. § 2 i økonomiforskriften til barnehagen, hvor det stilles krav om at hver barnehage skal utarbeide et resultatregnskap med tilleggsinformasjon. Dette resultatregnskapet skal revideres av en statsautorisert eller registrert revisor.*

KPMGs rapport har et eget kapittel om revisors rolle. Her skriver de at medieoppslag om barnehager som har brutt barnehageloven har ført til at *også revisor og forventninger knyttet til revisor har kommet i søkelyset*. Diskusjonene fra media knyttes til revisors godkjenning av regnskapene til de private barnehagene. KPMG trekker frem uttalelser fra administrerende direktør i revisorforeningen, Per Hanstad, om at *regnskap som bryter barnehageloven ikke skal godkjennes*,³ og påpeker at dette er sammenfallende med deres syn - dersom revisor oppdager vesentlige brudd på barnehagelovens § 14 a, skal revisor ikke godkjenne regnskapet. Videre omhandler KPMG revisjonsplikten til de private barnehagene⁴ og de ulike vilkårene som barnehagelovens § 14 a krever at skal være oppfylt.

BDOs rapport går ikke detaljert inn i vilkårene som stilles til barnehagene i barnehagelovens § 14 a. BDO påpeker at revisors oppgave er å revidere regnskapet og at gjeldende revisjonsstandarder krever at revisor må forstå hvilke lover og forskrifter barnehagen er underlagt og hvordan barnehagen overholder disse reglene. Revisor må videre revidere potensielle lovbrudd som kan ha direkte betydning for vesentlige beløp i regnskapet, samt forespørre de ansvarlige om andre lover og regler er overholdt og gjennomgå korrespondanse med tilsynsmyndigheter knyttet til dette. BDO påpeker at revisor ikke avgir en konklusjon eller

² I forbindelse med utarbeidelse av rapporten snakket BDO med flere private barnehageaktører. Disse opplever at de har god kontroll internt i dag, og at alternativet ikke vil påvirke deres internkontroll. Enkelte påpeker at det vil bli enklere å følge transaksjoner, mens andre mener at krav om eget rettssubjekt ikke vil føre til økt åpenhet og transparens fordi omfanget av interne transaksjoner vil øke betraktelig og mer omfattende innkjøpsrutiner og fullmaktsmatriser vil kunne gi mindre sentralisert kontroll. Disse støtter i så måte KPMGs vurderinger. Som nevnt over er BDO ikke nødvendigvis enig i disse vurderingene.

³ <https://dagens.klassekampen.no/2019-03-06/lovbrudd-godkjent>

⁴ Iht. forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager § 3 skal barnehagens resultatregnskap revideres av statsautorisert eller registrert revisor

en godkjennelse om at pengene har kommet barna til gode, eller at alle krav i barnehageloven er fulgt. Revisor godkjenner heller ikke regnskapene.

I sitt kapittel om kontrollhensynet skriver KPMG videre at *det fremstår som uklart hvordan organisering skal kunne påvirke kontrollmyndighetenes muligheter til å gripe inn og ilegge sanksjoner*. KPMG ser ikke at en innføring av et krav om at *hver enkelt barnehage skal være et eget rettssubjekt uten videre kan begrunnes i slike kontrollhensyn*. Fra KPMGs ståsted vil ikke *kontrolladgangen* svekkes av at flere barnehager drives i samme rettssubjekt sammenlignet med at hver enkelt barnehage organiseres som et eget rettssubjekt. De skriver videre at hver enkeltstående barnehage per i dag har et krav om et regnskapsmessig skille for resultatregnskapet, der inntekter og kostnader tilordnes den barnehagen som disse vedrører og der felleskostnader belastes hver enkelt barnehage etter en fordelingsnøkkel som skal være begrunnet og dokumentert.

BDO påpeker også i sin rapport at det allerede i dag er et krav om at barnehageaktører skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling har kommet barna til gode. Barnehagelovens § 14 a og § 2 i den tilhørende økonomiforskriften tilsier at barnehagen i dag skal kunne fremlegge tilsynsmyndigheten tilstrekkelig dokumentasjon relatert til dette. Av § 2 i økonomiforskriften følger det også at det skal dokumenteres hvordan barnehagens administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig. BDO leser imidlertid ikke dagens regelverk som et strengt krav om regnskapsmessig skille for private barnehager. I alternativ 3 (regnskapsmessig skille) legger vi til grunn at kostnader så langt som mulig skal bokføres fortløpende og at regnskap for hver enkelt private barnehage dermed i praksis er ajourført minst hver 2. måned for merverdiavgiftpliktige og hver 4. måned for andre i tråd med bokføringslovens regler, eller oftere hvis myndighetene i instruks krever dette. Det skal også stilles krav til at det er interne avtaler som dokumenterer hvilke kostnader barnehagene blir belastet. Dette blir derfor noe ulikt dagens krav i BASIL. KPMG har ikke hatt tilgang til BDOs mandat som utreder dette alternativet særskilt.

