



Försvarmakten
107 85 STOCKHOLM

Datum 2011-04-08
Dnr 32-2010-0637

Försvarmaktens årsredovisning 2010

Riksrevisionen har granskat Försvarmaktens årsredovisning, daterad 2011-02-18, samt komplettering daterad 2011-03-10. Syftet har varit att bedöma om årsredovisningen är rättvisande.

Riksrevisionen vill efter granskningen av årsredovisningen och avlämnandet av revisionsberättelse fästa ledningens uppmärksamhet på nedanstående.

Riksrevisionen önskar information senast 2011-05-09 med anledning av våra iakttagelser i denna rapport.

1. Sammanfattning

Riksrevisionen har efter granskning av Försvarmaktens årsredovisning för 2010 bedömt att årsredovisningen, inklusive avlämnad komplettering, är fullständig och ger en i allt väsentligt rättvisande bild av verksamheten. Sammantaget bedömer Riksrevisionen dock att processen för att producera och kvalitetssäkra Försvarmaktens årsredovisning uppvisar påtagliga brister, vilka måste åtgärdas. I denna rapport redovisar Riksrevisionen bl.a. att:

- de generella rutinerna för kvalitetssäkringen av årsredovisningen har uppvisat ett flertal brister som lett till att Försvarmakten fått avlämna en omfattande komplettering till den årsredovisning som ursprungligen beslutades av ledningen
- Försvarmaktens redovisning av kostnader samt anslagsutfall på produktgruppsnivå baseras i väsentliga delar på schablonberäkningar, vilka minskar precisionen i denna redovisning, något som inte tillräckligt tydligt framgår av årsredovisningen
- bristande rutiner för den finansiella redovisningen leder till att det på flera poster föreligger såväl stor osäkerhet i de belopp som redovisas i balans – och resultaträkning, som brister i efterlevnad av gällande regelverk för redovisningen



- Försvarsmakten bör vidareutveckla metoder och kvalitetssäkring vad gäller redovisning av utestående åtaganden mot bemyndiganderam
- Försvarsmakten bör utveckla analys och bedömning av vilken verksamhet som är relevant att återrapportera till regeringen i resultatredovisningen

I rapporten sammanfattas även resultat av löpande granskning avseende intern kontroll i redovisningen i samband med övergång till nytt redovisningssystem samt vissa upphandlingsfrågor. Av dessa granskningar framgår bl.a. att Försvarsmakten:

- bör vidta åtgärder för att få ett bättre utnyttjande av system PRIO
- har fortsatta stora brister i hanteringen av utbetalningar, samt i ett granskat fall även har brister i dokumentation vad gäller avsteg från Lagen om offentlig upphandling (LOU)

2. Information av särskild betydelse

Riksrevisionen har som framgår ovan bedömt att årsredovisningen, inklusive avlämnad komplettering i allt väsentligt är rättvisande. Riksrevisionen har därutöver valt att i revisionsberättelsen lämna en särskild upplysning med anledning av den information som framgår av årsredovisningen s 46-47. Denna information gäller justering av leveransplaner för vissa materielprojekt för att hantera prognostiserade överutnyttjande av anslag 2012-2013.

Under hösten 2010 gjordes en överenskommelse mellan Försvarets materielverk (FMV) och Försvarsmakten avseende metodik för att i görligaste mån balansera faktisk fakturering mot de anslag Försvarsmakten tilldelats i regleringsbrev. Överenskommelsen medför att Försvarsmakten erhållit leveranser till de monetära värden som var planerade för 2010, vilket uppnåts genom att försenade leveranser av exv. HKP14 kompenseras bl.a. genom att andra leveranser tidigare lagts i förhållande till tidigare beslutade leveransplaner.

Riksrevisionen bedömer att frågan är av särskild betydelse då den förändring av fakturering och leveranser som genomförts påverkar anslagsutfallen för såväl 2010 som för ett antal år framöver. Något regeringsbeslut angående omförhandlingen föreligger inte men information om förändringen framgår av såväl Försvarsmaktens som FMV:s årsredovisningar. Det kan i sammanhanget noteras att omförhandlingar av leveranser även tidigare har genomförts, bl.a. för att 2006 hantera en av regeringen beslutad begränsning av Försvarsmaktens dåvarande materielanslag. Även i detta fall lämnade Riksrevisionen en revisionsberättelse med särskild upplysning. En förutsättning för att kunna genomföra denna typ av omförhandling är att olika redovisningskrav gäller för berörda myndigheter; detta då



FMV är en avgiftsfinansierad myndighet och Försvarmakten en anslagsfinansierad myndighet.

