

Revisionsrapport

Rutiner för styrning av entreprenader

Härjedalens kommun

Innehåll

Sammanfattning	2
1. Inledning	4
2. Resultat	5
3. Revisionell bedömning	10

Sammanfattning

Uppdrag, bakgrund och revisionsfråga

Det är viktigt att bra rutiner finns för att möjliggöra en bra uppföljning och styrning av entreprenader. Med anledning av detta har kommunens revisorer valt att titta närmare på rutiner och regler som finns för entreprenadverksamhet i Härjedalens kommun. Övergripande revisionsfråga är om kommunstyrelsens rutiner och riktlinjer är tillräckliga för att ha en bra kontroll över utlagd verksamhet?

Kontrollmål/Revisionskriterier

- Finns riktlinjer för hur styrning och uppföljning av entreprenader ska göras?
- Vilken kompetens används vid upphandling av entreprenader?
- Finns det avtal mellan kommun och entreprenör? Hur följs avtalen upp av kommunen?

Svar på revisionsfrågan

Efter genomförd granskning är vår sammanfattande bedömning att kommunstyrelsens och övriga nämnders rutiner kan förbättras och centralt styras upp på ett aktivare och tydligare sätt från kommunstyrelsen.

Vi har följande förslag och rekommendationer:

- Se över organisationen för inköp och upphandlingsfrågor och förstärk den lokala kompetensen resursmässigt så att upphandlingssamordaren kan fungera som ett stöd för förvaltningarna och följa upp inköps och upphandlingsfrågor på ett aktivt sätt.
- Uppdatera delegationsreglementet för Ks och skriv även in att upphandlingssamordnaren ska ha ett övergripande ansvar för avtalshantering och upphandlingsfrågor.
- Respektive styrelse/nämnd har ett ansvar att se till att avtal följs upp och att nya avtal förses med möjlighet till uppföljningsmöten och kvalitetskontroller.
- Inför en rutin att samtliga överenskommelser/avtal som ingås ska dokumenteras och diarieföras vid den egna förvaltningen samt skickas in till kommunens centrala avtalsdatabas för central lagring.
- Följ upphandlingspolicyn där det framgår att affärsmässighet, prisjämförelse och dokumentation ska göras vid direktupphandling.

- Klargör om det är en kommunal angelägenhet att sköta väghållning till enskilda vägföreningar och samfälligheter.

Östersund 2014-11-28
DELOITTE AB

Kjell Pettersson, Certifierad kommunal revisor
Uppdragsansvarig

1. Inledning

1.1 Uppdrag och bakgrund

Kommunen bedriver verksamhet i egen regi och även genom entreprenad. Oavsett driftsform är det kommunen som ytterst ansvarar för att medborgaren får rätt service och kvalitet. Väl genomförda upphandlingar av entreprenader kan vara bra för verksamhet och ekonomi medan mindre lyckade entreprenader kan medföra betydande merkostnader och skador för verksamheten. Det är viktigt att bra rutiner finns för att möjliggöra en bra uppföljning och styrning av entreprenaden. Med anledning av detta har kommunens revisorer valt att titta närmare på rutiner och regler som finns för entreprenadverksamhet i Härjedalens kommun.

1.2 Revisionsfråga

Projektet syftar till att undersöka vilka verksamheter som är utlagda på entreprenad och vilka rutiner, regler och avtal som ligger till grund för entreprenaden.

Övergripande revisionsfråga är om kommunstyrelsens rutiner och riktlinjer är tillräckliga för att ha en bra kontroll över utlagd verksamhet?

1.3 Kontrollmål

Följande kontrollmål är aktuella:

- Finns riktlinjer för hur styrning och uppföljning av entreprenader ska göras?
- Vilken kompetens används vid upphandling av entreprenader?
- Finns det avtal mellan kommun och entreprenör? Hur följs avtalen upp av kommunen?

1.4 Avgränsning

Granskningen avser 2014 och främst kommunstyrelsens regler och rutiner för entreprenader. Byggentreprenader (investeringar) berörs inte utan granskningen avser köp av externa tjänster och övriga driftentreprenader, städ och renhållningstjänster och mindre reparations- och underhållstjänster av fastigheter samt konsulttjänster.

1.5 Revisionskriterier och Metod

Granskningen genomförs genom att ta del av policys och riktlinjer, ingångna avtal samt intervjua ansvariga tjänstemän.