En vesentlig forskjell mellom BDOs og KPMGs rapport er at BDOs rapport også omhandler hvordan offentlige myndigheter vektlegger virkningen for tilsyn og kontroll av de ulike alternativene. Offentlige myndigheters vurdering er at nytteverdi ved en innføring av de ulike alternativene er ulik og samlet sett høyest for alternativ 1 (eget rettssubjekt). De offentlige myndigheters nyttevurdering er nærmere omtalt i BDOs rapport. Vi går ikke inn på sammenligningen av denne mot KPMGs rapport annet enn å konstatere at KPMG ikke beskriver de offentlige myndigheters nyttevurderinger.

KPMG skriver at et ordinært regnskap etter regnskapsloven ikke gir den informasjonen som kreves for å oppfylle det oppgitte formålet med omleggingen. Årsregnskapet viser regnskapstall på regnskapslinjenivå, og har ikke detaljnivået som tilsynsmyndighetene må ha for å kunne gjøre vurderinger av tilsynsbehov. KPMG mener dette medfører at dagens BASIL-rapportering må videreføres og videreutvikles uavhengig av om det blir innført et krav om at hver barnehage skal være et eget rettssubjekt eller ikke.

Både BDO og KPMG mener at det er nødvendig at barnehagene skal rapportere inn opplysninger som i dag rapporteres til BASIL. I BDOs rapport legges det til grunn at en tilpasset rapporteringsløsning i Altinn vil erstatte dagens BASIL-rapportering. Dette på bakgrunn av informasjon og samtaler med offentlige myndigheter. Den tilpassede løsningen vil inneholde opplysninger på regnskapskontonivå for å sikre tilstrekkelig detaljnivå på rapporteringen. Videre vil opplysninger som tidligere ble rapportert til BASIL, det vil si opplysninger utover det som vanligvis fremkommer av et årsregnskap, rapporteres i Altinn.

2.1.4 Tilsyn og kontroll - vurdering

Begge rapportene mener at behovet for tilsyn og kontroll med de private barnehagene er viktig.

Både KPMG og BDO nevner at det samlede antall transaksjoner og mellomværende internt i det enkelte konsern kan øke. Mens KPMG mener det kan gjøre de private barnehagenes interne kontroll mindre oversiktlig, mener BDO at dette ikke nødvendigvis er tilfellet. Vår vurdering er at KPMG og BDO her peker på samme mulige konsekvenser, men vurderer disse ulikt. Slik vi ser det er det ingen gitte trender for hvordan andre typer virksomheter enn barnehager organiserer sin konsernvirksomhet. Vi mener det er vanskelig å argumentere empirisk for at en valgt konsernorganisering er mindre foretrukket enn en annen når det gjelder internkontroll. Det er

vårt inntrykk at dette er sammensatt av flere forhold som delvis motveier hverandre, og at ulike type virksomheter og eierskap vektlegger ulike kriterier ulikt.

Slik vi ser det, er BDO og KPMG enige om at revisors revisjon skal basere seg på at gyldige og korrekt verdsatte/målte transaksjoner ligger til grunn for barnehagenes regnskap, blant annet iht. kravene i barnehagelovens § 14 a. BDO påpeker imidlertid at revisor ikke avgir en konklusjon eller en godkjenning om at pengene har kommet barna til gode, eller at alle krav i barnehageloven er fulgt. Revisors revisjonsberetning kan derfor generelt ikke tolkes som en slik konklusjon. Det er barnehageeierens ansvar å sørge for at barnehagen drives i samsvar med gjeldende lover og regelverk. Tilsynsmyndigheten skal påse at barnehagene følger regelverket. Denne vurderingen må gjøres basert på tilgjengelig informasjon, der regnskapsinformasjon og revisjonsberetninger er et viktig bidrag.

KPMG synes å ha lagt stor vekt på å beskrive revisors tilsynsrolle. BDO er ikke uenig i at revisor har en vesentlig rolle gjennom sin revisjon. Den tilsynelatende uenigheten skyldes nok mer en upresis begrepsbruk knyttet til «godkjenning» fra revisors side enn reell uenighet. Med bakgrunn i denne uenigheten beskrives revisors rolle mer inngående i de påfølgende avsnitt.

Revisors oppgave er å revidere *regnskapet*, og revisor rapporterer sin konklusjon i revisjonsberetningen. Det avgis revisjonsberetning på selskapsnivå for revisjonspliktige enheter, og det avgis revisjonsberetning til resultatregnskapet som rapporteres særskilt i BASIL. En revisjonsberetning konkluderer med hvorvidt det er avdekket *vesentlige feilinformasjon i regnskapet*. En revisjonsberetning der det konkluderes med at det ikke er vesentlig feilinformasjon i regnskapet, betyr at regnskapet er presumptivt egnet som grunnlag å treffe økonomiske beslutninger. En slik revisjonsberetning er ingen «godkjenning» av regnskapet eller underliggende enkelttransaksjoner. Det er definitivt heller ingen «godkjenning» av at virksomheten har overholdt alle relevante lover og reguleringer.