3. Bristande kvalitetssäkring av årsredovisningen

Den årsredovisning som Försvarmakten avlämnade till regeringen 2011-02-18 var behäftad med ett antal allvarliga brister, vilka belyser behovet av en betydande förbättring av kvalitetssäkringen. Bland de brister som iaktogs vid Riksrevisionens granskning av årsredovisningen noterades bl.a. att redovisningen inte omfattade någon finansieringsanalys, vilket är ett obligatoriskt dokument enligt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB). Även kostnads- och intäktsfördelning per verksamhetsgren saknades i årsredovisningen, vilket är ett krav enligt FÅB. Bland övriga väsentliga brister noterades bl.a.:

- att Försvarmakten tagit upp skuld avseende personalens semesterlöner till uppskattningsvis 150-200 mkr för lågt belopp
- att ledningens uttalande om den interna styrningen och kontrollen var formulerat på ett sätt som gjorde att det inte var tydligt för läsaren vilka väsentliga intern kontrollbrister som ledningen identifierat vid myndigheten
- information saknades om hur Försvarmakten redovisningsmässigt hanterat den personal som sagts upp efter beslut om internationell tjänstgöringsskyldighet
- att Försvarmaktens bemyndiganderedovisning omfattade även vissa åtaganden som inte borde redovisats mot bemyndigandet

Efter Riksrevisionens granskning har Försvarmakten 2011-03-10 avlämnat en komplettering där ovan nämnda brister åtgärdas, eller förklaras, vilket medför att Riksrevisionen bedömt att årsredovisningen *inklusive komplettering* är upprättad i enlighet med gällande bestämmelser och ger en i allt väsentligt rättvisande bild.

Riksrevisionen har i revisionsrapport efter samtliga årsredovisningar sedan 2005 påtalat olika former av brister i analys och kvalitetssäkring av Försvarmaktens årsredovisningar (samt i förekommande fall delårsrapporter). Ovan nämnda förhållanden, kompletterat med övrig information i denna rapport visar att väsentliga delar av dessa brister fortfarande kvarstår.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar att Försvarmakten genomför en grundlig analys av hur ansvarsförhållanden och rutiner fortsättningsvis



ska utformas när beslutsunderlag till riksdagen och regeringen produceras.

4. Osäkerhet i utfall på produkter

Som framgår ovan saknades i den årsredovisning som Försvarmakten beslutade 2011-02-18 en redovisning av hur verksamhetens kostnader och intäkter fördelas utifrån den verksamhetsindelning som myndigheten valt i resultatredovisningen. Denna redovisning som är ett krav enligt Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag 3 kap. 2§ inkom som komplettering 2011-03-10. Härutöver redovisar Försvarmakten enligt krav i regleringsbrev en tabell över produktgruppernas anslagsförbrukning i årsredovisningen.

Båda dessa redovisningar baserar sin struktur på produktbegreppet, vilket Försvarmaktens ekonomiska modell (FEM) definierar som måttstocken för uppföljning och resultatvärdering av de prestationer som Försvarmakten lämnar ifrån sig. Kostnadsfördelningen mot produktgrupper är tänkt att ske löpande under verksamhetsåret. För 2010 är totala nettoverksamhetskostnader om 40,3 mdkr fördelade på produktgrupperna (i beloppet ingår kostnadsreducerande intäkter med ca 1,2 mdkr). Vid årsskiftet 2010/2011 hade Försvarmakten fortfarande endast fördelat ut 14,8 mdkr av 40,3 mdkr mot slutprodukt. Av dessa 14,8 mdkr låg 8,5 mdkr som grund för en schablon som skulle användas som fördelningsnyckel. Av de resterande kostnaderna har ca 18 mdkr fördelats ut på produktgrupper med hjälp av schablonen. Därefter har ca 10 mdkr av de totalt ca 40,3 mdkr fördelats ut i en andra omgång från produktgrupperna till slutprodukt enligt samma schablon.

Jämfört med 2009 års kostnadsutfall för exv. produktgrupp 07 Internationella insatser har kostnaderna ökat med 53 %, det vill säga med cirka 1 333 mnkr till 3841 mnkr. För produktgrupp 01 Arméförband har kostnaderna ökat med 34 % vilket motsvarar 2 473 mnkr. Några jämförelsesiffror redovisas inte för kostnaderna trots att ESV:s föreskrifter till Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag 3 kap. 2§ föreskriver detta. Försvarmakten gör inga analyser eller kommentarer av förändringarna trots att det skett stora förändringar på flertalet produktgrupper.

Försvarmakten har som nämnts ovan även redovisat produktgruppernas anslagsförbrukning. I denna tabell framgår att exv. produktgrupp 07 Internationella insatser redovisat med 5 395 mnkr dvs. avsevärt högre än ovan nämnda 3 841 mnkr. Orsaken till detta är att enbart förbandsanslaget 1:1 är kostnadsredovisat medan för anslag 1: 2 tillämpas särutgiftsmodell och för anslag 1:3 utgiftsavräkning av



anslaget. Några kommentarer eller förklaringar om varför utfallen skiljer sig åt mellan tabellerna redovisas inte.

