

Godkjent
Kjeller 6 april 1994



R H Solstrand
Avdelingssjef

**HOVEDKONKLUSJONER FOR ORGANISERING AV INTERNREGNSKAP OG
BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET**

HAGERUPSEN Bente, BAKKEN Bent Erik


FFI/RAPPORT-94/00592

FORSVARETS FORSKNINGSINSTITUTT
Norwegian Defence Research Establishment
Postboks 25, 2007 Kjeller, Norge

POST OFFICE BOX 25
 N-2007 KJELLER, NORWAY

SECURITY CLASSIFICATION OF THIS PAGE
 (when data entered)

REPORT DOCUMENTATION PAGE

1) PUBL/REPORT NUMBER FFI/RAPPORT-94/00592 1a) JOB REFERENCE FFI/630-SYS/161	2) SECURITY CLASSIFICATION UNCLASSIFIED 2a) DECLASSIFICATION/DOWNGRADING SCHEDULE	3) NUMBER OF PAGES 25										
4) TITLE Hovedkonklusjoner for organisering av internregnskap og bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret (Conclusions regarding implementation of management accounting principles in the Norwegian Defence)												
5) NAMES OF AUTHOR(S) IN FULL (sumame first) HAGERUPSEN Bente, BAKKEN Bent Erik												
6) DISTRIBUTION STATEMENT Distribution unlimited (Offentlig tilgjengelig)												
7) INDEXING TERMS IN ENGLISH: <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> a) <u>Management accounting</u></td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> IN NORWEGIAN: a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> b) <u>Depreciations</u></td> <td style="vertical-align: top;"> b) <u>Avskrivinger</u> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> c) <u>Imputed interest rates</u></td> <td style="vertical-align: top;"> c) <u>Kalkulatoriske renter</u> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> d) <u>Inventory valuations</u></td> <td style="vertical-align: top;"> d) <u>Lagervurderinger</u> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> e) <u>Cost allocations</u></td> <td style="vertical-align: top;"> e) <u>Kostnadsfordeling</u> </td> </tr> </table>			a) <u>Management accounting</u>	IN NORWEGIAN: a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u>	b) <u>Depreciations</u>	b) <u>Avskrivinger</u>	c) <u>Imputed interest rates</u>	c) <u>Kalkulatoriske renter</u>	d) <u>Inventory valuations</u>	d) <u>Lagervurderinger</u>	e) <u>Cost allocations</u>	e) <u>Kostnadsfordeling</u>
a) <u>Management accounting</u>	IN NORWEGIAN: a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u>											
b) <u>Depreciations</u>	b) <u>Avskrivinger</u>											
c) <u>Imputed interest rates</u>	c) <u>Kalkulatoriske renter</u>											
d) <u>Inventory valuations</u>	d) <u>Lagervurderinger</u>											
e) <u>Cost allocations</u>	e) <u>Kostnadsfordeling</u>											
THESAURUS REFERENCE:												
8) ABSTRACT (continue on reverse side if necessary) This report summarizes conclusions concerning how the Norwegian Defence should structure its management accounting in the future. The recommendations underline wholism, management involvement, and simple solutions. This means that a comprehensive set of mechanisms should be used, including financial depreciations, inventory valuations, imputation of interest rates, transfer pricing, and cost allocations routines.												
9) DATE 6 april 1994	AUTHORIZED BY This page only  R H Solstrand	POSITION Head of Division										

FORORD

Det rettes en takk til kontaktpersoner i Aker AS, Televerket, NSB og Forsvaret for deltakelse gjennom formularbesvarelser og oppfølgingssamtaler.

Kjeller 6 april 1994
HAGERUPSEN Bente, BAKKEN Bent Erik

INNHold

	side
SUMMARY	6
1 INNLEDNING	6
1.1 Bakgrunn	6
1.1.1 Styringskonseptet innebærer økt desentralisering	6
1.1.2 Desentralisering innebærer endret styring	6
1.1.3 Skille mellom ressursbruk og likviditetsbruk	6
1.1.4 Samlet styring på ressursbruk og resultater	7
1.1.5 Hovedspørsmål	7
1.2 Arbeidsmåte	7
1.3 Målsetning	7
1.4 Rapportens innhold og oppbygning	8
2 HOVEDFORUTSETNINGER OG –KONKLUSJONER	9
2.1 Hovedforutsetninger for konklusjonene	9
2.1.1 Sjefer tar sin fredsmessige styringsoppgave alvorlig	9
2.1.2 Elektronisk, flerdimensjonalt registreringssystem	9
2.2 Hovedkonklusjoner	9
2.2.1 Helhetlig omfang	9
2.2.2 Helhet fremfor enkelhet, enkelhet fremfor nøyaktighet	10
2.2.3 Felles utforming på sentralt nivå	10
2.2.4 Dokumentasjon	10
2.2.5 Datateknisk tilrettelegging	10
2.2.6 Kompetanse	10
3 INTERNREGNSKAP	11
3.1 Skille mellom regnskap og registreringssystem	11
3.2 Regnskapsmal	11
3.3 Regnskapsrapporter	11
3.4 Mekanismer	11
3.5 Grensesnitt til andre styringsformater	12
4 FORDELING AV KOSTNADER I TID	13
4.1 Generelt	13
4.2 Balanseregnskap	13
4.3 Avskrivinger	14
4.4 Kalkulatorisk rente	15
4.5 Bedriftsøkonomiske lagervurderinger	15

5	FORDELING AV KOSTNADER I ROM	16
5.1	Generelt	16
5.2	Internprising vs kostnadsfordeling; bruksområder	16
5.3	Fordelingsnøkler	17
5.4	Prisfastsettelse	18
5.5	Avregningsaspekter	19
5.6	Likviditetsaspekter	19
6	TENTATIVE ANBEFALINGER SAMMENSTILT	20
7	VIDERE ARBEID OG INNFØRINGSPLAN	21
	LITTERATUR	22
	APPENDIKS A	23
A.1	DELTAKENDE ORGANISASJONER	23
A.2	DATAGRUNNLAG	24
	DISTRIBUSJON	25

HOVEDKONKLUSJONER FOR ORGANISERING AV INTERNREGNSKAP OG BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET

SUMMARY

This report summarizes conclusions concerning how the Norwegian Defence should structure its management accounting in the future. The recommendations underline wholism, management involvement, and simple solutions. This means that a comprehensive set of mechanisms should be used, including financial depreciations, inventory valuations, imputation of interest rates, transfer pricing, and cost allocations routines.

(“Conclusions regarding implementation of management accounting principles in the Norwegian Defence”)

1 INNLEDNING

1.1 Bakgrunn

1.1.1 Styringskonseptet innebærer økt desentralisering

Forsvarets nye styringskonsept [1] innebærer at beslutningsmyndighet delegeres så langt nedover i organisasjonen som formålstjenlig. Dette vil i praksis innebære at kun de beslutninger som medfører sterke koordineringsbehov, styres fra toppen. Driftsbeslutninger, samt de investeringsbeslutninger som ikke har strategisk verdi, foretas på lokalt nivå. Riktignok vil en rekke bestemmelser måtte begrense den lokale frihet, men slike bindinger gjøres så lite omfattende som mulig.

