

# Nye regler om overtredelsesgebyr

Hva er et overtredelsesgebyr og hva innebærer de nye reglene? Hvem kan ilegges overtredelsesgebyr og hvilke vilkår må være oppfylt? Hvilke momenter kan vektlegges ved vurderingen og ved utmålingen av et eventuelt overtredelsesgebyr? Disse spørsmålene behandles nærmere i artikkelen.



Advokat  
Eirik Nakstad  
Arntzen de Besche Advokatfirma

Temaet i artikkelen er også omtalt i kommentar-utgaven til revisorloven og revisjonsforordningen, der Eirik Nakstad er medforfatter.

## Finanstilsynets nye sanksjonsmuligheter

Revisorloven kapittel 14 gjelder Finanstilsynets sanksjonsmuligheter overfor personer og foretak som er underlagt revisorlovgivningen. Flere av sanksjonsmulighetene er nye. Finanstilsynet kan med hjemmel i den nye revisorloven nedlegge forbud mot at statsautorisert revisor innehar ledelsesfunksjon i revisjonsselskap eller foretak av allmenn interesse, forby statsautorisert revisor å undertegne revisjonsberetning, og ilegge overtredelsesgebyr. I denne artikkelen skal vi se nærmere på de nye reglene om overtredelsesgebyr.

## Ileggelse av overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyr kan ilegges ved brudd på de bestemmelsene som er angitt i § 14–5. Finanstilsynet kan ikke ilegge overtredelsesgebyr for brudd på andre lovbestemmelser, artikler i revisjonsforordningen eller vedtak. Overtredelsesgebyret skiller seg på dette punkt fra de øvrige sanksjons-hjemlene i §§ 14–1 til 14–4.

Overtredelsesgebyret er en form for bot, som regnes som straff etter Den

## Om overtredelsesgebyr

- Overtredelsesgebyr er en bot som kan ilegges av Finanstilsynet uten at politiet eller domstolene er involvert.
- Overtredelsesgebyr kan ilegges både personer og revisjonsselskaper ved brudd på de bestemmelsene som er nevnt i § 14–5.
- Hvem som skal ilegges overtredelsesgebyr – når dette er aktuelt – beror på en tolkning av den bestemmelsen som er brutt, herunder hvem bestemmelsen oppstiller plikter for.
- Skyldkravet for personer er forsett eller uaktsomhet, mens revisjonsselskaper kan ilegges overtredelsesgebyr der noen har handlet på revisjonsselskaps vegne.
- Et overtredelsesgebyr kan maksimalt være fem millioner kroner for personer, og ti millioner kroner eller to prosent av samlet årsomsetning for revisjonsselskaper.
- Hvorvidt overtredelsesgebyr skal ilegges og størrelsen på dette, vurderes på bakgrunn av en rekke skjønnsmessige momenter i § 14–6, som foreløpig har uklart rekkevidde.

Europeiske Menneskerettskonvensjonen. Saksgangen vil likevel ikke følge den som gjelder for ordinære straffesaker for domstolene, for eksempel straffeforfølgelse med hjemmel i § 14–8. Overtredelsesgebyret kjennetegnes ved at det ilegges av forvaltningen, i vårt tilfelle Finanstilsynet, som en såkalt administrativ sanksjon. Domstolene vil ikke involveres med mindre overtredelsen påtales av politiet – som et alternativ til overtredelsesgebyr – eller når den som er utsatt for overtredelsesgebyret tar ut stevning.

Vilkårene for å ilegge overtredelsesgebyr og maksrammene for størrelsen på det eventuelle overtredelsesgebyret, fremgår av § 14–5. I § 14–6 er det angitt momenter som Finanstilsynet

kan vektlegge ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved den konkrete utmålingen av overtredelsesgebyret. I tillegg er det gitt en egen regel i § 14–7 om foreldelse av Finanstilsynets adgang til å ilegge overtredelsesgebyr, som ikke behandles nærmere i denne artikkelen.

## Hvem som kan ilegges overtredelsesgebyr – avklaringer

### Revisorloven § 14–5 oppstiller ingen begrensninger

Revisorloven § 14–5 inneholder i seg selv ingen begrensninger knyttet til hvem som kan ilegges overtredelsesgebyr. Hvem som kan ilegges overtredelsesgebyr vil bero på en tolkning av den aktuelle bestemmelsen som er brutt,

*Overtreddelsesgebyr er en bot som kan ilegges av Finanstilsynet uten at politiet eller domstolene er involvert.*



herunder hvem som den aktuelle bestemmelsen oppstiller plikter for. Ser man nærmere på hvem som er underlagt de angitte bestemmelsene, kan det skilles mellom personer og foretak.

