Høringsutkast til veiledning

Størrelseskategorier

(Xxx 2025)

1 Bakgrunn, ordlyd og formål ... 3
1.1 Formålet med veiledningen og hvem den gjelder for ... 3
1.2 Gjeldende regulering ... 3
1.2.1 Norsk lovgivning ... 3
1.2.2 Salgsinntekter og hovedvirksomhet ... 4
1.2.3 Balansesum ... 5
1.2.4 Ansatte ... 5
1.2.5 Terskelverdier i konsern ... 6
1.2.6 Overgang mellom størrelseskategorier ... 6
2 Salgsinntekter og hovedaktivitet ... 6
2.1 Salgsinntekt ... 6
2.2 Hovedaktivitet ... 7
2.2.1 Investeringsvirksomhet ... 7
2.2.2 Når utgjør investeringsvirksomhet en hovedaktivitet? ... 7
2.2.3 Inntekter og balanseposter aktuelle for vurdering av hovedaktivitet ... 9
2.2.4 Eksempler på vurderinger av hovedaktivitet ... 9
2.3 Beregning av salgsinntektens størrelse i relasjon til terskelverdien ... 13
2.4 Andre inntektstyper ... 13
2.4.1 Offentlige tilskudd ... 13
2.4.2 Andre driftsinntekter ... 14
3 Årsverk og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret ... 14
3.1 Årsverk eller antall ansatte som beregningsgrunnlag ... 15
3.1.1 Ansattkriteriet i tilknyttet regelverk ... 15
3.2 Definisjon av ansatt ... 15
3.3 Beregning av årsverk ... 16
3.3.1 Definisjon av årsverk ... 16
3.3.2 Beregning av årsverk for ulike stillingskategorier ... 16
3.4 Beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk ... 17
4 Balansesum ... 17
5 Beregning av terskelverdier i konsernforhold ... 18
5.1 To metoder for beregning av terskelverdier ... 18
5.1.1 Konsernselskaper som omfattes ... 18
5.1.2 Konsolidert grunnlag ... 18
5.1.3 Summeringsmetoden ... 19
5.1.4 Valg av metode ... 19
5.2 Endringer i konsernet ... 19
6 Andre forhold ... 20

6.1 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet 20
6.2 Fremmed valuta 20
7 Etableringsår og overgangsår 21
7.1 Beregning av salgsinntekter når regnskapsåret avviker fra 12 måneder 21
7.2 Beregning av årsverk når regnskapsåret avviker fra 12 måneder 21
7.3 Nyetablerte foretak og størrelseskategori 21
7.4 Overgang mellom størrelseskategorier 22
7.5 Overgangsregler 22

1 Bakgrunn, ordlyd og formål

1.1 Formålet med veiledningen og hvem den gjelder for

Regnskapsloven § 1-5 definerer kategorier av foretak og konsern etter størrelse, hvor det er satt terskelverdier for balansesum, salgsinntekter og antall ansatte. Gjennom NRS(V) *Størrelseskategorier* søker NRS å gi veiledning om hvordan lovens ordlyd bør fortolkes og anvendes når det skal fastslås hvilken størrelseskategori et foretak eller et konsern tilhører.

Veiledningen gjelder for alle regnskapspliktige som skal avgjøre hvilken størrelseskategori foretaket eller konsernet tilhører etter regnskapsloven. Veiledningen gjelder følgelig både for regnskapspliktige etter regnskapsloven som avlegger årsregnskapet etter god regnskapsskikk, IFRS og forenklet IFRS.

Det er for enkelte regnskapspliktige fastsatt særlige regler[1] om beregning av salgsinntekter i egne forskrifter. Disse særlige reglene er ikke omhandlet i veiledningen, og foretak som er omfattet av særlige regler om beregning av salgsinntekter, skal forholde seg til disse når det gjelder beregning av salgsinntekt.

Denne veiledningen omhandler ikke hvilke regnskapsregler som skal følges av foretak i de ulike størrelseskategoriene, og veiledningen angir ikke hvordan en regnskapspost skal presenteres eller regnskapsføres. Eksempelvis vil det at en inntekt omfattes av begrepet «salgsinntekt» ifølge veiledningen ikke ha betydning for presentasjon av denne inntekten i årsregnskapet. Veiledningen har kun betydning for å avgjøre foretakets eller konsernets størrelseskategori. Regnskapsføring og presentasjon følger av regnskapsloven og god regnskapsskikk, IFRS eller forenklet IFRS.

1.2 Gjeldende regulering

1.2.1 Norsk lovgivning

Regnskapsloven § 1-5 definerer fire kategorier foretak og konsern etter størrelse:

- Mikroforetak
- Små foretak
- Mellomstore foretak
- Store foretak

(1) Som mikroforetak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:

a. balansesum: 5 millioner kroner
b. salgsinntekter: 10 millioner kroner
c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10 årsverk

Med mindre noe annet er fastsatt, skal mikroforetak følge reglene for små foretak.

[1] Særlige regler er f.eks. gitt i årsregnskapsforskriften for banker mv., årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsforetak og årsregnskapsforskriften for livsforsikringsforetak.

(2) Som små foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:

a. balansesum: 84 millioner kroner
b. salgsinntekter: 168 millioner kroner
c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

(3) Som mellomstore foretak regnes regnskapspliktige som ikke er mikroforetak, små foretak eller store foretak.

(4) Som store foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider minst to av følgende tre terskler:

a. balansesum: 290 millioner kroner
b. salgsinntekter: 580 millioner kroner
c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

Tersklene gjelder tilsvarende for konsern. I tillegg til å regulere terskelverdier, omhandler bestemmelsen hvordan terskelverdier skal beregnes i konsern, samt inn og uttreden av de ulike størrelseskategoriene.

1.2.2 Salgsinntekter og hovedvirksomhet

Salgsinntekt er en beløpsstørrelse som skal vurderes ved fastsetting av størrelseskategori. Regnskapsloven § 6-1 første ledd nr. 1 oppstiller «salgsinntekt» som en egen regnskapslinje. Det er imidlertid ikke definert hva som skal regnes som en salgsinntekt ut over at det i annet ledd er presisert at salgsinntekt etter første ledd nr. 1 ikke skal omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget.

Regnskapsdirektivet[2] artikkel 2 femte ledd definerer salgsinntekt som følger:

«nettoomsetning» [salgsinntekt]- det beløp som framkommer ved salg av varer og tjenester med fradrag av salgsrabatter, merverdiavgift og andre avgifter som er direkte knyttet til omsetningen».

Det legges til grunn at regnskapsloven har samme meningsinnhold for begrepet salgsinntekt som regnskapsdirektivet, og at det derfor er inntekt fra salg av varer og tjenester som inngår i begrepet salgsinntekt.

Utgangspunktet er følgelig at det er foretakets/konsernets salgsinntekter som skal legges til grunn ved vurderingen av om terskelverdier for salgsinntekter er oppfylt. I noen tilfeller vil den regnskapspliktige ha inntekter fra andre kilder, og det følger da av regnskapsloven § 1-5 niende ledd at: «*Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene i første til syvende ledd er overskredet.»* Den regnskapspliktige må i slike tilfeller ta stilling til hva som anses som foretakets/konsernets hovedaktiviteter.