1.1.2 Desentralisering innebærer endret styring

Delegeringen vil i beslutningssammenheng innebære at foresatte på ulike nivåer ikke styrer undergittes interne ressursallokering direkte, men at foresatte stiller krav til resultater samtidig som ressursene avpasses disse kravene. Det er dette som i [1] benevnes styring gjennom oppdrag. Hva angår ressursiden av denne styringen, skal bindingene av undergitte som nevnt begrenses. Foresatte skal stille undergitte mest mulig fritt, noe som innebærer at ressurser i størst mulig grad behandles som en kostnadsramme. Disse må dermed utgjøre et enhetlig og sammenliknbart begrep. Fellesnevneren vil være en virksomhets årlige totalkostnader som igjen reflekterer total ressursbruk. Dette forutsetter at man kan fordele kostnader i tid og i rom. Med en fellesnevner kalles slike fordelingsmekanismer for bedriftsøkonomiske prinsipper (BØP). Bruk av BØP er med andre ord helt nødvendig for å gjennomføre desentralisert styring.

1.1.3 Skille mellom ressursbruk og likviditetsbruk

Vårt statlige budsjettssystem er et likviditetsorientert styringssystem som ikke er forenlig med fokusering på total ressursbruk. Det nye styringskonseptet innebærer at man *i tillegg* til Stortingets begrensede fokusering på pengebruken gjennom statsregnskapet, må fokusere på totalt forbruk av ressurser enten ressursbruken innebærer bruk av likviditeter eller ei.

1.1.4 Samlet styring på ressursbruk og resultater

Desentralisert mål- og resultatstyring innebærer at det må finnes mekanismer for måling og konsolidering av resultater såvel som for kostnader. Det må være samsvar mellom kostnadsmålings- og resultatmålingshierarkiet. Resultatmåling omtales nærmere i [2, 3]. I denne rapporten fokuseres det kun på mekanismer for å gjøre kostnadsmålingen så enhetlig og dekkende som mulig.

1.1.5 Hovedspørsmål

Arbeidet med å fastslå hvorvidt, i hvilken grad og på hvilken måte BØP skal innføres og brukes samt hvordan det økonomiske styringssystemet som skal registrere ressursbruk bør organiseres, avhenger av en rekke forhold. I særlig grad synes følgende faktorer å være viktige:

- Hvilke styringsbehov finnes i organisasjonen og hvilke BØP kan bidra til å tilgodese disse behovene?
- Hvilke forhold i organisasjonen begrenser en "fullverdig" bruk av BØP?
- I hvilken grad bør beslutninger om bruk av BØP være delegert på samme måte som andre beslutninger er desentralisert?
- Ulike styringsbehov vil kreve ulik kostnadmålingspraksis. Hvilke formål bør vektlegges ved divergerende hensyn? (Eksempelvis avveining mellom verdivurdering og periodisering av kostnader?)

1.2 Arbeidsmåte

For å besvare disse hovedspørsmålene har en foretatt en datainnsamling fra organisasjoner som har varierende grad av erfaring med praktisering av bedriftsøkonomiske prinsipper og internregnskap (se vedlegg). Det er gjennomført en skriftlig spørreundersøkelse såvel som en rekke oppfølgingsamtaler. Forsvarets øverste ledelse (FD og FO) har også vært med på omfattende drøftinger. Konklusjonene er videre debattert i FFI-prosjekt 630-SYS/161.1 "Støtte til utvikling av økonomistyring i Forsvaret". Foranledningen for prosjektet er arbeidet med resultatorientert økonomistyring i Forsvaret (RØFF) [1]. Anbefalingene i rapporten er videre i samsvar med en bedriftsteoretisk drøfting [4] som ble foretatt i forkant av den empiriske undersøkelsen.

Den empiriske undersøkelsen er dokumentert i separate rapporter for hvert enkelt av følgende delområder: Internregnskap [5], avskrivninger [6], lagervurderinger [7], kalkulatoriske renter [8] og kostnadsfordeling [9].

1.3 Målsetning

Rapporten trekker sammen konklusjoner fra ulike kilder og skal danne utgangspunkt for den videre konkretisering av forskrifter for organisering av internregnskap og bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret. Rapporten er også ment som grunnlag for videre organisatorisk behandling i FD og FO og som basis for et høringsseminar. Den retter seg til alle instanser i Forsvaret som vurderer utforming og bruk av internregnskap generelt og bedriftsøkonomiske prinsipper spesielt.

1.4 Rapportens innhold og oppbygning

Kapittel 2 redegjør for de viktigste forutsetningene for og de overordnede konklusjonene m h t organisering av et fremtidig internregnskap og bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret. Kapittel 3 gjengir anbefalinger for organisering av internregnskap. Det påfølgende kapitlet spesifiserer endel hovedtrekk mht fordeling av kostnader over tid. Hver av de påfølgende seksjonene omtaler anbefalinger for hvert av delområdene avskrivninger, lagervurderinger og kalkulatorisk rente. Kapittel 5 ser så på omveltning av kostnader innenfor en tidsperiode fra punkter hvor kostnader registreres til de objektene man ønsker å styre på. Dette gjøres ved å se på såvel internprising som kostnadsfordeling. En samlet oversikt over anbefalingene gis i kapittel 6. I kapittel 7 skisseres det videre arbeidet med konkretisering og utforming av forskrifter for organisering av internregnskap og bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper. Vedlegget sammenstiller kortfattet datagrunnlaget fra den empiriske undersøkelsen.

2 HOVEDFORUTSETNINGER OG –KONKLUSJONER

Konklusjonene som trekkes i denne rapporten innebærer at relativt store ressurser må settes inn i en overgangsfase for å bedre styringssystemet. En slik satsing vil gi en overveiende sannsynlighet for bedre ressursallokering i fremtiden. Anbefalingene er imidlertid i stor grad avhengig av at en rekke forutsetninger er tilfredstilt. Som et eksempel kan nevnes at uten et databasert, mangedimensjonalt registreringssystem for regnskapsbilag ville anbefalingene bli for praktisering av internprising vært annerledes.

2.1 Hovedforutsetninger for konklusjonene

2.1.1 Sjefer tar sin fredsmessige styringsoppgave alvorlig

Daglig styring

Som beskrevet i [5], er det av avgjørende betydning at sjefer tar sin styrende rolle alvorlig, særlig hva angår gjennomføringen av de konkrete oppdrag som tildeles. Vi har inntrykk av at dette ansvaret blir omfattet med tilstrekkelig oppmerksomhet i Forsvaret.