Under löpande granskning har Riksrevisionen kunnat konstatera att produktredovisningen inte fungerat tillfredsställande under 2010. Bland annat har fördelningen av materielkostnader inte fungerat som tänkt, enligt uppgift dels då det nya system PRIO inte var upplagt på rätt sätt för att hantera kostnader för materiel, dels då det inte fanns tydliga ramar och riktlinjer för hur kostnadsfördelningen av materiel skulle ske. Sammantaget har detta gjort att merparten av arbetet med fördelning av kostnader på produkter har utförts mycket sent under året och inte har hunnit kvalitetssäkras fullt ut.

Rekommendation

Försvarsmakten bör säkerställa att tydliga verksamhetsföreskrifter föreligger för hur produktredovisningen ska ske. Försvarsmakten bör kvalitetssäkra årsredovisningen för att försäkra sig om att regelkrav efterlevs, samt eftersträva en större precision i redovisningen där behovet av schablonbaserade fördelningar minskas.

5. Osäkerhet i de belopp som tas upp i finansiell redovisning

På några punkter i Försvarsmaktens finansiella redovisning finns det betydande osäkerhet i de belopp som redovisas, vilket försvårar mottagarens möjlighet att använda årsredovisningen som beslutsunderlag.

5.1 Redovisning av semesterlöneskuld

I balansräkningen redovisar Försvarsmakten en upplupen skuld avseende lön samt semesterlön om ca 1385 mkr, inklusive sociala avgifter. Riksrevisionen kan konstatera att bristande rutiner för rapporttuttag samt kvalitetssäkring av underlag har gjort att de semesterdagar som tjänats in, men inte tagits ut under 2009-2010 saknas i redovisningen för flertalet förband. I gengäld finns i skulden upptaget även dagar som anställda tjänat in januari 2011, vilka inte borde ingått i skulden per 2010-12-31. Felet avser alla förband vars personalhantering gått över i system PRIO under 2010. Bristen medför att avräkningen av främst anslaget *1:1.1 Förbandsverksamhet och beredskap* är redovisad med för lågt belopp, ett fel som påverkar även saldon i såväl resultaträkningen som balansräkningen. Belopp har inte kunnat beräknas med säkerhet, men i den komplettering till årsredovisningen som Försvarsmakten avlämnat 2011-03-10 uppskattas beloppet till 150 -200 mkr.

Riksrevisionen har inte vid granskningen kunnat identifiera något uttalat helhetsansvar för att säkerställa kvaliteten i redovisningen av



semesterlöneskulden. En korrekt redovisning av skulden förutsätter fungerande rutiner och avstämningar av att personalens semester registreras på ett korrekt sätt; men de lokala enheterna/förbanden synes inte ha varit involverade i någon form av bedömning av värdenas riktighet. Utdatarapporter för överföring av information mellan PRIO och lönesystemet Palasso tycks inte ha kvalitetssäkrats i tillräcklig omfattning, utan bristande fullständighet i dessa har identifierats först vid Riksrevisionens granskning av underlagen.

5.2 Redovisning av beredskapstillgångar

Försvarmaktens beredskapstillgångar uppgår enligt årsredovisningen till 97 521 mkr. I beloppet ingår beredskapsinventarier som är under konstruktion, vilket innebär att beredskapsinventarierna inte tagits i bruk och därmed skall inte avskrivningar göras. Enligt underlag uppgår beredskapsinventarier under konstruktion till 21 765 mkr. Då anläggningar under konstruktion färdigställs skall de omföras till färdigställda beredskapsinventarier, varpå avskrivning av tillgången påbörjas. Enligt Försvarmaktens underlag till not i årsredovisningen så har inte anläggningar omförts från att vara under konstruktion till färdigställt i normal omfattning p.g.a. tidsbrist i samband med införande av PRIO. Försvarmakten uppskattar att detta fel uppgår till 1 500 mkr och har medfört att avskrivningar för 2010 därmed blivit upptagna med ett för lågt belopp om 100-150 mkr. Felets påverkan på avskrivningarna har redovisats i not i årsredovisningen. Vid granskningstillfället saknades ett sammanställt underlag som visar vilka beredskapstillgångar som ingår i det beräknade felet och vilka beräkningsgrunder Försvarmakten har använt sig av för att få fram avskrivningsbeloppet.

Riksrevisionens granskning visar att anläggningar som felaktigt ligger under konstruktion uppgår till ca 1 290 mkr och att avskrivningar är för lågt upptagna med ett belopp om ca 80-90 mkr.

