



Försvarmakten
107 85 Stockholm

Datum 2012-04-02
Dnr 32-2011-0599

Försvarmaktens årsredovisning 2011

Riksrevisionen har granskat Försvarmaktens årsredovisning, daterad 2012-02-22. 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 2012-05-11 med anledning av våra iakttagelser i denna rapport.

1. Sammanfattning

Riksrevisionen har efter granskning av Försvarmaktens årsredovisning för 2011 bedömt att årsredovisningen 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 fortsatta brister, vilka måste åtgärdas. I denna rapport redovisar Riksrevisionen bl.a. att:

- Försvarmakten har vissa kvarstående brister i kvalitetssäkring av finansiella poster samt löpande uppföljning och bedömning av den ekonomiska situationen
- Försvarmakten bör följa upp och ställa mera specificerade krav på underlag till kostnader för lokaler
- Försvarmakten bör utveckla kontroller och rutiner som säkerställer beredskapstillgångars existens
- Brister har noterats i överensstämmelse mellan bemyndiganderedovisning och underliggande avtal.
- Försvarmakten bör utveckla analys och bedömning av hur förändringar i och omförhandlingar av materielleveranser återrapporteras till regeringen i resultatredovisningen
- Försvarmaktens redovisning av kostnader samt anslagsutfall på produktgruppsnivå baseras i väsentliga delar på utfall som fördelas manuellt med hjälp av schabloner, vilka minskar



precisionen i denna redovisning, något som inte tillräckligt tydligt framgår av årsredovisningen

I rapporten sammanfattas även resultat av löpande granskning avseende intern kontroll i redovisningen i affärssystemet PRIO samt vissa upphandlingsfrågor. Av dessa granskningar framgår bl.a. att Försvarmakten bör:

- Utveckla och formalisera rutiner för uppföljning av externa användare samt behörigheter och attestnivåer
- Förbättra regelefterlevnad av lagen (2007:1091) om offentlig upphandling (LOU) samt vidta åtgärder för att öka affärsmässigheten vid anskaffningar. Vidare bör även innebörden av en attest tydliggöras.

2. Information av särskild betydelse

Riksrevisionen har som framgår ovan bedömt att årsredovisningen är i allt väsentligt rättvisande. Riksrevisionen har valt att i revisionsberättelsen lämna en särskild upplysning med anledning omförhandlingar av materielleveranser under 2011. Av årsredovisningen för Försvarmakten (s. 39) framgår att Försvarmakten och Försvarets materielverk (FMV) under 2011 genomfört omförhandlingar av ett antal materielprojekt. Leveranser för planerade belopp har erhållits genom att förseningar i vissa projekt kompenseras med tidigareläggning av leveranser och fakturering i andra projekt.

2011 års förhandlingar har vidare slutförts så sent att en faktura om 200 mkr utställts från FMV efter den brytdag som anges i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB), vilket framgår av båda myndigheternas årsredovisning.

Riksrevisionen bedömer att frågan om omförhandlingar är av särskild betydelse då den förändring av fakturering och leveranser som genomförs påverkar Försvarmaktens anslagsutfall för såväl 2011 som kommande år. Riksrevisionen bedömer att redovisningen av omförhandlade leveranser till kommande år bör utvecklas med avseende på omfattning samt beloppsmässiga konsekvenser. Liksom föregående år noterar Riksrevisionen att 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. Brister i kvalitetssäkring

I ledningsintygandet om intern styrning och kontroll (s. 52) redovisar Försvarmakten bl.a. att ansvaret och rutiner för kvalitetssäkring av finansiella poster är otydligt vilket medför osäkerhet i de finansiella posterna. De av Riksrevisionen uppmärksammade bristerna i denna



rapport verifierar denna bild och visar på vikten av fortsatt utveckling av rutiner i de ekonomiadministrativa processerna, även om en viss förbättring noteras jämfört med föregående år.

Riksrevisionen noterar i detta sammanhang även att Försvarmaktens anslagsutfall för 2011 i flera fall väsentligen avviker från de prognoser som under året lämnats till regeringen. För förbandsanslaget 1:1.1 redovisas ett utgående anslagssparande om 413 mkr, medan prognosen i kvartalsrapport 3 daterad 2012-10-28 (FM dnr 23 386:66284) indikerade ett överutnyttjande av anslaget med 225 mkr, dvs. en avvikelse på 638 mkr. För anslaget 1:2.1 Fredsfrämjande förbandsinsatser redovisas ett utgående anslagssparande om 690 mkr, jämfört prognos i kvartalsrapport 3 på 336 mkr, dvs. en avvikelse på 354 mkr (av anslagssparande var dock 181 mnkr disponibelt först efter särskilt regeringsbeslut). Detta förhållande indikerar att även rutiner för löpande uppföljning och bedömning av den ekonomiska situationen behöver utvecklas ytterligare, för att minimera risken för att verksamhet inte kan bedrivas i önskad omfattning.