Regnskapsloven § 1-5 niende ledd gjennomfører regnskapsdirektivets bestemmelse i artikkel 3, 12. ledd første punktum, som lyder: *«Ved beregning av tersklene i nr. 1–7 kan medlemsstatene kreve at inntekter fra andre kilder regnes med for foretak som «nettoomsetning» [salgsinntekt] ikke er relevant for.»*

I regnskapsloven er denne direktivopsjonen om inkludering av andre inntekter enn salgsinntekter operasjonalisert ved å knytte dette til hva som utgjør en hovedaktivitet.

[2] https://lovdata.no/static/NLX3/32013l0034.pdf

I Prop. 57 L (2023-2024) fremgår det i merknadene til regnskapsloven § 1-5 niende ledd:

«*Niende ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12 som åpner for at medlemsstatene kan fastsette at foretak, der salgsinntekter ikke er relevant, skal anse inntekter fra andre kilder som salgsinntekt når det vurderer om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet i første til syvende ledd. Det innebærer eksempelvis at en regnskapspliktig som har utleievirksomhet som sin hovedaktivitet, skal legge sine leieinntekter til grunn som salgsinntekt i vurderingen av om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet*.»

I Prop. 57 L (2023-2024) kapittel 5.1.7.1 Kategorier av foretak og konsern etter størrelse, står det i departementets vurderinger knyttet til foreslått § 1-5 niende ledd:

«Departementet deler utvalgets vurdering om at en bør benytte muligheten i artikkel 3 nr. 12 til å kreve at inntekter fra andre kilder som salgsinntekt skal ligge til grunn for vurderinger om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet for foretak der salgsinntekter ikke er relevant. Formålet med en slik bestemmelse er at foretakets hovedaktiviteter legges til grunn ved vurderinger av om terskelverdiene i § 1-5 er overskredet. Departementet er enig i Deloitte og Revisorforeningens vurdering om at bestemmelsen bør utformes i tråd med praksisen for å avgjøre grensene for små foretak som følger av regnskapsstandarden NRS 8 «God regnskapsskikk for små foretak».»

Forståelsen av begrepet salgsinntekter og vurdering av hva som utgjør en hovedaktivitet, er nærmere omhandlet i kapittel 2.

1.2.3 Balansesum

Det følger av regnskapsloven § 1-5 tiende ledd at balansesummen er summen av alle eiendelspostene, jf. § 6-2 A og B.

Dette innebærer at det er summen av balanseført verdi av foretakets anleggsmidler og omløpsmidler som skal legges til grunn. Målegrunnlaget er altså den regnskapsførte verdien av eiendelene på balansedagen.

Beregning av balansesum er nærmere omhandlet i kapittel 4.

1.2.4 Ansatte

Gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk er en av terskelverdiene som skal vurderes ved fastsetting av størrelseskategori av foretak, jf. regnskapsloven § 1-5.

Norsk regnskapslovgivning benytter årsverk som måleenhet for å beregne gjennomsnittlig antall ansatte i et regnskapsår. Regnskapsdirektivet (EU-direktiv 2013/34/EU) artikkel 3 tar ikke stilling til om beregning av ansatte skal være basert på årsverk (full-time equivalent - FTE) eller antall ansatte (head count), men EU-kommisjonen viser til at det kan være regulert i nasjonal lovgivning.[3]

[3] Commission Notice on the interpretation of certain legal provisions in Directive 2013/34/EU (Accounting Directive), Directive 2006/43/EC (Audit Directive), Regulation (EU) No 537/2014 (Audit Regulation), Directive 2004/109/EC (Transparency Directive), Delegated Regulation (EU) 2023/2772 (first set of European Sustainability Reporting Standards, first ESRS delegated act), and Regulation (EU) 2019/2088 (Sustainable Finance Disclosures Regulation, SFDR) as regards sustainability reporting, Section III FAQs on sustainability information to be reported

Definisjon av begrepet ansatt og beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk er nærmere omhandlet i kapittel 3.

1.2.5 Terskelverdier i konsern

Et konsern består av et morselskap og dette selskapets datterselskaper, jf. regnskapsloven § 1-3. Ved beregning av terskelverdier for konsern vil det derfor være morselskapet og alle underliggende datterselskaper som skal inngå i beregningen. Hvorvidt datterselskapene konsolideres, har ikke betydning for om de skal inngå i beregningen. Alle datterselskaper skal som hovedregel telle med i vurderingen av konsernets størrelse.

Det følger videre av regnskapsloven § 1-5 tolvte ledd at i konsern, skal balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte beregnes enten for konsernet sett som en enhet (konsolidert grunnlag) eller samlet for konsernet uten noen form for eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende (summeringsmetoden). Hvis beregningen gjøres etter summeringsmetoden, økes beløpsgrensene for balansesum og salgsinntekter med 20 prosent.

Beregning av terskelverdier i konsern er nærmere omhandlet i kapittel 5.

1.2.6 Overgang mellom størrelseskategorier

Når en regnskapspliktig eller et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre tersklene for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte, skal dette forholdet få virkning for hvilken størrelseskategori den regnskapspliktige eller konsernet tilhører først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet, jf. regnskapsloven § 1-5 åttende ledd.

Regelen om overgang mellom størrelseskategorier, gjelder både når et foretak går ut av en kategori og når et foretak går inn i en kategori. Det kan derfor være nødvendig å vurdere størrelseskriterier for mer enn to regnskapsår for å avgjøre størrelseskategorien.

Dette er nærmere omhandlet i kapittel 7.

2 Salgsinntekter og hovedaktivitet

2.1 Salgsinntekt

Som omtalt i kapittel 2.2.2 er salgsinntekt inntekt fra salg av varer og tjenester.

Dette innebærer at inntekter fra andre kilder slik som renteinntekter, utbytter og gevinster ved salg av verdipapirer, ikke omfattes av begrepet salgsinntekt med mindre de anses å utgjøre en hovedaktivitet. Hva som skal til for at en inntektskilde skal anses som en hovedaktivitet, og hvilke inntektskilder som i så fall inngår, blir nærmere omtalt i kapittel 2.2. Dersom inntekt fra andre kilder ikke regnes som en hovedaktivitet, skal de heller ikke regnes med som salgsinntekt.

---

under Articles 19a/29a of the Accounting Directive (individual and consolidated sustainability statement), question 3).

En inntekt fra salg av varer og tjenester skal alltid regnes som salgsinntekt uavhengig av om salg av varer og tjenester er en av foretakets hovedaktiviteter. Dette innebærer at et foretak som har investeringsvirksomhet som sin hovedaktivitet, men i tillegg selger enkelte konsulenttjenester på sporadisk basis, skal medta inntekt både fra investeringsvirksomheten og fra konsulentvirksomheten når størrelseskriteriet «salgsinntekt» skal vurderes.

Inntekt fra utleie skal videre alltid regnes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori, så lenge leieinntekten regnskapsføres som leieinntekt (og ikke som finansinntekt). Det innebærer at leieinntekter fra operasjonelle leieavtaler medtas, mens inntekter fra finansielle leieavtaler ikke medtas. Denne veiledningen tar ikke stilling til om utleie er salg av en tjeneste eller inntekt fra andre kilder. Det har også den praktiske konsekvensen at det da ikke vil være nødvendig å vurdere hvorvidt utleie utgjør en hovedvirksomhet.

