



Försvarmakten  
107 85 Stockholm

Datum 2010-04-20  
Dnr 32-2009-0559

## Försvarmaktens årsredovisning 2009

Riksrevisionen har granskat Försvarmaktens årsredovisning, daterad 2010-02-19. Syftet har varit att bedöma om redovisningen och underliggande redovisning är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande samt om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut.

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

Riksrevisionen önskar information senast 2010-05-21 med anledning av våra iakttagelser i denna rapport.

### 1. Sammanfattning

I denna rapport sammanfattar Riksrevisionen sina iakttagelser från granskningen av Försvarmaktens årsredovisning för 2009. Riksrevisionen har efter granskningen avlämnat en revisionsberättelse utan invändning, men bedömer ändå sammantaget att det finns ett antal områden där Försvarmakten måste genomföra omfattande förbättringar av sina rutiner. Riksrevisionen vill särskilt poängtera att ett flertal av de iakttagelser och brister som noteras synes böttna i bristande kommunikation mellan olika delar av verksamheten, och i vissa fall också oklarheter rörande ansvaret för olika former av analyser och utredningar.

Iakttagelser som gjorts under granskningen avser bl.a.:

- bristande överensstämmelse mellan olika delar av årsredovisningsdokumentet,
- otillräcklig presentation och analys av värden och förändringar i den såväl den finansiella redovisningen som produktgruppsredovisningen
- behov av utveckling av redovisningsprinciper avseende bl.a. avsättningar för framtida kostnader, värdering av beredskapslager samt lånefinansiering hos Riksgäldskontoret
- behov av utveckling av rutiner för avstämning och dokumentation av redovisningen avseende bl.a. beredskapstillgångar, ersättningar till anställda, samt mellanhavanden med andra myndigheter.



## 2. Analys och kvalitetssäkring av uppgifter i årsredovisningen

En övergripande iakttagelse från granskningen av Försvarmaktens årsredovisning är att Försvarmakten bör klargöra och samla ansvaret för att analysera och kvalitetssäkra uppgifter som lämnas i årsredovisningen, samt tillse att tillräcklig information presenteras i årsredovisningen. Riksrevisionen pekar senare i denna rapport på bristande överensstämmelse mellan resultatredovisningens produktgruppsredovisning och de finansiella dokumenten, vilket borde ha analyserats och förklarats på ett tydligare sätt i årsredovisningen. Riksrevisionen konstaterar nedan även bristande analys och information rörande väsentliga förändringar i den finansiella redovisningen, samt förändringar av redovisningsprinciper rörande bl.a. avsättningar för framtida materielavveckling.

Uppgiften om antalet anställda vid Försvarmakten varierar kraftigt beroende på var i årsredovisningen informationen lämnas. Enligt huvuddokumentets *Sammanställning av väsentliga uppgifter* hade Försvarmakten 2009 en personalstyrka uppgående till 15 240 årsarbetskrafter, medan personalberättelsen i bilaga 2 anger 16 888 årsarbetskrafter, dvs en differens på drygt 1 600 personer. Differensen visar att behov föreligger av förbättrade rutiner för kontroll av att de olika delarna av årsredovisningen ger en likartad bild av verksamheten.

### *Rekommendation*

Riksrevisionen bedömer det som väsentligt att Försvarmaktens ledning tydligt definierar hur ansvaret i organisationen ska fördelas vad gäller analys och kvalitetssäkring av det material som presenteras i årsredovisningen, samt den underliggande redovisningen. Detta är en förutsättning för att kunna säkerställa att en god intern kontroll upprätthålls i redovisnings- och årsredovisningsprocessen. Vidare är denna typ av analyser en förutsättning dels för att tillse att läsaren av årsredovisningen får tillräcklig information för att förstå olika väsentliga samband i verksamheten, dels för att säkerställa att informationen i olika delar av dokumenten stämmer överens med varandra.

## 3. Regelverket ställer nya krav på resultatredovisningarna år 2009

För år 2009 ställs det nya krav på innehållet i myndigheternas resultatredovisningar enligt 3 kap. förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB). Myndigheterna ska numera redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de uppgifter som framgår av myndighetens instruktion och till vad regeringen, i förekommande fall, har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut.

Resultatredovisningen ska främst avse hur verksamhetens prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader.

Förändringen innebär att regeringen i hög grad överlämnar till den enskilda myndigheten att besluta om vad som ska rapporteras som resultatet av myndighetens ålagda uppgifter. Detta sker genom myndigheternas val av



viktiga prestationer. Regeringen begär dock uttryckligen en redovisning av volym och kostnader för dessa prestationer.