Revisors oppgaver og plikter knyttet til lover og forskrifter er regulert i en egen revisjonsstandard. Denne standarden skiller mellom to kategorier lover og forskrifter:

- a. Lover og forskrifter som direkte påvirker tallstørrelser i regnskapet, typisk skatteregler, pensjonsregler o.l.
- b. Lover og forskrifter som påvirker driftsgrunnlaget, kan medføre bøter osv., men som ikke har direkte påvirkning på tallene. Barnehageloven og tilhørende forskrifter vil være i denne kategorien.

For kategori a. kreves det at revisor reviderer overholdelsen for å kunne konkludere på hvorvidt det er vesentlig feilinformasjon i regnskapet. For kategori b. er revisors oppgaver begrenset til å rette forespørsler til ledelsen om overholdelse og å lese gjennom korrespondanse med relevante tilsynsmyndigheter.

Når revisor konkluderer på om *regnskapet* inneholder vesentlig feilinformasjon, betyr det at revisor ikke har avdekket lovbrudd i kategori a. som har vesentlig beløpsmessig effekt. Vesentlig vil i denne sammenhengen si at den kan forventes å påvirke normale økonomiske beslutninger som brukere av årsregnskapet treffer på basis av regnskapet. Hvis revisor har avdekket lovbrudd i kategori b., har slike lovbrudd ikke nødvendigvis en tallmessig effekt på regnskapet. Revisors konklusjon påvirkes da ikke av disse lovbruddene og kommer ikke nødvendigvis til uttrykk i revisjonsberetningen.

Revisor plikter imidlertid å rapportere identifiserte lovbrudd i nummerert brev til selskapets styre. Stiftelsesloven har en bestemmelse om at alle nummererte brev til stiftelser skal gå med kopi til Stiftelsestilsynet. Det kunne være hensiktsmessig å vurdere et tilsvarende krav for virksomheter som driver barnehage.

I revisjonsberetningen skal revisor opplyse om forhold som kan føre til ansvar for styret eller administrerende direktør. Dette er en bestemmelse som kan være relevant i denne sammenhengen og som revisorer kanskje kunne benyttet oftere. Revisor må imidlertid legge en høy terskel til grunn for slik omtale, slik at det ikke forskutteres konklusjoner på juridisk komplekse områder. Revisor har ikke spisskompetanse på hverken jus eller barnehagefaglige områder.

Revisor har begrenset med pressmidler som kan benyttes overfor et selskap som bryter loven pga. en streng taushetsplikt. Revisor plikter imidlertid å frasi seg revisjonsoppdraget dersom

virksomheten ikke iverksetter tiltak for å utbedre de påpekte lovbruddene. Slik fratreden skal varsles i nummerert brev til styret.

Hva som i siste instans «kommer barna til gode» er et stort spørsmål, og vurderinger av dette vil være skjønnspreget. Revisors subjektive skjønn alene, er i revisjonsfaget definert som et uegnet kriterium for revisjon.

Hovedpunktene om revisors oppgave kan dermed oppsummeres slik:

- Revisor reviderer overholdelse av lover og regler som direkte påvirker tallene i regnskapet
- Revisor reviderer i utgangspunktet ikke lover og regler med indirekte påvirkning på regnskapet utover å stille forespørsler og lese korrespondanse med tilsynsmyndigheter
- En revisjonsberetning uten avvik betyr at regnskapet er egnet for økonomiske vurderinger, men ikke nødvendigvis at det ikke er avdekket lovbrudd som ikke har direkte konsekvens for tallene i regnskapet
- Avdekkede lovbrudd skal rapporteres til styret i nummererte brev. Det samme gjelder varsel om fratreden fra revisors side

Dog er de offentlige myndigheters rolle det vesentlige i den foretatte nyttevurderingen av de ulike alternativene. Om revisors rolle bør vektlegges mer i valg av alternativ reguleringsmodell, har ikke vært del av BDOs mandat.

Når det gjelder KPMGs gjennomgang av de ulike punktene i § 14 a og hvilke forhold revisor bør være oppmerksomme på rundt disse punktene, har BDO ikke oppfattet at myndighetene har etterspurt en vurdering av revisors praktisering av sin ordinære revisjon. Ytterligere kontroll gjennom avtalte kontrollhandlinger er imidlertid vurdert som et egnet tiltak i BDOs rapport, et tiltak som må tilpasses avhengig av hvilken modell som velges.