Inntekter fra investeringsvirksomhet skal kun regnes som salgsinntekt dersom investeringsvirksomheten anses som en hovedaktivitet.

Verdiendring av investeringseiendom skal ikke regnes som salgsinntekt. Slike verdiendringer skal heller ikke anses som inntekt fra investeringsvirksomhet ved vurdering av om investeringsvirksomhet anses som en hovedaktivitet.

2.2 Hovedaktivitet

Denne veiledningen legger til grunn at inntekt fra salg av varer og tjenester, samt utleie klassifisert som operasjonelle leieavtaler, alltid skal inngå i salgsinntekt uansett om disse inntektene stammer fra en hovedaktivitet. Det er derfor kun investeringsvirksomhet det er aktuelt å vurdere opp mot hovedaktivitetskriteriet.

Kapittel 2.2.1 til 2.2.4 gir veiledning om når investeringsvirksomhet skal anses å utgjøre en hovedaktivitet.

2.2.1 Investeringsvirksomhet

Investeringsselskaper har investeringsvirksomhet som sin hovedaktivitet. Denne veiledningen gir ingen definisjon av investeringsselskaper eller føringer for når et selskap anses som et investeringsselskap.

Også andre selskaper enn investeringsselskaper kan ha investeringsvirksomhet som en hovedaktivitet. I kapittel 2.2.2 gis det veiledning for når en investeringsvirksomhet skal vurderes å utgjøre en hovedaktivitet. Siden investeringsselskaper har investeringsvirksomhet som sin hovedaktivitet, er veiledningen i kapittel 2.2.2 kun relevant for andre selskaper enn investeringsselskaper.

2.2.2 Når utgjør investeringsvirksomhet en hovedaktivitet?

For foretak som både har inntekter fra salg av varer og tjenester eller utleie (operasjonelle leieavtaler), og inntekter fra investeringsvirksomhet, må det avgjøres om investeringsaktiviteten som utøves er plassering av overskuddslikviditet for å finansiere den øvrige virksomheten, eller om det er en hovedaktivitet i seg selv. Det er flere momenter som må vurderes for å avgjøre dette, herunder omfanget av investeringsaktiviteten.

Foretaket må i sin vurdering benytte skjønn for å avgjøre om investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet, og denne vurderingen skal baseres på faktiske forhold. Vurderingen beror på en

helhetsvurdering av flere faktorer, og følgende indikatorer vil være relevante å vurdere for å avgjøre om investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet:

- En viktig indikator på om investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket, er om inntektene fra investeringsvirksomheten er betydelige sammenlignet med foretakets inntekter fra salg av varer og tjenester og utleie. Dersom inntekter fra investeringsvirksomhet utgjør halvparten eller mer sammenlignet med foretakets inntekter fra salg av varer og tjenester og utleie (operasjonelle leieavtaler), vil det være en sterk presumpsjon om at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket. Kapittel 2.2.3.2 omhandler hvilke inntekter som inngår i denne beregningen.

  Dersom inntekt fra investeringsvirksomheten eller selskapets salgsinntekter i vurderingsåret ikke er representativ for foretakets normale nivå for investeringsinntekter/salgsinntekter, kan vurderingen baseres på flere regnskapsperioder. Eksempelvis kan gjennomsnittlig inntekt fra investeringsvirksomhet/gjennomsnittlig salgsinntekt fra de fem siste årene gi et bedre grunnlag for vurdering.

  Som omtalt i kapittel 2.2.3.2 skal det for enkelte poster opereres med en nettobetraktning slik at negativ avkastning kommer til fradrag. Dersom avkastning av investeringsvirksomheten er netto negativ, brukes absoluttverdi for å vurdere investeringsaktivitetens andel.

- Hvis foretaket presenterer inntekt fra investeringsvirksomhet under drift i foretakets resultatregnskap, vil dette være en presumpsjon om at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket.

- Investeringsvirksomhetens andel av foretakets balanse: Dersom eiendeler fra investeringsvirksomheten utgjør en betydelig andel av foretakets balansesum, vil dette være en indikasjon på at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket. Kapittel 2.2.3.1 omhandler hvilke eiendeler som inngår i denne beregningen.

- Ansattes tid dedikert til investeringsvirksomheten: Dersom en betydelig andel av foretakets årsverk gjelder arbeid knyttet til investeringsvirksomheten, vil dette være en indikasjon på at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket.

- Enkelte foretak velger å sette bort forvaltningen av sine investeringer til eksterne parter. I slike tilfeller vil vurderingen av hvor stor andel av foretakets totale årsverk som er knyttet til investeringsvirksomheten, ikke være relevant. Foretak skal i slike tilfeller heller vurdere forvaltningskostnadens størrelse opp mot foretakets totale driftskostnader. I tilfeller hvor forvaltningskostnaden utgjør en ikke ubetydelig andel av foretakets totale driftskostnader, eller at forvaltningskostnaden er betydelig sammenlignet med foretakets lønnskostnader, vil dette være momenter som trekker i retning av at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet.

- For IFRS-rapporterende foretak som anvender IFRS 8 *Driftssegmenter*, vil informasjon om driftssegmenter være relevant for vurdering av om investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet for foretaket. Dersom investeringsvirksomheten alene utgjør et driftssegment, tilsier dette at ytelsen til segmentet er en viktig faktor for foretakets driftsresultat, og at investeringsaktiviteten er en hovedaktivitet for foretaket.

2.2.3 Inntekter og balanseposter aktuelle for vurdering av hovedaktivitet

2.2.3.1 Balanseposter

Følgende eiendeler skal anses som del av investeringsvirksomheten, når denne skal vurderes opp mot foretakets balansesum:

- Investeringer i aksjer og andeler, unntatt datterselskaper som er klassifisert som anleggsmiddel.
- Andre finansielle instrumenter som kan knyttes til investeringsvirksomheten. Finansielle instrumenter som er knyttet til operasjonelle aktiviteter, som salg av varer og tjenester eller utleie, skal ikke inkluderes. For eksempel skal valutaterminkontrakter som benyttes til å sikre foretakets råvareinnkjøp (uavhengig av om sikringsbokføring er benyttet), ikke medregnes som del av investeringsvirksomheten.
- Finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5-8 skal alltid medregnes, ettersom dette er finansielle instrumenter som inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg.

2.2.3.2 Inntekter

Følgende inntekter skal anses å tilhøre investeringsvirksomheten når disse skal vurderes opp mot foretakets inntekter fra salg av varer og tjenester og utleie regnskapsført som leieinntekter (dvs. inntekter fra operasjonelle leieavtaler). Dette er inntekter fra de samme eiendelene som inngår i balanseposten listet opp i kapittel 2.2.3.1.

- Inntektsførte utbytter og utdelinger fra investeringer i aksjer og andeler. Inntektsførte utbytter fra datterselskaper klassifisert som anleggsmiddel i balansen, skal ikke medregnes.
- Resultat fra investeringer i tilknyttet selskap (TS) og felleskontrollert virksomhet (FKV) som regnskapsføres i samsvar med egenkapitalmetoden.
- Netto verdiendringer av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5-8.
- Renteinntekter på andre finansielle instrumenter som kan knyttes til investeringsvirksomheten.
- Regnskapsførte realiserte og urealiserte gevinster og tap på andre finansielle instrumenter som kan knyttes til investeringsvirksomheten. Beløpet skal regnes netto, altså etter fradrag for tap.

