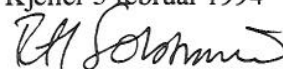


Godkjent,  
Kjeller 3 februar 1994



R H Solstrand  
Avdelingssjef

**BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET-  
EN PROBLEMATISERING**

BAKKEN Bent Erik, HAGERUPSEN Bente, HYBBESTAD Hans-Petter,  
MØLMANN Øyvind


FFI/RAPPORT-93/5009

**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 <p style="text-align: center;">FFI/RAPPORT-93/5009</p> 1a) JOB REFERENCE <p style="text-align: center;">FFI/630-SYS/161.1</p>	2) SECURITY CLASSIFICATION <p style="text-align: center;">UNCLASSIFIED</p> 2a) DECLASSIFICATION/DOWNGRADING SCHEDULE	3) NUMBER OF PAGES <p style="text-align: center;">21</p>		
4) TITLE <p style="text-align: center;">Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret-                  en problematisering                  (Accounting principles in the Norwegian Defence- a critique)</p>				
5) NAMES OF AUTHOR(S) IN FULL (surname first) <p style="text-align: center;">BAKKEN Bent Erik, HAGERUPSEN Bente, HYBBESTAD Hans-Petter MØLMANN Øyvind</p>				
6) DISTRIBUTION STATEMENT <p style="text-align: center;">Approved for public release. Distribution unlimited.                  (Offentlig tilgjengelig)</p>				
7) INDEXING TERMS <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;">                     IN ENGLISH:                      a) <u>Management accounting</u>                      b) <u>Management concept</u>                      c) _____                      d) _____                      e) _____                 </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;">                     IN NORWEGIAN:                      a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u>                      b) <u>Styringskonseptet</u>                      c) _____                      d) _____                      e) _____                 </td> </tr> </table> THESAURUS REFERENCE:			IN ENGLISH: a) <u>Management accounting</u> b) <u>Management concept</u> c) _____ d) _____ e) _____	IN NORWEGIAN: a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u> b) <u>Styringskonseptet</u> c) _____ d) _____ e) _____
IN ENGLISH: a) <u>Management accounting</u> b) <u>Management concept</u> c) _____ d) _____ e) _____	IN NORWEGIAN: a) <u>Bedriftsøkonomiske prinsipper</u> b) <u>Styringskonseptet</u> c) _____ d) _____ e) _____			
8) ABSTRACT (continue on reverse side if necessary) <p>The report briefly discusses the use of financial and accounting methods in the Norwegian Defence. The discussion is based on the system responsibilities outlined in "Styringskonseptet" [1]. In [1], defence activities are divided into primary and support activities. Another distinction between defence structures and defence production is made here. Transfer prices, interest rates and depreciation are discussed in terms of contribution to resource allocation decisions. This study represents a first approach to these very complex problems, and only some tentative conclusions are drawn.</p>				
9) DATE <p style="text-align: center;">3 februar 1994</p>	AUTHORIZED BY This page only  R H Solstrand	POSITION <p style="text-align: center;">Head of Division</p>		

	Side
<b>INNHold</b>	
SUMMARY .....	4
1 BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET	4
1.1 Oversikt .....	4
1.2 Notatets oppbygning .....	4
2 STYRINGSKONSEPTET FOR FORSVARETS VIRKSOMHET	6
3 PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL DE ULIKE BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER .....	9
3.1 Hensikt .....	9
3.2 Kostnader/utgifter/ utbetalinger og inntekter/innbetaling .....	10
3.3 Kostnadsart, kostnadssted og kostnadsbærer .....	11
3.4 Ansvarsheter .....	12
3.5 Bedriftsøkonomiske og resultatmål i Forsvaret .....	13
3.6 Kostnadsfordeling .....	13
3.7 Internprising .....	15
3.7.1 Formål med internprising .....	15
3.7.2 utfordringer knyttet til internprising .....	16
3.8 Avskrivninger .....	16
3.8.1 Formål med avskrivning .....	16
3.8.2 utfordringer knyttet til avskrivning .....	17
3.9 Kalkulatoriske renter .....	17
3.9.1 Formål med kalkulatoriske renter .....	17
3.9.2 utfordringer knyttet til kalkulatoriske renter .....	17
3.10 Balanse .....	17
4 TENTATIVE KONKLUSJONER .....	19
5 VIDERE ARBEID .....	20
LITTERATUR .....	21
DISTRIBUSJON .....	22

## BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET- EN PROBLEMATISERING

### SUMMARY

The report discusses the use of financial and accounting methods in the Norwegian Defence. The discussion is based on the system of responsibilities outlined in "Styringskonseptet" [1]. Defence activities are divided into primary and support activities. Transfer prices, interest rates and depreciation are discussed in terms of contribution to resource allocation decisions. This study represents a first approach to these very complex problems, and only some tentative conclusions are drawn.

("Accounting principles in the Norwegian Defence—a critique".)

## 1 BRUK AV BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER I FORSVARET

### 1.1 Oversikt

Forsvaret står ovenfor vesentlige endringer i sitt styringssystem, se [1], [2] og [3]. Det nye styringskonseptet aktualiserer i særlig grad spørsmålet om i hvilken grad bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper kan være formålstjenlige som grunnlag for kalkulering, allokering, budsjettering, regnskapsføring, planlegging mm.

Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper er beskrevet i en rekke lærebøker i bedriftsøkonomi. Se bl a [4] og [5]. De fleste av disse bygger på at det finnes et marked for en organisasjons produkter. Men selv der det ikke finnes noe marked, så som for mange interne produkter i private bedrifter, eller mellom offentlig tjenesteyting og kunder, kan det være nyttig å *simulere* markedstransaksjoner (dvs kjøp, salg) og finansielle utbetalinger (renter) for å gi styringssignaler til virksomheten. Det svenske Forsvarets Forskningsanstalt (FOA) har belyst ulike sider ved bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper ved slike simulerte transaksjoner, se [6] og [7].

