

LANDSTINGSREVISIONEN

Sammanställning av revisionsberättelser 2003 - 2011

Rapport nr 26/2012



Innehåll

Innehåll	2
1. Sammanfattning	3
2. Inledning.....	4
3. Revisionsberättelser för år 2003 – 2011	6
3.1 Återkommande iakttagelser.....	7
3.2 Revisionsberättelsen för år 2003	7
3.3 Revisionsberättelsen för år 2004	8
3.4 Revisionsberättelsen för år 2005	8
3.5 Revisionsberättelsen för år 2006	9
3.6 Revisionsberättelser för år 2007.....	9
3.7 Revisionsberättelsen för år 2008	10
3.8 Revisionsberättelsen för år 2009	10
3.9 Revisionsberättelsen för år 2010	11
3.10 Revisionsberättelsen för år 2011	11

1. Sammanfattning

En genomgång av revisionsberättelser åren 2003 – 2011 visar att det finns återkommande iakttagelser inom områdena:

- Otillräcklig beredning av fullmäktiges budget och svag ekonomistyrning
- Otillräcklig styrning, uppföljning och kontroll över verksamheterna
- Otillräcklig återrapportering till fullmäktige i årsredovisningen

Revisorerna har i revisionsberättelserna uppmärksammat att verksamheternas budgetar saknat tillräckliga marginaler mellan intäkter och kostnader. En annan iakttagelse har varit att verksamheternas faktiska kostnader inte i tillräcklig grad blivit synliggjorda vid budgeteringstillfället. Revisorerna har konstaterat att ekonomistyrningen varit svagt utvecklad och att stora delar av verksamheterna redovisat underskott i förhållande till budget.

Revisorerna har även uttryckt oro över att landstingsstyrelsen saknat tillräckliga rutiner för styrning och uppföljning av verksamheterna. Granskningar visar att styrelser och nämnder inom väsentliga områden saknat ledningssystem som säkerställt att verksamheterna följt beslut och regler. Under de senaste åren har landstingsstyrelsen och nämnderna utvecklat arbetet med den interna kontrollen.

Revisorerna har också varit kritiska till hur landstingsstyrelsen i årsredovisningarna återrapporterat till fullmäktige. Årsredovisningarna har till stora delar saknat redogörelser i förhållande till mätbara mål. Under de senaste åren har landstingsstyrelsen utvecklat sina redogörelser i årsredovisningen. Redovisningen är dock ännu inte tillfredsställande.

Iakttagelser i revisionsberättelsen för år 2011 kan sammanfattas till följande områden:

- Landstingsstyrelsens former och rutiner för att bereda fullmäktiges budget var för svagt utvecklad.
- Landstingsstyrelsen och flera nämnder hade för svagt utvecklad styrning och uppföljning av sina verksamhetsområden.
- Landstingsstyrelsens redovisning av måluppfyllelse i årsredovisningen hade förbättrats jämfört med tidigare år.
- Landstingsstyrelsens uppsikt över nämnder och kommunala företag var inte tillräcklig.
- Landstingsstyrelsen hade inte uppdaterat landstingets regelverk.

Under perioden 2003 – 2011 har revisorerna samtliga år föreslagit att landstingsstyrelsen och övriga styrelser och nämnder skulle få ansvarsfrihet. Vid två tillfällen har revisorerna riktat anmärkningar mot landstingsstyrelsen. Detta gjorde revisorerna år 2005 och år 2007.

2. Inledning

Kommunallagen (1991:900) ger inte vägledning om vilka förhållanden som ska gälla för att revisorerna ska rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet för styrelser och nämnder. God revisionssed i kommunal verksamhet 2010 utgör däremot en viktig utgångspunkt för revisorerna vid bedömningar i ansvarsfrågan. I den goda sedan kan man läsa följande om begreppen avstyrkt ansvarsfrihet och anmärkning:

- **Avstyrkt ansvarsfrihet** föreslår revisorerna vid allvarliga brister i styrelsens eller nämnds ansvarstagande. Avstyrkt ansvarsfrihet kan vara aktuellt vid tidigare påtalade brister som inte förbättrats eller efter tidigare lämnade anmärkningar mot styrelse eller nämnd. Avstyrkt ansvarsfrihet behöver inte föregås av en anmärkning.
- **Anmärkning** riktar revisorerna vid allvarliga brister men där konsekvenserna inte bedöms så stora att det finns behov av att avstyrka ansvarsfrihet. Anmärkning använder revisorerna också som en sorts varning till styrelse eller nämnd när revisorerna vill uppmärksamma brister som kan komma att leda till att revisorerna avstyrker ansvarsfrihet ett eller flera år senare.

