Veiledning

Størrelseskategorier

(Mars 2026)

1 Formål og gjeldende regulering 3
1.1 Formålet med veiledningen og hvem den gjelder for 3
1.2 Gjeldende regulering 3
2 Salgsinntekter 4
2.1 Salgsinntekt 4
2.1.1 Avgrensning av begrepet salgsinntekt 4
2.1.2 Avgrensning av hovedaktivitet 5
2.1.3 Oppsummering 7
2.1.4 Særlig om inntekter som ikke skal regnes som salgsinntekt 7
2.2 Vurdering av hovedaktivitet for investeringsvirksomhet 8
2.2.1 Investeringsvirksomhet 8
2.2.2 Når utgjør investeringsvirksomhet en hovedaktivitet? 8
2.2.3 Inntekter og balanseposter aktuelle for vurdering av hovedaktivitet 10
2.2.4 Eksempler på vurderinger av hovedaktivitet 11
2.3 Andre inntektstyper 14
2.3.1 Offentlige tilskudd 14
2.3.2 Andre driftsinntekter 15
3 Årsverk og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret 15
3.1 Definisjon av ansatt 16
3.2 Beregning av årsverk 17
3.2.1 Definisjon av årsverk 17
3.2.2 Beregning av årsverk for ulike stillingskategorier 17
3.3 Beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk 17
4 Balansesum 18
5 Fastsetting av størrelseskategori konsernforhold 19
5.1 To metoder for beregning 19
5.1.1 Konsolidert grunnlag 19
5.1.2 Summeringsmetoden 19
5.1.3 Valg av metode 20
5.2 Endringer i konsernet 20
5.2.1 Eksempler på endringer i konsernet 21
6 Andre forhold 22
6.1 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet (GRS) og felleskontrollerte ordninger (IFRS) 22
6.1.1 Felleskontrollert virksomhet (GRS) 22
6.1.2 Felleskontrollert ordning (IFRS) 23
6.2 Fremmed valuta 23

7 Etableringsår og overgangsår 23
7.1 Overgang mellom størrelseskategorier 23
7.2 Beregning av salgsinntekter når regnskapsåret avviker fra 12 måneder 24
7.3 Beregning av årsverk når regnskapsåret avviker fra 12 måneder 24
7.4 Nyetablerte foretak og størrelseskategori 24
7.5 Overgang mellom størrelseskategorier 25

1 Formål og gjeldende regulering

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 for regnskapspliktige etter regnskapsloven som avlegger årsregnskapet etter god regnskapsskikk, IFRS eller 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 angir heller ikke hvordan en regnskapspost skal presenteres eller regnskapsføres. Eksempelvis vil det at en inntekt omfattes av begrepet «salgsinntekt» ikke ha betydning for regnskapsføring og 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.

Det er de faktiske regnskapstallene basert på de faktisk benyttede regnskapsprinsippene som skal legges til grunn ved vurderingen av balansesum og salgsinntekter opp mot terskelverdiene, ikke det tallene ville ha vært om foretaket hadde valgt å benytte andre prinsipper.

1.2 Gjeldende regulering

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.

2 Salgsinntekter

2.1 Salgsinntekt

Ifølge regnskapsloven er salgsinntekt en terskelverdi som skal vurderes ved fastsetting av størrelseskategori. Det er derfor sentralt å avgrense hva som inngår i begrepet salgsinntekt.

Videre følger det av regnskapsloven at inntekt fra andre kilder enn det som inngår i salgsinntekter, i visse tilfeller skal regnes som salgsinntekt når størrelsen på salgsinntekt skal beregnes opp mot terskelverdien. Dette gjelder der de andre inntektene stammer fra foretakets/konsernets hovedaktiviteter.

Det må derfor tas stilling til hva som anses som foretakets/konsernets hovedaktiviteter.

Dette innebærer at summen av salgsinntekt, og inntekt fra andre kilder som stammer fra hovedaktivitet, skal vurderes opp mot terskelverdiene for salgsinntekt i regnskapsloven § 1-5.

2.1.1 Avgrensning av begrepet salgsinntekt

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».

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

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.

