

Ref KB
Oc

Kapitalkostnader inom försvaret

Nya former för finansiell styrning

SOU

1991:20

Betänkande av utredningen om
kapitalkostnader för mark, anläggningar
och lokaler inom det militära försvaret





Statens offentliga utredningar

1991:20

Försvarsdepartementet

Kapitalkostnader inom försvaret

Nya former för finansiell styrning

Betänkande av utredningen om kapitalkostnader för mark,
anläggningar och lokaler inom det militära försvaret
Stockholm 1991

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 48

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malm Morgsgatan 5, Stockholm.

REGERINGSKANSLIETS
OFFSETCENTRAL
Stockholm 1991

ISBN 91-38-10747-3
ISSN 0375-250X

Till Statsrådet och chefen för försvarsdepartementet

Genom beslut den 17 maj 1990 bemyndigades chefen för försvarsdepartementet, Statsrådet R. Carlsson att tillkalla en särskild utredare för att utreda och föreslå former för införande av kapitaltjänstkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret.

Med stöd av detta bemyndigande beslutade departementschefen den 23 augusti 1990 att såsom särskild utredare tillkalla f.d. avdelningschefen Britt-Marie Bystedt.

Som sakkunniga åt utredaren förordnades politiskt sakkunnige Dan Ohlsson och departementsråd Bo Riddarström.

Som experter åt utredaren förordnades revisionsdirektör Karl Erik Duke, revisionsdirektör Claes-Göran Gustavsson, byggnadsråd Bo-Göran Ryberg samt avd.chef Karl-Erik Hagström.

Under utredningens gång har kontakter tagits med företrädare för överbefälhavaren.

Utredningen har antagit namnet Utredningen angående kapitalkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret.

Till sekreterare förordnades departementssekreterare Mats Midsander.

Utredningen har nu avslutat sitt arbete och överlämnar härmed sitt betänkande (SOU 1991:20) Kapitalkostnader inom försvaret - nya former för finansiell styrning.

Stockholm i februari 1991

Britt-Marie Bystedt

/Mats Midsander

INNEHÅLL

Sid.

FÖRKORTNINGAR	5
SAMMANFATTNING	7

1 UTREDNINGSUPPDRAGET

1.1 Direktiv	11
1.2 Utredningsarbetets bedrivande och disposition	13

2 BAKGRUND OCH NULÄGE

2.1 Inledning	17
2.2 Föreskrifter om ägande och förvaltning av statliga fastigheter	18
2.3 Förvaltningsansvaret för försvarets myndigheter	19
2.4 FPE-systemet inom försvarsmakten	21
2.5 Nuvarande fastighets- och lokalbestånd inom försvaret	23
2.6 Befintliga tillgångars värde	26

3 INFÖRANDE AV KAPITALKOSTNAD FÖR MARK;
ANLÄGGNINGAR OCH LOKALTILLGÅNGAR

3.1 Bakgrund.....	29
3.2 Syfte.....	30
3.3 Externa krav på redovisningen av tillgångar och kapitalkostnader.....	32
3.4 Anslagsredovisning.....	34
3.5 Nya redovisningsmetoder.....	34
3.6 Ekonomistyrning i en decentraliserad organisa- tion	35

3.7 Internpris på lokaler (internhyra).....	36
3.8 MAL-konceptet.....	38
3.9 Byggnadsstyrelsens nya investeringsmodell.....	39
3.10 Kapitalkostnadsbegreppet.....	41
3.11 Kapitalkostnad för försvarets mark-, anläggnings och lokaltillgångar.....	42

4 FÖRSLAG

4.1 Allmänt	49
4.2 Ny invärdering	49
4.3 Ny modell för försvarets ekonomiska fastighets- förvaltning.....	51
4.4 Neutralitet i förhållande till försvarsramen ..	52
4.5 Incitament i lokalförsörjningsprocessen	54
4.6 Förslagets genomförande	55

BILAGOR

Bilaga 1 Ny redovisningsmodell för statliga fastig- heter	57
Bilaga 2 Några metoder för beräkning av kapital- kostnad för internhyra	59
Bilaga 3 Kapitalbaser - illustration	65

FÖRKORTNINGAR

Dnr	
FCF	Försvarets civilförvaltning
FFS	Försvarets författningssamling
FiU	Finansutskottet
FMV	Försvarets materielverk
FortF	Fortifikationsförvaltningen
FPE	Försvarets planerings- och ekonomisystem
FÖU	Försvarsutskottets betänkande
HPG	Huvudprogram
HPO	Huvudproduktionsmråde
KPI	Konsumentprisindex
MAL	Mark, anläggningar och lokaler
Prop	Proposition
RRV	Riksrevisionsverket
rskr	Riksdagsskrivelse
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

SAMMANFATTNING

Regeringen beslöt den 17 maj 1990 att bemyndiga chefen för försvarsdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att utreda och föreslå formerna för införande av kapitaltjänstkostnader för mark, anläggningar och lokaler hos myndigheter med anslag inom den militära utgiftsramen.

I direktiven till utredningen anges att utredningen skall föreslå ett system med kapitaltjänstkostnader där myndigheterna inom det militära försvaret belastas med kapitaltjänstkostnader istället för nuvarande system med investeringsmedel som sedan direktavskrivs.

Vidare anges att utredaren bör sträva efter lösningar som underlättar samordning med den civila statsförvaltningen.

Utredningen har haft som målsättning att söka föreslå en modell som så långt möjligt överensstämmer med den inriktning av den statliga lokalförsörjningsprocessen som kommit till uttryck i riksdags- och regeringsbeslut och det omfattande förnyelsearbete som för närvarande pågår inom försvaret.

Utredningen har antagit namnet Kapitalkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret.

Bakgrund och nuläge

I kapitel 2 redovisas kortfattat utgångspunkterna för utredningsarbetet nämligen vilka rättsregler som styr försvarsmaktens mark-, anläggnings- och lokalförsörjning samt roll- och ansvarsfördelningen inom området. En beskrivning av nuvarande fastighets- och lokalbestånd inom

försvaret samt befintliga tillgångars värde är behövlig för framställningen.

Försvaret förfogar över totalt ca 405.000 hektar mark. Lokalbeståndet omfattar över 17.000 objekt av varierande karaktär.

Härutöver tillkommer ett stort antal befästningar och andra anläggningar för krigsorganisationen. Över 70 % av det för fredsorganisationen avsedda lokalbeståndet är uppfört före 1960.

Det invärderade byggnadsvärdet (exklusive befästningsanläggningar) uppskrivet till 1987 års prisnivå är 22,6 miljarder kronor. Marken uppgick vid den senaste markvärderingen till ett belopp på ca 629 miljoner kronor.

Kapitalkostnad för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret

I kapitel 3 behandlas det egentliga uppdraget nämligen en beskrivning av motiven för att införa ett system med kapitalkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret samt hur en sådan modell kan se ut.

Här lämnas också en kort redogörelse för vilka krav som därvid bör ställas på såväl den externa som den interna redovisningen hos myndigheterna.

Utgångspunkten för mitt förslag i denna del är att redovisningen anpassas efter den nya redovisningsmodell som utvecklats av riksrevisionsverket, vilken ger bättre möjligheter att erhålla en ekonomisk information inom försvaret.

Motivet med en kapitalkostnad är att den skall medverka till ett ökat kostnadsmedvetande och därmed en bättre hushållning med lokalresurserna. Delegation av ansvar till regional/lokal myndighet och lokalbrukare tillsammans med införande av incitament i processen är därför nödvändiga

åtgärder.

Kapitalkostnad för de tillgångar som disponeras av försvarsmaktens är i första hand motiverad för sådana objekt som används i fredsverksamheten. Dessa har på sedvanligt sätt betraktats som produktionsfaktorer. Detta är dock inte fallet för objekt som enbart är avsedda för krigsorganisationen.

Utredningen har översiktligt behandlat ekonomistyrning i en decentraliserad organisation och i anslutning till detta beskrivit internhyressystemets roll samt redovisat olika metoder för beräkning av kapitalkostnaden i ett sådant system.

Utredningens förslag

Utredningens förslag är att kapitalkostnad skall belasta såväl nya investeringar som befintliga tillgångar inom det militära försvaret. Befästningar har dock undantagits. Befintliga mark-, anläggnings- och lokaltillgångar behöver därför invärderas.

En ny modell för finansiering av investeringar föreslås. Efter samma modell som nu skall gälla för byggnadsstyrelsen dvs. att byggnadsstyrelsen skall finansiera investeringar med lån i riksgäldskontoret föreslås att nya investeringar i försvaret också efter investeringsbemyndigande kan tilldelas låneutrymme i riksgäldskontoret.

För att erhålla ett likformigt ekonomiskt system för såväl nya som befintliga mark, anläggnings- och lokaltillgångar föreslås även de befintliga tillgångarnas värden vara finansierade med lån som löper på villkor liknande nyinvesteringarnas.

De kapitalutgifter, räntor och amorteringar, som uppkommit hos fortifikationsförvaltningen i anledning av upptagna lån hos riksgäldskontoret täcks av huvudprogrammyndigheterna inom ramen för en marknadsanpassad hyra. Hyrorna

bör därutöver ge ett överskott som FortF levererar in till statsbudgeten.

Fortifikationsförvaltningen föreslås uppdras att i samråd med riksrevisionsverket göra en ny invärdering av befintliga tillgångar.

Vid bestämmandet av vilka marknadsanpassade hyror som fortifikationsförvaltningen i inledningsskedet skall ta ut föreslås fortifikationsförvaltningen ha ett nära samråd med överbefälhavaren och försvarsgrencheferna.

Detta gäller även vid bedömningen av vilka objekt av befästningskaraktär m.m., som ej bör belastas med kapitalkostnader.

Förslaget har i enlighet med utredningsdirektiven utformats så att neutralitet kan uppnås i förhållande till den militära utgiftsramen. Möjlig tidpunkt för införande av ett kapitalkostnadssystem enligt den principmodell som redovisats har angivits till budgetåret 1992/93 för nyinvesteringar samt budgetåret 1993/94 för befintliga anläggningstillgångar.

Fortsatt arbete med framtagande av ett kapitalkostnadssystem inom det militära försvaret enligt modellen uppdras åt fortifikationsförvaltningen i samråd med överbefälhavaren och riksrevisionsverket.

1 UTREDNINGSUPPDRAGET

1.1 Direktiv

Vid sammanträde den 17 maj 1990 fattade regeringen beslut om följande direktiv för en utredning om införande av kapitaltjänstkostnader för mark, anläggningar och lokaler hos myndigheter med anslag inom den militära utgiftsramen.

Chefen för försvarsdepartementet statsrådet R. Carlsson anförde i detta sammanhang:

"Jag föreslår att en särskild utredare bör tillkallas för att utreda och föreslå former för införande av kapitaltjänstkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret, dvs. för de myndigheter inom försvarsdepartementets område som finansieras inom den militära utgiftsramen".

Bakgrund

Inom det militära försvaret tillämpas sedan lång tid tillbaka ett system för finansiering av investeringar i mark, anläggningar och lokaler som innebär att myndigheterna erhåller medel för sådana investeringar via sina anslag. När investeringen väl har gjorts belastas inte myndigheterna med de kostnader för kapital m.m. som uppkommer i anslutning till en sådan investering.

I stora delar av statsförvaltningen i övrigt tillämpas ett system där myndigheterna betalar marknadsmässig hyra för sina lokaler. Den fastighetsförvaltande myndigheten får därigenom täckning för de kapitalkostnader som belastar lokalförsörjningen.

I propositionen 1988/89:80 lämnades ett förslag till

riktlinjer för samordnad lokalförsörjning. Till grund för förslaget låg betänkande (SOU 1988:36) Effektiv statlig lokalförsörjning. I propositionen uttalas bl.a.; "Ett mycket viktigt led i att få en korrekt kostnadsbild för anläggnings- och lokalförsörjningen inom försvaret är att dessa tillgångar så långt som det är praktiskt möjligt belastas med kapitaltjänstkostnader, som sker inom övriga samhällssektorer. Härmed skapas en grund för samordning mellan försvarsmakten och det civila området på alla nivåer och för olika delar av anläggnings- och lokalförsörjningsprocessen. En dylik omläggning av redovisningen inom det militära försvaret bör utredas skyndsamt så att det kan genomföras i anslutning till kommande försvarspolitiska beslut år 1991. Förändringarna bör givetvis vara neutrala i förhållande till den militära utgiftramen."

