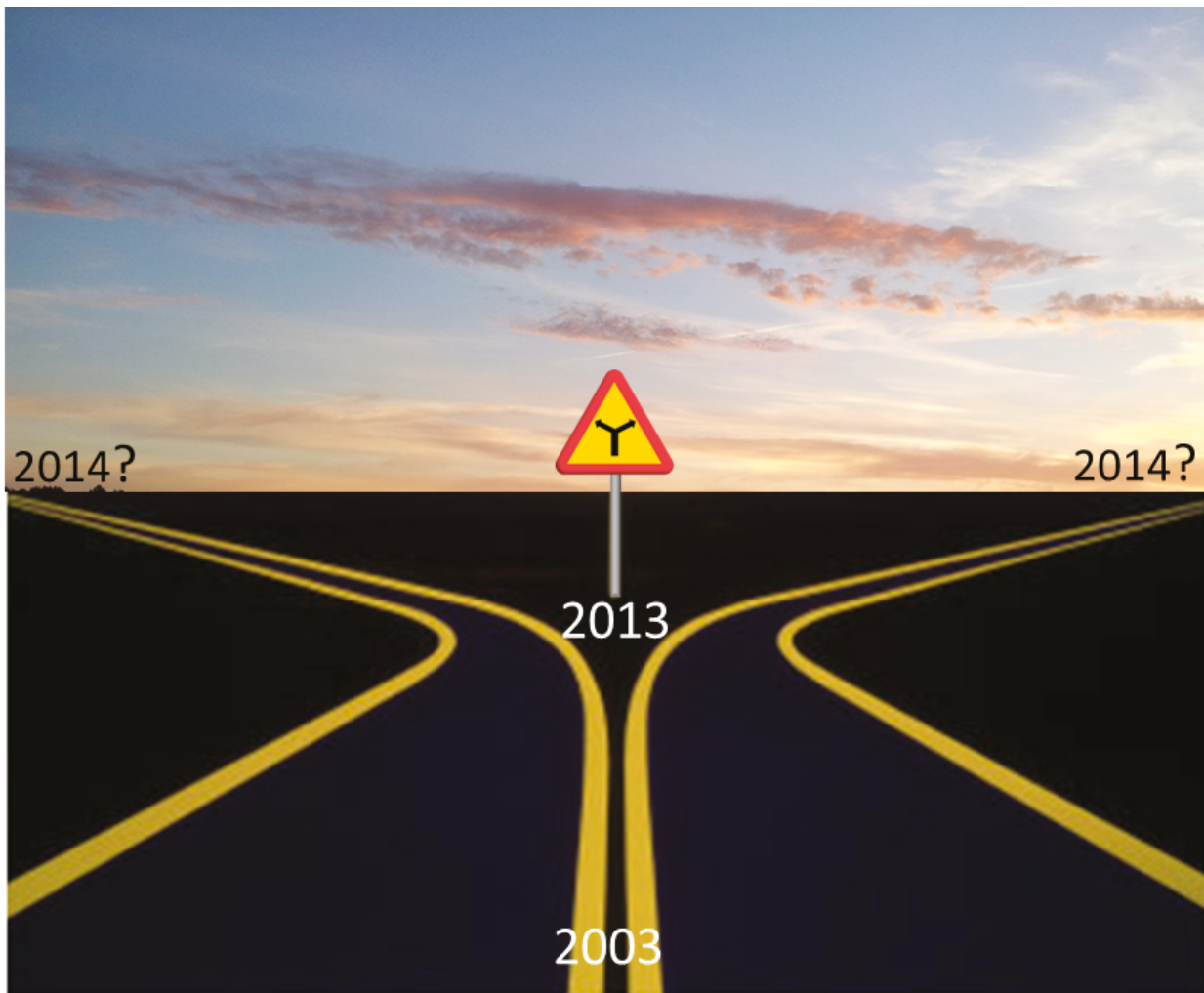


ANN LUNDBERG, PETER NORDLUND



Ann Lundberg
Peter Nordlund

11 år av FEM

En studie av Försvarsmaktens ekonomimodell

Titel	11 år av FEM
Title	11 years of FEM
Rapportnr/Report no	FOI-R—3854—SE
Månad/Month	Februari
Utgivningsår/Year	2014
Antal sidor/Pages	114 p
ISSN	1650-1942
Kund/Customer	Försvarsdepartementet
FoT område	Forskning för regeringens behov
Projektnr/Project no	A14108
Godkänd av/Approved by	Maria Lignell Jakobsson
Ansvarig avdelning	Försvarsanalys

Detta verk är skyddat enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. All form av kopiering, översättning eller bearbetning utan medgivande är förbjuden.

This work is protected under the Act on Copyright in Literary and Artistic Works (SFS 1960:729). Any form of reproduction, translation or modification without permission is prohibited.

Förord

Denna rapport är en del av projektet ”Försvarsreformens genomförande” med Försvarsdepartementet som uppdragsgivare och är dess skriftliga avrapportering.

Rapporten bygger till del på intervjuer och författarna vill tacka de som ställt upp med sin tid och sitt engagemang för att svara på våra frågor.

De som på detta sätt förtjänar vår tacksamhet återfinns i rapportens förteckning över intervjuade personer.

Kollegan Karsten Bergdahl och den f.d. kollegan Helge Löfstedt har på uppdrag av projektet författat tre PM som underlag till rapporten. Dessa PM återfinns som bilagor till rapporten.

Även andra kollegor på FOI har bidragit till rapporten som synpunktslämnare på och granskare av rapporten.

Rapportens faktadelar har granskats av personer som idag arbetar med FEM inom Försvarsmaktens högkvarter på LEDS/PLANEK.

Ett stort tack till alla ni som bidragit i det arbete som lett fram till denna rapport.

Peter Nordlund
Projektledare

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	7
2	Inledning	11
2.1	Uppdrag och syfte	11
2.2	Angreppssätt och metod	11
2.3	Begrepp och definitioner	12
2.3.1	Kostnader och utgifter	12
2.3.2	Produkt, produktgrupper och produktion	13
2.4	11 år med FEM – en bakgrund	14
2.4.1	Utveckling och implementering 2003–2006	14
2.4.2	Effektivering och rapportering	16
3	Framväxten av FEM	21
3.1	Beskrivning ur ett förändringsperspektiv	21
3.1.1	Förändring som begrepp	21
3.1.2	Multimodellansats	22
3.2	Motiv och mål	24
3.2.1	Försvarsdepartementets önskemål	24
3.2.2	Försvarsmaktens önskemål	24
3.3	Utveckling och implementering	25
3.3.1	De första åren 2003–2007	25
3.3.2	Fortsatt utveckling och implementering	28
3.4	FEM:s uppbyggnad och logik	30
3.4.1	Redovisning på produktnivå	30
3.4.2	Kostnads- och utgiftsfördelning	31
3.4.3	Styrning och ansvar	36
3.5	FEM:s leverans, kvalitet, användning och nytta	41
3.5.1	Redovisning på produkter	42
3.5.2	Kostnads- och utgiftsfördelning	42
3.5.3	Styrning och ansvar	44
3.5.4	Användning och upplevd nytta	45
3.6	Pågående utvecklingsarbete	48
3.6.1	Redovisning och kostnadsfördelning	48
3.6.2	Styrning och ansvar	48
3.7	Sammanfattande iakttagelser	49
3.7.1	Förändringens mål och karaktär	49
3.7.2	Implementering och utveckling	49

3.7.3	Modellens utformning, kvalitet och användning.....	50
3.7.4	FEM i ett förändringsperspektiv	53
4	FEM:s användbarhet	55
4.1	Användning av befintlig information	55
4.1.1	Kostnader för hela Försvarsmakten.....	55
4.1.2	Kostnader för produktgrupper	56
4.1.3	Sammanfattande iakttagelser	58
4.2	Ekonomisk information i verksamhetsstyrningen.....	59
4.2.1	Verksamhets- och ekonomistyrningen i försvaret.....	59
4.2.2	Planering, inriktning och beslut på lång sikt.....	63
4.2.3	Planering och beslut på kort sikt.....	65
4.2.4	Beslut om lönsamhet och verksamhetsförändringar	66
4.2.5	Sammanfattande iakttagelser	71
4.3	En koppling mellan förmåga och kostnad.....	72
4.3.1	Värdering av operativ förmåga	73
4.4	Diskrepanser i styrning och medelstildelning	75
4.4.1	Styrning i produktions- eller produktermer.....	77
4.5	Händelser som påverkar eller kan påverka FEM.....	80
4.5.1	Förändringar i anslagen och verksamhetsstrukturen	80
4.5.2	Omstrukturering och omorganisering	82
5	Sammanfattande slutsatser och rekommendationer	83
	Bilaga 1 - En översikt av styrningen i andra myndigheter	91
	Myndigheter och statens styrning av dem.....	91
	Mål- och resultatstyrning	92
	Några myndighetsvisa erfarenheter	94
	Underbilaga – Myndighetsfakta	101
	Bilaga 2 - Värdering av operativ förmåga	103
	Bilaga 3 - En internationell utblick	105
	Organisation	105
	Mål- och resultatstyrning	106
	Kostnadsmässig budgetering m.m.....	107
	Referenser	109
	Litteratur	109
	Intervjuer	111

1 Sammanfattning

Bakgrund

År 2003 initierade Försvarsdepartementet arbetet med en ”outputorienterad” ekonomisk redovisning. Syftet var att tillföra redovisningen en dimension relaterad till verksamhetens resultat. Försvarsmaktens ”output” skulle redovisas i form av produkter till vilka utgifter och kostnader skulle hänföras. Produkterna var i huvudsak insatsorganisationen och dess krigsförband. Redovisningen skulle enligt Försvarsdepartementet främst ske i anslagstermer, vilket i realiteten betyder redovisning av utgifter. Intresse fanns även för redovisning av kostnader, främst dock från Försvarsmakten.

Försvarsmakten har sedan dess arbetat med att få fram och införa en sådan redovisning. Det nya systemet gavs namnet FEM (Försvarsmaktens ekonomimodell). Införandet av FEM har dragit ut på tiden och FOI har därför fått i uppdrag att studera och analysera implementeringen av FEM. Denna rapport är den skriftliga avrapporteringen av detta uppdrag.

Implementeringen av FEM

FOI kan härvid konstatera att FEM-redovisningen endast till del har implementerats. Idag finns en kostnadsredovisning av krigsförbanden medan en fullständig utgiftsredovisning saknas. Utgiftsredovisningen för krigsförbanden omfattar endast förbandsverksamheten medan investeringarna i försvarsmateriel saknas. Dessa kan i nuläget endast redovisas på mer aggregerad nivå såsom produktgrupp eller insatsorganisationen i dess helhet.

Ett av syftena med FEM var att den produktorienterade redovisningen skulle kunna användas för att ställa det ekonomiska utfallet för krigsförbanden mot värderingen av krigsförbandens förmågor. Det fanns också en förhoppning att modellen på sikt skulle kunna möjliggöra en ökad delegering av ansvaret inom Försvarsmakten samt att skapa förutsättningar för en förskjutning i Försvarsmaktens interna styrning från produktion och produktionsresurser till resultaten i form av insatsorganisation och krigsförband.

FEM hade sålunda inte bara en redovisningsdimension. Syftet med en förändrad ekonomiredovisning var även att detta skulle skapa förutsättningar för en utvecklad resultatstyrning där ekonomiskt utfall kan ställas mot utförda prestationer och en förändrad styrning inom Försvarsmakten med inslag av högre decentralisering.

Dessa idéer om hur FEM skulle kunna förändra styrningen har ännu inte infriats, delvis pga. att en sådan förändring möttes av viss skepsis inom Försvarsmakten, inte minst hos staber med produktionen som arbetsområde och ansvar. Det fanns inte heller något större engagemang och intresse hos staber med insatsorganisationen, krigsförbanden och insatserna som fokus.

Detta gjorde att arbetet främst drevs av Ekonomistaben¹ som dock för sitt arbete i hög grad var beroende av andra staber, främst Produktionsstaben (PROD), inom Högkvarteret för att arbetet skulle kunna avancera.

Intresset hos beslutsfattare och tänkta användare av FEM-redovisningen är relativt lågt trots att de inte ifrågasätter att ekonomisk redovisning av krigsförband har ett värde. Bristen på en komplett utgiftsredovisning av krigsförbanden kan vara en förklaring till det begränsade intresset.

Denna sekvens från ett ambitiöst syfte med lovvärda men kanske i vissa fall mindre realistiska förväntningar som lämnades över till implementerare som till del var skeptiska till syftet med FEM och dess redovisning och slutligen relativt ointresserade användare och beslutsfattare skapar inte de bästa förutsättningarna för ett framgångsrikt genomförande av projektet.

Den värdering av förmåga som idag görs insatsorganisationsvärderingen (IOV) och krigsförbandsvärderingen (KfV) har brister. Det är därför svårt att på ett systematiskt och rättvisande sätt ställa insatsorganisationens och krigsförbandens ekonomiska utfall mot den förmågevärdering som görs i IOV och KfV.

Tankarna på decentralisering har inte infriats. Försvarmaktens ekonomistyrning är idag i allt väsentligt centralt styrd med begränsade inslag av ekonomisk delegering.

Den löpande ekonomistyrningen med budgetering och tilldelning av pengar görs i huvudsak till organisationsenheter med produktansvar och inte krigsförbanden. Detta leder till att en stor del av makten över Försvarmakten är inflytandet över produktionen.

Fokus på förändringsarbetet har legat på redovisningsdelarna i modellen och därtill kopplade krav mot PRIO. De aspekter som handlar om synliggörandet av användningsområden och ett ändrat beteende, har däremot fått mindre uppmärksamhet.

En medelsttilldelning inom Försvarmakten som primärt sker till organisationsenheterna leder till att redovisning av ekonomiskt utfall på produkt, krigsförband, bygger på en omfattande fördelning av kostnader och utgifter som uppstår inom produktionen. FEM-redovisningen på krigsförbanden blir alltså resultatet av fördelningar av kostnader och utgifter som uppstår på olika organisationsenheter inom produktionen. Även materielkostnaderna fördelas indirekt via s.k. materielkalkylobjekt (MKO). Att ekonomiredovisning sker i olika dimensioner, såsom organisationsenhet och produkt, med hjälp av kostnadsfördelning är vanligt inom redovisning i olika organisationer. Det sätt redovisningen av produktdimensionen hittills har implementerats i Försvarmaktens redovisning har gjort fördelningen av kostnader och utgifter resurskrävande och den har också i många fall låg precision.

Det har också under implementeringen saknats en tydlig analys av vad man ska använda FEM till. Nyttan med informationen måste tydliggöras och de

¹ Den organisatoriska benämningen av ekonomifunktionen vid Högkvarteret har under åren varierat (i nuläget LEDS/PLANEK).

ansvariga i Försvarmaktens ledning måste aktivt efterfråga och använda den. Detta förutsätter naturligtvis att FEM ger det underlag som behövs. En tydligare koppling av FEM:s redovisning och dess kalkylmallar till planerings-, budget-, besluts- och uppföljningsprocesser skulle öka förutsättningarna för användandet av FEM-redovisningen såväl på Förvarsdepartementet som inom Försvarmakten.

Observationer och slutsatser

Trots de problem som finns i implementeringen av FEM i dag, menar vi att de grundläggande antagandena i modellen är fortsatt giltiga. En produktorienterad ekonomiredovisning är en logisk konstruktion för Försvarmakten. Även om den finansiella styrningen från statsmakterna går i en anslagsstruktur och anslagsmedlen inom Försvarmakten primärt fördelas till organisationsenheter inom produktionen så är det inte ett anslagsutfall och produktion som är Försvarmaktens prestation eller resultat, utan krigsförbanden och dess användning. Försvarmakten bör alltså kunna redovisa ett ekonomiskt utfall per produkt.

Det senaste året har Försvarmakten också tagit ett förnyat grepp om utveckling av FEM och genomfört åtgärder som syftar till att komma tillrätta med en del av problemen. Det handlar dels om förbättringar i den ekonomiska redovisningen och dels om åtgärder för att tydliggöra kostnader för produkter i PRIO.

Det kan också finnas potential för ett ökat inslag av styrning i krigsförbandstermer genom att se till att det finns ett ägandeskap för produkten (t.ex. olika krigsförband) i organisationen. Genom ett ägandeskap kan Försvarmakten systematiskt tydliggöra ett ekonomiskt ansvar för ekonomiutfallet för krigsförbanden. Ett tydliggörande av ekonomiskt ansvar på högkvarternivå för insatsorganisationens och krigsförbandens ekonomiska utfall skulle kunna öka verkningsgraden av FEM:s uppföljning i krigsförbandstermer. Ansvaret skulle även kunna decentraliseras t.ex. genom att en chef för en organisationsenhet med ansvar att producera krigsförband inte endast följs upp på kostnader för organisationsenheter och produktionsresurser utan också på kostnaderna för de krigsförband som produceras vid organisationsenheten. Det som mäts, följs upp och man kan ställas till ansvar för får nästan automatiskt ökad uppmärksamhet (den s.k. observationseffekten). Detta förutsätter också en delegering av befogenheter så att den som är ekonomiskt ansvarig också kan påverka det ekonomiska utfallet.

En utveckling av värderingen av förmågan hos insatsorganisationen och dess krigsförband som idag huvudsakligen sker subjektivt skulle kunna öka möjligheterna att ställa prestationer mot kostnader. Att på olika sätt öka de objektiva inslagen i förbandsvärderingen och ökade möjligheter att på ett systematiskt sätt kvantifiera förmågan skulle kunna bidra till detta.

FEM-redovisningen är som nämnts huvudsakligen ett verktyg för uppföljning av inträffade ekonomiska konsekvenser. I de processer som hanterar de kortare perspektiven, såsom budgetunderlaget (BU), Regeringens budgetproposition och Riksdagens anslagsbeslut, har redovisningen en given roll. I den

kortsiktiga planeringen och det kortsiktiga beslutsfattandet är fokus på utgifterna, och inte kostnadsperspektivet, då anslagstilldelningen sker i utgiftstermer.

FEM är dock inte ett universalverktyg. FEM-redovisningen innehåller inget stöd för den långsiktiga planeringen av Försvarmakten och avvägningen av insatsorganisationen annat än att vara en underlagskälla bland flera andra. Sådana avvägningar kräver information om framtida kostnader och inte inträffade utgifter. FEM redovisar ett kostnadsutfall för materiel som bygger på historiska anskaffningsutgifter i historiska prislägen och inte framtida anskaffningskostnader i aktuella prislägen.

Den långsiktiga planeringen behöver därför kompletterande ekonomiska verktyg för långsiktiga kostnadsberäkningar. Ett alternativ skulle, för att få ett sådant verktyg integrerat med FEM, vara att vidareutveckla FEM med en särskild modul för sådana långsiktiga beräkningar.

Det behövs även andra verktyg för specifika materielbeslut, överväganden och beslut rörande personalförsörjning etc. Många av dessa beslut behöver också kompletteras med information om verksamhetsvolym och kvalitativ information för att skapa ett heltäckande beslutsunderlag. Det bör därför finnas tankar inom Försvarmakten och på Förvarsdepartementet på hur arbetsfördelningen mellan FEM och sådana verktyg bör vara.

Vägval

Efter 11 år av FEM finns två vägar att gå: antingen läggs arbetet, med att åstadkomma en komplett produktredovisning ned eller så ges arbetet en hög prioritet för att modellen fullt ut ska kunna implementeras.

Projektet menar att FEM med dess produktrelaterade redovisning, trots en lång implementeringstid med talrika hinder, är en logisk följd av önskemål att öka den reella betydelsen av Försvarmaktens prestationer i form av främst förmågebärande krigsförband i Förvarsdepartementets styrning av Försvarmakten och i Försvarmaktens interna styrning. Produktredovisningen i FEM kan tillsammans med kompletterande ekonomiska planeringsverktyg skapa en potential som kan realiserars genom att värdet av FEM säljs in till användare och beslutsfattare. Medvetenheten om FEM och intresset för FEM är idag lågt då den endast ses som en redovisningsprodukt för en uppföljningsdimension, främst krigsförbanden, för vars ekonomiska utfall det idag inte finns ett tydligt ekonomiskt ansvar.

Inom såväl Försvarmakten som Förvarsdepartementet skulle en tydligare prioritering från chefsnivå, ett ökat medvetande och en ökad förankring inom organisationen tillsammans med ökad kunskap om FEM och dess möjligheter kunna bidra till en lyckosam implementering av FEM. För att höja kunskapsnivån kan troligen utbildningsinsatser krävas.

Det senaste året har innehållit sådana tecken. Förvarsdepartementet har mer aktivt efterfrågat ekonomiskt utfall för produkterna och Försvarmakten har gjort en ”nystart” och genomfört åtgärder för att efter 11 år av FEM få kvarvarande delar på plats.

2 Inledning

2.1 Uppdrag och syfte

Försvarsmakten har under flera år arbetat med införandet av en ny ekonomimodell, FEM (Försvarsmaktens ekonomimodell). Arbetet påbörjades efter ett uppdrag från regeringen. Då införandet har dragit ut på tiden har Försvarsdepartementet gett i uppdrag till FOI, genom inriktning av projektet Försvarsreformens genomförande inom ramen för beställningen av forskning för regeringens behov (FORBE), att studera och beskriva arbetsläget inom FEM och hur de ursprungliga tankarna med en insatsförbandsorienterad ekonomisk redovisning har omhändertagits i processen.

Syftet har även varit att beskriva och analysera användningen av FEM och föreslå hur ekonomisk planering och uppföljning av insatsorganisationen och dess krigsförband skulle kunna förbättras.

Arbetet har syftat till att ge stöd till Försvarsdepartementet i de framtida önskemålen och den framtida användningen av FEM som en del i styrningen av Försvarsmakten.

2.2 Angreppssätt och metod

Angreppssätt

I beskrivningen och analysen av FEM behandlar vi två huvudsakliga perspektiv. För det första redogör vi för vad som har hänt från det att regeringen först gav sitt uppdrag till Försvarsmakten till dagens situation (kapitel 3). Historiebeskrivningen behandlar frågor som:

- Vad var målet med FEM?
- Hur konstruerades modellen?
- Hur har modellen implementerats och hur långt har man kommit?
- Hur används informationen från FEM?

Inom ramen för det här perspektivet söker vi också en förklaring till varför det ser ut som det gör idag genom att analysera modellens konstruktion och sättet den implementerats på.

För det andra ser vi på den potentiella nyttan med FEM och analyserar hur den ekonomiska informationen kan användas (Kapitel 4). Dels i förhållande till vilka analyser som kan göras och dels i förhållande till vilka sammanhang (dvs. i vilka beslutssituationer) den erhållna ekonomiska informationen skulle kunna användas.

Utifrån dessa två dimensioner drar vi slutsatser och ger rekommendationer till hur man kan komma vidare (Kapitel 5).

Metod

För att beskriva utveckling, implementering och utformning av FEM har intervjuer genomförts med personer som var och är delaktiga i utvecklingen och implementering av modellen, personer som var initiativtagare och beställare samt personer som idag ska använda modellen². Därtill har en genomgång av redan befintliga rapporter samt interna dokument vid Forsvarsmakten gjorts.

Det finns vissa problem med att använda sig av intervjuer, då det har gått lång tid sedan FEM initierades och intervjupersonernas minnesbild av händelserna troligen har påverkats under tidens gång. De beskrivningar som baseras på intervjuer, särskilt avsnitten om mål och utveckling och implementering bör därför betraktas som selektiva uppfattningar snarare än som absoluta sanningar. Det finns dock inte så många andra källor att tillgå för en fullständig beskrivning av händelseförloppet. Dokumenten vi funnit ger bara en del av bilden. Intervjupersonernas uppfattningar utgör därför, trots metodproblemen, värdefull input till vilka förhoppningar som fanns på FEM och hur utvecklings- och förändringsarbetet genomfördes och togs emot av Forsvarsmakten.

Till stöd för problematiseringen och analysen av modellens konstruktion använder vi oss av tidigare rapporter från Riksrevisionen och Ernst & Young. Till stöd för problematiseringen och analysen av implementeringen använder vi oss av modeller för förändring (dessa beskrivs närmare i avsnitt 3.1.2).

För att beskriva nyttan med FEM:s ekonomiska information har vi gjort olika analyser på en övergripande nivå där möjliga användningsområden åskådliggörs. För att beskriva nyttan av FEM vid planering, beslut, genomförande och uppföljning har vi kartlagt behoven av ekonomisk information i olika tidsperspektiv och jämfört med den information som FEM ger. Vi har även analyserat hur FEM:s ekonomiska information skulle kunna utformas och struktureras för att ge stöd till beslut rörande olika organisationsöverväganden. Vi för även resonemang om hur en ekonomi-uppföljning av produkterna skulle kunna kopplas till en förmågevärdering av desamma och om styrningen av löpande verksamhet i högre grad skulle kunna ske i produkttermer.

2.3 Begrepp och definitioner

2.3.1 Kostnader och utgifter

I rapporten används begreppen kostnader och utgifter ofta. Det är därför viktigt att förstå skillnaden mellan dessa begrepp.

Utgifter är kopplade till anskaffningen av resurs och anses uppstå vid leverans av varan/tjänsten. I praktiken blir detta tidpunkten då fakturan för inköpet inkommer. *Utbetalningen* (ett annat ekonomiskt begrepp) som anses uppstå när inköpet betalas ligger ofta i nära anslutning till utgiften.

² En förteckning över intervjuade personer återfinns på sida 111.

Kostnader är kopplade till att resursen förbrukas genom användning eller konsumtion. Stora skillnader mellan utgifter och kostnader uppstår främst för resurser med lång nyttjandetid och livslängd såsom anläggningar, kapitalvaror såsom maskiner, bilar etc. För färskvaror som konsumeras strax efter inköp uppstår inga större skillnader mellan utgifter och kostnader. En kostnad beräknas som resursens anskaffningsvärde fördelat över resursens livslängd. En resurs som kostade 100 000 kr i inköp och har en livslängd på 10 år ger upphov till en utgift vid anskaffningstillfället på 100 000 kr medan kostnaden periodiseras över livslängden och blir 10 000 kr per år under resursens livslängd.

Normalt tillämpas kostnadsbaserad redovisning av anslagen i statliga myndigheter, ofta genom att resurserna lånefinansieras med en amorteringstid som sträcker sig över livslängden, men för försvarsmateriel görs anslagsavräkningen vid anskaffningstillfället som en utgift och inte som en periodiserad årlig kostnad över materielens ofta långvariga livslängd. Detta skapar stora skillnader mellan utfall i utgiftstermer och i kostnadstermer.

Löner till personal i Försvarsmakten betalas löpande i takt med resursutnyttjandet och skapar i allmänhet inga större skillnader mellan utgifter och kostnader. Det brukar ofta röra sig om ett hänsynstagande till semesterlöneskuld som utgör skillnaden. Det är även små skillnader mellan utgifter och kostnader för andra delar av driftsanslaget för förbandsverksamhet.

Så även om staten tillämpar kostnadsbaserad redovisning så blir det i Försvarsmaktens fall i realiteten en utgiftsbaserad anslagstilldelning och anslagsavräkning beroende på att den resurs som i allt väsentligt orsakar skillnaden mellan kostnader och utgifter, investeringarna i försvarsmateriel, anslagsavräknas som utgifter och inte som kostnader.

Däremot upprättar Försvarsmakten i årsredovisningen också en resultat- och balansräkning. I resultaträkningen skrivs anskaffningskostnaderna för försvarsmateriel av över en fastställd avskrivningstid och i balansräkningen redovisas det bokförda värdet av försvarsmateriel efter avskrivningar och nyinvesteringar. Resultat- och balansräkningen är främst en formell redovisning, i enlighet med förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, utan större påverkan på planering och beslut.

Vad som ytterligare komplicerar begreppsapparaten är att ”kostnader” också används allmänt som ett slags allmängiltigt begrepp oavsett om man i realiteten menar utgift, utbetalning eller kostnader enligt den strikta definitionen.

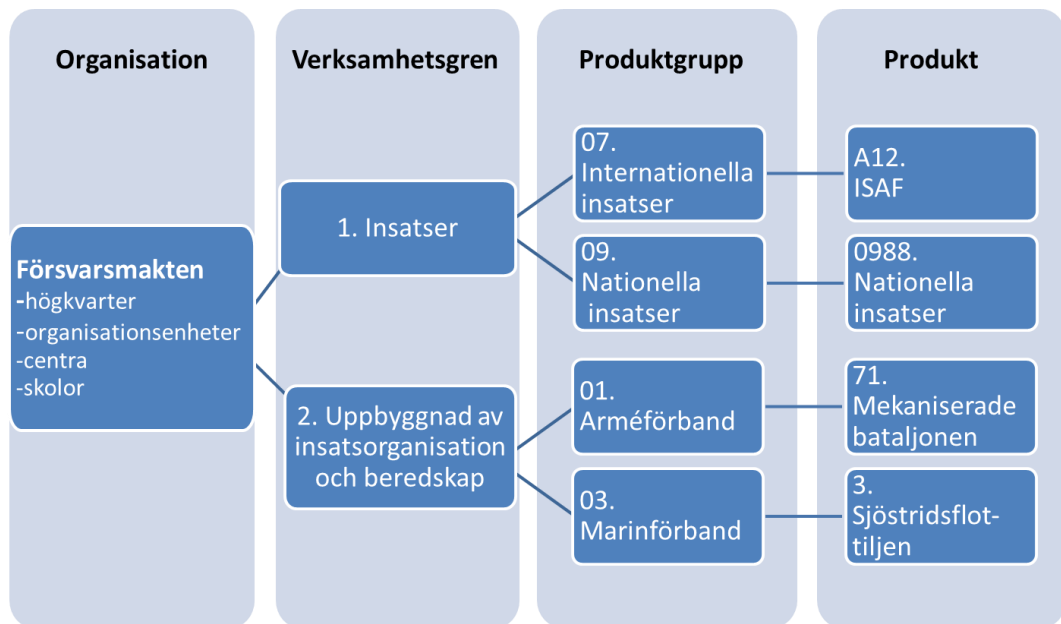
2.3.2 Produkt, produktgrupper och produktion

I rapporten används även begrepp som produkt, produktgrupper och produktion.

De vanligaste *produkterna* i Försvarsmakten är olika typer av krigsförband som t.ex. 71. Mekaniserade bataljonen. Andra exempel på produkter är olika insatser nationellt och internationellt och utveckling av materiel och organisation. Försvarsmakten har närmare 110 produkter och dessa har i sin tur

grupperats i 14 *produktgrupper*³. Produktgrupperna återfinns i sin tur under Försvarmaktens 6 *verksamhetsgrenar*, som är den grövsta indelningsgrunden för Försvarmaktens verksamhet. Sambanden mellan indelningarna åskådliggörs i **Figur 1**.

Figur 1. Samband mellan produkter, produktgrupper och verksamhetsgrenar



Källa: *Handbok ekonomi 2013*.

I rapporten används produkt som ett samlingsbegrepp för alla produkter, men i förekommande fall använder vi det för enbart krigsförband. Då tydliggör vi det genom att skriva ut krigsförband i parentes efter produkt.

Produktionen av Försvarmaktens produkter görs inom olika delar av Försvarmakten, beroende på vilken produkt som avses. Krigsförbanden produceras eller byggs upp och vidmakthålls huvudsakligen av organisationsenheterna, t.ex. P7, I19 eller F17, med stöd från centra och skolor.

När vi i rapporten diskuterar produktionsperspektivet (ofta i motsats till produktperspektivet) så innebär det huvudsakligen styrning och uppföljning mot organisationsenheter.

2.4 11 år med FEM – en bakgrund

2.4.1 Utveckling och implementering 2003–2006

I regleringsbrevet för 2003 fick Försvarmakten i uppdrag att lämna förslag till en förbättrad ekonomisk redovisning där *resursanvändningen för typförband* framgår och är *nedbruten i lämpliga kostnadsslag*.⁴ Utgångspunkt för redovisningens struktur skulle vara en tabell med följande utseende (**Tabell 1**). Tabellens rubriker var kortfattat förklarade i regleringsbrevet.

³ För en fullständig förteckning över Försvarmaktens produkter hänvisas till bilaga 3 i Försvarmaktens Handbok Ekonomi 2013.

⁴ Regleringsbrev för budgetåret 2003 avseende Försvarmakten, 2002-12-19, Regeringsbeslut Nr:29

Tabell 1. Regeringens utgångspunkt för en förbättrad ekonomisk redovisning

Förband	Operativ förmåga	Materiel	Personal	Övningar	Förändring	Sammantagen bedömd förmåga	Framtida åtgärder	Anmärkningar

Uppdraget blev startskottet för ett omfattande arbete med att designa och implementera en ny ekonomimodell. Försvarsmakten gjorde med utgångspunkt från bokslutet 2002 en första manuell fördelning av kostnader på förbandsnivå. Denna första redovisning utgjorde underlag för en dialog mellan Försvarsdepartementet och Försvarsmakten under våren 2003, där även dåvarande förutsättningar i redovisningsstödet för den här formen av kostnadsuppdelningar presenterades av Försvarsmakten⁵. Regeringen återkom under sommaren 2003 med anvisningar om hur budgetunderlaget för 2005 skulle utformas, där bl.a. krav ställdes på redovisning av utgifter per förband och viktigare områden.⁶

”Försvarsmaktens förslag skall beskriva utvecklingen i funktioner enligt den indelningen som Försvarsmakten redovisade till regeringen den 25 april 2003, där utgifterna skall vara beräknade per förband (insats- och förstärkningsförband) och innehålla en utvecklingsplan för hur förbanden skall utbildas, övas samt personal- och materielförsörjas. Planen skall vara tioårig och förbandens tillstånd vid försvarsbeslutsperiodens början och slut skall framgå. Övriga utvecklings- och kompetensresurser som föreslås skall redovisas och kostnadsberäknas på samma sätt som förbanden. Viktiga vägvalsfrågor och alternativa handlingsvägar i olika tidsperspektiv skall framgå.

Försvarsmakten skall redovisa områden som utöver beredskapsskäl eller annat skäl som nämns ovan, väsentligen bedöms påverka myndighetens utformning och verksamhet. Exempel på sådana områden [...] (t.ex. personalförsörjning av utlandsstyrkan och skolor, bemanning av internationella staber, exportstöd samt utvecklingsverksamhet). Utgifterna för respektive område skall redovisas.”

Med bl.a. detta som utgångspunkt arbetade Försvarsmakten med frågan i ett första skede fram till slutet av april 2004, då myndigheten presenterade principiella förslag till en ny ekonomistyrningsmodell. Förslaget gick ut på att ekonomisk redovisning och styrning skulle ske på slutprodukter (bl.a. krigsförband), att nya verksamhetsgrenar skulle införas för Försvarsmakten och att kostnadsfördelningen till produkterna skulle ske i nivåerna direkta kostnader och indirekta kostnader. Det skulle därtill införas en enhetlig modell för planering och uppföljning av kostnader⁷.

Rapporten angav också en preliminär tidplan för implementering, som innebar att modellarbetet skulle fortsätta fram till slutet av 2006, då beslut om implementering skulle tas. Budgetering i den nya modellen skulle ske under 2007 och redovisning under 2008.

⁵ En insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarsmakten – Slutrapport från Försvarsmaktens arbetsgrupp för planering och uppföljning (Ag PUM), 2004-04-30, HKV 23 383:67468, Bilaga 1.

⁶ Planeringsanvisningar, Regeringsbeslut 28, 2003-06-26, Fö2003/1456/MIL

⁷ En insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarsmakten – Slutrapport från Försvarsmaktens arbetsgrupp för planering och uppföljning (Ag PUM), 2004-04-30, HKV 23 383:67468, Bilaga 1.

Regeringen redovisade för riksdagen i prop. 2004/05:5 Vårt framtida försvar sin *bedömning* att en insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarsmakten successivt bör införas och vara fullt användbar senast vid ingången av 2008.⁸ Försvarsutskottet anförde inte någon annan åsikt angående ekonomimodellen i sitt betänkande.⁹ I regleringsbrevet för 2005 bejakade regeringen Försvarsmaktens föreslagna inriktning och preliminära tidplan. Regeringen angav också att det fortsatta arbetet skulle bedrivas i nära samverkan med Regeringskansliet (Försvarsdepartementet)¹⁰.

Arbetet fortsatte därefter inom Försvarsmakten och i slutet av oktober 2006 redovisade Försvarsmaktens interna projektgrupp det genomförda arbetet i en ny rapport¹¹. Av rapporten framgick inriktning rörande själva ekonomimodellen, processutveckling, redovisningsplan, kostnadsfördelning och revideringar av den ursprungliga modellen samt förslag på hur ansvaret för produkter och produktion skulle fördelas. Delar av modellen hade under detta arbete implementerats, men det återstod fortfarande en hel del arbete som bl.a. rörde hur Försvarsmakten skulle åstadkomma nästa införande i planering och redovisning. Det innebar t.ex. att ta fram fungerande anläggningsregister, tydliga begreppsdefinitioner, fungerande tidredovisning och en inriktning för hur produktredovisningarna skulle användas och av vem. Det återstod också att genomföra utbildningar inom myndigheten och att konkretisera arbetsflöden, ansvarsfördelning och informationsbehov. Ytterligare utveckling av hur materielresurserna skulle hanteras i Försvarsmaktens resurs- och ekonomiledningssystem (PRIO) behövde också göras.

2.4.2 Effektivering och rapportering

2007–2009

Regeringen gav därefter i uppdrag till Försvarsmakten att redovisa enligt den nya modellen i årsredovisningen för 2007¹². Redovisningen skulle ske på produktgruppsnivå, såväl i utgifts- som kostnadstermer, i enlighet med **Tabell 2** och **3** nedan. Försvarsmakten skulle även vara beredd att vid förfrågan kunna redovisa utgifter och kostnader under verksamhetsgren 2 *Uppbyggnad av insatsorganisationen och beredskap* på produktnivå (t.ex. förbandsindivider). Detta gällde såväl redovisning i årsredovisningen som i budgetunderlaget. Dessa krav upprepades även i regleringsbrevet för 2008 och 2009.

⁸ Regeringens proposition 2004/05:5 Vårt framtida försvar – försvarpolitisk inriktning 2005-2007.

⁹ Sveriges försvarspolitik 2005-2007, Försvarsutskottets betänkande 2004/05:FöU4.