Denne veiledningen legger til grunn at alle inntekter som er presentert under regnskapslinjen for salgsinntekt, skal medregnes ved vurderingen av om terskelverdien for salgsinntekter er overskredet. Dette gjelder også der regnskapslinjen har en annen betegnelse enn «salgsinntekt», så lenge inntekten representerer salg av varer og/eller tjenester.

Det er uten betydning om inntektene fra salg av varer og tjenester stammer fra foretakets hovedaktiviteter. Slike inntekter skal alltid medregnes ved vurderingen opp mot terskelverdien, uavhengig av om de utgjør et begrenset beløp eller kun oppstår sporadisk.

Videre er det salgsinntekt slik denne er regnskapsført i samsvar med de valgte regnskapsprinsippene og det benyttede regnskapsspråket som er avgjørende. Dette innebærer at også andre inntektselementer som etter det benyttede regnskapsspråket skal regnskapsføres som salgsinntekt (som eksempelvis effekter av sikringsbokføring), skal regnes som salgsinntekt i denne sammenhengen.

2.1.1.1 Særlig om leieinntekter

Leieinntekter reiser særlige spørsmål. I praksis varierer presentasjon av inntekt fra utleie, og noen foretak presenterer inntekt fra utleie under regnskapslinjen for salgsinntekter, noen på egen regnskapslinje benevnt leieinntekt, og noen på regnskapslinjen for andre driftsinntekter. Denne veiledningen tar ikke stilling til om utleie er salg av en tjeneste eller er inntekt fra andre kilder. Det legges imidlertid til grunn at inntektsført leieinntekt skal regnes som salgsinntekt i vurderingen opp mot terskelverdien. Dette standpunktet er basert på en forsiktig tilnærming, og er også praktisk fundert; foretaket trenger da ikke å ta stilling til hvorvidt utleie representerer en hovedaktivitet.

Inntekt fra utleie kan stamme både fra operasjonelle leieavtaler og fra finansielle leieavtaler. Normalt stammer inntektsført leieinntekt fra operasjonelle leieavtaler. Inntekt fra finansielle leieavtaler inntektsføres vanligvis som andre typer inntekter, slik som renteinntekter. En utleier under finansielle leieavtaler kan jf. finansforetaksloven § 2-1 annet ledd, anses å drive finansieringsvirksomhet og dermed være konsesjonspliktig. Konsesjonspliktige foretak må følge særregler i årsregnskapsforskrift, og skal som nevnt i kapittel 1.1 forholde seg til disse særlige reglene ved beregning av salgsinntekt. Enkelte foretak (forhandlere/produsenter) leier ut varer under finansielle leieavtaler. Inntekt som oppstår i forbindelse med inngåelse av denne type leieavtaler, er i realiteten salgsinntekt og ikke leieinntekt, og tas derfor med som salgsinntekt ved beregning av salgsinntekt opp mot terskelverdi.

2.1.1.2 Inntekter som erstatning for salg av varer og tjenester

Noen inntekter skal også regnes som salgsinntekt fordi de representerer en form for erstatning for salg av varer og tjenester. Dette kan gjelde enkelte offentlige tilskudd, forsikringsoppgjør og gaver. Se nærmere veiledning i kapittel 2.3 om hvilke tilfeller slike inntektstyper skal medregnes som salgsinntekt.

2.1.2 Avgrensning av hovedaktivitet

Inntekter fra andre kilder skal i visse tilfeller regnes som salgsinntekt ved vurderingen av salgsinntektens størrelse opp mot terskelverdiene. Dette følger av regnskapsloven § 1-5 niende ledd som lyder: «*Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene i første til syvende ledd er overskredet.»*

Den regnskapspliktige må derfor 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.

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».»

Vurdering av hovedaktivitet er nærmere omtalt i kapittel 2.2.

Siden denne veiledningen legger til grunn at inntekter fra salg av varer og tjenester, samt leieinntekter, alltid skal medregnes som salgsinntekt, er det kun inntekter fra investeringsvirksomhet som må vurderes med hensyn til om de utgjør en hovedaktivitet.