Innføring av nye styringssystemer

Som vist i [5] er det langt mer tvilsomt om sjefer har sett det som deres oppgave å bidra til å utvikle regnskaps- og andre styringssystemer. Uten en slik aktiv medvirkning vil få av de anbefalingene om internregnskap og BØP som gis i denne rapport, kunne gjennomføres. Spesielt kritisk vil det være at FO/fellesstabens øverste linjeledere tar ansvar og tilordnes kompetanse til å foreta fornuftige valg samt viser utholdenhet i en lang og krevende gjennomføringsprosess.

2.1.2 Elektronisk, flerdimensjonalt registreringssystem

Implementering av BØP, spesielt internprising og kostnadsfordeling, vil være svært vanskelig å gjennomføre uten at kostnader registreres på flere dimensjoner. Det vil også være helt avgjørende at bilag registreres kun én gang, uavhengig av om registreringen er nødvendig for internregnskapet eller pengeregnskapet. Den omfattende internfaktureringen som anbefales vil dessuten kanskje ikke være regningsvarende uten et elektronisk debiteringssystem som et ledd i registreringen.

2.2 Hovedkonklusjoner

2.2.1 Helhetlig omfang

Styringssystemet må omfatte all ressursbruk, representert gjennom både betalbare og ikke betalbare kostnader. Dette må også reflekteres i et helhetlig internregnskap. Dersom ikke all ressursbruk omfattes (f.eks. ved at kun årsvise betalbare kostnader inkluderes), vil en understreke likviditetsfokuset og undergrave mulighetene for at sjefene involverer seg. Likviditetsfokus vil på en skadelig måte videreføre dagens orientering av økonomistyring mot bokførings- og kassemessige aspekter.

Internregnskap såvel som BØP må innføres og praktiseres enhetlig på alle nivåer i organisasjonshierarkiet, både innen primær- og støttevirksomheten.

2.2.2 Helhet fremfor enkelhet, enkelhet fremfor nøyaktighet

Enkelhet bør etterstrebes ved utforming og føring av internregnskapet; dette siktemålet må imidlertid være underordnet kravet om en helhetlig løsning. Enkelhet kan gjennomføres ved at det åpnes for grovkornede fordelingsmekanismer såvel i tid som i rom. Krav til bokføringsmessig nøyaktighet i internregnskapet vil kunne medføre høye administrasjonskostnader og resultere i at informasjon som er viktig for helheten, utelates. Ved at registrering og regnskap holdes adskilt, kan helhetlige, men grove metoder opprettholdes uten å kompromittere registreringssystemet.

2.2.3 Felles utforming på sentralt nivå

Det må utarbeides et standard rammeverk for internregnskap og BØP som benyttes av alle enheter innen Forsvarets organisasjon. Standarden må utformes av en sentral instans. Rammeverket må være detaljert og inneholde stringente rutiner for all behandling og presentasjon av internregnskapsdata. Et felles standardisert rammeverk vil bidra til å sikre en enhetlig praksis, konsistent resultat- og kostnadsmåling, lette konsolidering av regnskapsinformasjon og minske behovet for kompetanse.

2.2.4 Dokumentasjon

Regler og rutiner for internregnskap og BØP gjøres kjent og tilgjengelig for regnskapsansvarlige og -brukere gjennom at disse dokumenteres i et sett av sentralt utformede håndbøker.

2.2.5 Datateknisk tilrettelegging

Rutiner automatiseres i datatekniske systemer. Databasert regnskapsføring vil for enkelte rutiners vedkommende være en forutsetning for utstrakt praksis. I alle tilfeller vil slike kunne effektivisere en omfattende kostnadsregistrering og -oppfølging. Dette fordrer dog at ingen transaksjoner registreres mer enn én gang. Datastøttede løsninger vil dessuten bidra til å sikre en konsistent og enhetlig praksis.

2.2.6 Kompetanse

Innføring og praktisering av internregnskap må følges av kunnskaps- og kompetanseoppbygging av regnskaps- og virksomhetsansvarlige.

Tilrettelegging av kompetanse og andre personellorganisatoriske forhold er kanskje det av ovenstående punkter som avgjør hvorvidt den forestående prosessen med innføring og praktisering av internregnskap vil forbedre styringen av Forsvaret eller fungere som en administrativ eksersis uten positiv styringseffekt.

3 INTERNREGNSKAP

Anbefalinger for organisering av internregnskap støtter seg hovedsaklig på slutninger i [5]. Det henvises til [5] for en utdyping av bakgrunn og motivering for anbefalingene.

3.1 Skille mellom regnskap og registreringssystem

Internregnskapet vil omfatte en rekke delsystemer for bearbeiding og rapportering av økonomisk informasjon for den interne styringen av Forsvarets virksomhet. Hovedbestanddelene vil være en regnskapsmal og standardrapporter. Registreringssystemet vil utgjøre en database med "rene" kostnadsdata registrert og lagret etter kontoplanens begrepsinndelinger.

3.2 Regnskapsmal

Regnskapsmalen er et regneprogram som henter kostnadsdata fra registreringssystemet og omgjør dataene til beslutningsrelevant styringsinformasjon ved bl a å fokusere på avvik mellom budsjetter og regnskapstall. Malen vil måtte inneholde spesifiserte oppsett for budsjetter og regnskaper, priskalkulasjoner og hvordan kostnadsdataene skal knyttes til styrings- og oppfølgingsdimensjonene (eksempelvis oppdrag) gjennom kostnadsfordelinger etc. Styringsinformasjonen vil gjøres tilgjengelig for brukeren i rapporter.

3.3 Regnskapsrapporter

Regnskapsrapporter bygges opp etter norsk standard [10], dvs at kostnader grovklassifiseres etter påvirkningsgrad. Oppsettet innebærer en hierarkisk oppbygging av regnskapet på alle relevante organisasjonsnivåer der de mest påvirkbare kostnadene rapporteres først og de mindre påvirkbare deretter. Figur 3.1 viser et eksempel på en slik regnskapsrapportering:

Nivå I : Direkte påvirkbare kostnader (inkl internbelastninger og endringer i lagerstørrelser)

Nivå II : + Andre variable kostnader

Nivå III: + Kapitalkostnader (inkl avskrivninger og kalkulatoriske renter)

Nivå IV: + Kostnader belastet for bruk av støttetjenester

Nivå V : + Ekstraordinære kostnader

Figur 3.1 Eksempel på regnskapsrapportering

3.4 Mekanismer

Regnskapsprinsippet skal være førende i internregnskapet, dvs at kostnader for ressursbruk avgrenses i tid og rom. Dette betinger at bedriftsøkonomiske prinsipper (BØP) som avskrivninger, kalkulatoriske renter, lagervurderinger, kostnadsfordeling og internprising praktiseres i internregnskapet. Se delkonklusjoner for praktisering av BØP i senere kapitler.