¹⁰ Regleringsbrev för budgetåret 2005 avseende Försvarsmakten, 2004-12-15, Regeringsbeslut 8.

¹¹ Försvarsmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26.

¹² Regleringsbrev för budgetåret 2007 avseende Försvarsmakten, 2008-02-07, Regeringsbeslut 10.

Tabell 2. Principtabell för redovisning av kostnader och intäkter

Kostnader	Intäkter	Direkta kostnader				Indirekta kostnader	Netto
		Personal	Värnpliktiga	Materiel	Övrigt		
VG 1-6							
Produktgrupp 1							
Produktgrupp 2, osv							
Totalt VG							
Försvarmakten totalt							

Anm: VG=Verksamhetsgren

Som framgår skiljer sig tabellerna åt. I kostnadsdimensionen fördelas allt ut på produktgrupper. Indirekta och direkta kostnader samt intäkter särredovisas per produktgrupp. I utgiftsdimensionen är inte omkostnaderna (00 Försvarmakten gemensamt) utfördelade på produktgrupper, men en mer detaljerad uppdelning av omkostnaderna redovisas. Utgiftsutfallet för de olika anslagen redovisas per produktgrupp.

Tabell 3. Principtabell för redovisning av utgifter

Utgifter	6.1.1			6.1.2	6.2.1	6.2.2	6.3	Summa
	Personal	Hyror	Övr.					
0 Försvarmakten gemensamt								
00 Försvarmakten gemensamt								
varav Personalutbildning								
Central ledning								
Lokal ledning								
Omstrukturering								
Pensioner								
Förråd, anläggning, övnings-/skjutfält								
IT-förvaltning								
VG 1-6								
Produktgrupp 1								
Produktgrupp 2, osv								
Totalt VG								
Försvarmakten totalt								

Anm: VG=Verksamhetsgren

I årsredovisningarna för åren 2007–2009 redovisade Försvarmakten kostnader och utgifter i den beställda strukturen, med undantag för att de försvarsmaktsgemensamma utgifterna inte redovisades särskilt, utan fördelades ut på produktgrupperna. Försvarmakten redogjorde även för hur FEM är uppbyggd och att modellen fortfarande var under uppbyggnad och föremål för revideringar, vilket enligt Försvarmaktens mening innebar att jämförelser mellan åren var svåra att göra.¹³

I budgetunderlaget redovisades under samma period de framåtriktade prognoserna för kostnader och utgifter i den ovan redovisade tabellestrukturen och samma brasklapp angående kvaliteten i underlagen till följd av FEM:s utveckling fördes fram. Av årsredovisningarna för 2008 och 2009 framgick även att implementeringen av PRIO hade påbörjats. Försvarmakten angav att PRIO skulle möjliggöra en spårbar planering och uppföljning av olika kostnadslag inom produkter och produktgrupper.¹⁴

2010–2012

Efter 2009 ändrades regeringens inriktning och Försvarmaktens redovisning något. Fr.o.m. regleringsbrevet för 2010 finns inget krav att Försvarmakten ska redovisa kostnader per produktgrupp enligt tabell 2 ovan. I enlighet med detta redovisade Försvarmakten endast utgiftsfördelningen per produktgrupp i årsredovisningen för 2010, dvs. motsvarande tabell 3 ovan. I efterkommande årsredovisningar för 2011 och 2012 redovisades därefter en förenklad kostnadstabell, där enbart nettokostnaderna framgår per produktgrupp. Utgiftsredovisningen var däremot densamma som förut i årsredovisningen. Fr.o.m. 2012 efterfrågade regeringen heller inte en uppdelning av de försvarsmaktsgemensamma utgifterna i tabellen. Fr.o.m. 2012 slutade också Försvarmakten att överhuvudtaget redovisa utgiftsprognoser uppdelade på produktgrupper i budgetunderlaget.

Årsredovisningen för 2012 indikerade också att det skett förändringar i produktinnehållet sedan FEM först infördes, vilket bl.a. var en effekt av att redovisningen lagts in i PRIO. Det berodde också till del på att man ändrat definitioner. Försvarmakten menade att detta innebar att jämförelser av kostnadsutfallet är mindre relevant för utfall före 2011¹⁵.

I 2012 års regleringsbrev kom en annan inriktning från regeringen¹⁶. Det stod att Försvarmakten senast den 2 maj 2012 till Regeringskansliet (Försvarsdepartementet) ska:

”lämna ett förslag på hur redovisningen kan utvecklas i enlighet med 3 kap. 1§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Redovisningen ska också redogöra för möjligheten till utvecklad redovisning mot anslag.”

Bakgrunden var att departementet ansåg att Försvarmakten borde utveckla sin resultatredovisning för att närmare följa de förändrade intentionerna med

¹³ Försvarmaktens årsredovisning för 2007.

¹⁴ Försvarmaktens årsredovisning för 2008 och 2009.

¹⁵ Försvarmaktens årsredovisning för 2012.

¹⁶ Regleringsbrev för budgetåret 2012 avseende Försvarmakten, 2012-12-20, Regeringsbeslut 4.

förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Dessutom hade det under en period skrivits flera åiterrapporteringskrav i regleringsbrev i syfte att få en bättre redovisning. Med uppdraget ville departementet därför ta ett samlat grepp.

Försvarsmakten pekade i sitt svar på att det finns ett fokus på produkter, produktgrupper och verksamhetsgrenar i styrningen¹⁷. Myndigheten förklarade också hur FEM i stort kopplar produkter mot ekonomi i termer av både kostnader och utgifter. Även ansvarsfördelning för produkten samt implementeringen av FEM i förhållande till PRIO berördes. Försvarsmakten tog upp frågan om schablonfördelningen av indirekta kostnader och att strävan är att öka andelen direkta kostnader. Myndigheten pekade också på att det pågick ett arbete för att säkra kvaliteten i underlaget och att det satsades på att förbättra den löpande uppföljningen och analysen på Försvarsmaktsgemensam nivå, bl.a. genom den nyinrättade sektionen för uppföljning och analys.

Försvarsmakten ansåg att:

- Den utvecklade redovisningen gentemot anslagen kräver fortsatt dialog med departementet.
- I vilken grad som kostnadsfördelningsproblematiken ska få utrymme i årsredovisningen bör behandlas i dialog mellan Försvarsdepartementet och Försvarsmakten.
- En fortsatt gemensam beredning bör inrättas för att konkretisera hur den utvecklade redovisningen ska vara utformad för att uppfylla olika intressenters behov.

Några ytterligare styrningar med anledning av svaret gavs inte av departementet eller regeringen, men det har använts som diskussionsunderlag vid möten med Försvarsmakten.

Försvarsmakten har dock själva gått vidare och låtit Ernst & Young analysera kostnadsutvecklingen, vilket har lett till flera förslag om förbättringar av ekonomimodellen, såväl gällande redovisningsdelar som styrningsdelar. Till följd av bl.a. detta initierades fortsatt utveckling och analys av FEM under 2013.

I Försvarsmaktens regleringsbrev för 2014 har så regeringen för första gången sedan 2003 återkommit med en förfrågan om redovisning av ekonomiskt utfall per krigsförband:¹⁸

Försvarsmakten ska i budgetunderlag för 2015 redovisa planerad anslagsbelastning per krigsförband för de kommande tre åren. Redovisningen ska ske per anslag och nedbrutet i enlighet med rubriknivån i Försvarsmaktens ekonomimodell (FEM). Hemvärnsförband redovisas på produktgruppsnivå. Eventuella intäkter för krigsförbanden ska redovisas separat. Av redovisningen ska framgå direkta kostnader och i förekommande fall lokal overhead per krigsförband.

Försvarsmakten ska i årsredovisningen redovisa det ekonomiska utfallet per krigsförband på samma sätt som specificeras ovan.

¹⁷ Utvecklad redovisning, 2012-05-02, Bilaga 12 till det kompletterande budgetunderlaget, HKV 23 383:57430.

¹⁸ Regleringsbrev för budgetåret 2014 avseende Försvarsmakten, 2013-12-19, Regeringsbeslut 10, bilaga 2.

Sammanfattningsvis har kraven på redovisning och den följande återrapporteringen varit skiftande under tiden 2007–2014. I **Tabell 4** har regeringens krav på redovisning och Försvarmaktens återrapportering sammanställts för att ge en överblick över skeendet sedan 2007, då resultat från FEM:s redovisning först efterfrågades och rapporterades.

Tabell 4. Sammanställning av krav i regleringsbrevet och motsvarande återrapportering i budgetunderlag och årsredovisningar, åren 2007-2014

Avsett år*	RB (krav)		BU (prognoser)		ÅR (utfall)	
	Kostn.	Utg.	Kostn.	Utg.	Kostn.	Utg.
2007	Ja	Ja	E.A.	E.A.	Ja	Ja ¹⁾
2008	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja ¹⁾
2009	Ja	Ja	Ja	Ja ¹⁾	Ja	Ja ¹⁾
2010	Nej	Ja	Ja	Ja ¹⁾	Nej	Ja ¹⁾
2011	Nej	Ja	Nej	Ja ¹⁾	Ja ³⁾	Ja ¹⁾
2012	Nej	Ja ²⁾	Nej	Nej	Ja ³⁾	Ja ¹⁾
2013	Nej	Ja ²⁾	Nej	Nej	E.A.	E.A.
2014	Nej	Ja ²⁾	Nej	Nej	E.A.	E.A.

Anm.: RB=regleringsbrev, BU=budgetunderlag, ÅR=Årsredovisning, E.A.=Ej aktuell eller tillgänglig. Om ingen not anges är krav och redovisning enligt tabell 2 och 3. *) Budgetunderlagen svarar mot styrningar från regleringsbrevet ett år innan. 1) Ej helt enligt tabell 3, omkostnaderna särredovisas ej, 2) Ingen beställning i regleringsbrevets huvuddokument, men i bilaga finns utgiftstabellen. Dock är kravet på särredovisning av omkostnader är borta. 3) Enbart nettokostnaderna, dvs. kostnader minus intäkter, redovisas per produktgrupp.

Redovisningen från Försvarmakten har inte helt följt återrapporteringskraven som regeringen haft i regleringsbreven. De senaste tre åren är det också oklart vad regeringens krav har varit. Det har visserligen funnits en bilaga med en utgiftstabell, men ingen hänvisning till bilagan har gjorts i huvuddokumentet.

3 Framväxten av FEM

Försvarsmaktens arbete med att designa, utveckla och implementera FEM har pågått under många år. I detta kapitel redogör vi för vad som hänt när det gäller FEM och söker svaren på varför det ser ut som det gör idag.

Kapitlet inleds med vilka utgångspunkter vi haft för att strukturera och analysera beskrivningen. De därpå följande beskrivande delarna har i huvudsak en kronologisk ordning. I den sista delen i avsnittet kopplar vi tillbaka till våra utgångspunkter för analysen.

Kapitlet baseras till del på intervjuer med personer som har haft del i målsättningen med och utvecklingen, implementeringen och användningen av FEM. Vi har även tagit del av Försvarsmaktens interna dokument och rapporter.

3.1 Beskrivning ur ett förändringsperspektiv

3.1.1 Förändring som begrepp

Införandet av FEM är en form av organisationsförändring. I den organisationsteoretiska litteraturen finns många olika modeller som beskriver förändring. Utgångspunkten för vår analys är en sammanställning av modeller om förändring som gjorts av Adrianna J. Kezar.¹⁹

Sammanställningen visar att förändring som begrepp har kategoriserats och beskrivits på många sätt. Förändringens *inhåll* kan handla om spridning ("diffusion"), institutionalisering, anpassning, innovation och reformer. *Skälen* till förändring kan vara externa eller interna. *Graden av förändring* kan vara av första eller andra ordningen, vilket motsvarar mindre justeringar respektive djupgående transformationer. Förändring kan relateras till vilken *mognad* organisationen har, dvs. var någonstans i utvecklingen som organisationen befinner sig. Förändringen kan ske vid en given tidpunkt (revolution) eller fortgå kontinuerligt (evolution). Förändring kan karaktäriseras efter *hur den uppkommit*, en anpassning till något externt (adaptiv) eller som en del i ett pågående lärande (generativ). Förändringar kan ske med olika *medvetenhet*, dvs. vara planerade eller oplanerade, ha olika *förhållningssätt* – reaktiva eller proaktiva – och i *genomförandet* omfattas av många (aktiv) eller få (statisk) i organisationen. *Målet* med förändringen kan vara en process eller ett resultat. Det ska också tilläggas att förändring kan vara både bra och dåligt.

När vi beskrivit FEM har vi eftersträvat att täcka in de olika dimensionerna av förändring som redogjorts för ovan. Därför har följande frågor varit en utgångspunkt för strukturering av insamlat material och intervjuguider. Frågorna är indelade i tre delar:

- 1) FEM:s motiv och mål (varför har arbetet initierats)
 - Vad är förändringens innehåll? (En ny struktur, en ny process)

¹⁹ Understanding and Facilitating Organizational Change in the 21st Century. Recent Research and Conceptualizations. Kezar, Adrianna J., 2001.

- Vilken typ av förändring handlar det om? (första eller andra ordningen)
 - Vad har orsakat förändringen? (Intern eller extern drivkraft, lösning på ett problem, reaktion på en trend utifrån)
- 2) Utveckling och implementering (hur har FEM växt fram och tillämpats?)
- Hur har synen på förändringen sett ut inledningsvis (linjär, logisk, kulturell)
 - Vilka faktorer har varit viktiga för att driva förändringen? (motiv, nytta, vision m.m.)
 - Hur har förändringen kommit till stånd? (Få eller många som jobbat för det, intressegrupper, kommittéer m.m., beslutsfattare, metoder för att skapa acceptans, spridning av kunskap m.m.)
- 3) Resultat i form av utformning, användning och nytta (vad har FEM lett till?)
- På vilket sätt yttrar sig förändringen? (Ändrat arbetssätt, ny maktstruktur m.m.)
 - I vilken grad har förändringen slagit igenom (assimilering av förändring i befintlig struktur, ändringar i det ursprungliga förslaget)
 - Hur har förändringen tagits emot? (Påverkan på individer, kulturförändring, annat sätt att se på organisationen, kritiska synpunkter?)

3.1.2 Multimodellansats

Det finns flera olika modeller som beskriver förändringar utifrån olika utgångspunkter och ger olika svar på vad förändringen består i, hur den går till och varför den uppkommer. Modellerna har utvecklats utifrån olika traditioner och bakgrunder. De har olika styrkor och svagheter och kan inte var för sig ge en heltäckande förklaring till förändringar. När analyser av förändringar görs är det därför vanligt att en kombination av modeller används.

När vi i följande avsnitt redogör för hur FEM utvecklats, implementerats och används, tar vi stöd från fyra modellers tankesätt för att förklara skeendet: teleologiska, politiska, socialkognitiva och kulturella.²⁰

Nedan beskrivs kortfattat synsättet på förändring i dessa modeller, deras användbarhet och framförd kritik mot dem.

Teleologiska modeller²¹

I de teleologiska modellerna uppkommer förändringen för att ledningen tagit initiativ till detta. Drivkraften till förändringen är såtillvida intern. Förändringens process ses som ett logiskt, linjärt och avsiktligt skeende. Resultatet av förändringen är nya strukturer och organiseringsprinciper. De teleologiska modellerna förklarar vikten av förändringsagenter (eng. change

²⁰ Kezar redogör även för evolutionsmodeller och livscykelmodeller.

²¹ I nationalencyklopedin definieras teleologi som en tankeriktning enligt vilken naturskeenden och naturföreteelser, inte bara handlingar, kan och bör förklaras genom svar på frågan vilket ändamål de tjänar.

agents), styrtekniker och -strategier (eng. mangagement techniques and strategies). Modellerna har dock fått kritik för att de är överdrivet rationella och linjära och att de ser människor som formbara.

Politiska modeller (dialektala modeller)

I de politiska modellerna uppkommer förändringen till följd av att det finns spänningar mellan olika värderingar, normer eller mönster (eng. patterns) i organisationen. Förändringen sker i dessa modeller främst i mindre grad (första ordningen) för att ibland följas av större förändringar (andra ordningen). Förändringarna hanteras i förhandlingar där olika aktörers makt har stor betydelse. Resultatet av förändringen är en ny organisationsideologi. De politiska modellerna har kunnat förklara varför förändring inte alltid leder till utveckling, att det finns irrationella moment och att makt spelar stor roll. Modellerna har kritiserats för att de är deterministiska, att de inte hanterar omgivningen/kontexten (eng. environmental concerns) och för att de ger liten vägledning för ledare i organisationer.

Socialkognitiva modeller

De socialkognitiva modellerna utgår från individernas upplevelser. Här uppkommer förändringen på grund av kognitiv dissonans och lämplighet, dvs. att individer utsätts för olika synsätt inom organisationen. Förändringen sker genom lärande, byte av paradigm eller perspektiv och är ofta en sammanlänkad och komplex process. Resultatet av förändringen är ett nytt förhållningssätt/sinnestillstånd (eng. frame of mind). Socialkognitiva modeller betonar att omgivningen som organisationen verkar i är socialt konstruerad och inte på förhand given. Modellerna har fokus på individer, där vanor och attityder ses som hinder för förändring, som kan överkommas genom tänkande och lärande. Modellerna har fått kritik för att de tonar ned omgivningens inverkan och överskattar hur enkelt det är att förändra attityder och identitet. Modellerna har även kritiserats för att de ofta ignorerar värden och känslor.

Kulturella modeller

Även de kulturella modellerna är individbaserade och förändring sker som ett svar på ändringar i den mänskliga miljön (eng. human environment). Förändringar är långsiktiga, tar lång tid och processen är symbolisk, icke-linjär och oförutsägbar. Resultatet är en ny kultur. Kulturella modeller förklarar förändring i ett sammanhang av irrationalitet, värden, uppfattningar och komplexitet samt hanterar flera nivåer av förändring. Kritiken mot modellerna tar upp att de är opraktiska att använda för ledare och att de har ett fokus på en universal kultur (eng. universalistic). Därtill är modellerna till stor del otestade.

I det följande beskrivs framväxten av FEM i kronologisk ordning. Vi återkommer i slutet av kapitlet till vad FEM är för typ av förändring och vad det har för implikationer utifrån det organisationsteoretiska perspektivet.

3.2 Motiv och mål

Vad var det som gjorde att initiativ till en ny ekonomimodell togs i början av 2000-talet? De intervjupersoner som vi träffat har tagit upp flera skäl.

3.2.1 Försvarsdepartementets önskemål

Inom Försvarsdepartementet fanns det huvudsakligen tre skäl: Kontroll på utgifterna, bättre ekonomistyrning och underlag för att göra avvägningar.

Bakgrunden till önskan om att säkerställa att Försvarsmaktens kontroll över sina utgifter utgjordes bl.a. av de så kallade svarta hålen, som uppmärksammades under slutet av 1990-talet, och ett anslagsöverdrag som gjordes 2000²². Utifrån detta perspektiv var det utgifter och inte kostnader som var intressant för departementet. Man ville vara säker på att Försvarsmakten hade ordning på ekonomin. En åtgärd var att efterfråga en bättre ekonomiredovisning, en annan var att framhålla vikten av civil ekonomisk kompetens inom Försvarsmakten.

Tanken om förbättrad ekonomistyrning handlade om hur resurserna fördelades och användes inom Försvarsmakten. Utifrån departementets perspektiv ville man förstå vad pengarna gick till och med det som bas kunna fatta beslut om åtgärder, som exempelvis omfördelningar mellan stöd- och kärnverksamhet, för att uppnå rationalitet i medelsanvändningen. En annan information departementet var intresserade av var hur mycket av Försvarsmaktens anslag som fördelades till de olika typerna av förband²³. Det handlade också om att få ett underlag som kunde användas för att ställa kontrollfrågor till Försvarsmakten rörande vissa kostnader. Även riksdagen var intresserade av en förbättrad ekonomisk redovisning och tryckte på för att få den. En del av inspirationen kom också från VESTA-projektets²⁴ idé om verksamhetsstrukturen och kopplingen mellan verksamhet och kostnader, som skulle styra hur myndigheternas resultatredovisning skulle struktureras.

Därtill fanns önskemål om att det skulle kunna gå att göra avvägningar mellan ekonomi och målen för insatsorganisation samt jämförelser mellan olika förband. Därför ville man veta vad olika förband kostade och i förlängningen vad man skulle kunna spara om man lade ned ett förband. Det fanns också en förhoppning om att kunna lägga värderingen av förbandets förmåga jämte kostnaden och därmed få en uppskattning av effekten i förhållande till kostnaden. I det jämförande och avvägande perspektivet var kostnader intressanta.

3.2.2 Försvarsmaktens önskemål

Även inom Försvarsmakten fanns flera skäl till att initiera FEM. Inledningsvis handlade det om att man ville kunna redovisa hur mycket förbanden kostade. Att inte kunna redovisa vad förbanden kostade bedömdes vara bekymmersamt.

²² Se bl.a. Haldén, E., (1999), Försvaret och de svarta hålen. En studie av de återkommande ekonomiska obalanserna i Försvarsmakten, Score/Statsvetenskapliga institutionen, Stockholms universitet.

²³ Armé, Marin, Flyg, Ledning- och underrättelser samt Logistik.

²⁴ VESTA står för Verktyg för ekonomisk styrning i staten. Projektet startade 1997 och avslutades 2000 med leveransen av rapporten Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens, Ds 2000:63.

Tidigare hade det under förbandsanslaget funnits en spårbarhet mot förbanden, men redovisningen var ganska aggregerad och hur materielkostnaderna var fördelade fanns inte sammanställt.

Även inom Försvarmakten såg man nytta i att ta fram ett underlag som skulle kunna användas vid avvägningar. Ett sådant underlag skulle kunna ge ett grepp om vad förmågebreden kostade.

Efter hand växte även idén om en förändrad styrning fram. Inspirationen kom från den allmänna diskussionen om en förbättrad mål- och resultatstyrning i staten.

I en av Försvarmaktens rapporter sammanfattas målen med utvecklingsarbetet²⁵. De ger även en bild av vad man ville uppnå med FEM. Målen var:

- Att utveckla de modell- och systemlösningar som krävs för ekonomistyrning av det insatta insatsförsvaret.
- Att utveckla ekonomimodellen så att den stödjer en utvecklad resultatdialog inom Försvarmakten samt mellan Försvarmakten och regeringen.
- Att möjliggöra en planering och uppföljning av enskilda krigsförband och andra produkter.
- Att utveckla en gemensam ekonomimodell som omfattar hela myndighetens styr- och informationsbehov och stöds av ett integrerat resursledningssystem.
- Att utveckla standardiserade processer för planering och uppföljning på alla nivåer samt standarder för redovisning, styrning och information.
- Att möjliggöra delegering samt ett effektivt och flexibelt resursutnyttjande i Försvarmakten.
- Att skapa förutsättningar för en förskjutning i styrningens fokus mot en utvecklad resultatstyrning på alla nivåer.

3.3 Utveckling och implementering

3.3.1 De första åren 2003–2007

Utvecklingen och implementeringen av Försvarmaktens ekonomimodell skedde i huvudsak inom Försvarmakten även om vissa delar också stämde av med departementet i den gemensamma arbetsgruppen. Bl.a. fördes diskussioner om Försvarmakten skulle redovisa både kostnader och utgifter, hur olika kostnader och utgifter skulle fördelas på verksamhetsgrenar, huruvida den restlösa kostnadsfördelningen²⁶ skulle tillämpas och om direkta kostnader skulle särredovisas. I dessa avseenden nådde man en överenskommelse att Försvarmakten skulle redovisa såväl kostnader som utgifter (enligt tabell 2

²⁵ Försvarmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26.

²⁶ Den restlösa kostnadsfördelningen innebär att samtliga kostnader fördelas ut mot produkter, även lokala och centrala omkostnader.

och 3 i kapitel 2), att en restlös kostnadsfördelning skulle göras, men att direkta kostnader skulle särredovisas.

Inom Försvarsmakten låg ansvaret för utvecklingsarbetet under ekonomidirektören och under dennes avdelning inrättades arbetsgruppen för utveckling och implementering av FEM.

I det första utvecklingssteget, som ledde fram till rapporten i april 2004, bestod arbetsgruppen av representanter för planeringsstabens ekonomiavdelning, planeringsstabens planeringsavdelning, utvecklingsstaben, ÖB controller, krigsförbandsledningen, grundorganisationsledningen, militära underrättelse- och säkerhetstjänsten och operativa insatsledningen²⁷²⁸. Inom ramen för arbetet gjordes också skrivbordstester av den nya modellen vid tre organisationsenheter²⁹.

I det andra, kombinerande utvecklings- och implementeringssteget, som utmynnade i rapporten i oktober 2006, genomfördes arbetet i fyra arbetsgrupper under en styrgrupp³⁰. Arbetsgrupperna koordinerades av en ledningsgrupp. Tre av arbetsgrupperna leddes av personer från Utvecklings- och inriktningsstabens avdelning för ekonomi och uppföljning. Den fjärde gruppen leddes av en person som lydde under chefen för materielproduktion. Styrgruppens ordförande var ekonomidirektören och bestod i övrigt av chefen för utvecklings- och inriktningsstabens planeringsavdelning, chefen för förbandsproduktion, chefen för materielproduktion samt ÖB Chefscontroller.

Störst drivkraft i arbetsgruppen

Av intervjuer med personer som deltog i utveckling och implementering av FEM framgår att de drivande personerna framför allt var de som ingick i arbetsgruppen. Intresset var däremot tidvis lågt från en del av styrgruppsmedlemmarna. De uteblev från möten och tog inte del av redovisningarna. Engagemanget i FEM-arbetet inom Högkvarteret var relativt lågt i samband med den första rapporten. Då var tankarna på principnivå och det fanns inte något konkret förslag att kritisera. Den övergripande och principiella inriktningen av modellen accepterades. Men efter att dåvarande ÖB, Håkan Syrén, fastställt att modellen skulle implementeras, kom övriga avdelningar in i arbetet. Enligt en av intervjupersonerna mötte modellen då ett ganska hårt motstånd.

Intern kritik mot framför allt planeringen och styrningen

Det var framför allt planerings- och styrningsdelarna som kritiserades i modellen. Arbetsgruppen hade ursprungligen tankar på att delegera mer av

²⁷ En insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarsmakten – Slutrapport från Försvarsmaktens arbetsgrupp för planering och uppföljning (Ag PUM), 2004-04-30, HKV 23 383:67468, Bilaga 1

²⁸ De avdelningar som nämns motsvarar på ett ungefär dagens planerings- och ekonomiavdelning och Inriktningsavdelningen på Ledningsstaben (LEDS PLANEK och LEDS INRI), Materielavdelningen och Genomförandeavdelningen på Produktionsledningen (PROD MTRL och PROD GEN) samt Insatsledningen.

²⁹ Förbanden har fått besvara frågor om möjligheter att planera och följa upp förbandsindivider samt bedöma administrationskostnader i samband kostnadsfördelningen utifrån de uppdrag de hade vid tidpunkten.

³⁰ Försvarsmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26

ansvaret. Delegeringen skulle ge mandat till produktionschefer att styra en större påse pengar, medan krigsförbandscheferna skulle få mandat att påverka utformning och kostnader (åtminstone på lång sikt). Chefen för ledningsstaben skulle ge inriktning och inspektörer och krigsförbandschefer skulle visa hur förbanden skulle tas fram. Arbetsgruppen hade även idéer om att inspektörerna skulle få styra mer och göra produktavvägningar inom sina produktgrupper. En sådan ordning hade inneburit en större maktförskjutning. En av de tidigare grupsmedlemmarna påpekar att man särskilt tryckte på vikten av Insatsledningens beställarroll när det blev protester mot att deras ansvar för budgeten försvann. Insatsledningens roll var att avgöra om rätt saker gjordes för den nivå pengar man hade. Syftet var att få dem att ta ansvar för förbandsbredden. Budgeten skulle däremot tilldelas organisationsenheterna.

När det gäller kostnadsfördelningen och redovisningen per krigsförband var det framför allt på materielsidan som man inte såg nyttan med modellen. Inom förbandssidan var tänket redan i stort sett detsamma. Med förbanden (organisationsenheterna) diskuterades de lokala kostnadsfördelningssnurrorna samt tidredovisningen, vilken är grunden för en stor del av kostnadsfördelningen. Tidredovisningen ansågs vara krånglig och ta mycket tid att göra.

En bra murbräcka för FEM var att alla system behövde avlösas. När behovet av PRIO kom, blev det ett sätt att få in FEM i organisationen. PRIO var i detta sammanhang snarare en hjälp att implementera FEM än ett hinder.

Ansvarsfördelningen blev relativt grund

Rollfördelningen mellan de olika högkvarterstaberna var något som utvecklades utanför själva kostnadsfördelningen. Det behövdes någon som var resultatansvarig och därför utvecklades tankar om produkt- och produktionsansvarig. Därtill skulle det finnas en ledning som avvägde. Diskussionen inom projektet nådde dock aldrig längre ned än till ett allmänt resonemang om hur man skulle få det att hänga ihop och hur man skulle uppnå kostnadsfördelningen. Inom arbetsgruppen definierade man aldrig vem som i praktiken var produktansvarig. Alla som arbetade med projektet kom från den strategiska nivån, vilket ledde till att förslaget till den principiella uppdelningen av ansvaret var på högkvarternivå.

I dagsläget, menar en av de tidigare arbetsgruppsdeltagarna, kan möjligen cheferna för organisationsenheterna hållas ansvariga för krigsförbandens status och kostnader. Men man kan fråga sig om ansvaret är rätt fördelat i dagens organisation. Ansvarsfrågan var en stor diskussion inom Försvarmakten när FEM utvecklades.

3.3.2 Fortsatt utveckling och implementering

Flera kvarstående frågor att arbeta med

Efter den andra rapporten (oktober 2006) tyckte arbetsgruppen att ekonomimodellen var färdig. Det som återstod var själva implementeringen i de system som fanns. Därefter skulle krav ställas mot PRIO.

Materielkostnaderna gick inte att hantera i de gamla systemen och det fanns ett motstånd mot att hantera dem. Den dåvarande ekonomidirektören hade dock en ambition att gå fram snabbare i de gamla systemen för att inte arbetet skulle avstanna i väntan på PRIO.

Flera arbetsinsatser pågick inom Högkvarteret mellan 2007 och 2009 och samordnades av Ekonomistaben. Arbetet riktades bl.a. in på att utveckla processer som stödde FEM och PRIO, att utveckla gemensamma mallar för ekonomiska kalkyler, att ta fram gemensamma strukturer för resurser och anpassa befintliga processer till de nya förutsättningarna.³¹

Av de direktiv som getts ut under den här perioden och som FOI fått ta del av, framgår att målsättningarna var att redan innan PRIO:s införande ta fram avväggningsunderlag, planering och budgetering samt uppföljning och analys som baserades på FEM. Denna målsättning fanns först för 2008 och sedan även för 2009.

Utbildningar, som stöd för implementeringen, genomfördes. En praktisk instruktion till stöd för linjen skulle också tas fram. Ett utkast, som har stora likheter med dagens ekonomihandbok, skickades ut för färdigställande 2008.

Arbetet med att beskriva de nuvarande huvudprocesserna i Försvarsmakten, pågick också och var betingat dels av FEM men utgjorde också en del i kravsättningen av PRIO. I samband med detta gjordes bl.a. en djupare beskrivning av produkt- och produktionsansvaret.

Under hela denna tid hanteras dock aldrig frågan som projektgruppen redan i den första rapporten från 2004 tar upp (och sedan även i rapporten från 2006), dvs. vilka behov av och krav på ekonomisk information som behövs i organisationen.

ESV:s granskning av intern styrning och kontroll kommer in i arbetet

Ekonomistyrningsverket (ESV) granskade Försvarsmaktens arbete med intern styrning och kontroll, efter ett uppdrag från regeringen. I ESV:s rapport från 2008 framförs kritik mot Försvarsmaktens otydliga ansvarsfördelning, bristande kontroll och okunskap om regler³². I rapporten utmålades en bild av att roller på Högkvarteret överlappade varandra och byttes mellan staberna och där alla friskrev sig från ansvar för de ekonomiska underlag som lämnades ut från myndigheten. ESV påpekade också att det saknades koppling mellan verksamhet och ekonomi, att kvalitetssäkringen av underlagen till planeringen

³¹ Implementering av FEM och stöd till PRIO L&S, EKS DIR 9-07, 2007-12-20. Implementering av FEM, EKS DIR 4-08, 2008-04-01. Delredovisning FEM och utvecklad ekonomistyrning, EKS DIR5-08, 2008-11-06. FEM implementering 2009, EKS DIR 17-08, 2008-12-18. FÖL inriktning för PRIO Ledning och styrning 2009, EKS DIR 1-09, 2009-02-06.

³² Försvarsmaktens interna styrning och kontroll, ESV rapport 2008:19, Dnr 12-85/2008.

brast, att planerings- och uppföljningsprocessen inte var sammanhållen, att rapportering och hantering av avvikelser mot budget brast och att det inte fanns någon samlad dokumentation av planerings- och uppföljningsprocessen. Mycket av det som skrevs i rapporten berör områden som FEM skulle hantera, även om ESV inte explicit lyfte fram den kopplingen.

ESV föreslog att en sammanhållen planerings- och uppföljningsprocess skulle utvecklas genom att vidta åtgärder som bl.a. skulle förbättra spårbarheten och stärka resultatansvaret. Därtill skulle en ekonomiutbildning för chefer genomföras. ESV föreslog också att Högkvarterets organisation skulle ses över i syfte att öka stödet till ledningen i strategisk ledning, planering, budgetering, redovisning och uppföljning av verksamheten.

Försvarsmakten har därefter, på uppdrag av regeringen³³, arbetat med frågorna och svarat upp mot kraven i regeringsuppdraget. Arbetet stöttades av ESV. I Försvarsmaktens slutrapport om arbetet/genomförandet står vad man gjort.³⁴ Bland annat hänvisar myndigheten till att FEM kommer innebära att riskerna för avvikelser mellan planering, genomförande och uppföljning minskar. Detta pga. att planering och uppföljning i alla tidsperspektiv sker i samma modell. Försvarsmakten hänvisar även till PRIO och att man beskrivit den centrala planerings- och uppföljningsprocessen, som kommer styra hur arbetet med FMUP går till, samt utpekat specifika befattningshavare som produkt- och produktionsansvariga för respektive verksamhetsgren. Även dokument och dokumentstruktur har setts över. Ekonomiutbildning har genomförts och en controllerfunktion har skapats.

Arbetet med modellen avstannar

Efter 2009 förefaller dock arbetet med modellen ha stannat av. Vi har inte funnit något underlag som visar att det skett några större insatser på FEM-området under perioden fram till 2013, då arbetet tog ny fart. En möjlig förklaring till att arbetet avstannade är att man avvaktade införandet av PRIO som påbörjades under 2009, då FMLOG som första förband lades in i systemet. Resterande delar av Försvarsmakten lades in under 2010.

Vid denna tidpunkt hade flera medlemmar i den ursprungliga arbetsgruppen lämnat sina befattningar vid Försvarsmakten eller bytt arbetsuppgifter.

³³ Uppdrag till Ekonomistyrningsverket och Försvarsmakten med anledning av Ekonomistyrningsverkets rapport om Försvarsmaktens interna styrning och kontroll, Regeringsbeslut Nr 10, 2008-06-26, Fö2007/2616(delvis).

³⁴ Slutrapport av regeringsuppdrag om Försvarsmaktens interna styrning och kontroll, 2009-08-28, Bilaga 1 till 09 700:62371.

3.4 FEM:s uppbyggnad och logik

Vad innebär FEM? Hur är det tänkt att modellen ska fungera i praktiken? I detta avsnitt ges en översiktlig beskrivning av hur modellen delar in Försvarsmaktens verksamhet och hur olika aktiviteter och kostnader kopplas till produkter. Vi redogör också för hur ekonomimodellen hänger samman med styrning och ansvarsfördelning inom Försvarsmakten.

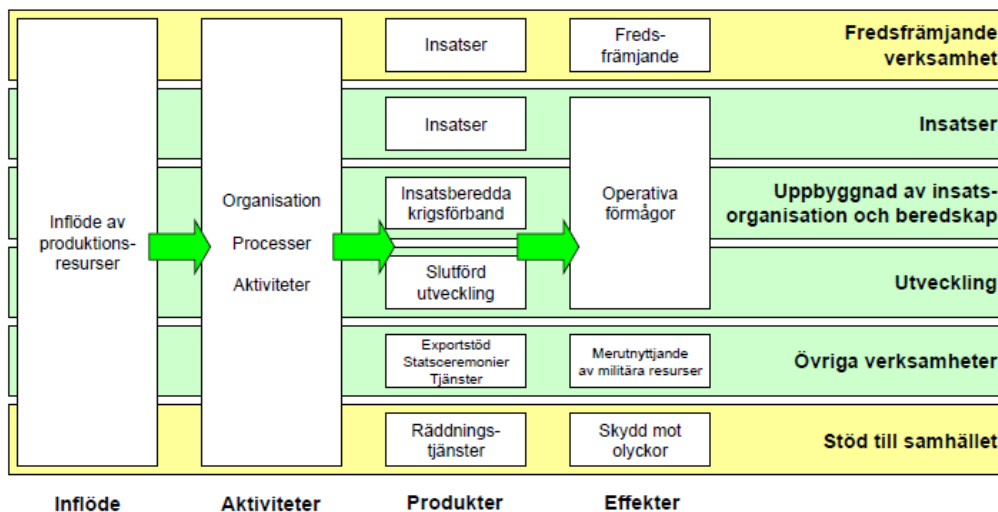
FEM innehåller flera grundelement. I förhållande till hur det fungerade tidigare har FEM framför allt tillfört en produktdimension i styrning och ekonomisk redovisning. Detta har ställt krav på att kostnads- och utgiftsfördelning kan ske mot produkter. I tillägg har ett produkt- och produktionsansvar definierats.

3.4.1 Redovisning på produktnivå

Upplägget i Försvarsmaktens ekonomimodell utgår i stort från en input-output-modell. Det innebär att Försvarsmaktens verksamhet har strukturerats utifrån vilka resurser som nyttjas, vilka aktiviteter som genomförs, vilket resultat (produkter) detta leder till och vilka effekter som uppnås. I FEM är det produkterna som är i fokus och det är mot dessa som kostnader och utgifter ska redovisas.