I hvilken grad slik simulering er meningsfylt, avhenger selvfølgelig av simuleringskostnaden og –nyttien. Nyttien henger igjen nøye sammen med oppgavene til organisasjonen der slike signaler benyttes.

Denne rapporten søker gjennom en belysning av hvordan ulike bedriftsøkonomiske prinsipper kan tenkes å påvirke styring i Forsvaret, å bidra til avklaring av deres hensiktsmessighet.

### 1.2 Notatets oppbygning

I notatet skisseres først Forsvarets oppbygning og ressursallokering i stort. I dette skilles mellom to klasser av allokeringens beslutninger, nemlig langsiktige beslutninger om hvordan forsvarsstrukturen skal se ut og mer kortsiktige beslutninger om øvelse, vedlikehold og annen fredsbruk

av denne forsvarsstrukturen. Dette skillet gjøres fordi ulike aspekter av bedriftsøkonomiske prinsipper vil være styrende beroende på tidshorisonten i beslutningene. Både forsvarsstrukturen og aktivitetene som strukturen muliggjør, skilles i primær- og støttefunksjoner.

Betingelsene for at bedriftsøkonomiske prinsipper skal kunne gi hensiktsmessige styringssignaler belyses også. I dette ligger en gjennomgang av kostnader knyttet til bruk av ressurser med lang levetid, så som renter og avskrivning på real- og kompetansekapital, og interprising av såvel variable kostnader som bruk av langsiktig kapital.

Til slutt settes ressursallokerings- og styringsproblemene i Forsvaret sammen med karakteristika for de bedriftsøkonomiske prinsippene. Denne sammensetningen av Forsvarets "behov" og bedriftsøkonomiske "muligheter" gir opphav til en oversikt over hvilke kombinasjoner som åpenbart ikke vil være formålstjenlige og hvilke som åpenbart vil være gunstige.

## 2 STYRINGSKONSEPTET FOR FORSVARETS VIRKSOMHET

Forsvarets hovedmål er definert som suverenitetshevdelse i fred og krise, samt militært forsvar i krig. FN–oppdrag, deltakelse i NATO–styrker etc er også hovedoppgaver. For å løse disse oppgavene har Forsvaret over tid bygget opp en organisasjon. Det er mange måter å beskrive en slik organisasjon på. Siden denne rapporten har til hensikt å belyse bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper som styringsverktøy, er Forsvaret som ressursallokeringsystem mer interessant enn den geografiske og forsvarsgrenvise oppbygning.

I ”Marstad–rapporten” [3] klargjøres Forsvarets styringsorganisasjon. Det skilles mellom primær– og støttevirksomhet. Primærvirksomheten utfører de oppgaver som Stortinget prioriterer, mens støttevirksomheten er styrt mer direkte av Forsvaret selv, slik at de pålagte oppgaver kan gjennomføres. I en pragmatisk tilnærming defineres den daglige styringen under Forsvarssjefen, med vekt på styrkeproduksjonsaspektet. Med dette aspektet som utgangspunkt blir virksomhet ved både utdannings– og operative avdelinger definert som primærvirksomhet, mens forvaltningsaktiviteter defineres som støttevirksomhet.

Presiseringene i [3] fastlegger at styringen i primærvirksomheten skjer gjennom en styringsdialog. Ansvarlige i undergitte ledd får oppdrag fra foresatte og gir igjen oppdrag til sine egne undergitte gjennom en ny styringsdialog. Oppdrag som ikke kan utføres av undergitt gis til andre ledd i Forsvaret gjennom horisontal samhandel eller til ledd utenfor Forsvaret gjennom innkjøp.

I prinsippet klargjør styringsdialogen to forhold. Den klargjør dels *hva* som skal produseres av undergitt og dels *hvilke* innsatsfaktorer denne har til rådighet, i form av materiell og personell som kan benyttes, og i form av penger, som undergitt står friere til å benytte.

Materiell og personell vil, for den enkelte ansvarlige i den operative organisasjonen, fortone seg som infrastruktur der hoveddelen av kostnadene er upåvirkelige. Vedlikehold og lønnstillegg, sammen med en del andre utgifter er lettere påvirkelige for den undergitte.

For Forsvarets øverste ledelse, dvs fellesstab og generalinspektører, er imidlertid også materiell og personell påvirkelige i et lengre tidsperspektiv. Det ligger i dette at bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper bør være forskjellig ut fra om man fokuserer på høyere eller på de lokale sjefers beslutninger. Dette er belyst i [6].

Det ligger i krigsorganisasjonens oppgaver at avdelinger må kunne samvirke med andre. Dette betyr igjen at oppdraget til den lokale sjef fra GI (eller av ham undergitt person), i tillegg til resultatmål og ressursbruk, også vil måtte presisere hvordan krigsavdelinger skal se ut. GI må dermed koordinere utdanning og materiellanskaffelser slik at en krigsoppsetningsplan satt opp av foresatt kan realiseres av undergitt.

Oppdrag til primærvirksomheten ”utdanning” og til støttevirksomheten ”fredsforvaltning og materiellanskaffelser” kjennetegnes av at både resultatkrav og ressurser spesifiseres gjennom styringsdialog og horisontal samhandel. Men fordi slike aktiviteter har langt færre bindinger enn hva som gjelder for krigsavdelinger, vil strukturen i slik aktivitet være mindre styrt i detalj av ledelsen.

En annen presisering av aktiviteten ved utdannings– og forvaltningsavdelinger, er at de gjennomfører to typer aktiviteter som er prinsipielt forskjellige. De utfører førstegangs grunnutdan-

ning og nyanskaffelser av materiell. Disse aktiviteter styres av GI og betales også i forbindelse med oppdrag derfra. I tillegg utføres oppdatering av personell og vedlikehold av materiell, som i større grad initieres og betales av krigsavdelingene.

Problemet som tas opp i denne rapporten berører særlig på hvilke måter brukerne av utdannet personell og anskaffet materiell bør belastes den menneske- og realkapital som GI anskaffer. Likeledes stilles spørsmålet om hvorvidt operative ledd bør belastes skolenes og forvaltningsapparatets kostnader. Både for realkapital og produksjonsapparat må en vurdere hensiktsmessigheten ved å belaste renter og avskrivninger.