På nästa sida finns en sammanställningen med förklaringar till de grunder som enligt god revisionssed kan vara aktuella om revisorerna ska rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet.

Grunder som kan vara aktuella vid anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet

Bristande måluppfyllelse. Styrelse eller nämnd uppnår inte fullmäktiges mål eller riktlinjer. Det ska handla om väsentliga och uppenbara brister eller avvikelser. Styrelse eller nämnd agerar uppenbarligen inte i enlighet med fullmäktiges beslut för verksamheten. Styrelse eller nämnd vidtar inte tillräckliga åtgärder för önskad måluppfyllelse.

Bristande styrning, uppföljning och intern kontroll. Styrelsen eller nämnden har uppenbart brustit i sin roll att styra, följa upp och kontrollera verksamheten. En styrelse eller nämnd har inte säkerställt att en verksamhet når upp till fullmäktiges mål eller drivs i enlighet med fullmäktiges anvisningar. Styrelse eller nämnd kan också ha brustit i sitt ansvar att redovisa sin situation till fullmäktige.

Förtroendeskada eller annan immateriell skada. Avser andra skador än i första hand ekonomiska. Det handlar om situationer som skadat förtroendet hos medborgare för kommunen eller landstinget.

Ekonomisk skada. Betydande ekonomisk skada som uppstått genom att ansvariga personer varit oaktsamma eller agerat avsiktligt. Det kan t.ex. handla om bristande hushållning med medel eller tecknande av ofördelaktiga avtal. Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen men även graden av medvetet agerande. Även uppenbar risk för ekonomisk skada ska beaktas.

Obehörigt beslutsfattande. Styrelse eller nämnd har tagit beslut utan att det finns stöd i styrelsens eller nämnds uppdrag från fullmäktige. Besluten måste vara av stor vikt eller principiell karaktär.

Icke lagenlig verksamhet. Överträdelsena måste vara tydliga och allvarliga. Även förslag i beredningen som innehåller lagöverträdelser – t.ex. från styrelsen till fullmäktige – kan vara föremål för denna bedömning. Såväl medveten som omedveten lagöverträdelse ska beaktas

Otillräcklig beredning av ärenden. Fullmäktige har blivit uppenbart vilseledd av styrelse eller nämnd genom bristande underlag i beredningen och detta har i sin tur medfört olämpliga eller felaktiga beslut. Exempel på detta kan vara otillräcklig beredning av budget så att den inte uppfyller balanskravet.

Ej rättvisande redovisning. Landstingets redovisning av verksamhet eller ekonomi är oriktig eller har andra uppenbara brister. Redovisningen avviker från lag om kommunal redovisning eller god redovisningssed och ger därmed inte en rättvisande bild av verksamhetens resultat eller ekonomi.

Källa: God revisionssed i kommunal verksamhet 2010, Sveriges kommuner och landsting

3. Revisionsberättelser för år 2003 – 2011

Fram till och med år 2010 hade landstingsstyrelsen ansvaret för landstingets hälso- och sjukvård. Från år 2011 har landstinget en ny nämndsorganisation. Största förändringen var att hälso- och sjukvårdsnämnden bildades. Denna nämnd har övertagit ansvaret för stora delar av hälso- och sjukvården och för tandvården. Landstingsstyrelsen har fortsatt verksamhetsansvar för primärvården och verksamhetsområdet service. En annan förändring var att den tidigare handikappnämnden ombildades till nämnden för funktionshinder och habilitering.

I tabellen nedan finns en sammanställning med uppgifter inom vilka områden som revisorerna har lämnat kritik mot landstingsstyrelsen under perioden 2003 – 2011. Sammanställningen utgår från en indelning i de grunder som God revisionsred anger för ansvarsprövning. Av tabellen framgår att revisorerna samtliga år under perioden 2003 – 2011 har föreslagit beviljat ansvarsfrihet för landstingsstyrelsen. År 2005 och år 2007 riktade revisorerna anmärkningar mot landstingsstyrelsen.