Oavsett hur myndigheten väljer att redovisa resultatet av sin verksamhet gäller den övergripande principen att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamheten. Detta framgår bl.a. av Ekonomistyrningsverkets (ESV) föreskrifter till 3 kap. 1 § FÅB. ESV förtydligar begreppet rättvisande bild i flera olika skrifter.

### **3.1 Brister i resultatredovisningen**

Försvarmakten presenterar i resultatredovisningen ett antal olika produkter (prestationer), samt kostnader för dessa på aggregerad produktgruppsnivå. Mot denna bakgrund bedömer Riksrevisionen att kraven i FÅB i allt väsentligt är uppfyllda. Däremot bedömer vi att redovisningen i vissa avseende kan utvecklas ytterligare. Detta avser dels de avvikelser som finns mellan finansiella uppgifter som presenteras i resultatredovisningen och motsvarande uppgifter i de finansiella dokumenten (se vidare nedan under avsnittet Produktgruppsredovisning), dels att det på ett flertal områden saknas jämförelsetal med tidigare års verksamhet, vilket bör framgå av årsredovisningen för att kunna bedöma hur verksamheten utvecklas över tiden.

Riksrevisionen noterar vidare att Försvarmakten, jämfört med flertalet andra myndigheter, under 2009 fortfarande har haft en omfattande mängd återrapporteringskrav angivna i regleringsbrevet. Riksrevisionens bedömning är att dessa återrapporteringskrav i allt väsentligt har besvarats på ett adekvat sätt i resultatredovisningen. Försvarmakten bör dock beakta att eventuella förändringar i regleringsbrevets utformning och återrapporteringskrav kommande år, kan leda till behov av förnyade ställningstaganden från myndigheten utifrån den nya FÅB:en. Detta dels med avseende på vilken typ av information som skall återredovisas till regering och riksdag, dels med avseende på att det också kan ställas krav på förändrade redovisnings- och rapporteringsrutiner under löpande år för att kunna säkerställa en korrekt verksamhetsredovisning i årsredovisningen.

### **3.2 Produktgruppsredovisning**

På s 44-45 i årsredovisningen lämnar Försvarmakten en redovisning av kostnader och intäkter för olika delar av verksamheten, indelade i produktgrupper. Riksrevisionen anser att denna redovisning kan utvecklas ur flera aspekter, framför allt vad gäller analys av anmärkningsvärda saldon samt bristande överensstämmelse med de finansiella delarna av årsredovisningen. Exempelvis anges i produktgruppsredovisningen *direkta* personalkostnader som är 285 mnkr högre än de totala personalkostnaderna i resultaträkningen. Detta har vid förfrågan bl.a. förklarats med att även vissa värnpliktskostnader ses som personalrelaterade i produktgruppsredovisningen, medan de ses som en övrig driftskostnad i resultaträkningen.



För flera produktgrupper, däribland både nationella och internationella insatser redovisas positiva värden som kostnader för materiel, dvs. att dessa produktgrupper synes ha haft intäkter av materiel snarare än kostnader, ett faktum som borde analyserats eller förklarats i årsredovisningen. Detsamma gäller positiva utfall för marin- och flygvapenförband under verksamheten "Övriga direkta kostnader". I de fall det finns extraordinära poster som kan förklara denna typ av udda utfall är det särskilt viktigt att dessa förklaras, eller eventuellt hanteras i särskild ordning i resultatredovisningen. Ett sådant exempel är den uppvärdering av ammunitionslagret som Försvarsmakten gjort under 2009, och som har reducerat årets materielkostnader i resultaträkningen med 2 882 mnkr och därmed också sannolikt har bidragit till de avvikande värdena för vissa produktgruppers materielkostnader.

Även redovisningen av anslagsutfall på produktgruppsnivå (s 46) avviker, för samtliga anslag utom ett, mot de utfall som redovisas i anslagsredovisningen. Även dessa avvikelser borde ha analyserats mera utförligt än den mycket korta kommentar som ges i anslutning till tabellen på s 46.

#### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar Försvarsmakten att utveckla arbetet med analys och presentation av information i resultatredovisningen. I detta arbete bör särskilt beaktas överensstämmelsen mellan resultatredovisning och finansiell redovisning, hur Försvarsmakten fortsättningsvis skall hantera de nya krav på återrapportering som tillkommit genom ändringen av FÅB samt eventuella förändringar av kommande års regleringsbrev.