Riksdagen (FÖU 1988/89:14) hade inget att erinra mot detta uttalande.

Uppdragets omfattning

Utredaren bör enligt de ovan nämnda riktlinjerna lämna förslag till hur ett system skall utformas där myndigheterna inom det militära försvaret belastas med kapitaltjänstkostnader i stället för att få investeringsmedel som sedan direktavskrivs. Behov av eventuella undantag från den föreslagna lösningen bör också redovisas, exempelvis när det gäller befästningar eller andra anläggningar med speciellt militär användning. Utredaren bör sträva efter lösningar som underlättar samordning med den civila delen av statsförvaltningen.

Arbetets bedrivande

Uppdraget bör snarast ges till en särskild utredningsman. Arbetet bör bedrivas i nära samarbete med överbefälhavaren, fortifikationsförvaltningen, försvarets civilförvaltning, byggnadsstyrelsen och riksrevisionsverket.

Regeringens direktiv (1984:5) till kommittéer skall

beaktas.

Utredarens förslag bör redovisas senast den 15 oktober 1990.

Hemställan

Jag hemställer att regeringen bemyndigar chefen för försvarsdepartementet

att tillkalla en särskild utredare - omfattad av kommittéförordningen (1976:119) - med uppgift att utreda och föreslå formerna för införande av kapitaltjänstkostnader för mark-, anläggnings- och lokalförsörjningen hos myndigheter med anslag inom den militära utgiftsramen.

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt utredaren.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnaderna skall belasta fjärde huvudtitelns anslag A 2.

Utredningar m.m."

1.2 Utredningsarbetets bedrivande samt disposition

I direktiven anges att utredningen skall lämna förslag till hur ett system med kapitaltjänstkostnader skall utformas där myndigheterna inom det militära försvaret belastas med kapitaltjänstkostnader i stället för att få investeringsmedel som sedan direktavskrivs.

Vidare anges att utredaren bör sträva efter lösningar som underlättar samordning med den civila delen av statsförvaltningen. Detta har varit mina utgångspunkter för arbetet.

Arbetet har bedrivits i samarbete med företrädare från myndigheter som berörs av ett system med kapitaltjänstkostnader. Några av dem har jag använt som experter i utredningen.

För att bl.a. beskriva hur en kapitaltjänstkostnads-komponent kan inordnas i pågående utvecklingsarbete med internhyror inom det militära försvaret har jag anlitat en särskild konsult, Olle Ahlström från K-konsult i Lund.

Tidigt konstaterade jag att det finns delade uppfattningar beträffande nödvändigheten av och nyttan med en kapitaltjänstkostnad för försvarets mark, anläggnings- och lokaltillgångar.

Tillsammans med den idag ej helt tydliga roll- och ansvarsfördelningen inom försvarets lokalförsörjning har detta komplicerat mitt arbete.

Målsättningen har varit att inom nu gällande ramar försöka hitta en modell som så långt möjligt överensstämmer med den inriktning av den statliga lokalförsörjningsprocessen som kommit till uttryck i riksdags- och regeringsbeslut och det omfattande förnyelsearbete som för närvarande pågår inom försvaret.

I kapitel 2 kommer jag att kortfattat beskriva bakgrund och nuläge dvs. redogöra för vissa rättsregler m.m. inom området samt hur försvarets nuvarande fastighets- och lokalbestånd ser ut.

I kapitel 3 diskuteras det egentliga uppdraget nämligen hur en modell med kapitaltjänstkostnad inom försvarets lokalförsörjning kan se ut. Jag har därvid inriktat mig på att föreslå en modell som möjliggör att kapitaltjänstkostnaden kan inordnas i ett system med intern prissättning av fastighetsutnyttjandet.

Mitt förslag redovisas i kapitel 4. Här redovisar jag bl.a. vilket värde på mark-, anläggning- och lokaltillgångarna som skall utgöra bas för beräkning av kapitaltjänstkostnaden samt föreslår en ny modell för försvarets ekonomiska fastighetsförvaltning.

När det gäller begreppet kapitaltjänstkostnad kommer vi i den fortsatta framställningen att använda det under senare år inom såväl offentlig verksamhet som inom näringslivet mer vedertagna begreppet kapitalkostnad. Innebörden i begreppet beskrivs i avsnitt 3.10.

Utredningen har antagit namnet Kapitalkostnader för mark, anläggningar och lokaler inom det militära försvaret.

2.1 Inledning

Under det senaste decenniet har såväl i näringslivet som i den offentliga förvaltningen en decentraliseringsprocess ägt rum. Decentraliseringen syftar till att i den stora organisationen införa den lilla organisationens närhet till ledningsfunktioner och det engagemang som därmed är möjligt att skapa för organisationen och dess verksamhet. Decentraliseringen i sig förutsätter emellertid dels en välutvecklad målstyrningsfunktion dels en verksamhets- och resultatuppföljning.

Att styra med mål innebär att öka handlingsfriheten och därmed motivation och kreativitet. Önskade resultat ersätter deltaljerade anvisningar och regler.

Mål bör skrivas som inriktningsmål dvs. de ska beskriva det tillstånd man vill uppnå inom överskådlig tid. Under ett verksamhetsår kan det av olika skäl vara omöjligt att från utgångsläget nå önskat tillstånd, men man kan sätta upp delmål för året. Detta är ett resultatmål och det mål som återfinns i budgetprocessen. Inriktningsmålen skall vara inbördes prioriterade och nedbrytbara från högre chef till lägre. Resultatmålen skall vara mätbara, tidsbestämda och realiserbara.

Målstyrning förutsätter först och främst klara och tydliga målbilder. Förmågan hos ledningen att kommunicera och förankra mål och strategier och få de genomarbetade värderingarna att nå ut till medarbetarna är avgörande för framgången. Styrnings- och belöningssystem måste harmonisera med ledningens budskap.

Med målprocessen som grund kan verksamhetsbeskrivningar,

prioriteringar och budgetering göras.

Ökad decentralisering ökar kraven på kontroll, men inte av detaljer utan av uppnådda resultat relaterade till de mål som fastställts. Det är angeläget att göra uppföljningen av resultaten enkel, där det går, främst genom att använda nyckeltal. En enkel uppsättning av nyckeltal ger möjlighet till snabb och tät rapportering med åtgärdsinriktade förklaringar.

En ny yrkesfunktion - controllerfunktionen - håller på att introduceras även i den offentliga förvaltningen. En controller har inte främst en kontrollerande funktion utan dennes viktigaste uppgifter ligger på de strategiska området dvs. att tidigt slå larm, om saker och ting inte görs på rätt sätt eller om någon del av verksamheten behöver förändras dvs. om rätt saker inte görs. Controllern bidrar med andra ord till att målen omprövas regelbundet då situationen ändras.

En av grundtankarna bakom 3-årsbudgetering med ramanslag är att i samband med decentraliseringen öka myndigheternas möjligheter till långsiktig planering och skapa ekonomiska incitament för att bedriva god hushållning med resurserna.

2.2 Föreskrifter om ägande och förvaltning av statliga fastigheter

De grundläggande bestämmelserna om ägande och förvaltning av statlig egendom ges i regeringsformen 9 kap. §§ 8 och 9. Där anges att statens medel och dess övriga tillgångar står till regeringens disposition. Riksdagen fastställer i den omfattning som behövs grunder för förvaltningen av statens egendom och förfogande över den. Riksdagen kan därvid föreskriva att åtgärd av visst slag inte får vidtas utan riksdagens medverkan.

Egendom som anskaffats för medel som anvisats av riksdagen får inte disponeras på sätt som strider mot riksdagens

anslagsbeslut. Egendom som har förvärvats enligt riksdagens beslut får i princip inte säljas utan riksdagens hörande. Ägare till statens egendom är staten.

2.3 Förvaltningsansvaret för försvarets myndigheter

Det regelverk som styr försvarsmaktens mark- anläggnings- och lokalförsörjning är främst förordningen om verksamheten inom försvarsmakten (SFS 1990:53).

I verksamhetsförordningen anges förutom allmänna föreskrifter för totalförsvaret de olika myndigheternas roll och ansvar inom respektive verksamhetsfält.

Som verksamhetsfält för FortF anges bl.a. produktionsansvar för delprogrammet fortifikationsförvaltningen inom huvudproduktionsområdena Ledning och förbandsverksamhet samt anskaffning av mark, anläggningar och lokaler. FortF. skall bl.a.

- företräda staten som byggherre enligt 9 kap. 1 § plan- och bygglagen i samband med byggnadsarbeten m.m.,
- svara för registrering av försvarsmaktens fastigheter,
- svara för bevakning av statens rätt rörande fast egendom.

Fortifikationsförvaltningen har vidare fackuppgifter inom sakområdet fastighetsförvaltning.

Att statens rätt i angelägenheter som rör fast egendom såväl vid som utom domstol skall bevakas av FortF upprepas i förordningen (SFS 1983:277) om handläggning av ärende, tjänstetillsättning m.m. inom försvarsmakten.

Kompletterande riktlinjer till Verksamhetsförordningen gavs i förordningen om fastighetsförvaltning inom försvarsmakten (SFS 1983:39) vilken dock regeringen upphävt fr.o.m. 1991-01-01.

En översyn av förordningen gjordes nyligen bl.a. i syfte att anpassa densamma till fortifikationsförvaltningens nya roll som avgiftsfinansierad myndighet.

Vid nämnda översynsarbete konstaterades dock att huvuddelen av bestämmelserna redan reglerades i Verksamhetsförordningen. Av bl.a. denna anledning fann regeringen skäl att upphäva fastighetsförvaltningsförordningen från utgången av år 1990.

Fastighetsförvaltningsansvaret är inom försvaret delat på flera myndigheter vilket tillsammans med brister i den formella regleringen och sambandet med FPE, se nedan, inneburit att viss oklarhet i dag föreligger i ansvarsfördelningen. Den närmare innebörden i begreppet och fördelningen av fastighetsförvaltningsansvaret behöver preciseras.

En utredning har nyligen tillsatts, Utredningen om statens fastighetsförvaltning, med direktiv att bl.a. se över dessa frågor inom statsförvaltningen.

Enligt utredningsdirektiven är det särskilt två förhållanden som motiverar ett närmare studium av ansvarsfördelningsfrågan. Dels är det den inom olika sektorer pågående utvecklingen mot ökad delegering av kostnadsansvar, verkställighet m.m. avseende fastighetsförvaltningen till brukarna av fastigheterna, vilket måste kopplas till tydliga uttryck för förvaltningsansvaret gentemot staten som ägare, dvs. vidmakthållandet av fastighetskapitalet och tillgodogörande av dess tillväxt.

Dels anges att det är möjligt att förändringar i ansvarsfördelning, t.ex. koncentration av förvaltningsansvaret till färre myndigheter, kan leda till ökad effektivitet i fastighetsförvaltningen.

För en utredning om kapitalkostnader inom försvaret har de oklara ansvarsförhållandena på detta område självklart

inneburit särskilda problem inte minst i samband med myndighetskontakterna.

Min utgångspunkt för denna utredning har varit den nu gällande roll- och ansvarsfördelning som den anges i verksamhetsförordningen. Jag har ej vare sig funnit anledning eller som min uppgift att föreslå radikala förändringar i detta avseende men sökt bygga en modell som svarar mot den pågående utvecklingen mot en ökad delegering och decentralisering.

2.4 Planerings- och ekonomisystemet inom försvarsmakten

Försvarets planerings- och ekonomisystem (FPE) är ett samlat ledningssystem för all verksamhet i fred inom försvaret. Syftet med ledningssystemet är att skapa ett sådant arbetssätt och ett sådant beslutsunderlag att man med tillgängliga resurser kan åstadkomma dugliga krigsförband och en beredskap som är anpassad till de säkerhetspolitiska förhållandena. De grundläggande idéerna bakom ledningssystemet är att beslutsbefogenheterna så långt det är möjligt skall delegeras till myndigheterna och kunna delegeras vidare inom resp. myndighet samt att målstyrning skall tillämpas.

För att beskriva olika myndigheters ansvar i fredstid används begreppen program, produktion och fack.

Försvarsmakten är indelad i fem huvudprogram (hpg.) Dessa program är indelade i delprogram (dpg.). F.n. finns följande fem huvudprogram.