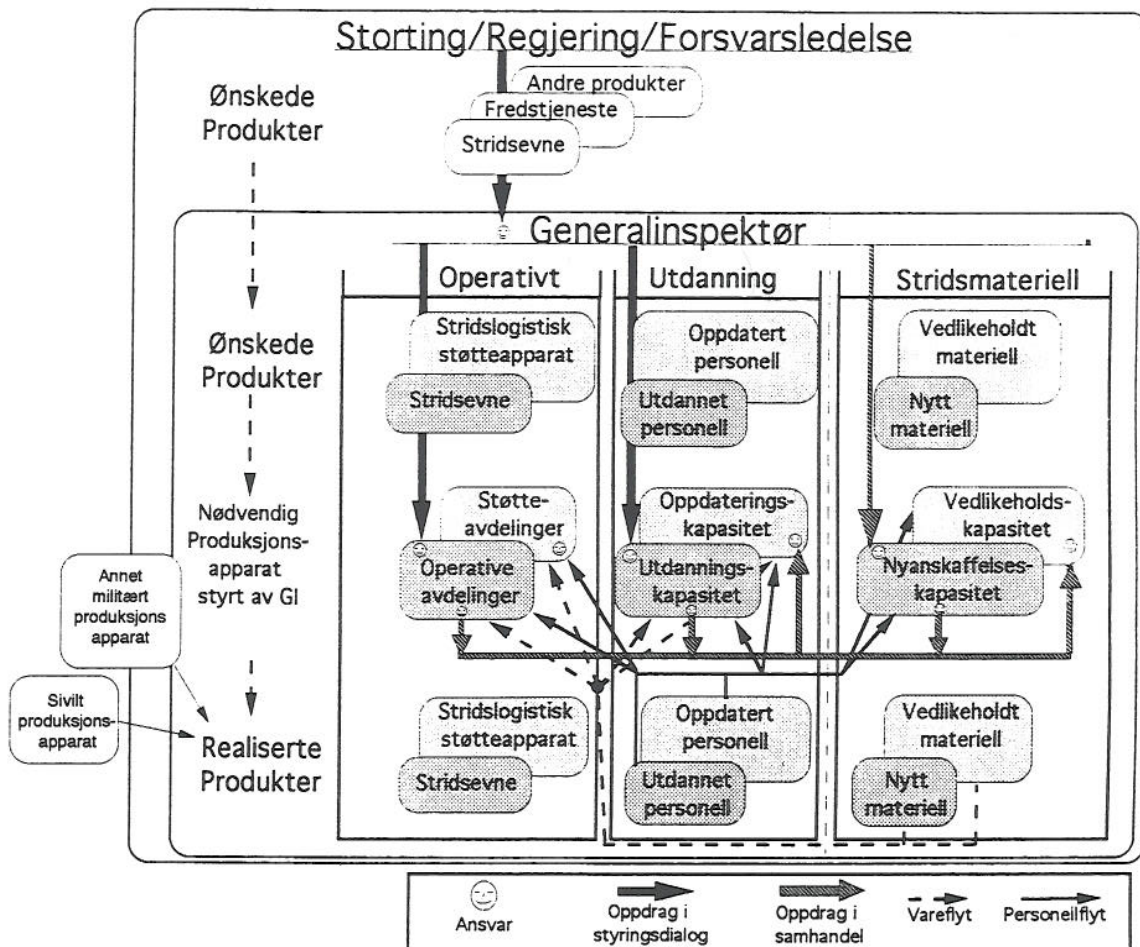
Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper, slik det problematiseres i denne rapporten, har i særlig grad til hensikt å belyse om den operative, utdannings- og forvaltningsstrukturen eller produksjonsaktiviteten som strukturer muliggjør, skal være kostnadsbærende.

Figur 2.1 beskriver en oppdrags- og ressursstyringsmodell som er i samsvar med linjene trukket opp i styringskonseptet [1]. Kun de mest sentrale sammenhenger er forsøkt reflektert i figuren. Figuren forklarer at med utgangspunkt i forskjellige ønskede produkter, gir Forsvarssjefen et oppdrag til Generalinspektøren. Med utgangspunkt i overordnede oppdrag må GI utforme mer detaljerte planer for hvilke delprodukter som må til for å kunne utføre oppdraget. I tillegg til de operative og mobiliseringsavdelinger som må til for å løse oppdraget, må GI også avlede behovet for personell og materiell til disse avdelingene. Utdanningen løses gjennom relativt generelle oppdrag til skoler, mens materiell anskaffes gjennom ofte langsiktige oppdrag i horisontal samhandel til forvaltningene.

Et oppdrag beskriver hvilket produkt som skal produseres, samt hva resultatet av en gitt aktivitet skal være. Undergitt bestemmer selv hvordan oppdraget skal gjennomføres. Oppdragsrammene vil nødvendigvis være strengere ifm krigsavdelinger, mens utdannings- og forvaltningsavdelinger har større frihet.

Strukturen representerer en produksjonskapasitet som benyttes til å produsere produkter. For å omdanne produksjonskapasitet til produkter gjennomføres aktiviteter. Slike aktiviteter kan f.eks. være vedlikehold, øvelser eller prosjekter for nyanskaffelse av materiell. Aktivitetene som omdanner produksjonsapparatet til produkter er ikke eksplisitt forklart i figuren.

Oppdraget om stridsevne er altomfattende og krever innsats fra alle ledd i Forsvaret. I figuren er dette kjennetegnet ved at den operative forsvarsstrukturen samhandler med forvaltnings- og utdanningsstrukturen og får varer og tjenester derfra.