#### **4. Nyckeltal avseende effektivitet och god hushållning**

Liksom övriga myndigheter under försvarsdepartementet ska Försvarsmakten enligt regleringsbrev, med hjälp av indikatorer eller nyckeltal visa att verksamheten bedrivits effektivt och med god hushållning. Riksrevisionen framförde efter granskningen av årsredovisningen 2008 synpunkter på såväl relevansen i vissa av de nyckeltal Försvarsmakten valt för denna redovisning, som hur utfallen analyserades. Riksrevisionen kan konstatera att de synpunkter som framfördes föregående år fortfarande kvarstår, trots att Försvarsmakten i svar på ovan nämnd revisionsrapport aviserade att förändringar i redovisningen skulle genomföras. Sammantaget bedömer Riksrevisionen att det är tveksamt om vissa av de valda nyckeltalen faktiskt är användbara för det tänkta syftet, då det finns risk att de påverkas av faktorer som Försvarsmakten själva inte kan styra över. Fortfarande saknas i flera fall också information om vad som enligt Försvarsmakten skulle vara en önskad trend eller nivå för valt nyckeltal, vilket innebär att det inte alltid går att utläsa huruvida effektivitetsmålen är uppnådda. Slutligen kan konstateras att Försvarsmaktens analys av utfallet i åtminstone ett fall (nyckeltalet Utbildning) motsäger den beskrivning som i text görs av hur nyckeltalet ska tolkas.



### *Rekommendation*

Liksom föregående år rekommenderar Riksrevisionen att redovisningen av nyckeltal och indikatorer för redovisning av effektivitet och god hushållning utvecklas. Fokus bör ligga på att redovisa områden där Försvarmakten har en tydlig möjlighet att genom sin egen styrning påverka utvecklingen, och där Försvarmakten också på ett tydligt sätt kan definiera vilka målnivåer eller trender som är önskvärda för att uppnå kraven på effektivitet och god hushållning.

## 5. Redovisning av beredskapstillgångar

Försvarmakten redovisar i balansräkningen beredskapstillgångar till ett värde av 97 552 mnkr. Det bokförda värdet ökar jämfört med föregående år med 2 715 mnkr, vilket enligt not 17 främst förklaras av en omvärdering av ammunitionslagret med 2 882 mnkr. I anslutning till denna redovisning noterar Riksrevisionen att avskrivningar och nedskrivningar på beredskapstillgångarna har minskat med 1 519 mnkr jämfört med föregående år. Av denna förändring kan ca 525 mnkr förklaras av extraordinära nedskrivningar som gjordes 2008, men den resterande förändringen om ca 995 mnkr lämnas utan analys eller förklaring i årsredovisningen.

Riksrevisionen anser att denna förändring borde ha förklarats i årsredovisningen, med tanke på beloppets storlek. Riksrevisionen bedömer också att det i denna fråga förefaller finnas en oklarhet rörande vilken del av högkvarteret som ansvarar för att genomföra en dokumenterad analys och kvalitetssäkring av förändringen. En sådan analys bör finnas i myndighetens egen bokslutsdokumentation.

Riksrevisionen har i tidigare rapporter, bl.a. efter delårsrapporten 2009 pekat på oklarheter i Försvarmaktens principer för värdering av ammunitionslagret som är värderat till 10 210 mnkr. Detta med anledning av att flera olika faktorer, såsom interna behovsanalyser och interna försäljningspriser m.m. vägs in vid värderingen av lagret. Riksrevisionen anser att tidigare lämnade iakttagelser fortfarande gäller, och att Försvarmakten bör tydliggöra vilka principer som framgent skall gälla för värderingen av lagret.

Försvarmakten redovisar publikationslager till ett värde om totalt ca 65 mnkr. Baserat på information som erhållits vid granskningen finns det risk att publikationslagret är för högt värderat, då det i vissa delar avser äldre blanketter och publikationer som i väsentliga delar är avsedda för internt bruk. Försvarmakten bör genomföra en inventering av lagret och utifrån detta bedöma behovet av utrangering samt inkuransvärdering.

Avseende värdering av reservmateriellagret, som uppgår till 3 366 mnkr, bedömer Riksrevisionen att de underlag som presenterats inte är tillfyllest. De underlag som finns i Försvarmaktens bokslutsdokumentation utgörs av excel-underlag. Postens saldo bör stärkas med utdrag ur aktuella lagersystem, tillsammans med information om när utdraget har gjorts, av vem samt hur man verifierar fullständighet och riktighet i utdraget.