- Hpg. 1 Arméförband
- Hpg. 2 Marinförband
- Hpg. 3 Flygvapenförband
- Hpg. 4 Operativ ledning m.m.
- Hpg. 5 Gemensamma myndigheter och funktioner
(bl.a. FortF).

Överbefälhavaren (ÖB) har direkt under regeringen det övergripande programansvaret. Försvarsgrenscheferna och ÖB har programansvar för var sitt huvudprogram (Hpg. 1 - Hpg. 4). Övriga myndigheter på central nivå har programansvar för var sitt delprogram inom Hpg. 5. Myndighet med programansvar föreslår mål för programmet eller delprogrammet, fördelar resurser och följer upp resultat. Den skall även samordna verksamheten mellan olika produktionsområden och värdera produktionsresultatet i förhållande till målen.

Huvudprogrammyndigheterna, dvs. cheferna för Armén, Marinen och Flygvapnet (CA, CM och CFV) samt ÖB vad gäller Hpg. 4 är ansvariga för lokal- och anläggningsförsörjningsplaneringen inom resp. Hpg. Inom Hpg. 5 är resp. delprogrammyndighet ansvarig.

Planeringen sker med understöd av och i samverkan med FortF. Samordning med försvarets materielverks (FMV) planering erfordras. För anskaffning m.m. av anläggningar som ingår i krigs- och beredskapsorganisationen utgår planeringen från systemplaneringen för resp. materiel-system samt krigsorganisationsplaner. För anskaffning m.m. av förråd är krigsorganisationsplanerna styrande. För anläggningar och lokaler som erfordras för organisationen i fred och grundberedskap utgår planeringen från resp. huvudprogrammyndighet ledd generalplanering. Samtliga etablissemang för organisationen i fred, utbildningsläger och materielförvaltningar omfattas av generalplaneringen.

FortF. understöder huvudprogrammyndigheterna samt samverkar med FMV och övriga berörda fackmyndigheter inom försvaret samt med kommunerna m.fl. i systemplaneringen, krigsorganisationsplaneringen samt generalplaneringen. Understödet omfattar betydande insatser avseende behovsutredning, realiserbarhetsprövning, genomförandeplanering samt dokumentation.

Huvudprogrammyndigheterna upprättar med stöd av FortF och FMV samt övriga berörda fackmyndigheter inom försvaret

underlag till ÖB:s programplan. Programplaneringen omfattar två femårsperioder. I programplanerna anges projekten med kostnad fördelad på budgetår.

FortF upprättar i samråd med huvudprogrammyndigheterna en sexårig produktionsplan (löpande produktionsår plus fem år) för Hpo. 3. Planen är sorterad på a) Hpg., b) befästningar, flygbaser, kaserner m.m. och c) militärområden (milo).

Behovsutredningar med kostnads- och effektanalyser, som genomförs efter system- och generalplanering, sker under ledning av huvudprogrammyndighet men genomförs av lägre regional/lokal myndighet.

2.5 Nuvarande fastighets- och lokalbestånd inom försvaret

Den mark försvaret förfogar över omfattar totalt ca 405 000 hektar. Av denna yta är ca 165 000 hektar domän- och kronoöverlappsmark i övre Norrlands inland, som används av försvarets materielverk för bl.a. robotförsök. Ca 13 000 hektar - varav 8 000 ägs av försvaret - används för befästningar och andra anläggningar inom krigsorganisationen. Återstående ca 225 000 hektar tas mera direkt i anspråk som övningsmark m.m. för utbildning av värnpliktiga. Angiven övningsmark fördelar sig på 142 000 hektar som är upplåten med nyttjanderätt. Härav tillhör ca 67 000 hektar domänverket medan övrig mark arrenderas från kommuner och enskilda. Den av försvaret ägda marken, totalt ca 150 000 hektar, fördelar sig på ca 55 000 hektar produktiv skogsmark, ca 12 000 hektar jordbruksmark, ca 3 000 hektar kasernområden och ca 80 000 hektar annan mark.

Försvarets lokalbestånd omfattar över 17 000 objekt med en volym på drygt 21 miljoner m^3 , varav drygt 19 miljoner m^3 uppvärmd volymomvandlat till area ca 4,2 resp. 3,8 miljoner m^2 . Vidare disponeras ca 1,2 miljoner m^2 inhyrd area för fredsorganisationen. Utöver försvarets bestånd av lokaler för fredsorganisationen tillkommer totalt ca 10 mil-

joner m³ befästningar, 32 000 objekt och övriga anläggningar för krigsorganisationen.

Byggnadsbeståndet omfattar byggnader av mycket varierande karaktär som förläggningar, matnrättningar, sjukhus, utbildningslokaler, kontor, verkstäder och förråd.

Kaserner

Normalt är detta byggnader inom ett geografiskt ganska litet område, ofta i anslutning till en kommun. Verksamheten i dessa byggnader och deras utformning har många civila anknytningar (t.ex. kontor, förläggnings- utbildnings- och verkstadslokaler) samtidigt som också en stor del av beståndet präglas av speciell militär verksamhet. Beröringspunkterna med motsvarande civil verksamhet är alltså många, samtidigt som syftet med byggnaderna är att möjliggöra en löpande förbandsproduktion.

Befästningar

Befästningar omfattar många olika typer och storlekar, ofta belägna på avsides platser. Befästningarna har ingen civil motsvarighet med undantag för vissa anläggningar hos t.ex. byggnadsstyrelsen, banverket, vattenfall och televerket.

Befästningarna är lokaliserade mot bakgrund av operativa och taktiska bedömningar och har i de flesta fall inga uppgifter i fred eller civila beröringspunkter.

Flygbaser

Flygbaser består av befästningar och flygfält. Detta innebär att det på flygfältsdelen finns beröringspunkter med civil flygverksamhet och på många orter sker ett samnyttjande av flygfälten i fred.

Övriga fastigheter

Denna grupp innehåller t.ex. mobförråd och läger.

Ovanstående fyra objekttyper uppvisar även skillnader ur kapitalvärdesynpunkt. Med kapitalvärde menar jag här möjligheten att återskapa kapital ur byggnad/anläggning.

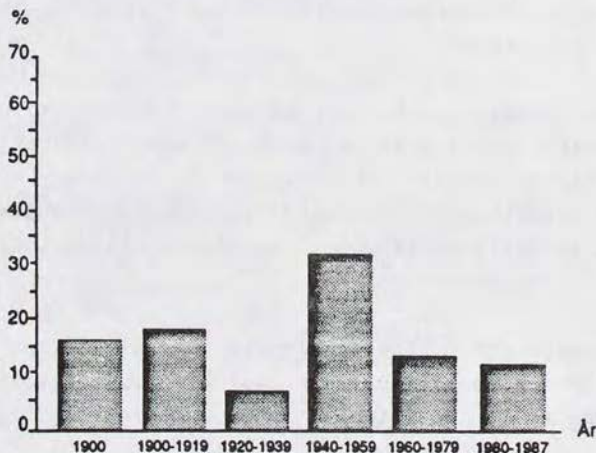
Kaserner har normalt ett eget kapitalvärde, vilket innebär att det är av intresse för staten att skydda detta värde oberoende av om verksamhet bedrivs eller vilken typ av verksamhet som bedrivs.

Befästningar torde inte ha eget kapitalvärde utan förvaltningsinsatserna bestäms av de operativa och taktiska kraven på tillgänglighet och utnyttjande. När dessa krav upphör får befästningen troligtvis ett negativt kapitalvärde dvs. avvecklingskostnaden. Det finns alltså inte ett "egenvärde" i en befästning.

För flygbaserna och övriga fastigheter gäller i princip samma resonemang som för befästningar men vissa flygfält och fastigheter kan ha ett stort egenvärde och kapitalvärde.

Figur 1.1

Det av försvaret förvaltade statsägda lokalbeståndets fördelning på åldersklasser (avser lokaler för fredsorganisationen).



Av figuren kan konstateras att över 70 % av lokalbeståndet är uppfört före 1960.

2.6 Befintliga tillgångars värde

För anläggningstillgångar gäller § 17 Förordningen (1979:1212) om statliga myndigheters bokföring (bokföringsförordningen)

"Anläggningstillgångar tas vid förvärvstillfället upp till anskaffningsvärdet.

På en anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller på annan

därmed jämförlig orsak, skall årligen avskrivning ske med det belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan. Avskrivningstiderna skall anpassas till tillgångarnas ekonomiska livslängd.

Har värdet på en anläggningstillgång varaktigt gått ned skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Anläggningar, som äger ett bestående värde som väsentligt överstiger det belopp med vilket de är uppförda i närmast föregående balansräkning, får tas upp till högst detta belopp.

Det belopp varmed uppskrivning sker skall användas till uppskrivning av statskapitalet eller föras till annan specificerad post på balansräkningens passivsida."

Riksrevisionsverket har i en förstudie Statens markinnehav (Dnr 1987:1350) granskat den statliga fastighetsförvaltningen. I studien konstateras att det för närvarande inte ställs några krav på myndigheterna att på ett någorlunda rättvisande sätt visa marknadsvärdet på statens fasta egendom. Utredarna framhåller bl.a. att det är viktigt med ekonomisk information om statens fastigheter för att få till stånd ett effektivt utnyttjande av mark och byggnader.

Med marknadsvärde avses sannolikt pris för anläggningar, byggnader m.m. vid försäljning på den allmänna marknaden. Vad gäller det marknadsmässiga värdet på den mark som disponeras av försvarsmakten finns det flera faktorer som inverkar. Bland annat den geografiska spridningen som gör det svårt att använda värdemässiga riksgenomsnitt på de olika ägoslagen. Andra faktorer som påverkar värdet är ägofördelning och användningssätt samt på vilket sätt marken kommit i statens ägo. Idag finns ingen tillförlitlig metod med vilken man på ett någorlunda säkert sätt kan ange värdet av försvarets mark.

FortF har fram till 1987-06-30 i förmögenhetsredovisningen tagit upp fastigheterna till ursprungligt anskaffningsvärde och uppräknat med byggkostnadsindex till dagens prisläge efter avdrag för ackumulerade avskrivningar.

För byggnader tillämpades, enligt principerna för de tidigare fastighetsfonderna vilka upphörde 1980, en avskrivningstid om 40 år och en grundavskrivning med 50 % av grundinvesteringen. Vissa administrationsbyggnader ansattes en avskrivningstid om 60 år och en grundavskrivning med 25 % av grundinvesteringen. Befästningsanläggningar avskrevs med 100 % under anskaffningsåret. Värdet på mark togs upp till anskaffningsvärdet.

Efter 1987-06-30 har inga nyinvesteringar eller ombyggnader påförts tillgångsredovisningen i FortF:s byggnadsregister. I brist på andra värderingsgrunder har värdet på den av försvarsmakten ägda marken beräknats till det dubbla bokföringsvärdet.

Vid den senaste markvärderingen 1987-06-30 uppgick det samlade värdet till ca 629 miljoner kronor.

Byggnadsvärdet (exkl. befästningsanläggningar) 1987-06-30 är i FortF byggnadsregister upptaget med 6,5 miljarder kronor och invärderat värde - uppskrivet till 1987 års prisnivå - 22,6 miljarder kronor.

Vissa tillgångar - bostäder, fritidsbostäder samt lokaler m.m. som hyrs ut på marknadsmässiga villkor har åsatts taxeringsvärden.

Jag återkommer i den följande framställningen, avsnitt 4.2, till vilket värde på befintliga tillgångar som bör ligga till grund för beräkning av kapitalkostnader.

3 INFÖRANDE AV KAPITALKOSTNAD FÖR MARK, ANLÄGGNINGAR OCH LOKALER INOM FÖRSVARET

3.1 Bakgrund

I den budgetreform som fr.o.m. budgetåret 1991/92 inleds inom den civila statsförvaltningen har en årlig återredovisning till regeringen av uppnådda resultat en central plats. Föreskrifter härom har införts i budgetförordningen (1989:400). I anslutning till förordningen har regeringen utfärdat särskilda vägledningar. En av dessa berör den årliga resultatredovisningen. I denna vägledning lämnas bl.a. vissa utgångspunkter för hur myndigheternas redovisning av kostnaderna för deras verksamhetsområden, produkter etc. skall utformas. Därvid diskuteras kort hur kostnaderna skall beräknas med avseende på hur de fördelas över tiden (periodisering), värderas (värdering) och vilka kostnader och intäkter som skall räknas med (urval).