Rekommendation

Försvarmakten bör vidta ytterligare åtgärder för att förbättra kvaliteten på analys och kvalitetssäkring av redovisningen, såväl löpande under året som vid bokslut.

4. Kostnader för lokaler

Försvarmakten förhyr huvuddelen av sina lokaler av Fortifikationsverket. Riksrevisionen har i revisionsrapport daterad 2012-02-08 konstaterat att Försvarmakten inte har samlad tillgång till hyresavtalen med Fortifikationsverket, utan endast har tillgång till en Excel-förteckning över sina hyreskontrakt.

En del av lokalerna ägs av Fortifikationsverket och i en del av fallen hyr Fortifikationsverket av tredje part och hyr ut i andra hand till Försvarmakten. Fortifikationsverket fakturerar Försvarmakten kvartalsvis för andrahandskontrakten och den totala faktureringen 2011 avseende andrahandsuthyrningen uppgår till 587 mnkr. Fakturorna är geografiskt underindelade och det framgår vilken del av landet som respektive kostnad avser. Vid förfrågan i samband med granskningen av årsredovisningen kunde inte Försvarmakten redogöra för vilka objekt och kostnader som avses på fakturorna utan hänvisade till Fortifikationsverket. Som framgår i denna rapport, kap. 11 om inköp och upphandling, så är attestansvaret otydligt kommunicerat i organisationen vilket exemplifieras då det inte är tydligt definierat vad attestanten bör kontrollera innan hyresfakturan godkänns. Hyresfakturer från Fortifikationsverket stäms alltså inte av mot underlag utan endast en rimlighetsbedömning genomförs innan attestering.



Rekommendation

Försvarsmakten bör ställa krav på mer information i underlagen som erhålls från Fortifikationsverket. Detta för att kunna säkerställa att fakturerade kostnader tillhör verksamheten.

5. Beredskapstillgångar

Försvarsmakten redovisar värdet på beredskapstillgångar i affärssystemet PRIO. Lokalisering och existens av beredskapstillgångar redovisas dock i beståndsregistret LIFT, Delta och Dabol. Försvarsmaktens inventering av beredskapstillgångar utgår ifrån uppgifter i LIFT, Delta och Dabol. För att säkerställa att det redovisade värdet överensstämmer med de inventerade beredskapsinventarierna behöver uppgifter stämmas av mellan PRIO och LIFT. Försvarsmakten genomför idag inga totalavstämningar av att redovisade beredskapstillgångar i PRIO också finns redovisade i LIFT.

Nuvarande uppsättning i PRIO innebär att beredskapstillgångar ligger som under konstruktion intill att de bedöms som driftsatta. Den personal som flyttar tillgången från under konstruktion till beredskapstillgångar har dock ingen kunskap om tillgångens karaktär eller funktion. De kontrollerar inte när och om tillgången har levererats och tagits i drift utan avskrivning påbörjas månaden efter fakturan har mottagits, vilket kan medföra att avskrivning påbörjas före eller efter att tillgången tagits i bruk.

Som Riksrevisionen rapporterade 2007¹ så utkontrakterade Försvarsmakten driften av reservdelslagret till en underleverantör 2005. Innan avtalet med underleverantören inleddes så inventerades inte lagret fullständigt. Detta innebär att Försvarsmakten inte med säkerhet kan säga vad lagret innehöll vid överföring av drift till underleverantören. Enligt avtalet så skall underleverantören genomföra ett angivet antal inventeringar årligen. Försvarsmakten saknar en fastställd rutin för att kontrollera att underleverantören fullföljer sitt åtagande avseende inventering och existens. Under 2011 har Försvarsmakten inte genomfört några stickprovskontroller av att uppgifter i lagersystemet överensstämmer med faktiskt lagersaldo.

Rekommendation

Försvarsmakten bör utreda möjligheterna att anpassa befintligt systemstöd så att en avstämning på totalnivå möjliggörs.

Försvarsmakten bör säkerställa att koppling finns mellan att avskrivning påbörjas och att tillgången levereras och tas i drift.

¹ Riksrevisionen 2008-03-12, dnr 32-2007-0835



Riksrevisionen rekommenderar att Försvarsmakten utreder behovet och nyttan med att genomföra en fullständig inventering av reservdelslagret. Försvarsmakten bör vidare införa en rutin för att kontrollera underleverantörens inventeringsåtagande.

6. Bemyndiganderedovisning

Försvarsmakten redovisar i årsredovisningen utestående åtaganden mot bemyndigande ram på totalt ca 47 096 mnkr. Försvarsmakten gör tillsammans med FMV en årlig prisomräkning av det utestående bemyndigandet. Prisomräkningen görs utifrån olika index baserat på vilken leverantör samt vara/tjänst som avses. Under 2011 har Försvarsmakten på grund av införandet av PRIO inte hunnit med att genomföra prisomräkningen vilket innebär att utestående bemyndigande är uppskattningsvis 80 mnkr för högt upptaget. Årsredovisningen anger dock felaktigt att priserna är omräknade till 2012 års prisläge.