Stickprovsmässig granskning av avtal genomförs. Sakgranskning av avsnitt 2.5 har gjorts för respektive intervjuad.

2. Resultat

2.1 Organisation, Ks delegationsreglemente och upphandlingspolicy

Generellt gäller lagen om offentlig upphandling (LOU) vid inköp och upphandling inom offentlig verksamhet.

I kommunstyrelsens delegationsreglemente § 3 punkt 9 framgår att styrelsen delegerat beslutanderätten i frågor som avser köp av varor och tjänster inom budgeterad kostnadsram till respektive beslutsattestant. Vid centrala inköp och värde under 30 kkr beslutar inköpsassistenten och upp till 150 kkr beslutar budgetkamrer.

I upphandlingspolicyn, som gäller från juli 2009 och för samtliga kommuner som ingår i den gemensamma nämnden (GNU), framgår bland annat att varor, tjänster och entreprenader ska köpas med rätt kvalitet till lägsta kostnad och med högt miljövärde, se vidare bilaga 1.

Det finns även ett centralt upphandlingskontor i Östersund och en gemensam nämnd (GNU) som på uppdrag av kommunerna i länet upphandlar ramavtal för olika varor och tjänster. Antalet ramavtal uppgår till ca 120 i länet. Kontoret biträder även kommunerna vid övriga frågor och tjänster inom upphandlingsområdet.

Lokalt i kommunen finns det en upphandlingsgrupp som består av en upphandlingssamordnare och en representant för varje förvaltning. Upphandlingssamordnaren arbetar från hösten 2012 i samhällsbyggnadsförvaltningen (tidigare klf) som ekonom på heltid och som en del i tjänsten ingår även att fungera som ett stöd till övriga förvaltningar. Samordnaren är även kontaktperson gentemot upphandlingskontoret i Östersund.

På kommunens intranät finns det en inköpshandbok som behandlar inköps – och upphandlingsfrågor. Handboken är tillgänglig för samtliga som är anställda i kommunen. Antalet beslutsattestanter uppgår till ca 80 i kommunen och antalet inköpsberättigade uppgår till ca 52 enbart för samhällsbyggnadsnämnden.

2.2 Avtal

Kommunen har ca 300 ramavtal som reglerar inköp av varor och tjänster. För övrigt är det upp till varje förvaltning att i varje enskilt fall bedöma, utifrån LOU, upphandlingspolicy och beloppsgränser, hur varor och tjänster ska köpas in. Rent generellt är respektive avdelningschef berättigad att genomföra och besluta om

upphandlingar i samråd med förvaltningschef inom respektive förvaltning och tilldelad budgetram.

Teoretiskt borde det finnas avtal med leverantörer inom de flesta inköpsområden. De gemensamt upphandlade ramavtalen administreras via upphandlingskontoret i Östersund och "speglas in" i kommunens avtalskatalog som nås från intranätet. Övriga lokalt ingångna avtal, som inrapporterats, kan hittas igen i kommunens avtalsdatabas och uppgår till 25. Övriga lokala avtal, ca 25 st inrapporterade, återfinns i samma avtalskatalog. Avtal som inte finns i avtalskatalogen förvaras hos respektive förvaltning och ska formellt vara diarieförda, men upphandlingssamordnaren har ingen uppgift om antalet avtal.

2.3 Genomförda upphandlingar 2014 utanför ramavtal

Under 2014 har till och med oktober annonserat 9 upphandlingar. Utöver dessa finns två dokumenterade direktupphandlingar för samhällsbyggnadsnämnden. Det finns ingen samlad statistik för hela kommunen hos upphandlingssamordnaren.

2.4 Intervjuer med ett urval av ansvariga

Vi har intervjuat ett urval av anställda som hanterar entreprenader. För att lokalisera entreprenaderna har en sammanställning över inköp tagits fram vid ekonomikontoret på uppdrag av oss granskare. Sammanställningen bygger på följande förutsättningar: Byggentreprenader (investeringar) berörs inte utan granskningen avser köp av externa tjänster och övriga driftentreprenader, städ och renhållningstjänster och mindre reparations- och underhållstjänster av fastigheter samt konsulttjänster. Under perioden 1 januari till 14 oktober 2014 inköptes tjänster för ca 91 mnkr. Totalt i kommunen inköptes varor och tjänster på driftverksamheten för ca 240 mnkr, varav 91 mnkr ingår enligt ovan beskrivning under samma tidsperiod.