I 1988 års kompletteringsproposition läggs utgångspunkterna fast för den nämnda budgetreformen. En för min utredning väsentlig fråga är därvid att man slår fast att redovisningen skall förbättras på så sätt att myndigheternas samtliga tillgångar skall tas upp i balansräkningarna, dvs. även anläggningstillgångar som i flertalet myndigheter idag direktavskrivs. På den civila sidan utgör byggnader och ADB-utrustning undantag, genom att dessa redovisas hos centrala myndigheter som påför brukande myndigheter kostnader för avskrivning och ränta i form av hyra.

En viktig utgångspunkt för min utredning är mot den nämnda bakgrunden att försvarets myndigheter bygger upp en redovisning som följer samma utgångspunkter som de civila myndigheterna. Detta innebär att i den externa redovisningen skall försvarsmyndigheternas MAL-tillgångar tas upp

i balansräkningen och skrivs av enligt god redovisnings-sed. Vidare bör avskrivningar och ränta redovisas i denna redovisning enligt för statsförvaltningen gemensamma redovisningsprinciper.

I den externa rapporteringen av försvarets kostnader för program etc. används uppgifter från försvarsmyndigheternas internredovisning. Det är därför viktigt att lägga fast sådana grunder för denna internredovisning att statsmak-terna, representerade av regeringskansliet, kan bedöma kostnadsutvecklingen och att kostnaderna är jämförbara med annan statlig verksamhet. Givetvis bör internredovisningen vara så uppbyggd att den samtidigt ger goda möjligheter för försvarsmyndigheterna att löpande styra verksamheten. Detta kan medföra att olika periodisering, värdering och urval tillämpas i rapporteringen till regeringen respektive i den interna styrningen.

3.2 Syfte

Riksrevisionsverket har i den tidigare nämnda förstudie-rapporten Statens markinnehav (dnr. 1987:1350) uppmärksammat att redovisning av kapitalkostnader för lokalutnyttjandet inom försvaret saknas och att flertalet myndigheter däribland försvarets myndigheter saknar ett system för intern prissättning av fastighetsutnyttjandet.

Den tidigare redovisningen av den statliga förmögenheten över kapitalfonder upphörde i och med budgetreformen 1980. Finansministern uttalade därvid (prop. 1978/79:130) att syftet med förmögenhets- och kapitalredovisning snarare är att förbättra resursstyrningen än att visa aktuell förmögenhet.

Inom försvaret tillämpas numera, som ovan nämnts, ett system där genomförda investeringar i lokaler, anläggningar och mark direktavskrivs till 100 %. Till skillnad från den civila statsförvaltningen belastas inom försvaret den lokalbrukande myndigheten inte av hyres-, eller kapital-kostnader.

I försvarets lokalkostnader tas endast drift-, och underhållskostnader upp.

Riksdagen har godkänt följande nya riktlinjer för den statliga lokalförsörjningen baserade på regeringens förslag i 1988 års budgetproposition (prop. 1987/88:100, bil. 9 s. 36-40 FiU 26, rskr. 338).

1. Statsmakterna och myndigheterna bör lägga ökad vikt vid lokalkostnaderna och deras förändringar
2. Verksamhet och lokalförsörjning bör prövas samlat
3. Lokalförsörjning bör prövas långsiktigt
4. Myndigheter bör ges ökade möjligheter att under kostnadsansvar disponera resurser för lokaler
5. Handläggningen av lokalförsörjningen bör i ökad utsträckning kunna delegeras till myndigheterna.

Inom såväl den civila statsförvaltningen som försvaret eftersträvas en ökad delegering till och ett ökat kostnadsansvar för lokalbrukande myndigheter. Det i kapitel 2.4 ovan beskrivna FPE syftar bl.a. till att så långt möjligt delegera beslutsbefogenheter inom organisationen.

För att detta skall vara möjligt inom lokalförsörjningsprocessen erfordras ett utökat kostnadsmedvetande på lägre regional och lokal nivå. Med det nuvarande systemet framstår lokaler och anläggningar närmast som fria resurser för användaren.

I direktiven till denna utredning sägs att "Ett mycket viktigt led i att få en korrekt kostnadsbild för anläggnings- och lokalförsörjningen inom försvaret är att dessa tillgångar så långt det är praktiskt möjligt belastas med kapitaltjänstkostnader, som sker inom övriga samhällssektorer".

Jag utgår dock ifrån att det inte endast är en korrekt kostnadsbild som eftersträvas.

Framförallt tror jag att kapitalkostnaden är en förutsättning för en fortsatt utveckling mot en ökad delegering av ansvar inom förvarets lokalförsörjning.

Genom ett ökat kostnadsmedvetande hos lokalbrukarna och ett ökat eget ansvar för lokalverksamheten skapas förutsättningar för en effektivare fastighetsförvaltning samt hushållning med befintliga lokalresurser.

Några motiv för att belasta verksamheter i en organisation med en kapitalkostnad är följande:

- o För kalkylering
 - Beräkningar av priser på varor och tjänster för en extern marknad.
 - Beräkning av priser på varor och tjänster för intern marknad (internpriser).
 - Val av investeringsalternativ.
- o För effektivitetsbedömningar.
 - Beräkna avkastning.
 - Bedöma en investerings lönsamhet.
 - Bedöma rationaliseringsåtgärder.
 - Välja tidpunkt för utbyte av anläggning.
 - Utöva ekonomistyrning.

Vid val av lämplig form för att beräkna kapitalkostnad kommer denna utredning att översiktligt behandla konsekvenserna av ekonomistyrning med internpriser på mark-, anläggningar och lokaler.

3.3 Externa krav på redovisningen av tillgångar och kapitalkostnader

I avsnitt 3.1 redogjorde jag kort för nya krav på redovisningen hos statliga myndigheter till följd av den nya budgetprocessen i den civila statsförvaltningen. Det är naturligt att dessa utgångspunkter får prägla också försvarets redovisning.

Som redan nämnts finns föreskrifter i fråga om redovisningen av anläggningstillgångar i bokföringsförordningen. Dessa föreskrifter gäller även försvarets myndigheter om krav ställs på att anläggningstillgångarna skall redovisas. RRV har i föreskrifter och allmänna råd till förordningen närmare tagit upp den redovisning som skall tillämpas när tidigare direktavskrivna tillgångar tas upp i balansräkningen till följd av ändrade redovisningsprinciper. En normal utgångspunkt är att en invärdering görs till ursprungligt anskaffningsvärde, men ibland kan också en invärdering efter andra grunder komma i fråga. Frågan får betydelse i fråga om att fastställa den räntekostnad som skall tas ut på lån som finansierar anläggningstillgångarna eller den avkastning som skall ställas på statsskapitalet om det blir en sådan post som får finansiera tillgångarna. Metoderna får betydelse i fråga om beräkning av försvarets kostnader och i fråga om de utgifter som avräknas mot försvarets anslag.

De speciella krav på internredovisningen som den externa rapporteringen kräver finns inte fastlagd på annat sätt än i allmänna ordalag i den nämnda vägledningen för resultatredovisning. Dessa krav bör utformas närmare i dialog mellan regeringskansliet och berörda myndigheter. För att göra redovisningen begriplig bör utgångspunkten vara en nära överensstämmelse mellan extern- och internredovisningen. Jag avser inte att vidare diskutera denna fråga. Däremot anser jag det väsentligt att närmare utveckla den roll internredovisningen har för styrningen inom myndigheterna. Även om denna fråga naturligtvis avgörs av myndigheterna själva finns goda skäl att rekommendera en internstyrning som innefattar också ett ansvar för nyttjandet av lokaler. I sådana sammanhang är kapitalkostnaderna den mest väsentliga kostnadskomponenten. Även om den kan påverkas först på sikt är denna kostnadskomponent mycket betydelsefull att hantera effektivt.

3.4 Anslagsredovisningen

Statliga myndigheters externredovisning består vanligtvis av en balansräkning och en s.k. Avräkning statsverket. I den sistnämnda redovisas utfallet mot statsbudgetens anslag och inkomsttitlar. Utfallet specificeras tillsammans med uppgifter om anvisade anslag i en anslagsredovisning. Myndigheter med avgiftsfinansierad verksamhet kan därutöver redovisa en resultaträkning.

Avräkningen mot statsbudgetens anslag följer särskilda regler som anges i förordningen (1985:498) om avräkning av utgifter mot statsbudgeten. Av denna framgår att anslagen avräknas med utgifter för ett visst budgetår som betalas under samma år. Vidare skall kända skulder avräknas i årsbokslutet. Föreskrifterna innebär att anslagen avräknas med budgetårets utgifter, inte med periodiserade kostnader. I fråga om kapitalkostnader innebär detta att anslagen avräknas med amorteringar på lån, inte med avskrivningar på de tillgångar som finansieras med lånen. I praktiken kan man bygga upp ett system för lån och avskrivningar som innebär att amorteringar och avskrivningar i stort sett överensstämmer.

Anslagen belastas vidare med ränteutgifter och sådan avkastning på eventuellt statskapital som skall levereras in till statsbudgetens inkomstsida.

3.5 Nya redovisningsmetoder

Riksrevisionsverket (RRV) har utvecklat en ny modell för statliga myndigheters redovisning. Modellen presenteras i bilaga 1. Det viktigaste inslaget i modellen är att de statliga myndigheterna kan använda redovisningsmetoder som används i andra samhällssektorer. Räkenskaperna avslutas mot en resultaträkning. Redovisningen mot statsbudgeten har byggts in i en sådan allmän redovisningsmodell. Möjligheterna att använda en kvalificerad internredovisning har särskilt tillgodosetts.

Om den nya redovisningsmodellen skulle användas i försvaret skulle redovisningen av kapitalkostnader och kapitalutgifter kunna hanteras på ett enkelt sätt inom ramen för de enskilda myndigheternas bokslut. Avskrivningar och ränta redovisas som kostnader i myndighetens resultaträkning enligt generellt fastställda grunder. I internredovisningen redovisas dessa kostnader efter sådana grunder som krävs för dels den interna styrningen, dels för den årliga resultatredovisningen till regeringen. Amorteringar, ränteutgifter och avkastning på statskapital redovisas mot anslagskonton i balansräkningen för att ge en rättvisande anslagsredovisning. Redovisningen är komplicerad, genom att den är mångdimensionell.

Med den nya redovisningsmodellen är det möjligt att i praktiken klara alla de redovisningskrav som faktiskt ställs, vilket inte lika lätt låter sig göras med de redovisningsmetoder som nu vanligtvis används i statliga myndigheter. Jag kommer senare att förordna en teknisk lösning som innebär att byggnaderna inte redovisas hos de enskilda myndigheterna, utan att dessa påförs kostnaderna i form av en hyra. Fortf. föreslås svara för tillgångsredovisningen. Även med denna lösning skapar de nya redovisningsmetoderna bättre möjligheter för myndigheterna att tillämpa egna interna styrmetoder.

3.6 Ekonomistyrning i en decentraliserad organisation

I organisationer som genomför en decentralisering med åtföljande delegering av rättigheter och skyldigheter överger man direktstyrningsmetoder och inför någon form av målstyrning.

En viktig metod för målstyrning är att sätta upp ekonomiska mål dvs. att tillämpa ekonomistyrning. System för ekonomistyrning är ett stöd för affärsmässigt agerande, i detta fall i försvarsmaktens hantering av mark-, anläggnings- och lokaltillgångarna.

Internpriser (internhyror) är en viktig del i ekonomistyr-systemet. Driftnetton, täckningsbidrag, resultat och avkastningsmätt är exempel på ekonomiska mål i systemet. Nyckeltal i form av storlek, produktivitet och effektivitet är exempel på relationstal som användes i ekonomistyrningen.

Målstyrning måste oftast kompletteras med en hårdare kontroll av verksamheten. De ekonomiska rapporterna är därför ett viktigt medel också för kontrollsystemet.

Att övergå från direktstyrning till målstyrning är en mognadsprocess för hela organisationen. Uppläggning, utformning av rutiner och hjälpmedel och införandet av systemet måste därför ske tillsammans med alla i organisationen som berörs av förändringen. Särskilt viktigt är det att de som är ansvariga för den operativa verksamheten är med och ger acceptans för systemet dvs. de som är hyresgäster i internhyressystemet.

