

Granskning av tillsynsverksamheten inom miljö- och hälsoskyddsämnden Jönköpings kommun

Innehåll

Sammanfattning	1
1. Inledning	2
2. Granskningsresultat	3
3. Diskussion och bedömning	10

Sammanfattning

Deloitte AB har av de förtroendevalda revisorerna i Jönköpings kommun fått uppdraget att granska tillsynsverksamheten inom miljö- och hälsoskyddsnämnden.

Revisionsfråga

Bedriver miljö- och hälsoskyddsnämnden tillsynsverksamheten på ett ändamålsenligt och ur en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt?

Svar på revisionsfråga

Vår bedömning är att miljö- och hälsoskyddsnämnden inte fullt ut bedriver tillsynsverksamheten på ett ändamålsenligt och ur en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.

Utifrån vad som framkommit i granskningen lämnas följande iakttagelser och rekommendationer:

Iakttagelser

- Nämnden har inte fastställt något mål för finansieringsgraden inom tillsynsverksamheten.
- Finansieringsgraden är 62,3 % inom miljöskydd, 48,3 % inom livsmedel samt 15,9 % inom hälsoskyddsverksamheten.
- Vi har noterat att det finns skillnader mellan tillsynsbehovet och den planerade tillsynstiden samt mellan planerad tillsynstid och utförd tillsynstid.
- I dokumentstudier och intervjuer framgår att det finns en skillnad mellan utförd tillsynstid och fakturerad tillsynstid.

- Fakturerad tillsynstid följs inte upp i relation till nedlagd tillsynstid.
- Livsmedelsenheten har genom ändrat arbetssätt uppnått stora effektiviseringar sett till antalet genomförda livsmedelskontroller.
- Miljö- och hälsoskyddsnämndens verksamhetsplan har ett stort antal mål. Alla mål är inte mätbara och specifika på kort sikt.

Rekommendationer

- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att utveckla arbetet med att konkretisera målen och göra dem mätbara och specifika.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att utarbeta ett mål för finansieringsgraden.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att öka debiteringsnivån och därmed öka kostnadstäckningen i verksamheten.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att tydliggöra måluppfyllelsen för tillsynsverksamheten i verksamhetsboksutet.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas sammantaget att öka styrning, uppföljning och kontroll av tillsynsverksamheten.

Jönköping den 21 april 2015

DELOITTE AB

Torbjörn Bengtsson
Certifierad kommunal revisor

Jakob Janerheim
Revisor

Sofia Josefsson
Revisor

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Miljö- och hälsoskyddsnämndens uppdrag är att som lokal tillsynsmyndighet övervaka efterlevnaden av miljöbalken, livsmedelslagstiftningen, EU:s förordningar, m.fl. lagstiftningar.

I samband med kommunrevisionens granskning avseende ansvarsutövande av miljönämnden hösten 2014 iakttog revisorerna att de avgifter nämnden tar ut för tillsyn inte täcker kostnaderna för verksamheten fullt ut.

1.2 Syfte och avgränsning

Projektet syftar till att granska på vilket sätt miljö- och hälsoskyddsnämnden tillser att tillsynsverksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt och ur en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.

Granskingen avgränsas till åren 2013-2015.

1.3 Revisionsfråga

Bedriver miljö- och hälsoskyddsnämnden tillsynsverksamheten på ett ändamålsenligt och ur ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt?

1.4 Underliggande frågeställningar

- Vilka mål finns för tillsynsverksamheten?
- Hur är tillsynsverksamheten organiserad?
- Uppfylls målen avseende tillsynsverksamheten?
- Tillsynsplanen i förhållande till disponibel tid?

- Hur stor del av inspektörernas disponibla tid går till tillsyn?
- Vilka rutiner finns för fakturering av tillsynsavgifter?
- Motsvarar tillsynsavgifterna storleken på kostnaderna enligt självkostnadsprincipen?
- Hur stor del av nedlagd tid faktureras kunden?
- Skiljer sig kostnadstäckningen mellan de olika verksamhetsgrenarna?
- Finns beslutade mål från nämnden gällande finansieringsgraden?