Produkterna av Försvarsmaktens verksamhet har i FEM delats upp på insatser (internationella och nationella), krigsförband med olika grad av tillgänglighet och beredskap, forsknings- och utvecklingsverksamhet, fredsfrämjande insatser, stöd till samhället samt övrigt (Figur 2). Denna uppdelning motsvarar Försvarsmaktens verksamhetsgrenar.

Figur 2. Indelning av Försvarsmaktens verksamhet i FEM

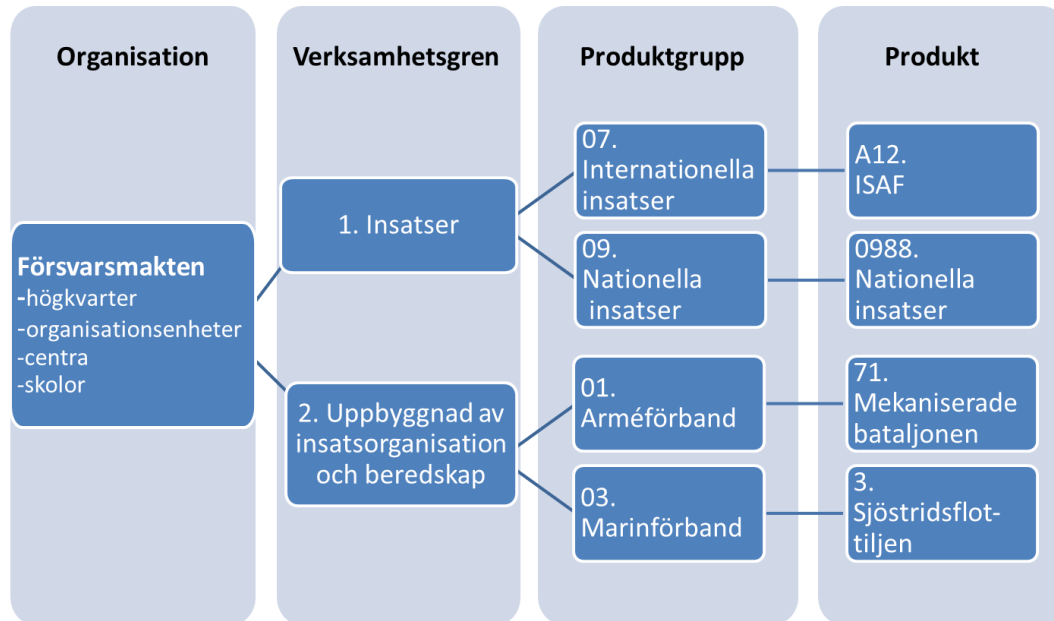


Källa: Försvarsmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26.

De flesta produkterna är olika typer av krigsförband som t.ex. 71. Mekaniserade bataljonen. Andra exempel på produkter är olika insatser nationellt och internationellt och utveckling av materiel och organisation.

Försvarmakten har närmare 110 produkter och dessa har i sin tur grupperats i 14 *produktgrupper*³⁵. Produktgrupperna återfinns i sin tur under Försvarmaktens 6 *verksamhetsgrenar*, som är den grövsta indelningsgrunden för Försvarmaktens verksamhet. Sambanden mellan indelningarna åskådliggörs i **Figur 3**.

Figur 3. Samband mellan produkter, produktgrupper och verksamhetsgrenar



Källa: *Handbok ekonomi 2013*.

All verksamhet är dock inte direkt knutna till produkten. Lokal och central ledning, administrativt stöd och utbildning har istället en indirekt koppling. Försvarmakten beskriver själva hur det hänger ihop på följande sätt.

*”All verksamhet knyts i FEM-modellen direkt eller indirekt till de externa produkter som Försvarmakten levererar. Behoven som genereras direkt ur produkterna ger upphov till en primärverksamhet, t.ex. förbandsövningar, förbandsutbildning, insatsberedskap, insatser, högvakt, statsceremonier etc. Primärverksamheten ger i sin tur upphov till nya behov av tjänster från gemensam stödverksamhet, t.ex. rörande materieförsörjning, personalutbildning, materielunderhåll, förrådstjänster, förplägnadstjänster, transporter, hälsovård. Stödverksamheten kan då resultatstyras med utgångspunkt i hur väl den möter primärverksamhetens behov.”*³⁶

3.4.2 Kostnads- och utgiftsfördelning

Produktionen sker huvudsakligen på organisationsenheter, som exempelvis F17, P7, I19 eller Högkvarteret och därmed uppstår också ekonomiskt utfall på organisationsenheter. Det enda som i nuläget hamnar direkt på produkter i systemet är intäkter. Därför krävs omfördelningar för att produkternas ekonomiska utfall ska bli synligt. I FEM fördelas Försvarmaktens alla kostnader ut mot produkter. Detta förfarande benämns restlös

³⁵ För en fullständig förteckning över Försvarmaktens produkter hänvisas till bilaga 3 i Försvarmaktens Handbok Ekonomi 2013.

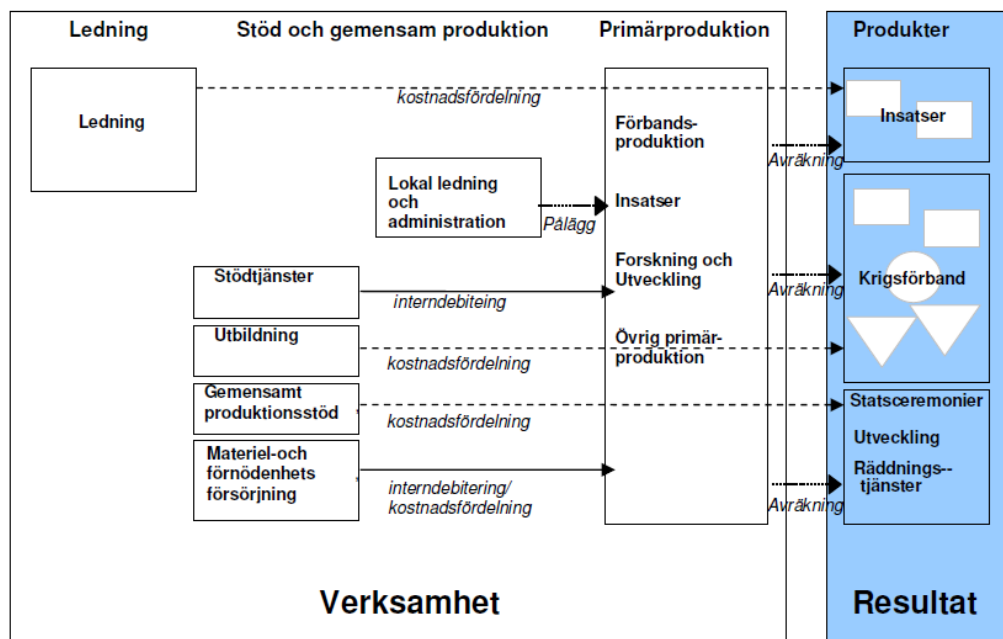
³⁶ Försvarmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26.

kostnadsfördelning. Syftet med den restlösa kostnadsfördelningen är att budgetera för och följa upp produkternas totala resursförbrukning. Genom den restlösa kostnadsfördelningen svarar också Försvarmakten upp mot det statliga resultatredovisningskravet att redovisa totala intäkter och kostnader på prestationer³⁷.

Utgifterna fördelas däremot ut endast mot produktgrupper och inte ner till produktnivå. I dagsläget finns inget systemstöd för att fördela ut utgifterna för materielanskaffningar till produkter. Det går däremot för utgifterna inom övriga anslag.

För fördelning av kostnaderna till produkter används olika former av omfördelning, vilket framgår i **Figur 4**. En form av fördelning sker genom tidredovisning, pålägg eller kontering av fakturor. Detta benämns avräkning i figuren. En annan form är interndebitering, som t.ex. tillämpas när en organisationsenhet, efterfrågar en stödtjänst från FMLOG. En tredje form är schablonfördelning (kallas kostnadsfördelning i figur 3) som sker baserat på olika nycklar, exempelvis graden av nyttjande när det gäller materiel.

Figur 4. Fördelning av utfall mot produkter



Källa: Försvarmaktens ekonomihandbok 2011

De omfördelningar som görs genom pålägg, kontering av fakturor eller tidredovisning mot till produkterna knutna aktiviteter eller projekt, sker automatiskt i systemet. Dessa automatiska fördelningar utgör ca 25 procent (under 2012), av Försvarmaktens totala utfall³⁸. Av de direkta kostnaderna fördelas ca 70 procent manuellt. Detta beror till största delen på materielanslagen, som i sin helhet hanteras genom en manuell och centralt

³⁷ Se 3 kap. §§ 1-2 i Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

³⁸ Siffran är en ungefärlig bedömning.

hållen fördelning³⁹. Inom förbandsanslaget är det främst de centrala omkostnaderna, som står för ungefär en tredjedel av utfallet på förbandsanslaget, som manuellt fördelas vidare från organisationsenheterna till produkterna⁴⁰.

Fördelning av direkta kostnader

De direkta kostnaderna uppstår till stor del på organisationsenheterna och kan kopplas till produkterna genom att produkternas faktiska användande av personal, varor och tjänster, lokaler och materiel kan dokumenteras eller uppskattas och användas som fördelning för kostnaderna.

Löner och andra personalrelaterade ersättningar styrs automatiskt ut till produkterna månadsvis, vartefter de anställda tidredovisar på produktkopplade aktiviteter. Utfall för köp av varor och tjänster m.m. fördelas direkt ut till produkterna via kontering. I de fall som konton inte är direkt kopplade till produkter så fördelas de ut i relation till utfall på produkten.

Hysesfakturorna kommer in till Försvarmakten centralt från Fortifikationsverket. Av fakturan framgår i vissa fall tydligt vilka hyresobjekten är och därmed kan en fördelning göras först mot organisationsenheter och därefter, i nästa steg, enligt en bestämd fördelning mot produkterna. De hyresobjekt som inte kan urskiljas av fakturorna samlas centralt och kostnaderna nycklas sedan ut enligt schablon för kostnadsställe, aktivitet eller order.

Kostnader för drift och underhåll för materiel redovisas löpande under året mot så kallade materielkalkylobjekt (MKO). Dessa ”töms” sedan vid boksluten och förs i likhet med hyrorna först mot organisationsenhet och därefter mot respektive produkt i enlighet med en fördelningsnyckel (som tas fram av Teknikkontoren) som baseras på förbandens budget för året. Ett MKO innehåller flera materielobjekt som har grupperats ihop. Exempelvis kan ett MKO utgöras av handvapenmateriel eller Stridsbåt 90 eller ett helikoptersystem. Mellan de olika produktgrupperna⁴¹ ser MKO väldigt olika ut. Idag finns det närmare 600 MKO inom anslaget 1:1 *Förbandsverksamhet och beredskap*. I PRIO kan MKO enbart taggas mot en enda produkt, men ofta används samma materielsystem i flera produkter, vilket betyder att kostnaderna för dem måste fördelas manuellt. Produktionsledningen (PROD MTRL) har mer finfördelade MKO, vid sidan om PRIO, som används när den manuella omföringen av kostnader görs.

Även materielhyra (avskrivningar) och vidmakthållande, som är relaterade till de två materielanslagen, hanteras via MKO. Dessa kostnader fördelas dock direkt till produkterna utan att de går omvägen via organisationsenheterna. Vad i MKO som belastar vilket anslag hålls isär genom att det finns olika projektkoder för anslagen.

Eftersom det är utgifter som avräknas mot materielanslagen behöver också en omvandling av utgifter till kostnader (avskrivningar) göras innan de förs mot

³⁹ Från början var det tänkt att materielen skulle fördelas automatiskt i systemet, men en sådan lösning var svår att få till.

⁴⁰ Även i detta fall baseras siffran på en ungefärlig bedömning.

⁴¹ Med produktgrupper avses här Marinen, Armén, Flyget, Ledning- och underrättelser samt Logistik.

MKO. Detta sker genom att ett fiktivt anslag, KapitalF, upprättas i systemet. KapitalF utgörs av avskrivningarna på i balansräkningen uppförda beredskapsinventarier. Materielhyran fördelas på produkter på basis av en uppskattning av produkternas nyttjande av materielen som görs av PROD MTRL.

Fördelning av omkostnader

Omkostnaderna (framför allt de centrala) är inte på samma sätt kopplade till produkternas förbrukning av t.ex. ledning och HR-tjänster, som omkostnaderna består av. Det blir därför en fråga om mer schablonmässiga kostnadsfördelningar.

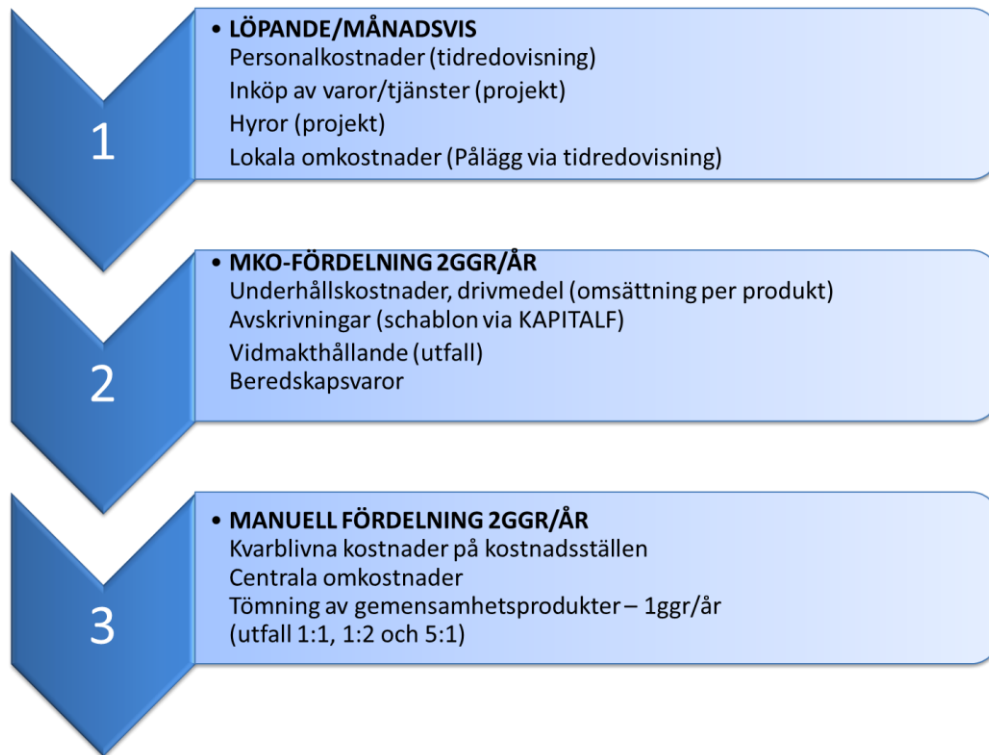
Lokala omkostnader hanteras genom ett pålägg. Varje förband (organisationsenhet) har räknat ut ett pålägg som skall täcka de lokala omkostnaderna. Med omkostnader menas då de kostnader som inte direkt kan hänföras till viss verksamhet, produkt, tjänst eller kund. Pålägget hanterar på så vis förbandens (organisationsenheternas) lokala omkostnader (VG 0). Pålägget anges med ett fast belopp (s.k. kronpålägg) och fördelas till projekt och/eller order efter en fördefinierad fördelning. Kronpålägget räknas ut som en kvot av totala omkostnader genom arbetstid.

Centrala omkostnader fördelas ut i förhållande till det ekonomiska utfall på resultatkonton som redan förts mot respektive produkt. Det är tre anslag som räknas in i utfallet: anslaget 1:1 *Förbandsverksamhet och beredskap* och anslaget 1:2 *Fredsfrämjande förbandsinsatser* under utgiftsområde 6 Försvar och samhällets krisberedskap samt anslaget 1:2 *Freds och säkerhetsfrämjande verksamhet* under utgiftsområde 5 Internationell samverkan.

Sekventiell fördelning

Logiken för i vilken ordning kostnaderna fördelas är baserad på hur systemet hanterar olika typer av kostnader. **Figur 5** visar i vilken ordning fördelningarna sker.

Figur 5. Tre olika skeden av kostnadsfördelning



Anm: MKO står för Materielkalkylobjekt

I det första skedet återfinns personalkostnader, varor och tjänster, hyror samt lokala omkostnader. Dessa fördelas ut till produkterna månadsvis. I det andra skedet hanteras kostnader kopplade till materiel. Detta sker två gånger per år, vid halvårs- och helårsbokslut. I det sista skedet hanteras centrala omkostnader och de direkta kostnader, där det finns saldon kvar på organisationsenheterna eller Högkvarteret efter att projektföringen och olika pålägg, internpriser och schabloner tillämpats för fördelningen. Detta sker också två gånger om året. De centrala omkostnaderna och de kvarvarande saldon för direkta kostnader fördelas ut till underliggande produkter efter hur mycket som förts mot produkterna i skede 1.

Sist i skede 3 hanteras så kallade gemensamhetsprodukter som utgörs av verksamhet som krävs för produktion av slutprodukter, men som inte i sig utgör en egen slutprodukt, exempelvis verksamheten vid olika stridsskolor. Vid årsbokslut fördelas dessa kostnader ut till de enskilda produkterna under berörd produktgrupp efter hur stor andel av de direkta kostnader som fallit på produkterna. I gemensamhetsprodukterna finns också vissa restposter från andra fördelningar. Dessa fördelas ut mot alla produkter.

Ordningen medför att eventuella felaktiga fördelningar av kostnader i skede 1 späs på av fördelningen i skede 3.

3.4.3 Styrning och ansvar

Försvarmaktens ekonomimodell är också kopplad till den interna styrningen och ansvarsfördelningen. I Försvarmaktens ekonomihandbok står att:

”Centralt inom ekonomistyrningen är fördelningen av ansvar. Fördelning av ansvar utgår från två viktiga principer; påverkbarhetsprincipen och befogenhetsprincipen. Befattningshavare ska därför endast ges ansvar för sådant som de kan påverka, och för att kunna utöva ansvaret ska de ha tillräckliga befogenheter.”⁴²

Inom ramen för arbetet med att utveckla FEM gjordes en analys av olika chefers ansvar för produkter och produktion. Indelningen av ansvar baserades till del på verksamhetens indelning i verksamhetsgrenar. Produkt- och produktionsansvaret fördelades på högkvarternivå. Den ansvarsfördelning som gällde fram till slutet av 2013 är tydligt reglerad i ÖB uppdrag för 2013⁴³, och återges i **Tabell 1**. I verksamhetsgren 0 har både Produktionsledningen och Ledningsstaben produkt- och produktionsansvar när det gäller centrala omkostnader. Lokala omkostnader ansvarar dock chefen för Produktionsledningen för, både när det gäller produkt som produktion.

⁴² Försvarmaktens ekonomihandbok 2013, s. 28.

⁴³ Definitioner och ansvarsförhållanden – Bilaga 2 till ÖB U 13, 2012-12-21, 23 320:69341.

Tabell 5. Ansvar för produkter och produktion (t.o.m. 2013-12-31)

Verksamhetsgren	Produktgrupper	Produktansvarig	Produktionsansvarig
VG 0 Ledning och administration	Stabsdel, förbandsledning, viss produktionsdel Lokala omkostnader	C PROD	C PROD
-"-	HKV Central ledning	C LEDS	C HKV
-"-	FM HRC Central OH	C LEDS	C PROD
-"-	FM Koncern (FMK) Central OH	C LEDS	C PROD
-"-	MSK/TeK Central OH	C PROD	C PROD
-"-	LplE, AnlE Central OH	C PROD	C PROD
VG 1 Insatser	07 Internationella insatser 09 Nationella insatser	C LEDS C LEDS	C INSATS
VG 2 Uppbyggnad av insatsorganisationen och beredskap	01 Arméförband 02 Marinförband 03 Flygvapenförband 04 Lednings- och underrättelseförband 05 Logistikförband 06 Hemvärn med nationella skyddsstyrkor 08 För insatsorganisationen gemensamt	C INSATS C INSATS C INSATS C INSATS C INSATS C INSATS C INSATS	C PROD
VG 3 Utveckling	10 Forskning och utveckling 11 Materielutveckling	C LEDS C LEDS	C PROD
VG 4 Övrigt	12 Övriga produkter	C PROD	C PROD
VG 5 Fredsfrämjande m.m. verksamhet	13 Fredsfrämjande m.m. verksamhet	C LEDS	C INSATS
VG 6 Stöd till samhället	14 Räddningstjänster och stöd till samhället	C LEDS	C INSATS

Källa: Överbefälhavarens uppdrag 2013. Anm.: VG = Verksamhetsgren, C LEDS = Chefen för Ledningsstaben, C PROD = Chefen för Produktionsledningen, C INSATS = Chefen för Insatsledningen, C HKV = Chefen för Högkvarteret

Inom alla verksamhetsgrenarna utom 4, finns en form av kund-leverantörsförhållande mellan produktansvarig (kund) och produktionsansvarig (leverantör). För verksamhetsgren 0 finns ett sådant förhållande enbart för vissa delar.

Vilka som är produktansvariga har ändrats fr.o.m. ingången av 2014, eftersom Försvarsmaktens nya högkvarterorganisation har trätt i kraft. Förändringen

innebär att chefen för Ledningsstaben tar över produktansvaret för verksamhetsgren 2 och 4, vilket också betyder att chefen för Ledningsstaben har ansvaret för samtliga produkter i verksamheten. Produktionsansvaret kommer däremot att vara oförändrat.

Förändringen kan komma att påverka hur Försvarmakten ser på produkt- och produktionsansvar, men vi redogör i det följande för vad som gällt fram till 2013.⁴⁴

Produktansvar

Enligt 2013 års ansvarsfördelning ska produktansvarig svara för krigsförbandens yttre effektivitet, d.v.s. att de är uppbyggda på rätt sätt och därmed har rätt utrustning, personal och beredskap för att ge efterfrågad effekt. Enligt FEM ska produktansvarig sätta mål och ställa krav på produkterna inför produktion samt följa upp resultat efter genomförd produktion. Kravställning ska göras genom att specificera innehållet i produkten, t.ex. avseende personal och materiel samt produktens kvalitet, t.ex. avseende beredskap (tillgänglighet). Kravställningen ska också göras med beaktande av de kostnader specifikationen innebär.

Produktansvarig är ansvarig för beräknade och prioriterade underlag i form av produktspecifikationer, där det ingår typer och volymer av resurser som produkterna kräver.

Produktansvarig ska lämna en ekonomiskt balanserad prioritering av produkter inom respektive verksamhetsgren i samband med utarbetande av den långsiktiga planen, Försvarmaktens utvecklingsplan (FMUP). Underlaget ska innehålla antal, kvalitet, leveranstidpunkt och ekonomi över 10-årsperioden. Detta underlag ska sedan ligga till grund för ÖB:s avvägning. Produktansvarig ska även validera att produkter uppfyller de krav som fastställts inom den ekonomi som utlovats.

Produktionsansvar

Produktionsansvarig ska i sin tur svara för den inre effektiviteten (produktiviteten), d.v.s. att produktionen sker rationellt och att basorganisationen är rätt dimensionerad avseende infrastruktur, personal, kompetens och stödresurser.

Produktionsansvarig planerar för hur mål och krav för produkten ska uppnås på ett rationellt och kostnadseffektivt sätt. Denna planering speglas i produktkalkyler vilka ligger till grund för slutlig utformning och avvägning av den samlade produktportföljen. Produktionsansvarig lämnar även uppgifter till produktansvarig om ekonomiska konsekvenser av produkternas innehåll. Efter att den långsiktiga planen, FMUP, avvägts och fastställts leder produktionsansvarig detaljplanering och budgetering. Därefter leds genomförandet av produktionsansvarig som löpande följer upp och styr mot de mål som fastställts.

⁴⁴ Avsnittet baseras på skrivningar i Försvarmaktens ekonomihandbok 2013 och Överbefälhavarens uppdrag för 2013.

Då produktionsbehovet klargjorts ansvarar produktionsansvarig för att all produktion samordnas i planering, genomförande och uppföljning. Den huvudsakliga produktionen sker till största delen vid organisationsenheterna.

Avvägningen

Enligt ekonomihandboken ska prioritering och avvägning ske med utgångspunkt från Försvarmaktens samtliga produkter, med syfte att skapa en långsiktig plan med balans mellan uppgifter och tillgängliga resurser. Vid resursbrist ska prioritering ske mellan produkter och annan verksamhet syftande till att uppnå balans i planering och genomförande. All annan verksamhet, än den som fastställts vid avvägningen, ska avvecklas så snart som möjligt.

Produkt- och produktionskalkyler

En kalkylmall har tagits fram för arbetet med att specificera ekonomin för produkter och produktion. Produktkalkylen visar produktens totala kostnad respektive utgift (se **Figur 6**).

Figur 6. Produktkalkylen

Materiel	Mkr	Materiel (ej förbrukningsmtrl)
Materielinvestering	100	Investeringar i beredskapsinventarier (utgifter)
Materielhyra (avskrivning)	10	Avskrivningar på beredskapsinventarier (kostnader)
Vidmakthållande	20	Vidmakthållande, avveckling, systemstöd mm.
Organisationsbunden materiel	20	Anskaffning av beredskapsvaror (mängdmateriel)
Personal		Personal som ingår i uppgiften/produkten
Fast lön	100	Grundlön för anställda och vpl (kalkylpriser: yo, ro, vpl, civ)
Övriga ersättningar	10	Fasta tillägg (ro-premie, pendling, ber.kontrakt)
INFRA		Infrastruktur (ej investering i anläggningar)
Hyra	30	Hyra
Verksamhet		Direkta rörliga kostnader för produktion
Personalrelaterade	10	Övertid, övningsdygn, resor och traktamenten
Drift och underhåll	30	Materielunderhåll, drivmedel (rörligt mtrlpris)
Varor	10	Ammunition, förbrukningsmtrl (varulager)
Tjänster	20	FMLOG/externa tjänster, konsulter
Intäkter	-10	Interna och externa intäkter
Lokala omkostnader		Fördelade lokala omkostnader
Lokal drift och adm	30	Ledning, adm, garnisonsstöd
Centrala omkostnader		Fördelade centrala omkostnader
Central overhead	40	FM gemensam verksamhet
Central ledning	10	HKV
Central utbildning	10	Centrala utbildningar (NU, INU)
Strukturella omkostnader		Fördelade strukturella omkostnader
Överkapacitet	5	Kostnader för överkapacitet (personal, mtrl, infra)
Omstrukturering	5	Kostnader för avveckling/försäljning (personal, mtrl, infra)
Summa kostnader:	310	Kostnader används främst för prioritering, på lång sikt
Summa utgifter:	440	Utgifter används främst för balansering, på kort sikt

Källa: Försvarmaktens ekonomihandbok 2013

Uppdelningen i direkta kostnader (blå rader) och omkostnader (gula rader) gör det möjligt att analysera dessa var för sig. Det går även att i detalj analysera de ingående posterna. Kopplat till respektive post (ex Fast lön) finns därtill en rad konton som på detaljnivå beskriver vad som omfattas av raden.

Produktionskalkylen visar enbart direkta kostnader, vilka motsvarar de blåmarkerade raderna, och till skillnad från produktkalkylen tas ingen hänsyn till fördelning av omkostnader. En annan skillnad är att produktionskalkylen har färre poster på materiel (se **Figur 7**). Detta beror antagligen på att organisationsenheterna inte genomför anskaffningen och därför heller inte ska budgetera för dessa kostnader.

Figur 7. Produktionskalkylen

Materiel		Materiel (ej förbrukningsmtrl)
Materielhyra	70	Avskrivningar på beredskapsinventarier (kostnader)
Vidmakthållande	30	Vidmakthållande, avveckling, systemstöd mm.
Personal		Fasta och rörliga personalkostnader
Fast lön	100	Grundlön för anställda och vpl (kalkylpriser: yo, ro, vpl, civ)
Övriga ersättningar	10	Fasta tillägg (ro-premie, pendling, ber.kontrakt)
INFRA		Infrastruktur (ej investering i anläggningar)
Hyra	30	Hyra
Verksamhet		Rörliga och rörliga verksamhetskostnader
Personalrelaterade	10	Övertid, övningsdygn, resor och traktamenten
Drift och underhåll	30	Materielunderhåll, drivmedel (rörligt mtrlpris)
Varor	10	Ammunition, förbrukningsmtrl (varulager)
Tjänster	20	FMLOG/externa tjänster, konsulter
Intäkter	-10	Interna och externa intäkter
Summa kostnader:	300	

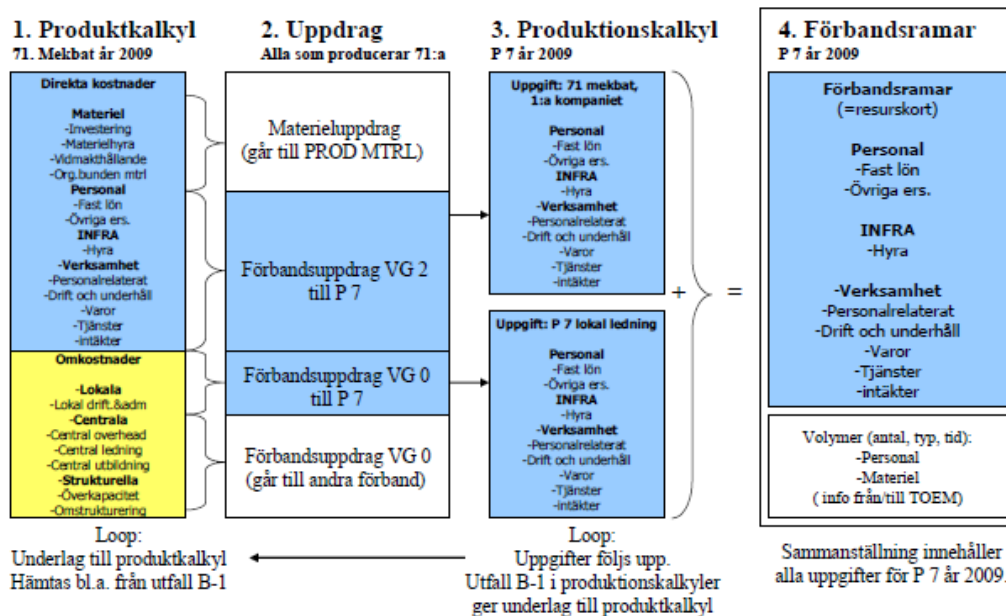
Källa: *Försvarmaktens ekonomihandbok 2013*

Produktionskalkylen används som:

- Styrkort vilket sammanfattar ekonomin vid en organisationsenhet.
- Sammanfattande beskrivning av samtliga olika kostnadsområden, dvs. raden ”hyra” i en produktionskalkyl för hela Försvarmakten visar myndighetens totala hyreskostnader.

Den gemensamma kalkylstrukturen medger en direkt koppling från produktplanering, till uppdrag och produktionskalkyler som kan sammanfattas per organisationsenhet i form av förbandsramar (se **Figur 8**).

Figur 8. Samband mellan produkt- och produktionskalkyl, uppdrag och styrkort



Källa: Försvarmaktens ekonomihandbok 2013

Produktkalkylerna omfattar ekonomin för de produktionsuppdrag som ges till organisationsenheten (P7 i detta exempel). P7 har exempelvis i uppdrag att producera krigsförbanden 71. och 72. Mekaniserade bataljonen och fyra hemvärnsbataljoner. Den totala summan för produktionsuppdragen⁴⁵, inklusive lokal VG 0, är lika med det lokala styrkortet (i bilden kallad förbandsramar) för organisationsenheten. Därmed medger FEM att ekonomisk styrning och uppföljning kan ske i både produkt- och produktionsdimensionen.

3.5 FEM:s leverans, kvalitet, användning och nytta

Vad är egentligen resultatet av införandet av FEM? Det finns flera aspekter som är intressanta att belysa. Det handlar om den ekonomiska redovisningen, om hur Försvarmakten tagit till sig tankarna om styrning utifrån informationen som FEM ger och hur informationen används. Det handlar också om huruvida den information som redovisas också kan användas för de tänkta ändamålen eller inte.

Sedan FEM började tillämpas och resultatet redovisas i Försvarmaktens årsredovisningar har flera granskare, såväl externa som interna, haft synpunkter på modellens utformning och informationskvaliteten. Vad de har framfört under åren har betydelse för hur resultatet av införandet av FEM ska tolkas. I detta avsnitt redogör vi för de synpunkter som Riksrevisionen, Ernst & Young och Försvarmakten har uttryckt. Vi redogör även för hur Försvarsdepartementet och Försvarmakten ser på nyttan och användningen av modellen. Detta ger oss ytterligare information om förändringens resultat.

⁴⁵ Organisationsenheterna får inte materieluppdrag. De sköts centralt på Produktionsledningen.

3.5.1 Redovisning på produkter

En kritik som framförts av en av de tidigare arbetsgruppsmedlemmarna, som FOI intervjuat, är hur själva modellen är upplagd. Han menar att det finns en inbyggd problematik i uppdelningen i verksamhetsgrenarna. Med nuvarande uppdelning uppstår nämligen kostnaderna vid olika tidpunkter i olika verksamhetsgrenar och i olika tjänster. När krigsförbandet produceras redovisas kostnaderna under verksamhetsgren 2, *Uppbyggnad av insatsorganisationen och beredskap*. När det sätts in i t.ex. internationella insatser redovisas istället kostnaderna under verksamhetsgren 1, *Insatser*. När kostnaden för ett krigsförband redovisas är den därför inte heltäckande. Ett annat problem han framhåller är att utveckling blivit en egen verksamhetsgren. Utvecklingskostnader borde egentligen redovisas mot produkter, i enlighet med tankarna om en restlös kostnadsfördelning. Eftersom kraven på verksamhetsgrenar numera är borttagna, menar han att det fritt kan ändras.

3.5.2 Kostnads- och utgiftsfördelning

Riksrevisionen har i sina årliga revisionsrapporter kommenterat Försvarmaktens redovisning av produktgruppernas ekonomiska utfall och vidhängande förklaringar. I flera fall har Riksrevisionens anmärkningar återupprepats under de berörda åren 2007–2012⁴⁶. Detta gäller bl.a. att:

- Kostnaderna avviker i förhållande till den finansiella redovisningen (2008, 2009)
- Fördelningen av kostnader inte är rättvisande (2008, 2011)
- Det saknas systemstöd för att fullt ut kunna fördela materielkostnader på produktnivå (2008, 2010)
- Det saknas jämförelser med tidigare år (2008, 2009, 2010)
- Det saknas analyser av materialet (beskrivningar av vad som skett), ex.vis stora skillnader mellan år eller extraordinära saldon eller stora avvikelser i förhållande till anslagsutfallet (2009, 2010, 2011)
- En mycket stor del fördelas via schabloner efter årets slut (eller vid årets slut) istället för att fördelas löpande under året (2010, 2011, 2012)
- Schablonkostnaderna inte går att spåra, vilket gör att utfallet på produkter inte går att bedöma (2011, 2012)

Andra anmärkningar har varit engångsföreteelser:

- Det saknas tydliga ramar och riktlinjer för hur kostnadsfördelningen av materiel ska ske (2010)
- Det är stor skillnad mellan sakenheternas budgetar och de utfall som sedan noteras från centralt håll (2011)
- För femte året i rad skriver Försvarmakten att produktredovisningen är under utveckling för att ge en rättvisande bild (2011)
- Produktredovisningen har förbättrats något (2012)

⁴⁶ Revisionsrapporter om Försvarmaktens årsredovisning åren 2007–2012, Riksrevisionen.

I anslutning till granskningarna har Riksrevisionen rekommenderat att Försvarsmakten fortsätter att precisera och kvalitetssäkra redovisningen (2008). Överensstämelsen mellan resultatredovisning och finansiell redovisning utpekade (2009), liksom att i större utsträckning kunna härleda kostnader direkt till produkter samt att löpande kvalitetssäkra utfallet (2012).

Därtill har Riksrevisionen rekommenderat att Försvarsmakten i samråd med Regeringskansliet bör ta ställning till om informationen fortsättningsvis skall rapporteras i årsredovisningen (2011). Riksrevisionen menar också att Försvarsmakten bör tillse att beslut om hur fördelningen av verksamhetens kostnader på produktgrupper, beskrivs tydligare i riktlinjer inom organisationen (2012).

Ernst & Young fick i uppgift av Försvarsmakten att analysera kostnadsutvecklingen från april 2010 till december 2012. Det är en omfattande och detaljerad kostnadsanalys som Ernst & Young presenterar i sin rapport⁴⁷. De iakttagelser som görs går i samma riktning som Riksrevisionens, men de är fler och mer djupgående. Nedan har en övergripande sammanställning av Ernst & Youngs slutsatser gjorts.

- Analyser försvåras av att kostnadsfördelningen sker endast två gånger om året och av att olika redovisningsprinciper använts över åren
- Olika begreppsdefinitioner förvirrar och leder till missförstånd när utfall och prognoser diskuteras
- De som redovisar i och använder systemet har inte fullständig förståelse för redovisningsstrukturen och dess påverkan på olika rapporter
- MKO:erna har bristfällig spårbarhet mot nyttjande och organisationsenheterna känner ej att de kan påverka nyttjandet.
- Hur fördelningsnycklarna tas fram är inte dokumenterat, vilket leder till personberoende
- Det som driver kostnader (volym: exvis övningsdygn, officerare i olika grader, utbildningsgrupper storlek) är inte kopplat till systemet i nuläget.
- Prognosprocessen är tidskrävande och osäker
- Processen för framtagandet av årsredovisningen är arbetstung och mycket av arbetet sker sent
- Kostnadsutfallet för respektive produkt speglar inte den verksamhet som har bedrivits. Ju bättre en produkts kostnader avräknats under året, desto mer av de totala kostnaderna får den bära.
- Tidrapporteringsdisciplinen har stor betydelse för kostnadsbilden
- Principerna för fördelningar av MKO och infrakostnader har ändrats mellan åren
- Kostnaderna per produkt kan inte följas upp (analyseras) eller påverkas, vilket leder till att ingen känner ägarskap för dem.

⁴⁷ Försvarsmakten. Finansiell analys. Slutrapport. Ernst & Young, Mars 2013.