3.7 Internpris på lokaler (internhyra)

Ett internhyressystem innebär att en enhet inom en organisation tar ansvar för organisationens fastighetsbestånd och upprättar ett kund/leverantörs förhållande med de verksamheter som utnyttjar anläggningar och lokaler i fastigheterna.

Förhållandet mellan de båda parterna innebär att leverantören/hyresvärden tillhandahåller utrymmen och service och att kunden/hyresgästen erlägger en internhyra till hyresvärden.

En sådan intern prissättning kan för många verka som ett administrativt merarbete. Så kan det också vara i små rationella organisationer där man kan ha full kontroll över lokalutnyttjandet. I större organisationer däremot är allt för stort och komplext för att någon skall kunna se helheten. Därför måste man tillgripa styrmedel. Intern prissättning är som tidigare nämnts ett ekonomiskt

styrmedel.

När ett internhyressystem introduceras i en organisation har man stor frihet i val av form för beräkning av internhyran p.g.a. att internhyressystemet är ett inom organisationen slutet ekonomiskt system. Internpriser mera generellt kan beräknas efter olika principer. Val av princip är beroende på syftet med internpriset. Några vanliga principer som diskuteras är:

- o Självkostnad
- o Särkostnad (i en s.k. bidragskalkyl)
- o Marknadspris

För internpriser på lokaler nämns principer som:

- o Kostnadsbaserad hyra på anskaffningsvärde
- o Kostnadsbaserad hyra på återanskaffningsvärde
- o Marknadshyra
- o Omsättningshyra
- o Funktionshyra
- o Bruksvärdeshyra

Vi föredrar att för praktisk tillämpning indela internpriserna efter två huvudprinciper som kan benämnas kostnadsbaserad respektive marknadsbaserad. Inom de båda principiella områdena finns ett antal mer och mindre prövade metoder. Det kan finnas skäl att påpeka att fränsett tillämpning av, den som styrmedel passiva bokföringsmässiga metoden, är internhyressystem i offentliga organisationer fortfarande under utveckling och det finns ännu inte några bredare utvärderingar av principernas tillämpning.

Val av princip och metod bestäms i första hand av som tidigare sagts av syftet med systemet. Några syften är:

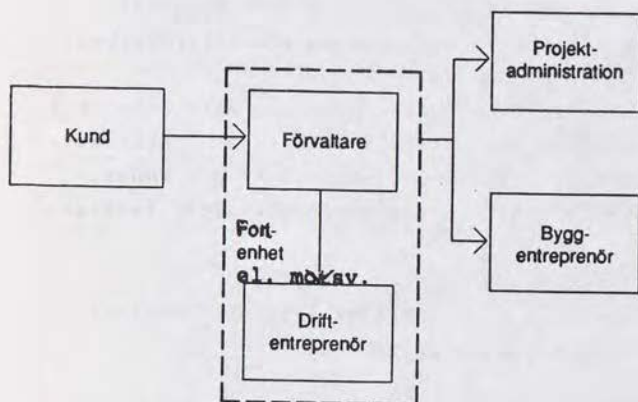
- o Skapa en medvetenhet om att utnyttjande av fastigheter och lokaler är en resursförbrukning som ytterst konkurrerar med andra resurser som personal och materiel.
- o Styra till ett effektivare utnyttjande av lokalerna och ett rationellare val i en förändringssituation.
- o Skapa en effektivare förvaltnings- och driftorganisation som tillhandahåller hyresgästerna lämpliga lokaler och rätta servicenivåer.

3.8 MAL-konceptet

Inom ramen för ÖB:s VI-90, dvs. att i en decentraliserad organisation styra i krigsförbandstermer, har man inom försvarsmakten under det senaste året introducerat ett s.k. MAL-koncept (Mark, Anläggningar och Lokaler), vilket bygger på att en fortenhet e. dyl. enhet inom en myndighet får ett tydligt ansvar för tillgångarna. I det följande resonemanget kommer jag att använda förkortningen MAL för mark, anläggningar och lokaler. Enheten skall utgöra ett särskilt resultatområde inom den lägre regionala/lokala myndigheten och upprätta ett hyresförhållande med brukarna av MAL-tillgångarna. Som ersättning i hyresförhållandet skall brukarna erlägga en särkostnadsbaserad hyra (exklusive kapitalkostnader). MAL-konceptet är emellertid inte unikt för försvaret med undantag av att kapitalkostnaderna saknas i hyran. Inom andra organisationer, t.ex. hos kommuner och landsting, pågår en liknande utveckling inom lokalförsörjningsprocessen.

Rollerna och sambanden i MAL-konceptet på det lokala planet har åskådliggjorts i nedanstående figur.

Fig. 1.2



Figuren visar att det råder ett kund-leverantörförhållande mellan å ena sidan hyresgäst och förvaltare och å andra sidan förvaltare och stödfunktionerna, driftentreprenör, projektadministration och byggentreprenör. Förvaltare och driftentreprenör ingår normalt i den fastighetsansvariga enhetens organisation.

3.9 Byggnadsstyrelsens nya investeringsmodell

De statsägda fastigheter som försvaret disponerar finansieras idag genom anslagsmedel. Fram till och med budgetåret 1979/80 redovisades de i särskilda s.k. fastighetsfonder. Därvid tillämpades en grundavskrivning som varierade beroende på fastighetens karaktär. Syftet var att skriva ned tillgångarna så att en avkastning skulle kunna uppnås från hyror som motsvarade den s.k. statens normalränta. Avskrivningstiderna varierade också beroende på typ av fastighet.

Från och med budgetåret 1980/81 har som ovan nämnts försvaret erhållit anslagsmedel för nya investeringar som sedan direktavskrivits.

Motsvarande situation har funnits för statsförvaltningens övriga fastigheter. Dessa har förvaltats av byggnadsstyrelsen, kriminalvårdsverket, tullen och affärsverken.

Från och med budgetåret 1980/81 redovisas fastigheterna i berörda verk och myndigheters balansräkningar i stället för i särskilda fastighetsfonder. Numera är det endast byggnadsstyrelsen och affärsverken som förvaltar fastigheterna.

I början av 1980-talet finansierades fastighetsanskaffningarna fortfarande med anslagsmedel.

För affärsverkens del har efter hand andra former tillkommit. Man har kunnat använda statskapital, likvida tillgångar och lån. Lånen har i huvudsak tagits upp i riksgäldskontoret utom beträffande televerket som har kunnat använda kapitalmarknaden mera fritt.

Regeringen har nyligen föreslagit riksdagen att även övriga affärsverk skall få frihet att använda kapitalmarknaden.

Byggnadsstyrelsen har fram till innevarande budgetår finansierat investeringar i fastigheter med anslagsmedel. I bokföringen innebär detta att investeringsbeloppet redovisas som statskapital. Genom att styrelsen ålagts att ta ut marknadsmässiga hyror har ett överskott uppkommit i verksamheten som inlevereras till staten. Härigenom har staten fått en avkastning på det investerade statskapitalet.

Denna avkastning motsvaras i huvudsak av anslagsmedel från de lokaldisponerande myndigheterna.

Under budgetåret 1990/91 prövas en ny finansieringsform

för investeringar.

Den nya finansieringsmodellen innebär i korthet följande. Byggnadsstyrelsen anger i sin anslagsframställning behovet av medel för att finansiera sina investeringar.

Efter sedvanlig budgetprövning hemställer regeringen om riksdagens bemyndigande att via riksgäldskontoret uppta lån för dessa investeringar.

Regeringen ger i regleringsbrev byggnadsstyrelsen en ram för de lån som styrelsen skall söka hos riksgäldkontoret. Riksgäldskontoret ger herefter lånet på de villkor som överenskommits mellan de båda. För närvarande är det möjligt att välja mellan fast eller rörlig ränta och mellan olika amorteringstider inom investeringens ekonomiska livslängd.

Återbetalning av lånet sker med medel som står till förfogande främst överskottsmedel.

Amorteringstiderna är i huvudsak 60 år för lån till s.k. förvaltningsbyggnader och 30-40 år för specialbyggnader. För enklare byggnader används tiden 20 år. Härutöver tillämpas för byggnader och investeringar i lokaler med begränsad användningstid ännu snabbare avskrivningstid.

3.10

Kapitalkostnadsbegreppet

En kapitalkostnad är ersättningen för en finansiell uppoffring, t.ex. en investering. En vanlig definition på kostnad är att den utgör en periodiserad utgift. En investering medför därtill räntekostnader. Kapitalkostnaden består då av de två komponenterna ränta och avskrivning.

Räntan är den del av ersättningen som utgör gottgörelse för att man får disponera över kapitalet. I externredovisningen redovisas faktiska utgifter för ränta på upptagna lån. Ersättning för kapitaldisposition kan också

lämnas genom uppnådd avkastning på insatt (eget) kapital.
Ränta bestäms efter

- o Kapitalbas för ränteberäkningen.
- o Real eller nominell ränta.
- o Räntesatsens storlek.

Avskrivningen är den del av ersättningen som utgör återbetalning av det disponerade kapitalet och är kopplad till värdeminskningen i det objekt som är föremål för den finansiella uppostringen. Avskrivning bestäms efter

- o Kapitalbas för avskrivning.
- o Avskrivningens storlek (som svarar mot tidsperioder för avskrivningsförloppet).
- o Funktion på avskrivningen.

Kapitalkostnaden svarar inte sällan för den största delen av den totala kostnaden för en fastighet. Beroende på de ekonomiska förutsättningarna, främst marknadshyrans utveckling, väljer man idag därför olika konstruktioner för kapitalkostnadens utveckling och fördelning över tiden.

I bilaga 2 redovisas, baserat på kostnadsbaserad respektive marknadsbaserad princip, några metoder för beräkning av kapitalkostnaden.

3.11 Kapitalkostnad för försvarets mark-, anläggning- och lokaltillgångar

Kapitalkostnad för försvarsmaktens MAL-tillgångar är i första hand motiverad för sådana objekt som användes i fredsverksamheten. se avsnitt 2.6 ovan. Dessa har på sedvanligt sätt betraktats som produktionsfaktorer. Detta är dock inte fallet för objekt som enbart är avsedda för

krigsorganisationen dvs. befästningar, vissa flygbaser m.m. Anskaffning av dessa objekt är därför en kostnad som direkt bör belasta verksamheten.

Staten är ytterst ägare till MAL-tillgångarna i försvaret. FortF är ägarföreträdare och har skyldighet att hålla register över tillgångarna. Däremot redovisas de inte förnärvarande i FortF:s balansräkning. Staten delegerar i MAL-konceptet genom FortF en långtgående förfoganderätt över MAL-tillgångarna till försvaret. Förfoganderätten innebär att den lokala nivån kan vårda och nyttja tillgångarna som om de själva ägde dem. Restriktioner i förfogande rätten finns dock bl.a. beträffande försäljning, rivning, upplåta panträtt, servitut och dylikt. För denna rättighet/nyttighet skall försvaret framöver erlægga en ersättning (kapitalutgift).

På den lokala nivån i försvaret bör kapitalkostnaden ingå som en komponent i en internhyra. Kapitalkostnaden består som tidigare beskrivits av ränta och avskrivning. Kostnaden kan fastställas (värderas) så att den får den styreffekt som försvarsmyndigheterna önskar uppnå utan att behöva kopplas till anslagen. Kapitalkostnaden redovisas i så fall endast i myndigheternas interna redovisning. Mitt förslag innebär dock att kapitalkostnaden tas ut inom ramen för en hyra, som fastställs på marknadsmässiga grunder. Därigenom täcks också utgifter för det kapital som försvaret disponerar. Detta medför att försvarets anslag belastas. Det ankommer på resp. huvudprogrammyndighet att avgöra vilken kostnad som skall redovisas på den lokala nivån även i denna modell.

I försvarets förhållande till staten föreslås motsvarande kapitalutgift bestå av ränta och amortering på lån som upptas i riksgäldskontoret och som till storleken motsvarar MAL-tillgångarnas värde. Denna utgift belastar FortFs resultaträkning. I försvarsmyndigheternas externa bokslut redovisas hyreskostnaderna i resultaträkningarna och under anslagen.

Tilläggas bör att lånen är ur juridisk synpunkt fiktivt. Det är här frågan om lån mellan statliga myndigheter.