Den største forskjellen mellom KPMGs og BDOs rapport synes å være at BDO har dokumentert en nyttevurdering foretatt av de offentlige myndighetene for de ulike alternativene. Myndighetene vurderer at alternativ 1 (eget rettssubjekt) har høyere nytteverdi enn alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering).

Et av KPMGs argumenter mot innføring av krav om eget rettssubjekt er at årsregnskapet viser regnskapsstall på regnskapslinjenivå, og ikke har detaljnivået tilsynsmyndighetene må ha for å kunne gjøre vurderinger av tilsynsbehov. BDO legger i sin rapport til grunn at det ved innføring av alternativ 1 legges til rette for en tilpasset løsning i Altinn der det skal rapporteres på regnskapskontonivå, samtidig som også andre opplysninger (utover økonomiopplysninger) rapporteres inn. På samme måte som i dag, vil slik rapportering på regnskapskontonivå gi tilsynsmyndighetene tilgang til relativt detaljerte økonomiopplysninger for sine analyser og tilsyn.

2.2 UTFORMING AV ALTERNATIVET OM UTVIDET BASIL-RAPPORTERING

KMPG mener en optimalisert BASIL-rapportering (alternativ 2) vil treffe bedre på det de oppfatter er formålet med endringen, sammenlignet med et krav om eget rettssubjekt (alternativ 1). Etter deres syn er det gjennom BASIL-rapporteringen allerede etablert krav til regnskapsmessig skille for barnehagens resultatregnskaper. Ifølge KPMGs rapport taler dette for at en optimalisering av BASIL-rapporteringen vil være mest hensiktsmessig samtidig som rapporteringen enkelt kan tilpasses slik at regnskapsbrukeren, herunder tilsynsmyndighetene, får nødvendige opplysninger.

Som nevnt over, anser ikke BDO at dagens BASIL-rapportering tilfredsstillende de krav til et strengt regnskapsmessig skille som tilsynsmyndighetene vektlegger å ha behov for, først og fremst knyttet til krav om ajourføring og dokumentasjon. Derfor har BDOs rapport inkludert regnskapsmessig skille som et tredje alternativ i analysen. BDOs rapport vurderer likevel, på linje med KPMG, at en utvidet BASIL-rapportering vil gi positive nyttevirksomheter for barnehagesektoren, herunder for offentlige myndigheter, sammenlignet med dagens løsning.

I det følgende beskriver og vurderer vi forskjeller og likheter i de to rapportenes foreslåtte utforming av alternativet om utvidet BASIL-rapportering. Vi tar først for oss forskjeller og likheter som gjelder utvidet rapportering, deretter forskjeller og likheter som gjelder offentliggjøring av rapporteringen og andre tilpasninger. Forskjeller og likheter i rapportenes vurderinger av dette alternativet er synliggjort nærmere i delkapittel 2.3.

2.2.1 Utvidet rapportering - sammenligning av rapportene

Begge rapportene understreker at det vil være nyttig at BASIL-rapporteringen inkluderer rapportering av balanseposter. Ifølge KPMGs rapport, vil det ikke være hensiktsmessig å rapportere fullstendig balanse spesifikt per barnehage, ettersom det vil være krevende å gjennomføre en slik oppsplitting av balansen. De foreslår derfor at selskapsbalansen på totalnivå bør inkluderes i rapporteringen, med ytterligere spesifiseringer av enkelte poster tilknyttet den enkelte barnehage. Balanseposter som KPMG skisserer at vil være nyttige å rapportere i BASIL er dermed balansestørrelser som har en tilhørende post i resultatregnskapet. Dette gjelder driftsmidler/avskrivningsgrunnlag samt gjeld og fordringer. I tillegg bør det fremgå tilleggsinformasjon til balansestørrelsene i noteopplysninger.

BDO skisserer opp to varianter av alternativ 2 (Utvidet BASIL-rapportering); ett med rapportering av fullstendig balanse og ett med rapportering av begrenset balanse. Postene som ifølge BDOs rapport bør inkluderes i rapportering av begrenset balanse er barnehagens eiendeler (hovedsakelig anleggsmidler og avskrivningsgrunnlag for eiendom), akkumulerte opptjente overskudd fratrukket en utbytteandel og hvordan barnehagene er finansiert (hovedsakelig langsiktig gjeld). I likhet med KPMG påpeker BDOs rapport at det er mye mer krevende å foreta en oppsplitting av en fullstendig balanse enn en begrenset balanse. Både KPMG og BDO synes også å legge vekt på at en fullstendig balanse ikke medfører særlig merverdi.

KPMG og BDO mener BASIL-rapporteringen bør forbedres når det kommer til barnehagenes transaksjoner med nærstående. Dette for å sikre at rapporteringen blir tilstrekkelig utfyllende og standardisert. KPMG peker på at det i økonomiforskriften til barnehageloven ikke er definert hva som menes med nærstående, og foreslår en nærmere kravspesifikasjon til dokumentasjon av disse postene. BDO spesifiserer at alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) legger til grunn et krav til rapportering av alle transaksjoner med nærstående, uavhengig av om de er innenfor samme rettssubjekt eller ikke.