I Försvarmaktens delårsrapport per 2010-06-30 framgick att ett JAS-plan under våren 2010 varit inblandat i en olycka och "är att betrakta som havererat". I Riksrevisionens revisionsrapport, daterad 2010-09-13, uppmärksammades att Försvarmakten inte har hunnit fatta beslut om avveckling och att tillgången därmed i delårsrapporten fanns upptagen till fullt bokfört värde under posten beredskapstillgångar. Detta förhållande kvarstod vid tidpunkten för upprättande av årsredovisningen och Försvarmakten har inte informerat om detta förhållande i anslutning till redovisning av beredskapstillgångar.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar att Försvarmakten vidtar ytterligare åtgärder för att säkerställa att systemstödet levererar korrekta uppgifter



för upprättande av årsredovisningen, samt inför kompletterande rutiner för att verifiera att kontroller och avstämningar fungerar som planerat.

Riksrevisionen rekommenderar att Försvarmakten utvecklar rutinen för att föra om anläggningstillgångar från under konstruktion till färdigställd så att en rättvisande kostnadsredovisning säkerställs.

FM bör se över sina rutiner vid avveckling/nedskrivning av tillgångar för att säkerställa att redovisningen är rättvisande.

6. Avsättningar i samband med uppsägning

Under 2010 har uppskattningsvis 400 anställda vid Försvarmakten sagts upp pga. arbetsbrist, till följd av att vederbörande valt att inte acceptera övergången till internationell tjänstgöringsskyldighet.

I de fall personal sägs upp och det är rimligt att anta att personalen inte kommer att delta i myndighetens verksamhet under uppsägningstiden, skall avsättning enligt Riksrevisionens bedömning göras i balansräkningen och kostnadsbelastning av anslaget ska ske redan vid beslutstillfället. Försvarmakten redovisar ingen avsättning för den berörda personalkategorin i årsredovisningen för 2010. I den komplettering som avlämnats 2011-03-10 förklaras detta med att Försvarmakten av bl.a. försäkringsskäl inte fattar beslut om arbetsbefrielse i samband med uppsägning. Personal deltar i Trygghetsstiftelsens aktiviteter på arbetstid, vilket Försvarmakten anser vara en del av Försvarmaktens ordinarie verksamhet. Riksrevisionen anser att denna tolkning kan diskuteras och att det sannolikt finns skäl att även under dessa förutsättningar göra en avsättning för avvecklingslönekostnaderna; detta skulle närmast vara aktuellt vid kommande delårsrapport. Det bör också nämnas att andra myndigheter i liknande situation gjort en annan bedömning än Försvarmakten.

Rekommendation

Försvarmakten bör ånyo ta ställning till att göra en avsättning för lönekostnaderna för den personal som valt att inte acceptera övergång till internationell tjänstgöring. Försvarmakten bör också samråda med ESV i denna redovisningsfråga för att få en enhetlig tillämpning inom statsverket.

7. Bemyndiganderedovisning

Försvarmakten har i regleringsbrevet tilldelats bemyndiganderam för två av sina anslag. I årsredovisningen redovisar Försvarmakten ett åtagande om 37 955 mnkr på anslag 1.3 *Anskaffning av materiel och anläggningar* och 14 950 mnkr på anslag 1.4 *Vidmakthållande*,



avveckling mm av materiel och anläggningar. Försvarsmaktens utestående bemyndigande baseras på en beräkning av föregående års utnyttjande av bemyndiganderam, nya åtaganden som ingåtts under året, omförhandling/prisomräkningar samt infriade åtaganden under året.

När Försvarsmakten beräknar infriade åtaganden utgörs utfallet av de beställda leveranser som skulle ha inkommit enligt planerade ”milstolpar”, vilket innebär att utnyttjandet av bemyndiganderamen inte påverkas av förseningar och tidiga leveranser i förhållande till avtalad leveranstid. Denna hantering medför att bemyndigandet inte fullt ut går att stämma av per beställning/avtal. Processen med att ta fram en bemyndiganderedovisning har under en längre period varit mycket komplicerad och personberoende. Som ett led i införandet av PRIO så har processen utvecklats men fortfarande finns brister i kvalitetssäkringen i lämnade underlag. Ett exempel på detta är att det i granskningen av årsredovisningen uppmärksammades att ett projekt om 638 mkr som inte var beställt var medräknad som ett bindande åtagande, i strid med Anslagsförordningen (1996:1189) §20. Troligtvis hade detta kunnat undvikas med en kvalitetssäkringsrutin mot ett tydligt underlag. Bristen har efter Riksrevisionens granskning korrigerats i den komplettering till årsredovisningen som Försvarsmakten avlämnat 2011-03-10.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar att Försvarsmakten utvecklar rutinen för att framställa bemyndiganderedovisningen. Rutinen för att ta fram bemyndiganderedovisningen bör dokumenteras för att på så sätt minska personberoendet. Vidare bör innehållet i underlaget utvecklas för att möjliggöra en bättre kvalitetssäkring. Slutligen bör bemyndiganderedovisningen baseras på verkliga utfall, istället för avtalade leveranser.