Ett internhyressystem inom försvaret kan med utgångspunkt från dessa förutsättningar byggas upp efter följande modell:

- o Förfoganderätten över MAL-tillgångarna delegeras ned till lägre regional och lokal nivå.
- o Fortifikationsförvaltningen tar på uppdrag av huvudprogrammyndigheten upp lån hos riksgäldskontoret som motsvarar utgifterna för att anskaffa MAL-tillgångarna.
- o Fortenhet e. dyl. enhet inom myndighet tar på lokal nivå ansvar för beståndet och tecknar ett internt hyresavtal med brukarna.
- o Som ersättning för nyttjandet erlägger brukaren/hyresgästen en marknadsmässig hyra. Hyran omfattar ersättning för administration, driftåtgärder, underhållsinsatser och kapital.
- o Brukarna erhåller en utökad ekonomisk ram motsvarande den utökade hyran.
- o Fortenheten/hyresvärden betalar en hyra som motsvarar de marknadsmässigt värderade kapitalkostnaderna till huvudprogrammyndigheten. Härmed avses det utrymme som inom ramen för en marknadsmässig hyra finns kvar sedan kostnaderna för drift och underhållskostnader har täckts. Huvudprogrammyndigheterna betalar i sin tur FortF som har att betala räntor och amorteringar till riksgäldskontoret. Fortenheten/hyresvärden använder resten av den hyra man själv tar ut till att täcka egna kostnader, vilka till huvudsaklig del består av drift- och underhållskostnader.

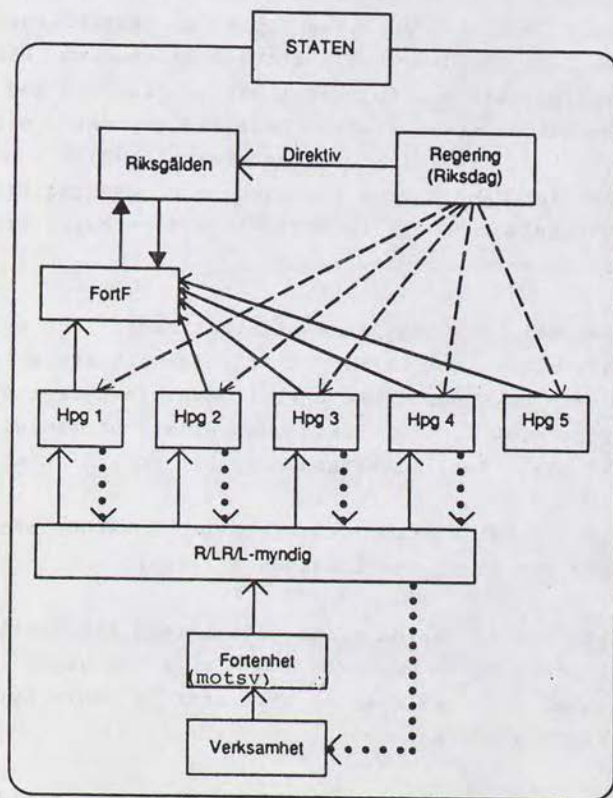
I systemet skall finnas incitament, vilket innebär att om

brukarna, inom ramen för hyresförhållandets regler, säger upp förhyrda objekt för avflyttning så får medlen till hyran användas till annat ändamål inom verksamheten.

Jag återkommer i kapitel 4 till frågan om incitament i systemet.

Penningflödena mellan de olika aktörerna får följande utseende:

Fig 1:3 Penningflödena mellan de olika aktörerna



↑ = amortering och ränta på lån

--- = anslag i regleringsbrev

... = resursdel i uppdrag

↑ = hyror

Systemet bör etableras så att den lokal- och markhyra som FortF debiterar också debiteras på lokal nivå. Härigenom skapas den förbättrade styrning som såväl införandet av kapitalkostnader som införandet av MAL-konceptet syftar till. Hyresnivån bör utgå från en så långt möjligt marknadsanpassad hyressättning. Denna hyresnivå bör även fortsättningsvis gälla för förhållandet mellan FortF och huvudprogrammyndigheten, varför hyrorna fortlöpande anpassas till ändringar i marknadshyrorna. Genom den föreslagna modellen får staten, på samma sätt som i fråga om byggnadsstyrelsen, ett årligt överskott i FortFs verksamhet. Med marknadshyror uppnås en jämförbarhet med förhållandena för den civila statsförvaltningen. Härigenom kan anslagsnivåerna i försvaret bättre jämföras med de civila myndigheternas nivåer. Modellen gör det i och för sig möjligt för försvarsmyndigheterna att välja egna principer för den interna redovisningen, men jag bedömer att det saknas behov av en sådan åtgärd om hyran från FortF sätts marknadsanpassat.

Principen för beräkning av kapitalkostnaden inom myndigheterna skall väljas efter dess förmåga att styra till ett effektivare beteende i MAL-hanteringen. En mycket vanlig missuppfattning i detta sammanhang är att ur rättvisesynpunkt måste kapitalkostnaden utgöra en självkostnad.

Kapitalkostnaden skall därför istället beräknas efter principer som bl.a. ger följande effekter:

- o I jämförelse mellan olika objekt inom MAL-beståndet skall hyran upplevas som rimlig. En yngre byggnad skall således normalt sett ha högre hyra än en likvärdig äldre.
- o Hyresnivån på olika objekt inom försvaret skall upplevas som rimlig i jämförelse med hyresnivån på den externa marknaden.
- o Beräkningsmetoden för kapitalkostnaden skall förstås av nyttjare som system och vara lätt att tillämpa.

Styreffekten till det effektiva beteendet finns främst på det lokala planet. Således måste principerna för beräkning av kapitalkostnad i internhyran bestämmas med hänsyn till detta.

I bilaga 2 ger jag exempel på några olika beräkningsmetoder som används vid en sådan beräkning.

4 FÖRSLAG

4.1 Allmänt

Jag har ovan diskuterat hur en kapitalkostnad kan införas för försvarets MAL-tillgångar och vilka krav som därvid bör ställas på såväl den externa som den interna redovisningen. Vilken modell man väljer beror dels på vad man vill uppnå med systemet dels realiserbarheten i förslaget.

Min utgångspunkt har som jag nämnt i kap. 1.2 varit att försöka hitta en modell som så långt möjligt överensstämmer med den inriktning av den statliga lokalförsörjningsprocessen som kommit till uttryck i riksdags- och regeringsbeslut och det omfattande förnyelsearbete som för närvarande pågår inom försvaret.

Den övergripande målsättningen är att kapitalkostnaden skall medverka till ett ökat kostnadsmedvetande och därmed en bättre hushållning med MAL-resurserna. Delegation av ansvar till regional/lokal myndighet och lokalbrukare tillsammans med införande av incitament i processen är därvid nödvändiga åtgärder.

Vid val av modell är det dessutom viktigt att beakta de speciella förhållanden som råder inom försvaret. En acceptans hos försvarsmyndigheterna och de som är ansvariga för den operativa verksamheten på regional och lokal nivå är viktig och dessa bör därför så långt möjligt medverka i uppbyggnaden av systemet.

4.2 Ny invärdering

Mitt förslag är att kapitalkostnad skall belasta såväl nya investeringar som befintliga tillgångar inom det militära försvaret. Befintliga mark-, anläggnings- och lokaltill-

gångar behöver därför invärderas.

Jag har som framgår av min tidigare framställning konstaterat att den marknadsanpassade metoden för hyressättningen ger störst styreffekt i MAL-utnyttjandet.

En sådan marknadsanpassad hyressättning kan uppnås oberoende av hur tillgångarna invärderas i FortFs balansräkning. En naturlig utgångspunkt för denna invärdering är därför att följa de föreskrifter som ges i bokföringsförrordningen och de föreskrifter och allmänna råd som RRV har utfärdat till förordningen. En huvudsaklig utgångspunkt är därvid att invärdering görs till ursprungligt anskaffningsvärde. Det har för hyressättningen ingen betydelse om denna princip väljs eller om någon annan metod tillämpas. FortF bör få uppdrag att i samråd med RRV genomföra invärderingen.

Som tidigare har framgått är det dock vissa svårigheter att beräkna marknadshyror. En utgångspunkt för hyressättningen är att avgöra marknadsvärdet på tillgångarna. Ibland kan bedömningen av nuanskaffningsvärdet vara till hjälp. En faktor att också ta hänsyn till är det skick mark och byggnader är i. Kapitalkostnadsdelen är nämligen bara en, om än väsentlig, del i den totala hyra som den lokala Fortenheten/hyresvärden föreslås internfakturera. FortF bör därför få uppdrag att, i kontakt med ÖB eller försvarsgrenscheferna (motsvarande) bestämma de marknadshyror som i inledningskedet skall tas ut.

FortF:s erfarenheter från hittills gjorda marknadsvärderingar visar att markens värde lätt kan åsättas utifrån den plan för området som kommunen antagit, men att byggnadernas värde är mera svårbedömt.

4.3 Ny modell för försvarets ekonomiska fastighetsförvaltning

Riksrevisionsverket har som redan nämnts utvecklat en ny redovisningsmodell för statliga myndigheter. Modellen beskrivs i bil. 1 till denna utredning.

Genom RRV:s nya redovisningsmodell, anpassad till försvarets behov genom försvarets civilförvaltning, ges nya och mera marknadsanpassade metoder för hantering av ekonomisk information i försvaret.

Modellen kan utan kompletteringar hantera fastighetsvärden och kapitalkostnader.

Efter samma modell som nu skall gälla för byggnadsstyrelsen dvs. att byggnadsstyrelsen skall finansiera investeringar med lån i riksgäldskontoret skulle nya investeringar i försvaret också efter investeringsbemyndigande kunna tilldelas låneutrymme hos riksgäldskontoret. Detta innebär att investeringarna framgent ger en kapitalutgift i form av ränta och amortering. Amorteringsplanerna bör, som tidigare nämnts, vara samordnade med de fastighets-ekonomiska förloppen på den lokala nivån.

För att erhålla ett likformigt ekonomiskt system för både nya och befintliga MAL-tillgångar skulle även de befintliga tillgångarnas värden kunna vara finansierade med lån som löper på villkor liknande nyinvesteringarnas.

En exakt likhet i metod kan åstadkommas genom att i ett första steg invärdera befintliga tillgångar. Dessa tillgångar motsvaras av ett statskapital som har tillskjutits fortlöpande utan att detta har tagits upp i bokföringen. I takt med att tillgångarna skulle ha skrivits av skulle också statskapitalet ha skrivits ned om tillgångarna och statskapitalet hade tagits upp i bokföringen. Kort sagt innebär detta att det återstående oavskrivna värdet på anläggningstillgångarna motsvaras av ett lika stort stats-

kapital. Detta statskapital kan återföras till statsbudgeten genom att medel till samma belopp lånas upp i riksgäldskontoret och används för en inleverans till statsbudgeten. Detta ger en engångsinkomst på statsbudgeten av inte obetydlig omfattning, vilket kommer att väsentligt påverka budgetsaldot.

Om man av t.ex. budgetpolitiska skäl vill undvika den nämnda effekten kan man i stället välja att låta det invärderade statskapitalet ligga kvar i FortFs redovisning. I takt med att tillgångarna avskrivs inlevereras statskapitalet till inkomstitteln på statsbudgeten. Man undviker då den engångseffekt som uppkommer om statskapitalet omvandlas till lån i riksgäldskontoret. Statskapitalet skall förenas med ett krav på ovillkorlig avkastning. Denna avkastning skall enligt gällande föreskrifter motsvara statens avkastningsränta på kapitalet. Med en sådan konstruktion har statskapitalet en utpräglad karaktär av ett lån.

4.4 Neutralitet i förhållande till försvarsramen

Den lösning som jag föreslår skall vara neutral i förhållande till den ekonomiska ramen för det militära försvaret. De lösningar jag har föreslagit har i grunden denna egenskap. Det finns emellertid några förhållanden som behöver iakttas vid omläggningen för att det nämnda målet skall uppnås.

Försvarsmyndigheternas hyror skall i det nya systemet avräknas mot resp. anslag. Detta innebär att anslagsnivåerna behöver höjas. Höjningen innebär att anslagen räknas upp med kostnader värderade till marknadspris som staten faktiskt har för försvarets MAL-tillgångar.

