

Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll. Kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsed. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende.

Utredningen i ärendet har omfattat de tre revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg transportbolaget, radiobolaget och arkitektbolaget. I bolagens årsredovisningar anges att de är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning	Datering av revisionsberättelse
Transportbolaget	2016	77,7	27,4	2017-04-27
Radiobolaget	2015-09-01— 2016-08-31	24,6	12,8	2016-11-29
Arkitektbolaget	2015-09-01— 2016-08-31	12,8	9,4	2016-12-19

För samtliga bolag avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella uppdragen och räkenskapsåren. För samtliga uppdrag saknas en dokumenterad revisionsstrategi och för flera poster saknas även en beskrivning av de granskningsåtgärder som har vidtagits och vilken väsentlighet som har fastställts vid planeringen av revisionen. I den utsträckning ett granskningsprogram har funnits är granskningsåtgärderna i de flesta fall besvarade med ja, nej eller E/T [ej tillämpligt]. I dokumentationen saknas genomgående underlag som bekräftar vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits på grundval av revisionsåtgärderna.

Revisorsinspektionen har med anledning av den bristfälliga dokumentationen förelagt A-son att redogöra för sin granskning, sina iakttagelser och sina slutsatser på ett antal områden.

2 Revisorers dokumentationskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt, behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

3 Intäktsredovisningen (samtliga bolag)

Nettoomsättningen uppgick i transportbolaget till 78 mnkr, i radiobolaget till 25 mnkr och i arkitektbolaget till 13 mnkr.

I revisionsdokumentationen för *transportbolaget* finns inga revisionsåtgärder beskrivna. Det kan därför inte utläsas hur granskningen planerades, vilken granskning som genomfördes, när granskningen utfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som drogs. I ett dokument, rubricerat Slutsatser och granskning, anges att försäljningen var utan anmärkning och att samtliga fakturor var i nummerföljd. A-son har även antecknat att samtliga månadsavräkningar var medtagna. I dokumentationen finns inget underlag till grund för dessa noteringar.

I dokumentationen finns utdrag från ett analysprogram avseende vissa transaktioner och relationer mellan konton. Det finns också utdrag från huvudboken avseende vissa intäktskonton. På underlagen har gjorts olika bockar. Det ges emellertid ingen förklaring till vad dessa bockar innebär. Det kan inte heller utläsas om A-son analyserade eventuella avvikelser på konton. Vidare har han i ett dokument, rubricerat Kunskap om bransch, skrivit ok avseende rutinbeskrivning kring körorder, fakturering och kundreskontra. Av dokumentationen kan inte utläsas om avtalsbundna intäkter granskades mot avtal, t.ex. avseende pris och villkor.

Inte heller i dokumentationen över granskningen av *radiobolaget* beskrivs några granskningsåtgärder. I ett dokument, rubricerat Slutsatser och granskning, har antecknats att försäljningen är utan anmärkning och att substansgranskning av två månaders kassarapporter har gjorts. I dokumentationen finns ett huvudboksutdrag där det finns antecknat att substansgranskning har gjorts av kassarapporter mot huvudboken för oktober. I dokumentationen finns en bokslutsbilaga där konton i posten specificeras. Efter kontonas belopp finns bockar och en signatur. Det kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder bockarna avser.

I motsvarande dokumentation avseende *arkitektbolaget* finns ett granskningsprogram där vissa granskningsåtgärder har antecknats som utförda.² Samtliga granskningsåtgärder i granskningsprogrammet har slutsatsen u.a. [utan anmärkning]. Det finns inga underlag som visar hur granskningen har gått till. I ett dokument, rubricerat Slutsatser och granskning, anges att försäljningen är granskad u.a. och att samtliga fakturor är i nummerföljd. Någon annan dokumentation finns inte. Materialet innehåller ingen kommentar eller analys av det förhållandet att nettoomsättningen enligt årsredovisningen hade ökat med 8 mnkr, dvs. en intäktsökning på 155 procent.

Det kan inte av dokumentationen för något av bolagen utläsas hur A-son bedömde effektiviteten i bolagets interna kontroller, om han gjorde någon granskning eller kartläggning av intern kontroll avseende intäkter eller hur han anpassade sin granskning utifrån eventuella slutsatser kring detta. Inte heller kan det utläsas vilken inriktning och omfattning hans substansgranskning hade eller vilka slutsatser han drog från resultatet av genomförd granskning. Det framgår inte heller av dokumentationen hur stora stickprov som gjordes eller hur stor täckning han fick från dessa stickprov kopplat till sina fastställda väsentlighetstal.