1.5 Revisionskriterier

Granskingens revisionskriterier är Miljöbalken (1998:808), Miljötillsynsförordning (2011:13), Livsmedelslagen (2006:804), Livsmedelsförordning (2006:813), Förordning (2006:1166) om avgifter för offentlig kontroll av livsmedel och vissa jordbruksprodukter, Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 882/2004 samt kommunens mål och riktlinjer.

1.6 Metod och granskningsinriktning

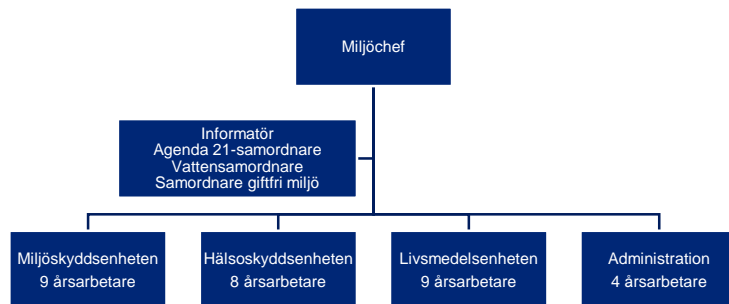
Granskingen har genomförts genom dokumentstudier och analys av statistik samt genom intervjuer. Intervjuer har genomförts med förvaltningschef, administrativ chef, ekonom, samordnare på respektive enhet samt inspektörer inom livsmedelskontroll, hälsoskydd och miljöskydd.

2. Granskningsresultat

Utifrån genomförda intervjuer och dokumentstudier presenteras i följande kapitel resultatet av genomförd granskning.

2.1 Organisation

Miljö- och hälsoskyddskontoret är uppdelat i tre operativa enheter; miljöskydds-, hälsoskydds- och livsmedelsenheten. Förvaltningen har även en administrationsavdelning kopplad till verksamheten.



Figur 1. Organisationsschema miljö- och hälsoskyddskontoret 2015.

Inom tillsynsverksamheten förfogar varje heltidsarbetande tillsynsinspektör över 1000 timmar till myndighetsutövning vilket framgår av nämndens verksamhetsplan. Myndighetsutövning utgörs bland annat av planerade och händelsestyrda kontroller, hantering av klagomål, rådgivning och information gentemot verksamhetsutövare i kommunen.

Miljöskydds-enheten

Miljöskydds-enheten har ansvar för tillsyn enligt miljöbalken. Enheten består av nio årsarbetare varav 0,75 tjänst avser kalkningsverksamhet i

sjöar (ej tillsyn) och 0,5 tjänst avser samordningsfunktion med uppgift att styra och följa upp enhetens arbete.

Miljöskydds-enhetens tillsynsverksamhet spänner över ett stort antal branscher. Varje inspektör är specialiserad på särskilda branscher, varje bransch har minst två inspektörer. Till skillnad från livsmedelsenheten disponerar varje miljöskyddsinspektörer själv över sin tid samt planerar tillsynen inom sin bransch.

Hälsoskydds-enheten

Hälsoskydds-enheten ansvarar likt miljöskydds-enheten för tillsyn enligt bland annat miljöbalken. Enheten består av åtta årsarbetare. Hälsoskydd omfattar likt miljöskydds-enheten ett brett område. Inspektörerna är specialiserade och arbetar med olika delar av verksamheten utifrån sin kompetens.

Hälsoskydds-enhetens arbete är till stor del händelsestyrt genom inkommande ansökningar, remisser och klagomål. Detta skiljer enheten från övriga två enheter där verksamheten till större del utgörs av planerade kontroller.

Livsmedelsenheten

Livsmedelsenheten arbetar enligt svensk lagstiftning samt de förordningar som meddelas av EU. Enheten består av nio årsarbetare varav en halv tjänst avser samordningsfunktion med uppgift att styra och följa upp enhetens arbete.