Hva angår valget mellom fokusering på bedriftsøkonomiske verdivurderinger på et gitt tidspunkt og periodisering av kostnader, anses periodiseringsformålet som det viktigste.

3.5 Grensesnitt til andre styringsformater

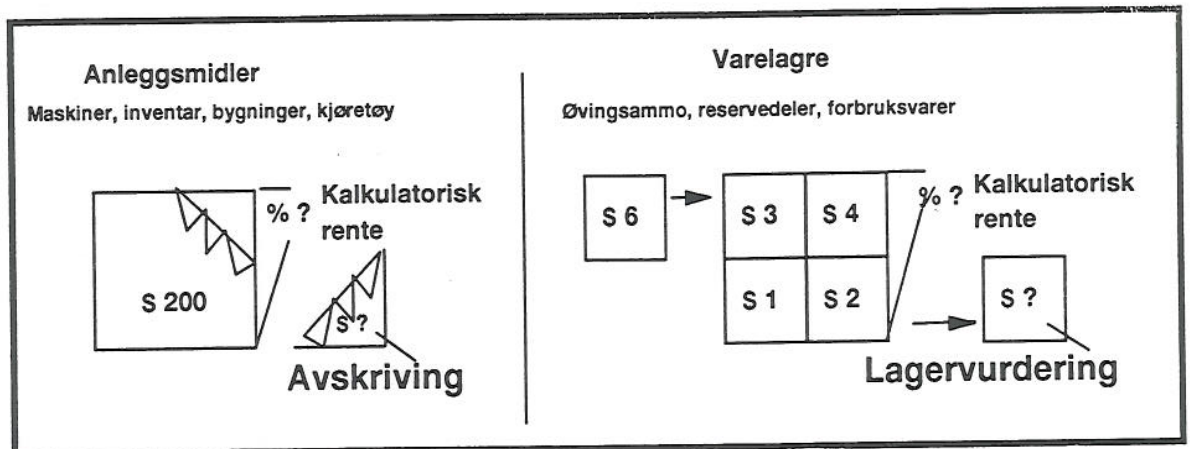
Bindinger og grensesnitt til øvrige styringsinstrumenter innen Forsvarets organisasjon må klargjøres. Rutiner og håndgrep for å transformere data fra et supplerende styringsinstrument til internregnskapets format og vice versa må konkretiseres og dokumenteres. Dette er særlig avgjørende for "oversettelser" av data mellom internregnskapet og statsregnskapet. Denne oversettelsen vil være svært enkel og er beskrevet prinsipielt i [5]. En tilsvarende enkel parallelitet eksisterer mellom intern- og statsbudsjettets formater.

4 FORDELING AV KOSTNADER I TID

4.1 Generelt

Det faktum at utbetalinger og ressursbruk ikke faller sammen i tid, gjør at man i ressursbruks-sammenheng må "smøre ut" (periodisere) utbetalingene og kapitalbinding til de periodene der ressursbruken skjer. Dette er beskrevet nærmere i såvel [4] som [11]. I praksis kommer skillet mellom utbetalinger og ressursbruk til syne for eiendeler som har leve- og/eller lagringstid på mer enn et år.

Som vist i figur 4.1 berører avskrivninger anleggsmidler (f eks maskiner, inventar, bygninger, kjøretøy etc) som anskaffes i en periode og forbrukes i andre. Avskrivninger skal i prinsippet reflektere ressursbruken mest mulig nøyaktig med minst mulige administrative kostnader. Varer som lagres har det til felles med anleggsmidler at de anskaffes i en periode og forbrukes i en annen. Det må også finnes mekanismer for å reflektere kostnader for varelageruttak uavhengig av innkjøpstidspunkt (lagervurderinger). Likeledes brukes kalkulatoriske rentekostnader for å synliggjøre at kapital er en knapp ressurs.



Figur 4.1 Sammenhenger mellom avskrivning, lagervurdering og kalkulatorisk rente

4.2 Balanseregnskap

En overgang til regnskapsprinsippet gjør det nødvendig å etablere et balanseregnskap som en del av internregnskapet. Et balanseregnskap er en oversikt over verdien av eiendeler, gjeld og egenkapital målt i kroner på et bestemt tidspunkt. Normalt vil dette tidspunktet være ved regnskapsperiodens utløp.

Det bør i balanseregnskapet gjøres et skille mellom omløps- og anleggsmidler. Med omløpsmidler forstås eiendeler som enten er likvider (eksempelvis kassebeholdning og kortsiktige fordringer) eller eiendeler som jevnt over blir omformet til likvider (eksempelvis varebeholdninger og forskuddsbetalte utgifter). Med anleggsmidler forstås eiendeler bestemt til varig eie eller

bruk. Det må fastsettes en minste levetid og en minsteverdi for eiendeler som skal klassifiseres som anleggsmidler.

Første gangs etablering av et balanseregnskap vil utgjøre et omfattende arbeid. For å lette dette arbeidet bør verdigrensen for hvilke eiendeler som skal inngå i balansen i utgangspunktet settes høyt. En verdigrense på 100 000¹ kr for den enkelte eiendel synes fornuftig som et startpunkt. Etter tre år settes grensen ned til 25 000 kr; Ordningen vil da i enda sterkere grad bidra til en helhetlig ressursstyring.

Det skilles mellom forvaltningsmessige eiendeler (materiell, bygninger og anlegg) og stridsviktige eiendeler på grunnlag av eiendelenes "nærhet" til stridsoppgavene. I tråd med anbefalingene i avsnitt 4.3 og 4.4 vil stridsviktige eiendeler ikke inngå i balanseregnskapet.

Fastsettelse av hvilke operasjonelle kriterier som bør brukes for å skille mellom stridsviktige eiendeler og forvaltningsmessige eiendeler blir meget viktig. En nærmere argumentasjon for behovet for å skille mellom stridsviktige og forvaltningsmessige eiendeler samt forslag til fremgangsmåter for å foreta en slik sortering finnes i [12].

Alle driftskostnader anses å være kostnader der tidsforskyvningen mellom innkjøp og forbruk blir uvesentlig (med unntak av lagerendringer, se nedenfor). Bedriftsøkonomiske prinsipper som behandler tidsaspektet har dermed liten relevans for løpende driftskostnader.

4.3 Avskrivinger

Anleggsmidler som gjennomgår en verdireduksjon som følge av alder, slitasje eller andre årsaker gjøres gjenstand for avskrivning. Avskrivninger periodiserer anskaffelseskostnader, slik at det blir mulig å sammenlikne kostnader for ressursbruk mellom ulike tidsperioder og mellom ulike kostnadsbærere (f eks produkter og virksomheter).