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

Dersom foretaket først konkluderer med at investeringsvirksomheten er å anse som hovedaktivitet, må det i neste omgang tas stilling til hvilke inntekter som inngår i investeringsvirksomheten.

Det legges til grunn at følgende inntekter skal medregnes ved vurdering av salgsinntektens størrelse sammenlignet med terskelverdien:

- Inntektsførte utbytter og utdelinger fra investeringer i aksjer og andeler, med unntak av inntektsførte utbytter fra datterselskaper.
- Resultat fra investeringer i tilknyttet selskap (TS) og felles kontrollert 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.

Dette er de samme inntektstyper som inngår i vurderingen av hvorvidt investeringsvirksomheten utgjør en hovedaktivitet, omtalt i kapittel 2.2.3.1. Det er imidlertid én forskjell når det gjelder behandling av utbytte fra datterselskap: Ved vurdering av hovedaktivitet skal utbytte fra datterselskap klassifisert som anleggsmiddel trekkes ut, mens utbytter fra datterselskaper klassifisert som omløpsmiddel inngå i det som regnes som investeringsvirksomhet. Dersom datterselskap er klassifisert som omløpsmiddel, er de ment for videresalg, og det er derfor naturlig å anse dem som del av investeringsvirksomheten. Men når inntekt fra investeringsvirksomhet skal beregnes opp mot terskelverdiene, må også utbytter fra datterselskap klassifisert som omløpsmiddel trekkes ut. Årsaken til at utbytter fra datterselskaper alltid skal trekkes ut ved denne beregningen, er at salgsinntekter i datterselskapene inngår i beregning av konsernets salgsinntekter. Dette gjelder uansett om datterselskapene er konsolidert eller ikke (se kapittel 5), og uavhengig av om datterselskapet er klassifisert som anleggsmiddel eller omløpsmiddel. Dersom inntektsførte utbytter fra datterselskap hadde blitt medregnet som salgsinntekt, ville dette medført dobbelttelling av inntekt som stammer fra datterselskap.

Resultatet fra investeringsvirksomhet kan være både netto positivt og netto negativt. Ved vurdering av om investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet blir absoluttverdi av resultatet lagt til grunn, dvs. at også negativ avkastning kan ha betydning for vurdering av om investeringsvirksomheten er en hovedaktivitet. Ved vurdering av salgsinntekt opp mot terskelverdien skal imidlertid ikke netto negativt resultat fra investeringsvirksomheten gå til fradrag. Dersom resultatet er negativt, settes inntekt fra investeringsvirksomheten til null ved beregning av salgsinntekt som skal måles opp mot terskelverdien.

2.1.3 Oppsummering

Som salgsinntekt som skal måles opp mot terskelverdiene, regnes etter dette:

- Inntekt fra salg av varer og tjenester
- Leieinntekter
- Inntekt som er ment å erstatte salg av varer og tjenester
- Netto positivt resultat fra investeringsvirksomhet, der investeringsvirksomhet utgjør en hovedaktivitet

2.1.4 Særlig om inntekter som ikke skal regnes som salgsinntekt

Veiledningen legger til grunn at følgende inntekter ikke skal regnes som salgsinntekt ved vurdering opp mot terskelverdiene:

- Inntekter fra investeringsvirksomhet når investeringsvirksomheten ikke utgjør en hovedaktivitet.
- Gevinster ved salg av foretakets 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.
- Gevinster fra finansiell utleie av anleggsmidler Ved finansiell utleie av anleggsmidler skal utleier fraregne anleggsmiddelet fra balansen, og eventuell gevinst innregnes. Slike

leieavtaler kan i realiteten likestilles med salg av anleggsmidler og inkluderes derfor ikke i foretakets salgsinntekt.

- Verdiendringer på investeringseiendom målt til virkelig verdi (jf. IFRS/forenklet IFRS)

Nærmere om investeringseiendom

IFRS/forenklet IFRS har flere alternativer for regnskapsføring av eiendom enn god regnskapsskikk, og dette reiser særlige spørsmål. Etter god regnskapsskikk blir eiendom enten klassifisert som anleggsmiddel (til varig eie eller bruk) eller som varelager (ment for videresalg). Det er kun der eiendommen er anskaffet for videresalg (som del av varekretsløpet) at inntekt ved salg regnes som salgsinntekt.