Figur 2.1 Oppdrags- og ressursstyringsmodell



### 3 PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL DE ULIKE BEDRIFTSØKONOMISKE PRINSIPPER

#### 3.1 Hensikt

Vurdering av hvordan begrensede penger, personell samt materiell- og anleggsmidler skal brukes, krever informasjon om hva alternative anvendelser koster og yter. Slike vurderinger gjøres bl a av de folkevalgte, av Forsvarets øverste ledelse og av avdelings- og fartøyssjefer. I sin ytterste konsekvens gjøres slike kost/nytte-vurderinger også av hver troppssjef når han velger om han skal forberede sine soldater til marsjmerket ved å gå få og lange turer eller mange og korte.

For å kunne foreta slike kost/nytte-vurderinger trenger man opplysninger om hva ressursbruken vil være ved å utføre gitte aktiviteter, samt nytteverdien av å utføre disse. Registrering av ressursbruk kalles regnskapsføring og må bygge på at ressursbruk knyttes til ansvarlige personer, aktiviteter, produkter og/eller prosjekter.

For å belyse registreringsproblemet kan man se på vedlikehold av gevær. Når et gevær vedlikeholdes ved et av Forsvarets verksteder, kan man følge forskjellige resonnementer mht hva som er kostnadsbærer. Vedlikeholdet av hvert enkelt gevær påfører verkstedet et arbeid. Derfor bør geværet bære verkstedskostnadene. Arbeidsinnsats, deler og evt husleie og maskinbruk belastes geværet.

Et annet resonnement tilsier at siden det er krigens krav som gjør at man har et verksted, bør verkstedet betraktes som et forsvarsprodukt og selv bære kostnaden som et støttesenter.

Hvorvidt geværet eller verkstedet bør bære kostnadene er avhengig av hvilke beslutninger som skal støttes med kostnadsinformasjonen. I vurdering av alternative geværer må man kunne evaluere vedlikeholdsforskjeller mellom geværer og hvor mye slikt vedlikehold koster. I den sammenheng bør geværet bære kostnadene. En fordeling av vedlikeholdskostnadene vil synliggjøre for aktivitetsansvarlig person de verdier han forvalter og vil kunne mane til større ansvarlighet. En troppssjef som selv betaler geværreparasjoner vil ha et incitament til å sørge for at geværet blir pent behandlet. Han vil imidlertid likeledes få mindre heldige incentiver til å utsette vedlikehold og til å la være å bruke geværene.

Incentivproblemet kan avhjelpes ved å utstede vedlikeholdsdirektiver eller ved å sette vedlikeholdsstandarder.

For dem som vurderer endringer i strukturen i anskaffelses- og vedlikeholdsapparatet, noe som bør skje kontinuerlig, vil det imidlertid være viktig å ha en oversikt over hva verkstedet som avdeling koster og hvilken produktivitet verkstedet har. Verkstedet bør i denne sammenheng betraktes som kostnadsbærer.

Med utgangspunkt i refleksjoner om vedlikehold av geværer, beskrives i det følgende noen viktige bedriftsøkonomiske begreper.

### 3.2 Kostnader/utgifter/ utbetalinger og inntekter/innbetaling<sup>1</sup>

Med *utgift* menes i bedriftsøkonomien en betalingsforpliktelse. En *utbetaling* finner sted når betalingsforpliktelsen oppfylles overfor en intern eller ekstern leverandør. Begrepet *kostnad* representerer den økonomiske motverdien av bruken av en ressurs. Således oppstår en utgift ved avtale om innkjøp av en stridsvogn, mens bruken av denne pr time, mnd, km eller år i form av slitasje utgjør en kostnad. En utgift følges av en utgående kontantstrøm, utbetaling, enten samtidig, i forkant eller i etterkant av utgiften. Mens utgifter vanligvis oppstår når man erverver varer eller tjenester, vil en måtte lage regler for å beregne kostnadene.

Der forbruk følger umiddelbart etter utgift er det ingen praktisk forskjell på kostnader og utgifter. For ressurser med lang levetid er det imidlertid forskjell. Problemet oppstår idet man ønsker å reflektere kostnadene ved bruk av utstyr og anlegg i en gitt periode. Dersom levetiden er lengre enn den perioden vi betrakter, reflekteres dette gjennom en forholdsmessig avskrivning. Med dette periodiseres kostnaden for bruk av et objekt over levetiden.

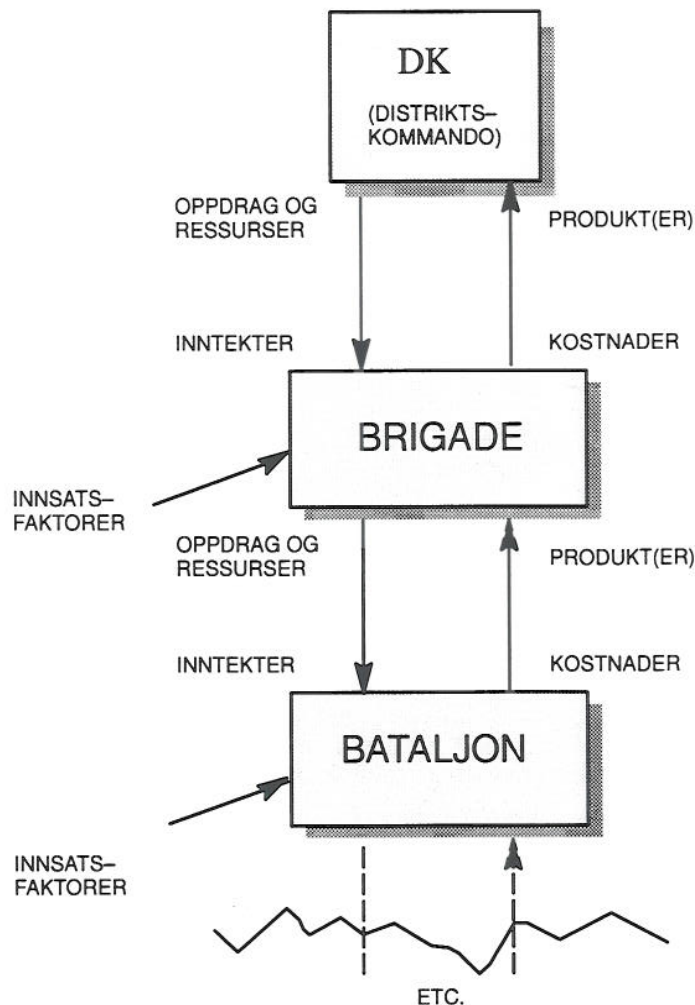
Denne formen for regnskapsføring strider mot kontantprinsippet som staten pga den parlamentariske beslutningsprosess legger til grunn for sin regnskapsføring. Kontantprinsippet medfører at investeringsutgifter kostnadsføres i sin helhet ved ervervelsestidspunktet. Selv om kontantprinsippet benyttes i Forsvarets eksterne regnskap, statsregnskapet, kan man imidlertid parallelt føre et internregnskap for økonomisk styring der man aktiverer og avskriver flerperiodiske ressurser.