Det anses ikke som hensiktsmessig å avskrive stridsviktige eiendeler (materiell, bygninger og anlegg). Lang levetid og tildels høy realprisstigning på denne typen eiendeler gjør at avskrivninger basert på historisk anskaffelseskostnad systematisk vil undervurdere investeringsbehovet. I tillegg kommer at avskrivninger i liten grad vil samsvare med utviklingen i operativ verdi. Når det gjelder vurdering av hvorvidt investeringer i nytt materiell til krigsorganisasjonen er tilstrekkelige, bør man i stedet sammenholde de investeringene som gjøres med forutsetningene i strukturutviklingsplanen. I strukturplanleggingen fremkommer investeringsbehovet som en konsekvens av operative behov basert på trussel, teknologisk utvikling og økonomiske rammebetingelser. Antallsoversikter er tilstrekkelige for denne kategorien eiendeler.

Avskrivning på eiendeler vil ikke være en relevant kostnad for skoler, øvingsavdelinger o l som bruker eiendeler klassifisert som stridsviktige i sin aktivitet. Stridsviktige eiendeler er anskaffet med utgangspunkt i krigsorganisasjonens behov og *ikke* av hensyn til fredstidsproduksjonen. For fredstidsproduksjonen vil disse eiendelene, fra et økonomisk synspunkt, være å betrakte som "gratisressurser".

[6] inneholder en nærmere redegjørelse for konklusjonene m h t bruk av avskrivninger.

¹ Dette er en justering nedover i forhold til de foreløpige konklusjoner i [5], primært for å få med administrative kjøretøyer.

4.4 Kalkulatorisk rente

Det beregnes kalkulatorisk rente av alle eiendeler (omløps- og anleggsmidler) i balanseregnskapet (dvs forvaltningsmateriell, -bygg og -anlegg) for å synliggjøre kostnaden ved kapitalbinding.

Det anbefales ikke å belaste brukere av stridsviktige eiendeler med kalkulatoriske renter. Beslutninger om anskaffelse av denne typen eiendeler foretas på sentralt nivå hvor ulike alternativer avveies direkte mot hverandre. Det er dermed ikke behov for en mekanisme som signaliserer bytteforhold.

Det må fastsettes én rentesats som er felles for hele Forsvarets organisasjon. Rentesatsen bør i størst mulig grad være relatert til markedsrenten og justeres årlig.

Nøkkeltall må supplere kalkulatoriske renter som indikatorer på kapitalbindingen. Tall som synliggjør omløpshastigheten for ulike kapitalstørrelser (f eks total kapital og kapital bundet i lagre) er eksempler på dette.

[8] inneholder en nærmere redegjørelse for konklusjonene m h t bruk av kalkulatorisk rente.

4.5 Bedriftsøkonomiske lagervurderinger

Lageruttak representerer ressursbruk og må derfor reflekteres i kostnadsbildet. Om uttaket omfatter eiendeler som er anskaffet lokalt eller en del av et sentralt styrt beredskapslager er uvesentlig. Unntak fra dette er de tilfeller der lageruttaket *ikke* er begrunnet i behovene ved den lokale produksjon men i stedet er et resultat av et sentralt ønske om å fornye og/eller redusere beredskapslageret. Kostnader for denne typen lageruttak skal ikke belastes lokale enheter.

Bedriftsøkonomiske lagervurderinger følger prinsippet om høyeste periodekostnad. Dette innebærer at for eiendeler som er gjenstand for prisstigning beregnes uttak etter den siste varens anskaffede pris – LIFO (Last In First Out). Andre eiendeler som tas fra lager beregnes etter FIFO (First In First Out). Prinsippet om høyeste periodekostnad vil kunne gi uriktige verdilageringer av materiell som lagres. En kostnadsvurdering etter LIFO-metoden vil eksempelvis kunne medføre en underestimering av lagerverdier. Det må derfor gis muligheter til en revurdering (oppskriving/nedskrivning) av eiendelers verdi. [7] inneholder en nærmere redegjørelse for disse konklusjonene.

5 FORDELING AV KOSTNADER I ROM

Mens avskrivninger, kalkulatorisk rente og lagervurderinger er mekanismer som håndterer tids- og periodiseringsaspektene ved kostnadsmåling, er internprising og kostnadsfordeling mekanismer for fordeling av kostnader fra kostnadssteder ("der kostnader registreres") til kostnadsbærere ("det man ønsker å måle kostnader for").

5.1 Generelt

Som beskrevet i [4] og [11], originalregistreres ressursbruk i forhold til en kostnadsart, et kostnadssted eller en kostnadsbærer; "Punktet" for denne kostnadsregistreringen er ofte ikke sammenfallende med den/det som har forårsaket ressursbruken. I slike tilfeller må kostnadene fordeles slik at kostnader i størst mulig grad kan måles/identifiseres med sluttbrukeren/sluttproduktet.

Oppdelingen av forsvarsvirksomheten i primær- og støttevirksomhet representerer en erkjennelse av dette forhold, der kostnader allokeres fra støtteenheter til sluttbrukere i primærkjeden. De fleste enheter har imidlertid selv et *internt* skille mellom primær- og støtteaktiviteter, uavhengig av om enheten organisatorisk er plassert i primær- eller støttevirksomheten. Internprising representerer her en mulig mekanisme for fordeling av kostnader. Den har i tillegg en rekke positive sekundæreffekter [13]. Internprising er imidlertid administrativt mer omfattende enn det som gjerne kalles kostnadsfordeling. Ved kostnadsfordeling brukes enkle nøkler for å allokere kostnader.

Tabell 5.1 viser dette i mer detalj. Definisjonsmessig innebærer internprising overflytting av kjøpekraft, til forskjell fra kostnadsfordeling hvor det ikke skjer noen slik kjøpekraftoverføring. Dette innebærer at for de tjenester som internprises blir den leverende enhet avhengig av inntekter fra mottaker. Den som befinner seg i en leveringssituasjon kan altså gå med både overskudd og underskudd. Dette problemet er omtalt nærmere i [4], [11] og [13].

Forhold	Definisjon	Kjennetegn	Anbefaling for bruk	
	<i>Overføres kjøpekraft?</i>	<i>Nøyaktighet i kostnadsregistrering</i>	<i>Påvirkbarhet</i>	<i>Adm.kostnad i ft stykkkostnad</i>
Internprising	Ja	Stor (stykkavregning)	Stor	Små
Kostnadsfordeling	Nei	Liten (sjablongfordeling)	Liten	Store

Tabell 5.1 Forskjeller mellom kostnadsfordeling og internprising som kostnadsallokeringsmekanismer

5.2 Internprising vs kostnadsfordeling; bruksområder

Retningslinjene for i hvilke situasjoner en bør bruke kostnadsfordeling, i hvilke situasjoner en bør organisere seg med internprising og i hvilke situasjoner kostnader bør forbli ufordelte, må gis fra sentralt hold og være så presise som mulig. Innholdet i et slikt regelverk for kostnadsallokering bør imidlertid følge argumentasjonene og anbefalingene i [9].

Ytelser og gjenytelser mellom foresatte og undergitte enheter vil være regulert i detalj i styringsdialogen gjennom resultatkrav og ressurstildelinger. Bedriftsøkonomiske "kjøreregler" blir overflødige.