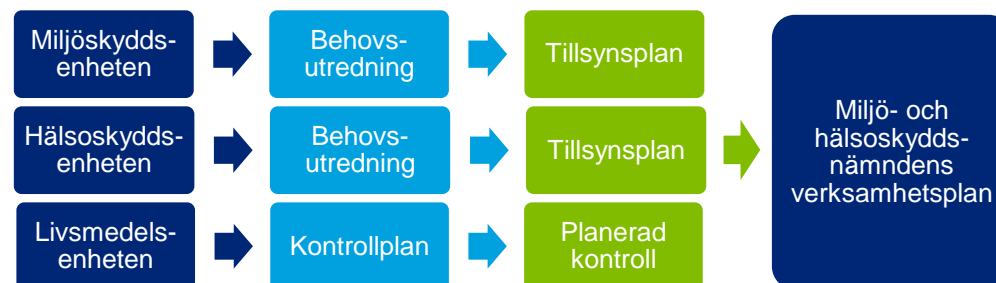
Inom livsmedelsenheten arbetar samtliga inspektörer med samma arbetsuppgifter och mot samma branscher. Detta skiljer enheten mot övriga två enheter där inspektörerna är specialiserade på särskilda branscher.

Livsmedelsenheten har under de senaste åren arbetat med att effektivisera verksamheten. Effektiviseringsarbetet har utmynnat i en egenutvecklad modell som benämns REJS (Riskbaserad Effektiv Jönköpings Strategi).

2.2 Mål för tillsynsverksamheten

Miljö- och hälsoskyddskontoret har i Verksamhetsplan för 2015 angivit verksamhetsmål för mandatperioden 2015-2018. Verksamhetsplanens struktur följer Sveriges nationella miljömål, nationella kontrollplanen för livsmedelskedjan, regionala mål, kommunfullmäktiges mål samt nämndens egna målsättningar för exempelvis kvalitet, jämställdhet samt ekonomi och administration.

Som ett planeringsunderlag inför verksamhetsåret görs behovsutredning, kontrollplan och tillsynsplan för verksamheterna. Tillsynsplanen och kontrollplanen mynnar ut i miljö- och hälsoskyddsnämndens årliga verksamhetsplan som sedan följs upp i verksamhetsbokslutet.



Kvalitetsmål 2014

Nämndens övergripande kvalitetsmål för 2014 var:

- Regelbunden tillsyn/kontroll genomförs i nivå med lagstiftning, tillsynsbehov och avgifter.

Det framgår inte i verksamhetsbokslutet 2014 till vilken grad det övergripande kvalitetsmålet uppfyllts.

2.3 Tillsyn enligt miljöbalken

Enligt miljötillsynsförordningen ska en tillsynsmyndighet göra en behovsutredning som sträcker sig över tre år och därutöver ses över vid behov. Behovsutredningen utgör grund för en tillsynsplan.

Deloitte har tagit del av miljö- och hälsoskyddsenheternas behovsutredning för år 2013-2015. I behovsutredningen har en beräkning gjorts avseende genomsnittlig tidsåtgång för en tillsynsinsats och med vilken frekvens tillsyn behöver genomföras på olika verksamheter.

Miljöskyddsenheten

Miljöskyddsenhetens årliga tillsynsbehov och utfall framgår av tabellerna nedan.

Tabell 1: Tillsyn miljöskyddsenheten

	2013	2014	2015
Behov tillsynstid miljöskydd enligt behovsutredning (h)	7 851	8 141	8 441
Planerad operativ tillsyn enligt verksamhetsplan (h)	7 148	7 391	7 770
Disponibel tid för myndighetsutövning (h) (1000 timmar per årsarbetare)	8 250	8 250	9 250
Utfall operativ tillsyn (h)	5 314	6 817	-

- Årligt tillsynsbehov är större än planerad tillsynstid.
- Utfall operativ tillsynstid avviker från planerad tillsynstid.
- Vi har noterat att miljöskyddsenheten hade tio årsarbetare år 2014 som disponerar totalt 8 250 timmar för myndighetsutövning.