Både KPMG og BDO foreslår at lønn og pensjon bør spesifiseres ytterligere i en utvidet BASIL-rapportering. KPMG presiserer videre flere forslag til endringer:

- konto 3600 og 3900 bør tas med i sin helhet for å synliggjøre annen virksomhet⁵ (kan legge inne en ekstra kostnadslinje som heter «Kostnader tilknyttet annen virksomhet»)
- spesifisering av kostnader til reparasjoner og vedlikehold i note bør vurderes
- innleid personell bør spesifiseres på egen linje
- egenkapitalnote med opplysninger om selskapets totale resultat og egenkapital på totalnivå bør inkluderes i rapporteringen
- «mottatt konsernbidrag» bør inkluderes i rapporteringen
- opplysninger om barnehagen er skattepliktig eller ikke bør fremkomme ved avkryssing
- prinsipp for innregning av tilskudd bør klargjøres

BDO legger til grunn at offentlige myndigheter i alternativ 2 må utarbeide en BASIL-instruks for å sikre fullstendig og sammenlignbar rapportering mellom de private barnehagene.

2.2.2 Utvidet rapportering - vurdering

BDOs og KPMGs rapporter har i hovedsak samstemte forslag til en utvidet BASIL-rapportering når det kommer til balanseposter, rapportering av transaksjoner med nærstående og spesifisering av lønn og pensjon. BDOs rapport skisserer opp to varianter av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) med henholdsvis fullstendig og begrenset balanse, og er enig med KPMG i at balanserapporteringen kan avgrenses til noen utvalgte poster og er også enige i hvilke poster dette bør gjelde.

BDO legger til grunn at offentlige myndigheter i alternativ 2 må utarbeide en BASIL-instruks for å sikre fullstendig og sammenlignbar rapportering mellom de private barnehagene. En slik instruks vil naturlig inneholde elementer som er spesifisert av KPMG, men ikke nødvendigvis alle. For eksempel kan det hende at det som KPMG omtaler som prinsipp for innregning av tilskudd,

⁵ KPMG ser utfordringer ved at barnehager driver annen type virksomhet, men uttaler at det bør gis adgang til enkelte typer virksomhet. De foreslår at virksomhet som skjer som en naturlig forlengelse av barnehagedriften, og som utgjør en mindre del av den totale virksomheten, bør være tillatt.

inkluderes i det vi i stedet omtaler som standardisering. Vi er også usikre på det KPMG skriver om andre inntekter og kostnader ut over barnehagedriften, da vi oppfatter at BASIL-rapporteringen kun skal inkludere kostnader og inntekter som har med barnehagedriften å gjøre.⁶ Det er mulig KPMG mener at BASIL-rapporteringen skal kunne avstemmes mot selskapsregnskapet og derfor ønsker en slik spesifisering. En slik avstemming vil uansett være viktig dersom alternativ 2 velges og vil være del av det vi vil mene at bør omtales i en instruks.

Det kan også være at det er tillegg som vil måtte vurderes tatt inn ut over de punktene som KPMG har omtalt. En helhetlig vurdering vil måtte gjøres etter at alternativt reguleringsmodell er valgt og instruksjonen skal utarbeides.

2.2.3 Offentliggjøring og andre tilpasninger - sammenligning av rapportene

KPMG foreslår en BASIL-rapport med to nivåer; en for rapporteringsformål til kontrollinstans og Statistisk sentralbyrå (SSB) og en aggregert rapport som kan gjøres offentlig tilgjengelig. BDOs analyse behandler ikke dette spesifikt, men påpeker at det ikke anses som spesielt ressurskrevende å offentliggjøre opplysninger dersom det er ønskelig.

Videre skriver KPMG at BASIL-rapporteringen bør leveres via Altinn for å lette tilgangen til rapporten for styremedlemmer, regnskapsfører og revisor. Formålet om økt innsyn og transparens samt økte kontrollmuligheter bør etter deres syn løses gjennom muligheter i SAF-T⁷, et obligatorisk format for levering av regnskapsopplysninger for alle virksomheter med omsetning over 5 millioner kroner per år, eller som har regnskapet tilgjengelig elektronisk. KPMG skriver at dette muliggjør konsolidering av filer for enheter i samme konsern, automatiske kontroller og automatiske spørringer som identifiserer subjekter hvor det er grunnlag for å se nærmere på detaljene. BDOs analyse legger, som nevnt, til grunn at alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) også innebærer standardisering av innrapporteringen. Det forutsettes at standardiseringen utformes slik at opplysningene blir fullstendige og sammenlignbare samt at løsningen tilrettelegger for mer effektive analyser i forkant av eller under tilsyn, men også i andre sammenhenger.