Etter IFRS/forenklet IFRS kan eiendom som eies for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning eller begge deler, klassifiseres som investeringseiendom som kan måles til virkelig verdi med løpende resultatføring av verdiendringer. Et spørsmål er om slike verdiendringer skal regnes som salgsinntekt dersom investeringseiendomsvirksomhet kan vurderes å være en hovedaktivitet. Etter god regnskapsskikk vil det for slike eiendommer ikke innregnes noen verdiendringer, og en ev. gevinst ved salg vil ikke regnes som salgsinntekt. Dette taler for at verdiendringer/gevinster (urealiserte og realiserte) heller ikke skal regnes som salgsinntekt etter IFRS. Veiledningen legger til grunn at leieinntekter uansett skal medregnes, og at det ikke er nødvendig å avgjøre om utleie utgjør en hovedaktivitet, eller ta stilling til om utleie er salg av en tjeneste. Veiledningen legger til grunn at verdiendringer på investeringseiendom som måles til virkelig verdi (jf. IFRS/forenklet IFRS) ikke skal regnes som salgsinntekt, og at det heller ikke er nødvendig å ta stilling til om investeringseiendom utgjør en hovedaktivitet.

2.2 Vurdering av hovedaktivitet for investeringsvirksomhet

Denne veiledningen legger til grunn at inntekt fra salg av varer og tjenester, samt utleie som omtalt i kapittel 2.1.1.1, 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.

Dette kapitlet gir veiledning om når investeringsvirksomhet skal anses å utgjøre en hovedaktivitet.

2.2.1 Investeringsvirksomhet

Investeringsselskaper har investeringsvirksomhet som sin hovedaktivitet. At et selskap har investeringsvirksomhet som hovedaktivitet betyr imidlertid ikke at selskapet er et investeringsselskap. 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 om når en investeringsvirksomhet skal vurderes å utgjøre en hovedaktivitet. Investeringsselskaper har investeringsvirksomhet som sin hovedaktivitet, og derfor 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 og/eller utleie, 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. Dersom flere indikatorer samtidig peker i retning av at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet (f.eks. både høy inntektsandel over tid, betydelig balanseandel og betydelige interne eller eksterne kostnader til forvaltning), skal det mye til for å konkludere motsatt. 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 minst like mye som foretakets inntekter fra salg av varer og tjenester og utleie som omtalt i kapittel 2.1.1.1, vil det være en sterk presumpsjon om at investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet for foretaket. I slike tilfeller vil det normalt ikke være nødvendig å vurdere andre faktorer som eksempelvis balansesum. Dette utelukker ikke at investeringsvirksomhet kan være en hovedaktivitet også der inntekten fra investeringsvirksomheten utgjør en mindre andel. Kapittel 2.2.3.1 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, bør 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 2.2.3.1 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[4] for å vurdere investeringsaktivitetens andel.

- Presentasjon av inntekter fra investeringsvirksomhet under drift i foretakets resultatregnskap utgjør en presumpsjon for 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 2.2.3.2 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

[4] Absoluttverdi betyr størrelsen på et tall uavhengig av fortegn.

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 Inntekter

Følgende inntekter skal anses å tilhøre investeringsvirksomheten når disse skal vurderes opp mot foretakets inntekter fra salg av varer og tjenester og leieinntekter. Dette er inntekter fra de samme eiendelene som inngår i balanseposten listet opp i kapittel 2.2.3.2.

- 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.

2.2.3.2 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.

2.2.4 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:

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

Ved vurderingen av om foretakets inntekter fra investeringsvirksomhet er betydelige, er det naturlig å se på hvilken andel disse inntektene utgjør av summen av foretakets salgsinntekter, leieinntekter og inntekter fra investeringsvirksomhet. Denne summen omtales heretter som «relevant inntektsgrunnlag».

