



**Försvarmakten**  
**107 85 Stockholm**

Datum 2012-02-08  
Dnr 32-2011-0599

## Löpande granskning av Försvarmakten 2011

Riksrevisionen har som ett led i den årliga revisionen av Försvarmakten bl.a. granskat kostnader för personal, regelefterlevnad av skattelagstiftning, redovisning av lånefinansierade anläggningstillgångar och kostnader för lokaler.

Granskningen har resulterat i iakttagelser som Riksrevisionen vill fästa Försvarmakten uppmärksamhet på i denna revisionsrapport. Riksrevisionen önskar information senast 2012-03-08 med anledning av våra iakttagelser i denna rapport.

## 1 Sammanfattning

I denna revisionsrapport sammanfattar Riksrevisionen iakttagelser från vissa av de granskningar som under hösten och vintern 2011 genomförts avseende Försvarmaktens verksamhet. I rapporten redovisar Riksrevisionen:

- att fortsatta brister noteras i den interna kontrollen av lönerutinerna vid Försvarmakten
- att Försvarmaktens regelefterlevnad av skattelagstiftningen, t.ex. avseende skattepliktiga förmåner och mervärdesskatt, brister och behöver förbättras
- att Försvarmakten behöver förbättra sina rutiner för att säkerställa korrekt redovisning av lånefinansierade anläggningstillgångar
- att underlag och avstämning avseende lokalrelaterade poster behöver förbättras

Ytterligare iakttagelser som gjorts i den löpande granskningen kommer att rapporteras i samband med att Riksrevisionen avrapporterar resultat från granskningen av Försvarmaktens årsredovisning.



## 2 Kvarvarande brister i internkontroll av löner

Försvarets kostnader för personal uppgick i årsredovisningen 2010 till 11 819 mnkr. Riksrevisionen har under året granskat Försvarets redovisning av personalkostnader genom besök vid HRC och förband.

### 2.1 Otydlig ansvarsfördelning mellan funktioner och enheter inom Försvaretsmakten

Riksrevisionen har vid ett flertal tillfällen de senaste åren<sup>1</sup> framfört synpunkter på den interna kontrollen avseende Försvaretsmakts rutiner för lönehantering. Riksrevisionen har inte heller vid årets uppföljande granskning identifierat något tydligt direktiv om hur arbetsfördelningen ska se ut. Även Försvaretsmakts internrevision tar upp problem inom detta område i rapport från 2011-12-16. Ett exempel på otydlig styrning, som även togs upp i vår rapport från 2011-03-18, gäller den lönecontrollerfunktion som enligt Försvaretsmakts svar på revisionsrapport (dnr 32-2009-0559) skulle vara operativ i september 2010. Funktionen har under 2011 inte kommit igång med operativt uppföljningsarbete då de inte fått de behörigheter som krävs för att utföra sitt arbete. Försvaretsmakten har inte definierat lönecontrollers uppgift, vilka uppföljningsbefogenheter de har eller vem de skall återrapportera resultatet till. Ett annat exempel på kvarvarande brister är att Försvaretsmakten tog upp risken för felaktiga löneutbetalningar i den myndighetsgemensamma riskanalysen beslutad av Överbefälhavaren (ÖB) 2011-02-18. I riskanalysen gavs ett uppdrag att till och med 2011-03-31 specificera de kontroller som ska genomföras i löneprocessen. Detta uppdrag har inte genomförts under 2011.

#### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar att det snarast bör fastställas vilka kontrollfunktioner som ska införas och hur arbetsfördelningen ska se ut för att åtgärda de tidigare identifierade riskområdena.