Ernst & Young rekommenderar att Försvarsmakten ser över:

- Behovet av rapporter och sammanställer ett färre antal kvalitetssäkrade rapporter samt utbildar användarna i skillnaden på dessa
- Möjligheten att koppla redovisningen till relevanta nyckeltal och finansiella drivare för att få bättre underlag för prognostisering, utfallsanalys och mätning av effektivitet
- Vanliga begrepp och säkerställer att enhetliga definitioner appliceras på dessa för att säkerställa en enhetlig förståelse och kommunikation
- Kompetensbehovet och upprättar en analys över kompetensgapet för att säkerställa mindre personberoende i processen
- Processen och utreder huruvida processen kan optimeras genom att arbetsuppgifter fördelas ut under året så att mer tid kan användas till kvalitetssäkring under upprättandet av årsredovisningen
- Möjligheten att periodisera månatligen för att kunna öka kvalitet i utfallsanalyser samt uppföljning mot budget/prognos
- Möjligheten att fördela MKO:er löpande efter nyttjandegrad för att skapa en mer rättvisande kostnadsfördelning
- Kalkylerna för kronpålägget för lokal OH och följ upp dessa för att skapa en mer rättvisande periodiserad kostnadsfördelning på produktnivå
- Möjligheten att inkludera materielplaner och materielbeställningar i SAP (PRIO) för att skapa en mer rättvisande periodiserad kostnadsfördelning på produktnivå
- Regelverket för gemensamhetsprodukter och undersöker möjligheten att fördela ut dessa kalkylmässigt löpande för att skapa en mer rättvisande periodiserad kostnadsfördelning på produktnivå
- Regelverket för redovisning på kostnadsställe för att skapa en mer rättvisande kostnadsfördelning på produktnivå

3.5.3 Styrning och ansvar

Riksrevisionen har en kommentar som berör styrningsfrågan och det är att produktbegreppet används i låg grad av ansvariga sakenheter (förband och staber) och att det inte är en del av den löpande verksamheten (2011, 2012)

Desto fler synpunkter har Ernst & Young på styrnings- och ansvarsfrågorna. Man konstaterar att:

- Förbandsprognoser historiskt har baserats på tidigare prognoser och några efterkalkyler har inte gjorts
- Kunskapen om produktperspektivet är låg i organisationen
- Ägandeskapet för produkterna inte verkar vara förankrat i organisationen och att alla produktägare inte gör ekonomisk uppföljning på produkterna
- Det saknas förståelse för kostnadsutfallet liksom kompetens att följa upp detta för respektive produkt

- Analysen av produkternas resultat är hemliga, vilket försvårar en analys relaterat till ekonomi
- Bedömd förmåga och uppfyllandegrad i produkterna relateras inte till det ekonomiska utfallet
- PRIO inte är fullkomligt implementerat
- Högkvarterets staber gör olika uppföljningar och avsaknaden av en gemensam målbild gör att olika agendor kan skapas och prioriteringar kan leda till suboptimeringar
- En stor del av målen är i produkttermer, medan den ekonomiska uppföljningen och en stor del av den interna styrningen sker i organisationstermer, vilket leder till ett delat fokus i organisationen

Ernst & Young pekar på åtgärder som att:

- Öka medvetenheten om produktperspektivet genom utbildning för att öka förståelsen för att enskilda transaktioner påverkar produktkostnaderna och leda till ökad kvalitet i såväl kostnadsutfall som analyser i produktperspektivet
- Säkerställa att ägandeskap för produkterna tillsätts och förankras samt att rätt kompetens finns tillgänglig för att kunna följa upp produkternas kostnadsutveckling för att öka incitament i organisationen att styra och följa upp produkter
- En tydliggjord uppföljningsmodell och utvärdering av produkternas output kopplat till den ekonomiska utvecklingen kan öka förståelsen för hur ekonomin kopplas till prestationer
- Säkerställa att tillämpningen av implementerat systemstöd genomförs för att effektivisera de ekonomiska processerna och öka träffsäkerheten i kostnadsutfall i såväl produkt- som organisationsperspektivet
- Komma överens om en gemensam agenda och modell för styrning och uppföljning för att bygga för bättre beslut på koncernnivå
- Definiera en ändamålsenlig modell för styrning och uppföljning för att förtydliga sambanden mellan målsättning, planering, utvärdering och kostnadsutfall liksom gapen mellan kraven på produkterna och den produktion som kan genomföras under den ekonomiska ram som anslagen utgör

3.5.4 Användning och upplevd nytta

Används informationen som FEM ger och upplever användarna att det finns någon nytta?

Regeringen och Försvarsdepartementet

Regeringen kan sägas använda en del av den produktorienterade informationen, eftersom man i budgetpropositionen till riksdagen redovisar utgiftstabellen (se sida 17) som Försvarsmakten i sin tur redovisat i årsredovisningen, för att visa riksdagen hur anslagen fallit ut på de olika produktgrupperna. Även i relationen

gentemot Försvarmakten har Förvarsdepartementet viss användning av utgiftsredovisningen. Den används som utgångspunkt för att kvalitetsgranska det ekonomiska utfallet i Försvarmakten. När FEM initierades var tanken att inte gå in i detalj, utan snarare att ställa kontrollfrågor. Så används det alltså också i dag.

Kostnadstabellen (se sida 17) har man däremot inte efterfrågat sedan 2009. Det är oklart varför detta återrapporteringskrav upphörde. De personer vi intervjuat tror att det kan ha att göra med en allmän rensning i regleringsbrevet. Andra möjliga förklaringar de anger är att man tröttnat pga. att Försvarmakten inte fått ordning på kostnadsunderlaget eller att information om kostnader helt enkelt inte är lika aktuell nu när det finns betydligt fler anslag som utgifterna är fördelade på och att utgiftsinformationen därmed är bättre än förut.

En annan förklaring, som en av intervjupersonerna ger, är att man på Förvarsdepartementet inte hade klarat ut hur den inbegärda informationen skulle hanteras och analyseras. Det fanns bara en allmän uppfattning om att man borde styra mer och med inriktning på fördelning mellan produkter istället för mellan resursslag. De förstärkningsresurser som tillfördes till departementet skulle ha en roll i detta, men de tankarna rann ut i sanden.

En annan intervjuperson menar att det var en svaghet att FEM enbart var en tjänstemannaprodukt som aldrig förankrades hos den politiska ledningen. Av detta skäl blev det heller inget tryck i användningen av informationen från FEM. Varken internt inom departementet eller externt mot Försvarmakten. En annan faktor var att kvaliteten på informationen hela tiden framställdes som dålig. Eftersom tolkningen då blev så osäker, valde man att inte återkomma med styrningar i regleringsbrevet.

En del av dessa anledningar kan möjligen också förklara varför regeringen aldrig begärt in ekonomiskt utfall per produkt. Ett sådant krav har dock lagts in i regleringsbrevet för 2014, vilket tyder på att intresset återigen har uppstått.

Utifrån den bild som implementeringen ger och de förhoppningar man hade med FEM från Förvarsdepartementets sida (se avsnitt 3.2.1) kan man anta att den utgiftsrelaterade informationen uppfyller kraven, trots att tabellens struktur inte följts till fullo. Något annat har inte framförts från de personer vi intervjuat. På kostnadssidan har dock inte informationen använts på tänkt sätt. Några mer systematiska analyser på materialet som Försvarmakten lämnat har man inte gjort. Däremot har man t.ex. i arbetet med Förvarsmaktens underlag om långsiktig ekonomi⁴⁸ (det så kallade RB7-underlaget) haft en anledning att se på den produktspecifika informationen.

Att departementet inte efterfrågat någon ytterligare information på produktnivån, menar en av intervjupersonerna, kan tyda på att hälsan tiger still. En annan förklaring som framhålls är att det inte framförts något externt intresse från riksdagen i denna fråga. Istället har det politiska fokuset ofta varit på enskildheter som exempelvis rekryteringsfrågan. I och med att informationen i kostnadstabellen inte använts kan heller inte nyttan med den bedömas.

⁴⁸ Förvarsmaktens kompletterande underlag om långsiktig ekonomisk balans, 2013-02-28, dnr 23 381:53871, Bilaga 1.

De intervjupersoner som representerar Forsvarsdepartementets syn menar dock att FEM har bidragit med en förbättring av informationsläget. Tidigare visste man inte hur mycket t.ex. flygförbanden eller flottan utgjorde av Forsvarsmaktens totala ekonomi.

En intervjuperson framhåller att det ur ett rationellt perspektiv också är bra att brukarna vet kostnaden. Det ger en grund för ett mer ekonomiskt tänk. Forsvarsdepartementet är också intresserat av OH-kostnaderna. Vad kostar skolorna exempelvis?

En annan intervjuperson menar att flera enheter på Regeringskansliet skulle ha nytta av underlagen som FEM kan ge och att FEM kan ge bättre underlag för en strategisk styrmodell. I dag vet man inte vilken information som ska efterfrågas.

Forsvarsmakten

Forsvarsmakten använder inte den produktorienterade ekonomiska information som tagits fram, varken på lokal nivå eller centralt. Detta visar såväl Riksrevisionens rapporter som Ernst & Youngs analys och Forsvarsmaktens egen översyn. Ändå menar de tre cheferna för de högkvarterstaber (Ledningsstaben, Insatsledningen och Produktionsledningen) som har ansvar för produkter och produktion, att det är bra att kunna redovisa vad produkterna kostar. De kan se att FEM:s logik är vettig, men de hänvisar också till att man blir anslagsstyrda. Då blir organisationen inriktad på utgifter som man i sin tur följer upp via organisationsenheterna.

Den totala kostnaden och konceptet med den restlösa kostnadsfördelningen upplevs vara av tveksamt värde för att styra verksamheten. Direkta kostnader menar de dock skulle kunna vara användbara i jämförelsesammanhang och för att ha som grund för dialog med och för ansvarsutkrävande av cheferna för organisationsenheterna. Trots att detta är en gemensam uppfattning bland cheferna, anser en av dem att det inte är information som skulle vara användbar i Forsvarsmaktens ledningsgrupp. En annan tror att ekonomi per produkt inte skulle vara användbart att följa, men pekar samtidigt på att det behövs bra verktyg att skruva på verksamheten med och att det behöver göras ekonomiska avvägningar mellan olika sätt att uppnå förmåga (t.ex. övningar eller T-soldater). En annan uppfattning som förts fram är att det är osäkert om den information som kan erhållas är värd allt arbete med modellen och systemet.

Ekonomidirektören ser främst FEM som ett internt verktyg för att kunna redovisa enligt statsmakternas önskemål. Andra representanter från Ledningsstaben vid Forsvarsmakten pekar på att det bara är Ledningsstaben som har ett intresse för produktredovisningen och att det ute bland organisationsenheterna finns en låg kunskap om innebörden av de VG 0-kostnader som påförs produkterna. Det underlättar heller inte att cheferna för krigsförband och organisationsenheter varken kan påverka eller se nyttan av verksamhet som belastar VG 0 centralt.

De granskningar som Riksrevisionen, ESV och Ernst & Young har gjort pekar på att det är en låg användning av den produktorienterade informationen även längre ner i organisationen.

3.6 Pågående utvecklingsarbete

3.6.1 Redovisning och kostnadsfördelning

Inom Högkvarterets planerings- och ekonomiavdelning (LEDS PLANEK) har ett förnyat utvecklingsarbete påbörjats, som ett resultat av tidigare framförd intern och extern kritik.⁴⁹ Bl.a. har myndigheten sett över ekonomimodellen med avseende på:

- Definitioner, produktstruktur m.m.,
- Kostnadsfördelningens konsekvenser för produktplanering och uppföljning
- Kalkylmallen
- VG 0-verksamheten, dvs. Försvarmaktens gemensamma kostnader, försvarmaktskassan (FMK)
- säkerställande av adekvat tidredovisning och tidsrapportering

Till följd av arbetet har en intern PM med problematisering och rekommendationer producerats.⁵⁰ I den interna promemorian konstateras bl.a. att produktdimensionen inte är en styrform i nuvarande organisation. Arbetsgruppen rekommenderar åtgärder inom en rad områden. Det handlar om sådant som definitioner, roller, ansvar, användning av resultat, avvägningssmetodik, fördelningsprinciper (gällande vad, hur, när och vem) och informationsbehov. Bl.a. finns en rekommendation att återigen skilja på direkta och indirekta kostnader i fördelningen på produktgrupper i årsredovisningen, vilket ju gjordes i årsredovisningarna för 2007–2009. Denna uppdelning har också efterfrågats i regleringsbrevet för 2014.

3.6.2 Styrning och ansvar

Även inom styrning och planering pågår ett arbete som syftar till att få fram produkt- och produktionsbeskrivningar inför avvägningen av den långsiktiga planen (FMUP), vilket innebär att alla olika verksamhetsgrenar avvägs samtidigt. När avvägningen är klar ska omkostnaderna läggas ut på produkterna för att även få en produktbudget.

I 2013 års planeringsdirektiv inför arbetet med FMUP har Försvarmakten pekat ut ett par fokusområden som visar en fortsatt vilja att genomföra FEM-perspektivet i planeringen⁵¹. Enligt direktivet ska fokus ligga på:

- Produkterna – Genomlysning av alla Försvarmaktens produkter inom VG 1-6 i syfte att kunna skapa prioriteringar mellan dem men även mellan VG. Tydliggjord koppling mellan produkt, materiel, personal, beredskap och totala kostnader för detta (på samtliga berörda anslag)

⁴⁹ Direktiv för utvecklingsåtgärder inom ekonomistyrningsområdet m.m., LEDS direktiv SC 309/17, 2013-03-07.

⁵⁰ Samlade rekommendationer baserade på hittills genomfört arbete utgående från LEDS Dir SC 309/17 samt tilläggsdirektiv från Ekdir och C PROD, jämte inriktning för fortsatt arbete (arbetsversion), 2013-06-20.

⁵¹ Planeringsdirektiv med planeringsantaganden, 2013-08-30, LEDS direktiv SC 321.12 Ä1, Bilaga 2.

- Planen in i PRIO – kvantifiering av förutsättningar och mål.
Tydliggjorda kostnader för produkter samt lokal och central overhead.
Utökade möjligheter till optimerad produktion.

3.7 Sammanfattande iakttagelser

Vad innebar införandet av FEM? På vilket sätt har genomförandet påverkat resultatet? Kan man säga att FEM i dagsläget är införd och vad har det i så fall lett till?

3.7.1 Förändringens mål och karaktär

Det framgår av intervjuerna att förväntningarna på den nya ekonomimodellen var många. Den skulle kunna leverera uppgifter som departementet och Försvarsmakten behövde, i både utgifts- och kostnadsperspektivet. Den skulle kunna bryta ned informationen till förbandsnivå. Samtidigt skulle såväl planering, styrning, genomförande och uppföljning kunna ske inom ramen för modellens logik. Inte bara inom Försvarsmakten, utan också mellan departement och myndighet. Därtill skulle den uppfylla redovisningsmässiga krav enligt Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Försvarsmaktens och Försvarsdepartementets utgångspunkter var olika. För departementet handlade det framför allt om redovisning och beslutsunderlag. Man såg möjligheten att ändra styrningen i och med den nya modellen, men några ambitioner att göra det uttalades aldrig. Utgiftsperspektivet var dominerande för Försvarsdepartementet, men det fanns också ett visst intresse för kostnadsredovisning. Försvarsmakten såg å sin sida en möjlighet till att skifta fokus i styrningen till resultat istället för resurser, personal och materiel, som den rådande styrningen var mer inriktad på. Inspirationen kom från principerna om verksamhetslogik och mål- och resultatstyrning i staten. Kostnaderna var mest intressanta för Försvarsmakten för redovisning per förband. Det fanns också ett intresse för att skapa ett ekonomisystem som hängde ihop med övriga styrsystem.

På så vis var FEM drivet utifrån såväl interna som externa intressen. Internt i den bemärkelsen att det fanns ett behov av bättre beslutsunderlag och kontroll. Externt i den bemärkelsen att den tog färg av den pågående utvecklingen av mål- och resultatstyrningen.

Den förändring som FEM medförde och fortfarande medför är genomgripande och skulle kunna kategorieras som en förändring av andra ordningen. Enbart som ett nytt sätt att redovisa hade modellen påverkat hela organisationen, men med införandet av en ny styrmodell med produkt- och produktionsansvar blev införandet än mer omfattande och komplext.

3.7.2 Implementering och utveckling

Arbetet med FEM kan i huvudsak sägas vara problemdrivet, eftersom man i första hand ville åstadkomma en lösning på ett redovisningsproblem. Det har

varit mindre diskussion om faktiskt nytta, men en ändrad styrning sågs som just ett sådant resultat som skulle kunna vara en fördel för både departement och myndighet. Detta tankesätt förefaller dock ha varit dåligt förankrat. Den interna drivkraften var begränsad till en liten grupp människor i Försvarsmakten och Försvarsdepartementet och såväl implementerings- som utvecklingsarbetet genomfördes i huvudsak top-down på Försvarsmakten. Ansvaret för att genomdriva arbetet lades på ekonomifunktionen, trots att arbetet endast till del utgjordes av redovisningsfrågor. De för produkterna så viktiga organisationsenhetscheferna deltog i relativt liten utsträckning i utvecklings- och implementeringsarbetet.

Idéerna om delegering av beslutsmandat ledde till motstånd inom Högkvarteret mot den delen av förändringen. Vilken nytta som organisationsenhetschefer och överordnade chefer skulle få av FEM har inte klargjorts. Det stod inte klart när linjen fick till uppgift att implementera under 2008 och 2009 och inte ens idag har Försvarsmakten tydliggjort vem det är som ska använda informationen från FEM, vilken information som ska användas, när och på vilket sätt.

På motsvarande sätt pekar intervjuer på att det även på Försvarsdepartementet inte har funderats mer än översiktligt på hur den kostnads- och utgiftsinformation man ursprungligen begärde in skulle användas och hur den skulle passa in i den styrning som utövades.

3.7.3 Modellens utformning, kvalitet och användning

Resultatredovisning och kostnadsfördelning har ännu inte hittat sin form

Eftersom modellen var en kompromiss mellan många krav har den måst implementeras i ett komplicerat sammanhang samtidigt som dess utformning medvetet baseras på förenklade schablonfördelningar i stor utsträckning, i stället för lösningar med direktkontering. Det finns en inneboende spänning i hur modellen hanterar kostnadsfördelningen och den tänkta användningen av kostnadsinformationen per produkt. Schablonerna är till för att förenkla hanteringen, men det innebär också en risk att kostnaderna inte är tillräckligt precisa för att de ska kunna användas för löpande uppföljning i syfte att genomföra åtgärder under innevarande år. Samtidigt kan en lösning där allt bokförs direkt mot produkter innebära en mycket stor och tidskrävande administration för flera i organisationen.

Exempelvis är det antagligen enklare och, jämfört med situationen idag med en bristfällig tidredovisning, mer tillförlitligt att uppskatta kostnaderna för personal i olika insatsförband om man använder antalet anställda i olika personalkategorier. Det ska också nämnas att inte bara Försvarsmakten har problem med tidredovisningen, enligt en rapport som ESV publicerat⁵². ESV menar också att det är fullt tillräckligt med uppskattning genom schabloner för att uppfylla kraven på redovisningen av kostnader per prestation enligt Förordningen (2000:604) om årsredovisning och budgetunderlag.⁵³ Frågan är

⁵² Prestationer, volymer och kostnader. Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen. ESV 2012:27.

⁵³ Se mer om detta i bilaga 1.

dock om en sådan uppskattning är tillräckligt precis för att kunna användas i den löpande styrningen och uppföljningen.

Även om alla vid Forsvarsmakten fullt ut tidredovisade enligt önskemål, måste en stor del av kostnaderna (framför allt på materielsidan) fortfarande fördelas via schabloner eller någon annan form av uppskattad fördelning. Så länge det finns en spårbarhet, dvs. att det går att se vad som fördelats till produkterna, och metoden som används för detta är samma varje år, bör dock den redovisade informationen kunna analyseras över tiden och jämföras för olika produkter och produktgrupper.

Det bör dock understrykas att en budgetbaserad fördelning (som görs för underhållskostnaderna för materielen) är direkt olämplig för att dra slutsatser om utfall gentemot budget. Om budgetens fördelning styr utfallets fördelning är det i princip omöjligt att avgöra om utfallet avviker från budgeten och vad det i så fall beror på. Sådana slutsatser kan behövas i anslutning till såväl löpande som årliga utfallsanalyser för att avgöra om några åtgärder behöver vidtas i verksamheten.

Det finns också en spänning mellan de allmänna kraven på restlös kostnadsfördelning och regeringens särskilda krav på en redovisning av utgifter per produkter. Forsvarsmakten är en av få myndigheter som inte får lånefinansiera de anläggningstillgångar som de använder i verksamheten⁵⁴. Anskaffning av tillgångar redovisas i staten mot anslag med ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet⁵⁵. Detta har framför allt betydelse för anslagen 1:3 *Anskaffning av materiel och anläggningar* och 1:4 *Vidmakthållande, avveckling m.m. av materiel och anläggningar*, som utgör ca 40 procent av Forsvarsmaktens totala ekonomiska utfall. Att med de förutsättningarna hantera både utgifts- och kostnadsperspektivet ställer ytterligare krav på ekonomimodellen.

Riksrevisionen och Ernst & Young har framför allt påtalat brister när det gäller hur rättvisande kostnaderna är per produkt och hur kostnadsfördelningen genomförs. De har inte bedömt för- eller nackdelarna med en produktorienterad ekonomimodell som sådan, vilket heller inte har varit deras uppdrag. Bristerna som lyfts fram rörande kostnadsfördelningen, tyder dels på att inte alla i organisationen har förbundit sig till eller förstått tänket i FEM. Detta kan i sin tur innebära att man inte fullt ut vet hur det egna agerandet påverkar möjligheterna till att få ut rätt information. Det tyder också på att organisationen ännu inte har landat i hur allt ska fungera.

Vi kan också konstatera att Forsvarsmakten inte idag direkt kan svara upp mot den utgiftsredovisning per produkt som regeringen har efterfrågat i regleringsbrevet för 2014. En modell och ett systemstöd för att fördela materielutgifter per förband har ännu inte utformats. Det återstår därmed en hel del arbete för att få en konsekvent och stabil kostnadsredovisning på plats samt att utveckla utgiftsredovisningen per produkt.

⁵⁴ En i övrigt generell regel enligt 2 Kap. 1§ Kapitalförsörjningsförordningen (2011:210). Krigsmateriel betraktas inte som anläggningstillgångar som används i verksamheten enligt ESV:s föreskrifter.

⁵⁵ 12 § Anslagsförordning (2011:223).

Styrning och ansvar finns beskrivet och utpekade, men man arbetar ännu inte så

När FEM utvecklades, var det utifrån tanken att Försvarmaktens fokus i styrningen skulle vara det man levererade, dvs. produkterna. Man ville bort från fokus på resursdimensionen, dvs. materiel och personal.

FOI:s intervjuer, liksom underlagen från Riksrevisionen och Ernst & Young, pekar på att Försvarmakten som organisation ännu inte har anammat denna grundtanke om styrningen i FEM. Det sker ingen planering, avvägning eller uppföljning av ekonomi i produktdimensionen. De tre utpekade ansvariga cheferna för produkt- och produktionsdimensionen har inte efterfrågat en ekonomisk redovisning per produkt. De ”egentliga” produktionsansvariga, dvs. cheferna på organisationsenheterna, efterfrågar heller inte denna information. Antagligen är det en naturlig följd av att de följs upp på organisationsnivå av sina överordnade.

Även om ambitionen alltid varit att avvägningen ska ske på produktnivå i Försvarmaktens långsiktiga planering, har detta ännu inte skett (bortsett från den översiktliga avvägningen i perspektivplaneringen). Den ekonomiska informationen i produktkalkylerna är inte en utgångspunkt för avvägningen i samband med fastställande av Försvarmaktens utvecklingsplan (FMUP).

Det är troligt att bristen på kunskap om hur FEM fungerar, i kombination med låg efterfrågan från högre nivåer inom Försvarmakten, har gjort att underlaget till modellen (t.ex. i termer av rätt tidredovisning) inte håller den kvalitet den skulle kunna göra. Detta kan i sin tur leda till ett olyckligt moment 22 mellan dåliga underlag och låg användningsgrad. Så förefaller redan ha skett inom Försvarsdepartementet när det gäller utfallsredovisningen, där man inte velat styra eftersom underlagen som redovisats varit behäftade med så många kvalitetsbrister.

Efterfrågan på informationen är dock väsentlig för att en utveckling åt rätt håll ska kunna ske. Utan användning och därigenom ifrågasättande av informationen ges ingen feedback till hur modellen bör eller behöver förändras. Det är i det perspektivet positivt att regeringen efterfrågat utfallsredovisning per krigsförband i det senaste regleringsbrevet.

Nu pågår det ett arbete med att försöka göra 2015 års plan i produkttermer. Hur detta arbete har fortlöpt och vad det kommer att leda till är dock fortfarande oklart.

Viss information har redovisats, men allt har inte kunnat användas

Försvarmakten har levererat produktgruppsindelade ekonomiska underlag sedan 2007. Underlaget har till viss del följt de krav som ställdes i regleringsbrevet (se sammanställning på sida 20). Försvarmakten skulle återrapportera en redovisning i såväl utgifts- som kostnadsperspektivet. Tabellerna skulle se ut som tidigare redovisats (sidorna 17 och 17). Under åren 2007–2009 levererade Försvarmakten en sådan redovisning som efterfrågades, med undantag för uppdelningen av utgifterna. Under åren 2010–2013 hade regeringen inte med kravet på kostnadstabellen i regleringsbrevet och

Försvarmakten redovisade dessa år en förenklad kostnadstabell, där enbart nettokostnaden per produktgrupp framgick. Utgifts- och kostnadstabellen utgick också helt från budgetunderlagen efter budgetunderlaget för 2011.

Det går därmed inte att säga att Försvarmakten fullt ut svarat upp mot regeringens krav i regleringsbreven. Kvaliteten på informationen har också varit bristfällig. Inga jämförelser har kunnat göras mellan åren, inga analyser har förklarat avvikelser i utfall och informationen har inte alltid hängt ihop med det som redovisats i resultat- och balansräkning. I och med det har de förväntningar på och målsättningar för informationen från FEM som Försvarsdepartementet hade, inte infriats.

3.7.4 FEM i ett förändringsperspektiv

Skälen till förändringen

Utifrån de modeller om förändring som vi gick igenom i avsnitt 3.1.2 kan vi konstatera att det som gjorde att förändringen uppkom framför allt kan relateras till det teleologiska synsättet. Genom en förbättrad redovisning, skulle styrningen förbättras och organisationen bli bättre på att hålla sig inom sina ekonomiska ramar. Initiativet kom från ledningsnivån, i det här fallet departementet och Högkvarteret.

I viss mån kan dock ursprunget till förändringen också härledas till ett socialkognitivt synsätt, i och med att initiativtagarna uppmärksammade diskrepansen mellan vad verksamheten levererade (insatsförband) och hur ekonomin redovisades (enligt anslagsstrukturen).

Utöver en bättre redovisning, var ett mål med förändringen ett ändrat beteende och ett ändrat synsätt när det gäller styrningens fokus. Det sätter förändringen i ett socialkognitivt och kulturellt sammanhang.

Processen för förändring

Förändringsprocessen kan till delar sägas var linjär och logisk, framför allt när det gäller modellens redovisningsdelar. Det fanns en metodik och en plan för hur olika grupper skulle arbeta med att åstadkomma den tänkta lösningen. En teleologisk utgångspunkt kan därmed förklara en del av förändringen. Under årens gång har också arbete med att utveckla de ”tekniska” lösningarna kring t.ex. kostnadsredovisningen präglats av ett socialkognitivt perspektiv. Det har uppstått diskrepanser mellan hur det skulle fungera och hur det fungerar, vilket har drivit på åtgärder.

När det gäller modellens styrningsdelar gick förändringsprocessen till delar i ett politiskt spår. Olika intressegrupper bevakade sina positioner och det blev förhandlingar och kompromisser kring modellens inriktning och utformning. Diskrepanser mellan hur planeringen skulle gå till och hur den går till har fortsatt genererat försök till förändringar.

Förändringens resultat

De tekniska lösningarna är på plats, om än med brister. Redovisningen sker i en ny struktur, vilket pekar på att delar av förändringen som hade en teleologisk koppling har genomförts. Styrningsdelarna inom FEM har införts såtillvida att rollspelet åtminstone på högkvarternivå har definierats, vilket var den del av förändringen som tog vägen genom en politisk förändringsprocess. Men den beteendeförändring, som ett förändrat styrsätt förutsatte, och som kan sägas vara en del i en kulturell förändringsmodell, har inte kommit till stånd. Varken hos Försvarmakten eller hos Förvarsdepartementet.

4 FEM:s användbarhet

Hittills har vi granskat FEM utifrån genomförande, utformning och resultat. I det här avsnittet vill vi belysa frågan om FEM är användbart. Ger modellen ekonomisk information som kan användas för analyser av verksamheten? I vilka sammanhang kan informationen användas?

4.1 Användning av befintlig information

Vi har konstaterat att den nuvarande ekonomiska informationen har brister, men om vi bortser från det, vad kan man göra för analyser och dra för slutsatser utifrån det material som FEM genererar?

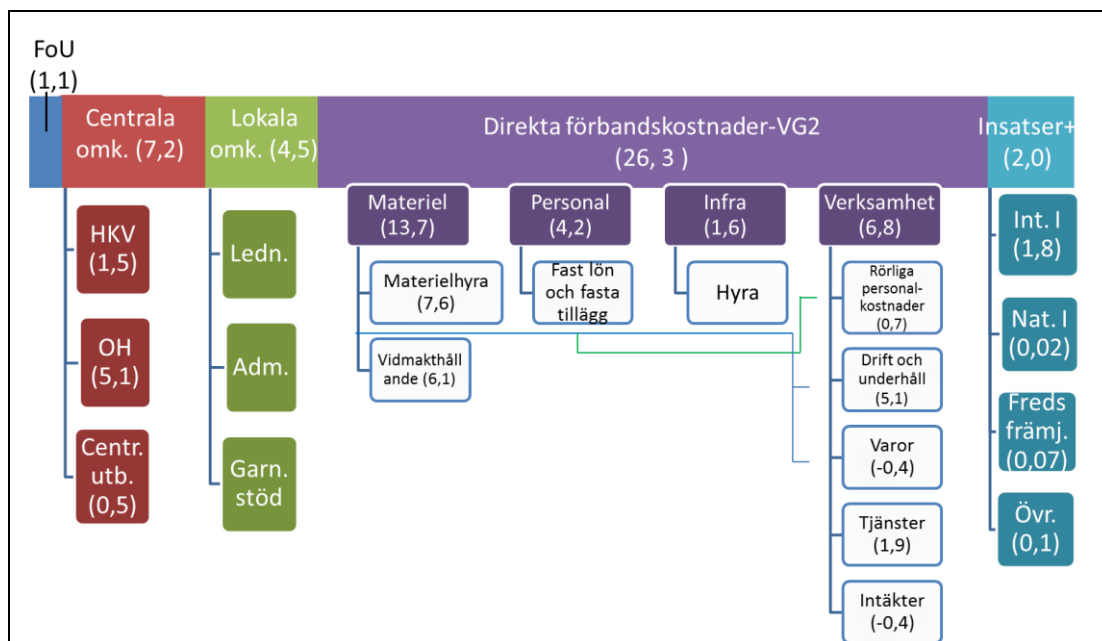
Med PRIO hjälpligt på plats finns förutsättningar för djupgående analyser i olika skiktningar. För att göra dem krävs dock grundlig kunskap om hur data kan struktureras i PRIO och hur olika skärningar av data ska tolkas. Med en bra informationskvalitet kan PRIO därför vara ett kraftfullt instrument i den ekonomiska analysen, med möjlighet till detaljerade kostnadsanalyser. Vi gör dock i det följande en mer övergripande analys för att visa på de principiella möjligheterna med en produktorienterad ekonomiredovisning.

Vi har använt oss av kostnadsinformationen i våra analyser, därför att den är lämplig när jämförelser över tid och mellan olika produkter av ska göras.

4.1.1 Kostnader för hela Försvarmakten

FOI har begärt ut kostnadstabellen i dess grundutförande med en lite mer uppdelad information. För ett givet år kan informationen användas för att dela upp kostnaderna på olika kostnadsslag (Figur 9). Utifrån detta kan analyser göras på de relativa kostnadsförhållandena.

Figur 9. Uppdelning av kostnaderna för 2012, belopp i miljarder kronor



Källa: Kostnadsuppgifter från Försvarmakten och FOI:s egen bearbetning

I det här fallet har vi valt att dela upp kostnaderna på ett lite annorlunda sätt än i den traditionella tabellen som redovisas i årsredovisningen och budgetunderlaget. De centrala och lokala omkostnaderna har lagts ihop för alla verksamhetsgrenar. I övriga poster är det enbart direkta kostnader som redovisas. Genom denna uppdelning kan man få en indikation på hur stor del av försvarets kostnader som går till:

- det faktiska användandet, dvs. insatserna, (2 mdkr eller 5 procent)
- uppbyggnaden av beredskap, dvs. VG 2, (26,3 mdkr eller 64 procent)
- satsningen på förnyelse, dvs. FoU, (1,1 mdkr eller 2,5 procent)
- lokala omkostnader (4,5 mdkr eller 11 procent)
- centrala omkostnader (7,2 mdkr eller 18 procent)

Utifrån en sådan information kan man diskutera om det är en rimlig storlek på exempelvis omkostnader eller användande. Det kräver naturligtvis annan kompletterande information för att dra mer långtgående slutsatser, men det ger en första bild.

Vi har också i **Figur 9** underindelade de direkta kostnaderna för verksamhetsgren 2 *Uppbyggnad av insatsorganisation och beredskap* samt för de centrala omkostnaderna. Dessa underindelningar är de som finns i nuvarande FEM. Underindelningarna har en viss koppling till grad av rörlighet i kostnaderna. Det som ingår i kostnadskategorin verksamhet är t.ex. sådant som kan påverkas under pågående verksamhetsår, medan personal- och hyreskostnader kan ta längre tid att påverka. Längst tid att påverka av de direkta kostnaderna tar materielkostnaderna. Uppdelningen gör dock att det t.ex. krävs en sammanläggning av delar av verksamhetskostnaderna och övriga personal- eller materielkostnader för att få en helhetsbild. (Kopplingarna illustreras av blå och grön linje i bilden).

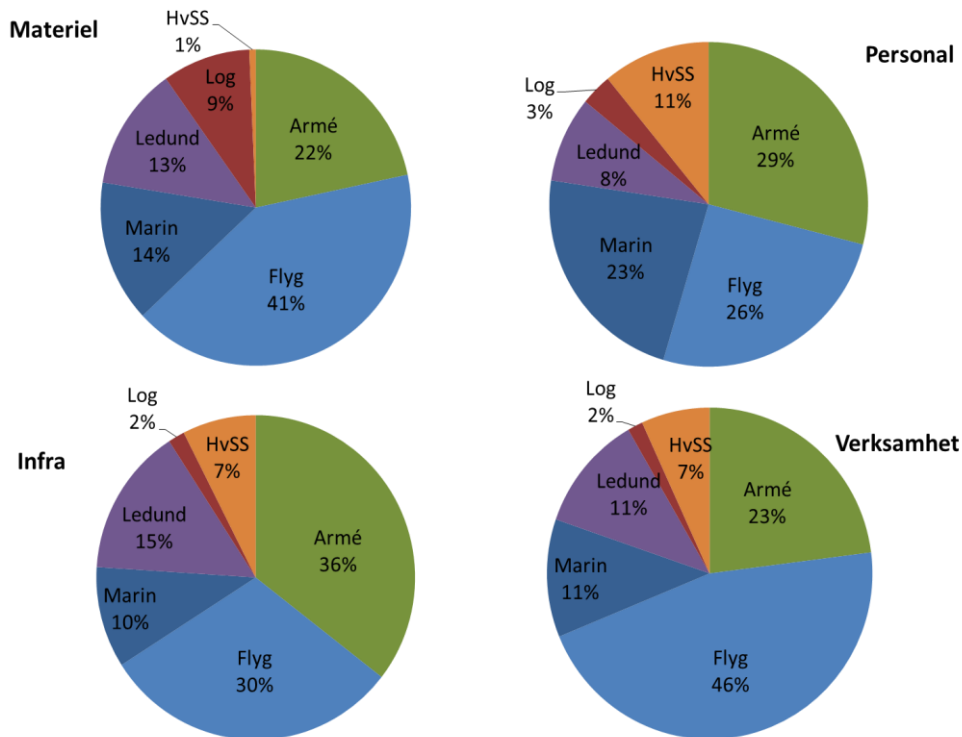
Underindelningarna av de centrala omkostnaderna följer en annan logik. Där framgår inte hur stora personal- eller hyreskostnaderna är. Istället är kostnaderna uppdelade efter olika funktioner, som lokal ledning, OH-kostnader och central utbildning. Lokala omkostnader saknar en underindelning på olika kostnadsposter.

För Forsvarsdepartementets del kan t.ex. en analys av OH-kostnader, central ledning och utbildning vara intressant.