Utifrån sammanställningen har ett urval av tjänster gjorts med större volymer. Avtal och fakturor har granskats i samband med intervjun. Se vidare under avsnitt 2.5.

2.5 Prövning av rutiner vid upphandling av entreprenader

För att bilda oss en uppfattning om hur riktlinjer och rutiner fungerar har ett begränsat stickprov gjorts av inköp under 2014 där följande kontrollmål varit aktuella:

- Finns riktlinjer för hur styrning och uppföljning av entreprenader ska göras?
- Vilken kompetens används vid upphandling av entreprenader?
- Finns det avtal mellan kommun och entreprenör? Hur följs avtalen upp av kommunen?

Långtidsplanerat underhåll (24101) och underhåll skollokal, 25601. Beslutsattestant: Fastighetschef Hans Svensson

Volym i kronor samt noteringar: Totalt ca 2,4 mnkr. När inte ramavtal nyttjas köps tjänster in löpande eftersom inga nya avtal ännu upphandlats för bygg och fastighetstjänster. Nya avtal kommer att upphandlas under vintern 2015. Befintliga avtal följs inte regelmässigt upp och många gånger saknas skrivningar om att avtal regelmässigt ska följas upp gemensamt mellan kommun och entreprenör i befintliga avtal. Vid upphandling av nya avtal kommer intern kompetens inom förvaltningen att användas. Flera personer hanterar fakturan från beställning till beslutattest.

Vinterväghållning (31001) och barmarksunderhåll (31002), beslutsattestant gatuingenjör Erik Bäckström

Volym i kronor samt noteringar: Totalt ca 11,8 mnkr varav vinterväghållning 8,1 mnkr. Svevia, NCC Roads och Reaxcer tillhör de stora entreprenörerna och avtal finns med dessa till och med 2015. Komplex avtal (asfalt) med NCC gör att ett stort ansvar ligger på beslutsattestanten att kontrollera pris och kvantitet. Inga särskilda uppföljningar av avtalen sker mellan kommun och entreprenör. För övrigt är det teknisk assistent som kontrollerar innehåll och priser. Avtalet med SEMAB AB för hyvling har gått ut och borde förnyas alternativt ny upphandling.

För barmarksunderhåll anlitas lokala entreprenörer med närhet till objekten och samordning sker många gånger med VA – avdelningen. Avtal finns inte med lokala entreprenörer men understiger LOU:s gräns på 500 kkr och kan köpas in utan annonserat upphandlingsförfarande. Beträffande vinterväghållning är det fast pris på varje plogning med variationer beroende på snödjup etc.

En fast ersättning betalas ut oavsett om plogning utförs eller inte. Beloppet uppgår till mellan 0,5 – 1,0 mnkr/år.

Kommunen har även tagit på sig väghållning av enskilda vägar som får statsbidrag, men saknar styrelse. Genom avtal sedan 1975 och framåt sköts underhållet för ca 30 vägar genom detta förfarande.

Städentreprenad (26303) beslutsattestant städledare Majlis Larsson

Volym i kr samt noteringar: Totalt ca 2 mnkr och upphandlad entreprenör är ISS Facility AB. Avtalet är från 2012 och förlängd till 2015-05-31 och innehåller tydliga kvalitetskrav på personal och utförande. Även egenkontroll och uppföljning av levererad kvalitet ska göras till beställarens städledare från företaget och städledaren ska kontrollera och följa upp att kvalitén är tillräcklig genom oanmälda besök. Uppföljningsmöten ska hållas två gånger varje år och protokoll ska upprättas från mötena.

Rent praktiskt är de senaste minnesanteckningarna daterade 2011-10-27. Det finns en utvärdering av städentreprenaden från 2011 där det framgår att oanmälda besök har gjorts och en gemensam utvärdering gjorts tillsammans med företaget och rapporterats till nämnden. Uppföljning (egenkontroll) har inte gjorts vid något tillfälle under avtalsperioden av företaget och är inte begärd från städledaren. Städledaren är både fakturakontrollant och beslutsattestant.