8. Resultatredovisning

2009 förändrades kraven på myndigheternas resultatredovisning genom att förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) tydliggör att återrapporteringen primärt ska utgå från myndigheternas instruktionsenliga uppgifter, samt fokusera på väsentliga prestationer i verksamheten samt kostnaderna för dessa.

Jämfört med flertalet andra myndigheter har Försvarsmakten haft ett relativt detaljerat regleringsbrev med en stor mängd återrapporteringskrav, vilket också präglat den återredovisning som gjorts. Under sommaren 2010 har dock en ny instruktion för myndigheten fastställts av regeringen, och en viss förändring av regleringsbrevet har gjorts. Mot denna bakgrund anser Riksrevisionen



det vara väsentligt att Försvarsmakten tar ställning till hur man ska fortsätta att utveckla återrapporteringen, då myndigheten nu själv i ökad utsträckning kan styra denna fråga. Det är då viktigt att beakta huruvida all väsentlig verksamhet enligt instruktion faktiskt återrapporteras. Ett sådant exempel är de uppgifter som enligt instruktionens § 21 åvilar generalläkaren. Även om denna verksamhet ur personella och monetära termer är liten i förhållande till Försvarsmaktens totala verksamhet, är uppgiften principiellt intressant utifrån de ansvarsområden som generalläkaren har.

Beträffande Försvarsmaktens återredovisning av operativ förmåga finns det ett utvecklingsbehov avseende metoderna. Försvarsmakten bör eftersträva en högre grad av objektivitet i sin värderingsprocess. Dessutom bör värderingen som ligger till grund för den operativa förmågan såsom krigsförbandsvärderingen och den taktiska värderingen tydligare utgå ifrån de nya operativa kraven.

Även vad gäller redovisningen av prestationer och dess utveckling avseende volym och kostnader anser Riksrevisionen att Försvarsmakten kan utveckla sin redovisning ytterligare, avseende exempelvis NBG11 samt uppdrag inom exportstöd och stöd till samhället.

Rekommendation

Försvarsmakten bör inför årsredovisningen 2011 ta ställning till hur verksamheten fortsättningsvis skall återrapporteras för att på bästa sätt redovisa hur myndigheten löst sina instruktionsenliga uppgifter, samt hur verksamhetens prestationer och kostnader utvecklats.

9. Införande av system PRIO

I revisionsrapport daterad 2010-09-14 har Riksrevisionen uppmärksammat vissa brister i Försvarsmaktens redovisning vilka till viss del uppkommit som en följd av införandet av ett nytt ekonomisystem (system PRIO). Under hösten och vintern 2010 har Riksrevisionen genomfört en översiktlig granskning av förutsättningarna för en korrekt redovisning och uppföljning av densamma i det nya systemet.

I resultatredovisningen (s 61) redovisar Försvarsmakten kortfattat införandet av system PRIO. Av denna redovisning framgår bl.a. ”*Produktionssättningen och efterföljande utrullningar har fungerat väl och systemet är stabilt i produktion*”. Riksrevisionen anser att den bild som ges av PRIO-införandet inte är tillräckligt nyanserad, bl.a. då det av såväl löpande kontakter med förband som av Försvarsmaktens egna bokslutsunderlag framgår att verksamheten upplevt omfattande



problem relaterade till införandet. Denna information framgår inte av årsredovisningen.

Riksrevisionen noterar att det under en stor del av året varit fortsatta problem med stora mängder av fakturor som inte betalats i tid. Under senare delen av hösten har dock särskilda åtgärder vidtagits för att regelbundet följa upp och åtgärda dessa, vilket minskat antalet för sent betalda fakturor avsevärt. De problem som identifierats har såvitt Riksrevisionen ser delvis orsakats av att stora mängder av fakturor fortfarande går utanför det tänkta fakturaflödet pga att inköp/beställningar inte initieras i enlighet med gällande regelverk.

Pga. arbetsbelastning har det under vissa perioder varit lång eftersläpning avseende upplägg av behörigheter till systemet, vilket gör att roller som behövs för ett fungerande fakturaflöde stått obemannade, eller varit bemannade med personal som inte funnits i organisationen. Vidare tycks aktörer ute i organisationen inte ha fått tillräcklig kännedom om hur behörighets- och rollhanteringen är uppbyggd, vilket medfört att fakturor hamnat fel då individer som lämnat organisationen och har tagits bort ut behörighetssystemet fortfarande tycks ha kvarstått i en ”attestlista” (Riksrevisionens benämning) som administreras i särskild ordning. Även detta tycks alltså ha medfört att fakturorna i vissa fall skickats ut elektroniskt till personal som inte längre funnits tillgänglig i organisationen.