2.2.4 Offentliggjøring og andre tilpasninger - vurdering

Begge rapporter vurderer det som mulig å offentliggjøre opplysninger som rapporteres inn i BASIL. Videre vektlegger både KPMG og BDO at en optimalisering eller standardisering av BASIL-rapporteringen tilrettelegger for mer effektive og bedre analyser av de innrapporterte opplysningene. BDO gjorde i forbindelse med analysen en sammenligning av SAF-T-kontoplan og BASILs kontoplan for resultatregnskapsrapportering. Resultatet var at dagens BASIL-rapportering er noe ulik og mer detaljert enn SAF-T-kontoplanen. BDO vurderte derfor at den utvidede BASIL-rapporteringen burde bygge på dagens rapportering, og at standardisering av denne løsningen sammen med en BASIL-instruks vil gjøre det lettere å benytte rapporteringen til analyseformål.

2.3 VURDERING AV ALTERNATIVET OM UTVIDET BASIL-RAPPORTERING OPP MOT EN VIDEREFØRING AV DAGENS SITUASJON

Under redegjør vi for forskjeller og likheter i de to rapportenes vurderinger av alternativet om utvidet BASIL-rapportering opp mot en videreføring av dagens situasjon. Deretter vurderer vi hva som kan være de bakenforliggende årsakene til dette. Vi tar først for oss rapportenes vurderinger av administrative konsekvenser som følge av en innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering), deretter rapportenes vurderinger av alternativets påvirkning på tilsyn og kontroll sammenlignet med en videreføring av dagens situasjon.

⁶ Dersom dette skal inkluderes, må det i rapporteringen fremgå tydelig hva som er barnehagedrift og hva som er annen virksomhet, slik at det er mulig å kontrollere at «barnehagen kun er belastet «kostnader som direkte vedrører godkjent drift av barnehagen,» jf. barnehagelovens § 14 a.

⁷ Standard Audit File - Tax.

2.3.1 Administrative konsekvenser - sammenligning av rapportene

KPMG skriver i sin rapport at BASIL-rapporteringen med enkle grep kan tilpasses. Rapporten presenterer imidlertid ikke kostnadsanslag eller informasjon om merkostnader ved løsningen som er presentert i deres rapport.

BDOs rapport viser at en utbedring og standardisering av innrapporteringen, samt utarbeidelse av en ny instruks for BASIL-rapportering, vil kreve merarbeid for offentlige myndigheter, og har innhentet anslag for engangskostnadene myndighetene vil ha ved innføring av dette alternativet. Basert på informasjon fra Udir, er merkostnaden for offentlige myndigheter ved en innføring av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) anslått til om lag 2,5 millioner kroner. Dette er noe lavere enn anslåtte merkostnader for offentlige myndigheter ved en innføring av BDOs alternativ 3 (regnskapsmessig skille), som utgjør 3 millioner kroner. I tillegg forventer Udir at det vil kreves mer ressurser til årlig vedlikehold og kvalitetssikring av en utvidet BASIL-rapporteringsløsning sammenlignet med i dag. Disse årlige merkostnadene beskrives i BDOs rapport, men er ikke tallfestet.

Videre synliggjør BDOs rapport at alternativ 2 også vil kunne medføre merkostnader for de private barnehagene. Anslaget avhenger av hvorvidt det skal rapporteres inn fullstendig eller begrenset balanse. Estimerte engangskostnader ved begrenset balanse er 1,9 millioner kroner, mens årlige merkostnader summerer seg til 7,2 millioner kroner. Til sammenligning er estimerte engangskostnader ved fullstendig balanse anslått til 27,4 millioner kroner for de private barnehagene, med årlige merkostnader på 22,4 millioner kroner. Kostnadsanslaget for sistnevnte variant er vesentlig nærmere BDOs anslag for merkostnader ved innføring av BDOs alternativ 3 (regnskapsmessig skille), som har estimerte engangskostnader på 25,4 millioner kroner og årlige merkostnader på 33,8 millioner kroner for private barnehager.

2.3.2 Administrative konsekvenser - vurdering

BDO og KPMG er til en viss grad uenige om de administrative byrdene knyttet til alternativ 2. KPMG mener tilpasningene kan gjøres ved enkle grep uten å synliggjøre merkostnader eller beskrive ressursbruken for en slik tilpasning. BDO har, så langt det har vært mulig, tallfestet de administrative konsekvensene for både offentlige myndigheter og private barnehagene ved en innføring av en utvidet BASIL-rapportering. Merkostnader for offentlige myndigheter baserer seg på innhentet informasjon fra Udir. Dette er informasjon KPMG ikke hadde tilgjengelig for sin rapport.