Granskning av underlag till bemyndiganderedovisningen visar att upptaget bemyndigande inte överensstämmer med underliggande avtal i minst fyra fall. I ett fall har för högt bemyndigande (75 mnkr) tagits upp och i tre fall har för lågt bemyndigande (35 mnkr) tagits upp. Nettoeffekten blir att ett för högt bemyndigande är upptaget om 40 mnkr.

Riksrevisionen har i tidigare rapportering påtalat behovet av att dokumentera rutinen för att ta fram bemyndiganderedovisning för att minska personberoendet. Vi bedömer att Försvarsmakten inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att minska personberoendet.

Underlag till bemyndiganderedovisning utgör dokumentation till årsredovisning och bör förvaras i anslutning till övrig dokumentation till finansiell redovisning.

Som noterats i inledande avsnitt ovan har det under 2011, liksom tidigare år, genomförts ett stort antal omförhandlingar mellan Försvarsmakten och FMV avseende leveranser av materiel. Vid genomgång av bemyndiganderedovisningen har noterats att det förekommer ett antal fall där omförhandlingen medför att FMV skall kreditera Försvarsmakten under 2011-2014 pga att tidigare fakturering överstigit totalkostnaden i projekten. FMV och Försvarsmakten har inte reglerat all kreditering under 2011, utan viss kreditering har senarelagts till kommande år, vilket påverkar såväl bemyndiganderedovisning som anslagsutfall hos Försvarsmakten. Riksrevisionen anser att Försvarsmakten fortsättningsvis bör utveckla och tydliggöra redovisningen av de olika förhållanden som föranleder omförhandlingar, samt de övergripande finansiella konsekvenserna av dessa.



Rekommendation

Försvarsmakten bör vidareutveckla rutinerna för presentation och dokumentation av utestående bemyndiganden, samt redovisningen av de omförhandlingar som påverkar utfallen i bemyndigande- och anslagsredovisningen.

7. Underlag för återrapportering

Enligt föreskrifterna till 3 kap 1§ FÅB ska information i resultatredovisningen baseras på dokumenterade data och mätmetoder. Riksrevisionen anser att Försvarsmakten ytterligare kan utveckla detta arbete. För delar av den rapportering som görs består underlagen främst av textavsnitt som insänts från skribenter i organisationen. Då ett insänt textavsnitt inte utgör ett fullgott underlag bör det styrkas med information om hur data inhämtats och behandlats. Med tydligare underlag erhålls en bättre spårbarhet mellan rapportering och grunddata.

Vad gäller redovisningen av den operativa förmågan konstaterar Riksrevisionen fortsatt förbättrad struktur i arbete och underlag. Riksrevisionen bedömer dock att ytterligare insatser kan genomföras för att säkerställa enhetlighet i bedömningar och norm för dessa, samt motivering av gjorda bedömningar och ställningstaganden.

I årsredovisningen s. 32 görs återrapportering av generalläkarens verksamhet, avseende bl.a. tillsynsarbetet. I det underlag som presenterats i samband med granskningen anges från berörd sakenhet att tillsyn inte fullt ut kunnat bedrivas i enlighet med gällande regelverk; en information som inte återspeglas i årsredovisningen.

Rekommendation

Försvarsmakten bör fortsätta utvecklingen av arbetet med dokumentation och analys av den information som presenteras i årsredovisningen, samt vidta åtgärder för att säkerställa rapporteringens överensstämmelse med underliggande dokumentation.

8. Fortsatt osäkerhet i utfall på produkter

Produktredovisningen baserar sin struktur på produktbegreppet, vilket Försvarsmaktens ekonomiska modell (FEM) definierar som måttstocken för uppföljning och resultatvärdering av de prestationer som Försvarsmakten lämnar ifrån sig. Kostnadsfördelningen mot produktgrupper är tänkt att ske löpande under verksamhetsåret.



8.1 Brister i löpande kostnadsfördelning

I revisionsrapport 2010² skrev Riksrevisionen om hur kostnader redovisas mot produkt genom schabloner i flera led. Enligt Försvarsmakten har någon förändring i beräkningsmetoderna inte skett i år. Kostnader schabloniseras fortfarande ut på produkter i flera led baserat på omsättning och budgeterade värden. Att fördela efter budget kan ifrågasättas som metod, med anledning av brister i löpande uppföljning av ekonomiskt utfall som konstaterats ovan.

Riksrevisionen delar Försvarsmaktens bedömning att viss förbättring förmodligen har skett i och med ökad vana av det nya affärssystemet i organisationen men konstaterar att endast 21,2 mdkr av totala kostnader under året på 39,9 mdkr var fördelade på produktgruppsnivå den 30 november 2011. Då kostnadsfördelning inte genomförs löpande under året försvåras löpande uppföljning i organisationen.

Riksrevisionen kan också notera att Försvarsmakten för femte året i rad skriver i årsredovisningen (s. 36) att produktredovisningen är under utveckling för att ge en rättvisande bild.