Mellom likeverdige, selvstendige enheter må leveranser internpriser. Slike enheter har i noen grad rett og mulighet til å akseptere og forkaste tilbud fra samhandlende enheter. Samhandling kan skje mellom enheter innenfor såvel primær- som støttevirksomheten som mellom disse, så fremt disse ikke står i noe vertikalt styringsforhold.

I visse tilfeller bør imidlertid internprising også praktiseres innenfor en selvstendig enhet. Særlig der etterspørere av støttetjenester har vesentlig innflytelse på leveransenes omfang og den gjennomsnittlige leveranse er av relativt stor verdi. Ledelsesfunksjoner vil typisk være dimensjonert uavhengig av underliggende enheters uttalte behov for ledelsesstøtte. Omfanget av støttevirksomhet som verksted, bibliotek etc kan i større grad avledes fra en uttalt etterspørsel fra andre enheter. Hva som defineres som "stor verdi" gjenstår å spesifisere nærmere, men det er lite trolig at en bør bruke internpriser der en typisk arbeidsordre har et verdiomfang på mindre enn et dagsverk. Med en typisk arbeidsordre på over ett ukesverk er det derimot svært trolig at internpriser bør brukes dersom forholdene ellers ligger rette for dette styringsinstrumentet. I praksis vil det imidlertid ofte være slik at omfanget av den lokale støttevirksomheten er så liten at de administrative kostnadene forbundet med stykkregistrering av tjenestene blir alt for store i forhold til verdien av de leverte tjenestene. I slike situasjoner oppfattes støttefunksjonene som fellesfunksjoner og kostnadene fordeles ved bruk av nøkler (kostnadsfordeling).

Tabell 5.2 sammenstiller anbefalingene med hensyn til praktisering av internprising og kostnadsfordeling.

Mekanisme	Internprising	Kostnadsfordeling
I. Mellom selvstendige enheter		
Ved vertikale vare- og tjenesteoverføringer	-	-
Ved horisontale vare- og tjenesteoverføringer	+	-
II. Innenfor en selvstendig enhet		
ledelsesfunksjoner	-	+
servicefunksjoner:		
arbeidsordrens gjennomsnittsverdi < xx kr	-	+
arbeidsordrens gjennomsnittsverdi ≥ xx kr	+	-

Tabell 5.2 Overordnede råd mht bruk av internprising og kostnadsfordeling

Kostnadsfordelinger vil dessuten måtte foretas ved produkt-/priskalkulasjoner og for ulike analyseformål.

5.3 Fordelingsnøkler

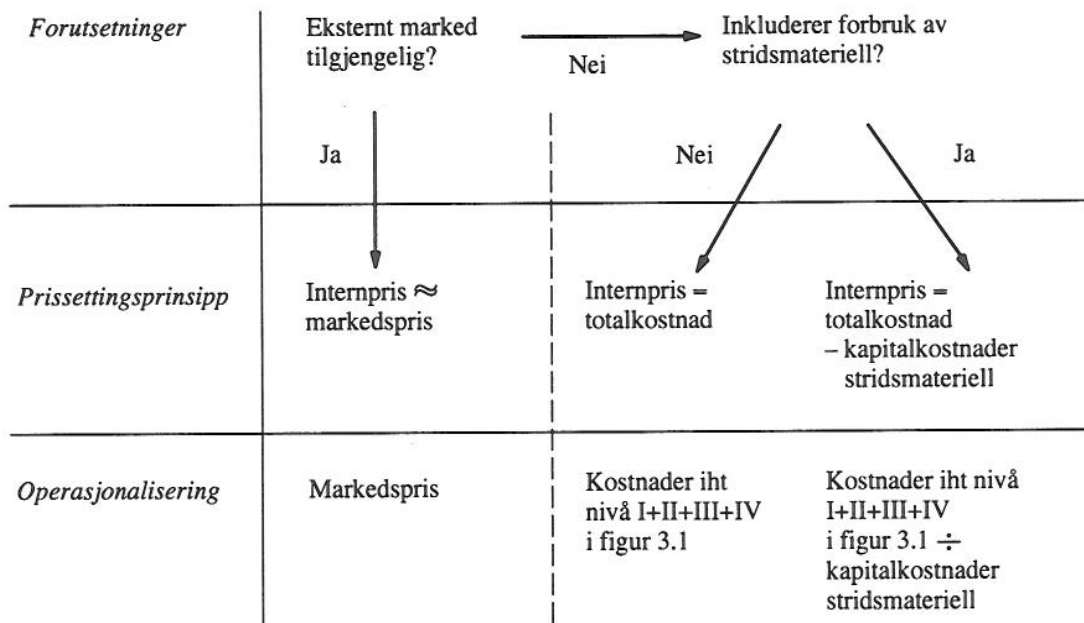
Prinsippene for utforming av fordelingsnøkler må være felles for hele Forsvarets organisasjon. Fordelingsnøklerne vil imidlertid måtte være forskjellige beroende på typisk ressursbruk innen

den enkelte selvstendige enhet. Fordi kostnadsfordeling i alle fall kun gir en grov pekepinn om bruken, og fordelte kostnader aldri vil gi noe detaljert bilde av ressursbruken, bør fordelingsnøkklene være få og svært enkle. Dette i motsetning til internprising, der en særlig ved kostnadsbasert metode, benytter detaljerte og stykkbaserte ressursbruksavregninger.

5.4 Prisfastsettelse

For varer/tjenester hvor det finnes et eksternt marked og enhetene har tilgang til dette, relateres prisingen til markedsprisene. Med markedspriser forstås priser etablert i et eksternt konkurransemarked.

Varer/tjenester hvor et eksternt marked mangler eller markedet ikke er tilgjengelig for interne enheter, prises ut fra en totalkostnadstilnærming basert på såvel variable som faste kostnader (totalkostnad). Varer/tjenester som inkluderer forbruk av stridsmateriell, prises ut fra en totalkostnadstilnærming med fradrag for kapitalkostnader (avskrivninger og kalkulatorisk rente) for stridsmateriellet. Kostnadsbaserte internpriser formuleres som standardkostnader [4]. Figur 5.1 gjengir disse anbefalingene.



Figur 5.1 Overordnede råd mht prising av internleveranser

Det henvises til [13] for en utdyping av bakgrunn og motivering for anbefalingene.²

² Endring i konklusjon fra [13] ved at foreliggende rapport anbefaler at man bør ha som ambisjon å inkludere både variable og faste kostnader i internprisene for å oppnå en helhetlig praksis.

5.5 Avregningsaspekter

Internoverføringer som blir gjenstand for internprising, følges av overføring av kjøpekraft gjennom at kjøpers regnskap og budsjett belastes og selgers regnskap og budsjett godskrives. [14] foreslår at oppgjør for internoverføringer skjer gjennom posteringsnotaer i nåværende mellomregnskapsordning med en intern "clearingsentral" (FRS). I fortsettelsen kan man tenke seg oppgjør ved elektronisk avregning i regnskapet der den leverende enhetens elektroniske budsjettkonto "fylles av betalinger" direkte fra mottakende enhet.