Driftkostnader (54102) beslutsattestant avdelningschef Pär Olofsson

Volym i kr samt noteringar: Totalt ca 26 mnkr varav 2,6 mnkr avser köp av externa tjänster/entreprenader främst inom VA. Ramavtal finns och tilldelning av jobb är enligt antagen rangordning utifrån prisnivå. Kontroll av pris och kvalitet sker av arbetsledare och/eller ekonomiassistent. Vissa tjänster och företag upphandlas inte eftersom volymen inte överskrider gällande tröskelvärde för direktupphandling, 500 kkr samt att det är brådskande jobb där jobbet ska göras direkt och samordnas med andra entreprenörer.

Behandling av hushållsavfall (56301) beslutsattestant enhetschef renhållning Lina Eklund

Volym i kronor samt noteringar: Totalt ca 19 mnkr till och med oktober och på årsbasis ca 25 mnkr. Avtalet med Reaxcer är från 2009-07-01 till 2014-06-30 och förlängd till 2016-06-30 efter beslut i samhällsbyggnadsnämnden. Punk 3 i avtalet, som omfattar kundtjänst, registerhållning och fakturering har från och med 2011-10-30 övergått till kommunen. Omfattande avtal och bilaga med priser samt omfattande fakturor (ca 20 sidor/faktura) gör att stor tid måste läggas ned på kontroll. Tidsmässigt uppskattas denna tid till minst 0,5 årstjänst för enhetschef och assistent tillsammans.

Kontroll av priser sker stickprovsmässigt mot gällande prislista och rimlighetsbedömningar görs av olika poster på fakturan. Denna kontroll utförs av assistenten. Eftersom det mesta faktureras vidare mot kund är även kunderna en del i den interna kontrollen när de hör av sig om eventuella felaktigheter i fakturan.

Vintern 2014 upptäcktes att kommunen feldebiterats med 500 kkr för slamtömning (tillägg extra slang). Summan betalades tillbaka omedelbart från Reaxcer.

Målet är att kommunen ska äga filen med uppgifter om tömningar eftersom fakturering sker utifrån filens lagrade data. I dagsläget har kommunen tillgång till filen men den finns i ett annat system (ägd av entreprenör) som inte är fullt kompatibelt med kommunens system. Förhandlingar pågår med Bergs kommun om att driften av verksamhetssystem ska samordnas 2015, vilket skulle innebära att kommunen äger filen med tömningsuppgifterna fullt ut.

Inför kommande upphandling 2016 planerar förvaltningen att dela upp entreprenaden för att få fler anbudsintressenter och kunna styra upp kontrollen på ett bättre sätt än idag.

Uppföljningsmöten äger rum kvartalsvis eller när så erfordras och rapportering sker till nämnden.

Hälsovård (62201) beslutsattestant rektor och bidrag till föräldrakooperativ (68101) beslutsattestant förvaltningschef BFK Carina Nilsson

Volym i kronor och noteringar: Totalt ca 5,8 mnkr varav bidrag kooperativ 4,8 mnkr. Det finns avtal från 1996 med kooperativ. Innehållet i avtalen är inte i överensstämmelse med gällande skollag. Avtalen behövs inte utifrån dagens förutsättningar och regler. Om avtalen ska finnas kvar måste de uppdateras utifrån gällande skollag och nuvarande förutsättningar i kommunen.

Det finns även avtal för köp av psykologtjänster, skolkurator och skolläkare. Avtalen är tidsbestämda under del av 2014 bortsett från skolläkaren, där avtalet förlängs automatiskt ett år om det inte sägs upp en månad före avtalstidens utgång.

De korta avtalen motiveras med att rekrytering pågår eller planeras. Skolläkaren tjänstgör deltid och det ses som svårt att rekrytera någon deltidare på tjänsten. Det står inget i avtalen om exempelvis uppföljning. Däremot ska dokumentation ske i ett system som heter Asynja.

Ekonomerna på förvaltningen är granskningsattestant och förvaltningschefen beslutsattestant för bidrag till kooperativ och rektor är beslutsattestant för hälsovård och assistent kontrollerar fakturan (granskningsattestant).

Ensamkommande barn och ungdomar (75701) beslutsattestant enhetschef Gunilla Anklew

Volym i kronor och noteringar: Totalt ca 2,2 mnkr för inköp av tolktjänster och förstärkt familjehemsvård. Avtal finns med Nåjden behandlingshem och ett ramavtal finns med Tolkresurs AB. Avtalet med Nåjden är påtecknat av enhetschef vid IFO. Kontroll av fakturor görs av assistent och enhetschef attesterar. Oklart om det sker uppföljning av exempelvis ansvar och försäkringar i avtalen.