8.2 Produktorienterad redovisning används inte löpande i verksamheten

Som framgår ovan anger FEM att produktredovisningen är tänkt att vara måttstocken för uppföljningen av de prestationer Försvarsmakten utför. Riksrevisionen har granskat budget, utfall och uppgifter om innehållet i ett urval av produkterna inför avlämnandet av årsredovisningen 2011. Granskningen visar på att ansvariga sakenheter (förband och staber) använder sig av produktbegreppen i varierande, men överlag ganska låg, grad trots att detta anges vara myndighetens ekonomistyrningsmodell.

Utfallen på produkterna skiljer sig till stor del från en del av de budgetar Riksrevisionen mottagit från ansvariga sakenheter och förband. Detta kan delvis förklaras av att de schablonfördelningar som efter budgetårets slut slås ut på produkterna, inte syns i de budgetar som sakenheterna har tillgång till eftersom de inte har budgetansvar för delar av detta. Schablonkostnaderna går inte heller att spåra för förbanden. Produkten 1. Helikopterbataljonen hade en budget på 779 mnkr i det underlag som erhållits från förbandet men förbandet får ett utfall på produkten på 1 230 mnkr. Skillnaden kan kopplas till att vissa delar av materielkostnader, som budgeteras och ansvaras för centralt, inkluderas i utfallet från förband. Inklusiva samtliga materielkostnader som budgeteras centralt blir utfallet 3 100 mnkr i det underlag som ligger till grund för produktgruppen i årsredovisningen. För produkten ISAF (produktgrupp Internationella insatser) är personalkostnaderna i

² Riksrevisionen 2011-04-08, Dnr 32-2010-0637



årsredovisningen ca 350 mnkr högre än de kostnader som Riksrevisionen bedömt utifrån en personallista från ansvarig sakenhet. Riksrevisionen bedömer att den högre siffran är rimlig då det är oklart om komplett underlag mottagits, men att spårbarheten brister. Otydlighet i vilka utfallsrapporter som ska jämföras mot budget gör att utfallet på produkterna blir svårt att spåra och bedöma, något som även bör beaktas jämfört kraven i FÅB 3 kap 1§ angående dokumentation av resultatredovisningens innehåll.

8.3 Stora förändringar i kostnadsutfall mellan åren varken redovisas eller kommenteras

Väsentliga förändringar i utfallen på produktredovisningen (tabell 3, s 37 i årsredovisningen) redovisas inte längre tillbaka än 2010 för kostnadsutfallen på produkter trots att 3 kap 1 § FÅB föreskriver att jämförelsevärden ska framgå för minst de två föregående åren. I tabellen över anslagsutfall (tabell 2, s 36) finns inga jämförelsesiffror redovisade.

Försvarsmakten kommenterar inte de förändringar som skett i utfallen vilket samma förordningstext kräver. För att kunna följa utvecklingen av vad Försvarsmaktens förband och insatser kostar vore det relevant att presentera och analysera hur denna utveckling skett. Exempel på förändringar som kunde varit relevanta att kommentera och analysera är:

- Försvarsmaktens kostnader för nationella insatser har minskat från 1 473 mnkr till 32 mnkr.
- Arméförbanden har kostnader som är 2,3 mdkr högre jämfört med 2009.
- Lednings- och underrättelseförbanden kostar 1 mdkr (ca 69 %) mer än ifjol.
- Försvarsmakten redovisar anslagsförbrukning på internationella insatser som minskat från 5,4 mdkr till 2,8 mdkr sedan ifjol.

8.4 Kostnadsfördelning upprättas inte enligt förordning

Försvarsmakten följer inte 3 kap 2§ FÅB fullt ut på tre punkter. Dels redovisar Försvarsmakten i tabellen på s 37 kostnader för transfereringar om 59 mnkr i kostnadsfördelningstabellen, endast verksamhetskostnader ska finnas med i denna. Försvarsmakten har även räknat bort kostnader som inte finansieras från anslag från kostnadsfördelningstabellen. Samtliga verksamhetskostnader ska finnas med i tabellen. Slutligen anger förordningen även att avgiftsbelagd verksamhet ska särredovisas.

8.5 Fullständighet enligt regleringsbrevets krav

Försvarsmakten redovisar i årsredovisningen 2011 två tabeller innehållandes kostnads- respektive anslagsutfall fördelat på produkter



(s 36-37). Förvarsdepartementet efterfrågar i bilaga 3 till Förvarsmaktens regleringsbrev för 2011 likväl som för 2012 en tredje tabell i form av detaljerad redovisning av anslagsavräkningen mot produkter. Förvarsmakten redovisar inte någon sådan uppdelning.

Rekommendation

Förvarsmakten bör i samråd med Regeringskansliet ta ställning till om informationen fortsättningsvis skall rapporteras i årsredovisningen.

9. Redovisning av verksamhetskostnader m.m.

Av Förvarsmaktens årsredovisning framgår att myndigheten tillämpar en periodiseringsgräns om 50 tkr. Granskning har gjorts av 24 fakturor som inkommit i början av 2012 och som har belastat anslag för 2012. I 19 fall så kan konstateras att de borde periodiserats och belastat anslag för 2011. De felaktigt redovisade fakturorna uppgår tillsammans till ett belopp om 7 547 tkr.