Årets inntekter fra investeringsvirksomheten utgjør ca. fire prosent av relevant inntektsgrunnlag. Historikken til foretaket viser at årets inntekt fra investeringsvirksomheten er lavere enn det som anses normalt. Gjennomsnittlig inntekt fra de finansielle investeringene for de fem siste årene er 30. Salgsinntektene for de fem siste årene har ligget stabilt på 80. Gjennomsnittlig inntekt for de fem siste årene utgjør følgelig 27 % av relevant inntektsgrunnlag. Selv om årets inntekter fra investeringsvirksomheten er å anse som ubetydelig, anses inntektene fra investeringsvirksomheten å være betydelige når disse sammenlignes med relevant inntektsgrunnlag over tid.

Pr 31.12.x1 utgjør investeringene 56 % av foretakets balansesum. Forvaltningskostnadene for det aktuelle regnskapsåret utgjør 10 % av foretakets totale driftskostnader, og anses å utgjøre en ikke

ubetydelig andel. 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 over tid er betydelige, 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, og inntekter fra investeringsvirksomheten skal derfor regnes som salgsinntekt når størrelse på foretaket skal vurderes, jf. kapittel 2.1.

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. 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:

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

Inntekter fra investeringer utgjør for regnskapsåret til sammen 20. Inntektene fra investeringsvirksomheten utgjør 33 % (20/(40+20)) av foretakets relevante inntektsgrunnlag[5]. Dette trekker i retning av 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 gjennomsnittlige inntekter for en lengre tidsperiode. Det gjøres derfor en beregning av gjennomsnittlige inntekter fra investeringer og gjennomsnittlige leieinntekter for de fem siste årene, da ledelsen vurderer at dette gir et representativt uttrykk for en normalisert inntekt. Gjennomsnittlige inntekter fra investeringer for de fem siste årene utgjør fem. Gjennomsnittlige leieinntekter for de fem siste årene utgjør 37. Inntekter fra investeringsvirksomheten utgjør følgelig 12 % av relevant inntektsgrunnlag for sammenligningsperioden. Inntektene fra investeringsvirksomheten anses derfor ikke å være betydelige.

Balanseført verdi av investeringene utgjør på balansedagen kun 8 % 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 betydelige sammenlignet med relevant inntektsgrunnlag, 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. 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

[5] Summen av salgsinntekt, leieinntekt og inntekt fra investeringsvirksomhet

Verdiendringer av aksjer vurdert til virkelig verdi	15
Resultat før skatt	**75**

Balanse 31.12.20x1:

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

Verdiendring av investeringseiendom regnes ikke som salgsinntekter, jf. kapittel 2.1.4. Slike verdiendringer anses heller ikke som en del av investeringsvirksomheten når foretaket vurderer om investeringsvirksomhet utgjør 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 Andre inntektstyper

2.3.1 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, medregnes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori.

Offentlig tilskudd som gis for å dekke kostnader og investeringer, inkluderes ikke 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, regnes de som salg av en tjeneste til det offentlige og derfor

medregnes som salgsinntekt ved vurdering av størrelseskategori. Eksempel på dette kan være overføring i forbindelse med utbygging eller vedlikehold av offentlig infrastruktur. Dersom slike foretak også mottar tilskudd for å dekke/redusere spesifikke kostnader, f.eks. lønnstilskudd fra NAV, vil tilskudd som går til reduksjon av slike kostnader likevel ikke inngå i salgsinntekt.

2.3.2 Andre driftsinntekter

2.3.2.1 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, inngår ikke gevinst ved salg av driftsmidler. Det samme gjelder for eventuelle gevinster som oppstår ved fraregning av anleggsmidler i forbindelse med finansiell utleie, se omtale i kapittel 2.1.4.

2.3.2.2 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 inngår ifølge denne veiledningen ikke i foretakets salgsinntekt ved vurderingen opp mot 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 vil derfor inngå som en del av foretakets salgsinntekt ved vurderingen opp mot terskelverdiene.

2.3.2.3 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 medregnes ikke 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 2.2.4, legge til grunn at inntektskriteriet inkluderer inntekter fra organisasjonens hovedaktivitet 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 salgsinntekter.