Kritik som revisorerna riktat mot landstingsstyrelsen under åren 2003 – 2011

Ansvarsprövning	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bristande måluppfyllelse									
Bristande styrning och intern kontroll	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Förtroendeskada eller annan immateriell skada									
Ekonomisk skada									
Obehörigt beslutsfattande			X						
Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning			X						
Otillräcklig beredning av ärenden	X	X	X					X	X
Ej rättvisande redovisning									
Beviljad ansvarsfrihet	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Icke beviljad ansvarsfrihet									
Anmärkning			X		X ¹				

1. Delad revisionsberättelse. Anmärkningen riktades av 1 av de 7 revisorerna.

I avsnittet nedan finns en sammanfattning över iakttagelser som återkommit i revisionsberättelserna. Därefter följer i kronologisk ordning exempel på kritik som revisorerna lämnat i sina revisionsberättelser under perioden.

3.1 Återkommande iakttagelser

En genomgång av revisionsberättelserna för perioden 2003 – 2011 visar att det finns iakttagelser som återkommit:

- Otillräcklig beredning av fullmäktiges budget och svag ekonomistyrning
- Otillräcklig styrning, uppföljning och kontroll över landstingets verksamheter
- Otillräcklig återrapportering i årsredovisningen

Revisorerna har i revisionsberättelser uttryckt oro över landstingsstyrelsens beredning av fullmäktiges budget. Revisorerna har bland annat varit kritiska till att budgetar saknat tillräckliga marginaler mellan intäkter och kostnader. Ett annat problem har varit att verksamheterna haft kostnader som inte i tillräcklig grad blivit synliggjorda vid budgeteringstillfället. Revisorerna har även konstaterat att ekonomistyrningen under perioden varit bristfällig och att stora delar av verksamheterna årligen redovisat underskott i förhållande till budget.

Redan i revisionsberättelsen år 2003 uttryckte revisorerna oro över att landstingsstyrelsen saknade ändamålsenliga rutiner för styrning och kontroll av verksamheten. Denna kritik har revisorerna därefter upprepat i sina revisionsberättelser. Starka skäl till anmärkningarna år 2005 och 2007 var att landstingsstyrelsen inte hade vidtagit tillräckliga åtgärder för att rätta till bristerna i styrningen och interna kontrollen.

Revisorerna har i sina revisionsberättelser godkänt landstingsstyrelsens årsredovisningar. Årsboksluten har varit av god kvalitet och revisorerna har bedömt att räkenskaperna i allt väsentligt varit rättvisande. Under åren har revisorerna dock varit kritiska till hur landstingsstyrelsen i årsredovisningarna redogjort för resultatet av den verksamhet som är genomförd. Till stora delar har årsredovisningarna saknat redogörelser i förhållande till mätbara mål. Texterna i årsredovisningarna har i huvudsak varit beskrivande och svåra att värdera.

3.2 Revisionsberättelsen för år 2003

Brister i budgetering

I bokslutet år 2003 redovisade landstingsstyrelsen ett negativt resultat på 90,5 miljoner kronor för landstinget. Revisorerna summerade att Västerbottens läns landsting under nio år i rad hade redovisat ett resultat som avvek från regler om god ekonomisk hushållning och balanskravet. Landstingets ekonomi kännetecknades enligt revisorerna av att det saknades tillräckliga marginaler mellan intäkter och kostnader.

Brister i styrning och intern kontroll

Revisorerna iakttog att det pågick en ”uppluckring” av landstingets organisation för intern kontroll. Landstingsstyrelsen hade bland annat försummat viktiga uppgifter i styrning och kontroll av landstingets medelsförvaltning.

3.3 Revisionsberättelsen för år 2004

Brister i budgetering och bokslut

Landstinget uppvisade år 2004 ett underskott på 101 miljoner kronor. Revisorerna konstaterade att landstinget för tionde året i rad uppvisade ett underskott. I revisionsberättelsen uttryckte revisorerna oro över att budget år efter år upprättades utan rimlig avvägning mellan verksamhet och ekonomi. Revisorerna ansåg att landstingets budgetprocess inte höll måttet.