Statliga myndigheter gör, i enlighet med kollektivavtal, årligen en avsättning till trygghetsmedel om 0,3 % av lönebeloppet. Intill att man vet när i tiden som medlen kommer att förbrukas så skall de redovisas som en avsättning. Förvarsmakten har tagit upp 100 mnkr som upplupen kostnad utan att ha uppgifter om när i tiden som medlen kommer att användas.

I bokslutet har en upplupen kostnad avseende levererad men ej fakturerad reservmateriel om 27 mnkr tagits upp. Granskning har visat att en av leveranserna (4 183 tkr) har fakturerats 29 december och är därmed upptagen i leverantörsskulder. Detta innebär att Förvarsmakten felaktigt redovisar denna skuld både som leverantörsskuld och upplupen kostnad.

Förvarsmakten redovisar en ledighetsskuld på 1 447 mnkr inklusive sociala avgifter. Det har inte gått ut några centrala direktiv som anger hur ledighetsskulden bör säkerställas vid förbanden. Vid granskning av underlag till semesterlöneskulden så har uppmärksammats att 230 personer förekommer mer än en gång i listan, vilket även medför att skuld i flertalet av dessa fall har bokats upp två gånger för samma person. Semesterlöneskulden är därför redovisad med ett för högt belopp. Vidare har uppmärksammats att minst en person som är anställd vid en annan myndighet har intjänat semester vid Förvarsmakten under 2011. Förvarsmakten kan inte redogöra för varför det finns dubletter.

Vid granskning av fakturor har identifierats en anskaffning av en reservdel till Flygplan 39. Förvarsmakten har felaktigt lagt en beställning på FMV om att anskaffa reservdelen. Då den utgör en återanskaffning borde uppdraget lagts på RESMAT inom



Försvarsmakten. Kostnaden om 5 936 tkr har därmed felaktigt belastat anslag 1.3 istället för anslag 1.4.

Rekommendation

Försvarsmakten bör vidta åtgärder för att förbättra precisionen i redovisningen av verksamhetskostnader och periodiseringar.

10. Behörighetshantering i ekonomisystemet PRIO

Behörighetshandlingen i det nya ekonomisystemet (PRIO) har granskats under hösten och vintern 2011.

Målet för all behörighetshantering bör vara att ingen användare ska ha en högre åtkomstnivå än vad som är befogat med tanke på aktuell arbetsuppgift. Detta bör gälla för samtliga användargrupper inom Försvarsmakten liksom för externa användare i form av konsulter som ofta har höga åtkomstnivåer.

10.1 Otillåtna behörighetskombinationer

I PRIO finns ca 300 behörighetskoder som ger olika grader av åtkomstnivå till PRIO. För att undvika otillåtna kombinationer, Separation of Duties (SoD), så finns det en beskrivning av vilka kombinationer som är otillåtna. Riksrevisionen har noterat att det inte finns en automatiserad kontroll i PRIO för att förhindra att otillåtna kombinationer tilldelas användare. Försvarsmaktens kontroll av SoD sker med hjälp av en spärrlista som är publicerad på intranätet och som används av Servicedesk vid tilldelning av nya behörigheter. Servicedesk gör en manuell kontroll som inte dokumenteras enligt fastställda rutiner.

10.2 Externa användare

En genomgång av användare med privilegierade behörighetskoder visar att ca 90 externa användare (konsulter) innehar höga behörigheter för applikationsutveckling med möjlighet att göra bland annat ändringar i parametrar och systemkonfigurationer. Behörigheter att ta fram nya roller i behörighetssystemet innehas enbart av extern personal.

Försvarsmakten saknar en formaliserad process för regelbunden uppföljning av konsulter. Vid förfrågan uppges dock att uppföljning av externa användare och kvalificerade IT-roller, t.ex. utvecklingsbehörighet, i produktionsmiljön sker stickprovsvis.

Den genomförda granskningen visar på ett betydande konsultberoende avseende ekonomisystemets uppsättning och förvaltning och det finns en risk att detta påverkar Försvarsmaktens möjlighet till god intern styrning och kontroll i ekonomisystemet.



10.3 Attesträttigheter och beloppsgränser

Vid granskningen iaktogs att, av 210 användare med attestbehörighet fördelat på tjugo slumpvis utvalda kostnadsställen, hade ca 55 personer rätt att attestera fakturor överstigande 15 mnkr. Av dessa hade fem användare attesträttigheter på över 10 mdkr och 35 användare hade rätt att attestera i spannet mellan 5 och 10 mdkr. Av ekonomihandboken framgår att beloppsgränser i samband med attest är under utredning. Försvarmakten uppger att utredning om beloppsgränser kommer att tas upp i maj 2012 när tjänstledig handläggare återkommer i tjänst. I nuläget saknas delprocessledare för hantering av beloppsgränser.