Virksomhet som får en del av sine midler gjennom styringsdialogen og andre midler gjennom horisontal samhandel kan ved en totalkostnadskalkyle få betalt "dobbelt opp". Det vil imidlertid komme klart frem hvilke resultater som skal oppnås for de ressursene som gis i styringsdialogen, bl a i form av krav til overskudd/dekningsbidrag for støttevirksomheter. Kostnader som på forhånd er dekket av foresatt gjennom grunnbevilgninger etc, vil kunne bokføres på en "mellomkonto" og tilbakeføres til foresatt. Det må etableres retningslinjer for fordeling av overskudd i situasjoner der den leverende enhet er dyktig i sin ressursbruk og kan levere de samme tjenestene "to ganger", til såvel foresatt som oppdragsgiver i horisontal samhandel og tilsvarende retningslinjer for dekking av tap ved ineffektiv ressursbruk og/eller utilstrekkelig ressurstildeling i styringsdialogen.

5.6 Likviditetsaspekter

Internregnskapet fokuserer på kostnader. En sunn økonomi forutsetter imidlertid at også pengedytten i organisasjonen fungerer. Forsvaret må dessuten oppfylle forpliktelser i f m statsregnskapet, som fokuserer på betalingsstrømmer. Likviditetsstyring blir en særlig stor utfordring ved realiseringen av det nye styringskonseptet når det gjelder samhandel; [15] problematiserer disse forhold.

Overføring av reell kjøpekraft ved internoverføringer forutsetter at midler overføres og gjøres tilgjengelig for leverandøren. Kun når likvide midler overføres er gevinsten ved desentralisering innkassert til fulle ved at lokale enheter kan disponere ressurser fritt.

[15] trekker særlig frem det forhold at periodiserte kapitalkostnader og andre kalkulatoriske kostnader som inngår i en selvkostnadsbasert internpris kan føre til innbetalinger som er forskjellige fra en enhets tilsvarende utbetalinger i en gitt periode. [15] skisserer ulike løsninger for å harmonisere inn- og utgående betalingsstrømmer.

Det bør åpnes for låneopptak og plassering av overskuddslikviditet ved at det organiseres en intern finansfunksjon og/eller at det gis adgang til å foreta finansielle transaksjoner med statskassen eller en av statsbankene. Elektronisk betalingsformidling og/eller et konsernkontosystem kan minske kostnadene ved likviditetsoverføringer og administrasjon. Det blir også viktig at enheter er utrustet med gode planleggings- og oppfølgingsverktøy for styring av likviditeten.

6 TENTATIVE ANBEFALINGER SAMMENSTILT

Internregnskapets hensikt er bedre styring. Dette er et nytt formål for Forsvarets regnskaper, som hittil har vært preget av et krav om å registrere (bokføre) likvide transaksjoner. Det nye fokuset samt skillet mellom registrerings- og regnskapssystemet gjør at en kan tillate enkle og grove kostnadsprinsipper, i alle fall i en overgangsfase. Den kanskje viktigste anbefalingen er at regler for internregnskap og BØP utformes helhetlig. Dette krever igjen at rutiner utformes på sentralt nivå og at det finnes stringente og enhetlige datasystemer. En enhetlig kontoplan er også påkrevet. Skifte i fokus fra likviditets- til regnskapsorientering krever økt kompetanse i forhold til dagens likviditetsregistreringsmodell.

Tabell 6.1 sammenstiller anbefalingene for organisering av internregnskap og BØP mht omfanget av virksomheten som skal omfattes av mekanismene og metoder som anbefales benyttet.

Område	Omfang	Metode/prinsipper
Internregnskapet	All ressursbruk	Regnskapsprinsippet
Avskrivinger	Forvaltningsmateriell og –bygg og anlegg	Historisk kostnad Lineære avskrivinger
Lagervurderinger	<i>Periodisering av kostnader:</i> beredskaps- og forvaltningslagre	Ved prisstigning: LIFO Ved prisreduksjoner: FIFO
Kalkulatoriske renter	Forvaltningsmateriell og –bygg og anlegg	En felles rentesats Relatert til markedsrenten
Internprising	Alle overføringer mellom selvstendige enheter Overføringer innenfor en selvstendig enhet overstigende en viss verdi	Varer/tjenester med tilgjengelig eksternt marked: markedsbaserte IP Varer/tjenester, eksternt marked mangler: totalkostnadsbaserte IP. Evt fradrag for kapitalkostnader stridsmateriell. Standardkostnader
Kostnadsfordeling	<i>Innenfor en selvstendig enhet:</i> – ledelsesfunksjoner – overføringer under en viss verdi Produkt-/priskalkulasjoner Ad hoc analyser	Fordelingsnøkler

Tabell 6.1 Tentative anbefalinger sammenstilt

Den konkrete utforming av bestemmelser i form av de skisserte håndbøker vil inneholde de endelige anbefalingene.

LITTERATURLISTE

- [1] Prosjektgruppen RØFF Forslag til styringskonsept for Forsvaret
- [2] Bakken, B E et al; "Resultatorientert økonomisk styring i Forsvaret. Resultatmåling- behov, erfaringer og utfordringer", FFI/rapport-93/5024
- [3] Bakken, B E et al; "Resultatorientert økonomisk styring i Forsvaret. Hovedprinsipper for resultatmåling, FFI/rapport-93/5025, under utarbeidelse
- [4] Mølmann, Ø et al; "Resultatorientert økonomistyring i Forsvaret. Kostnadsmåling; formål og prinsipper", FFI/rapport-93/5023
- [5] Bakken, B E; "Erfaringer med intern- og virksomhetsregnskap i ulike organisasjoner med konsekvenser for Forsvaret", FFI/rapport-94/02056
- [6] Mølmann, Ø; "Erfaringer med avskrivinger i ulike organisasjoner og videreføring for Forsvaret", FFI/rapport-94/00503
- [7] Mølmann, Ø; "Lagervurderingsspraksis i ulike organisasjoner og videreføring for Forsvaret", FFI/rapport-94/00643
- [8] Hybbestad, H P; "Erfaringer med bruk av kalkulatoriske renter i ulike organisasjoner og videreføring for Forsvaret", FFI/rapport-94/00253
- [9] Hagerupsen, B; "Erfaringer med kostnadsfordeling i ulike organisasjoner og videreføring for Forsvaret", FFI/rapport-94/00440
- [10] Norges standardiseringsforbund; NS 4102 "Grunnkontoplan og regnskapsoppstilling", 1979
- [11] Bakken, B E et al; "Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret- en problematisering", FFI/rapport-93/5009
- [12] NN; "Etablering av et balanseregnskap i Forsvaret. Inndeling av Forsvarets materiell i stridsviktig- og forvaltningsmateriell", FFI/notat-94/xxxxx, under utarbeidelse
- [13] Hagerupsen, B et al; "Internprisingspraksis i ulike organisasjoner og videreføring for Forsvaret", FFI/rapport-93/5029
- [14] Marstad, J E; "Forslag til rammekontoplan for Forsvaret", FO, januar 1994, under behandling
- [15] Hybbestad, H P; "Overordnet likviditetsstyring i et forsvar med intern samhandel", FFI/rapport-94/00433