A-son har uppgett följande.

Kontrollmiljön i *transportbolaget* är god eftersom det finns attestrutiner. Ägaren, som har god kontroll på företagets ekonomi, är den som attesterar innan något bokförs eller betalas. Transportbolaget har två stora kunder som utgör 47 procent av bolagets omsättning. Bolaget har i uppdrag att hämta och lämna paket och får varje månad en faktura alternativt avräkning från sina kunder. Han går igenom avtalen med ägaren minst två gånger per år och bolaget gör löpande avräkningar och kontrollerar att alla körningar är med och till rätt pris. Han har också en genomgång med företagsledningen avseende varje avdelnings resultat. Även detta kan visa att det föreligger god intern kontroll avseende avstämning och resultatuppföljning av ingångna avtal.

² Granskningsåtgärderna är *bokförd försäljning avstämd mot budget samt utfall föregående år, årets fakturering avstämd månadsvis, nummerföljden på utgående fakturor obruten under perioden, kontrollera att endast ordinarie verksamhetsgrenar redovisas under försäljning/ nettoomsättning, posten avstämd mot HB, mot specifikation och mot ÅR samt räkenskapspåståendena stämmer.*

Han koncentrerade därför sin intäktsgranskning på att kontrollera att samtliga intäkter var med och att de var korrekt periodiserade. Han kontrollerade att samtliga skickade fakturor hade blivit bokförda och var i nummerordning och han stämde av transportsedlar mot avräkning för november. Hans grund för att godta intäktsredovisningen var att samtliga fakturor och avräkningar fanns med och att upplupna intäkter avseende december var medtagna i bokslutet.

Han bedömde även att den interna kontrollen i *radiobolaget* var god. Det grundade han på samtal med kassaansvarig samt företagsledningen som hade väldigt god kännedom om bolaget och dess rutiner. Han granskade verifikationer mot huvudbok och kontrollerade att bruttovinsten inte avvek någon gång under året. Han granskade också två månaders bokföring mot kassarapporter och hans slutsats blev att inga felaktigheter förekom. Han kontrollerade även bolagets pågående arbeten samt fakturering under september följande räkenskapsår. Han granskade vidare avvikande kassaöppningar och eventuella återköp under två månader. Han försäkrade sig om att samtliga kassarapporter hade överförts till bokföringen och att det inte fanns några ofakturerade försäljningar, förutom de som redovisades som upplupna intäkter.

I *arkitektbolaget* hade företagsledaren ensam kontroll över bolagets fakturering. A-sons granskning bestod av att fastställa att samtliga av bolagets skickade fakturor fanns med i bolagets redovisning och i nummerordning. Han kontrollerade i huvudboken att samtliga fakturanummer fanns. Han utförde substansgranskning för augusti och september 2016 för att kontrollera rätt periodisering. Bolagets intäktsökning berodde på att det hade vunnit ett flertal arkitektpriser och därför fick fler beställningar till högre priser. Han kunde acceptera posten, eftersom samtliga fakturor var medtagna, en korrekt periodisering hade gjorts och han fick en rimlig förklaring till intäktsökningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I två av bolagen går det inte att på grundval av dokumentationen bedöma vilka revisionsåtgärder som vidtagits. I det bolag där ett granskningsprogram finns har granskningen inte dokumenterats på annat sätt än genom att genomförda granskningsåtgärder markerats med u.a. eller liknande. Såsom Revisors-

inspektionen har konstaterat i flera disciplinärenden utgör detta inte en tillräcklig dokumentation.³

A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning. Han har därvid uppgett att han försäkrade sig om att alla intäkter fanns med och var korrekt bokförda i alla bolagen. En adekvat granskning av intäkternas fullständighet och riktighet skulle emellertid ha krävt mer omfattande kontroller än de som han har beskrivit. Slutsatsen att bolagen hade en god intern kontroll hade krävt mer långtgående kontrollåtgärder vid revisionen än de som A-son har uppgett att han vidtog.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagens intäktsredovisningar var otillräcklig. Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Varulager (radiobolaget)

Balansposten Varulager i *radiobolaget* redovisades med 4 819 tkr, vilket utgjorde 38 procent av bolagets balansomslutning. I dokumentationen finns ett standardgranskningsprogram där det vid samtliga revisionsåtgärder har noterats u.a. Enligt granskningsprogrammet har bl.a. avgränsningen av in- och utleveranser vid bokslutsdagen mot leverantör- och kundfakturor granskats och detta har lett fram till slutsatsen u.a. Det finns dock inte någon dokumentation som beskriver hur denna granskning är utförd. I dokumentationen finns en bokföringsorder avseende en lagerjustering, en checklista för kontrollinventering och en inventeringslista som saknar sidnumrering. Av dokumentationen kan inte utläsas om det gjordes någon granskning eller kartläggning av företagets interna kontroll avseende varulagret.