10.4 Riskanalys

Riksrevisionen har under granskningen fått information om att Behörighetsprocessen i sin nuvarande tillämpning inte riskanalyserats utifrån förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll. Hela verksamheten bör vara en del av myndighetens arbete med riskanalyser och ovanstående indikerar att det inom behörighetsprocessen finns risker som Försvarmakten bör ta hänsyn till.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar att Försvarmakten formaliserar uppföljningen av externa användare, otillåtna behörighetskombinationer och IT-behörigheter i produktionsmiljön genom att fastställa rutinbeskrivning för uppföljning. Vidare bör processen för attester i systemet ses över och Försvarmakten bör utreda och fastställa lämpliga nivåer på beloppsgränser för attest. Försvarmakten bör även upprätta riskanalyser för behörighetshanteringen samt eftersträva att minska sårbarheten i form av konsultberoende.

11. Brister i Försvarmaktens upphandling

Uppskattningsvis 4,6 mdkr av myndighetens kostnader avser anskaffningar av utomstatliga externa tjänster som beställs av olika delar av organisationen.

Försvarmakten har under de senaste decennierna i flera omgångar genomgått strukturella förändringar som inneburit att personal blivit övertalig. De avgångar som skett under åren har emellertid inte resulterat i de besparingar som förutsetts. Försvarmakten har uppmärksammat att det har förekommit att anställda som erhållit uppgörelse i samband med förtida avgång anlitats som konsulter av Försvarmakten.

I samband med omstruktureringar 2000 gav Försvarmakten uttryck för att det för anställda som varit föremål för omstruktureringsåtgärder och genom dessa avslutat sin anställning i förtid bör eftersträvas att



inte anlita dem.³Försvarsmakten uppger att denna reglering inte längre är tillämpbar.

Riksrevisionen har i tidigare granskning sett att det förekommit att anskaffningar inte följer de rutiner som finns på upphandlingsområdet och att upphandlingsenheten åsidosatts vid inköp.⁴

I den här granskningen har Riksrevisionen särskilt granskat inköp där Försvarsmakten anlitar före detta chefer eftersom Riksrevisionen bedömer att det kan finnas risk för att handläggning av sådana upphandlingar inte sker på objektiva grunder.

Genom att konkurrensutsätta anskaffningar av konsulttjänster i enlighet med LOU, minskas riskerna för att ovidkommande hänsyn tas vid handläggning.

Enligt LOU är direktupphandling tillåtet endast om kontraktets värde är lågt eller om det finns synnerliga skäl.⁵ Beloppsgränsen för direktupphandling uppgår till 287 tkr och avser hela myndigheten vilket innebär att de sammanlagda inköpen som görs av myndighetens olika avdelningar och enheter tillsammans inte får överstiga beloppet som avser liknande eller samma typ av tjänst. Om LOU inte följs har Konkurrensverket (KKV), som är tillsynsmyndighet, möjlighet att ansöka hos förvaltningsrätten att en upphandlande myndighet ska betala upphandlingsskadeavgift.⁶

Försvarsmakten har under 2011 blivit ålagd av KKV att erlagga konkurrensskadeavgift p.g.a. en direktupphandling som skett i strid med LOU. Försvarsmakten har bestridit detta men blivit fällda i första instans. Fallet ledde även till en utredning i Försvarsmaktens personalansvarsnämnd med löneavdrag som påföljd för den person som var ansvarig för anskaffningen av tjänsten.

11.1 Affärsrelationer med f.d. anställda samt bristande regelefterlevnad av LOU

11.1.1 Bristande LOU-efterlevnad

Riksrevisionen har granskat sju anskaffningar av konsulter som är f.d. anställda på Försvarsmakten. Samtliga dessa tjänster har fakturerats via ett konsultföretag (nedan benämnt ” konsultföretaget”). Under 2011 har konsultföretaget fakturerat ca 16 mnkr till Försvarsmakten och fakturerat belopp för 2010 uppgick till ca 19 mnkr. Konsultföretaget bedriver konsultverksamhet inom områdena teleteknik, administration

³ Juridisk orientering nr 6, 2000 (Försvarsmakten internt)

⁴ Revisionsrapport 2011-04-08, Dnr 32-2010-0637

⁵ Se direktiv 2004/18/EG. Direktivet som fastställdes den 15 juli 2010 och avser beloppsvärdet för direktupphandling. Beloppsvärdet är numer fast och uppgår till ca 285 tkr (287 tkr under 2011). Tidigare bestämde varje enskild myndighet sitt värde.

⁶ Se 17 kap. 2 § LOU



och organisation. En stor del av konsultföretagets ledning har tidigare innehaft ledande befattningar inom Försvarmakten.