### 2.2 Svag koppling mellan personalansvar och kostnadsansvar samt bristande uppföljning

Vid granskningen under året har ett antal exempel på kostnadsdrivande planering av Försvaretsmakts personal påträffats. I samband med övergången från värnpliktiga till anställda soldater är Försvaretsmakten numer i en situation där oövertid och obekvämt arbetstid måste ersättas med högre ersättningar. Granskningen visar på att Försvaretsmakten bör förbättra sitt arbete med att planera verksamheten för att undvika exempelvis onödig oövertid och helgjobb. Enligt information från Försvaretsmakten så är chefer i grunden ansvariga för sin personal och deras lönekostnader och framförallt olika rörliga lönekostnader. Riksrevisionens granskning tyder på att kunskapen om ansvaret för lönekostnader är låg i organisationen. Iakttagelser

<sup>1</sup> Exempelvis i rapporterna med dnr 32-2010-0637 (2011-03-18), 32-2009-0559 (2010-04-20), 32-2008-0655-3 (2009-04-06) och 32-2007-0835 (2008-03-12)



från granskningen är exempelvis att chefer glömt bort att planera in personal på sedan tidigare känd verksamhet vilket lett till beordrad tjänstgöring inom två veckor från tillfället och därmed resulterat i relativt stora övertidskostnader. Andra exempel finns på övningar som lagts in på helger istället för på vardagar vilket resulterar i att Försvarmakten måste betala ut en högre ersättning trots att vardagarna före eller efter varit tillgängliga för verksamhet. Försvarmakten har också, enligt egen utsago, hamnat i 42 tvister med arbetstagarorganisationerna under 2011 på grund av att övertidsgränserna har överskridits för personal. Tvisterna har hittills resulterat i utbetalade skadestånd till ett värde av 406 tkr, men cirka hälften av tvisterna är ännu inte avgjorda. Riksrevisionen har varken vid förbandsbesök eller på central nivå kunnat identifiera någon uppföljning av rörliga personalkostnader.

#### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar Försvarmakten att, genom information och utbildning, förtydliga kopplingen mellan personalansvar och kostnadsansvar för att förbättra möjligheten att utnyttja resurserna effektivt samt att förbättra uppföljningen av övertidsgränserna. Försvarmakten bör även följa upp att personalkostnader redovisas korrekt, exempelvis genom stickprovskontroller.

### **2.3 Brister i underlag för ekonomiska händelser**

Riksrevisionen har i granskningen under 2011, precis som vid granskningen 2010, iakttagit ett flertal brister i de underlag som ligger till grund för löneutbetalningar samt i hanteringen av dem. Exempelvis har underlag för nyanställning och avslut av anställning/tjänstledighet vid flera tillfällen under året skickats in till HRC för sent vilket resulterat i att arbetstagare inte fått berättigad lön samt att före detta arbetstagare fått lön trots att dessa inte längre arbetar för Försvarmakten.

Vid granskningen har också noterats att underlag i form av en excel-fil över nyanställda har skickats för inregistrering i affärssystemet Prio.

Riksrevisionen bedömer att inregistrering i lönesystemet bör kräva skriftligt beslut från personalansvarig chef för att undvika risk för felaktiga utbetalningar till personer som aldrig arbetat för Försvarmakten.

Försvarmakten har i flertalet fall inte kunnat visa på dokumenterade orsaker till extraordinära lönehändelser, exempelvis övertid och övningsdygn. För att underlätta kvalitetssäkring är det viktigt att orsak till lönehändelsen framgår av dokumenterade underlag.

Felaktig lönerapportering har gjorts under året vilket Försvarmakten inte uppmärksammat innan Riksrevisionens granskning, exempelvis:

- dubbelutbetalt storhelgstillägg,
- utbetalda dyktillägg till personal som inte är dykare,



- beredskapsersättning för NBG (Nordic Battlegroup) till person som inte stått i beredskap utan arbetat med annat,
- tjänstgöringstillägg till person som varit tjänstledig

Under 2011 har Försvarmakten betalat ut 30 mnkr i avräkningslön och 19 mnkr har registrerats som lönearten skuld till myndigheten. Dessa belopp visar de löneutbetalningar som skett på grund av att processen inte fungerat som blivit felaktiga och där Försvarmakten upptäckt det. Som Riksrevisionens iakttagelser ovan visar finns även ett mörkertal som Försvarmakten inte uppmärksammat.