4.1.2 Kostnader för produktgrupper

Utifrån FEM går det också att göra jämförelser av kostnader mellan olika produktgrupper inom verksamhetsgren 2, dvs. armé, flyg, marin m.fl. Vi har här valt en jämförelse av hur stor andel respektive produktgrupp har av de direkta kostnaderna Materiel, Personal, Infrastruktur och Verksamhet (se **Figur 10**)

Figur 10. De olika produktgruppernas andel av de direkta kostnaderna i verksamhetsgren 2, andelar i procent, år 2012

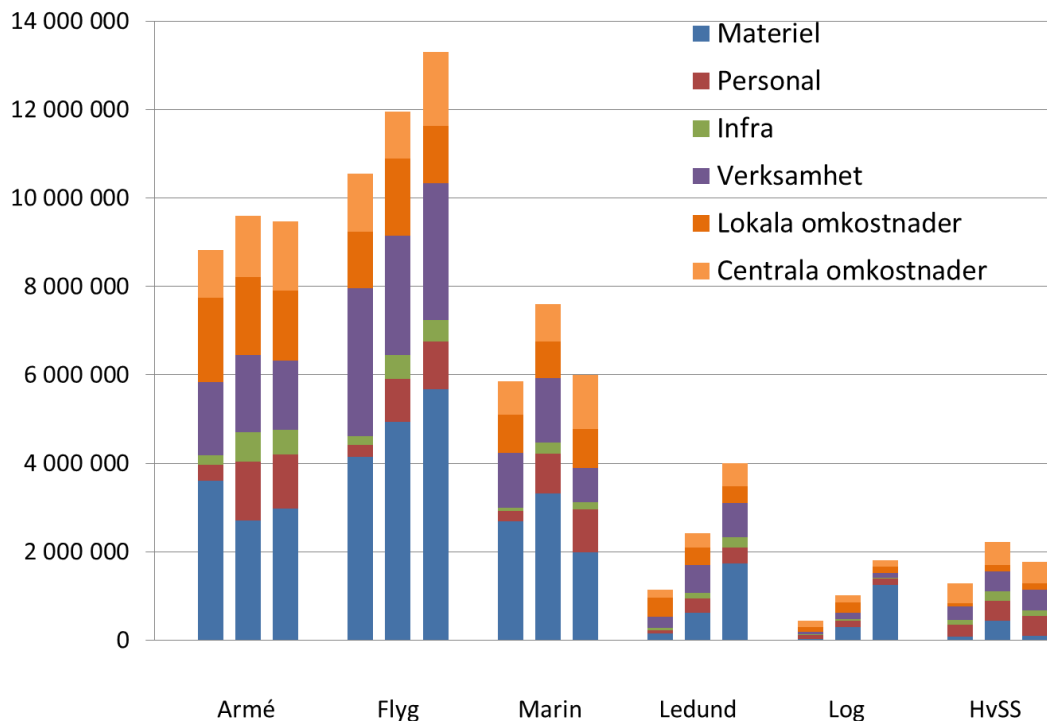


Källa: Kostnadsuppgifter från Försvarsmakten och FOI:s egen bearbetning

Den här typen av jämförelser ger ett underlag för en djupare förståelse av inom vilka produktgrupper kostnaderna uppstår. Av bilden framgår tydligt att kostnaderna för flyget är högst totalt sett och specifikt för materiel och verksamhet. Armén har däremot störst kostnader för infrastruktur och personal.

Det går även att jämföra hur kostnadsfördelningen ser ut inom respektive produktgrupp och hur den har utvecklats över tiden. (se **Figur 11**). Den här typen av information åskådliggör exempelvis hur mycket olika produktgrupper kostar relativt varandra, vilka kostnader som har förändrats över tiden och med hur mycket.

Figur 11. Kostnader per produktgrupp 2010-2012 fördelat på kostnadsslag, belopp i tusen kronor och rörliga priser



Källa: Kostnadsuppgifter från Försvarmakten och FOI:s egen bearbetning

Det framgår till exempel att flyget är största produktgrupp och att såväl personal- som materielkostnader ökat mellan 2010 och 2012. Kostnaderna för armén har också ökat i storlek sedan 2010, men minskat sedan 2011. På armésidan har materielkostnaderna minskat, medan personal- och infrastrukturkostnaderna samt de centrala omkostnaderna har ökat. Inom marinen har personalkostnaderna ökat, medan verksamhetskostnaderna minskat och materielkostnaderna gått upp och ner. Inom logistik och lednings- och underrättelser har stora procentuella ökningar skett, om än från en relativt låg nivå. Det har främst berott på ökade materielkostnader.

Det ska nämnas att vi i ovanstående statistik redovisar beloppen i rörliga priser och att motsvarande belopp i fasta priser skulle ge en mer rättvisande bild av kostnadsutvecklingen.

4.1.3 Sammanfattande iakttagelser

Den här typen av information kan relativt enkelt tas fram och kan användas exempelvis i årsredovisningar av Försvarmakten, i samband med att olika produktgruppers verksamhet beskrivs. De ger en översiktlig bild av olika kostnadsrelationer och kan vara utgångspunkt för mer noggsamma analyser av kostnadsutvecklingen eller av utgiftsutvecklingen om så önskas. Motsvarande information kan tas fram för enskilda produkter – kanske framför allt krigsförband.

Det är viktigt att det i anslutning till redovisningen av kostnadsuppgifter finns en förklarande analys, så att rätt slutsatser kan dras av den som använder redovisningen. Sådana analyser kräver i allmänhet en god verksamhetskänedom.

En observation utifrån våra övergripande analyser är att de olika logikerna för uppdelning av de direkta kostnaderna respektive omkostnaderna kan vara försvårande när kostnader ska brytas ned och analyseras. Exempelvis kan det vara av intresse att granska hur mycket av kostnaderna för varor och tjänster eller personal som de lokala och centrala omkostnaderna utgörs av. Nu kan en sådan analys åstadkommas, men med lite mer besvär än om logiken varit likartad.

Vilka underindelningar av kostnader som behövs bör dock diskuteras vidare utifrån ett användarperspektiv.

4.2 Ekonomisk information i verksamhetsstyrningen

Ekonomistyrningen bör vara en integrerad del i verksamhetsstyrningen där verksamhetens nytta avvägs mot resursförbrukningen för att skapa denna nytta. Vi har konstaterat att man i de tidiga idéfaserna vare sig från Försvarsdepartementet eller Försvarsmakten tydligt kopplat införandet av FEM och dess sk ”output-orienterade” ekonomiuppföljning till användningen av FEM-redovisningen i kedjan av planering, beslut och ekonomisk uppföljning. Vem/vilka ska använda informationen som kommer från FEM och till vad förutom det uppenbara syftet – att kontrollera vad det ekonomiska utfallet blivit och att utfallet hållit sig inom tilldelade anslag (med den marginal som medges genom viss anslagskredit eller anslagssparande).

Ekonomistyrningen är en del av denna verksamhetsstyrning och bör idealt vara integrerad i verksamhetsstyrningen. En integrerad verksamhets- och ekonomistyrning underlättas om uppföljningen sker i samma dimensioner och begrepp. Om verksamhetsstyrningen t.ex. sker i form av en insatsorganisation och dess innehåll av krigsförband så talar detta för en ekonomisk uppföljning av insatsorganisationen och dess krigsförband.

4.2.1 Verksamhets- och ekonomistyrningen i försvaret

Detta av vikt att beakta ekonomiska analyser i alla faser av verksamhetsstyrningen från planering, beslut, genomförande och uppföljning och utvärdering. Vi har därför översiktligt försökt kartlägga verksamhets- och ekonomistyrningen av Försvarsmakten från långsiktig planering till genomförande. Kartläggningen presenteras i tabellform och i tabellen nedan har vi följt de huvudsakliga processerna för planering, beslut, genomförande och uppföljning av hela Försvarsmakten. Tabellen anger också hur ekonomin planeras och följs upp i de olika processerna.

Vid sidan av de processer som hanterar hela Försvarsmakten finns andra planerings- och beslutsprocesser med inslag av ekonomisk planering och uppföljning såsom materielplanering och beslut om materielanskaffning.

I nuläget med de stora förändringarna inom personalförsörjningen är även ekonomiska analyser och ekonomisk uppföljning av personalutvecklingen av stor vikt. Men då fokus i denna studie är FEM och den ekonomiska uppföljningen av Försvarmakten som helhet koncentrerar vi oss på de processer som hanterar hela Försvarmakten.

Tabellen redovisar processerna i tidsordning från långsiktig planering till kortsiktig planering för att sedan övergå till beslut och därefter genomförande. Dessa processer utgör tabellens rader.

Tabellens kolumner beskriver processerna utifrån:

- (1) Beslutssituation
- (2) Det arbete/beslut som hanterar beslutssituationen och det dokument som är arbetets resultat
- (3) Aktörer - den organisation/enhet som leder arbetet (ibland flera)
- (4) Beslutsfattare – den som fattar det formella beslut avseende processens resultat
- (5) Ekonomisk information/ekonomiska analyser för planering/beslut
- (6) De verktyg som används för ekonomisk information/ekonomiska analyser
- (7) Ekonomisk uppföljning av genomförandet
- (8) Verktyg för ekonomisk uppföljning
- (9) Ansvar för genomförandet

I tabellen beskrivs nuläget utan att vi analyserar och värderar de beskrivna processerna och dess ekonomiska inslag. Detta gör vi i det påföljande avsnittet.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Planerings-/ Beslutssituation	Arbetsprocess Dokument	Aktörer	Beslutsfattare	Ekon.info/analys vid planering/beslut	Källor/Verktyg för ekon.analys	Ekon. uppföljning av genomförande	Källor/Verktyg för ekon. uppföljn.	Ansvar för genomförande
Långsiktig försvars-utformning/försvarsstruktur. Insatsorganisationsperspektiv. <i>10-20 år</i>	PerP (Perspektivstudier). PerP-rapporter. Arbetscykel på ca 4 år.	LEDS/INRI	ÖB	Långsiktig kostnad för framtida insatsorganisation och för ingående krigsförband. "Klotskostnad" (genomsnittlig utgiftsnivå) där utgifterna periodiserats över resursernas livslängd. Framåtriktad kostnadsuppskattning för långsiktig avvägning.	Beräkningsmodell (i nuläget BEMPA). Förbandsbeskrivningar. Kostnadsuppgifter från FMV (materiel) och FM (VU/BVF).	Ingen särskild uppföljning av PerP.	----	Genomförande genom påverkan på andra mer kortsiktiga processer.
Strategisk inriktning av Försvarsmakten. Prioritering av produktion. <i>10 år</i>	FMSI (Försvarsmaktens Strategiska Inriktning).	LEDS/INRI	ÖB	I nuläget ingen ekonomisk info men behov av en perioddefinierad (per år) 10-årig utgiftsberäkning av insatsorganisation Och ingående krigsförband.	----	----	----	Genomförande genom inriktning av FMUP och i förlängningen BU.
Övergripande verksamhetsplan på längre sikt i ekonomisk balans. <i>10 år</i>	FMUP (Försvarsmaktens Utvecklingsplan). Årlig uppdatering.	LEDS/PLANEK	ÖB	Perioddefinierad (per år) 10-årig beräkning av Försvarsmaktens utgifter i balans med förväntade anslag (i normalfallet prolongering av nuvarande anslagsnivå). Materielutgifterna redovisas för 10 år Baserat på Materielplanen medan förbandsanslaget endast redovisas för 3 år. Produktionsperspektiv. De första tre åren är identiska med BU (se nedan).	Verktyg? Senaste Budget-Proposition (för prolongering). Den 10-åriga materielplanen (MP) som underlag för materiel-sidan. Inga reserver inlagda de sista 7 åren (efter BU-perioden).	Uppföljning sker genom den löpande årsvisa uppföljningen (se nedan).	----	Genomförande genom inriktning av BU och ÖB U (se nedan).
Statsmakternas inriktning på lite längre sikt. <i>Ca 5 år</i>	Försvarsbesluten med dess beredningsprocess via Försvarsberedning, proposition och riks-dagsbeslut.	Försvars-departementet	Omsätts till regeringsproposition som sedan beslutas av Riksdagen.	Behov av ekonomisk värdering av anslagsbehoven för att FM ska klara tilldelade uppgifter. Avvägning av verksamhetskrav och försvarsanslag.	FM:s perspektivstudier. FMUP. Försvarsberedningens rapporter. Senaste BudgetProposition.	Uppföljning sker genom den löpande utfallsredovisning. Ibland särskilda utredningar/uppföljningar av försvarsbesluten.	Försvarsmaktens årsredovisning (ÅR). Regeringens redogörelser i budgetpropositioner.	

(1)	Planerings-/ Beslutssituation	Arbetsprocess	Dokument	Underlag till Budget- Propositionen och beslut om nästa års försvarsanslag. Omställning av FMUP till en år och år tät sammankopplat till arbetet med förskift fokus på nästa år.	1-3 år	Underlag till Budget- Propositionen och beslut om nästa års försvarsanslag. (Budgetunderlag) Arbetet görs varje år och är tät sammankopplat till arbetet med FMUP.	BU	Budgetproposi- tionen.	Statsmakternas anslagstilldelning via Riksdagens förslag till och Riksdagens beslut (anslags- ansning) om anslaget. 1 år (med prognos för 3år).	Inriktning av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	Förvarsmaktens inriktning av årets verksamhet – fördelning av tillgängliga medel till anslagsansvariga inom HKV (Högkvarteret) 1 år	Inriktning och tilldelning av medel till organisations- enheter, huvudsak produk- tionseinheter. 1 år	VU (Verksamhets- uppdrag). Uppdragsplane- ring).	I huvudsak PROD GEN.	ÖB	OB U (ÖB Uppdrag).	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(2)		Aktörer				LEDS/PLANEK	Finansdep. (beredande).	Förvarsdep.	Regleringsbrevet.	Inriktning av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB U (ÖB Uppdrag).					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(3)						LEDS/PLANEK	Finansdep.	Förvarsdep.	Regleringsbrevet.	Statsmakternas anslagstilldelning via Riksdagens förslag till och Riksdagens beslut (anslags- ansning) om anslaget. 1 år (med prognos för 3år).	ÖB U (ÖB Uppdrag).					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(4)		Beslutfattare				ÖB	Riksdagen.	Riksdagen.	Regleringen	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(5)		Ekon.info/analys vid planering/beslut					Riksdagen.	Riksdagen.	Regleringen	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(6)	Källor/Verktyg för ekon.analys	Källor/Verktyg för ekon.analys				FMUP.	BU. ÅR (föregående års utfall).	Riksdagens anslagsansvining. Budgetproposi- tionen.	Regleringsbrevet.	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(7)	Ekon. uppföljning av genomförande	Ekon. uppföljning av genomförande				FMUP.	BU. ÅR (föregående års utfall).	Riksdagens anslagsansvining. Budgetproposi- tionen.	Regleringsbrevet.	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(8)	Källor/Verktyg för ekon. uppföljn.	Ekon. uppföljning av genomförande				FMUP.	BU. ÅR (föregående års utfall).	Riksdagens anslagsansvining. Budgetproposi- tionen.	Regleringsbrevet.	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).
(9)	Ansvar för genomförande	Ansvar för genomförande				FMUP.	BU. ÅR (föregående års utfall).	Riksdagens anslagsansvining. Budgetproposi- tionen.	Regleringsbrevet.	Analys av nästa års verksamhet. Ekonomisk tilldelning. Uppföljnings- och återrapporteringskrav. 1 år	ÖB					ÖB	LEDS	ÖB	Analys och avvägning av behov. Ansagsnivåer för olika anslag. FMUP.	Avvägning av kommande års verksamhet enligt uppdragen och dess resursbehov för medelstilldelning.	Förvägande års utfall. Uppdragen till organi- sationseinheterna.	Ekonomiskt utfall per organisationsenhet (produktionsperspek- tiv).	FEM (per organi- sationseinhet)	Chefer för organisations- enheter såsom produktionsplat- formarna (rege- menten, flottiller, skolor, centra etc).

4.2.2 Planering, inriktning och beslut på lång sikt

I detta avsnitt resonerar vi om de ovan, i tabellen, redovisade processerna och behovet av ekonomisk information och redovisning i dessa processer.

FEM är ett redovisningssystem som i likhet med andra redovisningssystem endast registrerar de ekonomiska konsekvenser som redan inträffat. I nuläget finns ingen komplett budget för produkterna (krigsförbanden). Ambitionen är att det ska finnas sådana bl.a i form av förbandsutvecklingsplaner för krigsförbanden. Det finns således i nuläget inga framåtriktade inslag som underlag för planeringen och den tänkta budgeten har ett kortsiktigt fokus.

FEM kan därför inte användas för den långsiktiga planering som utförs inom Försvarmaktens perspektivstudier. I dessa studier görs översiktliga kostnadsuppskattningar av framtida försvarsstrukturer och de ingående krigsförbanden inkl. framtida anskaffning av materiel. Beräkningarna baseras på långsiktiga kostnader där den genomsnittliga årskostnaden beräknas över krigsförbandens och resursens livslängd och inte årsvisa utgifter. Dessa årliga genomsnittskostnader har ofta benämnts som ”klotskostnader”. Beräkningarna görs i gemensamt, oftast det innevarande årets, pris- och löneläge. Den genomsnittliga årskostnaden innebär att utgifter för de resurser som åtgår till de olika krigsförbanden periodiseras jämnt över livslängden till en genomsnittlig nivå. Livslängden bygger på ett antagande som bygger på bästa möjliga uppskattning och utgör ett aktivt antagande.

Förfarandet skapar möjligheter till en standardiserad jämförelse mellan kostnader för olika försvarsmaktsstrukturer och krigsförband vilket underlättar avvägningen mellan olika alternativ för försvarsstrukturer och avvägningen mellan olika krigsförband i kostnads- och effekthänseende.

FEM-redovisningen görs i utgiftstermer vilket är nödvändigt då anslagsavräkningen sker i utgiftstermer men FEM innehåller också kostnadsredovisning för produkterna. I nuläget innehåller FEM en kostnadsredovisning av krigsförbanden men inte en utgiftsredovisning då utgifterna för materielinköpen saknas. Ambitionen är att en sådan ska implementeras. Även då kommer en principiell skillnad mellan utgifter och kostnader att finnas. Denna består huvudsakligen av materielanskaffningen. I kostnadsredovisningen periodiseras utgifterna för anskaffningen genom jämna årsavskrivningar över en stipulerad avskrivningstid⁵⁶. Men avskrivningen bygger i redovisningen på ursprungligt anskaffningsvärde enligt det prisläge som gällde anskaffningsåret och inte bedömt återanskaffningsvärde. Ett förbands materiel kan ha anskaffats över upp till en 30-årsperiod och i vissa fall kanske t.o.m. ännu längre. Detta innebär att FEM:s kostnadsredovisning blir en blandning av olika prislägen över en lång period för historiskt anskaffad materiel och den tar inte heller hänsyn till framtida anskaffningar. Avskrivningstiden är också reglerad av redovisningsregler som inte alltid överensstämmer med den faktiska livslängden. FEM:s kostnadsredovisning blir

⁵⁶ Avskrivningstider materiella anläggningstillgångar: Fartyg och flygplan 25 år, Båtar 15 år, Utbildningsanläggningar, simulatorer, tyngre transportmedel, stordatorer, datornät etc 10 år, Lätta transportmedel, minidator, kontorsapparater 5 år, Persondatorer 3 år. Anskrivningstider för immateriella anläggningstillgångar: Egenutvecklade datasystem 3-5 år, Licenser till datasystem 3 år (Källa: Försvarmakten).

därför mindre lämplig att använda i perspektivstudierna och annan långsiktig planering och avvägning.

Detta utesluter inte att ekonomiskt underlag såsom erfarenhetsvärden, kostnadsrelationer och personalkostnader kan hämtas från FEM. Från andra delar av PRIO kan volymuppgifter hämtas som ger möjlighet att skapa ”styckepriser” på olika resurser för bedömning av framtida kostnader. Detta gäller framför allt inom anslag 1:1 Förbandsverksamheten där skillnaden mellan utgifter och kostnader inte är så stor. Inom materielanskaffningen (anslag 1:3) är skillnaderna större och underlaget från FEM-redovisningen kan inte på samma sätt överföras till den långsiktiga planeringen.

FEM:s roll, som det ser ut idag, i perspektivstudier och i annan mer långsiktig planering, skulle därför i huvudsak vara att utgöra källa till underlag för framtida kostnadsuppskattningar snarare än att vara verktyget för dessa beräkningar.

FMSI skulle kunna vara länken mellan långsiktiga kostnadsberäkningar av insatsorganisationen och dess krigsförband och planeringen med tidshorisont på upp till tio år som i huvudsak görs i produktions- och anslagstermer. Detta genom att FMSI skulle kunna vara en tioårig årsvis beräkning av utgifterna för insatsorganisationen och dess krigsförband. Denna skulle sedan kunna översättas till de produktions- och anslagstermer som behövs i Försvarmaktens utvecklingsplan (FMUP) som sedan i sin tur kortsiktigt kommer till uttryck i Budgetunderlaget (BU).

FMUP är idag inte en fullständig utgiftsplan för Försvarmakten utan är tioårig endast på materielnsidan där underlaget kommer från den tioåriga Materielplanen. För utgifterna för personal och anslaget för förbandsverksamheten, anslag 1:1, är planen egentligen endast treårig. För därefter kommande år är planeringen mer översiktlig och har tidvis inneburit ett antagande om en prolongering av det treåriga budgetunderlaget. Personalvolymerna anges dock för tioårsperioden utan att utvecklingen av personalutgifterna alltid beräknats och redovisats. Konsekvenserna av detta blev tydliga i samband med inriktningspropositionen från 2009 där utgifterna för de successivt ökande volymerna av gruppbefäl, soldater och sjömän huvudsakligen inträffade efter den då aktuella budgetunderlagsperioden 2011-14.

Det är önskvärt att även personalkostnaderna och anslag 1:1 också blir tioåriga även om detaljnivån kan tillåtas vara lägre så att konsekvenserna ”bakom hörnet” (efter den närmaste treårsperioden) synliggörs. Detta är extra viktigt vid större långsiktiga förändringar av Försvarmaktens verksamhet.

Vad gäller statsmakternas inriktning på längre sikt, t.ex. försvarsbesluten, torde FEM:s användning i nuvarande utformning också vara av begränsat värde. Denna bör grundas mer på liknande ekonomiska beräkningar och analyser som Försvarmaktens perspektivstudier (PerP) och utvecklingsplan (FMUP). Det kortare perspektiv som försvarsbesluten omfattar talar dock för att inte bara ta hänsyn till kostnader där utgifter periodiserats jämnt över resursernas hela livslängd utan även årsvisa utgifter för de kommande åren. Detta då försvarsbesluten bör innehålla en inriktning rörande nivån på försvarsanslagen för de närmast kommande åren. Idag saknas en analys av den långsiktiga

ekonomin ofta i försvarsbesluten och analysverktyg för sådana värderingar bör kunna tas fram.

4.2.3 Planering och beslut på kort sikt

I de processer som hanterar de kortare perspektiven, såsom budgetunderlaget (BU), Regeringens budgetproposition och Riksdagens anslagsbeslut, har utfallsredovisningen en större betydelse. I de fall det på kort sikt råder en organisatorisk stabilitet utan förändringar i inriktning, verksamhet, struktur och verksamhetsvolym kan planeringen för de närmast kommande åren till stor del göras inkrementellt som smärre avvikeljusteringar från det senaste årets ekonomiska utfall och genom uppräknig till nytt pris- och löneläge. Vid större förändringar bör dock planeringen göras mer från grunden och inte inkrementellt.

I den kortsiktiga planeringen och det kortsiktiga beslutsfattandet är fokus på utgifterna, och inte kostnadsperspektivet, då anslagstilldelningen sker i utgiftstermer. Utfallsredovisningen har härvid en given roll som underlag för dessa kortsiktiga överväganden framför allt i anslagsstrukturen då det är enligt anslagsstrukturen som pengarna fördelas. Anslagsstrukturen följer emellertid inte strukturen för produkterna, insatsorganisationen och krigsförbanden. Anslagsbehoven bör dock kunna härledas till ändamålen i form av produkter varför FEM-redovisningens koppling mellan anslag och produkter bör vara en utgångspunkt vid förslag och beslut om anslagstilldelning och anslagsuppföljning. Regeringen har också efterfrågat en produktgruppsindelning av utgiftsprognoserna. En sådan görs idag med manuella inslag och inte direkt i redovisningen. Detta beror bl.a på att en fullständig redovisning av utgifter per krigsförband saknas. Ekonomistyrningsverket⁵⁷ har nyligen lämnat förslag till en reviderad anslagsstruktur som kommenteras i ett annat avsnitt i denna rapport.

Produktredovisningen kan också ses som en kompletterande information i annan skärning än anslagen med information om utgiftsutfallet för de olika krigsförbanden. Det borde vara intressant att även ha denna information för såväl beslutsfattare inom Försvarsmakten som Regeringskansliet och Riksdagen. Den ger en uppfattning om utgiftsnivåerna för olika krigsförband även om denna nivå kan svänga rejält beroende på om förbandet är inne i en investeringsfas med inkommande ny materiel eller i en vidmakthållandefas.

I kostnadsredovisningen per förband periodiseras utgifterna till årliga avskrivningsbelopp som dock inte okritiskt kan användas för den kortsiktiga planeringen och det kortsiktiga beslutsfattandet av samma skäl som tidigare angivits – avskrivningar i blandade prislägen samt avskrivningstider enligt redovisningsregler och inte aktiv bedömning. Den har däremot större relevans för den kortsiktiga planeringen än för den långsiktiga. Låga avskrivningar på gammal materiel anskaffad i ett lägre pris- och kostnadsläge ger lägre kostnader för förbandet. Samtidigt bör den äldre materielen också påverka bedömningen av förbandets förmåga vilket gör att jämförelsen mellan förmåga

⁵⁷ Ekonomistyrningsverket, "Finansiell styrning av försvaret, ESV 2013-57, November 2013.

och kostnad blir mer jämlik. Kostnadsredovisningen kan också vara intressant utifrån ett uppföljnings- och jämförelseperspektiv (se t.ex. figurerna i 4.1).

Försvarsmaktens årliga process för kortsiktig inriktning (ÖB U) följer också i huvudsak anslagsstrukturen med tilldelning av pengar till olika anslagsansvariga staber på Högkvarteret. Därför är redovisningen av utfallet i anslagstermer det primära vid fördelningen av pengar och uppföljning av utfallet. Denna uppföljning sker med tämligen frekventa intervall, vanligtvis per månad och vid delårsredovisningar (DÅR) med högre ambition. Produktdimensionen är underordnad och blir en ren ”informationsdimension” och inte en ”styrningsdimension”. Detta innebär att uppföljningen av produktdimensionen kan göras mindre frekvent, kanske endast årsvis. Även här gäller att det primärt är utgiftsutfallet som är intressant och i begränsad utsträckning kostnadsutfallet. Som nämnts saknas idag dock en utgiftsredovisning per krigsförband då utgifterna för materielinköpen inte har redovisats för krigsförbanden.

Den årliga inriktningen och tilldelningen av medel till organisationsenheterna (DUP och VU), sker huvudsakligen i produktionstermer och inte i produkttermer. Det är cheferna för organisationsenheterna som får pengarna och inte krigsförbandscheferna. Dock är uppdragen till organisationsenheterna kopplade till produkter så att ett uppdrag endast kan omfatta en produkt. För de lokala omkostnaderna ges ett särskilt förbandsuppdrag. Medelsttilldelningen skall vara summan av dessa uppdrag. Idag är dock det primära intresset vid ekonomisk tilldelning och uppföljning utfallet per organisationsenhet, inte per krigsförband. Den direkta redovisningen sker därför huvudsakligen per organisationsenhet och redovisningen av utfallet per krigsförband blir indirekt efter att en omfattande kostnadsfördelning har skett från bl.a organisationsenheterna till krigsförbanden. Precisionen i denna kostnadsfördelning kan ifrågasättas och bygger bl.a på en resurskrävande tidsredovisning. Den löpande ekonomistyrningen inom Försvarsmakten är sålunda främst beroende av redovisningen av utgiftsutfallet per organisationsenhet. Denna redovisning sker därför frekvent, vanligtvis per månad.

Redovisningen av utgiftsutfallet per krigsförband, som dessutom inte är fullt implementerad, ses även i detta fall som en ”informationsdimension” som i nuläget röner ett begränsat intresse hos beslutsfattarna inom Försvarsmakten. Redovisningen borde dock vara av intresse, i synnerhet om utfallsredovisningen kunde göras enligt en mer beslutsorienterad kalkylmall (se avsnitt 4.2.4).

FEM:s kostnadsredovisning borde dock, trots de brister i hanteringen, som tidigare påtalats, ha ett visst intresse i Försvarsmakten interna, kortsiktiga styrning då den ger bl.a en uppskattning av olika krigsförbands relativa kostnader utifrån den löpande förbandsverksamheten och historiska beslut om materielanskaffning.

4.2.4 Beslut om lönsamhet och verksamhetsförändringar

Kalkylmallen för krigsförbanden i FEM är endast delvis uppbyggd från ett beslutsperspektiv. I näringslivet är ofta en produktkalkyl en stegvis redovisning

av produktens lönsamhet på olika redovisningsnivåer som är kopplade till olika potentiella beslut rörande produkten. I **Tabell 6** nedan redovisas en sådan allmängiltig och något förenklad produktkalkyl för ett lönsamhetsdrivet företag. Produktspecifika kalkyler kan anpassas och innehålla ytterligare resultatnivåer beroende på produkt och verksamhet men har i huvudsak samma struktur.

Tabell 6. Generaliserad produktkalkyl

	PRODUKTKALKYL	PRODUKTBESLUT	Kommentar
+	Produktens intäkter		De intäkter som erhållits genom försäljning av produkten.
-	Produktens rörliga särkostnader		Kostnader som enbart beror av aktuell produkt (särkostnad) och producerad volym (rörlig) av densamma..
=	TÄCKNINGSBIDRAG 1	Vid negativt täckningsbidrag 1 bör produkten avvecklas omedelbart.	
-	Produktens fasta särkostnader		Kostnader som enbart beror av aktuell produkt men som inte påverkas av producerad volym.
=	TÄCKNINGSBIDRAG 2	Vid negativt täckningsbidrag 2 bör produkten avvecklas senast när de resurser som utgör de fasta kostnader ska omsättas genom nya investeringar.	Om de fasta produktionsresurserna kan försälas för rimlig ersättning så påskyndas beslutet om avveckling av produkten.
-	Produktens samkostnader		Gemensamma kostnader för flera produkter för ledning, staber, gemensamma produktionsanläggningar etc.
=	RESULTAT	Vid negativt resultat bör produkten på sikt avvecklas och bör inte prioriteras i den fortsatta verksamheten.	
-	AVKASTNINGSKRAV		Den vinstmarginal som behövs för en rimlig avkastning för företagsägarna.
=	RESULTAT EFTER RIMLIG AVKASTNING	Vid positivt resultat är produkten en fortsatt del av företagets verksamhet. Ett negativt resultat är kortsiktigt OK men om nya produkter med bättre lönsamhet är på väg så bör produkten avvecklas i takt med att de nya produkterna lanseras och blir mer lönsamma.	

En resultaträkning för ett enda år är statisk och självklart bör bedömningen göras dynamisk över tid. En ny produkt i tillväxtfas kan initialt tillåtas uppvisa sämre lönsamhet. Om produkten är konjunkturkänslig bör värderingen ske över en konjunkturcykel.

Även om inte näringslivsanalogin ska drivas för långt så finns det även för produktkalkylen i FEM skäl att beakta kopplingen till olika beslut vid utformningen av kalkylmallen och till del har också kalkylmallen en liknande struktur (se avsnitt 3.4.2). Kalkylmallen i FEM är principiellt riktig men gör ingen distinkt skillnad mellan fasta, volymoberoende och rörliga, volymoberoende särkostnader för ett krigsförband. Denna skillnad hanteras

endast till del i mallen och med en snäv definition av begreppet rörliga kostnader (t.ex ses lön som en fast kostnad och endast lönetillägg som en rörlig kostnad).

Den restlösa kostnadsfördelningen av kostnader till krigsförbanden riskerar att skapa en övertro på vilka kostnader som kan påverkas av en avveckling av förbandet. Det riskerar också att skapa en överdriven uppfattning om kostnaderna för att tillföra ytterligare ett krigsförband av samma typ. Nedan, i **Figur 12**, redovisas en möjlig utveckling av redovisningsstruktur som är kopplad till olika typer av beslut. En sådan kostnadsmall i en löpande redovisning ger bara mycket grova approximationer men skapar en översiktlig bild av de ekonomiska konsekvenserna av olika beslut. För att verkligen fatta det skarpa beslutet krävs mer detaljerade och situationsspecifika analyser och beräkningar.

Kostnadsmallen i **Figur 12** innebär en tydligare uppdelning av centrala och lokala omkostnader och att även samkostnader inom materielområdet specificeras.

Figur 12. Tänkbar kalkylmall för ett krigsförband

Förbandsverksamhet	Materiel	
Särkostnader för krigsförbandet inom förbandsverksamheten (personal, utbildning, övning, mtrlunderhåll etc)	Särkostnader för anskaffning och vidmakthållande av krigsförbandets materiel	= Approximation av kostnader som kan påverkas av beslut om krigsförbandets existens. Även en möjlig approximation av tillkommande kostnad av att etablera ytterligare ett förband av samma typ.
Lokala samkostnader vid produktions-plattformarna (s.k lokal VG 0, verksamhetsgren 0)		= Approximation av kostnader som påverkas av beslut rörande produktionsplattformens existens. Lokal VG 0 fördelas vid en restlös kostnadsfördelning till de krigsförband som produceras vid plattformen. Om parallellt beslut tas om både krigsförbandens och produktions-plattformens existens utgör summan av särkostnader för krigsförbanden inom förbandsverksamheten och lokal VG 0 en approximation av kostnadskonsekvenserna.
Samkostnader för förbandstypen/"trupp-slaget" inom förbandsverksamheten (t.ex funktionsskolor)	Samkostnader för anskaffning/vidmakthållande av materiel för förbandstypen/"trupp-slaget"	= Approximation av ytterligare kostnader som påverkas av beslut rörande förbandstypens/"truppslagets" existens utöver särkostnader för krigsförbanden inom förbandstypen/"truppslaget" och lokala samkostnader vid produktionsplattformarna för förbandstypen.
Samkostnader för krigsförbanden inom en "försvarsgren" inom förbandsverksamheten.	Samkostnader för anskaffning/vidmakthållande av materiel för "försvarsgrenen"	= Approximation av ytterligare kostnader utöver de ovan som påverkas av beslut rörande "försvarsgrenens" existens.
Samkostnader för hela Försvarsmakten inom förbandsverksamheten	Samkostnader för anskaffning/vidmakthållande för hela Försvarsmakten	= Approximation av vilka kostnader som kan påverkas av effektiviseringar i gemensam administration. För att hela kostnaden ska försvinna så måste Försvarsmakten avvecklas. Summan anger den totala kostnadsbasen som kan tas som utgångspunkt för rationaliseringar i gemensam administration.

En utvecklad kalkylmall och en utvecklad analys som följde strukturen ovan uppdelad på en kolumn för "Förbandsverksamhet" och "Materiel", med delsummer under varje nivå, skulle öka kopplingen till besluten och ge en bättre förståelse för kostnadernas sammanhang. Även om de olika samkostnaderna (rosa, blå, gula och grå rutor i figuren) fördelas på krigsförbanden i produktkalkylen och där kommer att fragmenteras till mindre

belopp är det också viktigt att se det totala belopp som utgör basen för fördelningen så att en granskning och beslut kan grundas på helheten.

En utveckling av FEM:s kalkylmall som i ökad utsträckning tar hänsyn till sär- och samkostnader inom materielområdet skulle kunna tillföra ytterligare underlag i beslutssituationer.

Samkostnader finns både centralt och lokalt men dessa uppkommer ofta på olika hierarkiska nivåer av insatsorganisationen:

- 1) Samkostnader för hela insatsorganisationen (Försvarmakten)
- 2) Samkostnader för ”försvargrenen” såsom Mark, Sjö, Flyg, Logistik, Ledning och Nationella skyddstyrkor/Hemvärnet.
- 3) Samkostnader för ”truppslag” såsom Mekaniserade förband, Artilleriet, och Luftvärnet.

Kalkylmallen och strukturen på presentationen av resultatet av redovisningen bör alltså beakta behoven i olika beslutsituationer.

I studien från 2006 från Försvarmakten⁵⁸ presenteras en kalkylmall (se nedan i **Tabell 7**) som har en beslutsorienterad utgångspunkt för utformningen där ”pilarna” anger beslutssituationer. Den nuvarande kalkylmallen har också till del en liknande struktur (se avsnitt 3.4.2).

⁵⁸ Försvarmaktens ekonomimodell FEM. Avrapportering inom HKV-uppdrag 42/05, 2006-10-26.

Tabell 7. Kalkylmall från FEM-rapporten 2006

Produktkalkyl	Olika kalkylsyften
Direkt material	
Direkta avskrivningar	
Personalkostnader	
Speciella produktionskostnader	
SUMMA DIREKTA KOSTNADER	Produktval (kortsiktiga)
Produktionsomkostnader	
SUMMA DIREKTA OCH INDIREKTA KOSTNADER I PRODUKTION	Produktansvarigs kostnadsansvar
Administrationsomkostnader	
- varav centrala	
Försäljnings/avvecklingsomkostnader	
SJÄLVKOSTNAD	Prissättning & produktval (långsiktiga)
Överkapacitet	
TOTAL KOSTNAD PER PRODUCERAD PRODUKT	
Intäkter	
RESULTAT PER PRODUCERAD PRODUKT	Extern rapportering "restlös fördelning"

I mallen har olika "kostnadsnivåer" kopplats till olika beslut och användning.

Det finns dock en risk i ett synsätt att betrakta krigsförbandens direkta särkostnader som rörliga och påverkbara medan olika typer av samkostnader på lokal, regional och central nivå är fasta och opåverkbara. Detta leder till att kortsiktiga besparingar framför allt går ut över "kärnverksamheten" och att "stödverksamheten" kommer undan sådana besparingar.

Denna risk förstärks av den restlösa kostnadsfördelningen: Om man endast sneglar på den totala kostnaden/utgiften för krigsförband efter en restlös kostnadsfördelning så fragmenteras kostnader/utgifter för "stödverksamheten" till flera, mindre belopp per förband och helheten riskerar att gå förlorad. Det är därför av vikt att ha en bild av dessa kostnader innan de fördelats på krigsförbanden för att kunna värdera storleken av dessa kostnader mot nyttan av verksamheten i olika stödfunktioner.

Å andra sidan är inte heller de s.k direkta kostnader för krigsförbanden ett enhetligt begrepp. FOI har i olika sammanhang vid studier av underlag såsom Verksamhetsuppdragen (VU) kunnat konstatera att redovisningsförfarandet skiljer sig mellan olika organisationsenheter när det gäller att definiera och specificera direkta kostnader. Vissa organisationsenheter är noga med att identifiera de direkta kostnaderna och får härigenom lägre lokala samkostnader, s.k lokal VG 0, att fördela på krigsförbanden genom olika indirekta kostnadsfördelningar. Andra organisationsenheter har ett förfarande som innebär att de direkta kostnaderna definieras mer snävt med följderna att de lokala samkostnaderna blir högre. Detta leder till en försämrad jämförbarhet mellan direkta kostnader för krigsförband vilket i sin tur försvårar en rättvis

utvärdering av det ekonomiska utfallet. Det är därför av vikt för Försvarsmakten att verka för enhetliga definitioner av begrepp och en enhetlig tillämpning av begreppen vid redovisning av ekonomiskt utfall för krigsförbanden.