Konkurrensutsättning vid anskaffningar av konsulttjänster minskar som tidigare nämnts riskerna för att ovidkommande hänsyn tas vid handläggning. I tre av fallen bedömer Riksrevisionen att det inte skett någon konkurrensutsättning enligt LOU. Bland annat har utökning av uppdraget skett muntligen innan uppdraget slutfakturerats. Dessa tre anskaffningar uppgår till ca 1-1,5 mnkr totalt. I ett fall har en konsult anlåtats under 2010-2011 för ett belopp uppgående till sammanlagt ca 2,2 mnkr som fakturerats från konsultföretaget. Tjänsten har avropats från ett ramavtal med konsultföretaget. Tre av de fakturor som sänts till Försvarmakten har gått utanför ordinarie inköpssystem. Under våren 2011 har konsulten också gått över till ett annat företag som Försvarmakten genomfört en upphandling av.

I ytterligare ett inköp från en f.d. anställd har vi noterat att även om upphandlingar verkar ha skett för större delen av den granskade perioden har fakturor utanför inköpssystemet noterats även avseende denna konsult.

Försvarmakten riskerar att överskrida det upphandlade beloppet om inköp går utanför ordinarie inköpssystem.

Dessutom har Riksrevisionen iakttagit en direktupphandling av vara uppgående till ett värde av ca 1,3 mnkr från ett annat företag som har en f.d. chef inom Försvarmakten i ledande befattning. Enligt uppgift har man ansett att detta utgör ett tillåtet undantag från LOU. Försvarmakten har dock inte presenterat någon tydlig motivering till varför anskaffningen ska undantas från LOU.

Utöver dessa sju anskaffningar från konsultföretaget samt direktupphandlingen av vara från ovan nämnt företag har även tre direktupphandlingar noterats av andra företag där inga f.d. anställda finns med i ledningen uppgående till 3,2 mnkr totalt.

Sammantaget bedömer Riksrevisionen att det finns risk för att Försvarmakten kan bli skyldig att betala upphandlingsskadeavgift och riva upp ingångna kontrakt, pga bristande följsamhet gentemot lagstiftningen som styr anskaffningsverksamheten. Detta kan resultera i att det, i avvaktan på att korrekta upphandlingar görs, uppstår fördröjningar i verksamheten.

11.1.2 Bristande motiveringar till inköp

Försvarmakten har inte kunnat presentera dokumenterade behovsanalyser för de sju konsultanskaffningar som skett från konsultföretaget.

Avsaknad av dokumenterade behovsanalyser har inneburit att det i efterhand inte på ett transparent sätt går att ta fram en beskrivning av



vilket behov som funnits och varför behoven inte kunnat lösas med intern personal.

För att Försvarsmaktens handläggning av upphandlingsärenden ska ha hög tilltro bör myndigheten sträva efter att undvika situationer som kan uppfattas som att det finns risk för att ovidkommande hänsyn tas i beslutsprocessen. Riksrevisionen anser att det kan föreligga sådan risk då Försvarsmakten fattar beslut om att anlita personer som tidigare varit anställda av Försvarsmakten. En ytterligare omständighet som gör att riskbilden ökar är att flertalet av dessa tidigare anställda anlitas via ett och samma konsultföretag som har ett antal f.d. högt placerade chefer inom Försvarsmakten i ledande befattning. Ett sådant förfarande kan framstå som att myndighetens opartiskhet inte värnats i tillräckligt hög grad.⁷

11.1.3 Brister i internkontrollen

Försvarsmakten genomför inga systematiskt återkommande kontroller av att sammanlagda anskaffningar per leverantör inte överstiger 287 tkr per år.

Försvarsmakten har inte kunnat ge en övergripande bild av i vilken omfattning anskaffningar görs utanför det ordinarie inköpssystemet i PRIO. Under 2011 har Försvarsmakten påbörjat arbete med att följa upp vissa sådana inköp. Det är dock oklart hur uppföljning avses användas, vilken detaljnivå den kommer att vara på och vilken funktion som har mandat att driva ansvarsutkrävande vid felaktiga upphandlingar.

Intervjuade personer som attesterat fakturor har i några fall hävdat att Upphandlingsenheten upphandlat tjänsten. Upphandlingsenheten har på fråga uppgivit att upphandling via dem inte har skett i dessa inköp.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar Försvarsmakten att säkerställa att omständigheter som minskar tilltron till affärsmässigheten i anskaffningar av konsulttjänster, undanröjs.

Försvarsmakten rekommenderas även att systematiskt arbeta med att identifiera situationer som kan innebära risk för opartisk handläggning i upphandlingssituationer. Försvarsmakten bör införa systematiska kontroller i syfte att säkerställa att gällande upphandlingslagstiftning följs⁸.

⁷ Jfr 11 § förvaltningslagen (1986:223).

⁸ I slutet av 2011 trädde särskild lagstiftning, lagen (2011:1029) om upphandling på försvars- och säkerhetsområdet (LUFSS), i kraft. Lagen omfattar försvars- och säkerhetsområdet och skiljer sig på några punkter från LOU, bl.a. är lågt värde satt till 577 tkr.



Vidare bör tydliggöras var i organisationen ansvaret för uppföljning ska vila. Det bör även tydliggöras hur utredningar om eventuellt ansvarsutkrävande vid felaktiga upphandlingar ska bedrivas.