Rent betalningsmässigt motsvarar i ett statiskt läge de medel som höjningarna tillför försvaret av att andra anslag får mindre belastning eller att inkomstittlar får ökade inkomster.

De kapitalutgifter som uppkommer hos FortF och som faktureras vidare inom ramen för den marknadsanpassade hyran består som redan framgått av två komponenter, amorteringar (och eventuellt inleverans av statskapital) och ränta.

Lånen i riksgäldskontoret betalas tillbaka genom amorteringar. Vidare betalas ränta för lånen. Genom att lån tas upp kan anslag för byggande inom försvaret tas bort ur statsbudgeten. Denna besparing ger möjlighet öka anslagen på sätt som krävs för att det skall vara möjligt att med oförändrade reala resurser amortera lånen (och statskapitalet) och betala ränta. Vidare innebär omläggningen att ränteutgifterna minskar hos riksgäldskontoret under anslaget Räntor på statsskulden. Denna utgiftsminskning motsvarar ytterligare en del av anslagsökningarna.

Ytterligare en finansiering uppkommer genom att statskapital inlevereras till statsbudgetens inkomstsida i takt med att de anläggningstillgångar som invärderas då den nya modellen införs skrivs av. Dessa medel betalas till FortF inom ramen för hyran, vilket gör att denna del av de ökade anslagen återförs till statsbudgeten. Avkastningen på kapitalet tas ut som en i förväg bestämd ränteutgift vilken alltid skall erläggas. Det innebär att också den inlevereras till inkomsttitel.

I den del marknadshyrorna överstiger de grundläggande kapitalkostnaderna motsvaras de ökade anslagen av ett överskott hos FortF som normalt sett skall levereras in till statsbudgetens inkomstsida.

Det går emellertid inte att utan vidare undersökningar utgå från att den nämnda neutraliteten i förhållande till försvarsramen uppnås exakt. Detta beror bl.a. av faktorer som om anslagen till byggande varit konstant över tiden. En bedömning i dessa avseende krävs därför. En sådan undersökning bör ingå i det uppdrag till FortF som jag tidigare nämnt.

När väl en anslagsram fastställts skall den inte påverkas av hur kapitalutgifterna faktiskt utvecklas inom försvaret. Tvärtom är ett av syftena med att ta in dessa utgifter i försvarsramen att försvarsmyndigheterna härigenom får ökade möjligheter att avväga användningen av olika produktionsresurser mot varandra. Härigenom kan ökad eller minskad användning av MAL-tillgångar vara ett sätt att optimera produktionskostnaderna. Besparingar i utnyttjandet av MAL skall kunna åstadkommas genom att använda mindre mängd eller genom att byta till billigare. Besparingskrav som läggs på försvaret skall också kunna uppfyllas genom sådana åtgärder.

4.5 Incitament i lokalförsörjningsprocessen

På den lokala invån finns kunskapen om hur stort lokalbehovet är.

Ett ökat ansvar för lokalutnyttjandet på den lokala nivån och införande av ett internhyressystem där brukarna blir medvetna om de verkliga lokalkostnadernas storlek ger tillsammans med möjligheten att få tillgodoräkna eventuella besparingar ett påtagligt ekonomiskt incitament för hushållning med lokalresurserna.

Inom ramen för hyresförhållandets regler bör brukarna härför kunna säga upp förhyrda objekt och få använda medlen till hyran till annat ändamål inom verksamheten.

Ett annat incitament i lokalförsörjningsprocessen som har diskuterats under flera år är om intäkter från fastighetsförsäljningar skall kunna disponeras för reinvesteringar i fast egendom.

Utredningen har diskuterat frågan och bedömer att en sådan lösning kan vara ett incitament till att nödvändiga rationaliseringsåtgärder kommer till stånd. Denna fråga är dock ej direkt kopplad till en utredning om kapitalkostnad inom det militära försvaret men bör ändå övervägas.

4.6 Förslagets genomförande

Ett system med kapitalkostnad för mark, anläggningar och lokaler kan införas för det militära försvaret efter den principiella modell som jag redovisat.

Ett omfattande arbete återstår dock för den närmare utformningen av ett sådant system och kommer att kräva delaktighet från flera olika myndigheter.

Överbefälhavaren och försvarsgrencheferna bör därvid deltaga liksom fortifikationsförvaltningen, riksrevisionsverket och försvarets civilförvaltning.

Den myndighet som får i uppdrag att utforma systemet enligt principmodellen måste ha kompetens och erfarenhet inom försvarets lokalförsörjningsprocess.

Fortifikationsförvaltningen har denna kompetens och är därtill ägarföreträdare för statens fasta egendom.

Redovisad modell förutsätter att en ny invärdering av befintliga MAL-tillgångar kommer till stånd.

Fortifikationsförvaltningen bör uppdras att i samråd med riksrevisionsverket göra denna invärdering.

Vid bestämmandet av vilka marknadshyror som i inledningsskedet skall tas ut bör FortF ha ett nära samråd med Överbefälhavaren och försvarsgrenscheferna.

Detta gäller även vid bedömningen av vilka flygbaser och övriga fastigheter inom försvaret, se ovan kap. 2.6, som ej skall belastas med kapitalkostnader.

Ett system med kapitalkostnader inom det militära försvaret enligt redovisad modell bör kunna införas från och med budgetåret 1992/93 vad avser tillkommande

investeringar och vad avser befintliga tillgångar och redan påbörjade investeringar från budgetåret 1993/94.

En övergångstid mellan de båda systemen kan bli erforderlig för redan påbörjade investeringar.

Fortifikationsförvaltningen som idag är en avgiftsfinansierad myndighet har uppskattat arbetskostnaderna för utformning och införande av kapitalkostnadssystemet till 3-7 miljoner kronor.

Bilaga 1Ny redovisningsmodell för statliga myndigheter

RRV har utvecklat en ny redovisningsmodell för statliga myndigheter. Redovisningsmodellen utgår från den s.k. BAS-kontoplanen som är svensk standard för små och medelstora företags affärsredovisning (eller med ett annat ord externa redovisning). Baskontoplanen kompletteras med en sidoordnad objektplan för internredovisningen. Objektplanen bygger på en uppdelning i en organisatorisk och en funktionell del. Den funktionella delen består av objekt som verksamhetsgren, aktivitet, projekt och produkt. Kontoplan och objektplan utgör tillsammans en redovisningsplan.

I kontoplanen registreras myndighetens ekonomiska händelser. En kontoplan skall utarbetas som i sina huvuddrag skall kunna användas av alla myndigheter. Objektplanen behöver byggas upp anpassas till de olika myndigheternas egna behov, men med stöd av gemensamma principer.

Försvaret har genom FCF utvecklat en för försvaret anpassad version av redovisningsplan. Den innehåller några avvikelser i redovisningsplanens uppbyggnad. Objektplanen har kompletterats med en s.k. styrplan, vilken saknas i RRVs generella modell.

En karaktäristisk egenskap för redovisningsmodellen är att den innebär att man tillskapar en särskild resultaträkning även för en myndighet. Dess innebörd skiljer sig dock från resultaträkningen i ett företag. En väsentlig intäkt är således nyttjade anslagsmedel. En annan speciell avvikelse från företagets BAS-kontoplan är att resultaträkningsschemat utgår från den för myndigheterna speciella situationen att verksamhetens huvudsyfte är att produktion skall genomföras inom ramen för en given finansiering, inte att erhålla största möjliga intäkter för de kostnader

som läggs ned. Av denna anledning redovisas i en verksamhetsräkning kostnaderna för intäkterna.

En annan specifik fråga som lösts i redovisningsmodellen är hur avräkningen mot statsbudgetens utgiftsanslag och inkomsttitlar skall redovisas. För detta ändamål har en särskild kontogrupp konstruerats knuten till balansräkningens tillgångssida. Flera avräkningskonton läggs upp i denna kontogrupp som motsvarar statsbudgetens anslag och inkomsttitlar samt avräkningen mot statsverkets checkräkning i riksbanken varifrån myndigheterna försörjs med likvida medel. Kontogruppen ger ett totalt saldo för myndighetens ställning mot statsverket.

Bilaga 2Några metoder för beräkning av kapitalkostnad för internhyra

MAL-konceptet föreslår att hyran i hyresförhållandet mellan fortenheten och lokalbrukaren skall vara en särkostnadsbaserad hyra.

Särkostnadsbegreppet kan kortfattat beskrivas så att man i en given situation jämför olika handlingsalternativ genom att sortera kostnaderna så att man skiljer på särkostnader, som kan definieras som kostnader som tillkommer respektive bortfaller vid ett visst handlingsalternativ, och samkostnader, som är gemensamma för alternativen. Man tar således sikte på orsaks- eller beroendeförhållanden. Vad som är särkostnad respektive samkostnad blir därför beroende av kalkylsituationen.

I det praktiska kalkylarbetet har föreslagits att särkostnaden utgör den totala kostnaden för fortenheten. Försättningsvis använder vi därför begreppet "kostnad" i denna bemärkelse. Anledningen till detta är att statens fastighetsbestånd inte "omsättes" såsom sker hos privata fastighetsägare. Detta får till följd att kapitalbaserna inte förändras i takt med marknadsvärdenas förändring.

Med utgångspunkt från att kapitalkostnadens storlek och därmed hyrans storlek skall utgöra ett styrmedel för MAL-utnyttjandet och inte ett "rättvist" pris på objekten är den viktigaste egenskapen hos hyran dess styrförmåga.

I internhyressystem diskuteras ofta två hyresprinciper: kostnadsbaserad hyra och marknadsbaserad. Dessa båda principer kan tillämpas i olika metoder. Några metoders förmåga att styra till effektivitet i nyttjandet kan rangordnas (från svagt till starkt).

- o Kostnadsbaserad individuell självkostnadshyra
- o Kostnadsbaserad omfördelad självkostnadshyra
- o Kostnadsbaserad kalkylmässig hyra
- o Marknadsanpassad hyra
- o Marknadshyra

Självkostnads- och kalkylmässiga bedömningar utgår ifrån ett antal värdenivåer:

Kostnadsbaserad hyror

En kostnadsbaserad hyra innebär att hyran beräknas genom att fastighetens kostnad för drift, underhåll och kapital summeras enligt följande tablå:

+	Driftkostnader
+	Underhållskostnader
+	Kapitalkostnader

=	Hyra (kostnadsbaserad)

I ett redovisningsmässigt resonemang kan självkostnaden för kapitalet bestämmas efter olika metoder. I kommunerna brukar man skilja mellan N, R eller RA-metoderna.

N-metoden

En nominell ränta, (N) på bokfört restvärde och en rak avskrivning på anskaffningsvärdet.

R-metoden

En real ränta, (R) på bruksvärdet och en rak avskrivning på nuanskaffningsvärdet.

RA-metoden

En real ränta och avskrivning på anskaffningsvärdet i form

av en annuitet, (RA) omräknad till aktuell prisnivå med KPI.

Alla tre metoderna kan betraktas som rättvisa i den bemärkelsen att de alla ger en objektiv ersättning, självkostnad för investeringsmedlen.

I ett internprissystem finns emellertid inte krav på denna typ av rättvisa som kan föreligga vid t.ex. en avgiftsbelagd statlig tjänst. Det bör därför inte föreligga något principiellt hinder att utnyttja andra kapitalbaser för intern prissättning.

Skillnaden mellan kostnadsbaserad individuell självkostnadshyra och en omfördelad sådan är att den förstnämnda hyran är baserad på objektets egna självkostnader och den senare hyran utgör antingen alla objektens sammanlagda kapitalkostnader som omfördelas efter någon fördelningsgrund samt objektens egna självkostnader för drift och underhåll eller alla objektens sammanlagda kostnader omfördelade. Den senare metoden kallas ibland för bruksvärdeshyra som t.ex. vid hyressättning i allmännyttiga fastighetsbestånd.

Anledningen till att man söker andra kalkylmässigt baserade kapitalbaser, är att N, R och RA-metoderna ofta ger felaktiga hyresnivåer för äldre projekt, både i jämförelse mellan objekt i beståndet och jämfört med marknadshyror.

Andra kostnadsbaserade metoder är därför försök att kalkylmässigt finna en kapitalbas som bättre skall återge en kapitalkostnad som är marknadsmässig. Alla sådana metoder är emellertid konstruktioner dvs. att metoderna är mer eller mindre kvalificerade korrigeringar av de bokföringsmässiga metoderna till att svara mot marknadsvärdena. Det tillkommer en mängd olika varianter för denna metod.