2.2.4 Eksempler på vurderinger av hovedaktivitet

Eksempel 2.1 – Konsulentselskap med investeringer i aksjer

Foretak A driver konsulentvirksomhet og selger konsulenttimer til sine kunder. I tillegg investerer foretaket i aksjer. Investeringene følges opp av en ekstern forvalter mot et årlig forvaltningshonorar. Alle arbeidstimer i løpet av året er knyttet til konsulentvirksomheten.

Resultatregnskapet for 20x1 og balansen pr 31.12.x1 viser som følger:

Resultatregnskap 20x1:

Salgsinntekter	80
Lønnskostnader	-40
Andre driftskostnader (herav forvaltningshonorar på 5)	-10
Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	3
Resultat før skatt	**33**

Balanse 31.12.20X1:

Investeringer i andre aksjer	150	Egenkapital	270
Varige driftsmidler	60		
Kundefordringer	30		
Bankinnskudd	30		
Sum eiendeler	**270**	**Sum egenkapital og gjeld**	**270**

Årets avkastning fra investeringer utgjør ca. fire prosent sammenlignet med foretakets salgsinntekter for tilsvarende periode. Historikken til foretaket viser at årets inntekt fra investeringsvirksomheten er lavere enn det som anses normalt. Gjennomsnittlig verdiendring for de fem siste årene er 25. Salgsinntektene for de fem siste årene har ligget stabilt på 80. Selv om årets verdiendringer fra investeringene er ubetydelige sett opp mot foretakets salgsinntekter, anses inntektene fra investeringsvirksomheten å være betydelige når disse sammenlignes opp mot salgsinntektene over tid.

Pr 31.12.X1 utgjør investeringene over halvparten av foretakets balansesum. Forvaltningskostnadene for det aktuelle regnskapsåret anses ikke ubetydelig sett opp mot foretakets lønns- og driftskostnader. Alle disse forholdene må tas i betraktning når det skal vurderes om investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket.

Både investeringenes andel av balansesummen og forvaltningskostnadens størrelse, samt det at inntektene fra investeringsvirksomheten er betydelige sammenlignet med foretakets salgsinntekter, er tungtveiende argumenter for at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket. I dette eksemplet konkluderes det etter en samlet vurdering med at investeringsvirksomheten utgjør en hovedaktivitet for foretaket.

Eksempel 2.2 – Eiendomsselskap med investeringer i børsnoterte aksjer (GRS)
Foretak B er et eiendomsselskap som eier og leier ut ti ulike eiendommer. Foretaket har til sammen to ansatte og foretaket sørger selv for forvaltning av eiendommene. Leieavtalene er klassifisert som operasjonelle leieavtaler. I tillegg til å eie eiendom har foretaket noen investeringer i børsnoterte aksjer. Disse investeringene følges opp av daglig leder, som kun benytter en ubetydelig andel av sin arbeidstid til dette arbeidet.

Resultatregnskapet for 20x1 og balansen pr 31.12.x1 viser som følger:

Resultatregnskap 20x1:

Leieinntekter	40
Lønnskostnader	-15
Andre driftskostnader	-10
Gevinst ved salg av aksjer	5
Verdiendringer av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	15
Resultat før skatt	**35**

Balanse 31.12.20X1:

Investeringer i markedsbaserte aksjer	80	Egenkapital	990
Eiendom	800		
Kundefordringer	10		
Bankinnskudd	100		
Sum eiendeler	**990**	**Sum egenkapital og gjeld**	**990**

Inntekter fra investeringer utgjør for regnskapsåret til sammen 20. Sett opp mot foretakets leieinntekter i 20x1 utgjør inntektene fra investeringsvirksomheten 50 %. Dette kan isolert sett tyde på at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket.

Inntektene fra investeringsvirksomheten er imidlertid høyere enn det som anses som normalt for foretaket. Med bakgrunn i store svingninger i inntektene fra investeringer, anses det mer relevant å gjøre vurderingen basert på gjennomsnittlig inntekt for en lengre tidsperiode. Det gjøres derfor en beregning av gjennomsnittlig inntekt fra investeringer og gjennomsnittlig leieinntekter for de fem siste årene, da ledelsen vurderer at dette gir et representativt uttrykk for en normalisert inntekt. Gjennomsnittlig inntekter fra investeringer for fem siste år utgjør 5. Gjennomsnittlig leieinntekt fem siste år utgjør 37. Når andel av inntekt fra investeringer vurderes over en lengre periode, utgjør disse kun en mindre andel sammenlignet med foretakets salgsinntekter (leieinntekter).

Balanseført verdi av investeringene utgjør på balansedagen kun en liten andel av balansesummen, og andelen anses ikke som betydelig.

Begge disse momentene trekker i retning av at investeringsvirksomhet ikke er en hovedaktivitet for foretaket. I tillegg vies kun en ubetydelig andel av de ansattes arbeidstid til oppfølging av selskapets investeringer. En samlet vurdering tilsier derfor at investeringsvirksomheten ikke utgjør en hovedaktivitet for foretaket.

Det at inntekter fra investeringer i ett enkelt regnskapsår er betydelig sammenlignet med inntekter fra «salg av varer og tjenester» og inntekter fra operasjonelle utleieavtaler, medfører alene ikke at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket siden dette beror på en helhetsvurdering jf. kapittel 2.2.2.

Eksempel 2.3 – Eiendomsselskap med investeringer i børsnoterte aksjer (IFRS)
Dette eksempelet bygger på eksempel 2.2. Forutsetningene er de samme, bortsett fra at utleieeiendommene måles løpende til virkelig verdi.

Foretak C er et eiendomsselskap som eier og leier ut eiendommer. Foretaket avlegger sitt årsregnskap i samsvar med IFRS og måler sine eiendommen til virkelig verdi i samsvar med virkelig-verdi-modellen i IAS 40. Leieavtalene er klassifisert som operasjonelle leieavtaler. Foretaket har til sammen to ansatte og foretaket sørger selv for forvaltning av eiendommene. I tillegg til å eie eiendom har foretaket noen investeringer i børsnoterte aksjer. Disse investeringene følges opp av daglig leder, som kun benytter en ubetydelig andel av sin arbeidstid til dette arbeidet.

Resultatregnskapet for 20x1 og balansen pr 31.12.x1 viser som følger:

Resultatregnskap 20x1:

Leieinntekter	40
Lønnskostnader	-15
Andre driftskostnader	-10
Verdiendringer investeringseiendommer	40
Gevinst ved salg av aksjer	5
Verdiendringer av aksjer vurdert til virkelig verdi	15
Resultat før skatt	**75**

Balanse 31.12.20X1:

Investeringer i aksjer	80	Egenkapital	1 130
Investeringseiendom	940		
Kundefordringer	10		
Bankinnskudd	100		
Sum eiendeler	**1 130**	**Sum egenkapital og gjeld**	**1 130**

Verdiendring av investeringseiendom skal ikke regnes som salgsinntekter. Slike verdiendringer skal heller ikke anses som en del av investeringsvirksomheten når foretaket vurderer om investeringsvirksomhet anses som en hovedaktivitet. Se også omtale i kapittel 2.1.