Den kopierade inventeringslistan består av 59 sidor med ca 33 artiklar per sida, vilket innebär att närmare 2 000 artiklar fanns i lagret. A-son har dokumenterat att han kontrollerade antal och pris på markerade poster och att dessa 33 stickprov motsvarade 2 procent av varulagret. Det framgår inte av dokumentationen på vilka grunder stick-

³ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009–157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010–682.

proven valdes ut eller hur A-son kom till slutsatsen att stickproven gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de slutsatser som han drog kring varulagrets existens och värde.

A-son har uppgett följande.

Varje månad bokfördes lagerjusteringar utifrån lagersystemet och vid bokslutet bokfördes justeringen efter den fysiska inventeringen. Anledningen till dessa justeringar var att företaget först bokförde samtliga inköp mot kostnadskontona och vid månadens slut korrigerade lagervärdet med värdet i lagersystemet. Han kontrollerade justeringarna genom att kontrollera bruttovinsten vid kvartalsboksluten.

Vid godsmottagningen registrerades varorna i bolagets lagersystem. Fakturorna kontrollerades sedan mot antal och pris. Antalet varor i lager justerades automatiskt mot dagskasserapporter. Den fysiska inventeringen skedde till 90 procent med streckodsläsare i en särskild inventeringsprogrammodul och övriga varor räknades manuellt. Han bedömde att bolagets interna kontroll av lagerhanteringen var god. Det baserade han på ca 30 års medverkan vid inventering och på att han hade hjälpt bolaget med att arbeta fram rutiner. Genom fysisk medverkan vid inventeringen kunde han fastställa att bolagets normala rutiner vid inventeringen fungerade. Han valde ut ett antal varor som han kontrollräknade; därefter kontrollerade han antalet mot den slutliga inventeringslistan. Vid inventeringen bevittnade han dessutom när ytterligare ett hundratal artiklar räknades. Han granskade att den slutliga inventeringslistan stämde överens med huvudboken.

Genom sin granskning ansåg han sig ha skaffat sig tillräckliga underlag för att säkerställa att lagrets storlek var utan anmärkning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilka överväganden som han gjorde när han valde ut sina stickprov. Det finns inte någon dokumentation som visar att han pristestade varulagret. Det går inte heller att utläsa om han utförde någon granskning av

den interna kontrollen avseende varulagret eller vilken grund han hade för sin slutsats att den interna kontrollen var god. Bolaget gjorde varje månad justeringar i bokföringen av varulagret, justeringar som sammantaget var väsentliga. A-son har uppgett att dessa justeringar kontrollerades genom att bruttovinstmarginaler rimlighetsbedömdes kvartalsvis. En sådan övergripande kontroll kan dock inte anses utgöra en tillräcklig revisionsåtgärd för att fastställa att justeringarna var korrekta.

Det kan inte av revisionsdokumentationen utläsas att A-son inhämtade tillräckliga revisionsbevis kring varulagrets existens och värde. Inte heller de granskningsåtgärder som han har redogjort för hos Revisorsinspektionen gav honom sådana revisionsbevis. Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kundfordringar (arkitektbolaget)

Balansposten Kundfordringar i *arkitektbolaget* redovisades med 2 767 tkr, vilket utgjorde 29 procent av bolagets balansomslutning.

Det granskningsprogram som A-son använde innehåller anteckningar om vissa utförda granskningsåtgärder.⁴ Dessa anteckningar utgjordes i samtliga fall av slutsatsen ”u.a.”. I dokumentationen finns också en förteckning över kundfordringarna. I övrigt finns inget underlag som dokumenterar utförd granskning. Det går inte att utläsa vilken grund A-son hade för att bedöma fullständigheten, värdet eller existensen av kundfordringarna.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde en avstämning mot huvudboken för september och oktober 2016 i syfte att kontrollera betalningar och krediteringar; han kontrollerade dock inte betalningar mot bankkontoutdrag. Han hade också samtal och avstämningar med redovisningskonsulten och ägaren kring obetalda fakturor och när de skulle betalas. Efter denna genomgång ansåg han att kundfordringarnas fullständighet, värde och existens var säkrade.