Tabell 2: Inspektioner miljöskyddsenheten 2013-2015

	2013	2014	2015
Planerade inspektioner	334	344	434
Genomförda inspektioner	327	282	-

- Miljöskyddsenheten utför inte planerat antal inspektioner.

Hälsoskyddsenheten

Hälsoskyddsenhetens årliga tillsynsbehov och utfall framgår av tabellerna nedan.

Tabell 3: Tillsyn hälsoskyddsenheten

	2013	2014	2015
Behov tillsynstid miljöskydd enligt behovsutredning (h)	9 463	9 463	9 463
Planerad operativ tillsyn enligt verksamhetsplan (h)	Uppgift saknas	Uppgift saknas	Uppgift saknas
Disponibel tid för myndighetsutövning (h) (1000 timmar per årsarbetare)	7 000	7 000	8 000
Utfall operativ tillsyn (h)	Uppgift saknas	Uppgift saknas	-

- Det totala antalet planerade tillsynstimmar framgår inte av verksamhetsplanerna för respektive år.
- Det totala utfallet av operativ tillsynstid framgår inte av verksamhetsboks-luten för respektive år.
- Vi har noterat att hälsoskyddsenheten hade sju årsarbetare år 2014 som disponerar totalt 7 000 timmar för myndighetsutövning. Behovet av tillsynstid kan därmed inte uppnås.

Tabell 4: Inspektioner hälsoskyddsenheten 2013-2015

	2013	2014	2015
Planerade inspektioner	180	116	127
Genomförda inspektioner	Uppgift saknas	Uppgift saknas	Uppgift saknas

- Det totala antalet genomförda inspektioner framgår inte av verksamhetsboksluten för respektive år.

2.4 Tillsyn enligt livsmedelslagstiftning

Krav på livsmedelstillsyn finns bland annat i Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 882/2004 samt i svensk livsmedelslagstiftning.

Livsmedelsenheten

Livsmedelsenheten har tagit fram en kontrollplan som beskriver hur de krav som ställs på offentlig kontroll inom livsmedelskedjan uppfylls av myndigheten. Kontrollplanen har godkänts av miljö- och hälsoskyddsnämnden.

Tabell 5: Tillsyn livsmedelsenheten

	2013	2014	2015
Planerad tillsyn (h)	7 854	8 956	8 860
Disponibel tid för myndighetsutövning (h) (1000 timmar per årsarbetare)	7 000	8 000	8 900
Utfall tillsyn (h)	7 703	8 388	-

- Antalet tillsynstimmar avviker från planerat antal tillsynstimmar.
- Vi har noterat att livsmedelsenheten hade åtta årsarbetare år 2014 som disponerar totalt 8 000 timmar för myndighetsutövning.

Tabell 6: Inspektioner livsmedelsenheten 2013-2015

	2013	2014	2015
Planerade inspektioner	1 135	1 315	1 345
Genomförda inspektioner	1 184	1 306	-

- Antalet genomförda inspektioner är i nivå med antalet planerade inspektioner under 2013 och 2014.

Effektivisering inom livsmedelsenheten

Livsmedelsenheten har under de senaste åren arbetat mycket med effektivisering av verksamheten. Effektiviseringsarbetet har utmynnat i en egenutvecklad modell som benämns REJS (Riskbaserad Effektiv Jönköpings Strategi). Modellen innebär att årets kontroller delas in i koncentrerade kontrollperioder, s.k. REJS. Ett REJS pågår i tre veckor.

Tabell 7: Statistik livsmedelsenhetens utveckling från 2011-2014

Aktivitet	2011	2014
Antal genomförda planerade kontroller	669	1306
Antal händelsestyrda kontroller	105	170
Antal återbesök	235	341
Andel verksamheter med avvikelse vid första kontrollen	48 %	24 %

- Antalet utförda inspektioner har ökat med 95 procent från år 2011 till år 2014.
- Enhetens personalresurser har under samma period ökat med 18 procent.
- Andel verksamheter med avvikelser vid första kontrollen har minskat från 48 % till 24 % över en 4-årsperiod.