3 Årsverk og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret

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[6] som måleenhet for å beregne gjennomsnittlig antall ansatte i et regnskapsår.

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.

Veiledning for beregning av årsverk er relevant for alle bestemmelser i regnskapsloven og i forskrift gitt med hjemmel i regnskapsloven, som bruker samme formulering (gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk).

3.1 Definisjon av ansatt

Regnskapsloven og regnskapsdirektivet inneholder ingen selvstendig definisjon av begrepet «ansatt». I denne veiledningen legges det derfor til grunn at begrepet omfatter personer som anses som ansatte etter arbeidslovgivningen i det landet der vedkommende er ansatt. For foretak og konsern med ansatte i flere land beror vurderingen av om en person er å anse som ansatt, på definisjonen av begrepet «ansatt» etter gjeldende rett i det aktuelle landet.

Denne forståelsen er også lagt til grunn i ordlisten i vedlegg II til forskrift om standarder for bærekraftsrapportering (fastsatt 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 rett er begrepet arbeidstaker (ansatt) definert i arbeidsmiljøloven § 1-8, som lyder:

«Med arbeidstaker menes i denne lov enhver som utfører arbeid for og underordnet en annen. Ved avgjørelsen 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.»

Det finnes avvikende eller supplerende definisjoner av arbeidstaker i annen lovgivning, slik som folketrygdloven og skatte- og avgiftsretten. Denne veiledningen legger arbeidsmiljølovens definisjon til grunn.

Det legges derfor vekt på om arbeidstakeren yter personlig arbeidsinnsats, og at vedkommende er underordnet en annen som utøver styring, ledelse 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. Et oppdragsforhold kan for eksempel utføres av en selvstendig næringsdrivende. Ot.prp. nr. 49 (2004–2005) punkt 6.1.1 redegjør nærmere for kriteriene for grensedragningen mellom arbeidstaker og oppdragstaker.

En vikar som er innleid fra et vikarbyrå, anses som ansatt i vikarbyrået og ikke i det innleide foretaket.

[6] 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.

3.2 Beregning av årsverk

3.2.1 Definisjon av årsverk

Antall årsverk beregnes med utgangspunkt i arbeidstiden for hver enkelt ansatt. Arbeidstid regnes om til årsverk. Gjennomsnittlig antall ansatte målt i 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.

3.2.2 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.

3.3 Beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk

Ved beregning av gjennomsnittlig antall ansatte målt i 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 ansatte 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 forhold som kan medføre at antall ansatte kan variere i løpet av året. Et foretak som har betydelig antall sesongarbeidere bør beregne antall ansatte for henholdsvis høy- og lavsesong og inkludere disse i beregningen av gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk i året. Et foretak som er i en omstillingsprosess, bør beregne antall ansatte både før og etter omstilling. Et foretak som ekspanderer med økning av antall ansatte

gjennom hele året, bør vurdere å beregne gjennomsnittlig antall ansatte hver måned for å komme frem til antall årsverk.

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

Eksempler på ulike måter å beregne årsverk

Eksempel 3.1

Et foretak har 47 ansatte i 100 % stilling ved årets begynnelse og 52 ansatte i 100 % stilling ved årets slutt. Foretaket har ingen deltidsansatte, og økningen i antall ansatte har skjedd jevnt i løpet av året. Gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk kan da beregnes ved å måle antall ansatte ved begynnelsen og slutten av året, og beregne gjennomsnittet av disse. Det utgjør i dette tilfellet (47 + 52)/2 = 49,5 årsverk.

Eksempel 3.2

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 som har arbeidet fullt i andre halvår. Det er ikke ansatt eller leid inn vikar i fødselspermisjonsperioden.

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.

Gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk utgjør 15+(8x0,5)+(1x6/12)=19,5.

Eksempel 3.3

Et foretak har 120 faste ansatte i 100% stilling gjennom hele året. I perioden juni til august (dvs. tre måneder) ansetter foretaket i tillegg 150 sesongarbeidere i 100 % stilling. Her kan antall årsverk beregnes som følger: Foretaket har 120 ansatte i 100 % stilling i hele året, og 150 ansatte i 100 % stilling i tre måneder. Gjennomsnittlig antall ansatte målt i årsverk for hele året utgjør (120 + (150x3/12) = 157,5 årsverk.