11.2 Oklara definitioner av vad en attest innebär

I Försvarsmaktens Ekonomihandbok redogörs för myndighetens regler för hur fakturor ska attesteras.⁹ Enligt handboken ska chef för förband delegera uppgifter och ansvar så att ingen person ensam handlägger ett ekonomiskt ärende från början till slut, så kallad tvåsamhet ska således gälla. I Ekonomihandboken förekommer endast begreppet attestant.

Vid Riksrevisionens granskning har framkommit att det saknas en tydlig definition av vad *attest* respektive *granskning* innebär. Det finns ingen beskrivning av vad som förväntas av attestanter och granskare. Vid intervjuer som Riksrevisionen genomfört framkom också att attestanter/granskare hade olika uppfattningar vilken innebörd deras underskrifter hade. Vissa hade uppfattningen att det var Upphandlingsenhetens ansvar att se till att rätt timpris tagits upp i fakturor. Vid granskningen har tre fakturor påträffats där fakturatexten refererar till en annan tjänst än den utförda. I intervju med granskaren framkom att denne inte har uppmärksammat att fakturorna anger att en annan tjänst än den beställda utförts. Ett annat exempel var att en attestant kontrollerade hur många timmar konsulten i fråga arbetat genom att fråga andra konsulter som var projektledare för berört projekt. Riksrevisionen anser att en sådan kontroll kan ifrågasättas då incitamenten för kostnadskontroll i det läget är små.

Riksrevisionen konstaterar också att när ordinarie attestansvarig är frånvarande hamnar attestansvaret hos chefer på samma nivå som den de ska ersätta, inte hos en ställföreträdande eller överordnad chef. Den här lösningen medför en risk för att den som får attestera en faktura inte har kännedom om den affärshändelse som resulterat i fakturan.

Den osäkerhet som föreligger avseende vilka krav som ställs på attestant respektive granskare, leder till att underskrifternas betydelse som verifiering av att anskaffningen skett i enlighet med gällande regler minskar. Det kan även föreligga osäkerhet i vilken mån kontroller avseende anskaffningen överhuvudtaget har utförts av de personer som skrivit under. Otydligheterna i vad som förväntas av attestant respektive granskare medför också att förutsättningarna för eventuellt ansvarsutkrävande försvåras.

Riksrevisionen har i skriftlig avrapportering till Försvarsmakten 2011 framfört att det finns risk för felaktiga utbetalningar och rekommenderat Försvarsmakten att identifiera och motverka risker och

⁹ Försvarsmaktens Ekonomihandbok, 2011



brister i utbetalningsprocessen.¹⁰ Riksrevisionen bedömer att de brister som iakttagits vid denna granskning också kan leda till risk för felaktiga utbetalningar.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar Försvarmakten att i Ekonomihandboken tydliggöra innebörden av rollerna attestant och granskare. Definitionen bör anvisa kontroller som syftar till att säkerställa att avtalsvillkor följts, behovsanalyser genomförts och att tjänsten/varan levererats till verksamheten till rätt pris. Det är också viktigt att personer med rätt kunskap blir utsedda att utföra dessa arbetsuppgifter.

11.3 Etiska riktlinjer ej kända inom organisationen

I januari 2011 fastställde Försvarmakten etiska riktlinjer för anställda i Försvarmakten. Dessa behandlade jäv, bisyssla och muta/bestickning.¹¹

I Riksrevisionens avrapportering under 2011 rekommenderades Försvarmakten att genom utbildning och information till personalen hålla ledningens värderingar uttryckta i riktlinjer och policys levande.¹²

De under 2011 fastställda riktlinjerna innehåller emellertid ingen ledning för hur Försvarmakten bör förhålla sig till att anlita tidigare anställda.

Under Riksrevisionens granskning har även framkommit vid intervjuer med personal på upphandlingsenheten att de etiska riktlinjerna inte varit kända.

Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar att de befintliga etiska riktlinjerna avseende jäv, bisyssla, muta och bestickning kompletteras för att även omfatta etik i samband med inköp och upphandling. Riktlinjerna bör ge vägledning för hur man ska agera i situationer då före detta anställda anlitas.

Försvarmakten bör även säkerställa att riktlinjerna implementeras på ett sådant sätt att de blir kända i hela verksamheten.

¹⁰ Revisionsrapport 2011-03-18, Dnr 32-2010-0637

¹¹ Jäv, bisyssla, muta och bestickning. Etiska riktlinjer för anställda i Försvarmakten. 2011-01-28. HKV beteckning 20714:5106

¹² Revisionsrapport 2011-03-18, Dnr 32-2010-0637



Ansvarig revisor Frank Lantz har beslutat i detta ärende.
Uppdragsledare Jonas Björkdahl har varit föredragande.

Frank Lantz

Jonas Björkdahl

Kopia för kännedom:

Regeringen

Försvarsdepartementet

Finansdepartementet (budgetavdelningen)