Efter granskningen av Försvarmaktens delårsrapport konstaterade Riksrevisionen att personal som arbetar med redovisning och uppföljning i flera fall inte hade de behörigheter i systemet som krävdes för att kunna fullgöra sina arbetsuppgifter på ett effektivt sätt. Riksrevisionens uppfattning är att detta förhållande kvarstått under väsentliga delar av redovisningsåret 2010. Detta i kombination med att det fortfarande finns en osäkerhet bland användarna om hur rapporterna fungerar, och vilken information man faktiskt får ut från systemet leder enligt Riksrevisionens bedömning till risk för stora brister i redovisningen och uppföljningen av densamma. Ett exempel gäller den ovan nämnda felredovisningen av semesterlöneskulden som tycks ha uppstått i samband med att data förs mellan PRIO och lönesystemet Palasso. Vid den löpande granskningen under 2010 har Riksrevisionen kunnat konstatera att det även för verksamhetsföreträdare är svårt att få överblick över vilka kostnader och intäkter som belastat projekt, liksom att identifiera enskilda transaktioner rörande projekt. Riksrevisionen har även noterat flera fall där verksamhetsansvariga valt att inte agera utifrån de utfallsvärden som erhållits i rapporter från PRIO då dessa utfall inte bedömts rimliga, utan planering och uppföljning har istället baserats på erfarenhetsvärden. Riksrevisionen anser det vara särskilt väsentligt att information om de problem och brister som noteras i olika delar av



organisationen på ett effektivt sätt kommuniceras till samtliga de olika instanser som är involverade i den centrala uppföljningen av myndighetens ekonomi och verksamhet.

Riksrevisionen har vid ett flertal tillfällen framfört synpunkter på intern kontrollnivån i Försvarmaktens redovisning, med avseende på otydlighet i ansvarsfördelningar mm. För en fungerande intern kontroll bedömer Riksrevisionen att det krävs en sammanvägd blandning av manuella och maskinella kontroller i redovisningen, såväl före, som under och efter transaktionernas bearbetning. Det är enligt Riksrevisionens bedömning viktigt att den kontrollstruktur som beslutas baseras på en avvägd riskbedömning utifrån den enskilda organisationens behov. Riksrevisionen har vid förfrågan inte tagit del av någon samlad dokumenterad analys av risker, åtgärdsförslag samt motverkande kontroller som legat till grund för systemuppsättningen inför PRIO-införandet. De svar som erhållits ger istället vid handen att systemuppsättningen har utarbetats successivt baserat på standards och behov/önskemål från verksamheten. Utifrån de brister som iakttagits under året bedömer Riksrevisionen att det finns anledning att ifrågasätta huruvida riskerna relaterade till kraven på en korrekt, löpande finansiell redovisning i tillräcklig omfattning har beaktats under arbetets gång.

En väsentlig del av den interna kontrollen i verksamheten är förmågan till analys och omhändertagande av felärenden, dels i syfte att återkoppla frågor till användarna, men även för att ur ett större perspektiv identifiera särskilt viktiga eller frekventa områden där problem uppstår. Vid förfrågan har Riksrevisionen inte tagit del av någon analys/statistik över denna typ av ärenden samlat på myndighetsnivå.

Rekommendation

Försvarmakten bör vidta ytterligare åtgärder för att minska riskerna för bristande fakturahantering och brister i utdatahanteringen rörande system PRIO. Särskild vikt bör fästas vid kontinuerlig utbildning och information om funktionalitet och korrekt användning för att öka tillförlitligheten i beslutsunderlag till befattningshavare på olika nivåer i organisationen. Försvarmakten bör ta ställning till huruvida nuvarande systemuppsättning på bästa och kostnadseffektivaste sätt ger tillräckligt stöd för såväl upprättande av löpande redovisning som uppföljning av densamma.

10. Bristande kontroll i betalning och upphandling

Försvarmakten arrangerade, tillsammans med flertalet andra aktörer, Aerospace Forum i Linköping 10-13 juni 2010. För att planera och förbereda evenemanget anlätade Försvarmakten konsultstöd. Ett



upphandlingsuppdrag skickades till FMLOG:s upphandlingsenhet den 14 december 2009. Enligt uppgift hade dock konsulten som anlätades, i detta läge redan arbetat för Försvarsmakten under en dryg månads tid, och pga detta avbröts upphandlingsärendet.