I bedriftsøkonomisk sammenheng representeres en aktivitets positive verdi ofte med differansen mellom inntekt og kostnad (profitt).

For noen få av Forsvarets enheter representerer pengemessige inntekter et godt bilde av virksomheten. Dette gjelder i særlig grad verksteder o l som ikke har en direkte krigsfunksjon. Brorparten av Forsvarets aktiviteter har imidlertid en krigsfunksjon som skal generere stridsverdi. En slik stridsverdi vil naturlig ha en annen måleenhet enn kroner. Nå er det ikke noe krav til bedriftsøkonomiske prinsipper at fordeler og ulemper skal måles i samme enhet. Det er imidlertid viktig at fordeler for ulike forsvarskomponenter er sammenlignbare og at mål på ulemper har en felles benevning. Det ligger i sakens natur at en konvertering av stridsevne for et fly og en infanteriavdeling til en fellesnevner er problematisk. Likevel må man på høyere nivåer i Forsvaret ha formening om bidraget til stridsevne like så mye som kostnadene til de enkelte aktivitetene (se også [8]).

De fleste avdelinger vil kunne erfare både ikke-monetære inntekter, i form av produkter med stridsverdi, og monetære inntekter, i form av kroner. Dette er forsøkt illustrert i figur 3.1 der undergitt kan oppfatte ressurser fra overordnet som inntekter. Styringsdialogen vil dermed bli en forhandling om produktets kvalitet og pris. Sett med Forsvarets øyne er imidlertid den undergittes inntekt lik den overordnede kostnad; i overordnet sammenheng er det derfor stridsevnen som utgjør inntekten.

1. Dette avsnittet er utdypet i [9].



Figur 3.1 Oppdrag, ressurser, inntekter, kostnader og produkter

### 3.3 Kostnadsart, kostnadssted og kostnadsbærer

Som et ledd i ressursstyringen er det nødvendig med informasjon om hva de enkelte aktivitetene koster. Alle kostnader bør henføres til en eller flere prosjekter, oppdrag, ansvar, produkter, arter og/eller aktiviteter. Så langt som mulig bør dette skje i form av en årsakslogisk fordeling av kostnader. Dette innebærer at kostnader belastes en aktivitet i samme grad som aktiviteten har medvirket til å skape disse kostnadene. Enkelte kostnader kan henføres direkte til en aktivitet. Denne form for direkte kostnader som f.eks. en avdelings forbruk av drivstoff, vil derfor være lett å henføre. Det er imidlertid noe vanskeligere å håndtere de indirekte kostnadene. Skal man skaffe seg et fullstendig bilde av hva en aktivitet koster kan det være ønskelig også å fordele disse.

Begrepene kostnadsart, kostnadssted og kostnadsbærer kan være hensiktsmessige å bruke i denne sammenhengen for å strukturere problemstillingen. Kostnadsart representerer de innsatsfaktorer som brukes. Eksempler på kostnadsarter er lønn, drivstoff og ammunisjon. Et kostnadssted er en avgrenset del av virksomheten hvor det utføres en bestemt oppgave. Et eksempel

på et kostnadssted kan være et verksted for kjøretøyer. En kostnadsbærer kan utgjøre den aktiviteten som man ønsker å sette en kostnadslapp på.

Direkte kostnader kan i tråd med det som er diskutert ovenfor henføres umiddelbart til en kostnadsbærer. Indirekte kostnader vil imidlertid normalt kunne henføres til ulike kostnadssteder. Kostnader knyttet til et kostnadssted kan så i annen omgang veltes over på de aktuelle kostnadsbærerne eller aktivitetene. Tabell 3.1 viser et eksempel på inndeling av kostnader på kostnadsarter, kostnadssteder og kostnadsbærere.

Kostnadsarter	Kostnadssteder				Kostnadsbærere		
	Depot	Øvning sfelt	Mannskaps- messe	Befals- messe	MFABN	INFBN	PBN
Direkte lønn befal: –MFABN –INFBN –PBN							
Direkte drivstoffor- bruk: –MFABN –INFBN –PBN							
Indirekte lønn Oppvarming Vedlikehold øvingsfelt : : :							
Sum							

Tabell 3.1 Kostnadsart, kostnadssted og kostnadsbærer

Tabellen viser at enkelte kostnader kan knyttes direkte til kostnadsbærer, slik som direkte lønn og drivstofforbruk ved de ulike avdelingene. De indirekte kostnadene (indirekte lønn, oppvarming og vedlikehold av øvingsfelt) henføres først til det eller de kostnadsstedene hvor de har oppstått, for deretter å fordeles ut på de ulike kostnadsbærerne. Kostnader for drift av øvingsfeltet kan f.eks. fordeles på de forskjellige bataljonene i forhold til det antall døgn respektive bataljon har brukt feltet. Kostnader for befalsmessa kan bli gjenstand for fordeling basert på det antall befal fra hver bataljon som benyttet messa.

### 3.4 Ansvarsheter

Avdelinger og enheter kan pålegges ulike former for *kostnads- og inntektsansvar*. Det kan stilles krav til at enheter skal redegjøre kun for forbruket av ressurser i virksomheten. En serviceenhet som tjener flere enheter vil ofte være organisert som en slik kostnadsenhet. Likeledes vil inntektsenheter kun stilles ansvarlig for genereringen av inntekter; salgsvdelinger er ofte organisert som såkalte inntektsenheter. Kostnads- og inntektsenheter kan for eksempel evalueres utifra forholdet mellom virkelige kostnader/inntekter og budsjetterte kostnader/inntekter.