Försvarmakten har under året också haft ett antal problem med löneutbetalningar till personal på internationella insatser. Försvarmakten har vid förfrågan inte kunnat lämna uppgifter kring omfattningen på felutbetalningarna.

Riksrevisionen bedömer att iakttagelserna grundar sig i brister genom hela kedjan, dvs. felaktig rapportering från arbetstagare, bristande rutiner vid attest av ansvarig chef, för sent insända underlag från förband och långa hanteringstider på HRC.

En bidragande orsak till detta bedöms vara att förbanden inte har tillräckliga förutsättningar i form av utbildning, tydliga direktiv och resurser för att kunna utföra ålagda uppgifter fullt ut.

#### *Rekommendation*

Riksrevisionen rekommenderar Försvarmakten att utveckla de underlag som finns för lönehändelser och hanteringen av dessa. Genom tydligare underlag kan kvalitetssäkringen av löneutbetalningar förbättras.

### 3 Regelefterlevnad av skattelagstiftning

Riksrevisionen har granskat hur Försvarmakten, på central nivå, säkerställer att uppgifter i lämnade skattedeclarationer är så långt möjligt korrekta samt vilka åtgärder som vidtas för att minska risker för oredovisade skattepliktiga förmåner.

Om en anställd använder en personbil eller lätt lastbil i mer än ringa omfattning kan en skattepliktig förmån uppstå<sup>2</sup>. Med ringa omfattning menas att bilen används vid högst tio tillfällen och inte längre än 100 mil. Om arbetsgivaren även tillhandahåller drivmedel ska även detta beskattas som förmån. Om en anställd har faktisk dispositionsrätt till en personbil måste man för att undvika att bilförmån uppstår kunna visa att bilen använts privat endast i ringa omfattning. Ett sätt att göra det är att föra en detaljerad körjournal.

---

<sup>2</sup> 61 kap 11 § Inkomstskattelagen (1999:1229); prop. 1993/94:90; SKV A 2011:32



### 3.1 Riskanalyser saknas

Försvarsmakten omfattas av förordningen om intern styrning och kontroll vilket innebär att Försvarsmakten ska identifiera och värdera risker samt ta ställning till om risker ska hanteras för att myndighetens uppgifter och mål ska fullgöras enligt myndighetsförordningen. Av myndighetsförordningens (2007:515) 3 § framgår att ”myndighetsledningen ska se till att verksamheten bedrivs effektivt och enligt gällande rätt”, dvs. även skattelagstiftning.

Försvarsmakten har inte genomfört någon dokumenterad analys av i vilken utsträckning risker för att oredovisade skattepliktiga förmåner förekommer i verksamheten. Detta innebär att det saknas systematisk utredning av vilka risker det finns för att anställda använder Försvarsmaktens tillgångar för privat bruk.

#### *Rekommendation*

Försvarsmakten bör genomföra en analys av riskerna för att skattedeklarationerna inte omfattar samtliga skattepliktiga förmåner. Riskanalysen bör även omfatta riskområden, t.ex. felaktigt nyttjande av Försvarsmaktens tillgångar, pendlingsersättning och årskort för allmänna transportmedel, som kan medföra skattepliktiga förmåner.

### 3.2 Brister i Försvarsmaktens riktlinjer för förmåner

De riktlinjer som finns avseende skattepliktiga förmåner är dels ”Regler för representation och förmåner” (RRF) samt mer övergripande information på Försvarsmaktens intranät (HR-portalen).

En utgångspunkt i riktlinjerna i RRF är, att eftersom Försvarsmaktens verksamhet finansieras av skattemedel, måste kostnader för representation och andra utgifter, som av allmänheten kan uppfattas som personalförmåner, präglas av måttfullhet. Vidare anger riktlinjerna att Försvarsmaktens hantering av representation och förmåner påverkar allmänhetens syn på och förtroende för myndigheten och att det därför är viktigt att verksamheten bedrivs på ett sådant sätt att allmänheten känner förtroende för myndigheten och det arbete som utförs. Enligt riktlinjerna ska varje organisationsenhet upprätta tillämpningsföreskrifter till riktlinjerna. Dessa ska innehålla närmare regler om representation samt vem inom organisationsenheten som får besluta om förmåner.