Det at investeringseiendommene måles til virkelig verdi og at foretaket resultatfører årets verdiendringer, endrer ikke de vurderingene som skal gjennomføres for å avgjøre hvorvidt investeringsvirksomhet anses som en hovedaktivitet. Vurderingene blir derfor identiske med vurderingene i eksempel 2.2. En samlet vurdering tilsier derfor at investeringsvirksomheten ikke utgjør en hovedaktivitet for foretaket.

2.3 Beregning av salgsinntektens størrelse i relasjon til terskelverdien

Inntekter fra salg av varer og tjenester, samt inntekter fra utleie regnskapsført som leieinntekter (dvs. inntekter fra operasjonelle leieavtaler), skal alltid inkluderes i salgsinntekter uavhengig av om disse inntektene er knyttet til foretakets hovedaktivitet(er). I tillegg skal inntekter fra investeringsvirksomhet inkluderes når det er konkludert med at investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet for foretaket. Det er da inntekt som angitt i kapittel 2.2.3.2 som skal inkluderes, men med unntak av inntektsførte utbytter fra datterselskaper.

Årsaken til at utbytter fra datterselskaper skal trekkes ut, er at salgsinntekter i datterselskapene inngår i beregning av konsernets salgsinntekter. Dette gjelder uansett om datterselskapene er konsolidert eller ikke, og uavhengig av om datterselskapet er klassifisert som anleggsmiddel eller omløpsmiddel. Dersom inntektsførte utbytter fra datterselskap inkluderes som salgsinntekt, ville dette medført dobbelttelling av inntekt som stammer fra datterselskap. For beregning av terskelverdier i konsern, se nærmere omtale under kapittel 5.

2.4 Andre inntektstyper

2.4.1 Offentlige tilskudd

Offentlige tilskudd er regulert i NRS 4 *Offentlige tilskudd* og IAS 20 *Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte*. Standardene skiller mellom driftstilskudd og investeringstilskudd.

Bare offentlig tilskudd som er inntektsført, og som er ment å erstatte inntekt, skal medregnes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori.

Offentlig tilskudd som gis for å dekke kostnader og investeringer, skal ikke inkluderes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori. Dette gjelder også der et slikt tilskudd er inntektsført, f.eks. som følge av at foretaket har valgt bruttospesifikasjon av slike tilskudd.

Eksempler på tilskudd som ikke skal inkluderes som salgsinntekt er:

- Tilskudd som gir rett til skattefradrag (SkatteFunn)
- Lønnstilskudd fra NAV
- Investeringstilskudd

Enkelte foretak mottar midler/overføringer fra det offentlige for å utføre en tjeneste som ellers ville blitt utført direkte av en offentlig instans. I slike tilfeller, og så lenge midlene/overføringene regnskapsmessig blir inntektsført, skal de regnes som salg av en tjeneste til det offentlige og derfor medregnes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori. Dersom slike foretak også mottar tilskudd for å dekke/redusere spesifikke kostnader, f.eks. lønnstilskudd fra NAV, skal tilskudd som går til reduksjon av slike kostnader likevel ikke inngå i salgsinntekt.

2.4.2 Andre driftsinntekter

2.4.2.1 Gevinst ved salg av driftsmidler

Gevinst knyttet til salg av driftsmidler anses ikke å være en del av et foretaks varekretsløp, og presenteres netto i resultatregnskapet som annen driftsinntekt. Ved vurdering av terskelverdien for salgsinntekter, skal ikke gevinst ved salg av driftsmidler inkluderes.

2.4.2.2 Forsikringsoppgjør

Tap av eiendeler og oppgjør fra skadeforsikring regnskapsføres i utgangspunktet hver for seg. Dette innebærer at tapt eiendel fraregnes og oppgjør av skadeforsikring inntektsføres. Inntektsført oppgjør fra skadeforsikring skal ifølge denne veiledningen ikke inngå i foretakets salgsinntekt ved vurdering av terskelverdiene.

Ved avbruddsforsikring resultatføres forsikringsoppgjøret i takt med tapt inntekt i avbruddsperioden. Denne typen forsikringsoppgjør er ment til å erstatte et foretaks salg- og /eller leieinntekter, og skal inngå som en del av foretakets salgsinntekt ved vurderingen av terskelverdiene.

2.4.2.3 Gaver og donasjoner

Gaver og donasjoner kjennetegnes ved helt eller delvis vederlagsfri overføring av et økonomisk gode. Vederlagsfrie overføringer forekommer sjelden blant foretak med økonomisk vinning som formål, og det vil være en presumpsjon for at overføringen er et kapitalinnskudd. Gaver og donasjoner til foretak med økonomisk vinning som formål skal ikke medregnes som del av salgsinntekt.

God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner er beskrevet i NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Ideelle organisasjoner skal ifølge den foreløpige standardens kapittel 1.2.4, legge til grunn at inntektskriteriet inkluderer inntekter fra organisasjonens hovedvirksomhet selv om disse inntektene ikke er salgsinntekter i tradisjonell forstand. Dersom for eksempel hovedinntektskilden er tilskudd og gaver, vil det være disse inntektene som skal måles mot terskelverdien for salgsinntekter. Foreninger og stiftelser kan ha betydelig kapitalforvaltning som sin hovedaktivitet for å finansiere den formålsbestemte aktiviteten, for eksempel investeringer i selskaper, fast eiendom, aksjer, obligasjoner, bankinnskudd osv. Avkastning av slik forvaltning anses som inntekter fra organisasjonens hovedaktivitet, og avkastningen skal da regnes med i forhold til terskelverdien for salgsinntekter.

3 Årsverk og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret

Som omtalt i kapittel 1.2.4 er antall ansatte en av terskelverdiene som vurderes i relasjon til et foretaks størrelseskategori. Dette er operasjonalisert i regnskapsloven § 1-5 som gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret målt i årsverk. Det gis i det videre veiledning til hva som inngår i begrepet «ansatt» og hvordan gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret målt som årsverk skal beregnes.

3.1 Årsverk eller antall ansatte som beregningsgrunnlag

Norsk regnskapslovgivning benytter årsverk for å beregne gjennomsnittlig antall ansatte, jf. regnskapsloven § 1-5.

3.1.1 Ansattkriteriet i tilknyttet regelverk

Regnskapsloven benytter også gjennomsnittlig antall ansatte angitt i årsverk i følgende bestemmelser:

- Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 med regler for foretak etter selskapsloven, nr. 9 med regler for foreninger og nr. 11 med regler for enkeltpersonforetak.
- Krav om opplysninger om sykefravær i årsberetningen, jf. regnskapsloven § 2-2 tiende ledd.
- Notekrav om antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt i løpet av året, jf. regnskapsloven § 7-30 og § 7-43.
- Terskelverdiene for ansatte i overgangsreglene til lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)[4].

Denne veiledningen gjelder også for forståelsen av begrepet årsverk etter disse reglene.

3.2 Definisjon av ansatt

Regnskapsloven og regnskapsdirektivet har ingen egen definisjon av begrepet «ansatt». I denne veiledningen legges til grunn at med ansatt menes en person som regnes som ansatt etter arbeidslovgivningen i det landet personen er ansatt. Dette er også lagt til grunn i ordlisten i vedlegg II til forskriften om standarder for bærekraftsrapportering (gitt med hjemmel i regnskapsloven) hvor begrepet ansatt er definert som «[e]n person som har et arbeidsforhold til foretaket i henhold til nasjonal rett eller praksis.»