#### **Overtreddelsesgebyr mot personer**

Når det gjelder personer, angir enkelte bestemmelser plikter for «revisor». I henhold til definisjonen i § 1–2 første ledd omfatter dette – i tillegg til det revisjonsselskapet som er valgt – den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig for det aktuelle oppdraget lovovertrædelsen knytter seg til. Andre bestemmelser oppstiller plikter for «revisjonsforetak». I henhold til definisjonen i § 1–2 andre ledd omfatter dette – i tillegg til revisjonsselskap – en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. I tillegg oppstiller bestemmelsene om uavhengighet i §§ 8–2 og 8–3 plikter for statsautoriserte revisorer uten oppdragsansvar, revisormedarbeidere uten godkjenning som statsautoriserte revisorer, og øvrige personer dersom de kan påvirke utfallet av revisjonen. Videre kan det ilegges overtreddelsesgebyr mot personer som bryter

forbud etter §§ 14–3 og 14–4 uavhengig av om vedkommende fremdeles innehar godkjenning eller arbeider som revisor. Det brede spennet av personer som kan ilegges overtreddelsesgebyr, medfører at det er vanskelig å anvende et mer presist begrep enn nettopp *personer* når det generelt skal angis hvem som kan ilegges et overtreddelsesgebyr. Dette kommer blant annet til uttrykk i § 14–5 andre og fjerde ledd der begrepet «fysiske personer» benyttes for å oppstille skyldkravet og maksrammene for størrelsen på et overtreddelsesgebyr.

#### **Overtreddelsesgebyr mot revisjonsselskap**

I tillegg til de nevnte personene kan foretak som er underlagt de angitte bestemmelsene i § 14–5 ilegges overtreddelsesgebyr. I § 14–5 andre og tredje ledd brukes begrepene «foretak» og «juridiske personer». I praksis er det tale om foretak med godkjenning som revisjonsselskap, som er den betegnelsen som benyttes i det følgende. Der den aktuelle bestemmelsen oppstiller plikter for «revisor», vil dette omfatte revisjonsselskapet dersom revisjonsselskapet er valgt revisor. Ettersom «revi-

sor» også omfatter den utpekte oppdragsansvarlige revisoren, blir spørsmålet typisk om den oppdragsansvarlige revisoren, revisjonsselskapet, eller begge skal ilegges overtreddelsesgebyr. Når den aktuelle bestemmelsen oppstiller plikter for «revisjonsforetak», omfatter dette kun revisjonsselskapet, ikke den utpekte oppdragsansvarlige revisoren. Med mindre overtrederen er en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn, er det derfor – med en presisering behandlet nedenfor – ikke aktuelt å legge overtreddelsesgebyr overfor en person i revisjonsselskapet når det foreligger brudd på plikter som påhviler «revisjonsforetak».

#### **Skyldkravet**

Revisorloven § 14–5 andre ledd første setning angir at overtreddelsen må være forsettlig eller uaktsom for at overtreddelsesgebyr kan ilegges en person. Forsett kjennetegnes ved at personen har brutt den aktuelle bestemmelsen med vilje eller med bevissthet om at bruddet mest sannsynlig utgjør et brudd på bestemmelsen. Uaktsomhet kjenneteg-

nes ved at personen, gjennom en aktiv handling eller unnlatelse, har handlet i strid med de kravene som stilles i den konkrete situasjonen, og kan bebreides for dette. Skyldformene er likestilt som grunnlag for å ilegge overtredelsesgebyr. Momentet i § 14–6 bokstav b, som behandlet nærmere nedenfor, gir likevel adgang til å gradere skylden ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges, og ved utmålingen av et overtredelsesgebyr.

For å kunne ilegge et revisjonsselskap overtredelsesgebyr kreves ikke forsett eller uaktsomhet. Det er tilstrekkelig at de bestemmelsene som er nevnt i § 14–5 første ledd er overtrådt av revisjonsselskapet selv eller «noen som har handlet på foretakets vegne», dvs. revisjonsselskapets vegne.<sup>1</sup> Dersom det ikke er mulig å konstatere at en lovovertrødelse skyldes forsett eller uaktsomhet hos en person som handler på revisjonsselskapets vegne, kan bare revisjonsselskapet ilegges overtredelsesgebyr.