I första hand är det den anställdes ansvar att rapportera vilka skattepliktiga förmåner som åtnjuts. Eventuella förmåner ska registreras i systemen och godkännas av chefsperson.

Av riktlinjerna framgår inte hur anställda ska förfara vid nyttjande av personbilar för att undvika risk för att skattepliktiga förmåner uppstår. Det finns inget krav på att löpande körjournal ska finnas. Enligt uppgift förekommer inte heller några systematiskt uppföljande kontroller av användningen av personbilar.

Med tanke på komplexiteten i Försvarsmaktens organisation bedöms Försvarsmaktens riktlinjer inte vara tillräckligt tydliga och ändamålsenliga



för att ge förutsättningar för minskad risk för oredovisade skattepliktiga förmåner.

Enligt Riksrevisionens bedömning föreligger det risk för att Försvarsmaktens tillgångar används för privat bruk på sådant sätt att risk för oredovisade skatteförmåner kan föreligga.

#### *Rekommendation*

Försvarsmakten bör säkerställa att personalbilar som används av den anställda inte används otillbörligt och för privat bruk.

Försvarsmakten bör därför komplettera riktlinjerna med tydliga förhållningsregler för hur Försvarsmaktens fordon får användas. I riktlinjerna bör det även finnas krav på att det till varje personbil och lätt lastbil ska finnas en löpande förd körjournal som på ett tillförlitligt sätt visar fordonens användning.

Försvarsmakten bör se till att riktlinjerna implementeras på sådant sätt att de blir kända i hela organisationen.

### **3.3 Brister i uppföljning och kontroll av efterlevnad**

Enligt Försvarsmakten finns inga särskilda kontroller för att säkerställa att oredovisade skatteförmåner inte förekommer. Det finns planer på att Försvarsmaktens personalavdelning ska genomföra sådana kontroller i framtiden, men dessa har inte påbörjats än.

#### *Rekommendation*

Regelbundna kontroller av körjournaler, rimligheten i bränsleåtgång jämfört med körsträcka samt kontroller av hantering av bensinkort, bör ingå i rutiner för att säkerställa att fordonen endast används i tjänsten. Försvarsmakten bör genomföra sådana uppföljande kontroller på ett systematiskt sätt inom hela organisationen för att säkerställa att inga oredovisade skattepliktiga förmåner förekommer.

### **3.4 Försvarsmaktens skattedeclarationer**

Försvarsmakten lämnar varje månad in en skattedeclaration avseende innehållen källskatt för anställda till ett belopp om ca 200 mnkr och redovisar även underlag för arbetsgivaravgifter uppgående till ungefär lika mycket.

De uppgifter som skattedeclarationen baserar sig på inhämtas från olika redovisningssystem. Uppgifter till underlaget för arbetsgivaravgifter kommer från lönesystemet och sammanställs av en person med ansvar för skatteprocessen.

I Riksrevisionens granskning har en kartläggning gjorts av vilka åtgärder Försvarsmakten vidtagit för att säkerställa att skattedeclarationer innehåller korrekta uppgifter.



Den som skriver under en skattedeklaration har ett ansvar för att uppgifter är korrekta. Försvarmaktens verksamhet är mycket omfattande och består av ett stort antal anställda. För att på ett betryggande sätt kunna redovisa samtliga skattepliktiga förmåner krävs tydliga riktlinjer och systematisk kontroll av hur Försvarmaktens tillgångar används.

Genom att ledningen skriver under en skattedeklaration medföljer ett ansvar för att säkerställa att deklarationen innehåller så korrekta uppgifter som möjligt. Om det finns kännedom om betydande risker för obeskattade förmåner i en verksamhet bör den som skriver under skattedeklarationen lämna en upplysning om detta till Skatteverket.