Ifølge BDOs rapport, vil alternativet med begrenset balanse totalt⁸ medføre om lag 4,4 millioner kroner i engangskostnader og 7,2 millioner kroner i årlige merkostnader sett opp mot en videreføring av dagens situasjon. Alternativet med full balanse vil kreve totalt 29,9 millioner kroner i engangskostnader og 22,4 millioner kroner i årlige merkostnader.

2.3.3 Tilsyn og kontroll - sammenligning av rapportene

Både KPMG og BDO legger til grunn formålet om at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode i sine vurderinger.

KPMG peker på svakheter og forbedringsmuligheter ved dagens BASIL-rapportering, og skriver at en optimalisert BASIL-rapportering vil dekke disse og treffe formålet bedre enn en innføring av et krav om eget rettssubjekt. Samtidig skriver KPMG at sporbarhet og kontroll er ivarettatt i dagens § 3, jf. § 2 i økonomiforskrift til barnehageloven. Videre skriver KPMG at revisors oppdrag allerede i dag omfatter å påse at barnehagens penger er brukt på den måten de skal og kommer barna i barnehagen til gode.⁹ Dagens regler med noen tilpasninger i BASIL-rapporten vil etter KPMGs syn ivareta transparens og kontrollmyndighetenes behov, og at denne tilpasningen kan gjøres med enkle grep.

BDO skriver at alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) vil gi en tydeligere plassering av økonomisk ansvar sammenlignet med i dag. Videre vil det til dels gi bedre dokumentasjonsgrunnlag enn dagens ordning, noe mer ved fullstendig balanse enn ved begrenset balanse. Samtidig påpeker også BDO at barnehagene per i dag skal kunne dokumentere at

⁸ Der de totale kostnadene inkluderer kostnadene til de private barnehagene og de offentlige myndighetene.

⁹ Revisors rolle omtaler vi også under kapitlet om forslag til selvstendig rettssubjekt.

offentlige tilskudd og foreldrebetaling har kommet barna til gode, noe som innebærer at barnehagene også i dag burde kunne fremlegge tilstrekkelig dokumentasjon relatert til dette. Likevel vektlegger BDOs rapport at tilsynsmyndighetene har erfart at dokumentasjonsgrunnlaget er dårlig eller preget av skjønsmessige vurderinger i tilfeller der tilsynsobjektet er en avdeling i ett rettssubjekt. Dette er vurderinger som KPMG ikke har hatt tilgjengelig for sin rapport. BDOs rapport vurderer derfor at utvidet BASIL-rapportering vil ha en liten, men positiv innvirkning på ansvar og myndighet og en liten, men positiv innvirkning på transparens, tilsyn og kontroll sammenlignet med dagens ordning.

2.3.4 Tilsyn og kontroll - vurdering

Vi vurderer at KPMG og BDO er samstemte i at mer informasjon gjennom en utvidet BASIL-rapportering vil øke nytten. Begge fremhever at alternativet med utvidet BASIL-rapportering gir mer og bedre informasjon enn i dag, noe som vil gi bedre forutsetninger for analyse, tilsyn og kontroll. Vi ser samtidig at KPMG ikke har samme vurdering som BDO når det gjelder hvilken nytte alternativet med utvidet BASIL-rapportering vil ha for offentlige myndigheter. Ifølge BDOs kartlegginger, vurderes nytteverdien som lav for offentlige myndigheter. Dette gjør at kost-nytte vurderingen fremstår som annerledes og mer i disfavør av alternativ 2 i BDOs rapport, sammenlignet med KPMGs rapport.

KPMGs omtale av regnskapsmessig skille og økt dokumentasjonsplikt i noter kan langt på vei tolkes som sammenfallende med BDOs alternativ 3 (regnskapsmessig skille). Selv om disse alternativene isolert sett ikke er direkte sammenlignbare, innebærer de en stor grad av like vurderinger med hensyn til regnskapsmessige krav (krav til regnskapsmessig skille), regnskapsmessig detaljeringsgrad og tilleggsopplysninger. En slik tolkning innebærer at det allikevel ikke er et reelt sett stor avstand mellom de to rapportene.

Vi har ikke informasjon om hvorfor KPMG velger å vie stor plass til omtale av revisors rolle i sin rapport. Vi er ikke uenige med KPMG i at revisor har en viktig rolle, men KPMG kan tolkes dithen å legge til grunn at tiltak som styrker revisors kontroll også er tilstrekkelig for offentlige myndigheters tilsyn. Revisors rolle og det offentliges rolle er i vårt arbeid definert som to ulike og uavhengige roller. Dette omtales også kapitlet om forslag til selvstendig rettssubjekt.

3 OPPSUMMERING

Overordnet mener vi at BDOs og KPMGs rapporter er sammenfallende i å presisere at tilskuddet skal komme barna til gode. Videre er de to rapportene også nær sammenfallende hva gjelder det estimerte kostnadsnivået som kreves for alternativ 1 (eget rettssubjekt). KPMG ser dog ut til å ikke ta hensyn til at alternativ 1 har lavere kostnader for de offentlige myndighetene enn de øvrige alternativene.