### Revisjonsselskapets ansvar for en persons overtredelse

At en person har handlet på revisjonsselskapets vegne, åpner for at revisjonsselskaper kan ilegges overtredelsesgebyr selv om revisjonsselskapet ikke er pliktsubjektet for den aktuelle lovbestemmelsen som er brutt. Det stilles i så fall krav om at personens handling må ha skjedd i sammenheng med utførelsen av oppgaver for revisjonsselskapet, slik at handlingen kan identifiseres med revisjonsselskapet. Når den aktuelle bestemmelsen som er brutt, oppstiller plikter for en person som arbeider i eller for revisjonsselskapet på tidspunktet for overtredelsen, vil overtredelsen i sin natur typisk skje gjennom utførelse av oppgaver for revisjonsselskapet. Kjernen i disse situasjonene er der en oppdragsansvarlig revisor bryter sine plikter ved utførelsen av revisjonsoppdrag.

Spørsmålet om revisjonsselskapet skal ilegges overtredelsesgebyr ved siden av eller i stedet for den personen som har

brutt den aktuelle bestemmelsen, beror på de konkrete omstendighetene ved bruddet og momentene i § 14–6. Situasjonen kan være slik at begge bør ilegges overtredelsesgebyr. Samtidig kan det tenkes situasjoner der overtredelsen er fjerntliggende fra de oppgaver personen utfører på vegne av revisjonsselskapet. Spørsmålet om revisjonsselskapet kan ilegges overtredelsesgebyr vil da ha likhetstrekk med vurderingstemaet som fremgår av skattestatningsloven § 2–1, der vurderingen er om noen har gått «utenfor det som er rimelig å regne med etter arten av virksomheten eller saksområdet og karakteren av arbeidet eller vervet». Poenget er at revisjonsselskapet ikke kan ilegges overtredelsesgebyr for enhver overtredelse av de opplistede bestemmelsene som en person har begått.

I tillegg omfatter § 14–5 lovovertrødelsene som begås av personer som ikke lenger er tilknyttet et revisjonsselskap. Dersom en person ikke lenger er tilknyttet et revisjonsselskap, vil personen typisk ikke handle på vegne av revisjonsselskapet, og revisjonsselskapet vil ikke kunne ilegges overtredelsesgebyr for overtredelsen. To eksempler på dette behandles senere i artikkelen.

### De aktuelle overtredelsene i § 14–5

#### Overtredelsesgebyr ved brudd på kvalitetsstyring

Bokstav a viser til brudd på § 7–1, som gjelder kravene til revisjonsforetakenes kvalitetsstyring. Definisjonen av revisjonsforetak i § 1–2 andre ledd omfatter, som nevnt, både revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn.

Når det er snakk om et revisjonsselskap, oppstiller § 7–1 ingen spesifikke krav til personene i revisjonsselskapet. Plikten til å oppfylle kravene til kvalitetsstyring hviler på revisjonsselskapet og det er revisjonsselskapet som kan ilegges overtredelsesgebyr ved et brudd. Overtredelsesgebyr er aktuelt både når kvalitetsstyringen i seg selv

har mangler og når kvalitetsstyringens svakheter har bidratt til at en person har brutt en av de øvrige bestemmelsene i revisorloven. I sistnevnte tilfelle kan det tenkes at både personen og revisjonsselskapet kan ilegges overtredelsesgebyr – dersom personens brudd gjelder en av de andre bestemmelsene som er nevnt i § 14–5.

For en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn, hviler plikten til kvalitetsstyring på vedkommende revisor, som kan ilegges overtredelsesgebyr ved brudd på kravene. Maksrammen for overtredelsesgebyrets størrelse er imidlertid lavere enn for revisjonsselskaper, som nærmere behandlet nedenfor.