4 Balansesum

Balansesum er en størrelse som må vurderes ved fastsetting av størrelseskategori. 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. 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 Fastsetting av størrelseskategori konsernforhold

Et konsern består av et morselskap og dette selskapets datterselskaper, jf. regnskapsloven § 1-3. Ved beregning av størrelsene salgsinntekter, balansesum og antall ansatte for konsern vil det derfor være morselskapet og 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.

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 innen en rimelig frist. Dette er forutsatt å gjelde i ytterst sjeldne tilfeller.

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

5.1 To metoder for beregning

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 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.

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

5.1.2 Summeringsmetoden

Ved bruk av summeringsmetoden beregnes salgsinntekt, balansesum og ansatte 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

5.1.3 Valg av metode

5.1.3.1 Endring av valgt metode over tid

De to ulike metodene for beregning av salgsinntekt og balansesum som skal sammenholdes mot terskelverdiene 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.

5.1.3.2 Valg av metode for sammenligningsperiode

Når et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider 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 bør 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 frem til det tidspunktet datterselskapet ikke lenger 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.

Dersom selskapet ikke lenger har datterselskap på balansedagen, skal selskapsregnskapet legges til grunn for beregning av størrelsene som skal måles opp mot terskelverdiene. For året før salgsåret må tallene på konsernnivå legges til grunn dersom foretaket var morselskap på balansedagen.

5.2.1 Eksempler på endringer i konsernet

Eksempel 5.1 – Kjøp av datterselskap

Selskap A eier 100 % av Selskap B, og kjøper 100 % av Selskap C 1. september 20x1.

For 20x1 har selskapene følgende salgsinntekter, balansesum og årsverk:

Selskap A: Salgsinntekt MNOK 80, balansesum MNOK 55 og 30 årsverk.

Selskap B: Salgsinntekt MNOK 20, balansesum MNOK 10 og 12 årsverk.

Selskap C: Salgsinntekt MNOK 70, balansesum MNOK 25 og 20 årsverk.

Det forutsettes at salgsinntekt for selskap C er lik pr måned gjennom året, og at årsverk også er likt gjennom hele året.

En ren summering av salgsinntekt og årsverk for hele året, ville medført en samlet salgsinntekt på MNOK 170 (80 + 20 + 70), og 62 årsverk (30 + 12 + 20). Både konsernet og selskap A ville da vært over grensene for små foretak. Selskap C skal imidlertid inkluderes fra oppkjøpstidspunktet. Konsernets salgsinntekt blir derfor 123 (80 + 20 + (70x4/12)) og antall årsverk på 49 (30 + 12 + (20x4/12)). Selskapet/konsernet er da under terskelverdiene for både salgsinntekt og årsverk for små foretak for 20x1, men over terskelverdien for balansesum.

	A	B	C	Sum	Andel C	Grunnlag	Terskel-verdi
Salgsinntekt i MNOK	80	20	70	170	23	123	168
Balansesum i MNOK	55	10	25	90	25	90	84
Antall årsverk	30	12	20	62	7	49	50

Eksempel 5.2 – Salg av datterselskap

Selskap A eier 100 % av Selskap B, og 100 % av Selskap C. Selskap A selger 60 % av aksjene i selskap C 1. september 20x1.

For 20x1 har selskapene følgende salgsinntekter, balansesum og årsverk:

Selskap A: Salgsinntekt MNOK 80, balansesum MNOK 55 og 30 årsverk.

Selskap B: Salgsinntekt MNOK 20, balansesum MNOK 10 og 12 årsverk.

Selskap C: Salgsinntekt MNOK 70, balansesum MNOK 25 og 20 årsverk.

Det forutsettes at salgsinntekt for selskap C er lik pr måned gjennom året, og at årsverk også er likt gjennom hele året.