En ofta använd variant är att använda återanskaffningsvärdet och bruksvärdet (som då anses vara anpassat till

marknadsläget p.g.a. byggkostnadernas förändring) med en nominell ränta.

Utöver vad som sagts ovan har N, R och RA-metoderna också den svagheten att kapitalbasen (det bokförda värdet) både består av anskaffningsvärdet och värdet av vissa insatser (t.ex. ombyggnad, förbättringar, underhåll) som skett under åren. Metoder för aktivering respektive kostnadsbokföring av nämnda insatser är emellertid diffusa. Detta innebär att kapitalkostnadernas storlek, beräknad på en sådan kapitalbas, mycket sällan är representativa som en återspeglning av de investeringar som verkligen gjorts.

Marknads- och marknadsanpassade hyror

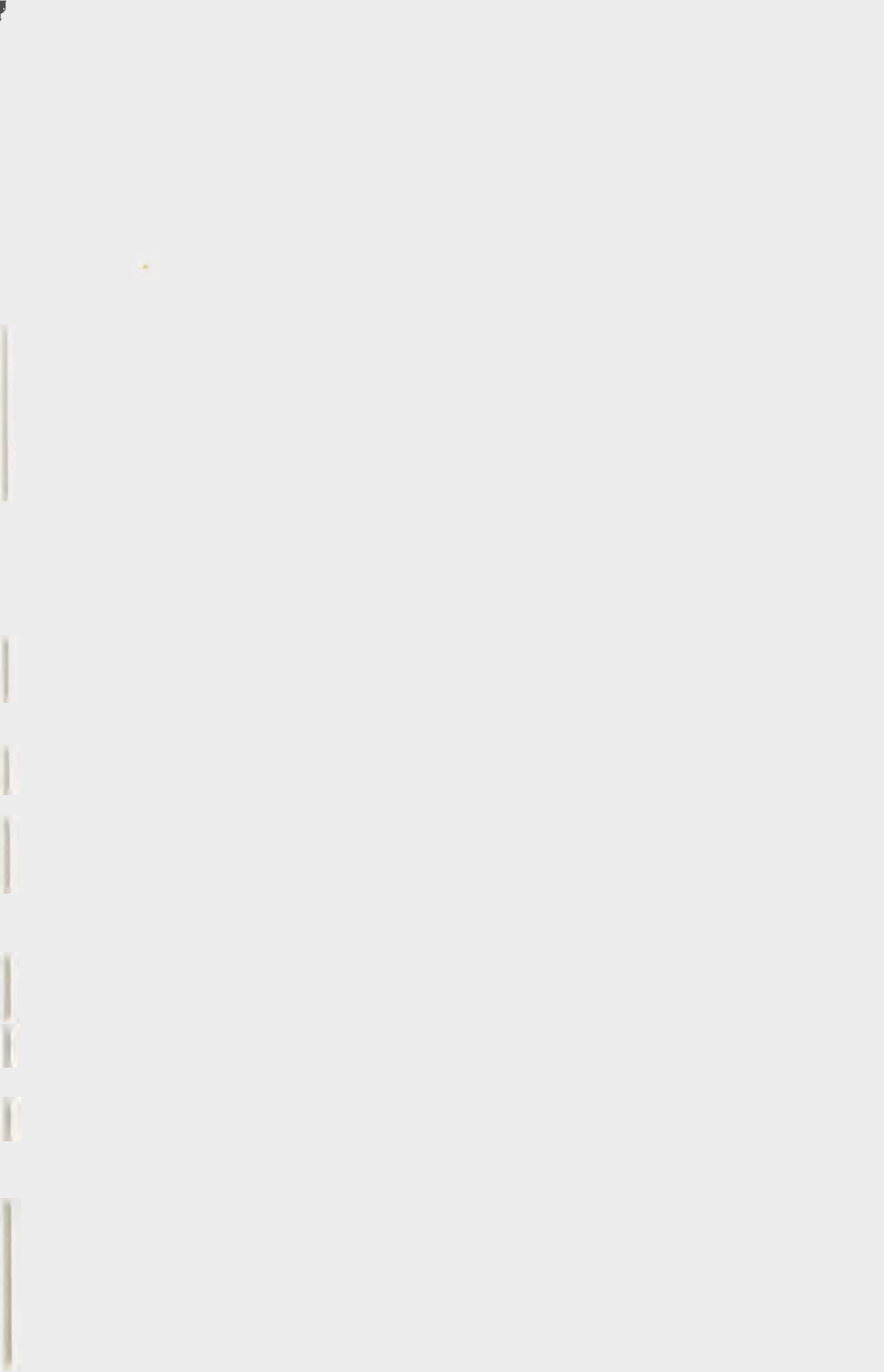
En marknadsbaserad hyra kan brytas ned på följande komponenter:

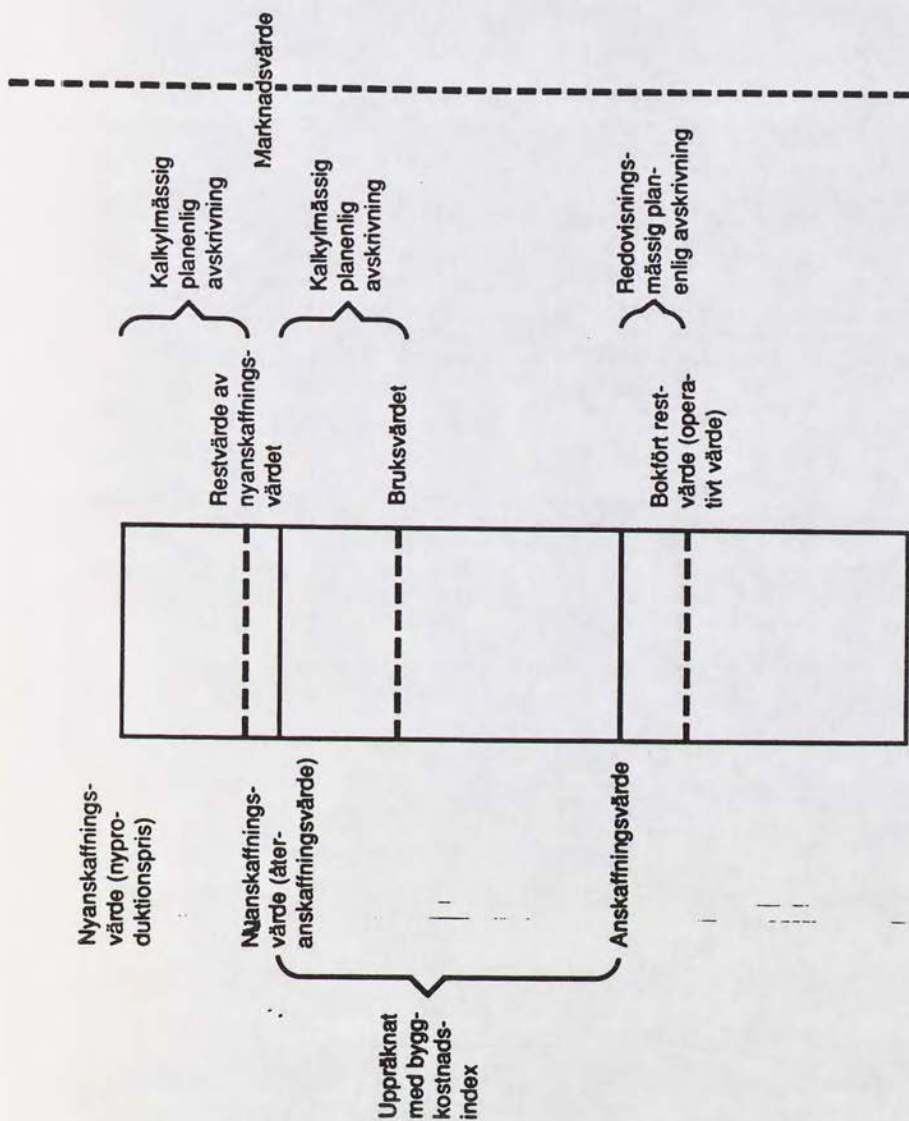
- + Hyra
 - Driftkostnader
 - Underhåll
-
- = Driftnetto (kapitalkostnad)
-

En ren marknadshyra uppkommer på en marknad i förhållandet mellan utbud och efterfrågan och bör därför i första hand bestämmas med statistiska metoder baserade på ett jämförelsematerial. Detta innebär att man i sådant fall skall tillämpa en teknik liknande den som används vid bestämning av "ortens pris" i en fastighetsvärdering. En sådan metod skulle dock vara onödigt komplicerad och kostsam bl.a. beroende av att tillförlitlig hyresstatistik saknas.

Som ersättning för en marknadshyra diskuteras därför i många organisationer modeller för marknadsanpassad hyra. Sådana modeller försöker på olika sätt simulera marknadens sätt att förändras och aktörernas sätt att kalkylera och agera.

En marknadsanpassad metod är att använda komponenter i fastighetstaxeringssystemet i ett försök att spegla marknadskrafterna.



Kapitalbaser - illustration

Statens offentliga utredningar 1991

Kronologisk förteckning

1. Flykting- och immigrationspolitiken. A.
 2. Finansiell tillsyn. Fi.
 3. Statens roll vid främjande av export. UD.
 4. Miljölagstiftningen i framtiden. M.
 5. Miljölagstiftningen i framtiden. Bilagedel. Sekretariatets kartläggning och analys. M.
 6. Utvärdering av SBU. Statens Beredning för Utvärdering av medicinsk metodik. S.
 7. Sportslig och ekonomisk utveckling inom trav- och galoppsporten. Fi.
 8. Beskattning av kraftföretag. Fi.
 9. Lokala sjukförsäkringsregister. S.
 10. Affärstiderna. C.
 11. Affärstiderna. Bilagedel. C.
 12. Ungdomarna och makten. C.
 13. Spelreglerna på arbetsmarknaden. A.
 14. Den regionala bil- och körkortadministrationen. K.
 15. Informationens roll som handlingsunderlag - styrning och ekonomi. S.
 16. Gemensamma regler - lagstiftning, klassifikationer och informationsteknologi. S.
 17. Forskning och utveckling - epidemiologi, kvalitets- säkring och Spris utvecklingsprojekt. S.
 18. Informationsstruktur för hälso- och sjukvården - en utvecklingsprocess. S.
 19. Storstadens trafiksystem. Överenskommelser om trafik och miljö i Stockholms- Göteborgs- och Malmöregionerna. K.
 20. Kapitalkostnader inom försvaret. Nya former för finansiell styrning. Fö.
-

Statens offentliga utredningar 1991

Systematisk förteckning

Utrikesdepartementet

Statens roll vid främjande av export. [3]

Försvarsdepartementet

Kapitalkostnader inom försvaret. Nya former för finansiell styrning. [20]

Socialdepartementet

Utvärdering av SBU. Statens Beredning för Utvärdering av medicinsk metodik. [6]

Lokala sjukförsäkringsregister [9]

Informationens roll som handlingsunderlag - styrning och ekonomi. [15].

Gemensamma regler - lagstiftning, klassifikationer och informationsteknologi. [16].

Forskning och utveckling - epidemiologi, kvalitetssäkring och Spris utvecklingsprojekt. [17].

Informationsstruktur för hälso- och sjukvården - en utvecklingsprocess. [18].

Kommunikationsdepartementet

Den regionala bil- och körkortadministrationen. [14]

Storstadens trafiksystem. Överenskommelser om trafik och miljö i Stockholms- Göteborgs- och Malmö-regionerna. [19]

Finansdepartementet

Finansiell tillsyn. [2]

Sportslig och ekonomisk utveckling inom trav- och galoppsporten. [7]

Beskattning av kraftföretag. [8]

Arbetsmarknadsdepartementet

Flykting- och immigrationspolitiken. [1]

Spelreglerna på arbetsmarknaden. [13]

Civildepartementet

Affärstiderna. [10]

Affärstiderna. Bilagedel. [11]

Ungdomarna och makten. [12]

Miljödepartementet

Miljölagstiftningen i framtiden. [4]

Miljölagstiftningen i framtiden. Bilagedel.

Sekretariatets kartläggning och analys. [5]



ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.

INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.