#### Overtredelsesgebyr ved brudd på uavhengighetsreglene

Bokstav b viser til revisorloven §§ 8–1 til 8–7, som gjelder kravene til uavhengighet. De ulike bestemmelsene veksler mellom hvem pliktene påhviler. Revisorloven §§ 8–1, 8–2, 8–4, 8–5 og 8–7 oppstiller plikter for «revisor», altså revisjonsselskapet som er valgt revisor og oppdragsansvarlig revisor.<sup>2</sup> Det er først og fremst disse det vil være aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr, men det kan også – basert på de konkrete omstendighetene – tenkes overtredelsesgebyr mot andre. I denne forbindelse oppstiller § 8–2 første ledd bokstav a og c, og § 8–4, plikter for «foretak i revisors nettverk» og «noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen», mens § 8–2 første ledd bokstav b oppstiller plikter for «oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap». Revisorloven § 8–3 oppstiller i forlengelsen av dette plikter for personer og foretak nevnt i § 8–2. I tillegg til revisjonsselskapene, er det altså flere typer personer som kan ilegges overtredelsesgebyr ved brudd på uavhengighetsreglene.

Revisorloven § 8–6 oppstiller derimot kun plikter for «revisjonsforetak», altså revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. Det er bare disse som kan ilegges overtredelsesgebyr for brudd på § 8–6.

<sup>2</sup> Jf. § 1–2 første ledd.

<sup>1</sup> Jf. § 14–5 andre ledd annen setning.



Overtredelsesgebyr er ikke aktuelt for personer i revisjonsselskaper ved brudd på § 8–6.

### Overtredelsesgebyr ved brudd på revisors plikter ved oppdrag om lovfestet revisjon og revisorbekreftelser

Bokstav c viser til brudd på revisorloven §§ 9–2 til 9–10, som gjelder utførelsen av lovfestet revisjon og revisorbekreftelser. På en lignende måte som bestemmelsene om uavhengighet, veksler bestemmelsene i §§ 9–2 til 9–10 mellom å oppstille plikter for «revisor», «revisjonsselskap» og «revisjonsforetak». For eksempel oppstiller § 9–2 plikter for «revisjonsforetak», mens § 9–4 oppstiller plikter for «revisor». I tillegg omfattes «konsernrevisor». Det er derfor aktuelt med overtredelsesgebyr overfor både personer og revisjonsselskaper. Når det gjelder personer er det imidlertid vanskelig å se for seg at andre personer enn den oppdragsansvarlige revisoren på det konkrete oppdraget kan ilegges overtredelsesgebyr. Dersom bruddet henger sammen med brudd på kravene til kvalitetsstyring, kan det være aktuelt å ilegge den oppdragsansvarlige revisoren overtredelsesgebyr for den konkrete overtredelsen, i kombinasjon med et overtredelsesgebyr mot revisjonsselskapet for brudd på § 7–1.

### Overtredelsesgebyr ved brudd på karenperiode

Bokstav d viser til brudd på revisorloven §§ 8–8 og 12–5, som gjelder brudd på karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte. Pliktene etter §§ 8–8 og 12–5 hviler blant annet på «personer som har vært oppdragsansvarlig eller valgt revisor for den reviderte», og «andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon» for den reviderte. Bestemmelsene oppstiller ingen plikter for det revisjonsselskapet disse personene er tilknyttet og karakteriseres ved at personene bryter sine plikter etter at de har sluttet i revisjonsselskapet. Som nevnt over er det åpning for å ilegge revisjonsselskapet overtredelsesgebyr når noen har handlet på revisjonsselskapets vegne selv om den overtrådte

bestemmelsen ikke oppstiller plikter for revisjonsselskapet, men brudd på §§ 8–8 og 12–5 vil typisk skje i en situasjon der revisjonsselskapet har hatt få muligheter til å forhindre lovovertrædelsen. Overtredelsesgebyr ved brudd på §§ 8–8 og 12–5 er derfor i praksis kun aktuelt for den personen som har brutt karenperioden. Når en karenperiode først er brutt, stiller dette seg annerledes. Revisor – altså valgt revisjonsselskap og oppdragsansvarlig revisor – skal da vurdere sin uavhengighet og iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten.<sup>3</sup> En aktuell konsekvens er å trekke seg fra oppdraget. Dersom revisor fortsetter sitt revisjonsoppdrag i en situasjon der revisor burde trukket seg, kan overtredelsesgebyr ilegges for dette bruddet.

### Overtredelsesgebyr ved brudd på revisjonsforordningen artikkel 4, 5 og 8

Bokstav e omhandler brudd på revisjonsforordningen artikkel 4,<sup>4</sup> som gjelder revisjonshonorarer ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Bokstav f viser til brudd på revisjonsforordningen artikkel 5,<sup>5</sup> som oppstiller forbud mot å yte andre tjenester enn revisjon, typisk rådgivning, til foretak av allmenn interesse. Bokstav g viser til brudd på revisjonsforordningen artikkel 8 om oppdragskontroll.