4.2.5 Sammanfattande iakttagelser

I **Tabell 8** nedan sammanfattas behoven av ekonomiskt underlag och FEM:s roll för de olika planerings-, besluts- och uppföljningsprocesserna till fyra huvudsakliga ändamål.

Tabell 8. FEM:s roll i olika situationer

Ändamål	Behov av ekonomiskt underlag	FEM:s roll
Långsiktig inriktning Perspektivstudier (över 10 år)	Långsiktiga kostnader för insatsorganisation och krigsförband som underlag för långsiktiga kostnads-/effekt-avvägningar av framtida försvarsstrukturer.	I huvudsak underlagslämnare. En långsiktig modul i FEM för långsiktiga kostnadsberäkningar som systemässigt integrerad i FEM är en möjlig utveckling av FEM.
Planering på lång till medellång sikt (upp till 10 år)	Avvägning i långsiktiga kostnadstermer men ekonomisk planering i årsvisa utgifter för perioden.	FEM har en roll som underlagslämnare till analyser och i viss mån kan redovisningen fungera som utgångspunkt för en avvikelseplanering i utifrån senast kända ekonomiska utfall enligt FEM.
Kortsiktig planering	Analys av ekonomiska konsekvenser på kort sikt. Ekonomiskt utfall (senast kända) och senast fastställda budget främst i utgiftstermer.	FEM:s redovisning av utgifter för Försvarsmakten är en utgångspunkt för kortsiktig avvikelseplanering. Utfallet redovisas på såväl anslag, kostnadsslag som krigsförband. Idag saknas dock en komplett utgiftsredovisning per krigsförband.
Uppföljning	Ekonomiskt utfall för uppföljning/utvärdering och löpande kortsiktiga överväganden.	FEM:s huvudsakliga roll idag. Löpande redovisning av utfall för organisationsenheter och kostnadsslag för styrning. Redovisning på insatsorganisation (krigsförband) åtminstone årsvis.

FEM-redovisningen är inte ett universalverktyg för ekonomisk analys och uppföljning av Försvarsmakten som helhet, vilket inte heller varit avsikten, utan behöver kompletteras med andra analys- och kalkylverktyg, inte minst för långsiktiga framåtriktade analyser av Försvarsmaktens utformning och anslagsbehov. FEM:s värde ligger i detta fall i att kunna vara en underlagskälla för sådana analyser.

Självklart behövs också verktyg för partiella ekonomiska analyser, kalkyler och uppföljningar av delar av försvarets utgifter/kostnader såsom materielinvesteringar och personalförsörjning. Även inom dessa finns potential

för utveckling av verktyg, metoder och underlag. Sådana analyser kräver vid sidan av ekonomiskt underlag också information om volymer, antal personer, antal objekt etc. som inte alltid finns att tillgå i den ekonomiska redovisningen. De partiella analyserna ligger dock utanför detta projekts uppdrag.

4.3 En koppling mellan förmåga och kostnad

En av tankarna med FEM var förutom en s.k ”outputorienterad” ekonomisk uppföljning där insatsorganisation och krigsförband stod i centrum också möjligheter att kunna värdera de ekonomiska konsekvenserna i jämförelse med nyttan i form av förmågor hos krigsförbanden.

Även FOI har i tidigare rapporter⁵⁹ påtalat värdet av att få ihop försvarets ”resultaträkning” genom att knyta ihop användarnas (=medborgarnas via dess representanter i riksdag och regering) nytta av försvaret med kostnaderna för att producera detta försvar.

Det är intressant att konstatera att Ernst&Young⁶⁰ i sina slutsatser också berör detta: *”En tydliggjord uppföljningsmodell och utvärdering av produkternas output kopplat till den ekonomiska utvecklingen kan öka förståelsen för hur ekonomin kopplas till prestationer”*.

Vad gäller resultatstyrning med en utvecklad redovisning av verksamhetsresultat och prestationer så konstaterade Ekonomistyrningsverket (ESV) i en undersökning⁶¹ att myndigheter inom försvarsområdet år 2010 uppvisade den lägsta andelen med årsredovisningar med redovisning av prestationer och verksamhetsresultat. Efter 2010 bedöms situation ha blivit något bättre enligt handläggare på ESV som projektet talat med. I bilaga 1 finns en översiktlig, generell beskrivning av ekonomi- och resultatstyrningen i statliga myndigheter samt några myndighetsvisa beskrivningar. Beskrivningen är författad av Karsten Bergdahl på FOI.

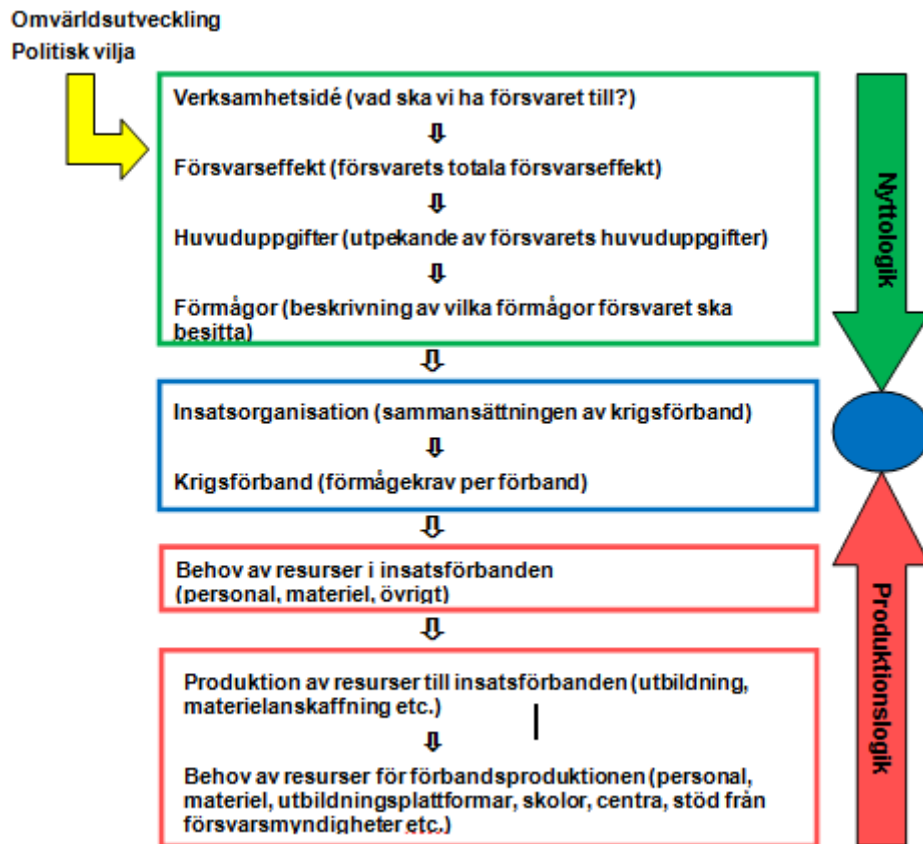
Nyttan av försvaret är självklart svårsmätbar i strikta monetära termer men kan ändå ses som ”försvarets intäkter” som bör sättas i relation i försvarets kostnader. Detta resonemang utvecklas i **Figur 13** och det följande textavsnittet.

⁵⁹ Asplund, Patrik, Nordlund, Peter, Wiklund Mikael, *Nyckeltal i försvarsstyrningen*, FOI-R-2695-SE, Januari 2009.

⁶⁰ Försvarsmakten. Finansiell analys. Slutrapport. Ernst & Young, Mars 2013.

⁶¹ *Prestationer, volymer och kostnader – Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen*. 2012-05-03. ESV 2012:27

Figur 13. Förädlingskedjan i försvaret – nytta och kostnad



Försvarsdepartementet kan försöka inrikta och följa upp det militära försvaret på många nivåer i kedjan. Den övre delen av kedjan kan beskrivas som en ”nytt- eller användarlogik” där statsmakterna utifrån omvärldskrav beslutar vilket försvar vi ska ha, dess uppgifter och önskvärda förmågor och vilken insatsorganisation och vilka insatsförband som behövs. Denna ”användarlogik” bestämmer nyttan av försvaret, något värdeslöst uttryckt ”intäkterna” av försvaret.

Den nedre delen kan beskrivas som en ”produktionslogik” som syftar till att producera denna insatsorganisation och dessa insatsförband. Detta är kostnadssidan av försvaret.

Mycket talar för att mötespunkt för dessa två logiker är insatsorganisationen med dess krigsförband som bildar ett ”nav” mellan logikerna där vissa möjligheter finns att avväga nyttan mot kostnader.

En möjlig väg att värdera nyttan skulle kunna vara insatsorganisations- och krigsförbandsvärdering där olika försvarsförmågor värderas.

4.3.1 Värdering av operativ förmåga

Det är idag svårt att på ett systematiskt och rättvisande sätt ställa insatsorganisationens och krigsförbandens ekonomiska utfall mot den

förmågevärdering som görs i insatsorganisationsvärderingen (IOV) och krigsförbandsvärderingen (KFV). För att kunna realisera det lovvärda syftet med FEM så behöver sannolikt värderingen av krigsförbanden och deras operativa förmåga utvecklas.

Värderingen av försvarets operativa förmåga beskrivs i Försvarsmaktens årsredovisning, genom en öppen redovisning i huvuddokumentet samt en mera utförlig redovisning i en kvalificerat hemlig separatbilaga. Det som rapporteras i årsredovisningen grundas på arbete på förbandsnivå som sedan processas upp till försvarsmaktsnivå.

Krigsförbandschefen bedömer själv förmågan hos sitt förband, enligt en metod som fastställts centralt. Denna värdering får inte ändras av högre chef. Det är dock högre chefs skyldighet att tillföra erforderliga kommentarer och kompletteringar. Värderingen resulterar i bedömningar i en skala som omfattar de fem skalstegen: Icke godtagbar, Bristfällig, Godtagbar, God och Utmärkt. ÖB fastställer sedan bedömningen av insatsorganisationens förmåga vid utarbetandet av årsredovisningen.

Den operativa förmågan skapas också av flera krigsförband i förening och är också beroende av typ av ”krigssituation”. Det kan t.o.m hävdas att det är tveksamt att värdera varje förbands förmåga isolerat i jämförelse med förbandets ekonomiska utfall. Ett sådant synsätt skulle tala för en mer aggregerad värdering, av förmåga mot ekonomiskt utfall, på produktgrupp och/eller ytterst för hela insatsorganisationen.

Betygen på krigsförbanden sätts också relativt till kraven vilket försvårar en direkt jämförelse med förbandets totala kostnader/utgifter. Ett litet förband med relativt litet förmågebidrag till den totala operativa förmågan får om de uppfyller de låga kraven ett bättre betyg än ett stort förband med relativt stort förmågebidrag som inte uppfyller de högt ställda kraven. Det lilla förbandet kommer att få ett högt betyg till låga kostnader och det viktiga stora förbandet ett lågt betyg i förhållande till en hög kostnad. I förbandsvärderingen görs inget försök att värdera det ”absoluta” förmågebidraget utan värderingen görs relativt, i jämförelse med kraven.

Dessa ovan redovisade egenskaper hos förbandsvärderingen ställer stora krav på dem som vill jämföra kostnader för ett krigsförband med dess förmåga för att bedöma kostnadseffektiviteten hos krigsförbandet.

Förbandsvärderingen bygger sålunda huvudsakligen på en subjektiv värdering där det inte heller är uteslutet att de ekonomiska förutsättningarna kan ha påverkat bedömningarna trots att de enligt metoden inte ska göra det. Om så har skett blir bedömningen relativ i förhållande till tillgängliga medel och blir då tveksam att använda för en jämförelse av förmåga och kostnader/utgifter om hänsyn tagits i bedömningen till att pengarna inte lämnat utrymme för att uppnå önskad förmåga. Risker finns då att förmågan övervärderas. Omvänt kan det dessutom finnas risk att undervärdera förmågan för att påvisa ett stort behov av framtida tillskott av pengar.

Genom åren har också efterlysts en ökning av inslaget av objektiva och externa mätningar och iakttagelser i värderingen. Senast har Riksrevisionen⁶² fört fram detta. Aktuellt är det som görs i samband med att Nato Partnerskapsländer anmäler enheter för deltagande i NATO:s verksamhet. Detta för att uppfylla standardiserade krav på interoperabilitet. När sådant underlag finns tillgängligt används de också av förbandscheferna vid förbandsvärdering. Det är dock en resurskrävande verksamhet som knappast kan vara normalmetod.

På 1990-talet genomfördes värderingar av förbands förmåga inom projektet OPAS, operativ prövning av stridskrafter⁶³, av dåvarande FOA. Syftet var att verifiera viktiga förbands taktiska förmåga inom ramen för viktiga operationer. Vid sidan av Försvarmaktens värderingar har även Förvarsutskottet initierat egna utvärderingar vid två tillfällen.⁶⁴

I bilaga 2, författad av Helge Löfstedt, finns en något fylligare beskrivning av förbandsvärderingen.

En utveckling av värderingen av förmågan hos insatsorganisationen och dess krigsförband skulle öka möjligheterna att ställa prestationer mot kostnader. Att på olika sätt öka de objektiva inslagen i förbandsvärderingen och möjligheter till att på ett systematiskt sätt kunna kvantifiera förmågan, även i absoluta termer, skulle kunna bidra till detta.

4.4 Diskrepanser i styrning och medelstildelning

En resultatstyrning från statsmakterna som baserar sig på nyttologiken, som vi skisserade i avsnitt 4.3, skiljer sig från förbandsproduktionens resursstyrning där pengarna delas ut till organisationsenheterna inom Försvarmakten vilket huvudsakligen är produktionsplattformarna såsom regementen, flottiljer, skolor och centra. Pengarna fördelas inte till krigsförbanden. Det kan därför hävdas att den naturliga ekonomiredovisningen för Försvarmakten är att redovisa på produktionens organisationsenheter och de resurser (kostnadsslag) dessa förbrukar i produktionen därför att ekonomistyrningen följer denna dimension. Redovisning på produkterna, krigsförbanden, blir endast en redovisningsdimension och inte en styrningsdimension. Detta gäller även det ekonomiska ansvaret ("accountability").

Detta ekonomiska ansvar finns huvudsakligen i produktionen och produktionsplattformarna hos cheferna för organisationsenheterna medan ett mycket begränsat ekonomiskt ansvar ligger på cheferna för krigsförbanden. Deras möjligheter att påverka utgiftsutfallet är mycket begränsat och består i stort av kortsiktigt påverkbara rörliga kostnader för övningsverksamhet (rörliga lönetillägg, övningsdygn, drivmedel, ammunition etc). I princip kan de endast påverka några procent av krigsförbandets självkostnader. Även om utgifterna i huvudsak kommer under genomförandeskedet och i mindre utsträckning

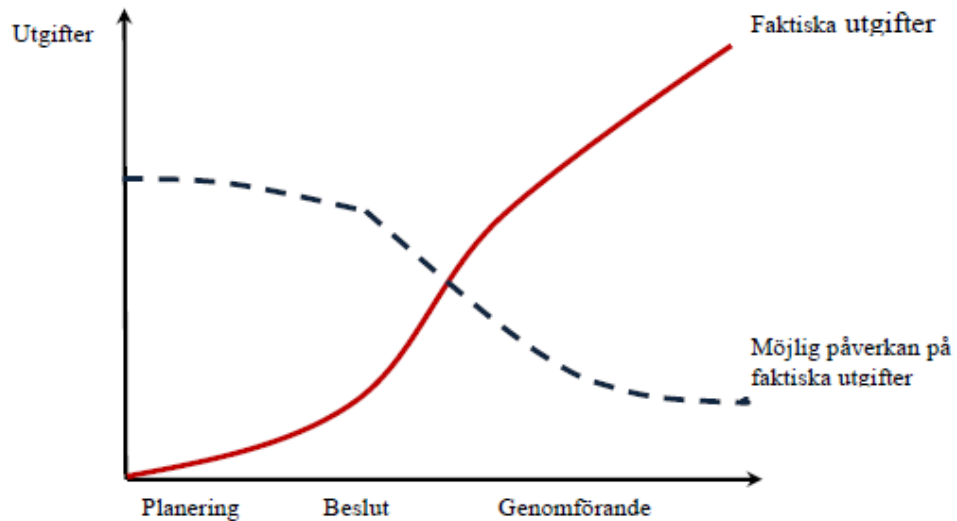
⁶² Riksrevisionen, *Revisionsrapport: Försvarmaktens årsredovisning 2012*, nr 32-2012-0606

⁶³ Söderkvist O mfl: *Att pröva förband – En Metod och erfarenhetsbeskrivning av OPAS*. FOI-R—0043—SE, Februari 2001.

⁶⁴ Förvarsutskottet 2003/04: URD 1, *Försvarmaktens utbildning, förbandsutveckling, förbandsomsättning, beredskap och operativa förmåga – utvärdering av försvarsbesluten 2000 och 2001* samt Förvarsutskottet 2007/08: RFR6, *Utvärdering av 2004 års försvarspolitiska beslut*.

uppkommer under planerings- och beslutsfaserna så är dessa fasers påverkan på de slutliga utgifterna betydande vilket principiellt illustreras i **Figur 14**.

Figur 14. Påverkan på och utfall av utgifter i planering och genomförande



Bristande ekonomiska analyser i planerings- och beslutsfaserna leder ofta till att ekonomin bestämmer allt under genomförandefasen. Ju mindre man tar hänsyn till ekonomiska konsekvenser i planeringen desto mer bestämmer ekonomin under genomförandet ibland med kortsiktiga ”tvärbromsningar” med stora negativa verksamhetseffekter.

Statsmakternas styrning av Försvarsmakten är inte bara en resultatstyrning i form av en beställd insatsorganisation utan i minst lika hög grad en produktions- och resursstyrning med anslag som i huvudsak följer resursperspektivet (separata anslag för förbandsverksamheten, med den huvudsakliga resursen personal, och materielanslagen för anskaffning och vidmakthållande).

Huvuddelen av Försvarsmaktens verksamhet består av att producera en insatsorganisation som bara i begränsad utsträckning kommer till användning. De dominerande aktiviteterna är att utbilda och öva personal. Personalen har ofta dubbla roller som dels att vara en del av ett krigsförband (produkten) medan man i fredstid huvudsakligen arbetar med produktionsuppgifter. Att anskaffa, vidmakthålla och underhålla materiel är en annan väsentlig aktivitet. En stor del av denna aktivitet görs emellertid via en självständig myndighet, Försvarets Materielverk (FMV). Anslagen till anskaffning och vidmakthållande av materiel disponeras av Försvarsmakten som sedan betalar FMV för dess tjänster. Även materielen används huvudsakligen för utbildning och övning. Försvarsmaktens roll som en ”försäkring” i form av förband med olika beredskap som står till förfogande för insatser vid behov kommer till uttryck i att den dominerande kostnaden för förbanden återfinns i verksamhetsgren 2,

”Uppbyggnad av insatsorganisation och beredskap” och endast i en mindre del i verksamhetsgren 1, ”Insatser”.

Försvarsmakten avviker på detta sätt från de flesta andra organisationer och myndigheter som löpande levererar sina produkter och tjänster. Detta förklarar också varför produktionsperspektivet och inte produktperspektivet blir det naturliga i den löpande ekonomistyrningen.

Detta förhållande kvarstår även om den nya inriktningen, med mantrat ”här och nu”, med krigsförband med högre tillgänglighet och beredskap skapar en större överensstämmelse mellan produktion och produkt.

4.4.1 Styrning i produktions- eller produkttermer

Detta avsnitt innehåller en problematisering av styrningen i produkt- och/eller produktionstermer. Avsnittet är resonerande och syftar till att peka på problem och möjligheter. Olika synsätt ställs mot varandra med två olika resulterande slutsatser av behov och användning av FEM:s redovisning av ekonomiskt utfall för produkter.

Det fanns en tanke bland ”ideologerna” bakom initiativet och de tidiga förslagen rörande FEM att inte bara påverka redovisningen utan också möjliggöra ett förändrat fokus i styrningen från produktionen till produkten – krigsförbanden. Resurstilldelning sker emellertid alltså till organisationsenheterna och inte till krigsförbanden.

En konsekvens av att den ekonomiska tilldelningen följer produktionsperspektivet och inte insatsorganisationen och dess krigsförband blir att det ekonomiska utfallet måste översättas från organisationsenheterna till krigsförbanden genom en kostnadsfördelning. Den resulterande redovisningen per krigsförband betraktas idag som en ren information utan koppling till ekonomiskt ansvar.

Att fördela pengarna till krigsförbanden istället för organisationsenheterna i form av produktionsplattformarna riskerar också att bli mer resurskrävande genom s.k odelbarheter. Om krigsförbanden kan dela på resurser istället för att ha alla typer av resurser själva blir kostnaderna lägre. En arbetsuppgift som kanske på varje krigsförband inte uppgår till en heltid kan samordnas på organisationsenheten med ett lägre personalbehov som följd. De enskilda krigsförbanden är för små för att ha separata resurser medan en produktionsplattform som är hemvist för flera krigsförband kan erbjuda en samordnad tjänst till de olika krigsförbanden. I befälshierarkin är chefen för en produktionsplattform oftast överste (motsv) medan en krigsförbandschef är överstelöjtnant (motsv).

Är produktionsperspektivet och fördelning av pengarna till organisationsenheterna och inte till krigsförbanden det naturliga och rationella sättet att styra och fördela resurser inom Försvarsmakten eller är det bara konservatism och bevarande av befintliga maktpositioner inom Försvarsmakten?

I en del andra länder sammanfaller i högre grad produktion och insatsorganisation genom en brigadstruktur där de olika krigsförbanden som

ingår i brigaden är samlokaliserade och medelstilledningen för såväl krigsförbanden som dess produktion kan allokeras till brigadchefen. I bilaga 2 finns en översiktlig beskrivning, författad av Karsten Bergdahl vid FOI, av organisationen och ekonomistyrningen i några andra länder.

För att detta skulle vara möjligt även i Sverige skulle även den svenska försvarsmakten sannolikt behöva skapa en brigadstruktur med sammanhållen produktion av hela brigaden till ett verksamhetsställe för att skapa de stordriftsfördelar i form av hantering av odelbarheter som de inte kan skapas på bataljons- eller kompaninivå. Det kommer också innebära att krigsförbandschefen, brigadchefen, kan ges en befälsgrad minst i nivå med nuvarande chefer för produktionsplattformarna. En brigadchef har ofta graden överste/brigadgeneral (motsv).

Inom sjö- och flygförbanden skulle också en ”klustring” av krigsförbanden till en högre förbandsnivå i många fall bli nödvändig. Helikopterflottiljen är ett exempel på ett sammansatt krigsförband med både ”stridande delar” och basresurser samlade i ett och samma krigsförband.

Konsekvenserna av en omorganisation av detta slag inom Försvarsmakten skulle behöva utredas mer i detalj för ett slutligt ställningstagande men kan inte på förhand avvisas.

En möjlighet att öka intresset och betydelsen för den ekonomiska planeringen och det ekonomiska utfallet för krigsförbanden utan att i grunden ändra organisationsstrukturen skulle vara att inte endast följa upp cheferna för organisationsenheterna på utfallet för organisationsenheten utan också på det ekonomiska utfallet för de krigsförband som produceras vid organisationsenheten. Detta ansvar skulle endast omfattas av anslag 1:1 – Förbandsverksamhet då anskaffning och vidmakthållande ligger utanför ansvaret för de lokala produktionsplattformarna. En sådan uppmärksamhet på krigsförbandens ekonomiska utfall skulle verka för en styrning som i större utsträckning utgår från krigsförbanden vid sidan av uppföljningen av de producerande organisationsenheterna. En sådan ”observationseffekt” är viktig för att skapa ett verkligt intresse för ekonomisk styrning i krigsförbandstermer. Det som följs upp och man ställs till ansvar för (”accountability”) kommer också att beaktas och värderas i verksamheten. Ett embryo till ett sådant ekonomiskt ansvar finns också i uppdragsstrukturen där ett uppdrag bara kan avse ett krigsförband. Uppdragstrukturen i verksamhetsuppdragen (VU) skulle därför kunna vara en väg för att utveckla ett sådant ekonomiskt ansvar.

Ett ökat ekonomiskt ansvar skulle förutsätta en högre grad av decentralisering av befogenheter och beslut så att man kan påverka det ekonomiska utfall man är ansvarig för. I nuläget är planeringen och besluten inom Försvarsmakten i hög grad centralstyrda vilket gör det svårt att utkräva ekonomiskt ansvar. Cheferna för de lokala organisationsenheterna har begränsade möjligheter att påverka det ekonomiska utfallet. Krigsförbandscheferna har idag ännu mer begränsad handlingsfrihet med mycket liten påverkansmöjlighet på det ekonomiska utfallet. Det ekonomiska ansvaret i Försvarsmakten kan stort sett endast utkrävas av Överbefälhavaren och chefen för Produktionsstaben.

Den nya organisationen på Högkvarteret som gör Ledningsstaben (LEDS) till ansvarig för produkterna öppnar också möjligheter till att fördela ett ekonomiskt uppföljningsansvar för produkterna på olika personer inom LEDS.

ESV:s förslag till ny anslagsstruktur (se avsnitt 4.5.1) skulle kunna verka i riktning mot en löpande anslagstilldelning i krigsförbandstermer.

Styrningen av insatsorganisationen är långsiktig och bör beakta de långsiktiga kostnadskonsekvenserna. På medellång sikt finns dock ett behov att, särskilt vid medelsbrist, fördela ”ambitionsnivåer” mellan förmågor och produkter. Detta måste vanligtvis göras i utgiftstermer. På kort sikt handlar styrningen ofta om likviditetsstyrning med produktionsperspektiv och om att utnyttja befintliga resurser på bästa möjliga sätt. Att följa upp och styra resursanvändandet blir därför den ekonomiska styrningen och redovisningens fokus på kort sikt. Därför blir den primära uppgiften för redovisningssystemet att följa upp organisationsenheternas utgifter då detta är den kortsiktiga, löpande styrningsdimensionen. Det finns också ett fördelat ekonomiskt ansvar (”accountability”) för organisationsenheterna. Utfallet på produkterna blir inte en styrningsdimension utan snarare en kompletterande redovisningsdimension utan tydligt ekonomiskt ansvar för utfallet. En försvarande omständighet för redovisning på produktnivå är den omfattande och i vissa fall oprecisa kostnadsfördelningen som denna redovisning bygger på. FEM-redovisningen på produktnivå är till stor del en modell för kostnadsfördelning vilket blir följderna av att den primära medelstilldelningen görs till organisationsenheterna.

Låt oss pröva en ”kättersk tanke”: Om styrningen internt inom Försvarmakten av naturen, vilket många företrädare menar, främst kan ske genom styrningen av produktionen vid olika organisationsenheter har man då skapat ett komplicerat redovisningssystem som aldrig kommer att realiseras i den löpande styrning i krigsförbandstermer (”output”) som var en av ursprungstankarna med FEM. Skulle man istället i den löpande redovisningen nöjt sig med att redovisa på det ”naturliga” sättet genom organisationsenheterna och deras förbrukning av olika resurser (kostnadslag)? Man hade då sluppit den omfattande och komplicerade fördelningssnurrarna som utgör en stor del av FEM och sparat mycket arbete såväl i utvecklingen och implementeringen av FEM som i det löpande redovisningsarbetet. En uppföljning av krigsförbanden skulle då istället för löpande och frekvent göras vid behov utanför det formella redovisningssystemet och utan krav på formella redovisningsregler och med en ambition som vara god nog för besluts- och uppföljningsändamål.

Behovet av att göra avvägningar mellan effekt och kostnader för krigsförbanden kan ändå inte göras på grundval av korta utgiftsflöden utan måste baseras på långsiktiga kostnads- och effektbedömningar. Det är ett krigsförband anskaffar sin materiel framstår förbandet som väldigt dyrt i förhållande till effekt om man endast studerar utgifterna för anskaffningsåret.

Ett förband i en löpande verksamhetsfas utan investeringar framstår istället som billigt i förhållande till effekten. Av dessa skäl bör sådana avvägningar göras i långsiktiga kostnadstermer snarare än kortsiktiga utgiftstermer. Har man överbelastat FEM med att ställa krav på kortsiktig utgiftsredovisning på krigsförband? Skulle man istället för att ha ställt dessa krav tagit fram ett

kompletterande och enklare verktyg med funktionalitet för långsiktiga, framåtriktade kostnadsberäkningar som inte skulle ha de krav på redovisningsmässig exakthet som ett redovisningssystem har. Det hade räckt med ”good enough”. Frågan är också om precisionen skulle bli mycket lägre än i FEM:s redovisning på produktnivå genom den komplexitet och osäkerhet som finns med nuvarande tillämpning av FEM:s kostnadsfördelning.

Vi tror dock att det vore olyckligt om ambitionerna, att ha insatsorganisationen som en viktig uppföljningsdimension i den löpande redovisningen (och styrningen), inte skulle kunna realiseras.

En systematisk uppföljning av krigsförbandens utgifter och kostnader över åren med analys av trender i de olika årens utfall är av stort värde för såväl Försvarsdepartementet som Försvarsmakten och dess ledning och kan fungera som en källa till underlag för ekonomiska analyser. Den skapar också möjligheter till uppföljning av verksamhetens prestationer vilket är en viktig del av regeringens och riksdagens resultatstyrning.

4.5 Händelser som påverkar eller kan påverka FEM

4.5.1 Förändringar i anslagen och verksamhetsstrukturen

Sedan arbetet med FEM påbörjades 2003 har förutsättningarna förändrats i många avseenden. Verksamhetsstrukturen var exempelvis en viktig del i styrningen 2004, eftersom hela staten hade en enhetlig indelning i utgiftsområden, politikområden, verksamhetsområden och verksamhetsgrenar. Idag, i kölvattnet efter Styrtredningen⁶⁵, är dessa borttagna och det väcker frågan om Försvarsmaktens verksamhet fortsatt behöver vara indelad i verksamhetsgrenar.

Antalet anslag inom Försvarsdepartementets område har ökat från 2 till 5. Detta har bedömts vara en förklaring till ett lägre intresse för en mer uppdelad redovisning från statsmakternas sida. Anslagens skärning ger redan en form av indelning och genom den ekonomiska omfattningen kan statsmakterna utöva en stark och direkt styrning gentemot Försvarsmakten.

ESV har i en nyligen publicerad rapport⁶⁶ föreslagit ytterligare uppdelningar av finanseringen genom en ny indelning av anslaget 1:1 ”Förbands-verksamhet och beredskap” i anslagsposter som är kopplade till insatsorganisationen. De föreslagna anslagsposterna är:

⁶⁵ Att styra staten – regeringens styrning av sin förvaltning. SOU 2007:75

⁶⁶ Ekonomistyrningsverket, Finansiell styrning av av försvaret, ESV 2013:57, oktober 2013.

1. Arméförband
2. Marinförband
3. Flygvapenförband
4. Lednings- och underrättelseförband
5. Logistikförband
6. Nationella skyddsstyrkorna
7. Gemensam administration

Syftet är enligt ESV att få en bättre överensstämmelse mellan den finansiella styrningen av förbandsverksamheten inom Försvarmakten och regeringens resultatstyrning samt möjligheter att styra omfattningen på Försvarmaktens gemensamma administration.

ESV föreslår även ett nytt anslag inom materielområdet. Detta anslag föreslås utgöras av myndighetskostnaderna för Försvarets Materielverk (FMV). Förslaget innebär en överföring av anslagsmedel från de två materielanslagen 1:3 ”Anskaffning av materiel” och 1:4 ”Vidmakthållande, avveckling m.m av materiel och anläggningar”. Syftet är att öka de finansiella incitamenten för rationalisering av FMV:s verksamhet.

Detta förslag innebär en mer detaljerad styrning av anslaget 1:1, ”Förbandsverksamhet och beredskap”.

Avsikten att förbättra resultatstyrningen genom en tydligare koppling i anslagsindelningen till insatsorganisationen är lovvärd men föreslås endast omfatta anslag 1:1 ”Förbandsverksamhet och beredskap”. Den nya indelningen i anslagposter ökar detaljeringsgraden i anslagstrukturen.

Styrningen av insatsorganisationen är i lika stor utsträckning en styrning av anskaffning och vidmakthållande av materiel och för en konsekvent tillämpning av tanken bakom en indelning i anslagposter kopplade till insatsorganisationen borde i så fall samma indelning göras av materielanslagen för anskaffning (1:3) och vidmakthållande (1:4). Men görs detta ökar detaljnivån på anslagsindelningen ytterligare med ökade låsningar av den ekonomiska handlingsfriheten för Försvarmakten under verksamhetsåret. Ett konsekvent utformat förslag i ESV:s anda skulle därför riskera att begränsa den ekonomiska flexibiliteten.

Ett alternativt sätt till att styra mer detaljerat på underindelade anslagposter skulle vara att stärka uppföljningen genom att aktivt följa samt analysera och värdera FEM:s redovisning av utgifterna för insatsorganisationen på olika nivåer däribland den nivå som föreslås utgöra anslagposterna (armé-, marin-, flygvapen-, lednings- och underrättelse-, logistikförband samt nationella skyddsstyrkorna). En decentralisering av genomförande kräver en god uppföljning och utvärdering. Det är t.om så att ju mer som statsmakterna decentraliserar desto viktigare blir uppföljningen och utvärderingen.

Styrningen av insatsorganisationen bör dessutom vara långsiktig och i det korta utgiftsperspektivet kommer utgifter för olika delar av insatsorganisationen och logistikförbanden vara beroende av om de befinner sig i investeringsfaser med

höga utgiftsnivåer eller i drifts- och vidmakthållandefaser med lägre utgiftsnivåer.

Den långsiktiga styrningen av insatsorganisationen kan inte baseras på den ekonomiska redovisningen för utfallet för de senaste verksamhetsåren utan måste ske framåtriktat vilket påtalats i tidigare avsnitt. Den ekonomiska utfallsredovisningen kan här endast användas som datakälla till analyser i den långsiktiga styrningen.

4.5.2 Omstrukturering och omorganisering

Omstruktureringen av försvarslogistiken är också något som påverkar FEM, i det här fallet hur systemet ska försörjas med information. I den nya ordningen är det FMV som ska förse Försvarsmakten med underlag för fördelningsnycklar för materielen. När ansvaret för att förse ekonomimodellen med information blir delat mellan två myndigheter, kan det finnas ännu en anledning till att tydliggöra hur informationsbehovet ska täckas. Det bör rimligen ske i en dialog mellan FMV och Försvarsmakten och fastställas i samordningsavtalet.

Även Försvarsmaktens interna omorganisation av Högkvarteret, som genomförts och ska gälla från 2014, kan påverka FEM. Det gäller kanske framför allt hur produkt- och produktionsansvaret är fördelat, men det kan också leda till följdändringar som kan öppna upp möjligheter för ett ökat produktfokus eller andra ändringar i förutsättningarna för tillämpningen av FEM. Ett exempel är att det nu enbart finns en produktansvarig för samtliga produkter. Utifrån det perspektivet finns också anledning att ifrågasätta en uppdelning i ansvar utifrån verksamhetsgrenar.

5 Sammanfattande slutsatser och rekommendationer

Det har nu gått 11 år sedan regeringen gav Försvarmakten i uppdrag att lämna ett förslag till en redovisning av resursanvändningen per typförband, vilket sedermera ledde fram till utvecklingen av FEM. Redovisningen skulle enligt Försvarsdepartementet främst ske i anslagstermer, vilket i realiteten betyder redovisning av utgifter. Intresse fanns även för redovisning av kostnader, främst dock från Försvarmakten. Trots den långa tid som gått har FEM inte till fullo implementerats. Det har visserligen levererats en ekonomisk redovisning på produktgruppsnivå sedan 2007, men då det funnits kvalitetsbrister i underlaget har det haft begränsat användningsvärde. Idag finns en kostnadsredovisning av krigsförbanden medan en fullständig utgiftsredovisning saknas. Utgiftsredovisningen för krigsförbanden omfattar endast förbandsverksamheten medan investeringarna i försvarsmateriel saknas. Redovisningen sker istället på den mer aggregerande nivån: produktgrupp.

En del av förklaringen till problemen med implementeringen beror på att intresset från användarna på såväl Försvarmakten som Försvarsdepartementet tidvis har varit lågt.

Ett av syftena med FEM var att den produktorienterade redovisningen skulle kunna användas för att ställa det ekonomiska utfallet för krigsförbanden mot värderingen av krigsförbandens förmågor. Det fanns också en förhoppning att modellen på sikt skulle kunna möjliggöra en ökad delegering av ansvaret inom Försvarmakten samt att skapa förutsättningar för en förskjutning i Försvarmaktens interna styrning från produktion och produktionsresurser till resultaten i form av insatsorganisation och krigsförband.

FEM hade sålunda inte bara en redovisningsdimension. Syftet med en förändrad ekonomiredovisning var även att detta skulle skapa förutsättningar för en utvecklad resultatstyrning där ekonomiskt utfall kan ställas mot utförda prestationer och en förändrad styrning inom Försvarmakten med inslag av högre decentralisering.

Dessa idéer om hur FEM skulle kunna förändra styrningen har ännu inte infriats, delvis p.g.a. att en sådan förändring möttes av viss skepsis inom Försvarmakten, inte minst hos staber med produktionen som arbetsområde och ansvar. Det fanns inte heller tillräckligt engagemang och intresse hos staber med insatsorganisationen, krigsförbanden och insatserna som fokus. Detta gjorde att arbetet främst drevs av Ekonomistaben⁶⁷ som dock för sitt arbete i hög grad var beroende av andra staber, främst Produktionsstaben (PROD), inom Högkvarteret för att arbetet skulle kunna avancera.

Intresset hos beslutsfattare och tänkta användare av FEM-redovisningen är lågt trots att de inte ifrågasätter att ekonomisk redovisning av krigsförband har ett

⁶⁷ Den organisatoriska benämningen av ekonomifunktionen vid Högkvarteret har under åren varierat.

värde. Bristen på en komplett utgiftsredovisning av krigsförbanden kan vara en förklaring till det begränsade intresset.