Vid granskningstillfället fanns hos Ledningsstaben inga underlag som verifierade att inventeringar ute hos förbanden har skett enligt inventeringsplanerna; sådan dokumentation finns dock hos produktionsledningen. Ledningsstaben bör ha denna information i samband med bokslut för att säkerställa värdena i bokföringen.

#### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar att underlagen till värderingen av beredskapstillgångarna utvecklas. Kvalitetssäkringen av underlagen samt analyser av utfall bör förbättras för att säkerställa att redovisningen är rättvisande. Det bör också på ett tydligare sätt fastställas vilken organisatorisk enhet som har det övergripande ansvaret för dessa moment.

Vidare rekommenderar Riksrevisionen att Försvarmakten inventerar publikationslagret och därefter vidtar erforderliga åtgärder.

## 6. Personalrelaterade kostnader

Riksrevisionen har vid flera tillfällen de senaste åren pekat på brister i rutiner och ansvarsfördelning rörande lönehanteringen vid Försvarmakten. Liksom föregående år tar även Överbefälhavaren upp brister relaterade till den ersättningsgrundande egenrapporteringen i sitt intygande om den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten.

Riksrevisionen kan konstatera att Försvarmakten fortfarande i bokslutet 2009 har ett stort antal fordringar mot anställda, eller före detta anställda som synes ha fått ut lön och ersättning på felaktiga grunder, i ett fall med ett belopp uppgående till 378 tkr. Även om beloppen i förhållande till verksamhetens totala omsättning är begränsade finns det uppenbar risk att förtroendet för myndighetens verksamhet skadas när denna typ av brister kvarstår under en längre period.

Vid den löpande granskningen har också genomförts intervjuer avseende de rutiner som tillämpas vid utbetalning av ersättning för dubbelt boende. Riksrevisionen har vid denna granskning fått bilden av att ansvaret för en korrekt hantering av dessa frågor nästan uteslutande åvilar de lokala förbanden, medan uppföljande kontroller mm från centralt håll i princip inte genomförs. Med tanke på komplexiteten i dessa frågor, samt risken för förtroendeskada vid felaktig hantering anser Riksrevisionen att det bör övervägas att förstärka kontrollen av denna typ av ärenden.

#### *Rekommendation*

Försvarmakten bör vidta ytterligare åtgärder för att säkerställa en förbättrad intern kontroll och regelefterlevnad avseende personalrelaterade kostnader.



## 7. Avstämningar av väsentliga mellanhavanden med andra myndigheter

Liksom tidigare år bedömer Riksrevisionen att Försvarmaktens rutiner för att stämna av mellanhavanden med SPV bör utvecklas. Som flera andra myndigheter får Försvarmakten regelbundet korrigera tidigare perioders regleringar mot SPV, inte sällan med stora belopp. För att underlätta budgetering, prognosverksamhet och uppföljning är det viktigt att i den mån det är möjligt undvika denna typ av korrigeringar med alltför stora belopp. Försvarmakten bör fortsatt eftersträva att införa bättre rutiner och verktyg för denna typ av avstämningar.

För att på motsvarande sätt underlätta planering och budgetering, anser Riksrevisionen även att Försvarmakten ytterligare kan utveckla arbetet med avstämningar mot Försvarets materielverk (FMV). Enligt nuvarande regelverk sker s.k. motpartsavstämning av fordringar och skulder myndigheterna emellan, men någon avstämning av periodiserade skulder och fordringar sker ej. Då dessa poster omfattar stora belopp hos båda myndigheterna, anser Riksrevisionen att Försvarmakten bör agera för att utveckla avstämningsrutinerna även avseende periodiseringsposter gentemot FMV.

### *Rekommendation*

Riksrevisionen anser att Försvarmakten bör utveckla rutinerna för kvalitetssäkring och verifiering av finansiella mellanhavanden med andra myndigheter.

## 8. Redovisning av avsättningar för framtida utgifter

Riksrevisionen har tidigare framfört synpunkter på Försvarmaktens principer för redovisning av avsättningar för framtida förpliktelser. Försvarmakten redovisar per 2009-12-31 avsättningar för framtida utgifter med totalt 1 382 mnkr, varav huvuddelen av beloppet (1 070 mnkr) avser materielavveckling. Utgångspunkten är att alla avsättningar ska avse omstruktureringsutgifter hänförliga till försvarsbeslutet 2004 eller andra regerings- eller myndighetsbeslut. Avseende avsättningar för materielavveckling noterar dock Riksrevisionen att Försvarmakten 2009 genomfört en viss principändring avseende vilken typ av utgifter som tas upp som avsättning, en information som borde ha tydliggjorts i årsredovisningen.