Revisjonsforordningen artikkel 4, 5 og 8 oppstiller først og fremst plikter for «revisor» og «revisjonsselskap». Pliktene for revisor og revisjonsselskap er likestilte, og begge kan ilegges overtredelsesgebyr avhengig av de konkrete omstendighetene ved overtredelsen. Verdt å merke seg er at definisjonen av «revisor» i revisorloven § 1–2 første ledd avviker fra definisjonen i revisjonsdirektivets artikkel 2, som også gjelder for revisjonsforordningen. Revisjonsdirektivet definerer «revisor» som en fysisk person med godkjenning til å utføre lovfestet revisjon. Denne definisjonen sammenfaller med «oppdragsansvarlig revisor» i § 1–2 første ledd og den revisoren som er nevnt i § 1–2 første ledd andre setning, men

omfatter ikke det valgte revisjonsselskapet. Når det gjelder revisjonsselskap, benytter den norskspråklige versjonen av revisjonsforordningen begrepet «revisjonsselskap» som en oversettelse av det danske ordet «revisionsfirma». Definisjonen av «revisionsfirma» i revisjonsdirektivet artikkel 2 er i det vesentlige sammenfallende med revisorlovens definisjon av «revisjonsforetak».

### Overtredelsesgebyr ved brudd på vedtak etter §§ 14–3 og 14–4

Bokstav h gjelder overtredelse av vedtak etter §§ 14–3 og 14–4. Selv om brudd på slike vedtak er listet opp i samme bokstav i § 14–5, må det skilles mellom de aktuelle overtredelsene.

Et vedtak etter § 14–3 kan forby statsautorisert revisor fra å inneha stilling som styremedlem eller daglig leder i revisjonsselskap og foretak av allmenn interesse. Dersom vedkommende bryter forbud mot å inneha stilling i revisjonsselskapet, kan både personen og revisjonsselskapet ilegges overtredelsesgebyr. At revisjonsselskapet kan ilegges overtredelsesgebyr, gjelder selv om § 14–3 ikke oppstiller noen plikter for revisjonsselskaper og er et utslag av at den statsautoriserte revisoren vil handle på revisjonsselskapets vegne. Dersom vedkommende derimot slutter i revisjonsselskapet, og bryter forbudet ved å tiltre som styremedlem eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse, er situasjonen annerledes. Overtredelsen av forbudet vil da typisk ikke skje på vegne av revisjonsselskapet, og revisjonsselskapet kan ikke ilegges overtredelsesgebyr.

Et vedtak etter § 14–4 kan forby statsautorisert revisor å undertegne revisjonsberetninger. Dersom vedkommende fremdeles arbeider i det samme revisjonsselskapet, vil en eventuell underskrift på revisjonsberetning skje på vegne av dette revisjonsselskapet, slik at både personen og revisjonsselskapet kan ilegges overtredelsesgebyr. Dersom vedkommende slutter i revisjonsselskapet og deretter undertegner revisjonsberetning i eget navn eller på vegne av et nytt revisjonssels-

<sup>3</sup> Jf. § 8-5 første ledd.

<sup>4</sup> Jf. § 12-3.

<sup>5</sup> Jf. § 12-4.

skap, kan det derimot vanskelig tenkes at det tidligere revisjonsselskapet kan ilegges overtredelsesgebyr – i motsetning til det eventuelle nye revisjonsselskapet.

### Overtredelsesgebyrets størrelse

Revisorloven § 14–5 tredje ledd angir maksrammen for et overtredelsesgebyr overfor «juridiske personer». I praksis betyr dette revisjonsselskap. Overtredelsesgebyret kan maksimalt utgjøre ti millioner kroner eller to prosent av den samlede årsomsetningen basert på siste godkjente årsregnskap. Dersom to prosent av den samlede årsomsetningen utgjør et lavere tall enn ti millioner kroner, er det prosentsatsen som utgjør maksimalt overtredelsesgebyr. Dersom to prosent av revisjonsselskapets årsomsetning utgjør et høyere tall enn ti millioner kroner, er maksimalt overtredelsesgebyr ti millioner kroner. Det er brutto samlet årsomsetning

som er avgjørende, ikke bare omsetningen fra revisjonstjenester.

Overfor fysiske personer kan det maksimalt ilegges overtredelsesgebyr på fem millioner kroner.