3. Revisionell bedömning

3.1 Organisation, styrdokument och avtal

Utifrån vår övergripande granskning bedömer vi att kommunstyrelsens delegationsreglemente behöver ses över och uppdateras i 3 § 9B där det står att budgetkamrer har rätt till inköp upp till 150 kkr eftersom befattningen inte finns idag. Vi saknar även en skrivning omkring avtalshantering och fördelning av ansvar för ingångna avtal, se vidare nedan omkring organisationen.

Den gemensamma Upphandlingspolicyn behöver ses över av GNU och bland annat definitionen av lågt värde, där ändringar skett i LOU. Gränsvärdet är höjt till högst 28 % av tröskelvärdet (ca 1,8 mnkr) vilket betyder ca 505 kkr som gräns för direktupphandlingar.

Organisationen för inköp och upphandlingsfrågor behöver ses över. I dagsläget är upphandlingssamordnarens uppgift övermäktig eftersom funktionen både ska fungera som ekonom och samordnare. Samordnaren ska ge stöd till övriga förvaltningar och även vara kontaktperson gentemot den gemensamma nämnden (GNU). Inköpshandboken på intranätet behöver ajourhållas med aktuella ramavtal och avtal som förvaltningarna tecknar på egen hand. I dagsläget saknas rutiner för att systematiskt lägga in alla skriftliga överenskommelser (avtal) som ingår i förvaltningarna i avtalsdatabasen. I bästa fall kan avtal spåras via diariet vid förvaltningarna, men inte alltid. Vi kan konstatera att ingen systematisk uppföljning görs om ramavtal nyttjas eller inte, vilket även var fallet 2012 vid en granskning av ramavtal från revisionens sida.

3.2 Rutiner för upphandling av entreprenader, stickprov

Följande kontrollmål har varit aktuella:

- Finns riktlinjer för hur styrning och uppföljning av entreprenader ska göras?
- Vilken kompetens används vid upphandling av entreprenader?
- Finns det avtal mellan kommun och entreprenör? Hur följs avtalen upp av kommunen?

Nedan redovisas en samlad bedömning för respektive kontrollmål med eventuella kommentarer där så anses motiverat. För övrigt hänvisas till kommentarer för respektive stickprov avsnitt 2.5.

Riktlinjer för hur styrning och uppföljning ska göras?

Som framgår av gjorda stickprov saknas generellt skrivningar i avtalen om hur **styrning** och **uppföljning** av avtalen ska göras. Några undantag finns, bland annat i städavtalet med ISS Facility, där även kvalitetskrav finns inskrivna samt krav på uppföljningsmöten. Där har inte möjligheten till kvalitetskontroller och uppföljningsmöten nyttjats fullt ut av kommunen. Städledaren är både granskningsattestant och beslutsattestant, vilket strider mot gällande attestregler.

Behandling av hushållsavfall är ett komplext avtalsområde som skulle fordra en separat granskning. Bedömningen är ändå att det numera finns en bättre kontroll av priser och efterlevnad av avtal jämfört med tidigare. Om kommunen vid framtida upphandling äger samtliga uppgifter i datafilen omkring tömningar kommer kontrollen att förbättras ytterligare.

Vilken kompetens används vid upphandling av entreprenader?

Som framgår under avsnitt 2.5 finns det lokal kompetens vid förvaltningarna. Upphandlingssamordnarens tid räcker inte till för att serva alla förvaltningar utan det skulle säkert bli bättre om resurser fördelades om eller anslogs för att stärka den lokala kompetensen vid upphandlingar. Alternativet är att köpa mer av dessa tjänster från upphandlingskontoret i Östersund. Utifrån intervjuer finns det bra lokal kompetens men personerna skulle behöva hjälp med att skriva in och formulera krav på exempelvis regelbundna uppföljningsmöten. Kommunstyrelsen avtog nyligen en begäran om extra resurser till GNU för en ny tjänst. Begäran från GNU var på 60 000 och motsvarar kommunens andel utifrån invånarantal (8.1 %).

Finns det avtal mellan kommun och entreprenör? Hur följs avtalen upp av kommunen?