Enligt Riksrevisionens bedömning har Försvarmakten inte infört åtgärder som på ett betryggande sätt säkerställer att uppgifterna i skattedekclarationer speglar de faktiska förhållanden inom organisationen avseende företeelser som kan bli föremål för skattepliktig förmån.

#### *Rekommendation*

I avvaktan på att Försvarmakten genomfört den riskanalys som Riksrevisionen rekommenderar, bör Försvarmakten utreda om det finns anledning att lämna upplysningar till Skatteverket avseende den osäkerhet som kan föreligga huruvida samtliga skattepliktiga förmåner är redovisade i skattedeklarationen.

Försvarmakten bör införa rutiner för att förbättra kvalitetssäkringen i samband med upprättandet av skattedeklaration.

## 4 Redovisning av lånefinansierade anläggningstillgångar

Riksrevisionen har granskat Försvarmaktens rutiner för redovisning av lånefinansierade tillgångar. Försvarmaktens investeringsbudget uppgår 2011 till cirka 450 mnkr. PROD Förband ansvarar för att fördela ut budgeten per förband baserat på förbandens behov. I affärssystemet PRIO låser man sedan den beslutade budgeten så att inga investeringar utöver budgeten kan göras.

Vid förbandsbesök 2011 så saknades myndighetsgemensamma inventeringsrutiner att förhålla sig till. I samband med införandet av PRIO 2009-2010 har en stor del av tillgångarna inventerats, men inventeringar sker inte årligen och enligt samma principer för hela myndigheten.

Granskningen har visat att Försvarmakten saknar rutiner som säkerställer att anläggningstillgångar aktiveras och inte kostnadsförs. Detta medför att risken för felaktig redovisning av anläggningstillgångar samt att tillgångar felaktigt kostnadsförs istället för att aktiveras ökar.

#### *Rekommendation*

Försvarmakten bör säkerställa att inventeringar av lånefinansierade anläggningstillgångarna sker årligen.



Försvarmakten bör införa rutiner som säkerställer att anläggningstillgångar aktiveras och inte kostnadsförs, exempelvis genom stickprovsgranskning av konton inom övriga driftkostnader.

## 5 Kostnader för lokaler

Riksrevisionen har under 2011 granskat Försvarmaktens hantering av hyresavtal och lokalkostnader. Försvarmaktens lokalkostnader uppgick i årsredovisningen 2010 till 2 395 mnkr och huvuddelen av lokalerna förhyrs av Fortifikationsverket.

Granskning har visat att hyresavtal med Fortifikationsverket saknas hos Försvarmakten. Överenskomna hyresobjekt, löptid på kontrakt och hyreskostnad sammanställs i en manuell Excel-fil som uppdateras årligen i samråd med Fortifikationsverket. Avsaknad av upprättade avtal medför en ökad risk för missförstånd mot Fortifikationsverket samt felaktiga kostnadsutfall.

Enligt en överenskommelse med Fortifikationsverket så skall samtliga ny-, om- och tillbyggnationer ombesörjas av Fortifikationsverket. Vid granskning av utgifter som aktiverats som Förbättringsutgifter på annans fastighet har tillgångar, t.ex. inventarier, uppmärksammats där Försvarmakten inte har kunnat visa att klassificering inom materiella anläggningstillgångar är korrekt.

### *Rekommendation*

Försvarmakten bör upprätta skriftliga överenskommelser med Fortifikationsverket på hyresobjektnivå som beskriver parternas rättigheter och skyldigheter.

Försvarmakten bör förtydliga styrningen av vad förbanden bör redovisa som Förbättringsutgifter på annans fastighet samt gå igenom och kvalitetssäkra att det som tidigare redovisats som Förbättringsutgifter på annans fastighet är korrekt redovisat.

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

Frank Lantz

Jonas Björkdahl

Kopia för kännedom:  
Regeringen