Selskap C er her et datterselskap av A frem til 1. september 20x1, og salgsinntekt og antall ansatte fra selskap C frem til 1. september 20x1 skal medregnes ved vurdering av størrelseskategori for selskap A og konsernet for 20x1. Konsolidert salgsinntekt for 20x1 blir da MNOK 147 (80 + 20 + (70x8/12)) og antall årsverk blir 55 (30 + 12 + (20x8/12)). Selskapet/konsernet er da under terskelverdien for salgsinntekt og balansesum for små foretak for 20x1, men over terskelverdien for antall årsverk.

	A	B	C	Sum	Andel C	Grunnlag	Terskel-verdi
Salgsinntekt i MNOK	80	20	70	170	23	147	168
Balansesum i MNOK	55	10	25	90	25	65	84
Antall årsverk	30	12	20	62	7	55	50

6 Andre forhold

6.1 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet (GRS) og felleskontrollerte ordninger (IFRS)

6.1.1 Felleskontrollert virksomhet (GRS)

Regnskapsloven tillater flere alternative metoder for regnskapsføring av felleskontrollert virksomhet (FKV), og størrelsen på salgsinntekt og balansesum påvirkes av valgt metode. Ifølge regnskapslovens § 5-18 skal deltakelse i FKV 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 beløpene som skal vurderes opp mot terskelverdiene. Når bruttometoden bare brukes i konsernregnskapet, vil anvendelsen av summeringsmetoden for beregning av beløpene som skal måles opp mot terskelverdiene ikke inkludere salgsinntekter og brutto balansestørrelser fra FKV, ettersom disse ikke er datterselskaper. Siden FKV ikke er et datterselskap, vil ansatte i FKV-et aldri inkluderes i beregningene.

Dersom foretaket/konsernet ved bruk av bruttometoden 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 deltakerens 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 hovedgruppen driftsinntekter. I disse tilfellene må det korrigeres for gevinsten ved salg av anleggsmidler, mens leieinntektene fra leieavtaler som omtalt i kapittel 2.1.1.1 skal tas med.

Ved bruk av egenkapitalmetoden vil eventuell inntekt ikke bli inkludert, med mindre investeringsvirksomhet er en hovedaktivitet, i samsvar med omtalen i kapittel 2.2.3.1.

6.1.2 Felleskontrollert ordning (IFRS)

IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger* definerer felleskontrollert ordning som en ordning der to eller flere parter har felles kontroll. IFRS 11 deler felleskontrollerte ordninger inn i to grupper: i) felleskontrollert driftsordning, og ii) felleskontrollert virksomhet.

Uavhengig av klassifisering skal regnskapet som det foreligger legges til grunn ved vurdering av størrelseskategoriene. Det vil si at for en felleskontrollert driftsordning, vil deltakerne inkludere sin andel av salgsinntekter og balansesum i beregningen. For investeringer som regnskapsføres som en felleskontrollert virksomhet, og egenkapitalmetoden benyttes, skal inntekten fra investeringen ikke regnes som salgsinntekt, med mindre den inngår som en del av en investors hovedaktivitet, i samsvar med kapittel 2.2.3.1. Siden en felleskontrollert ordning ikke er et datterselskap, vil ansatte i en felleskontrollert ordning ikke inkluderes i beregningene.

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: [8]

- 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.

7 Etableringsår og overgangsår

7.1 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 det 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 7.5.

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

7.2 Beregning av salgsinntekter når regnskapsåret avviker fra 12 måneder

Et regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder ved første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende 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 på 12 måneders basis. Se likevel kapittel 7.4 når det gjelder første regnskapsår.

Dersom 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.

7.3 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. Se også kapittel 7.4 når det gjelder første regnskapsår.

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.

7.4 Nyetablerte foretak og størrelseskategori

Stiftelsesåret er første regnskapsår for et nyetablert foretak. Se også kapittel 7.2 og 7.3 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).

Foretak som er under grensene kun i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan likevel ikke bruke forenklede regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år, jf. NRS 8 kapittel 1.2.4.

7.5 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. Det 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 under tersklene for små foretak to år på rad, og kan derfor ikke benytte reglene for små foretak for år 12. Derimot er foretaket under tersklene for mellomstore foretak både i år 11 og 12, og tilhører derfor kategorien mellomstort foretak for år 12.