Med bakgrund av den stora ökningen i antalet genomförda kontroller vill vi belysa vikten av att upprätthålla kvalitet och säkerhet i bedömningen av de kontrollerade verksamheterna.

2.5 Tillsynsavgifter

Miljöbalken och livsmedelslagstiftningen ger kommuner rätt att ta ut avgifter för tillsynsverksamheten. Av kommunallagen framgår dock att kommuner inte får ta ut högre avgifter än vad som svarar mot kostnaderna för de tjänster eller nyttigheter som kommunen tillhandahåller (självkostnaden).

Av förarbetena till miljöbalken framgår att avgifterna skall täcka en myndighets kostnader för verksamhet enligt miljöbalken, främst provning och tillsyn.

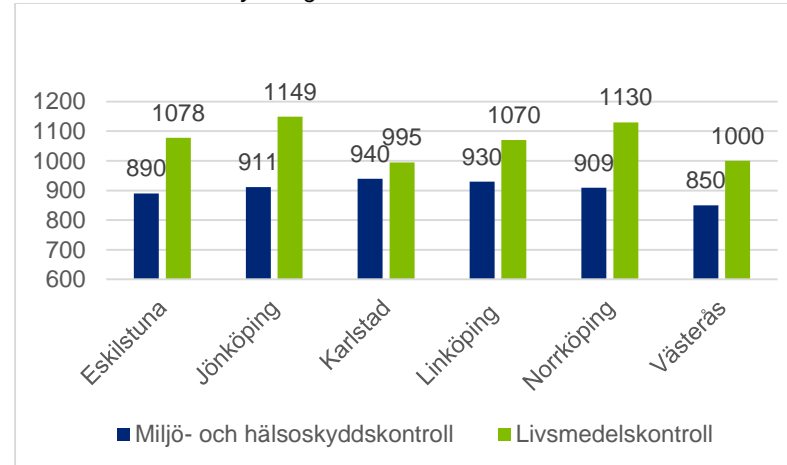
För livsmedelskontroller är en kommun skyldig att ta ut en årlig avgift för att täcka kommunens kostnader för offentlig kontroll samt en avgift för att täcka kommunens kostnader för provning eller registrering.

Timtaxans storlek

I intervjuer framgår att nämnden utgått från SKLs riktlinjer vid beräkning av taxor för tillsyn enligt miljöbalken samt livsmedelslagstiftningen. Taxan är beslutad av kommunfullmäktige och indexuppräknas årligen. Vi har i granskningen inte fått del av de beräkningar som ligger till grund för taxan.

I tabellen nedan presenteras en jämförelse av timtaxor för sex kommuner. Urvalet av kommuner är baserat på nämndens egna jämförelsekommuner där Eskilstuna, Karlstad, Linköping, Norrköping och Västerås ingår.

Tabell 8: Timtaxa tillsynsavgift



- Jönköpings kommuns timtaxa för tillsyn enligt miljöbalken är 911 kr, ett medelvärde bland de jämförbara kommunerna.
- Jönköpings kommuns taxa för livsmedelstillsyn är 1 149 kr vilket är den högsta taxan i jämförelsen.

Faktureringsrutiner

Fakturering av tillsynsavgifter görs dels genom debitering av årsavgifter och dels genom löpande fakturering för extra kontroller. Vid löpande fakturering sammanställer ansvarig inspektör nedlagd tid i samband med beslut. Efter att inspektören fattat ett beslut fakturerar ekonomiavdelningen det belopp som inspektören räknat fram.