I norsk arbeidslovgivning er begrepet arbeidstaker (ansatt) definert slik:

- Arbeidsmiljøloven § 1-8: «Med arbeidstaker menes i denne lov enhver som utfører arbeid for og underordnet en annen. Ved avgjørelse skal det blant annet legges vekt på om vedkommende løpende stiller sin personlige arbeidskraft til disposisjon, og om vedkommende er underordnet gjennom styring, ledelse og kontroll. Det skal legges til grunn at det foreligger et arbeidstakerforhold med mindre oppdragsgiver gjør det overveiende sannsynlig at det foreligger et selvstendig oppdragsforhold.».

Folketrygdloven § 1-8 og forskrift om AA-registeret § 3 nr. 2 har følgende definisjon: «Med arbeidstaker menes enhver som arbeider i annens tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse.» Arbeidsmiljøloven vektlegger at arbeidstaker legger ned personlig arbeidsinnsats, og at arbeidstaker er underordnet en annen som har styring og kontroll. Arbeidsmiljølovgivningen legger videre til grunn at det foreligger et arbeidstakerforhold, med mindre det kan sannsynliggjøres at det foreligger et selvstendig oppdragsforhold utført av oppdragstaker, som kan være selvstendig næringsdrivende eller lignende. Ot.prp. nr. 49 (2004-2005) punkt 6.1.1 omtaler kriterier for grensedragning mellom arbeidstaker og oppdragstaker. En vikar innleid fra vikarbyrå regnes som ansatt i vikarbyrået og ikke i foretaket.

[4] https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2024-10-11-2477

3.3 Beregning av årsverk

3.3.1 Definisjon av årsverk

Antall årsverk beregnes med utgangspunkt i arbeidstid for hver enkelt ansatt. Arbeidstid regnes om til årsverk. Gjennomsnittlig antall årsverk skal gjenspeile den arbeidsinnsatsen som er nedlagt i foretaket i løpet av regnskapsåret.

Et årsverk utgjør normal arbeidstid i foretaket. Hva som regnes som normal arbeidstid kan avhenge av arbeidsavtaler med de ansatte, tariffavtale mv. Statistisk Sentralbyrås definisjon av årsverk kan legges til grunn etter denne veiledningen. Etter Statistisk Sentralbyrås definisjon utgjør et årsverk 1 750 timer eksklusive ferie. For ansatte i utlandet legges normal arbeidstid i det aktuelle landet til grunn.

3.3.2 Beregning av årsverk for ulike stillingskategorier

Arbeidstid for en fast heltidsansatt som har arbeidet hele året, utgjør et årsverk. En fast deltidsansatts stillingsprosent tilsvarer andel av et helt årsverk. Arbeidstid for faste heltids- og deltidsansatte som begynner eller slutter i løpet av året, regnes om til andel av årsverk.

Arbeidstid for sesongarbeidere, prosjektansatte og andre timelønnede som ikke har fast stillingsprosent, regnes om til årsverk ved å summere antall timer eller arbeidsdager, og beregne andel av årsverk.

Arbeidstid for sesongansatte og prosjektansatte som har fast stilling på heltid eller deltid i en periode av året, regnes om til andel av årsverk.

Dersom den ansatte er fraværende i permisjon, sykemelding mv. helt eller delvis gjennom året, og erstattes av en ansatt eller innleid vikar i fraværsperioden, teller den ansattes arbeidstid med ved beregning av årsverk også i fraværsperioden. Den ansatte eller innleide vikarens arbeidstid, som erstatter arbeidsinnsatsen til den fast ansatte, regnes ikke med.

Dersom den ansatte i permisjon, sykemelding mv. ikke blir erstattet av ansatt eller innleid vikar, for eksempel at oppgavene deles på andre ansatte, regnes ikke den ansattes normale arbeidstid i permisjon, sykemelding mv. med i antall årsverk.

Dersom ansatte blir permittert, regnes ikke den ansattes normale arbeidstid med som årsverk i permitteringsperioden.

Eksempel 3.1 Beregning av årsverk

Et foretak har 15 heltidsansatte og åtte deltidsansatte i 50 % stilling, som alle har vært ansatt hele året. I tillegg har foretaket én ansatt i 100 % stilling som har vært i fødselspermisjon første halvår, og arbeidet fullt i andre halvår. Det er ikke ansatt eller leid inn vikar i fødselspermisjonsperioden.

Antall årsverk utgjør: 15 + (8 x 0,5) + (1 x 6/12) = 19,5. Deltidsstillinger regnes om til hele årsverk. Den ansatte som har vært ute i fødselspermisjon regnes ikke med i antall årsverk for den perioden vedkommende var ute i permisjon. Dette skyldes at det ikke ble ansatt eller leid inn vikar for denne perioden.

3.4 Beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk

Ved beregning av gjennomsnittlig antall årsverk i regnskapsåret vil det ved stabilt antall årsverk normalt være tilstrekkelig å beregne et gjennomsnitt basert på antall årsverk ved regnskapsårets begynnelse og slutt.

Dersom antall årsverk varierer betydelig mellom ulike sesonger eller perioder gjennom året, kan det være behov for å fastsette flere måletidspunkter. Årsgjennomsnittet skal reflektere den faktiske arbeidsinnsatsen som er nedlagt i foretaket i løpet av året. Sesongvariasjoner, omstillingsprosesser, ekspansjon, oppkjøp og salg av virksomhetsområder er eksempler på at antall årsverk kan variere i løpet av året. Et foretak som har betydelig antall sesongarbeidere bør beregne antall årsverk for både høy- og lavsesong og inkludere dette i beregningen av gjennomsnittlig antall årsverk i året. Et foretak som er i en omstillingsprosess, bør beregne antall årsverk både før og etter omstilling. Et foretak som ekspanderer med økning av antall ansatte gjennom året bør vurdere å beregne gjennomsnittlige årsverk for hver måned.

I et konsern skal gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk beregnes for konsernet som én enhet. Se nærmere omtale av beregning av terskelverdier i konsern i kapittel 5.

Eksempel 3.2 Beregning av gjennomsnittlig antall årsverk

Et foretak har 47 årsverk ved årets begynnelse og 52 årsverk ved årets slutt. Foretakets virksomhet varierer svært lite gjennom året, og det har ikke vært noen omstillingsprosjekter eller andre forhold som må hensyntas ved beregningen av gjennomsnittlig antall årsverk. Gjennomsnittlig antall årsverk kan derfor beregnes ved å måle antall ansatte ved begynnelsen og slutten av året, og utgjør i dette tilfellet 49,5 årsverk.

Eksempel 3.3 Beregning av gjennomsnittlig antall årsverk når antall ansatte varierer gjennom året

Et foretak har faste ansatte som utgjør 120 årsverk. I perioden juni til august ansetter foretaket 150 sesongarbeidere i 100 % stilling, noe som utgjør 150 årsverk. Foretaket har 120 ansatte i 100 % stilling i periodene januar til mai og september til desember. Dette utgjør ni måneder. I perioden på tre måneder fra juni til august har foretaket til sammen 270 ansatte. Gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk for hele året utgjør ((120x9) + (270x3))/12 = 157,5 årsverk.