⁴ Granskningsåtgärderna är *analys av kundförluster, betalningskontroll, åldersanalys, reservering osäkra fordringar, reskontran kontrollerats med avseende på okända kunder och negativa saldon, avstämt mot HB, mot specifikation och mot AR samt räkenskapspåståendena stämmer.*

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Det finns inte någon dokumentation av genomförd granskning förutom anteckningarna u.a. i granskningsprogrammet. Dokumentationen ger därmed inte tillräckliga bevis för att det utfördes en tillräcklig granskning av posten Kundfordringar. De uppgifter som A-son har lämnat genom sina yttranden till Revisorsinspektionen är allmänt hållna och beskriver inte tillräckliga granskningsåtgärder för att bekräfta kundfordringars värde. Han har därför inte gjort det sannolikt att det utfördes en tillräcklig granskning för att komma till slutsatsen att kundfordringar kunde accepteras. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagens kundfordringar var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

6 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att någon granskning har skett av efterföljande händelser. Han har därför förelagts att redogöra för eventuell granskning av efterföljande händelser genom att ange vilka granskningsåtgärder som utfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som han drog.

A-son har uppgett följande.

I *transportbolaget* granskade han intäkter och kostnader för januari till februari följande år. Han hade samtal med ägaren om förändringar i avtal etc.

I *radiobolaget* granskade han intäkter och kostnader för september till oktober följande år. Han hade samtal med redovisningskonsulten och ägaren om förändringar i avtal etc.

I *arkitektbolaget* gjordes substansgranskning av september månad. Bolagets verksamhet fortskred som tidigare och han hittade inga avvikelser. Samtal fördes med företagsledaren om bolagets framtida utveckling och inga större förändringar var på gång.

Hans slutsats för alla tre bolagen var att bolagen skulle komma att fortsätta likt tidigare år.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2016 ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om bl.a. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut.⁵

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

I samtliga tre bolag saknas det dokumentation som bekräftar att en sådan granskning som anges i ISA 560 p. 6 gjordes. A-son har visserligen i sina yttranden redogjort för vissa granskningsåtgärder. Hans uppgifter är emellertid allmänt hållna och innefattar inga detaljer om vilka granskningsåtgärder som han vidtog. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga granskningsåtgärder.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

7 Väsentlig händelse i årsredovisningen (arkitektbolaget)

I arkitektbolaget finns en redovisad resultatpost om 1 915 tkr avseende Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar. Posten saknar not och det går inte heller av årsredovisningen i övrigt att utläsa vad den avser.

A-son har uppgett följande.

⁵ Liknande upplysningskrav finns numera i 5 kap. 22 § årsredovisningslagen.

Resultatposten avser en enda post och utgör försäljning av ett intressebolag. Han nöjde sig med att kontrollera att försäljningen inte kom med som omsättning. Han glömde att påpeka att posten borde notas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 3 § årsredovisningslagen ska resultaträkningen upprättas i enlighet med uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till lagen. Ett resultat av en försäljning av nu aktuellt slag ska redovisas under rubriken Intäkter från andelar i intresseföretag. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, ska enligt 2 kap. 3 § samma lag tilläggsupplysningar lämnas.

Revisorsinspektionen konstaterar att posten inte har rubricerats korrekt. Med beaktande av att intäkten utgjorde en väsentlig post i resultaträkningen anser Revisorsinspektionen vidare att informationen om posten var otillräcklig och därmed inte uppfyllde kraven i årsredovisningslagen. Genom att ändå godta årsredovisningen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

8 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. För samtliga bolag gäller att hans granskning av intäktsredovisningen har varit otillräcklig och att han inte har utfört några godtagbara granskningar av efterföljande händelser. För ett av bolagen har han brustit i sin granskning av varulagret. I ett annat bolag har hans granskning av kundfordringarna varit bristfällig. Han har även underlåtit att invända mot en felaktig rubricering och mot otillräcklig information i årsredovisningen. Bristerna i granskningarna har varit så omfattande att han för samtliga bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av samtliga de av Revisorsinspektionen granskade bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.