BDO og KPMG er også sammenfallende knyttet til kommentaren om at alternativ 1 griper inn organisasjonsfriheten for de private barnehagevirksomhetene. BDO har påpekt at kravet om egne rettssubjekter normalt ikke er den foretrukne løsningen i andre sammenlignbare sektorer som er underlagt regulering, eller fra ESA som legger mye av samme vurderingene til grunn i sine saker der de krever regnskapsmessig skille. Derfor har BDO vurdert et alternativ 3 med et strengt regnskapsmessig skille som et alternativ til alternativ 1 (eget rettssubjekt). KPMG har ikke vært kjent med at dette alternativet er vurdert i vårt arbeid.

De vesentligste områdene hvor KPMGs rapport skiller seg fra BDOs rapport, er:

- KPMG skriver i sin rapport at kontrollen i barnehagene svekkes i alternativ 1 sammenlignet med alternativ 2 og dagens situasjon. Vi kan ikke se at det er grunnlag for å hevde dette, verken i empiri eller økonomisk teori, gitt at konsernfunksjoner tillates opprettholdt.
- KPMG omtaler skatteplikt, som vi ikke kan se har relevans for vurderingene av de ulike alternativene.
- KPMG ser ut til å vurdere kostnadene for innføring og drift av alternativ 2 (utvidet BASIL-rapportering) som lavere enn BDO.
- KPMG har ikke hatt tilgang til å vurdere nytten av de ulike alternativene for offentlige myndigheter. KPMG velger allikevel å konkludere tydelig med at kostnadene ved alternativ 1

overgår nytten. Dette er en konklusjon som BDO ikke har valgt å trekke, til tross for at vi har hatt tilgang på mer informasjon gjennom intervjuer og undersøkelser om myndighetenes tilsynsarbeid. BDOs rapport påpeker at vurderingen av hvilket alternativ som er best krever at de ikke-prissatte virkningene veies opp mot merkostnadene som de ulike alternativene vil medføre. Den endelige vurderingen vil avhenge av myndighetenes vekting mellom disse virkningene.

Videre omtaler KPMG detaljer rundt regulering av alternativ 2 som er nær sammenfallende med BDOs beskrivelse av alternativ 2, selv om det benyttes noen ulike ord. Begge omhandler krav til detaljering, tilleggsinformasjon og standardisering. Når det gjelder kostnadene ved innføring av disse alternativene, vurderer KPMG, som nevnt i punktlista over, kostnadene for innføring og drift av alternativ 2 som lavere enn BDO. BDO har inkludert estimerte merkostnader for offentlige myndigheter og private barnehager, mens KPMG mener at tilpasningene kan gjøres ved enkle grep, uten å ha synliggjort merkostnader eller ressursbruk.

BDOs alternativ 3 (regnskapsmessig skille) er ikke vurdert av KPMG, men vi mener allikevel at det ikke er stor avstand mellom KPMGs alternativ 2 og BDOs alternativ 3. Selv om disse alternativene isolert sett ikke er direkte sammenlignbare, innebærer de en stor grad av like vurderinger med hensyn til regnskapsmessige krav (krav til regnskapsmessig skille), regnskapsmessig detaljeringsgrad og tilleggsopplysninger. Med regnskapsmessig skille mener BDO noe mer enn en utvidet BASIL-rapportering, særlig at det bør utarbeides en regnskapsinstruks som på enkelte områder er strengere enn dagens krav, f.eks. krav til avtaler for interne transaksjoner. Det er dog ikke noe stort poeng å debattere ordet regnskapsmessig skille, da KPMG også med rette omtaler sitt forslag som et regnskapsmessig skille. Det er mer graden av kravene i dette som skiller seg noe mellom de to rapportenes definisjoner. KPMG har naturligvis ikke vurdert dette, da de på dette området ikke fullt ut kjente BDOs mandat.

KONTAKT

MORTEN THUVE

Partner

m: +4791647115
e: Morten.Thuve@bdo.no

www.bdo.no

BDO AS, et norsk aksjeselskap, er deltaker i BDO International Limited, et engelsk selskap med begrenset ansvar i henhold til garanti, og er en del av det internasjonale BDO-nettverket, som består av uavhengige selskaper i de enkelte land. Foretaksregisteret: NO 993 606 650 MVA. Medlem av Den Norske Revisorforening.

Leveransen er utarbeidet for oppdragsgiver, og dekker kun de formål som med denne er avtalt. All annen bruk og distribusjon skjer for oppdragsgivers regning og risiko. BDO AS eller BDO Advokater AS vil ikke kunne gjøres ansvarlig overfor en tredjepart.