4 Balansesum

Balansesummen er det beløpet som fremgår som sum eiendeler i foretakets årsregnskap eller som vil fremgå i årsregnskapet når dette avlegges. Det er de faktiske regnskapstallene basert på de benyttede regnskapsprinsippene som skal legges til grunn ved vurderingen av beløpsgrensene, ikke det tallene ville ha vært om foretaket hadde valgt å benytte andre prinsipper.

5 Beregning av terskelverdier i konsernforhold

5.1 To metoder for beregning av terskelverdier

Det skal foretas en egen vurdering av størrelseskategori for et konsern. Ved fastsettelse av størrelseskategori for et konsern, kan det velges mellom to ulike metoder for beregning av balansesum og salgsinntekter:

- Konsernet sett som én enhet (konsolidert grunnlag).
- Samlet for konsernet uten noen form for eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende (summeringsmetoden).

Morselskapet følger den størrelseskategorien som fastsettes for konsernet. For datterselskaper som ikke selv er morselskap i et konsern, beregnes størrelseskategori ut fra datterselskapets egen balansesum, salgsinntekt og gjennomsnittlig antall ansatte. Morselskap i underkonsern følger størrelseskategorien som fastsettes for det aktuelle underkonsernet.

5.1.1 Konsernselskaper som omfattes

Vurderingen av størrelseskategori for et konsern skal inkludere alle datterselskaper både ved bruk av konsolidert grunnlag og etter summeringsmetoden. Datterselskap kan imidlertid utelates fra beregningen hvis det er særlig vanskelig og uforholdsmessig kostbart å innhente aktuell informasjon om datterselskapet, eller det foreligger alvorlige og langvarige begrensning som i vesentlig grad er til hinder for morforetakets utøvelse av sine rettigheter.

Konsernet som skal vurderes opp mot størrelseskriteriene omfatter ikke det regnskapspliktige morselskapets eventuelle eget morselskap.

5.1.2 Konsolidert grunnlag

Dersom det er utarbeidet et offisielt konsernregnskap som omfatter alle datterselskaper, legges dette konsernregnskapet til grunn for beregning av balansesum og salgsinntekter etter konsolidert grunnlag. Dersom det er utarbeidet et offisielt konsernregnskap hvor et eller flere datterselskaper er utelatt fra konsolidering, må disse datterselskapene hensyntas i beregningen av balansesum og salgsinntekter for konsernet, med mindre de kan utelates etter kapittel 5.1.1.

Dersom det ikke er utarbeidet et offisielt konsernregnskap, innebærer metoden å estimere størrelsene som om konsernregnskap var utarbeidet.

5.1.3 Summeringsmetoden

Ved bruk av summeringsmetoden beregnes terskelverdiene for konsernet ved å summere balansesum, salgsinntekt og antall ansatte samlet for morselskapet og alle datterselskaper i konsernet uten elimineringer. Beløpsgrensene for balansesum og salgsinntekter etter regnskapsloven § 1-5 økes da med 20 prosent. Dette gir følgende beløpsgrenser:

	Mikroforetak	**Små foretak**	**Store foretak**
Balansesum	6 millioner kroner	100,8 millioner kroner	348 millioner kroner
Salgsinntekter	12 millioner kroner	201,6 millioner kroner	696 millioner kroner
Gjennomsnittlig antall ansatte	10 årsverk	50 årsverk	250 årsverk

5.1.4 Valg av metode

5.1.4.1 Endring av valgt metode over tid

De to ulike metodene for beregning av terskelverdier er likestilte, og foretakene velger selv hvilken metode som benyttes ved beregningen. Selv om et offisielt konsernregnskap er avlagt, er det mulig å benytte summeringsmetoden som grunnlag for vurdering av størrelseskategori. Valg av metode kan også endres fra ett vurderingstidspunkt til neste.

5.1.4.2 Valg av metode for sammenligningsperiode

Når et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre tersklene for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte, skal dette forholdet få virkning for hvilken størrelseskategori konsernet tilhører først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet.

Vurderingene for de ulike regnskapsårene gjøres etter samme metode, slik at enten konsolidert grunnlag eller summeringsmetoden velges for alle årene som inngår i vurderingen av overgang mellom størrelseskategorier.

5.2 Endringer i konsernet

Ved kjøp av datterselskap i løpet av året inkluderes salgsinntektene i datterselskapet fra oppkjøpstidspunktet. Ved salg av datterselskap i løpet av året, eller ved reduksjon av eierandel i løpet av året slik at selskapet ikke lenger er et datterselskap, inkluderes salgsinntektene i datterselskapet fram til det tidspunktet datterselskapet ikke lengre inngår som en del av konsernet. Dette gjelder både ved bruk av konsolidert grunnlag og summeringsmetoden.

Antall årsverk i datterselskaper som går inn eller ut av konsernet i løpet av regnskapsåret, medtas i beregningsgrunnlaget på samme måte som salgsinntekter.

6 Andre forhold

6.1 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet

Regnskapsloven tillater alternative metoder for regnskapsføring av felleskontrollert virksomhet, noe som kan påvirke beregningen av både salgsinntekter og balansesum. Ifølge regnskapslovens § 5-18 skal deltakelse i felleskontrollert virksomhet regnskapsføres hos deltaker etter generelle vurderingsregler (kostmetoden), bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, mens bruttometoden eller egenkapitalmetoden må benyttes i konsernregnskapet. NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet* anbefaler bruttometoden når denne er mer informativ.

Ved bruk av bruttometoden innregner deltakeren sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Spesifikasjon i deltakers regnskap kan foretas på to måter; i) andelen av regnskapspostene linje for linje, eller ii) spesifisere andelen som egen post for hver hovedgruppe i regnskapet. De to spesifikasjonsmåtene anses for likeverdige.

Det er de faktiske regnskapstallene basert på de benyttede regnskapsprinsippene som skal legges til grunn ved vurderingen av salgsinntekt og balansesum, ikke det tallene ville ha vært dersom foretaket hadde valgt å benytte andre prinsipper. I konsernregnskap og selskapsregnskap der investeringer i FKV er regnskapsført etter bruttometoden skal derfor dette regnskapet benyttes ved vurdering av størrelseskategoriene, og det skal følgelig ikke korrigeres for effekter fra FKV. Dermed vil andel av salgsinntekter og balansesum fra FKV inkluderes i beregningen av terskelverdiene. Når bruttometoden bare brukes i konsernregnskapet, vil anvendelsen av summeringsmetoden for beregning av terskelverdier ikke inkludere salgsinntekter og brutto balansestørrelser fra FKV, ettersom disse ikke er datterselskaper.

Dersom foretaket/konsernet har valgt å spesifisere andelen fra FKV som en egen post for hver hovedgruppe i regnskapet i stedet for å innregne andelen fra FKV linje for linje sammen med investorens egne tilsvarende poster, kan det oppstå situasjoner der salgsinntekter slås sammen med annen driftsinntekt fra FKV. I slike situasjoner må det gjøres korrigeringer av posten, på samme måte som for deltakernes egne poster. Et eksempel på dette kan være når både gevinst ved salg av driftsmidler og leieinntekter er inkludert. I disse tilfellene må det korrigeres for gevinsten ved salg av anleggsmidler, mens leieinntektene fra operasjonelle leieavtaler skal inkluderes. Se kapittel 2 ovenfor for mer informasjon.