Enheter som bokfører både en kostnads- og inntektside får benevnningen *overskuddsenheter*. Mer generelt kan alle enheter som bokfører både kostnader og inntekter betegnes overskuddsenheter, uansett hvilken benevning som gis inntekter og kostnader. Dersom tildelt ressursmengde er tilpasset forventet forbruk av innsatsfaktorer for å utføre pålagt oppdrag, vil overskuddsenhetene ved normal effektivitet oppnå kostnadsdekning. Ved at virkelig ressursforbruk avviker fra det som på forhånd var anslått, vil enheten få overdekning eller underdekning av sine kostnader.

Dersom inntekten består av en ressurstildeling der oppdragsgiver på samme tid bestemmer kostnaden, vil resultatenheter fungere som kostnadsenheter. Enhetene vil søke å realisere oppdraget innenfor rammen av tildelte ressurser. Først når enhetene gis eget ansvar både for å generere ytelser og for å kontrollere kostnader, vil de kunne bli resultatorienterte. Som vist i figur 2.1 er aktørene i Forsvaret ansvarlige for resultatet innenfor rammen av et meget begrenset produksjonsapparat. Mulighetene for å påvirke grunnlaget for resultatgenereringen er derfor også begrenset, særlig for operative- og mobiliseringsavdelinger.

Bedriftsøkonomiske enheter som i tillegg til driftsansvar, også har investeringsansvar, vil ha langt bedre muligheter til å påvirke egen situasjon og "grobunnen" for resultatgenereringen. Slike enheter benevnes *investeringsenheter*. Disse har altså et ansvar både for enhetens resultatregnskap og balanseregnskap. Investeringsenheter representerer en ytterst selvstendig ansvarsform og anses ikke aktuelle i Forsvaret på nivået under GI, men kan kanskje være formålstjenlige for fristilte enheter.

### 3.5 Bedriftsøkonomiske og resultatmål i Forsvaret

Bedriftsøkonomiske resultatmål stiller sentrale økonomiske størrelser opp mot hverandre, f.eks. inntekter i forhold til kostnader (resultat) eller resultat i forhold til investert kapital (rentabilitet). Forholdstallene uttrykkes oftest i monetære termer. Forsvaret må basere seg på at resultatene oftest måles med ikke-monetære størrelser. Derfor er resultatmålbegrepet i styringskonseptet knyttet til ytelse, og ikke som i bedriftsøkonomien til en differanse mellom inntekt og kostnad eller et forholdstall mellom inntekt og kapital. Resultatmål kan være antall utdannede menige eller antall døgn en kan motstå en angriper. Det er også avgjørende at det til resultatmål kan knyttes kostnader.

Det er viktig at de resultatmålene som benyttes til å evaluere en enhets virksomhet, er konsistente med det ansvaret og den myndigheten som enheten er gitt og enhetens mulighet til å påvirke resultatet.

### 3.6 Kostnadsfordeling

Spørsmål om kostnadsfordeling kan gi bidrag til styring forutsetter at slik fordeling gir styrings signaler til endring av virksomheten. Kostnadsinformasjon må derfor indikere i hvilken grad endringer i aktivitet medfører kostnadsendringer. I dette ligger at kostnader har ulike bindinger, slik at dersom en aktivitet opphører vil en del kostnader forsvinne umiddelbart, andre etter måneder, andre igjen etter flere år.

Kostnadsfordeling må spesielt kunne fange opp at visse aktiviteter har behov for støtteaktiviteter for å kunne gjennomføres.

Forsvaret må innenfor en gitt struktur tilføre ressurser til de aktiviteter som gir størst bidrag til stridsevnen pr ressursenhet. Dette gjøres i den daglige styringen. I styrkestruktureringssammenheng må man sørge for å anskaffe de strukturelementer som, når de blir anskaffet og satt i drift, gir størst mulig bidrag til stridsevnen. For å få et riktig styringssignal gjennom de enkelte aktiviteters egentlige kostnad, bør ressursbruk som forårsakes av en aktivitet bokføres på dennes "kostnadskonto". Det gjelder både ressursbruk som direkte kan knyttes til aktiviteten, men også bruk av andre enheters ressurser samt bruk av fellestjenester. I hvilken grad det er hensiktsmessig å fordele kostnader videre til de enkelte elementer som inngår i aktiviteter, så som produkter og delbidragsyttere, er et spørsmål om hvor vanskelig dette vil være å gjennomføre i praksis.

Bruk av fellestjenester kan særlig være vanskelig å stykkepris-fastsette. Fellestjenester finnes på alle nivåer. Forsvarsledelsen er en fellestjeneste for alle ledd, mens en befalsmesse betjener en mindre del av Forsvaret. Kostnader for fellestjenester kan gjøres gjenstand for "overhead"-påslag. Således kan en forsyningskommando belaste materiellprosjekter med et generelt påslag på eksemplervis 50 % for å få dekket kostnader for bibliotek, tegnekontor, tekstbehandlingssenter, vedlikehold, varme etc. Prinsipielt kan imidlertid noen av disse overhead-tjenestene prifastsettes og belastes de prosjekter eller aktiviteter som er brukere av tjenestene.

Bibliotekstjenester er et eksempel. En forsyningskommando kan belaste hvert enkelt materiellprosjekt med bokutlån. Skal en bibliotekar føre opp hvor mye tid han bruker for hver av de 100 lånerne som hver dag benytter utlånstjenesten, vil han imidlertid ikke få gjort noe annet! Kostnaden pr henvendelse vil være for høy i forhold til nytten av slik informasjon.

Et "gratis" bibliotek innebærer imidlertid et incitament til høyere forbruk enn den som hadde funnet sted dersom alle måtte betale for seg. Men det finnes tjenester der et "for" høyt forbruk kan være ønskelig. Bibliotekstjenester er kanskje et eksempel på dette. Generelt er imidlertid overforbruk uønsket.