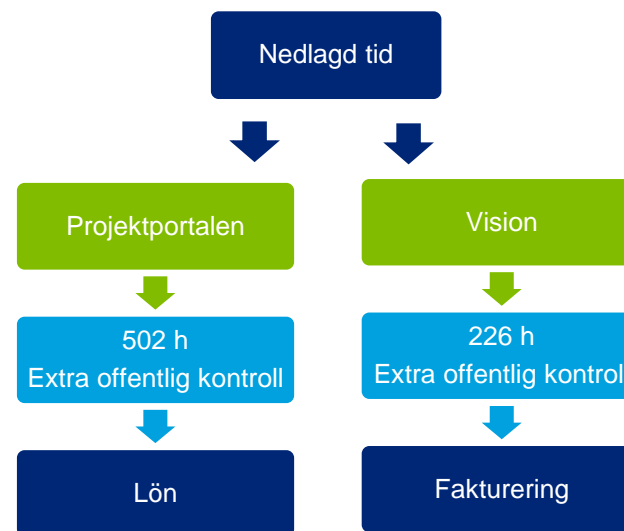
Fakturerad tid i relation till nedlagd tid

Inspektörer vid miljö- och hälsoskyddskontoret rapporterar genomfört arbete i ärendehanteringssystemet Vision samt nedlagd tid i tidredovisningssystemet Projektportalen. Livsmedelsenheten rapporterar sin tid i båda systemen. Ärendehanteringssystemet Vision utgör underlag för fakturering.

Tabell 9: Antal rapporterade timmar för livsmedelsenheten 2014

Aktivitet	Projektportalen	Vision
Planerad kontroll (h)	3 898	3 030
Extra offentlig kontroll (h)	502	226

- Inom livsmedelsenheten rapporteras fler timmar i tidredovisningssystemet Projektportalen än i ärendehanteringssystemet Vision.



Figur 2. Tidrapportering inom livsmedelsenheten

- Detta indikerar att det finns utförd tillsynstid för extra offentlig kontroll som inte faktureras av livsmedelsenheten då faktureringen baseras på tiden i Vision.
- Miljöskydds-enheten och hälsoskydds-enheten rapporterar inte nedlagd tid i Vision. Motsvarande jämförelse kan därför inte göras på de enheterna.
- Av intervjuer framgår att samtliga enheter utför tillsyn som inte faktureras verksamhetsutövaren.

2.6 Finansieringsgrad

Av nedan tabeller framgår finansieringsgraden för tillsynsverksamheten inom Jönköpings kommun samt inom sex jämförbara kommuner.

Tabell 10: Jämförelse finansieringsgrad mellan sex mellanstora kommuner

Kommun	Miljö- skydd	Avlopp	Livsmedel	Hälsoskydd	Miljö- övervakning
Eskilstuna	54,9 %	55,3 %	53,2 %	25,0 %	5,1 %
Jönköping	62,3 %	49,0 %	48,6 %	15,9 %	113,1 %
Karlstad	56,0 %	29,3 %	53,0 %	12,9 %	10,9 %
Linköping	34,6 %	35,4 %	70,1 %	45,0 %	0 %
Norrköping	89,3 %	27,7 %	103,1 %	40,2 %	61,3 %
Västerås	37,5 %	14,3 %	66,2 %	43,5 %	0 %

*Observera att ovan kommuner har organiserat verksamheten på olika sätt vilket till viss del kan förklara fluktuationer.

Från tabellen ovan går att utläsa:

- Finansieringsgraden skiljer sig åt mellan kommunerna.
- Finansieringsgraden för livsmedel och hälsoskydd är väsentligt lägre i Jönköping jämfört med övriga kommuner.

Tabell 11: Finansieringsgrad tillsynsverksamheten miljö- och hälsoskyddsnämnden år 2013

	Miljöskydd	Avlopp	Livsmedel	Hälsoskydd	Miljö- övervakning	Totalt
Bruttokostnad (tkr)	5 158	1 035	8 636	4 354	597	19 780
Intäkt (tkr)	3 211	507	4 198	693	675	9 284
Finansieringsgrad	62,3 %	49 %	48,6 %	15,9 %	113,1 %	46,9 %

- Vi noterar att finansieringsgraden skiljer sig åt mellan verksamheterna inom miljö- och hälsoskyddsnämnden.

3. Diskussion och bedömning

Utifrån resultatet av genomförd granskning presenteras i följande kapitel en diskussion kring gjorda iakttagelser samt rekommendationer och förslag på utvecklingsområden.