6.2 Fremmed valuta

Noen foretak og konsern vil kunne ha en annen presentasjonsvaluta enn norske kroner. Ved omregning fra annen presentasjonsvaluta til norske kroner for foretak og konsern, skal følgende metode anvendes: [5]

- Balansesummen omregnes til norske kroner ved bruk av valutakursen på balansedagen.
- For salgsinntekter kan foretaket ta utgangspunkt i gjennomsnittskursen (årlig eller månedlig) i den aktuelle regnskapsperioden.

[5] https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/barekraftsrapportering/id3059140/ Spørsmål og svar nr. 16.

7 Etableringsår og overgangsår

7.1 Beregning av salgsinntekter når regnskapsåret avviker fra 12 måneder

Et regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder ved første regnskapsår, overgang til eller fra avvikende regnskapsår, og siste regnskapsår, jf. regnskapsloven § 1-7 annet og tredje ledd.

Når første eller siste regnskapsår er kortere enn 12 måneder, foretas det ikke omregning av salgsinntekt til 12 måneder.

Dersom det første eller siste regnskapsåret er lengre enn 12 måneder omregnes salgsinntektene til 12 måneder. Det samme gjelder ved kortere eller lengre regnskapsår i forbindelse med overgang til eller fra avvikende regnskapsår,

7.2 Beregning av årsverk når regnskapsåret avviker fra 12 måneder

Antall årsverk knyttes til en periode på 12 måneder og påvirkes ikke av regnskapsårets lengde. En heltidsansatt som er ansatt i tre måneder i etableringsåret regnes derfor som 0,25 årsverk, selv om det første regnskapsåret er kortere enn 12 måneder. Tilsvarende vil en heltidsansatt som har jobbet i hele perioden når første regnskapsår utgjør 15 måneder utgjøre ett årsverk, og ikke 1,25 årsverk.

Eksempel 7.1 Beregning av årsverk når regnskapsåret er kortere enn 12 måneder

Et foretak stiftes 1. april i år 1, og første regnskapsår er på 9 måneder. Foretaket har åtte heltidsansatte som jobber hele perioden og to heltidsansatte som startet 1. oktober i etableringsåret. De åtte ansatte som har jobbet hele regnskapsåret utgjør (8x9/12) = 6 årsverk og de to sist ansatte utgjør (2x3/12) = 0,5 årsverk. Foretaket har 6+0,5 = 6,5 årsverk totalt det første regnskapsåret.

Eksempel 7.2 Beregning av årsverk når regnskapsåret er lengre enn 12 måneder

Et foretak stiftes 1.oktober i år 1, og første årsregnskap utarbeides pr. 31. desember år 2. Det første regnskapsåret er dermed 15 måneder. Foretaket har hatt fem heltidsansatte i hele perioden, samt en deltidsansatt som har arbeidet sporadisk i perioden. De fem heltidsansatte utgjør fem årsverk.

Total arbeidstid for den deltidsansatte utgjør 1 100 timer for hele regnskapsåret (15 måneder). Dette skal regnes om til 12 måneders regnskapsår ved beregning av antall årsverk. Et årsverk utgjør 1 750 timer. Den deltidsansattes arbeidstimer i løpet av 15-månedersperioden regnes om til 12-månedersbasis (1100/15x12) = 880 timer. Arbeidstimene regnes om til årsverk (880/1 750) = 0,5 årsverk.

Samlet antall årsverk i foretaket utgjør (5+0,5) = 5,5 årsverk.

7.3 Nyetablerte foretak og størrelseskategori

Stiftelsesåret er første regnskapsår for et nyetablert foretak. Se også kapittel 7.1 og 7.2 om beregning når stiftelsesåret avviker fra 12 måneder.

Hvilken størrelseskategori selskapet tilhører i stiftelsesåret får virkning både for stiftelsesåret og året etter. Det får virkning for stiftelsesåret fordi det da ikke er noe forutgående år som får betydning for hvilken størrelseskategori selskapet er i, og for året etter stiftelsesåret som følge av

toårsregelen (regnskapsloven § 1-5 åttende ledd) som gjelder ved overgang mellom størrelseskategorier (se kapittel 7.4).

7.4 Overgang mellom størrelseskategorier

Det følger av regnskapsloven § 1-5 åttende ledd at når en regnskapspliktig eller et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre tersklene for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte, skal dette forholdet få virkning for hvilken størrelseskategori den regnskapspliktige eller konsernet tilhører først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet.

Regelen om overgang mellom størrelseskategorier, gjelder ved inntreden i, og uttreden fra, en kategori. Dette kan derfor være nødvendig å vurdere mer enn to regnskapsår for å avgjøre størrelseskategorien som gjelder for regnskapsåret. Dette er illustrert med noen eksempler i tabellen nedenfor. Se for eksempel år 7, hvor det er nødvendig å vite situasjonen både i år 5, 6 og 7 for å vurdere størrelseskategorien for år 7.

Reglene for overgang mellom størrelseskategorier illustreres i følgende tabell.

År	**Foretakets størrelse**	**Regelverk**
Stiftelsesåret*	Små	Små
2	Mellomstore	Små
3	Små	Små
4	Små	Små
5	Mellomstore	Små
6	Mellomstore	Mellomstore
7	Små	Mellomstore
8	Små	Små
9	Store	Små
10	Store	Store
11	Mellomstore	Store
12	Små	Mellomstore
13	Små	Små

Størrelseskategorien for år 12 kan kreve en nærmere forklaring. Foretaket er under tersklene for store foretak to år på rad (både i år 11 og 12), og er derfor ikke store foretak for år 12. Samtidig er foretaket ikke innenfor tersklene for små foretak to år på rad, og kan derfor ikke benytte reglene for små foretak for år 12. Derimot er foretaket innenfor tersklene for mellomstore foretak både i år 11 og 12, og tilhører derfor kategorien mellomstort foretak for år 12.

7.5 Overgangsregler

Det er gitt særskilte overgangsregler i forskrift av 11. oktober 2024 nr. 2477 om overgangsregler til lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering).

Bestemmelser i overgangsreglene innebærer at ved vurderingen av hvilken størrelseskategori et foretak tilhører etter regnskapsloven § 1-5 åttende ledd for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere, kan definisjonene i § 1-5 første til syvende ledd legges til grunn for regnskapsår som startet før 1. januar 2024.

Videre har Finansdepartementet klargjort[6] at overgangregelen åpner for en fleksibel praktisering av regelen om forsinket overgang mellom størrelseskategorier både for regnskapsåret 2024 og regnskapsåret 2025.

- Et foretak som oppfyller vilkårene for å være et mellomstort foretak i regnskapsåret 2024 vil kunne følge reglene for mellomstore foretak i regnskapsåret 2024 selv om foretaket har oppfylt de nye vilkårene for å være et stort foretak i regnskapsårene 2022-2023.
- Et foretak som oppfyller vilkårene for å være et mellomstort foretak i regnskapsåret 2025 vil kunne følge reglene for mellomstore foretak i regnskapsåret 2025, selv om foretaket har oppfylt de nye vilkårene for å være et stort foretak i regnskapsårene 2022–2024.

[6] https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/barekraftsrapportering/id3059140/ Spørsmål og svar nr. 15.