Vidare noteras att flera delposter avseende avsättningar baseras på underlag som enligt Riksrevisionen inte är tillräckligt precisa; detta avser bl.a. kostnader för uppsagd personal och för sanering.

### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar ånyo Försvarmakten att utreda och besluta vilka principer som framgent ska tillämpas vid avsättningar. Vid förändring av tidigare tillämpade princip bör tydlig information ges i årsredovisningen om principförändringen, samt hur den påverkat redovisningen.



## 9. Lån till anläggningstillgångar

Det är av väsentlig betydelse att det finns klara riktlinjer och principer för vilken typ av tillgångar som skall belånas, för att myndigheten ska kunna prognostisera utfall mot såväl låneramen som mot tilldelade anslagsmedel. Riksrevisionen har vid granskningen noterat att Försvarsmakten sent under 2009 omfört ca 240 mnkr rörande program PRIO från lånefinansiering till anslagsfinansiering, med motiveringen att det rörde sig om kostnader som felaktigt belånats tidigare under året. Riksrevisionen har i samband med granskningen efterfrågat skriftligt beslut i denna fråga, men inte erhållit något sådant.

Per den 31/12 2009 uppgår Försvarsmaktens lån hos Riksgäldskontoret till 2 629 mnkr, vilket är ca 139 mnkr mer än det bokförda värdet på anläggningstillgångar (exklusive beredskapstillgångar vilka ej belånas). Av §6 Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188) framgår att belåningen inte väsentligen bör avvika från det bokförda värdet på anläggningstillgångarna.

Vidare noterar Riksrevisionen att Försvarsmakten tagit upp lån hos Riksgäldskontoret även för pågående nyanläggningar (vilka i balansräkningen uppgår till ca 64 mnkr), vilket kan ifrågasättas utifrån 5 Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188) samt ESV:s handledning om Materiella anläggningstillgångar (2004:20), kap 3.1, då pågående nyanläggningar normalt sett ännu inte används i verksamheten.

### *Rekommendation*

Försvarsmakten bör utreda, och ta ställning till vilka principer som framgent ska tillämpas vid belåning av anläggningstillgångar. I det fall principbeslut ändras, eller väsentliga förändringar sker av tidigare gjord bokföring med väsentliga belopp är det lämpligt att skriftlig dokumentation i berörda ärenden fastställs.

## 10. Rutiner för avstämning av finansiella poster

Vid granskningen har noterats ett antal kundfordringar som varit förfallna i minst tre månader, men i vissa fall mer än ett år, vilka inte har värderats. Vid förfrågningar har inget klart besked kunnat erhållas om vem som ansvarar för att kräva in betalningar av de aktuella fordringarna, med följd att någon aktiv bevakning och bedömning av dem inte förefaller finnas. En samlad bedömning bör göras av denna typ av fordringar, dels för att säkerställa att de bevakas på ett korrekt sätt, dels för att bedöma huruvida respektive fordran fortfarande kan anses vara balansgill.

Vid genomgång av underlag rörande Försvarsmaktens semesterlöneskuld har noterats att vissa avstämningar har gjorts centralt vid ledningsstaben. Någon dokumenterad analys och avstämning från de enskilda förbanden av att rätt antal dagar har skuldförts, har dock inte kunnat identifieras. Riksrevisionen bedömer det positivt att avstämning av posten har gjorts vid ledningsstaben, men menar samtidigt att det sannolikt är de lokala enheterna och förbanden





som har bäst förutsättningar att bedöma riktigheten i den skuld som redovisas mot de anställda. Fortfarande föreligger också brister i de underlag som presenteras för den aktuella posten; för vissa förband blandas exempelvis skulder beräknade i antal dagar med skulder beräknade i antal timmar i samma lista, vilket i princip försvårar en effektiv avstämning av skulden.

Vissa av de tillgångar som tas upp i Försvarsmaktens redovisning finns fysiskt inte placerade hos Försvarsmakten utan hos olika samarbetspartners inom industrin mm. Försvarsmaktens bör utveckla rutinerna för verifiering av existensen av dessa tillgångar vid bokslutstillfällena, exempelvis genom att begära in intyganden från samarbetspartners som då verifierar att tillgången fortfarande kvarstår i ett skick som motiverar det bokförda värdet.

#### *Rekommendation*

Försvarsmakten bör utveckla rutinerna för avstämning och verifiering av underlagen till posterna i den finansiella redovisningen.

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

Bengt Bengtsson

Frank Lantz

Kopia för kännedom:

Regeringen