Den konkrete utmålingen av overtredelsesgebyret overfor revisorer og revisjonsselskaper baseres på momentene i § 14–6.

### Momentene ved illeggelse og utmåling av overtredelsesgebyr

#### Skjønnsmessige og uavklarte momenter

I § 14–6 listes det opp en rekke momenter som kan vektlegges ved vurderingen av om overtredelsesgebyr i det hele tatt skal ilegges, og ved utmålingen av et overtredelsesgebyr når det er avgjort at dette skal ilegges. Opplysningen er ikke uttømmende. Det er heller ikke slik at Finanstilsynet må vurdere alle momentene. Finanstilsynet

kan vektlegge ethvert forhold ved vurderingen så lenge dette er saklig begrunnet.

Momentene er skjønnsmessige og i svært begrenset grad drøftet i lovens forarbeider. Innholdet i og rekkevidden av momentene er derfor foreløpig ikke avklart i særlig grad og det gjenstår å se hvordan Finanstilsynet vil praktisere dem. Noen utgangspunkter kan imidlertid fastslås.

#### Overtredelsen grovhet og varighet

Momentet i bokstav a om «overtredelsens grovhet og varighet» er til dels innbyrdes overlappende og dekker mange ulike situasjoner. Grovheten styres blant annet av hvilken bestemmelse som er overtrådt. En overtredelse som også er rammet av et straffebud,<sup>6</sup> vil typisk være grov. I tillegg kan den bli grovere dersom den skyldes forsett, til forskjell fra uakt-

<sup>6</sup> Jf. § 14-8 andre ledd.

## BISNODE SMARTCHECK

# Aldri har det vært lettere å oppdatere seg på markedet

SmartCheck er verktøyet som lar deg prospektere, kredittsjekke og overvåke dine kunder. Bisnode har skreddersydd SmartCheck for Revisorforeningens medlemmer.

#### Nytt for deg som er medlem av Revisorforeningen. Du får:

1. Lettere identifikasjon av reelle rettighetshavere.
2. Bransjeanalyse av klientenes regnskap.
3. Varsling når klienter får betalingsanmerkninger, og når foretak i området blir revisjonspliktige.
4. Revisoranmerkninger med kommentarer fra årsregnskapet.
5. Norges mest brukte kredittsjekk.

#### Alt i en og samme løsning

Kontakt Øyvind Øksnes for en uforpliktende gjennomgang av SmartCheck. Ring 93 62 67 18 eller send e-post til [oyvind.oksnes@bisnode.com](mailto:oyvind.oksnes@bisnode.com).

Ønsker du å få beskjed når foretak i ditt område blir revisjonspliktige?



somhet, som direkte angitt i bokstav b. Overtredelsens varighet skiller mellom én enkelt overtredelse og overtredelser som har skjedd flere ganger. Dersom en person begår en overtredelse flere ganger, eller én enkelt overtredelse pågår over et langt tidsrom, hjelper det ikke nødvendigvis at overtredelsen er simpelt uaktsom. En overtredelse som skjer over tid, blir også typisk grovere. For eksempel vil et revisjonsforetaks brudd på kravene til informasjonssikring etter § 7–1 være grovere dersom det har vedvart over lang tid.

### Overtrederens skyld

Momentet i bokstav b om «overtrederens grad av skyld» viser til en gradering mellom forsett, grov uaktsomhet og simpel uaktsomhet. Det sier seg selv at en forsettlig handling lettere vil kunne gi grunnlag for et vedtak, og tilsi at overtredelsesgebyret bør være høyere, enn en uaktsom handling, dersom det er tale om den samme bestemmelsen. Når det er tale om uaktsomhet, vil en grovt uaktsom handling lettere kunne gi grunnlag for et vedtak, og tilsi at overtredelsesgebyret bør være høyere enn en simpel uaktsom handling.

### Overtrederens økonomiske evne

Momentet i bokstav c om «overtrederens økonomiske evne» har uklar rekkevidde. Det er nærliggende å anta at momentet først og fremst vil være relevant ved utmålingen av et overtredelsesgebyr. Momentet åpner for at særlig sterk økonomisk evne kan tillegges vekt som et argument for et høyere gebyr, men det er nærliggende å anta at momentet først og fremst sikter til svak økonomi, herunder manglende evne til å betale et høyt overtredelsesgebyr.