Denna sekvens från ett ambitiöst syfte med lovvärda men kanske mindre realistiska förväntningar som lämnades över till implementerare som till del var skeptiska till syftet med FEM och dess redovisning och slutligen relativt ointresserade användare och beslutsfattare skapar inte de bästa förutsättningarna för ett framgångsrikt genomförande av projektet.

Ett förändrat fokus i styrningen saknas i nuläget

Det finns delar av FEM som inte genomförts. En full nytta av modellen förutsätter ett ändrat fokus i styrning och uppföljning. Från resurser (anslag) till resultat (produkter, krigsförband). En sådan inriktning har inte tillämpats i Försvarmaktens interna styrning och inte heller i regeringens. Det är avgörande att de personer som ska använda den ekonomiska informationen i FEM förstår hur, när eller varför den ska användas. Annars är sannolikheten att de använder den inte särskilt hög. Utan ett utpekande av personer med ett konkret produktansvar med tillhörande ekonomiskt ansvar på en lägre nivå än stabscheferna, kommer ingen ta det ansvaret. En möjlighet är här att öka fokus på uppdragen kopplade till produkterna vid organisationsenheterna.

Som Ernst & Young pekar på bör det säkerställas att det finns ett ägandeskap för produkten i organisationen. Åtgärder som utbildning kan öka förståelsen för hur kostnadsutfallet genereras. Vi menar att man också genom att använda utfallsinformationen från FEM till analyser skulle skapa förutsättningar för lärande. Det kan handla om såväl lärande om verksamheten som lärande om modellens tekniska lösning. I detta ligger också förståelsen för hur viktig tidredovisningen är för modellens funktion. Ett arbete med att klargöra nytta för användarna är något som kan ge förutsättningar till ett ändrat beteende på sikt.

Det är utifrån lärandeperspektivet positivt att regeringen nu, i det senaste regleringsbrevet, efterfrågar ekonomiskt utfall för krigsförbanden. Genom att ställa krav på information enligt FEM och ge styrsignaler utifrån informationen ger regeringen Försvarmakten ett ytterligare incitament till att fortsätta implementeringen.

Utgiftsfördelningen saknas och kostnadsfördelningen dras med problem

Vi kan också konstatera att Försvarmakten inte idag direkt kan svara upp mot den utgiftsredovisning per produkt som regeringen har efterfrågat i regleringsbrevet för 2014. En modell och ett systemstöd för att fördela materielutgifter per krigsförband har ännu inte utformats.

De delar av FEM som har implementerats, som kostnadsfördelningen, har i vissa fall allvarliga brister. Principerna för kostnadsfördelning har exempelvis ändrats mellan åren, vilket bidragit till att det hittills inte gått att använda redovisningen av det ekonomiska utfallet som tänkt. Den grundläggande kostnadsfördelningen baseras till stor del på tidredovisningen, vilken inte efterföljs av alla i organisationen. Följden blir en felaktig kostnadsfördelning

per produkt, vilket också sänker användningsvärdet av den ekonomiska informationen. Det är dock fortfarande så att även om alla vid Forsvarsmakten fullt ut tidredovisade enligt önskemål, måste en stor del av kostnaderna (framför allt på materielsidan) fortfarande fördelas via schabloner eller någon annan form av uppskattad fördelning. En exakt kostnadsfördelning är antagligen inte möjlig med mindre än stora administrativa kostnader till följd. Det är dock viktigt att denna görs med ”tillräcklig noggrannhet” för att kunna användas för uppföljning och beslut.

Forsvarsmakten står inför fortsatt stora utmaningar om ekonomisk information på produktnivå ska kunna användas som tänkt i myndigheten och på departementet. I Riksrevisionens, ESV:s och Ernst & Youngs rapporter och granskningar finns många kloka rekommendationer och åtgärder som förtjänar Forsvarsmaktens uppmärksamhet. Det är dock av yttersta vikt att Forsvarsmakten först klargör vilken information som behövs och vid vilken beslutssituation och av vem, annars riskerar det redovisningstekniska utvecklingsarbetet att gå sin egen väg och inte anknyta till verksamhetens behov i övrigt. Det skulle i sin tur kunna leda till onödig administration i organisationen.

De rekommendationer som har getts är nämligen gjorda utifrån olika perspektiv. Riksrevisionen har bl.a. uppfyllnaden av kraven i Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag som utgångspunkt för sin kritik. Ernst & Young har ett finansiellt styrnings- och uppföljningsperspektiv kopplat till åtgärder på kort sikt. ESV:s utgångspunkter har varit den interna styrningen och kontrollen i Forsvarsmakten. Ett exempel är förslagen på hur MKO ska fördelas efter nyttjande på ett bättre sätt. Både Riksrevisionen och Ernst & Young menar att detta är något som bör ske löpande. Men här tycker vi att man kan ställa sig frågan om verkligen alla kostnader i MKO:n bör fördelas varje månad.

Utöver de rekommendationer som getts av ovanstående aktörer, menar vi att det kan finnas anledning att se närmare på ett alternativ till tidredovisningen som fördelningsgrund. Idag används exempelvis antalet årsarbetskrafter som en sådan fördelningsgrund inom ramen för perspektivplaneringens ekonomiska beräkningar. Vi vill också trycka på att det är av stor vikt att Forsvarsmakten bestämmer sig för ett sätt att hantera kostnadsfördelningarna och inte ändrar det från år till år. Annars riskerar möjligheten att göra analyser över tiden och jämförelser mellan olika produkter och produktgrupper att gå förlorad.

Det är också viktigt att framhålla att redovisningen av produktdimensionen bygger på att det görs en fördelning som översätter utgifter/kostnader som i Forsvarsmakten idag uppkommer på olika organisationsenheter till utgifter/kostnader på produkter. Översättningen görs genom en kostnadsfördelning som i nuläget kräver stor arbetsinsats och ibland har tveksam precision.

Flera av modellens grundantagande är fortsatt giltiga...

Trots de problem som finns i implementeringen av FEM i dag, menar vi att de grundläggande antagandena i modellen är fortsatt giltiga. En produktorienterad

ekonomiredovisning är en logisk konstruktion för Försvarmakten. Även om den finansiella styrningen från statsmakterna går i en anslagsstruktur och anslagsmedelen inom Försvarmakten primärt fördelas till organisationsenheter inom produktionen så är det inte ett anslagsutfall och produktion som är Försvarmaktens prestation eller resultat, utan krigsförbanden och dess användning. Försvarmakten bör alltså kunna redovisa ett ekonomiskt utfall per produkt.

Men utöver det menar vi att det också är logiskt att följa upp och styra verksamheten i produkttermer. Det är på produktnivån den löpande verksamheten sker och det är i det perspektivet som de löpande avvägningarna måste ske. Detta är inget hinder för att verksamhetsuppdrag med tillhörande budget läggs på organisationsenheter. FEM har tagit höjd för båda formerna av styrning och visat hur produkt- och produktionskalkyler hänger ihop. Det som krävs är att produktperspektivet efterfrågas och används.

Det är möjligt att det på ett mer renodlat sätt skulle gå att få en styrning på produktnivå genom att i högre grad göra chefer för organisationsenheter i produktionen tillika ekonomiskt ansvariga för krigsförbandens ekonomiska utfall. Ett tydligt ekonomiskt ansvar ("accountability") skulle med automatik genom s.k. observationseffekt skapa ett större intresse för att följa upp utgifter och kostnader på produktnivå.

Utökade analyser och utvecklade metoder för krigsförbandsvärdering skulle kunna skapa förutsättningar för att kunna ställa kostnader mot nytta för krigsförbanden. Vad kostar det förmågebidrag ett förband ger? Är förmågebidraget värt kostnaden? Om FEM tillsammans med insatsorganisationsvärderingen (IOV) och krigsförbandsvärderingen (KFV) skulle möjliggöra sådana analyser skulle produktperspektiv vinna terräng från produktionsperspektivet i styrningen av Försvarmakten.

Den restlösa kostnadsfördelningen är också logisk, även om själva klumpsumman inte ger särskilt användbar information i styrningssammanhang. Det finns dock inget som hindrar en uppdelning av de olika kostnadsslagen och en särredovisning av de direkta kostnaderna. Det är redan idag fullt möjligt att få den formen av redovisning genom PRIO.

... men det finns också utmaningar

Implementeringen av en utgiftsredovisning för krigsförbanden som även inkluderar materielinköpen är ett återstående problem att lösa.

Det finns också frågetecken kring konstruktionen. Ett exempel är att de underindelningar som finns idag i modellen är baserade på olika logik för olika kostnadstyper såsom materielkostnader och kostnader för förbandsverksamhet. Det kan behöva ses över i ljuset av vilken information och vilka analyser man vill göra.

Den summa omkostnader som fördelas i den restlösa kostnadsfördelningen ger heller inte en korrekt bild av de besparingar eller tillkommande utgifter som skulle inträffa vid nedläggning respektive utökning av ett krigsförband av viss typ. Summan baseras på utfallet av de direkta kostnaderna, vilket innebär ett "1

till 1-förhållande” mellan direkta kostnader och omkostnader. Det finns därmed en risk att besparingar respektive kostnadsökningar överskattas. I en analys av hur mycket som en nedläggning av ett förband sparar in kan det därför även finnas en anledning att på ett mer kvalificerat sätt kvantifiera den minskade omkostnad som är förknippad med förbandet.

Det finns dessutom en risk att den restlösa kostnadsfördelningen till krigsförband och andra produkter fragmenterar kostnader/utgifter för ”stödverksamheten” till flera, mindre belopp per produkt varvid helheten riskerar att gå förlorad. Det är därför av vikt att ha en bild av storleken på dessa omkostnader och vad de består i, innan de fördelats på krigsförbanden, för att kunna värdera storleken av dessa kostnader mot nyttan av verksamheten i olika stödfunktioner.

En kalkylhandbok och kalkylmall i FEM som i högre grad är kopplade till olika typiska beslutssituationer skulle kunna öka värdet av FEM för olika beslutsfattare.

Genomförandet en del av förklaringen

En förändring i ekonomimodellen och redovisningen av den storleken som arbetet med FEM innebär är komplex att genomföra. Att därtill ändra en hel organisations sätt att förhålla sig till styrning, planering och uppföljning innebär betydande insatser på alla organisatoriska nivåer.

Utifrån vår analys av genomförandet framkommer vissa troliga förklaringar till varför arbetsläget ser ut som det gör idag. Fokus på förändringsarbetet har legat på redovisningsdelarna i modellen och därtill kopplade krav mot PRIO. De aspekter som handlar om synliggörandet av användningsområden och ett ändrat beteende som hänger samman med socialkognitiva och kulturella förändringsmodeller, har däremot fått mindre uppmärksamhet.

Det blir dock oftast motstånd mot förändringar, särskilt när roller och ansvar påverkas och det förefaller som att styrkan i detta motstånd kan ha underskattats. I fallet med FEM har detta motstånd kanaliserats genom kompromisser och förhandlingar. En del i utfallet av detta har varit fördelningen av produkt- och produktionsansvar, som blev helt annan än den i de ursprungliga idéerna.

Förändringsarbetet förefaller också i huvudsak ha drivits långt uppe i organisationen, på högkvarternivå. Detta har sannolikt också påverkat hur resten av Försvarmakten upplevt nyttan av FEM.

I det fortsatta implementeringsarbetet är det därför viktigt att beakta hela organisationens behov. Det finns också anledning att aktivt arbeta med användandet av den ekonomiska informationen. Nyttan med informationen måste tydliggöras och de ansvariga i Försvarmaktens ledning måste aktivt efterfråga och använda den. Detta förutsätter naturligtvis att FEM ger det underlag som behövs.

FEM är inte ett universalverktyg

FEM är ett ekonomistyrningsverktyg bland flera. Det är viktigt att framhålla att ekonomisk planering och uppföljning kräver en arbetsfördelning mellan olika typer av modeller och verktyg.

FEM är som nämnts idag huvudsakligen ett uppföljningsverktyg för redovisning av inträffade ekonomiska konsekvenser. I de processer som hanterar de kortare perspektiven, såsom budgetunderlaget, regeringens budgetproposition och riksdagens anslagsbeslut, har utfallsredovisningen en större betydelse. I den kortsiktiga planeringen och det kortsiktiga beslutsfattandet är fokus på utgifterna, och inte på kostnader, då anslagstilldelningen sker i utgiftstermer. Utfallsredovisningen från FEM har härvid en given roll som underlag för dessa kortsiktiga överväganden, givet att utgifter kan fördelas mot produkter.

Ett redovisningssystem kan emellertid inte förväntas vara ett universalverktyg. Det är bl.a. viktigt att påpeka att den ekonomiska informationen från FEM inte kan användas i alla sammanhang. Det är en missuppfattning att kostnaderna, som de nu, med hänsyn till redovisningsregler inom staten, har definierats i FEM kan användas för planering och avvägning på lång sikt. Det behövs andra verktyg för långsiktig planering, specifika materielbeslut, överväganden och beslut rörande personalförsörjning etc. Många av dessa beslut behöver också kompletteras med information om verksamhetsvolym och kvalitativ information för att skapa ett heltäckande beslutsunderlag. Det bör därför finnas tankar inom Försvarmakten och på Förvarsdepartementet på hur arbetsfördelningen mellan FEM och sådana verktyg bör vara.

När det gäller den långsiktiga planeringen av Försvarmakten och avvägningen av insatsorganisationen kan FEM endast vara en underlagskälla bland flera andra. Detta då sådana avvägningar kräver information om framtida kostnader och inte inträffade utgifter samt genom att FEM redovisar ett kostnadsutfall för materiel som bygger på historiska anskaffningsutgifter i historiska prislägen och inte framtida anskaffningskostnader i aktuella prislägen.

Den långsiktiga planeringen behöver därför kompletterande ekonomiska verktyg för långsiktiga kostnadsberäkningar. Ett alternativ skulle, för att få ett sådant verktyg integrerat med FEM, vara att vidareutveckla FEM med en särskild modul för sådana långsiktiga beräkningar.

Det skulle även vara av intresse att i planeringen på medellång sikt såsom FMUP få en uppskattning av framtida utgifter i ett tioårsperspektiv. FEM:s möjligheter för detta är idag reducerade till att i huvudsak vara en underlagslämnare till historiska erfarenhetsvärden.

Vägval för framtiden

Efter 11 år med utveckling och införande finns två huvudsakliga vägar att gå. Antingen

- 1) läggs arbetet med att åstadkomma en komplett produktredovisning ned, vilket innebär att produktdimensionen får hanteras på enklare sätt med andra ekonomiska verktyg

eller

- 2) så ges arbetet tillräcklig prioritet för att modellen fullt ut ska kunna implementeras. Den avgörande frågan är om FEM ger ett värde för Försvarsmakten. Om det finns ett värde, bör arbetet gå vidare.

Vår bedömning är att FEM tillför ett värde i statsmakternas styrning och i Försvarsmaktens verksamhetsstyrning. De problem som framkommit i vår analys är dock många och inte helt enkla att hantera. För att åtgärda problemen räcker det inte med att en liten del av Högkvarteret arbetar med frågan. Försvarsmaktens ledning måste i högre grad engagera sig i frågan, ta ökat ansvar för uppgiften, ge arbetet högre prioritet och aktivt stödja implementeringen. Produktorienterad ekonomisk information måste efterfrågas från de högsta cheferna i organisationen, och inte bara som en information till årsredovisningar och budgetunderlag, utan också som ett underlag för styrning och uppföljning. Kvaliteten på tidredovisningen, som är en viktig del av FEM, måste bli bättre eller så måste ett alternativ till tidredovisningen som en fördelningsgrund hittas. Ett sätt att hantera fördelning av materielutgifter mot krigsförband måste tas fram.

Annars är risken att FEM aldrig i praktiken kommer att implementeras i Försvarsmakten, trots omfattande arbete vid Högkvarteret för att åstadkomma en rättvisande kostnadsfördelning. Mycket av den nedlagda tid och de gjorda investeringar i systemstöd skulle därmed ha varit i onödan.

Även Försvarsdepartementet kan behöva ge arbetet stöd genom att tillsammans med Försvarsmakten klara ut vilken information som behövs och till vad. En aktiv efterfrågan från departementet med en tydlig kravbild på den ekonomiska informationen, ger Försvarsmakten en inriktning och incitament att fortsätta arbetet med implementeringen av FEM.

Inom såväl Försvarsmakten som Försvarsdepartementet skulle en tydligare prioritering från chefsnivån, ett ökat medvetande och en ökad förankring inom organisationen tillsammans med ökad kunskap om FEM och dess möjligheter kunna bidra till en lyckosam implementering av FEM. För att höja kunskapsnivån kan troligen utbildningsinsatser krävas.

Det senaste året har innehållit sådana tecken. Försvarsdepartementet har mer aktivt efterfrågat ekonomiskt utfall för produkterna och Försvarsmakten har gjort en ”nystart” och genomfört åtgärder för att få kvarstående delar av FEM på plats.

Bilaga 1 - En översikt av styrningen i andra myndigheter

Författare: Karsten Bergdahl

Myndigheter och statens styrning av dem

I den förvaltningsmodell vi använder i Sverige har myndigheterna fått ansvaret att själva planera och genomföra sin verksamhet vilket medför ett ökat behov av att staten istället följer upp och utvärderar den verksamhet som bedrivs. Senast den 1 mars ska myndigheterna lämna ett budgetunderlag till regeringen, som styr riket, med förslag på hur verksamheten ska finansieras under de tre kommande räkenskapsåren. Myndigheternas budgetunderlag och politiska prioriteringar utgör utgångspunkter för regeringens vårproposition som presenteras senast den 15 april. Efter att riksdagen tagit ställning läggs slutligen budgetpropositionen fram senast den 20 september. En budget kan ses som en plan för det kommande året och uttrycker i viss mån målsättningar och förväntade prestationer. Generellt finansieras den statliga verksamheten genom att myndigheterna, tack vare regeringsbeslut, tilldelas anslag från statens budget (fördelade på 27 olika utgiftsområden).

De olika departementen är viktiga aktörer som ska säkerställa att medborgarnas pengar används för att åstadkomma avsedda resultat och uppnå fastställda mål på ett kostnadseffektivt sätt. De ska dels utvärdera om de mål som fastställts för myndigheten fortfarande är relevanta och realistiska, dels följa upp om myndigheten når de mål som är satta, och är därför i behov av information om den verksamhet de vill styra. Departementen inriktar myndigheterna via bland annat regleringsbrev som beskriver mål för verksamheten och innehåller uppdrag, låneramar för investeringar m.m. Genom regleringsbreven tilldelas myndigheterna dispositionsrätt till de olika anslagen (beskrivningen av ändamålet med anslaget kan variera). Genom regleringsbreven kräver regeringen även in underlag från myndigheterna via de så kallade återrapporteringskraven. Regeringen är ansvarig inför riksdagen – inte myndigheterna – och ska i sin tur redovisa sin verksamhet för riksdagen. Som ett led i detta lämnar regeringen *Årsredovisning för staten* till riksdagen under april månad efter räkenskapsåret, vilket regleras i budgetlagen.

När *mål- och resultatstyrning* (även kallad resultatstyrning) infördes övergavs detaljstyrningen av myndigheterna (genom att exempelvis fastställa hur mycket av ett anslag som fick användas till ett visst kostnadsslag). I dag anslås anslagen för vissa ändamål och myndigheten styr själv hur anslaget ska användas för att nå de mål statsmakterna beslutat. Regeringen kan dock välja att dela in anslagen i anslagsposter – som i sin tur kan delas in i delposter. Detta innebär dock att det är väsentligt att myndigheten som motprestation redovisar kostnaderna för olika prestationer så att det går att göra jämförelser dels mellan myndigheter, dels över tiden.

Myndigheternas årsredovisningar, som ska lämnas varje år, består av såväl en finansiell del som en resultatdel, vilket primärt regleras av *Förordningen om*

årsredovisning och budgetunderlag⁶⁸ (generella krav riktade till alla myndigheter), men även styrs av myndighetens instruktion och regleringsbrev (myndighetsspecifika dokument – där instruktionen innehåller den långsiktiga styrningen). Årsredovisningarna är en del av det beslutsunderlag regeringen behöver för att bedöma hur myndigheten sköter sina åtaganden, för att kunna fatta beslut om kommande inriktning och för sin rapportering till riksdagen.

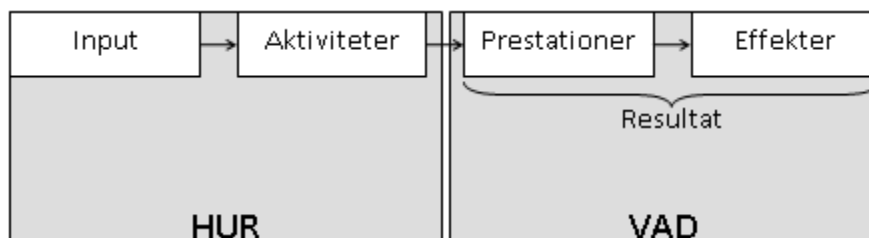
Myndigheten ska i sin årsredovisning redovisa och kommentera årets verksamhetsmässiga resultat i förhållande till både uppgifterna i instruktionen och övriga mål eller uppdrag som regeringen uttryckt. Myndigheten ska åtminstone redovisa hur ett urval prestationer har utvecklats beträffande både volym och kostnad. *Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag* medger en flexibilitet i hur en enskild myndighet ska redovisa detta i praktiken. Myndigheten har härvidlag ansvaret att göra en bedömning av vad som bör redovisas för att ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat. Myndigheten ska i sin redovisning även ta hänsyn till vad som framgår av regleringsbrev och andra beslut.

Vi vill dock påminna om att årsredovisningarnas resultatinformation endast ger en blick i backspeglarna, samtidigt som styrningen av myndigheterna handlar om att blicka framåt – så annan information är givetvis nödvändig.

Mål- och resultatstyrning

För affärsdrivande företag är ekonomin ett överordnat mål – de vill få avkastning på investerat kapital. Detta står i bjärt kontrast till den statliga verksamheten – där verksamheten står i centrum medan ekonomin utgör restriktionen. Visserligen är ekonomin betydelsefull även där, men är bara ett medel att uppnå satta mål eller önskade effekter.

Figur 15. Effekt- eller resursomvandlingskedjan



Figur 15 visar den så kallade effekt- eller resursomvandlingskedjan. Det nya fokuset på uppföljning och utvärdering istället för på budgetering innebär också en förskjutning av tyngdpunkten från input (*HUR* och till viken kostnad verksamheten genomförs) till output (*VAD* skall åstadkommas inom en given kostnadsram och i vilken grad har detta lyckats). Detta ska inte tokas som att det saknas en kontroll av att verksamheten sköts effektivt och att det hushålls med resurserna. Mål- och resultatstyrningen förutsätter fortfarande en styrning,

⁶⁸ Svensk författningssamling SFS 2000:605, *Förordning om årsredovisning och budgetunderlag*. 2000-05-31

inom myndigheten, av produktionen för att säkerställa att resurserna nyttjas på bästa sätt. Regeringen eftersträvar dock att tydliggöra resultatets betydelse.

Myndigheternas resultat är inte det som pågått i verksamheten, utan snarare det som kommit ut av den. Resultatet av en myndighets verksamhet kan enligt resursomvandlingskedjan delas in i prestationer och effekter. Prestationer kan sägas vara en mer direkt output av myndigheternas aktiviteter, det vill säga sådant som kommer ut i en process, såsom tjänster eller produkter. Effekter kan beskrivas som det myndighetens arbete faktiskt lett till – det vill säga de förändringar i samhället prestationerna skapat. Flera åtgärder kan bidra till samma effekt, vilket kan göra det svårt att härleda ett samband mellan en åtgärd och en viss effekt. Dessutom åstadkoms vissa effekter genom många olika myndigheters prestationer. Effekter som uppstår som ett resultat av en enskilds myndighets arbete brukar kallas förvaltningseffekter.

Som vi beskrivit ovan medger den svenska förvaltningsmodellen relativ stor frihet för de statliga myndigheterna att planera och genomföra sin verksamhet. De svenska departementen är mindre än många av de utländska motsvarigheterna eftersom många av de uppgifter som i andra länder utförs av departementen i Sverige istället verkställs av myndigheterna.

Under 1980-talet ökade de offentliga utgifterna stadigt, vilket förde till en bred politisk enighet om att utgifterna inte längre kunde tillåtas växa i samma omfattning. Man ville på ett bättre sätt kunna omfördela resurser från mindre angelägna verksamheter till andra mer prioriterade, och även kunna få ut mer verksamhet för samma ekonomiska insats. I kompletteringspropositionen år 1988 bestämdes att styrningen i staten borde förbättras och institutionaliseras. Med ett nytt fokus på uppföljning och utvärdering istället för på budgetering skulle statsmakternas roll vara att ange övergripande mål (uppföljningsbara och mätbara), huvudinriktningen och ekonomiska ramar för myndigheternas verksamheter – utan att bry sig om myndigheternas sätt att nå målen. Myndigheterna skulle i sina resultatredovisningar redogöra för sina slutprestationer som de åstadkommit eller de samhälliga effekter som dessa prestationer fört med sig. Utifrån återrapporteringen kan statsmakterna systematiskt värdera myndigheternas resultat för att se om de levt upp till uppställda mål och fullgjort sitt uppdrag på ett effektivt sätt. Återrapporteringen utgör dessutom ett underlag för beslut om den fortsatta verksamheten (vissa områden behöver prioriteras, andra kräver inte längre någon statlig insats). Detta omsätter regeringen i nya eller reviderade målsättningar – cirkeln är sluten. Att följa upp verksamhetens mål för just statlig verksamhet kan vara besvärligare än för kommersiell verksamhet då det många gånger saknas en enkel definierad och direkt mätbar ”intäkt.”

I *Budgetpropositionen för 1999*⁶⁹ står:

”Resultatstyrning av statlig verksamhet innebär att mål anges, att resultatet följs upp och/eller utvärderas och att en bedömning görs som kan ligga till grund för åtgärder.”

⁶⁹ Regeringens proposition 1998/99:1 Budgetpropositionen för 1999. Stockholm 1998-10-05.

Modellen för mål- och resultatstyrning har förändrats successivt. Exempelvis försvann det generella kravet att myndigheterna ska redovisa sina prestationer med avseende på volym, kostnader och kvalitet. Detta behövde myndigheterna efter år 1996 endast redovisas i de fall inte regeringen angett några återrapporteringskrav i regleringsbrev eller i något annat beslut. Enligt nya regler från och med år 2009 ska *prestationer*, *volymer* och *kostnader* utgöra tyngdpunkten i resultatredovisningen i årsredovisningen. Myndigheterna ska dock redovisa information om kvalitet, måluppfyllelse eller effekter om regeringen särskilt har begärt det eller om myndigheten bedömer att det fordras för att redovisningen ska bli rättvisande. För vissa myndigheter kan effekt i själva verket vara det väsentligaste måttet. Effekt kan dock ofta vara bekymmersamt att mäta. Det kan ta flera år innan effekten av en viss åtgärd blir uppenbar, vilket gör det svårt att avgöra i vilken utsträckning myndighetens verksamhet fått genomslag i samhället. Det kan också vara svårt att skilja den egna verksamhetens effekter från andra myndigheters insatser inom samma område. I de fall där det finns delar av en verksamhet vars effekt går att mäta finns en fara att just dessa mätbara delar hamnar i fokus och därefter ger en falsk uppfattning om verksamheten i stort. Enligt de nya reglerna nöjer sig alltså i allmänhet regeringen med en redovisning av prestationer. Regeringen är alltså inte bara intresserad av hur mycket resurser myndigheten spenderat, utan vill även veta vad myndigheten åstadkommit med dessa resurser.

Om vi antar att en prestation bidrar till myndighetens önskade effekt, ger det oss ett sätt att utifrån kostnaden för prestationen uppskatta vad det kostat myndigheten att verka för effekten. Effektens totala kostnad förutsätter dock kännedom om övriga myndigheters kostnader för samma effekt.

Utgångspunkten för idén med mål- och resultatstyrning är att kostnaderna för en myndighets olika prestationer skattas på ett objektiva sätt. Alla kostnader som hänför sig till prestationerna måste blottställas och räknas med, oavsett om de rör sig om direkta eller indirekta kostnader (till exempel gemensam administration). Det kan vara svårt att hänföra resurser som förbrukats på olika nivåer inom myndigheten till dess slutprodukter. Indirekta kostnader måste dock kunna fördelas till berörda prestationer enligt en struktur som myndigheten bedömer speglar verksamheten på bästa sätt. När det gäller lönekostnader som ska fördelas på relevanta objekt är någon form av tidredovisning tillrådligt.

Den detaljeringsgrad myndigheten önskar på central nivå avseende planering, uppföljning och redovisning bör även finnas längre ner i organisationen. Data kan vid behov aggregeras, men redan aggregerade data kan däremot vara svåra att bryta ner.

Några myndighetsvisa erfarenheter

Försvarsmakten ska i likhet med övriga myndigheter tillämpa mål- och resultatstyrning. Vi har ovan hävdade att det kan vara svårt för myndigheterna att följa upp sina verksamhetsmål och redogöra för verksamhetens prestationer

och effekter. Det som kännetecknar Försvarmakten i detta avseende är att myndigheten i fred inte fortlöpande kan använda de militära förbanden man utbildar och tränar på ett sådant sätt att det går att enkelt mäta vilka effekter myndighetens prestationer genererar. Det är därmed svårt att redogöra för intäkten av verksamheten och redovisa avkastningen på statsmakternas investerade kapital.

Inom ramen för detta arbete har vi försökt skaffa oss kunskap om och förståelse för hur andra statliga myndigheter tillämpar mål- och resultatstyrning. År 2013 fanns enligt Ekonomistyrningsverket 231 myndigheter i den så kallade statliga redovisningsorganisationen. Vi har både samlat generella iakttagelser och erfarenheter från några på större djup studerade myndigheter – Arbetsförmedlingen, Kustbevakningen, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Polisen (Rikspolisstyrelsen) och Trafikverket. I *Underbilaga – Myndighetsfakta* redovisas några enkla fakta om dem.

Mål- och resultatstyrning har officiellt tillämpats under ett flertal år och någon form av redovisning av resultat förefaller vara självklart för myndigheterna – dock återstår det att göra det lika naturligt att få grepp om till vilken kostnad resultatet uppnåtts.

Det finns en risk när myndigheterna ska uttrycka verksamhetens resultat att de väljer att göra det med hjälp av sådana prestationer som är lätta att definiera och kvantifiera (till exempel om myndighetens verksamhet är bred och vissa delar är enklare att redovisa i prestationstermer än andra). Detta kan dock leda till att fel delar hamnar i fokus. Enligt de nya reglerna ska myndigheternas resultat redovisas i förhållande till insatta resurser. Det innebär att myndigheterna ska redovisa såväl volym som kostnad för – i första hand – prestationer. Reglerna medger dock att kostnaderna redovisas för antingen enskilda prestationer eller summeras för likartade prestationer och sedan redovisas per prestationstyp. Regelverket medger även verbala beskrivningar av prestationerna när dessa presenteras i årsredovisningarna. Exempelvis har Försäkringskassan bland annat definierat ”matchning”, ”coachning” och ”vägledning” som olika prestationer. Försäkringskassan har dock haft problem att entydigt särskilja dem – och därmed att hänföra såväl volym som kostnad till var och en av dem.

Enligt Ekonomistyrningsverket hade departementen för drygt ett årtionde sedan svårt att uppfatta om myndigheterna använde anslagen på rätt sätt kopplat till prestationerna. Vid ungefär samma tid var återrapporteringskraven i myndigheternas regleringsbrev avseende kostnader för prestationer ovanliga. Ytterligare några år senare hade myndigheterna lagt en något större tonvikt på prestationerna i sina resultatredovisningar enligt Ekonomistyrningsverkets rapport *Prestationer, volymer och kostnader – Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen*⁷⁰ (som senare följdes av promemorian *Kartläggning av årsredovisningar för 2012: Underlag till ESV:s fortsatta stöd i*

⁷⁰ *Prestationer, volymer och kostnader – Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen*. 2012-05-03. ESV 2012:27

*resultatredovisning*⁷¹). Redovisningen av kostnad per prestation hade dock i flera fall brister. En aspekt som lyftes fram som problematisk var möjligheten att fördelar indirekta kostnader per prestation. Ett exempel på en kostnad som behöver fördelas till myndighetens olika prestationer är personalkostnaderna. Genom en tidredovisning kan personalkostnader fördelas så att kostnader i verksamheten kan hänföras till relevanta prestationer. Enligt Ekonomistyrningsverket behöver en tidredovisning inte med nödvändighet avse den enskilde medarbetarens vecko- eller månadsvisa redovisning av arbetade timmar per projekt. Även en procentuell uppskattning av arbetstidens fördelning på relevanta projekt eller schabloner accepteras. Drygt en fjärdedel av myndigheterna saknade vid detta tillfälle tidredovisning.

Arbetsförmedlingen saknar tidredovisning, vilket de ser som en anledning till att det är svårt att koppla kostnader till prestation. Även Polisen har problem med tidredovisningen. På grund av brister i tidredovisningen är det svårt att bedöma resursfördelningen mellan så kallad händelse- och underrättelsestyrd verksamhet. Det saknas en modell för att koppla verksamhet och ekonomi. En viktig förutsättning i uppföljningen hos Polisen är en fungerande tidredovisning – vilken behöver utvecklas ytterligare enligt deras egen årsredovisning⁷². Kustbevakningen har ett liknande problem som gör det svårt att redovisa kostnader direkt på ”rätt” prestation. Samma fartygs- och personalresurser används för olika prestationer samtidigt och även i form av beredskap. För att Kustbevakningen ska kunna redovisa kostnader för prestationer i årsredovisningen sker en kostnadsfördelning enligt en schablonmodell och inte direkt i den ekonomiska redovisningen.

Enligt Ekonomistyrningsverket har de vid ett flertal tillfällen de senaste åren undersöka i vilken utsträckning myndigheter tillämpat bestämmelsen att redovisa hur prestationerna utvecklats med avseende på volym och kostnader. I årsredovisningarna för 2010 var det nästan 90 procent av myndigheterna som hade någon form av redovisning av kostnader för prestationer. Ekonomistyrningsverket försökte se om det fanns något som utmärkte de myndigheter som var bättre respektive sämre på att redovisa kostnader för prestationer. Myndigheter som hanterar eller inspekterar bidragsutbetalningar och skattebetalningar visade sig då vara bättre på att följa bestämmelsen när det gäller att redovisa kostnader för prestationer, även om det förekom en variation i kvalitet inom gruppen.

Om vi istället betraktar myndigheterna utifrån departementstillhörighet framgår det att Näringsdepartementets och Arbetsmarknadsdepartementets har den största andelen myndigheter som redovisar kostnad för prestationer. I ljuset av fokuset för denna rapport kan vi notera att Ekonomistyrningsverket i sin undersökning 2010 kunde fastställa att Försvarsdepartementet hade den lägsta andelen myndigheter med denna typ av redovisning (detta sägs till del bero på att några av dessa myndigheter hade dispens från att redovisa kostnader för prestationer.) Försvarsmakten var en av de myndigheter som varken redovisade kostnader för prestationer eller hade dispens.

⁷¹ Kartläggning av årsredovisningar för 2012: Underlag till ESV:s fortsatta stöd i resultatredovisning. 2013-06-19. ESV-dnr 3.2-118/2013

⁷² Polisens årsredovisning 2012. Februari 2013.

Ekonomistyrningsverkets senaste undersökning (redovisad i *Kartläggning av årsredovisningar för 2012: Underlag till ESV:s fortsatta stöd i resultatredovisning*) visar att en redovisning av kostnader för prestationer numera förekommer i någon grad i de flesta myndigheters årsredovisningar – dock inte i Försvarmaktens (vilket förvånar handläggare på Ekonomistyrningsverket FOI pratat med).

Även Rikspolisstyrelsen är en av de myndigheter Ekonomistyrningsverket anser fortfarande brister i sin redovisning beträffande kostnader för prestationer. Under 2012 startades ett resultatstyrningsråd (ett av fem så kallade utvecklingsråd) i syfte att förbättra att styra och följa upp sin verksamhet på sikt. Ekonomistyrningsverket kunde i sin undersökning alltså fastställa att Rikspolisstyrelsen inte på ett tillfredsställande sätt redovisade kostnader för prestationer eller hade dispens att inte göra det. Polisen består i dag av Rikspolisstyrelsen, 21 polismyndigheter samt Statens kriminaltekniska laboratorium. Rikspolisstyrelsen är central förvaltnings- och tillsynsmyndighet för polisväsendet. Varje län utgör ett polisdistrikt och i varje län finns en polismyndighet som ansvarar för polisverksamheten i distriktet. Eftersom varje polismyndighet själv får besluta om sin organisation varierar den mellan de olika polismyndigheterna.

Rikspolisstyrelsen ska enligt regleringsbrevet tilldela de olika polismyndigheterna medel inom de ramar och villkor som regeringen bestämt. Polismyndigheternas chefer (länspolismästarna) disponerar de tilldelade medlen – och har enligt polisförordningen det övergripande ansvaret för myndighetens medelsförvaltning och den ekonomiska redovisningen. Rikspolisstyrelsen följer kontinuerligt upp de 21 polismyndigheternas verksamhetsresultat och medelsförbrukning genom bland annat löpande kontakter mellan rikspolischefen och länspolismästarna om både det ekonomiska läget och hur verksamhetens resultat utvecklas i förhållande till fastställda mål.

De olika polismyndigheterna upprättar inga egna årsredovisningar, utan all polisverksamhet redovisas samlat i polisens årsredovisning där redovisningar från de olika polismyndigheterna ingår. Polisens årsredovisning undertecknas av rikspolischefen och Rikspolisstyrelsens styrelse vilka därmed går i god för att årsredovisningen ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kostnader.

Från och med 1 januari 2015 ska de 21 polismyndigheterna bli en myndighet – så man ser över resultatstyrningsmodellen just nu. Den nya organisationen ska enligt handläggare på myndigheten innehålla en särskild resultatstyrningsenhet. Det är fortfarande ovisst hur den övriga organisationen kommer att se ut. En organisationskommitté ska arbeta med frågan. Hypotesen är att verksamheten kommer att vara indelad i sju regioner med en chef i varje – och att samtliga sju tilldelas egna medel. Resultatuppföljningen ska ske i samma dimension. Devisen ”*En myndighet*” är viktig inom Rikspolisstyrelsen – resurser ska användas där pengarna behövs bäst.