Ytterligare ett upphandlingsuppdrag avseende samma tjänst inkom 28 januari 2010 till upphandlingsenheten med ett beräknat värde på 700 tkr exklusive moms där beställaren angav att det förelåg ensamrätt till uppdraget hos konsulten. Upphandlingsenheten ansåg att så inte var fallet och föreslog ett annat tillvägagångssätt varpå meddelande mottogs om att upphandlingsuppdraget kunde avbrytas. Detta resulterade i att ärendet på nytt avregistrerades och att högkvarteret övertog attestansvaret för den fortsatta faktureringen i projektet.

Den aktuella konsultfirman har i uppdraget fakturerat Försvarsmakten minst 1325 tkr exkl. moms, vilket överstiger beloppsgränsen för direktupphandling. Detta innebär att anskaffningen inte är utförd i enlighet med varken Lag (2007:1091) om offentlig upphandling eller Försvarsmaktens interna regelverk. Vid förfrågan har Försvarsmakten inte uppvisat något dokumenterat beslut där det motiveras varför man valt att göra avsteg från LoU. Vid förfrågan har inte heller presenterats något avtal med berörd konsult vad avser vilken typ av kostnader som ska kunna faktureras Försvarsmakten.

Vid genomgång av fakturaunderlagen för aktuellt projekt noterar Riksrevisionen ånyo att Försvarsmakten bör förstärka kontrollen över hanteringen av fakturor. Riksrevisionen har i revisionsrapport daterad 2011-03-19 konstaterat brister i myndighetens utbetalningsrutiner, vilka lett till åtminstone en mycket stor felutbetalning. Även i det nu aktuella fallet har felaktig utbetalning gjorts då konsultfirman i ett fall fått ut ersättning flera gånger baserat på identiska underlag. Faktura avseende den aktuella perioden tycks ha gått ut till olika attestanter inom Försvarsmakten, som var för sig godkänt utbetalning till leverantören, varefter båda dessa godkännanden resulterat i varsin utbetalning i början av 2011 om ca 112 tkr exkl. moms. Denna faktura har inkommit ca fem månader efter att arbete utförts, och dessutom efter att slutavräkning av aktuellt projekt redan gjorts. Den felaktiga betalningen har såvitt Riksrevisionen kan se reglerats först efter Riksrevisionens granskning, i början av april 2011.

Ersättning för samma period har dessutom utbetalats en tredje gång, i februari 2011. Detta då Försvarsmakten noterat att uppgift om F-skattsedel saknades på fakturan, varför fakturan sänds till löneenheten som gjort utbetalning till leverantören även via lönesystemet. Vid denna utbetalning har beräkning av lönebeloppet inkluderat den mervärdesskatt som är inkluderad på fakturan, vilket dessutom gör att den utbetalade ersättningen är gjord med fel belopp. Denna utbetalning har enligt uppgift till Riksrevisionen återbetalats i början av mars 2011.



Som framgår ovan har Försvarsmakten vid förfrågan inte kunnat visa något avtal med leverantören som reglerar innehållet i uppdraget eller vilken typ av kostnader som är fakturerbara. Projektansvarig har enligt uppgift gjort rimlighetsbedömning av fakturorna, men generellt framgår det inte av underlagen vilka kontroller som gjorts av riktigheten i fakturerade belopp innan utbetalning. I de underlag Riksrevisionen fått avseende ovan nämnd slutavräkning framgår inte heller antal timmar eller vad beloppen avser. I ett fall stämmer inte heller det fakturerade, och utbetalda, beloppet med de underliggande delposterna till fakturan, vilket inte upptäckts vid Försvarsmaktens fakturagranskning. I detta fall har leverantören fått ca 16 tkr för lite i ersättning i förhållande till fakturerade timmar. Riksrevisionen noterar även att minst fyra olika personer har attesterat fakturor i projektet vid olika tidpunkter, vilket indikerar ytterligare risk för att överblicken över fakturabehandlingen kan brista.

Rekommendation

Försvarsmakten rekommenderas att förbättra efterlevnaden av LOU, samt att på ledningsnivå besluta om samt tydligt dokumentera de fall där undantag från regelverket av olika skäl anses nödvändiga. Vidare bör tillses att giltiga avtal finns med leverantörer samt att rutiner införs för dokumenterad kontroll av att fakturerade kostnader är giltiga.

De brister som Riksrevisionen noterat avseende Försvarsmaktens betalningsrutiner, såväl i aktuellt fall som i tidigare rapportering, är allvarliga. Riksrevisionen anser att det är av yttersta vikt att Försvarsmakten utreder orsakerna och konsekvenserna av de identifierade bristerna, utvärderar risken för att denna typ av fel är systematiskt förekommande i verksamheten samt vidtar åtgärder för att såväl förebygga som upptäcka liknande brister i framtiden. Åtgärderna bör bl.a. omfatta en översyn av nuvarande rutiner för fakturahandling, attestering och utbetalningskontroll. Vidare bör Försvarsmakten införa rutiner för efterkontroll av utbetalningar utifrån fastställda kriterier såsom större belopp, särskilda transaktionstyper som bedöms riskfyllda mm. Det bör också övervägas att införa slumpmässiga urval för granskning av transaktioner som inte omfattas av ovanstående riskbaserade urval.