APPENDIKS A

OPPSUMMERING AV UNDERSØKELSENS DATAGRUNNLAG

A.1 DELTAKENDE ORGANISASJONER

Undersøkelsen hadde til hensikt å kartlegge erfaringer med ulike praktisering av bedriftsøkonomiske prinsipper i organisasjoner med ulike målsetninger og virksomhetsinnrettinger: forsvarsenheter, offentlige bedrifter og privateide bedrifter. Den hadde også til hensikt å skille mellom ulike erfaringsoppfatninger mellom sentralt og lokalt nivå i organisasjonene. Tabell A.1 gir en oversikt over hvilke organisasjoner av de ulike virksomhetstypene som deltok i undersøkelsen og hvilke enheter innen disse som representerte henholdsvis sentralt og lokalt nivå.

Deltakende organisasjoner	Sentralt nivå	Lokalt nivå
<i>Privateid selskap:</i>		
Aker AS	Konsernstaben	–
<i>Statlige forvaltningsbedrifter:</i>		
Televerket	Konsernstaben, Økonomi	Nettdivisjonen, Økonomistab
Norges statsbaner (NSB)	NSB Konsernstab, Økonomi og finans	NSB Eiendom, Divisjonsstaben
<i>Forsvarsenheter:</i>		
Luftforsvarets forsyningskommando (LFK)	LFK sentralt	Verkstedsseksjonen
Hærens Våpentekniske regiment (VTR)	VTR sentralt	Våpenskolen for Hærens Våpentekniske korps (VSHVK)
Rygge hovedflystasjon	Planstaben	Vedlikeholdsgruppen

Tabell A.1 Deltakende organisasjoner og enheter innen organisasjonene

A.2 DATAGRUNNLAG

Tabell A.2 sammenstiller antallet besvarelser for hvert enkelt delområde som undersøkelsen omfatter: internregnskap, avskrivninger, lagervurderinger, kalkulatoriske renter og kostnadsfordeling. Tabellen viser hvordan antallet besvarelser fordeler seg på ulike typer organisasjoner (privateid bedrift/forvaltningsbedrift/forsvarsenhet), respondentenes rolle i organisasjonen (regnskapsbruker/–produsent) samt respondentenes plassering i organisasjonen (sentralt/lokalt). Besvarelser fra organisasjoner som ikke praktiserer og dermed i praksis ikke har erfaringer med bruk av de bedriftsøkonomiske mekanismene, inngår ikke i oversikten.

(antall besvarelser)	Internregnskap				Avskrivninger				Lagervurderinger			
	B	P	S	L	B	P	S	L	P	B	S	L
Privateid selskap	1	1	2	–	1	1	2	–	1	1	2	–
Forvaltningsbedrift	3	3	2	4	3	2	3	2	2	2	3	1
Forsvarsenhet	4	4	2	6	1	1	–	2	2	2	2	2
Sum I	8	8	6	10	5	4	5	4	5	5	7	3
Sum II	16		16		9		9		10		10	

B= Regnskapsbruker, P= Regnskapsprodusent, S= Sentralt nivå, L=Lokalt nivå

Tabell A.2 Respondentenes fordeling med hensyn til tilhørighet i type organisasjon, rolle og plassering i organisasjonen (1/2)

(antall besvarelser)	Kalkulatoriske renter				Kostnadsfordeling			
	B	P	S	L	B	P	S	L
Privateid selskap	1	1	2	–	1	1	2	–
Forvaltningsbedrift	2	2	3	1	3	2	3	2
Forsvarsenhet	1	1	–	2	3	2	2	3
Sum I	4	4	5	3	7	5	7	5
Sum II	8		8		12		12	

B= Regnskapsbruker, P= Regnskapsprodusent, S= Sentralt nivå, L=Lokalt nivå

Tabell A.2 Respondentenes fordeling med hensyn til tilhørighet i type organisasjon, rolle og plassering i organisasjonen (2/2)

FFISYS

VÅR REFERANSE:

TIL INSTITUTTSTABEN

GJENPART: FFI-BIBL (MED VEDLEGG)

OVERSENDELSE
AV RAPPORTER

DATO: 6 april 1994

RAPPORTTYPE (KRYSS AV):			RAPPORT NR:	REFERANSE:	RAPPORTENS DATO:			
<input checked="" type="checkbox"/>	RAPP	<input type="checkbox"/>	NOTAT	<input type="checkbox"/>	RR	94/00592	FFI/630-SYS/161	6 april 1994
FYLLES BARE UT NÅR RAPPORTEN ER BESKYTTELSESGRADERT			BESKYTTELSESGRAD: UGRADERT	ANTALL EKS UTSTEDT: 60	SIDER: 25			
RAPPORTENS TITTEL: Hovedkonklusjoner for organisering av internregnskap og bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret				FORFATTER(E): HAGERUPSEN Bente, BAKKEN Bent Erik				
GODKJENT AV FORSKNINGSSJEF: <i>P. H. Solbakk</i>				GODKJENT AV DIREKTØR: <i>L. S. Holme</i>				

FORSLAG TIL EKSTERN FORDELING

FORDELT INTERNT

ANTALL	EKS NR	TIL	ANTALL	EKS NR	TIL
1		FD III-I	11		FFI-BIBL (VEDLAGT)
1		FD/FRIFOR	1		N HOLME/S
1		FO/O-P	1		T ERIKSEN/S
1		FO/O-B	1		O A GJEVIK/SYS
1		FO/P	1		B HAGERUPSEN/SYS
1		FO/HST	1		H P HYBBESTAD/SYS
1		FO/HVST	1		A NESSET/SYS
1		FO/LST	14		AVD KTR/SYS
1		FO/SST			
1		FBT			
1		FTD			
1		HFK			
1		LFK			
1		SFK			
1		LFK v/B FOHLIN			
1		LFK v/A LARSSON			
1		RYGGE HFS v/KAPT B BOGE			
1		RYGGE HFS v/KAPT T JENSEN			
1		VTR v/Ob B RUUD			
1		VSHVK v/OBLT B WENTZEL			
2		AKER AS			
2		NSB			
3		TELEVERKET			
1		ANDERSEN CONSULTING ANS v/ JUST ERIK NÆSS			
1		TERRA MAR v/B E BAKKEN			
TIL FORDELING VEDLEGGES:					
ANTALL:			NR:		