Brister i styrning och kontroll

Revisorerna riktade kritik mot hur organisationsförändringar hade genomförts i landstinget. Förändringarna hade medfört ineffektiviteter för verksamheterna och friktioner gentemot landstingets stödverksamheter. Granskningar visade att bristande stöd från staber och stödverksamheter hade lett till en överväldning av arbetsuppgifter till verksamheter i vården. Därutöver hade roller och ansvarsfördelningen i landstinget blivit otydlig. Revisorerna rekommenderade att landstingets ledningsstruktur snarast borde ses över.

Kritik riktade revisorerna också mot styrelsens arbete med att utveckla den interna kontrollen. Enligt revisorerna hade styrelsens aktiviteter avgränsats till att reagera på avvikelser som revisionen redovisat i den löpande granskningen av redovisningen. Revisorerna konstaterade att styrelsen inte hade en tillräcklig styrning och intern kontroll.

Brister i mål- och resultatredovisningen i årsredovisningen

De mål som landstingsstyrelsen redovisade i årsredovisningen var inte nedbrutna och konkretiserade till mätbara mål. Detta innebar svårigheter för landstingsstyrelsen att redovisa verksamheternas resultat i förhållande till mål. Redovisningen blev i stor utsträckning en uppräkningslista av verksamheternas aktiviteter. Enligt revisorerna var det svårt att utifrån årsredovisningen bilda sig en uppfattning om verksamheternas resultat.

3.4 Revisionsberättelsen för år 2005

Positivt resultat men ändå brister i budgeteringen

År 2005 hade landstinget ekonomiskt överskott. Landstinget redovisade sitt starkaste resultat på mer än tio år. Överskottet berodde främst på ökade intäkter i form av en skattehöjning med 290 miljoner kronor samt en positiv utveckling av skatter och statsbidrag. Revisorerna uppmärksammade att kostnaderna för verksamheterna på samma sätt som tidigare år väsentligt översteg vad som var budgeterat.

Brister i styrning och kontroll

Revisorerna uttryckte oro över att organisationsförändringarna år 2003 och år 2004 medfört betydande försvagningar av landstingets organisation för styrning och uppföljning. På samma sätt som tidigare år bedömde revisorerna att landstingsstyrelsens arbete med den interna kontrollen inte var tillfredställande. Revisorerna var kritiska till att landstingsstyrelsen inte drivit på arbetet med att bygga upp den interna kontrollen.

Avsteg från reglemente och kommunallagen

Revisorerna bedömde att landstingsstyrelsen i samband med fastighetsförsäljningar hade gjort avsteg från fullmäktiges reglemente och kommunallagen. Revisorerna riktade anmärkning. Ett ytterligare skäl till anmärkningen var att landstingsstyrelsen inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att rätta till bristerna i styrningen och den interna kontrollen.

Brister i mål- och resultatredovisningen i årsredovisningen

Landstingsstyrelsens mål- och resultatredovisningen i årsredovisningen var på samma sätt som tidigare år otillräcklig. Landstingsstyrelsen hade inte brutit ned fullmäktiges övergripande mål och gjort dem mätbara. Utifrån redogörelserna i årsredovisningen var det inte möjligt att uttala sig om resultatet var förenligt med målen.

3.5 Revisionsberättelsen för år 2006

Positivt resultat men underliggande obalanser

Bokslutet för år 2006 visade ett positivt resultat på 138 miljoner kronor vilket låg nära det budgeterade överskottet på 142 miljoner kronor. I årsredovisningen uppgav landstingsstyrelsen att det fanns underliggande obalanser i verksamheten. Enligt styrelsen krävdes verkningfulla åtgärder för en fortsatt positiv ekonomisk utveckling.

Brister i styrning och kontroll och måluppfyllelse

Revisorerna såg allvarligt på att landstingsstyrelsen endast låg utsträckning hade tagit till sig revisionens anmärkning från år 2005 och vidtagit åtgärder för att rätta till bristerna i styrningen och interna kontrollen.

På samma sätt som tidigare år uppvisade landstingsstyrelsens årsredovisning brister i mål- och resultatredovisningen.