### Oppnådd vinning eller unngått tap

Momentet i bokstav d gjelder den vinningen som er oppnådd eller det tapet som er unngått gjennom overtredelsen. Momentet sikter først og fremst til økonomisk vinning eller unngåelse av økonomisk tap, men andre former for fordeler omfattes også. Det bør kreves at den tredjeperson som har hatt en fordel, har en form for forbin-

delse med overtrederen, slik at fordelene ikke fremstår som tilfeldig. Dersom overtrederen selv har hatt en økonomisk gevinst, gjør dette også overtredelsen grovere.<sup>7</sup>

### Tap påført tredjeperson

Momentet i bokstav e gjelder tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen. Tredjepersons fordel, gjennom vinning eller unngåelse av tap, er dekket av bokstav d. Dersom en tredjeperson er påført et tap som følge av overtredelsen, utgjør forholdet en risiko for at tilliten til revisjonsbransjen svekkes. Tredjepersons tap vil dermed være et moment som tilsier at overtredelsesgebyr bør ilegges, og noe som bør vektlegges ved utmålingen. Størrelsen på tapet er en del av vurderingen. Det er ikke noe krav om forbindelse mellom overtrederen eller tredjeperson, slik det er naturlig å innfortolke i bokstav d.

### Overtrederens samarbeid med Finanstilsynet

Momentet i bokstav f gjelder i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet. Trolig sikter samarbeidet først og fremst til det som skjer etter at en overtredelse er avdekket av Finanstilsynet. Dersom overtrederen – etter at overtredelsen er avdekket – bidrar til å kartlegge innholdet i og omfanget av overtredelsen gjennom informasjon til og svar på spørsmål fra Finanstilsynet, kan dette tilsi et lavere overtredelsesgebyr. Varsel til Finanstilsynet om en overtredelse kan imidlertid også utgjøre et argument for at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges eller at et overtredelsesgebyr skal være lavt, med mindre varselet gis kun fordi overtredelsen uansett ville blitt avdekket innen kort tid.

### Betydningen av tidligere overtredelser

Momentet i bokstav g gjelder tidligere overtredelser. Eventuelle tidligere overtredelser vil forsterke grunnlaget for å illegge overtredelsesgebyr for den nye overtredelsen. Dersom det allerede er ilagt overtredelsesgebyr for den tidligere overtredelsen, bør det nye overtre-

delsesgebyret – basert på omstendighetene – være høyere. Den tidligere overtredelsen bør enten være konstatert tidligere av Finanstilsynet gjennom et tidligere vedtak, eller avdekkes gjennom undersøkelsen av den overtredelsen som opprinnelig ga grunnlaget for overtredelsesgebyret. Gjentatte overtredelser aktualiserer også ordinær straffeforfølgelse med hjemmel i § 14–8.

### Momentene i forvaltningsloven § 46

I tillegg til momentene i revisorloven § 14–6, gjelder momentlisten i forvaltningsloven § 46 for administrative foretakssanksjoner. Forvaltningsloven § 46 inneholder flere momenter som ikke fremgår av revisorloven § 14–6, og som for revisjonsselskap fremstår som mer relevante enn momentene i § 14–5.

Et moment i forvaltningsloven § 46, som ikke fremgår av revisorloven, er om foretaket – i vår betydning revisjonsselskapet – ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen. Dette fremstår som et tungtveiende moment ved vurderingen av om revisjonsselskapet skal ilegges overtredelsesgebyr for en persons overtredelse, og går ut på mye av det samme som kreves etter revisorloven § 7–1. Dersom revisjonsselskapet har svært gode rutiner for å sikre at personene i revisjonsselskapet ikke begår overtredelser, eller for å sikre at eventuelle nærliggende overtredelser blir oppdaget tidnok, kan dette tilsi at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges. Momentet henger også sammen med graden av skyld hos den personen som faktisk begår overtredelsen dersom det er spørsmål om å holde revisjonsselskapet ansvarlig. En sterk grad av skyld hos personen som har begått overtredelsen, for eksempel når vedkommende ikke bare utfører en villet og planlagt handling, men også evner å kamuflere denne for revisjonsselskapet på tross av revisjonsselskapets gode interne rutiner, kan tilsi at overtredelsesgebyr ikke bør ilegges revisjonsselskapet. Revisjonsselskapet vil da ha hatt få muligheter til å forhindre overtredelsen.

<sup>7</sup> Jf. bokstav a.