Det finns både ramavtal och andra avtal tecknade lokalt vid varje förvaltning. I flera fall köps tjänster och entreprenader in utan särskilt upphandlingsförfarande eller tecknande av avtal. Även om gränsen för direktupphandling är höjt till ca 505 kkr ska fortfarande affärer ske rent affärsmässigt. I upphandlingspolicyn framgår bland annat att prisjämförelse ska göras samt att direktupphandlingar ska dokumenteras.

Kommunen utför även väghållning till enskilda vägar med statsbidrag, ca 30 st. Gemensamt för vägarna är att de saknar styrelse. Avtalen och överenskommelserna omkring väghållningen är gamla och frågan är om det är en kommunal angelägenhet att serva vissa vägar. Vad händer om fler vill ha vägarna servade av kommunen?

Vid intervjuerna har det framkommit att många avtal inte följs upp som de borde. Samtidigt finns det inte några rekommendationer om att avtal ska följas upp.

I samhällsbyggnadsnämndens internkontrollplan för 2014 framgår att ett av kontrollmomenten är att följa upp några avtal och kontrollera om priser och övriga villkor följs. Ännu har inte detta gjorts, men enligt ekonomen/upphandlingssamordnaren ska det ske innan årsskiftet.

3.3 Sammanfattande revisionell bedömning och svar på revisionsfrågan

Efter genomförd granskning är vår sammanfattande bedömning att kommunstyrelsens och övriga nämnders rutiner kan förbättras och centralt styras upp på ett aktivare och tydligare sätt från kommunstyrelsen.

Vi har följande förslag och rekommendationer:

- Se över organisationen för inköp och upphandlingsfrågor och förstärk den lokala kompetensen resursmässigt så att upphandlingssamordnaren kan fungera som ett stöd för förvaltningarna och följa upp inköps och upphandlingsfrågor på ett aktivt sätt.
- Uppdatera delegationsreglementet för Ks och skriv även in att upphandlingssamordnaren ska ha ett övergripande ansvar för avtalshantering och upphandlingsfrågor.
- Respektive styrelse/nämnd har ett ansvar att se till att avtal följs upp och att nya avtal förses med möjlighet till uppföljningsmöten och kvalitetskontroller.
- Inför en rutin att samtliga överenskommelser/avtal som ingås ska dokumenteras och diarieföras vid den egna förvaltningen samt skickas in till kommunens centrala avtalsdatabas för central lagring.
- Följ upphandlingspolicyn där det framgår att affärsmässighet, prisjämförelse och dokumentation ska göras vid direktupphandling.
- Klargör om det är en kommunal angelägenhet att sköta väghållning till enskilda vägföreningar och samfälligheter.

Intervjupersoner

Förutom de som finns uppräknade under avsnitt 2.5 har även upphandlingssamordnaren och redovisningskamrer intervjuats. Upphandlingssamordnaren har även sakgranskat rapporten.

Med Deloitte avses en eller flera av Deloitte Touche Tohmatsu Limited, en brittisk juridisk person (Eng: "limited by guarantee"), och dess nätverk av medlemsfirmor, som var och en är juridiskt åtskilda och oberoende enheter. För en mer detaljerad beskrivning av den legala strukturen för Deloitte Touche Tohmatsu Limited och dess medlemsfirmor, besök www.deloitte.com/about.

Deloitte erbjuder tjänster inom revision, skatterådgivning, business consulting och finansiell rådgivning till offentliga och privata klienter inom en mängd branscher. Med ett globalt nätverk av medlemsfirmor i mer än 150 länder, kan Deloitte erbjuda spetskompetens av världsklass och djup lokal expertis för att hjälpa klienter med de insikter de behöver för att ta itu med sina mest komplexa utmaningar. Deloitte har 200 000 medarbetare i nätverket alla fast beslutna att bli standard of excellence.

Detta dokument innehåller endast allmän information. Varken Deloitte Touche Tohmatsu Limited, dess medlemsfirmor eller deras närstående företag (gemensamt kallade "Deloitte Nätverk") lämnar råd eller tjänster genom denna publicering. Innan beslut fattas eller åtgärd vidtas som kan påverka din ekonomi eller din verksamhet, bör du konsultera en professionell rådgivare. Inget företag inom Deloitte Nätverk är ansvarigt för någon skada till följd av att man har förlitat sig på information i detta dokument.

© 2013 Deloitte AB