3.6 Revisionsberättelser för år 2007

För år 2007 lämnade revisorerna två revisionsberättelser. I allt väsentligt handlade revisionsberättelserna om samma problemområden. I båda revisionsberättelserna tillstyrkte revisorerna att landstingsstyrelsen skulle få ansvarsfrihet.

Orsaken till att två revisionsberättelser lämnades var att revisorerna gjorde olika bedömningar om de skulle rikta anmärkning mot landstingsstyrelsen. Av de 7 revisorerna ansåg 1 revisor att anmärkning skulle lämnas. Övriga 6 revisorer bedömde att de inte skulle rikta en anmärkning mot landstingsstyrelsen. Anmärkningen riktade den enskilda revisorn med anledning av att landstingsstyrelsen inte vidtagit tillräcklig åtgärder för att rätta till bristerna i styrningen och interna kontrollen.

Brister i styrning och intern kontroll

Landstingsstyrelsens rutiner för styrning och kontroll år 2007 var oförändrade i jämförelse med år 2006. Revisorerna pekade på att man år 2005 lämnat en anmärkning på grund av brister i den interna kontrollen. Även i revisionsberättelsen för år 2006 hade revisorerna påtalat att den interna kontrollen var för svag.

Revisorerna konstaterade att det i landstinget tycktes finnas en kultur som försvårade arbetet med styrning och intern kontroll. Granskningar under året visade att arbete

med att utforma kontroller för att säkerställa följsamhet till regler och riktlinjer i landstinget uppfattades som överflödigt och allt för resurskrävande. I revisionsberättelsen uppmärksammade revisorerna betydelsen av att tydliggöra vilket ansvar verksamhetsområdeschefer och verksamhetschefer hade för styrningen och den interna kontrollen.

I revisionsberättelsen kan man läsa att landstingsstyrelsens arbetsutskott i mars 2008 utlovat en åtgärdsplan för den interna kontrollen med kraftfulla åtgärder. Revisorerna skrev i revisionsberättelsen att man avsåg att följa dessa åtgärder.

Brister i mål- och resultatredovisningen i årsredovisningen

Revisorerna riktade kritik mot att landstingsstyrelsens årsredovisning hade brister i mål- och resultatredovisningen. På samma sätt som i tidigare revisionsberättelser ansåg revisorerna att landstingsstyrelsen behövde ta fram mätbara mål för att kunna bedöma årets resultat.

3.7 Revisionsberättelsen för år 2008

Brister i styrning och intern kontroll och måluppfyllelse

Revisorerna konstaterade att landstingsstyrelsen inom området för styrning och kontroll under år 2008 hade bedrivit ett förbättringsarbete i rätt riktning. Granskningar under året visade emellertid att det ännu var svårt att se några effekter av att den interna kontrollen hade förstärkts.

Av granskningarna framgår att landstingsstyrelsen hade en svagt utvecklad styrning över verksamheten. Som exempel nämndes styrningen och kontrollen över medelsförvaltningen som hade en rad formella brister. Ett annat exempel var situationen vid barn- och ungdomspsykiatri (BUP). Under flera år hade BUP haft stora problem med sin verksamhet utan att landstingsstyrelsen reagerat.

På samma sätt som tidigare år kritiserade revisorerna att årsredovisningen saknade en avstämning av resultat i förhållande till mätbara mål. Utifrån redogörelsen i årsredovisningen var det inte möjligt att bedöma måluppfyllelsen.

3.8 Revisionsberättelsen för år 2009

Revisorernas bedömning var att landstingsstyrelsen inte hade en tillräcklig styrning, uppföljning och kontroll över landstingets verksamheter. Som stöd för sin bedömning hade revisorerna 25-tal granskningar. I 22 av granskningarna hade revisorerna identifierat att landstingsstyrelsen hade en allt för svagt utvecklad styrning och uppföljning. Här är några av revisorernas sammanfattande iakttagelser:

- Landstingsstyrelsens ekonomi- och verksamhetsstyrning var svagt utvecklad
- Landstingsstyrelsen uppfyllde inte sin uppsiktsplikt
- Landstingsstyrelsen hade inte uppdaterat landstingets regelverk
- Landstingets arbete med intern kontroll var svagt utvecklad
- Landstingets ägarstyrning över de samägda bolagen var svagt utvecklad

Mål- och resultatredovisningen i årsredovisningen hade utvecklats

Revisorerna uppmärksammade att landstingsstyrelsens mål- och resultatredovisning i årsredovisningen hade utvecklats jämfört med tidigare år. Revisorerna bedömde att landstingsstyrelsen för två av fullmäktiges sex övergripande mål hade en tillfredsställande resultatredovisning. För övriga fyra mål behövde landstingsstyrelsen utveckla sin redovisning. För dessa mål var det svårt att verifiera landstingsstyrelsens bedömningar av måluppfyllelsen.