Belastning av bruk av fellestjenester kan likeledes lett føre til underforbruk av disse tjenestene. For en infanteribataljon som blir tildelt kjøretøy vederlagsfritt, og må betale vedlikehold selv, vil det ligge innebakt et incitament på kort sikt til å la være å utføre vedlikehold på kjøretøyet idet bataljonen da vil spare penger. Manglende vedlikehold, som vil medføre kortere levetid og økt investering, vil medføre økte kostnader for den investerende enhet. Problemet med vedlikeholdsincitamentet ville løses dersom bataljonen selv var ansvarlig for innkjøpet. Som nevnt i kapittel 2 er det imidlertid GI som må være ansvarlig for slike anskaffelser.

Både mht overordnet ressursallokering samt for å øke kostnadsbevisstheten, er en fullstendig kostnadsfordeling ønskelig. Fordi en alltid kan aggregere opp igjen fordelte data, er det kostnadene for utstrakt fordeling og registrering samt praktisk gjennomførbarhet som vil måtte bestemme omfanget av en slik kostnadsfordeling. Av diskusjonen ovenfor følger dessuten også at ikke-fordelte kostnader, gratistjenester, kan fremme ønskelige aktiviteter. Dette må også påvirke bruken av, og ansvaret for, fordelte kostnader.

### 3.7 Internprising

Mens kostnadsfordeling kan utføres på ulike nivåer i organisasjonen i ettertid og ikke krever annet enn at kostnader registreres langs flere dimensjoner, fordrer internprising at man i løpet av budsjettåret virkelig foretar internfakturerings og motregning.

Internpriser er viktige informasjonsbærere. De gjenspeiler hva det koster mottagende enhet å erverve en vare eller tjeneste og hvilken inntekt leveransen vil gi leverende enhet. Internprisene vil således være med på å bestemme kostnader til mottakende enhet og inntektene til leverende enhet. Det er derfor meget viktig at internprisene gjenspeiler den virkelige verdioverføringen mellom enhetene.

#### 3.7.1 Formål med internprising

Prising av varer og tjenester som overføres mellom enheter innen en organisasjon, er særlig egnet som styringsinstrument i beslutningsprosesser ved at det dannes underlag for oppfølging og kontroll. I tillegg har internpriser virkning for motivasjon og kostnadsbevissthet.

Den psykologiske effekt av bevisstgjøring som internprising kan bidra til, må sees i sammenheng med organisasjonens formelle styringssystem. I en organisasjon med en sterk sentralisert direktestyling, hvor ledelsen bestemmer hva og hvilke kvantiteter som skal overføres mellom ulike enheter, har internprisene liten verdi annet enn i registreringsfunksjonen. I en målstyrt organisasjon vil internpriser derimot kunne tjene som verdiindikatorer og bidra til å styre transaksjonsomfang og en avdelings egenproduksjon.

Ved å registrere monetære verdier på leveranser innen Forsvaret, skaffer man seg et bilde av hva de ulike produkter, prosjekter, enheter osv koster. Hvordan internprisene bør settes, avhenger for en stor del av det økonomiske ansvaret de ulike enhetene har. F eks må en enhet som er pålagt kostnadsansvar sørge for å få dekning for sine kostnader ved priser som faktureres ved leveranser til andre enheter. Likeledes må en avdeling med overskuddsansvar fastsette internpriser som vil skaffe avdelingen inntekter som overstiger kostnadene.

I teoretisk litteratur er det beskrevet en rekke ulike metoder for internprising [10], som bl a internprising basert på faktiske kostnader, på markedspriser eller priser som er etablert gjennom forhandlinger. De mest anvendte metodene er imidlertid kostnadsbasert og markedsbasert internprising.

Kostnadsbaserte internpriser vil gjenspeile kostnadene for en vare eller tjenestes innsatsfaktorer. Prisen kan baseres på marginal- eller totalkostnadsbetraktninger. Ved en internpris som baseres på marginalkostnader settes prisen til det det kostet å produsere og levere siste enhet. Ved totalkostnadsbetraktninger faktureres også faste kostnader. Både faktiske kostnader, målt ved hver transaksjon, og standardkostnader, basert på satser, kan brukes. Kostnadsbaserte internpriser kan kombineres med påslag for fortjeneste.

Markedsbaserte internpriser settes lik en rådende markedspris på et eksternt marked for et identisk produkt, en anslått markedspris på basis av markedsprisen for liknende produkter eller en anslått pris hos en fiktiv, effektiv ekstern produsent. Markedsprisen kan justeres for integra-

sjonsfordeler ved samhandel, slik som lavere markedsførings- og transportkostnader. Dersom kjøpende enhet kan velge mellom å kjøpe internt eller vende seg ut til markedet, vil selgende enhet testes på markedets vilkår. Lykkes ikke selgende enhet å dekke sine kostnader ved markedsprisen er den altså ikke konkurransedyktig og bør effektiviseres eller nedlegges. En enhet som utsettes for ekstern konkurranse gjennom markedsbaserte internpriser og frihet for kjøpende enhet til å velge intern eller ekstern leverandør, må imidlertid ha like vilkår som eksterne produsenter, f eks samme rasjonelle produksjonsanlegg.

### 3.7.2 utfordringer knyttet til internprising

Et av hovedproblemene med internprising er at i fravær av et marked, vil det være relativt arbitrært hvordan prisene settes. Ved kostnadsbasert prissetting står enheten relativt fritt til å sette kostnadene og dermed prisene. Den prissettende enhet oppnår automatisk kostnadsdekning, og incentiver til effektivisering bortfaller.

Både det å etablere og vedlikeholde internpriser og det å løpende fakturere disse medfører et administrativt merarbeid. Som nevnt i bibliotek-eksemplet ovenfor, må de transakterte varer og tjenester være så betydningsfulle for totalresultatet at det gir noen mening å bruke ressurser på prise akkurat den tjenesten.