11. Övriga kvalitetssäkringsfrågor

I samband med årsredovisningsgranskningen 2009 noterade Riksrevisionen en differens mellan försystemet Dabol där publikationer och trycksaker hanteras, och huvudboksredovisningen, vilket också presenterades i revisionsrapport daterad 2010-04-20. Efter granskningen av 2010 års årsredovisning kan Riksrevisionen



konstatera att differensen inte har åtgärdats utan istället har ökat och nu uppgår till ca 37 mkr. Någon säker uppgift om det korrekta värdet på aktuellt lager har inte kunnat erhållas (bokfört värde uppgår till 28 mkr, värde enligt underlag från Dabol är 65 mkr).

I samma revisionsrapport noterade Riksrevisionen även att Försvarmakten redovisade flera olika uppgifter om hur många årsarbetskrafter som tjänstgör vid myndigheten. Även denna iakttagelse kvarstår efter årets granskning. I sammanställningen över väsentliga uppgifter (tabell 33 i huvuddokumentet) samt tabell 8 i bilaga 2 anges att Försvarmakten har 17297 årsarbetskrafter. Tabell 6 i bilaga 2 anger 17266 årsarbetskrafter medan tabell 2 i bilaga 1 summerar till 15520 årsarbetskrafter. Någon tydlig förklaring till varför olika värden redovisas framgår inte av årsredovisningen.

Försvarmakten har i sin redovisning tagit upp många fordringar mot anställda, vilka klassificerats som kundfordring. Fordringarna avser i relativt stor omfattning att felaktiga löner har utbetalats. Dessa fordringar bör i stället redovisas som övrig fordran. Genom att klassificera fordringarna på rätt sätt blir redovisningen tydligare vad gäller de olika fordringar som Försvarmakten har. Det är också väsentligt att förbandens roll i säkerställande av rätt belopp tydliggörs i detta avseende.

Det faktiska återställandearbetet för Atalanta-insatsen kommer att utföras 2011, men då kostnaden har uppstått 2010 borde denna ha tagits upp i resultaträkningen och påverkat anslag i enlighet med FÅB. Någon avsättning för återställandet har dock ej gjorts i Försvarmaktens redovisning. Anledning till detta är att ett särskilt anslag för detta har anvisats i regleringsbrevet för 2011. Denna redovisning är ett undantag från EA-bestämmelserna och detta borde därför ha framgått på ett tydligare sätt i årsredovisningen.

Enligt regleringsbrev skulle Försvarmakten från anslag 6.1:2 *Fredsfrämjande truppinsatser*, under 2010 till Kustbevakningen utbetala belopp som motsvarar Kustbevakningens kostnader i Atalanta-insatsen. Per den 31 december har anslaget belastats med drygt 48 mnkr för detta ändamål, ett belopp som i resultaträkningen är redovisat som driftskostnad. Riksrevisionen bedömer att det belopp som betalats ut till Kustbevakningen inte är en verksamhetskostnad för Försvarmakten och därför borde ha redovisats som lämnat bidrag i resultaträkningens transfereringsavsnitt. Motsvarande iakttagelse framfördes även i revisionsrapport daterad 2010-09-13 efter granskning av Försvarmaktens delårsrapport.

I förordning om myndigheters bokföring 22§ framgår ett ansvar för att statens medel används inom ramen för myndighetens verksamhet och i enlighet med gällande regler. Som nämnts ovan bedömer Riksrevisionen att utbetalningen till Kustbevakningen inte är en



verksamhetskostnad. Vidare kan nämnas att Kustbevakningen i definition av sina särutgifter för Atalantamissionen har en vidare tolkning än Försvarmaktens vilket medför att anslaget belastas utifrån andra premisser än i de fall då Försvarmakten bedriver verksamhet vars finansiering omfattas av särutgiftsmodellen.

Rekommendation

I enlighet med vad som framgått av andra avsnitt av denna rapport bör Försvarmakten förstärka rutinerna för att säkerställa en korrekt redovisning och återrapportering i förhållande till gällande regelverk.

Ansvarig revisor Bengt Bengtsson har beslutat i detta ärende.
Uppdragsledare Frank Lantz har varit föredragande.

Bengt Bengtsson

Frank Lantz

Kopia för kännedom:

Regeringen

Försvarsdepartementet

Finansdepartementet (budgetavdelningen)