Utifrån regleringsbrevets övergripande mål och prioriteringar formulerar Arbetsförmedlingens ledning realistiska och nedbrytbara verksamhetsmål. Dessa bryts sedan ner ytterligare en nivå i organisationen. De övergripande

uppdragen bryts med hjälp av så kallade styrkort ner till enskilda aktiviteter, som i slutändan vid varje arbetsförmedling ska vara konkreta.

Arbetsförmedlingen har 300 till 400 så kallade distansservicekontor. Vid storstadskontoren arbetar 170 till 180 personer. Resurser tilldelas utifrån faktorer såsom arbetslöshet och arbetsmarknad. Med tilldelningen följer ansvar och befogenheter och uppföljningen sker i samma dimension.

Kustbevakningens organisation består av ett huvudkontor med fyra avdelningar (18 enheter) samt två regioner med 25 kuststationer och en flygkuststation. Budgetering, redovisning och uppföljning sker i varje organisatorisk del.

För att återgå till Polisen förefaller det dock som att visst arbete bedrivs för att finna förbättringar. Rikspolisstyrelsen utarbetade 2005 en arbetsmodell kallad *Polisens underrättelsemodell* (PUM). Den används av alla polismyndigheter och beskriver hur arbetet ska planeras och genomföras. För att dokumentera den planlagda operativa verksamheten enligt Polisens underrättelsemodell infördes 2006 *Verktyget för planlagd operativ verksamhet* (VPOP) – en nationell IT-lösning som är tänkt att underlätta det underrättelsestyrda arbetet med Polisens underrättelsemodell så att det brottsförebyggande arbetet ska kunna planeras, följas upp, dokumenteras och utvärderas på ett systematiskt sätt. Verksamheten följs även upp i *systemet för verksamhetsuppföljning* (VUP) och presenteras sedan via *Polisens resultatrapporter* (PRR). Syftet med Polisens resultatrapporter är att visa sambanden mellan resurs, aktivitet, prestation och effekt.

Polisen har haft besvär beträffande det brottsförebyggande arbetet eftersom det varit svårt att dels beskriva tydliga prestationer, dels mäta effekter av arbetet. Polisens verksamhet spänner från att med små resurser bedriva brottsförebyggande arbete via att lösa vardagsbrott till att hantera stora brott, så kallade ”särskilda händelser”.

Den myndighet som i vårt urval tydligast tycks arbeta med att mäta effekt är Trafikverket. Man tillstår att det är svårt, särskilt när det gäller underhållsåtgärder och förebyggande underhåll. Man genomför både praktiska ”mätningar” och teoretiska beräkningar:

- ”Hur påverkas antalet olyckor av vägbeläggningsbyte vart 8:e istället för vart 12:e år?”
- ”Hur påverkas antalet omkomna på de vägsträckor där det finns mitträcken?”
- ...

Kustbevakningen anser att den verksamhet som de bedriver är svår att mäta i effekttermer. Däremot bedömer de att myndighetens verksamhet har en preventiv effekt men att den är svår att verifiera i mätbara termer. Myndigheten för samhällsskydd och beredskap anser att problematiken med att mäta effekt ligger i svårigheten att se vad som är myndighetens bidrag – inga förvaltningseffekter. Man anser vidare att det är svårt att sätta upp lämpliga indikatorer.

Ekonomistyrningsverket och Riksrevisionen har tidigare haft delvis olika uppfattning beträffande hur väl myndigheterna redovisar kostnader för prestationer. Ekonomistyrningsverket har en mera ”liberal” syn på myndigheternas redovisning av kostnader för prestationer i årsredovisningarna. Olika myndigheter har möjlighet att redovisa på olika sätt och det räcker att myndigheterna redovisar ett urval av prestationer – så länge myndigheten själv anser att redovisningen ger en rättvisande bild av verksamheten. Myndigheterna ska inte redovisa prestationer utifrån att de är enkla att definiera eller lätta att koppla kostnader till säger Ekonomistyrningsverket i våra intervjuer. Intentionen är att myndigheterna i sitt urval av prestationer ska välja dessa utifrån:

- bidrag till att måluppfyllnad
- drar stora kostnader
- stor betydelse i övrigt.

Detta kräver ett långsiktigt och konsekvent arbete av myndigheterna enligt Ekonomistyrningsverket. Intrycket är nu att Ekonomistyrningsverkets och Riksrevisionens uppfattningar närmat sig varandra.

Myndigheterna ställs inför diverse krav i samband med både de årliga resultatredovisningarna i årsredovisningarna och återrapporteringskraven i regleringsbrev (omfattning och detaljeringsgraden har varierat över tiden). Regeringen och departementen ställer externa krav på planering och uppföljning. Självklart har myndigheterna också interna behov av detta, men de ser kanske inte ut på samma sätt som regeringens. Handläggare vid Ekonomistyrningsverket uppfattade att många myndigheter tidigare betraktade kravet att redovisa kostnader för prestationer som ”pådyvlat”. Uppfattningen är dock nu att många myndigheter kommit till insikt om att de själva kan ”använda dessa uppgifter i den interna styrningen.” De myndigheter FOI varit i kontakt med bekräftar att man har stor nytta av uppföljningsresultaten i planeringsarbetet.

Beträffande utgifter kontra kostnader avviker Arbetsförmedlingen som säger att man talar i utgiftstermer.

På frågan om kostnader i produktionen uttrycks i effekttermer genom så kallade nyckeltal blir svaren divergerande. Trafikverket säger sig endast ha en begränsad erfarenhet av detta och Kustbevakningen hävdar att de inte alls använder sig av nyckeltal i det interna arbetet. Myndigheten för samhällsskydd och beredskap använder dem i marginell utsträckning. De anser att det är svårt att hitta nyckeltal på övergripande nivå. Inom området ”utbildning” arbetar man dock med nyckeltal – anledningen sägs vara att det är mer naturligt på detta område, som är utsatt för en större ekonomisk press.

Vad ser de fem myndigheter FOI talat med som nyttan eller mervärdet av en fungerande resultatstyrning? Det som framstår som det viktigaste är dels att kunna följa utvecklingen över tiden, dels att nyttan av varje skattekrona tydliggörs eller att frågor såsom *Ger denna hundralapp bättre resultat än...?* kan besvaras. Kustbevakningen lyfter ur deras perspektiv fram möjligheten att

omprioritera verksamhet och undvika suboptimeringar som värdefullt och att man får ett nationellt fokus. Trafikverket beskriver att myndigheten i effekt- eller resursomvandlingskedjan har VAD-rollen och entreprenörerna HUR-rollen. Värdet med resultatstyrning är för deras del att kunna sätta press på anläggningsbranschen (som enligt handläggare på myndigheten är en gammal bransch med låg produktivitetsutveckling) och att få underlag för att testa olika entreprenadformer.

De finansiella resultaten från myndigheterna som ingår i den så kallade redovisningsorganisationen samlas och sammanställs i det IT-baserade informationssystemet *Hermes*. Hermes är ett viktigt verktyg i regeringens arbete med budgetprocess för staten. De olika myndigheternas inrapportering till statsredovisningssystemet utgör även underlag i Ekonomistyrningsverkets sammanställning av uppgifter till årsredovisningen för staten. Majoriteten av de myndigheter FOI varit i kontakt med använder internt affärs- och ekonomisystemet Agresso. Arbetsförmedlingen avviker i detta avseende och använder sig av affärssystemet Raindance.

Underbilaga – Myndighetsfakta

Arbetsförmedlingen (tidigare Arbetsmarknadsstyrelsen)

Departementstillhörighet: Arbetsmarknadsdepartementet.

Årsarbetskrafter⁷³: 11 606.

De olika arbetsförmedlingarna ute i landet slogs 2008 ihop och blev en gemensam myndighet, med ansvar för den offentliga arbetsförmedlingen. Den viktigaste uppgiften är att förmedla kontakt mellan arbetssökande och arbetsgivare som söker arbetskraft – där de som ”står längst från arbetsmarknaden” ska prioriteras.

Arbetsförmedlingens operativa verksamhet är indelad i tio marknadsområden. Arbetsförmedlingen har mellan 300 till 400 lokala arbetsförmedlingskontor, inklusive specialförmedlingar som arbetar med specifika branscher, till exempel media, kultur och sjöfart.

Kustbevakningen

Departementstillhörighet: Försvarsdepartementet.

Årsarbetskrafter: 750.

Kustbevakningen ansvarar för övervakning och räddningstjänst till sjöss och ska kunna förebygga, motstå och hantera krissituationer. Kustbevakningen har även uppdraget att samordna och förmedla civil sjörelaterad information till andra myndigheter.

Den operativa verksamheten bedrivs vid 25 kuststationer och en flygkuststation. Dessa står under någon av de två regionala ledningarna som finns i Stockholm och Göteborg.

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (aktiv från och med 2009-01-01)

Departementstillhörighet: Försvarsdepartementet.

Årsarbetskrafter: 906.

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap ska utveckla och stödja samhällets förmåga att hantera olyckor och kriser. Myndigheten bedriver huvudsakligen sin verksamhet i Stockholm, Karlstad, Kristinehamn och Ljung

⁷³ Antal årsarbetskrafter på myndigheten enligt information som är inrapporterad i Statsredovisningen i samband med årsbokslutet.

– men genomför även utbildningsverksamhet i Revinge, Rosersberg och Sandö.

Rikspolisstyrelsen

Departementstillhörighet: Justitiedepartementet.

Årsarbetskrafter: 25 210 (avser även den regionala polisorganisationen men omfattar dock inte SÄPO).

Polisen har uppdraget att minska brottsligheten och öka tryggheten. Uppdraget finns beskrivet i Polislagen och kan årligen kompletteras genom regleringsbrevet. Rikspolischefen lyfter utifrån regleringsbrevet fram områden som ska prioriteras och formulerar sedan nationella mål.

Polisen består i dag av Rikspolisstyrelsen, 21 polismyndigheter samt Statens kriminaltekniska laboratorium. Rikspolisstyrelsen är den centrala förvaltnings- och tillsynsmyndigheten för polisväsendet. Varje län utgör ett polisdistrikt och i varje län finns en polismyndighet som ansvarar för polisverksamheten i distriktet. Eftersom varje polismyndighet själv får besluta om sin organisation varierar den mellan de olika polismyndigheterna. Från och med 1 januari 2015 ska de 21 polismyndigheterna bli en myndighet.

Trafikverket (startade 2010-04-01)

Departementstillhörighet: Näringsdepartementet.

Årsarbetskrafter: 6 169.

Trafikverket har till uppgift att ansvara för den långsiktiga planeringen av infrastrukturen för väg-, järnvägstrafik, sjö- och luftfart samt för byggande och drift av statliga vägar och järnvägar. Trafikverket är indelat i verksamhetsområdena Samhälle, Trafikledning, Underhåll, Investering, och Stora projekt samt centrala funktioner och resultatenheter (ansvarar för att på affärsmässiga villkor driva utpekade delar av Trafikverkets verksamhet).

Myndighetens verksamhet är indelat i verksamhetsområdena *Samhälle*, *Trafikledning*, *Underhåll*, *Investering* och *Stora projekt*. Därutöver finns även centrala funktioner och resultatenheter.

Bilaga 2 - Värdering av operativ förmåga

Författare: Helge Löfstedt

Avsnittet grundas på en FOI-rapport från 2013 – ”Att värdera operativ förmåga i styrningen av Försvarsmakten”⁷⁴

Här beskrivs den värdering av försvarets operativa förmåga som ges i Försvarsmaktens årsredovisning. Där ges öppen redovisning i huvuddokumentet samt en mera utförlig redovisning i en kvalificerat hemlig separatbilaga.

Det som rapporteras i årsredovisningen grundas på arbete på förbandsnivå som sedan processas upp till försvarsmaktsnivå. Arbetet med förbandsvärderingen genomförs där ofta i början av hösten mot bakgrund av då genomförd verksamhet och med en prognos avseende återstoden av året. På så vis fås en värdering av läget 31 december vilket är vad som skall anges i årsredovisningen. Det innebär att den redovisning som ges är en kombination av observationer från verksamheten och prognoser.

Krigsförbandschefen bedömer själv förmågan hos sitt förband, enligt en metod som fastställts centralt. Denna värdering får inte ändras av högre chef. Det är dock högre chefs skyldighet att tillföra erforderliga kommentarer och kompletteringar⁷⁵. ÖB fastställer Insatschefens bedömning av insatsorganisationens förmåga vid utarbetande av årsredovisningen.

Värdeingar resulterar i bedömningar i en skala som omfattar de fem skalstegen: Icke godtagbar, Bristfällig, Godtagbar, God och Utmärkt.

Skalsteget Godtagbar definieras som: ”Tilldelade uppgifter kan lösas över tiden dock med begränsad förmåga. Resurser (kapaciteten) motsvarar till största delen behovet och bedöms i stort kunna uppfylla fastställda krav, men en eller annan avvikelse påverkargenomförandet.

Kring skalsteget Godtagbar grupperas sedan definitionerna på ett tämligen självklart sätt där skalsteget Icke godtagbar definieras som ”Uppgifterna kan ej lösas” och Utmärkt som ”Tilldelade uppgifter kan lösas över tiden och över förväntan. Inga avvikelser eller brister förekommer”.

Det sätt att värdera operativ förmåga som ovan beskrivits karakteriseras i facklitteraturen som en beskrivande måluppfyllelseanalys som normalt inte försöker förklara utfallen eller bedöma de processer som leder till bedömningen. Strävan är dock många gånger att utveckla värde-ringarna med ett inslag av förklarande måluppfyllelseanalys.

Objektiva inslag

Genom åren har också efterlysts en ökning av inslaget av objektiva och externa mätningar och iakttagelser i värderingen. Senast har Riksrevisionen fört fram

⁷⁴ Tavemark, Anders, ”Att värdera operativ förmåga i styrningen av Försvarsmakten”, FOI-R—3632—SE.

⁷⁵ Försvarsmakten, ”Handbok - Försvarsmaktens genomförande av krigsorganisationsvärdering (H KROV)” 1998. M7741-7044051.

detta. I viss utsträckning görs också detta enligt den inventering som gjort i tidigare nämnd FOI-rapport. Aktuellt är det som görs i samband med att Nato Partnerskapsländer anmäler enheter för deltagande i Nato:s verk-samhet. Detta för att uppfylla standardiserade krav på interoperabilitet. När sådant underlag finns tillgängligt används de också av förbandscheferna vid förbandsvärdering. Det är dock en resurskrävande verksamhet som knappast kan vara normalmetod. Att värdera ett förbands förmåga i sin helhet kräver dessutom sådan kunskap och tillgång till sekretessbelagd information. En extern värdering av helt utländsk personal är knappast möjlig.

På 1990-talet genomfördes värderingar av förbands förmåga inom projektet OPAS operativprövning av stridskrafter⁷⁶ av dåvarande FOA.

Verksamheten initierades av dåvarande ÖB Bengt Gustafsson och syftet var att verifiera viktiga förbands taktiska förmåga inom ramen för viktiga operationer. Försvarsgrenarna ansvarade för prövningarna inom ramen för ordinarie övningsserier, FOA ansvarade för prövningsmetodiken, deltog i prövningarna och höll samman de efterföljande analyserna som sedan rapporterades gemensamt med respektive Försvarsgren till Operationsledningen. Verksamheten avbröts 1998. Det officiella skälet för avbrytandet var ekonomiska, men intrycket är att den ovana att arbeta med extern granskning som kunnat förnimmas var väl så viktigt.

Försvarsutskottets utvärderingar

I sammanhanget kan också nämnas att Riksdagens Försvarsutskott vid låtit utarbeta försvarspolitiska utvärderingar vid två tillfällen⁷⁷ samt Försvarsutskottet 2007/08: RFR6, Utvärdering av 2004 års försvarspolitiska beslut. I dessa utvärderingar kan rimligen inte genomföras självständiga objektiva värderingar av operativ förmåga, men väl en tolkning och oberoende granskning av det som Försvarsmakten anmält och i någon mån vad som förekommit i den allmänna debatten.

⁷⁶ Söderkvist O mfl: *Att pröva förband – En Metod och erfarenhetsbeskrivning av OPAS*. FOI-R—0043—SE, Februari 2001

⁷⁷ Försvarsutskottet 2003/04: URD 1, Försvarsmaktens utbildning, förbandsutveckling, förbandsomsättning, beredskap och operativa förmåga – utvärdering av försvarsbesluten 2000 och 2001.

Bilaga 3 - En internationell utblick

Författare: Karsten Bergdahl

Organisation

När verksamhet och ekonomi är skurna i samma dimensioner är det lättare för dem som ska fatta beslut i verksamheten att göra det på ett sådant sätt att nytta vägas mot kostnaden. Av den anledningen är det intressant att studera organisatoriska aspekter.

Låt oss titta på organisationen av det svenska försvaret. Under ledning av Högkvarteret ansvarar militära förband, skolor, centra och övriga enheter för den praktiska verksamheten och verkar för att utbilda och träna personalen för att uppnå en god militär beredskap. Överbefälhavaren (myndighetschef) leder tillsammans med generaldirektören (ställföreträdande myndighetschef) myndigheten. Myndigheten utgörs av en insatsorganisation och en grundorganisation. Grundorganisation utgörs i sin tur av den så kallade basorganisationen, skolor, centra och övriga enheter. De militära förbanden återfinns alltså inom insats- och basorganisationen och består av insats- respektive utbildningsförband. Insatsförbanden genomför eller står i beredskap för insatser såväl nationellt som internationellt. Hos utbildningsförbanden sker utbildningen av soldater och sjömän vid arméns, marinens och flygvapnets olika regementen eller flottiljer, eller vid något av de försvarsmaktsgemensamma förbanden (exempelvis Ledningsregementet).

Skolor och centra är försvarsmaktsgemensamma. Vid skolorna utbildas soldater, sjömän och officerare från alla vapengrenar. Vid olika centra försöker Försvarsmakten att samla och koncentrera kunskap och kompetens inom vissa specialområden (till exempel försvarsmedicin, meteorologi, oceanografi, etc.). Vid enheterna återfinns olika former av stöd- och specialistfunktioner som behövs inom hela Försvarsmakten, till exempel hundtjänstenhet.

I *Nederländerna* finns en organisation som synes motsvara en brigadstruktur där de olika krigsförbanden som ingår i brigaden är samlokaliserade. Det finns tre stående brigader med sju stående manöverbataljoner och ett antal stödenheter av olika slag. De tre brigaderna anges ha ett huvudkasernområde vilket tyder på att det mesta hålls samlat där.

De tre brigaderna inrymmer vardera en reservbataljon, med viss hemvärnsprägel. Brigaderna har också regionalt ansvar. Nederländerna är således indelat i tre brigadområden.

Vakthållning av olika slag sköts av den fjärde försvarsgrenen, Maarechaussee, det nederländska gendarmeriet som är en militär polisorganisation. Dessa sköter också gränsbevakning och viss intern övervakning av ”främmande rörelser”.

I *Danmark* är försvaret indelat i fem funktionsområden kopplade till styrkeproduktion, personal-, materiel-, anläggnings- och informationsfunktioner. Resurstilldelningen kopplas till dessa. Området för styrkeproduktionen tillhör organisatoriskt den operativa strukturen och de övriga utgör stödstrukturen.

Danmark tog ett steg mot en ledningsmodell med samlad brigad i den senaste organisationsändringen. I Danmark har man arméverksamhet i två brigader. Vardera av dessa två brigader leder verksamheten vid något regemente samt några andra verksamhetsställen - för spaning, artilleri, fältarbeten, logistik m.m. Det finns tre mekaniserade regementen samt funktionscentra för artilleri, ingenjörer och där några benämns regemente, andra har andra benämningar. Vid mekaniserade regementen finns stående insatsbataljon, kaderbataljon och utbildningsbataljon.

Denna organisationsindelning är ny sedan 2013. Tidigare har man haft en indelning där en brigad ledde alla stående bataljoner, medan den andra brigaden ledde kaderbataljoner som samtidigt hade utbildningsuppgifter.

Undantaget från samlad brigad beror på att man har verksamhet på flera ställen. Det är också naturligt att specialtrupper hålls i olika truppercentra som då får hålla enheter åt de två brigaderna. Flera av dessa har dock samlats till stridsskolan (belägen i Oxböl). Artilleriregementet har således upphört som egen organisation och ingår i stridsskolan. Det mycket ringa luftvärnet ingick tidigare i artillerivärnsregementet och har rimligen följt med in i stridsskolans organisation.

Till bilden hör också att den ena brigaden leder de internationella insatserna. Den andra brigaden leder rimligen beredskapshållningen hemma kopplat till åtagandena i Nato. De tre manöverregementena leder självständigt ”annat”, till exempel så sköter Det Kongelige Livgarde vakthållningen vid Amalienborg med en särskild värnpliktsstyrka.

Danmark har, eller har åtminstone haft en så kallad ”produktionsbrigad”, så att styrkeproduktionen och upprättandet av insatsberedda förband inom armén kan alternativt kunde genomföras i fristående organisatoriska delar.

I *Norge* bedrivs utbildningar vid särskilda enheter som ligger utanför den egentliga insatsorganisationen. Den därpå följande tränings- och övningsverksamheten, den så kallade ”styrkeproduktionen”, sköts inom förbanden i insatsorganisationen. De förband Norge väljer att använda internationellt sätts ihop av olika delar ur insatsorganisationen utifrån aktuella behov – ungefär på det sätt vi tidigare gjorde i Sverige.

I *Kanada* ansvarar Chief of Military Personnel för den grundläggande och ”allmänna” utbildningen. Den mera specifika utbildningen och styrkeproduktionen sker inom respektive vapengren. Chief of Programme tilldelar vapengrenarna de ekonomiska resurserna för deras verksamhet. Denne anvisar även Canadian Joint Operations Command pengar för att kunna fullgöra sitt uppdrag att ansvara för beredskap och genomförande för respektive av såväl nationella som internationella insatser.

Mål- och resultatstyrning

Danmark: Den danska staten använder generellt mål- och resultatstyrning i sin styrning av myndigheterna – så även när det gäller försvaret. Det står dock de olika departementen fritt (inom vissa givna ramar) att avgöra på vilket sätt

detta ska tillämpas inom de enskilda myndigheterna inom respektive departements ansvarsområde.

Det upprättas ett så kallat *Resultatkontrakt* mellan försvarsdepartementet och försvaret. I kontraktet framgår mål och krav på resultat. Ett minimikrav som ställs är att kostnader ska budgeteras för målnivån i resultatkontraktet.

Det danska försvaret är mitt i implementeringen av en ekonomistrategi, som ska förbättra den ekonomiska styrningen – där målet är att försvarets ekonomiska styrning ska vara ”bland de bästa inom det statliga området.” Fokuset de senaste åren har varit att skapa en transparens i resursanvändningen och säkerställa en väl fungerande aktivitetsbaserad styrning.

Det danska försvaret använder sig av IT-systemet *Dansk Forsvars Management- og Ressourcestyringssystem* (DeMars) – ett SAP-baserat system. Systemet infördes i försvaret år 2004 efter sex års utveckling av IBM.

Norge: Det norska försvaret styrdes för åtminstone några år sedan främst utifrån resurser och aktiviteter och endast i marginell omfattning i termer av prestationer och effekter.

I Norge tror man att en framgångsfaktor för införandet av en mera outputorienterad styrning av försvaret (med mätningar av effekt) är att involvera såväl Försvarsstaben, försvarsgrenstaberna som förbanden i arbetet.

Nivån under myndighetsledningen består av 20 rörelsedrivande enheter. Cheferna för dessa enheter ansvarar för att genomföra nödvändiga åtgärder inom den egna enheten.

Det norska försvaret har under ett antal år fokuserat på att uppnå ”tillfredsställande resultat” som motsvarar tilldelade anslag. Fokus för att uppnå en hög samhällsnytta har sedan 1990-talet varit mål- och resultatstyrning (omnämns första gången 1993 i *Forsvarets styrningskoncept* - nu kallad *Direktiv for virksomhets- og økonomistyring*). I centrum står fortfarande mål- och resultatstyrning, men begreppet mål-, resultat- och riskstyrning håller på att etableras. Det handlar om att öka medvetenheten om de risker som kan påverka möjligheterna att nå önskade prestationer och effekter.

Det norska försvaret arbetade under 2011 med att implementera mål-, resultat- och riskstyrning. Under 2012 arbetade man med att vidareutveckla metodiken i de olika styrningsprocesserna.

Det norska försvaret införde IT-systemet SAP 2004. SAP utgör grunden i det så kallade *Felles Integrert Forvaltningssystem* (FIF).

Kostnadsmässig budgetering m.m.

Nya Zeeland har ett system med tämligen fristående myndigheter. I avtal mellan ministern för berört departement görs en överenskommelse med myndighetschefen om vilka resurser myndigheten ska få och vilka prestationer som förväntas. Ministern är ansvarig för effekterna. Nya Zeeland skiljer sig även i så måtto att de tidigt övergick till en kostnadsmässig redovisning.

Nya Zeeland, Australien och Nederländerna (för vissa myndigheter) har i samband med övergången till en kostnadsmässig redovisning samtidigt infört en output-orienterad anslagstilldelning.

Statusen är något oklar, men ambitionen har tidigare varit att Kanada skulle införa kostnadsmässig budgetering inom staten budgetåret 2001/2002. I samband med införandet av en kostnadsmässig budgetering införs samtidigt rapporteringsramverket *Program Activity Architecture* (PAA), den strategiska planeringsmodellen *Capability Based Planning* (CBP) och kostnadsmodellen *Strategic Costing Model* (SCM). Program Activity Architecture ska få de olika departementen att upprätta tydliga och mätbara mål och ska bidra till en tydlig koppling mellan aktiviteter och strategiska resultat.

Capability Based Planning innebär att förmågor ska skapas med hjälp av disponibla resurser – varför kostnader blir ett viktigt begrepp, eftersom man måste säkerställa att pengarna räcker. Vanligen relateras kostnader till de enskilda förbanden. Förbanden i sin tur kan bidra till flera olika förmågor. Tillämpningen av Capability Based Planning innebär att man på något sätt måste gå från kostnad per förband till kostnad per förmåga. Capability Based Planning används i praktiken förutom av Kanada även i bland annat USA, Storbritannien och Australien.

Referenser

Litteratur

- Asplund, P., Nordlund, P., Wiklund M. (2009), *Nyckeltal i försvarsstyrningen*, FOI-R-2695-SE, januari 2009.
- Ekonomistyrningsverket (2013), *Finansiell styrning av försvaret. Regeringsuppdrag till Ekonomistyrningsverket avseende anslagsindelning och finansiell uppföljning*, ESV 2013:57, oktober 2013.
- Ekonomistyrningsverket, *Försvarmaktens interna styrning och kontroll*, ESV rapport 2008:19, Dnr 12-85/2008.
- Ekonomistyrningsverket, *Kartläggning av årsredovisningar för 2012: Underlag till ESV:s fortsatta stöd i resultatredovisning*, PM, 2013-06-19, Dnr: 3.2-118/2013.
- Ekonomistyrningsverket, *Prestationer, volymer och kostnader. Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen*, ESV 2012:27, maj 2012.
- Ernst & Young (2013), *Försvarmakten. Finansiell analys. Slutrapport*, Mars 2013
- Försvarmakten (1998), *Handbok - Försvarmaktens genomförande av krigsorganisationsvärdering (H KROV,)* M7741-7044051.
- Försvarmakten (2004), *En insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarmakten – Slutrapport från Försvarmaktens arbetsgrupp för planering och uppföljning (Ag PUM)*, 2004-04-30, HKV 23 383:67468, Bilaga 1
- Försvarmakten (2004), *En insatsförbandsorienterad ekonomistyrningsmodell för Försvarmakten – Slutrapport från Försvarmaktens arbetsgrupp för planering och uppföljning (Ag PUM)*, 2004-04-30, HKV 23 383:67468, Bilaga 1
- Försvarmakten (2006), *Försvarmaktens ekonomimodell FEM. Avrapporering inom HKV-uppdrag 42/05*, 2006-10-26.
- Försvarmakten (2007), *Implementering av FEM och stöd till PRIO L&S*, EKS DIR 9-07, 2007-12-20.
- Försvarmakten (2007–2012), *Budgetunderlag för åren 2008 – 2013*
- Försvarmakten (2008), *Delredovisning FEM och utvecklad ekonomistyrning*, EKS DIR5-08, 2008-11-06.
- Försvarmakten (2008), *FEM implementering 2009*, EKS DIR 17-08, 2008-12-18.
- Försvarmakten (2008), *Implementering av FEM*, EKS DIR 4-08, 2008-04-01.
- Försvarmakten (2008–2013), *Årsredovisningar för åren 2007–2012*

Försvarsmakten (2009), *FÖL inriktning för PRIO Ledning och styrning 2009*, EKS DIR 1-09, 2009-02-06.

Försvarsmakten (2009), *Slutrapport av regeringsuppdrag om Försvarsmaktens interna styrning och kontroll*, 2009-08-28, Bilaga 1 till HKV 09 700:62371

Försvarsmakten (2011), *Handbok Ekonomi 2011*, 2011-04-11, HKV 23 520:55 639

Försvarsmakten (2012), *Definitioner och ansvarsförhållanden – Bilaga 2 till ÖB U 13*, 2012-12-21, HKV 23 320:69341.

Försvarsmakten (2012), *Handbok Ekonomi 2013*, 2012-12-22, HKV 23 520:57 009.

Försvarsmakten (2012), *Utvecklad redovisning*, 2012-05-02, Bilaga 12 till det kompletterande budgetunderlaget, HKV 23 383:57430.

Försvarsmakten (2013), *Direktiv för utvecklingsåtgärder inom ekonomistyrningsområdet m.m.*, LEDS direktiv SC 309/17, 2013-03-07.

Försvarsmakten (2013), *Försvarsmaktens kompletterande underlag om långsiktig ekonomisk balans*, 2013-02-28, dnr 23 381:53871, Bilaga 1.

Försvarsmakten (2013), *Planeringsdirektiv med planeringsantaganden*, 2013-08-30, LEDS direktiv SC 321.12 Å1, Bilaga 2

Försvarsmakten (2013), *Samlade rekommendationer baserade på hittills genomfört arbete utgående från LEDS Dir SC 309/17 samt tilläggsdirektiv från Ekdir och C PROD, jämte inriktning för fortsatt arbete (arbetsversion)*, PM, 2013-06-20.

Försvarsutskottet (2003), *Försvarsmaktens utbildning, förbandsutveckling, förbandsomsättning, beredskap och operativa förmåga – utvärdering av försvarsbesluten 2000 och 2001*, 2003/04:URD 1.

Försvarsutskottet (2004), *Sveriges försvarspolitik 2005-2007*, bet. 2004/05:FöU4

Försvarsutskottet (2007), *Utvärdering av 2004 års försvarspolitiska beslut*, 2007/08: RFR6

Haldén, E., (1999), *Försvaret och de svarta hålen. En studie av de återkommande ekonomiska obalanserna i Försvarsmakten*, Score/Statsvetenskapliga institutionen, Stockholms universitet.

Kezar, Adrianna J., (2001), *Understanding and Facilitating Organizational Change in the 21st Century. Recent Research and Conceptualizations.*, ASHE ERIC Higher Education Report Volyme 28, Number 4.

Polisen, *Polisens årsredovisning 2012*. Februari 2013

Regeringen (1998), *Budgetpropositionen för 1999*, prop. 1998/99:1.

Regeringen (2003), *Planeringsanvisningar, Regeringsbeslut 28, 2003-06-26, Fö2003/1456/MIL*

Regeringen (2004), *Vårt framtida försvar – försvarpolitisk inriktning 2005-2007*, prop. 2004/05:5

Regeringen (2008– 2013), *Regleringsbrev avseende Försvarmakten* för budgetåren 2003–2014.

Regeringen (2008), *Uppdrag till Ekonomistyrningsverket och Försvarmakten med anledning av Ekonomistyrningsverkets rapport om Försvarmaktens interna styrning och kontroll*, Regeringsbeslut Nr 10, 2008-06-26, Fö2007/2616(delvis).

Riksrevisionen, (2008–2013), *Försvarmaktens årsredovisning*, Revisionsrapporter åren 2007–2012

Styretredningen (2007), *Att styra staten – regeringens styrning av sin förvaltning*, SOU 2007:75

Söderkvist O. m.fl. (2001), *Att pröva förband – En Metod och erfarenhetsbeskrivning av OPAS*. FOI-R—0043—SE, Februari 2001

Tavemark, A. (2013), *Att värdera operativ förmåga i styrningen av Försvarmakten*, FOI-R—3632—SE, Januari 2013.

Intervjuer

Anders Persson, f.d. ekonom på Högkvarteret och f.d. ekonomichef vid FMLOG, Försvarmakten

Anders Silwer, f.d. chef för Insatsledningen (nu chef för Produktionsledningen), Försvarmakten

Bernt Öström, Forskningsledare, Totalförsvarets forskningsinstitut

Gunnar Magnusson, f.d. chef för Ekonomistaben, Försvarmakten

Göran Mårtensson, f.d. chef för Produktionsledningen (nu chef för Insatsledningen), Försvarmakten

Hans-Erik Wahl, Koncernredovisningsekonom, Försvarmakten

Helena Holmstedt, Ekonomidirektör, Försvarmakten

Jan Salestrand, Chef för Ledningsstaben, Försvarmakten

Kaj Persson, f.d. Kansliråd, Förvarsdepartementet

Lena A de Laval, Senior controller, Försvarmakten

Ola Hedin, Departementsråd, Förvarsdepartementet

Olle Hjelm, Kansliråd, Förvarsdepartementet

Peter Mild, Departementsråd, Förvarsdepartementet

Reidar Ljöstad, Departementsråd, Förvarsdepartementet

Robert Cagnell, f.d. chef för Ekonomistabens analysavdelning,
Försvarmakten

Solbritt Svensson, Senior controller, Försvarmakten

Ulf Jonsson, Förste Forskare, Totalförsvarets forskningsinstitut

Sammanfattning

Denna rapport behandlar implementeringen av FEM som är Försvarmaktens Ekonomimodell. Implementeringen av FEM har dragit ut på tiden och den ursprungliga initiativtagaren Förvarsdepartementet har önskat få en beskrivning av status på införandet av FEM.

Rapporten syftar även till att ge stöd till Förvarsdepartementet i de framtida önskemålen och den framtida användningen av FEM som en del i styrningen av Försvarmakten.

FEM ska enligt de ursprungliga intentionerna öka förutsättningarna för Förvarsdepartementet att styra Försvarmakten på resultat i form av produkter, bl.a. insatsorganisation och dess krigsförband, snarare än produktion och produktionsresurser.

Arbetet har utförts genom intervjuer, litteraturstudier och underlag i form av olika dokument från primärt Försvarmakten och Förvarsdepartementet i ärendet.

Rapportens slutsatser pekar på behov av en tydligare koppling av ekonomiredovisningen från FEM till de styrningsprocesser den är tänkt att utgöra underlag till. Det finns ett behov att tydliggöra användningen och nyttan av den nya ekonomiredovisningen som FEM ska innehålla. Detta behov av tydliggörande gäller såväl för Förvarsdepartementet som inom Försvarmakten. Om detta behov inte tydliggörs och förankras i organisationen riskerar den tänkta nyttan av införandet av FEM bli avsevärt reduceras.

För att FEM ska förverkliga de ursprungliga intentionerna krävs engagemang och intresse hos såväl Förvarsdepartementet som Försvarmakten och dess ledning. I nuläget är kunskapen och medvetandet av FEM lågt i organisationen.

Rapporten pekar också på att planering, beslut och uppföljning av Försvarmaktens verksamhet kräver olika verktyg för ekonomisk analys och värdering varav FEM främst är ett uppföljningsverktyg.

Nyckelord: Ekonomistyrning, Försvarmakten, redovisningssystem, verksamhetsstyrning, kostnadsfördelning, resultatstyrning.

Summary

This report discusses the implementation of FEM, which is the Model for Financial Control , Economy Management and Accounting used in the Armed Forces. The implementation of FEM has been delayed and the original initiator, the Ministry of Defence, wanted to get a description of the status of the introduction of FEM.

The report also aims to provide guidelines to the Ministry of Defence regarding the future use of the FEM as part of the governance of the Armed Forces.

According to the original intentions, FEM is supposed to increase the possibility for the Defence Department to govern the Armed Forces with regard to end results or products, which is Defence Organisation and the military units, rather than to production and production resources.

The work has been carried out through interviews and document studies of various documents from primarily the Armed Forces and the Ministry of Defence.

The findings of the report point to the need for a clearer connection of economic information from FEM to the management processes it is intended to support. It is necessary to clarify the use and benefits of the new economic information that FEM can provide. This need for clarification applies to both users within the Ministry of Defence and users within the Armed Forces. If this need is not met and the benefits of FEM is not made clear and accepted in the organization, the success in introducing FEM is at risk.

To meet the original intentions of FEM, requires the involvement and interest of both the Ministry of Defence and the management in the Armed Forces. At present, both organizations knowledge and awareness of FEM are low in the organizations as a whole.

The report also indicates that planning, decision making and monitoring of the Armed Forces operations require different tools of economic analysis and valuation of which FEM is primarily a monitoring tool.

Keywords: Financial control, accounting, Armed Forces, business management, cost distribution, performance management.

FOI är en huvudsakligen uppdragsfinansierad myndighet under Försvarsdepartementet. Kärnverksamheten är forskning, metod- och teknikutveckling till nytta för försvar och säkerhet. Organisationen har cirka 1000 anställda varav ungefär 800 är forskare. Detta gör organisationen till Sveriges största forskningsinstitut. FOI ger kunderna tillgång till ledande expertis inom ett stort antal tillämpningsområden såsom säkerhetspolitiska studier och analyser inom försvar och säkerhet, bedömning av olika typer av hot, system för ledning och hantering av kriser, skydd mot och hantering av farliga ämnen, IT-säkerhet och nya sensorers möjligheter.



FOI
Totalförsvarets forskningsinstitut
164 90 Stockholm

Tel: 08-55 50 30 00
Fax: 08-55 50 31 00

www.foi.se