3.9 Revisionsberättelsen för år 2010

Revisorerna bedömde att landstingets budget- och ekonomistyrning var för svagt utvecklad. Verksamheterna redovisade ett underskott på 143 miljoner kronor vilket var en negativ avvikelse i förhållande till budget med 2,3 procent. Revisorerna var kritiska till att landstingsstyrelsen i för hög grad hanterade krav på kostnadsreduceringen med hjälp av generella besparingar. Otillräckliga analyser och små budgetmarginaler bidrog till att basenheterna hade underskott.

Revisorerna bedömde att landstingsstyrelsen vidtagit åtgärder för att utveckla arbetet med den interna kontrollen. Ännu saknades dock dokumenterade riskanalyser. En annan svaghet var att alla kontroller i styrelsens internkontrollplan inte hade blivit genomförda. Inte heller hade landstingsstyrelsen utvärderat landstingets samlade system för intern kontroll. I sammanfattning lämnade revisorerna följande kritik mot landstingsstyrelsen:

- Ekonomistyrningen var svagt utvecklad
- Uppföljning och kontroll var svagt utvecklad
- Uppsikten över övriga styrelser, nämnder och kommunala företag var inte tillräcklig
- Landstingets regelverk var inte uppdaterat

3.10 Revisionsberättelsen för år 2011

Revisorernas slutsats var att landstingsstyrelsen, hälso- och sjukvårdsnämnden, nämnden för funktionshinder och habilitering, kostnämnden och styrelsen för Storumans folkhögskola inte hade tillräcklig styrning, uppföljning och kontroll över sina verksamhetsområden. Landstingsstyrelsen hade därutöver misskött sin uppsikt över övriga styrelser och nämnder och kommunala företag. Revisorerna bedömde att patientnämnden, nämnderna för folkhälsa och primärvård och styrelsen för Vindelns folkhögskola i allt väsentligt hade en tillräcklig styrning, uppföljning och kontroll.

När det gällde landstingsstyrelsens arbete med den interna kontrollen så bedömde revisorerna att denne hade utvecklats jämfört med tidigare år. Landstingsstyrelsen och hälso- och sjukvårdsnämnden fick dock kritik för att de först sent på hösten 2011 beslutat om sina internkontrollplaner för år 2011.

Revisorerna konstaterade att landstinget för år 2011 sammanlagt hade ett positivt ekonomiskt resultat. Trots låg kostnadsutveckling under året redovisade emellertid verksamheterna underskott mot budget med 89 miljoner kronor vilket motsvarade -1,4 procent. En stor andel av detta underskott låg inom hälso- och sjukvårdsnämndens verksamhetsområde. Hälso- och sjukvårdsnämndens verksamheter redovisade ett underskott mot budget med 77 miljoner kronor vilket motsvarade -2,3 procent.

Nämnden för funktionshinder och habilitering redovisade ett underskott mot budget på 7,0 miljoner vilket motsvarade en avvikelse med -5,1 procent. Revisorerna var kritiska till landstingsstyrelsens former och rutiner för att bereda fullmäktiges budget. I allt för hög grad hade landstingsstyrelsen i beredningen saknat analyser som visade att planerade besparingar och effektiviseringar var möjliga att genomföra.

Revisorerna var även kritiska till att landstingsstyrelsen inte hade uppdaterat landstingets regelverk från år 2009.

När det gällde landstingsstyrelsens redovisning av måluppfyllelse så bedömde revisorerna att denna väsentligt hade förbättrats jämfört med tidigare år. Redovisningen var dock ännu inte tillfredsställande.

Umeå den 15 februari 2013

Richard Norberg
Certifierad kommunal revisor