Tillsynsverksamhetens styrning och uppföljning

Vi har i granskningen noterat att miljö- och hälsoskyddsnämndens verksamhetsplan innefattar ett stort antal mål. Alla mål är inte mätbara och specifika på kort sikt. Vår bedömning är att nämnden kan utveckla arbetet med att konkretisera målen, göra dem mätbara och specifika.

Av granskningen framgår att enheterna inom miljö- och hälsoskyddskontoret i olika mån uppnår målen för antalet tillsynstimmar och kontroller enligt behovsutredning och verksamhetsplan.

- Vi har i granskningen inte fullt ut kunnat klarlägga hur mycket tillsynstid nämnden utför.
- Livsmedelsenhetens rapporterade tillsynstid skiljer sig mellan datorsystemen.
- Miljöskyddsenshetens utfall av utförd tillsyn är lägre än planerad tillsyn.
- Hälsoskyddsensheten följer i bokslutet inte upp om de utfört inspektioner i nivå med det mål som satts i verksamhetsplanen.

Nämnden bör tydliggöra måluppfyllelsen i verksamhetsbokslutet för samtliga enheter.

Vidare står det klart att det saknas konsekvent styrning och uppföljning av tillsynsverksamheterna. Vissa skillnader förklaras av att verksamheterna i sin natur är olika, till exempel styrs enheterna av olika lagstiftningar där livsmedelslagstiftningen ställer större krav på detaljerad uppföljning av

antalet tillsynstimmar. Vi anser dock att det finns möjlighet för nämnden att utarbeta mer konsekventa uppföljningsmetoder.

Det har i granskningen framgått att samordnarna har ett ansvar att följa upp tillsynsplanens efterlevnad. Vi har noterat att det inte är uttalat vem som löpande följer upp hur mycket tid som faktureras och vilken finansieringsgrad som uppnås. Vidare står klart att det finns tillsynstid som ej faktureras och att finansieringsgraden för verksamheten är låg. Nämnden bör säkerställa att utförd tillsynstid faktureras.

Finansieringsgrad

Nämnden har inte fastställt något mål för finansieringsgraden i tillsynsverksamheten. SKL bedömer att det är rimligt med en finansieringsgrad om 70-80 % inom miljö- och hälsoskyddsverksamheterna. Baserat på erhållen information i granskningen är vår bedömning att finansieringsgraden inom samtliga tre enheter är för låg. Nämnden bör arbeta för en ökad finansieringsgrad i verksamheten.

Effektiv organisation

Vi ser positivt på det effektiviseringsarbete som skett inom livsmedelsenheten och anser att det finns anledning för nämnden att överväga om det är möjligt att tillämpa delar av REJS-metodiken på övriga enheter.

Baserat på den uppföljning som görs är det svårt att bedöma om miljö- och hälsoskyddskontorets arbete fullt ut är effektivt. Vi ser ett behov av ökad kontroll inom organisationen och vikten av tydlig ansvarsfördelning.

Svar på revisionsfrågan och rekommendationer

Den övergripande revisionsfrågan är:

Bedriver miljö- och hälsoskyddsnämnden tillsynsverksamheten på ett ändamålsenligt och ur en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt?

Vår bedömning är att miljö- och hälsoskyddsnämnden inte fullt ut bedriver tillsynsverksamheten på ett ändamålsenligt och ur en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.

Utifrån vad som framkommit i granskningen lämnas följande rekommendationer och förslag på utvecklingsområden:

- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att utveckla arbetet med att konkretisera målen och göra dem mätbara och specifika.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att utarbeta ett mål för finansieringsgraden.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att öka debiteringsnivån och därmed öka kostnadstäckningen i verksamheten.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas att tydliggöra måluppfyllelsen för tillsynsverksamheten i verksamhetsboks slutet.
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden rekommenderas sammantaget att öka styrning, uppföljning och kontroll av tillsynsverksamheten.

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 210,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the “Deloitte network”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2015 Deloitte AB