Internpriser kan, og vil oftest, inneholde alle kostnader som påløper fakturerende enhet. I dette ligger også kapitalkostnader. Kapitalkostnader trenger imidlertid ikke nødvendigvis å være en del av et internprissystem, men kan brukes separat i kostnadsfordelingssammenheng.

## 3.8 Avskrivninger

### 3.8.1 Formål med avskrivning

Avskrivninger brukes når man har innsatsfaktorer med levetid som strekker seg over mer enn en regnskapsperiode (vanligvis ett år). Avskrivninger har til hensikt å fordele investeringskostnader over på bruken av et investeringsobjekt. I dette ligger at en forsøker å få frem en "leiepris" for investeringsobjektet. Dette innebærer at man først må estimere objektets totale levetid, gjerne i form av brukstimer eller -år, og belaste bruk med denne fordelte avskrivningskostnaden.

For investeringsobjekter med levetid begrenset av antall brukstimer vil avskrivning fokusere på ressursbruk og således være et incitament til å økonomisere med ressursen. I tillegg vil avskrivninger bidra til at aktiviteten som bruker objektet selv kan få en riktig prislapp.

Denne prislapp-effekten vil ha sin verdi selv om levetiden til objektet er *uavhengig* av bruken. Avskrivninger vil i slike tilfeller reflektere hva det koster å ha tilgjengelig kapasitet. Tid og teknologisk utvikling har for mange objekter større innvirkning på levetid enn selve bruken. Avskrivning vil her være en måte å kalkulatorisk allokere ut en investeringssum og bidra til at totalprisen på en aktivitet kommer frem, på samme måte som ved fordeling av kostnader for støttevirksomhet. Slike kostnader gir styrende enheter mulighet i langsiktig styring til å få et totalbilde av de ulike kostnadskomponentene som en ny aktivitet vil medføre og bør vurderes brukt i overordnet ressursallokering.



### 3.8.2 utfordringer knyttet til avskrivning

Som vist i figur 2.1, er det GI som anskaffer krigsmateriell og er oppdragsgiver for utdanning. De ansvarlige for den daglige drift av primærvirksomheten har derimot ingen påvirkningsmulighet mht investeringsobjektene. Et investeringsobjekt kan ikke selges og en ansvarlig i primærvirksomheten kan ikke nekte å motta det, siden det inngår i GIs strategi. Den begrensede myndigheten lokale sjefer har over investeringsbeslutninger, tilsier at avskrivninger ikke bør belastes på det lokale plan.

## 3.9 Kalkulatoriske renter

Den som ønsker å låne penger må betale en pris for å få en annen til å gi fra seg kjøpekraft i et tidsrom. Dette kalles renter og kan ses på som prisen på penger. Forsvaret belastes ikke med renter på den kapitalen som disponeres. Dette skyldes at man av praktiske grunner bokfører alle statens renteutgifter og –inntekter i finansdepartementets bøker.

### 3.9.1 Formål med kalkulatoriske renter

Kalkulatoriske renter benyttes i hovedsak for å synliggjøre at kapitalen har alternative anvendelsesmuligheter og at det dermed er en kostnad forbundet med å ha kapital bundet i anleggsmidler, utstyr og lagerbeholdninger. Bruk av kalkulatoriske renter forenkler også det å sammenligne bruk av anleggskapital med driftsmidler.

Kalkulatoriske renter må ikke forveksles med kalkylerente. Kalkylerenter benyttes for å diskontere fremtidige kontantstrømmer slik at investeringer med ulike kontantstrømprofiler kan sammenlignes. Diskonteringen reflekterer at en krone i dag ikke har samme verdi som en krone i morgen.

### 3.9.2 utfordringer knyttet til kalkulatoriske renter

Teknisk sett er kalkulatoriske renter en forholdsvis enkel mekanisme å håndtere. Det må imidlertid fastsettes en rentesats. Dette sammen med fastsettelse av hvilke objekter som skal belastes med kalkulatoriske renter og hvordan man skal bestemme verdien på disse objektene vil sannsynligvis være de aspektene som byr på størst utfordringer.

Lokale sjefer har ofte svært liten mulighet til å påvirke kapitalbindingen i den virksomheten de leder. Særlig gjelder dette kapital bundet i stridsmaterieell. Det kan derfor by på problemer å vite hvordan man skal håndtere kalkulatoriske renter i oppfølgingssammenheng. Generelt bør sjefer ikke holdes ansvarlig for beslutninger de ikke har kunnet påvirke.

## 3.10 Balanse

I bedriftsøkonomi gjør man opp status etter hvert år. På aktiva nedskrives verdien av de produksjonsmidlene man hadde året før med den verdiforringelse som har skjedd i løpet av året (pga slitasje, foreldet teknologi, endring i markedverdi for bygninger, etc). Nyanskaffelser legges til. På passiva–siden redegjøres for "eierskapet" til produksjonsmidlene i form av ulike typer fremmed- og egenkapital.

Passiva-siden har liten mening for Forsvaret, idet alle produksjonsmidler er eid av Forsvaret, og fordi man ikke låner penger.

Derimot kan det være hensiktsmessig å holde rede på verdien av produksjonsmidlene, status og kanskje også verdien av disse. Det er i første rekke Forsvarets øverste ledelse som har nytte av å se i hvilken grad parken av produksjonsmidler har minsket eller økt i verdi i løpet av det siste året.

Den monetære verdien av produksjonsmidler er kun interessant i den grad man kan realisere disse verdiene. Mesteparten av produksjonsmidlene i Forsvaret er imidlertid ikke underlagt noe vel fungerende marked, slik at vurdering av slike verdier i praksis ville være meget ressurskrevende, i tillegg til at nytten kan være begrenset.

Den funksjonelle verdien av produksjonsmidlene er imidlertid av stor interesse for ledere på mange plan. I funksjonsverdien av materiell og personell ligger en vurdering i flere trinn. På det laveste trinn må man vurdere den tekniske funksjonsverdien i forhold til hva slikt materiell var i stand til når det var nytt. I annet trinn ligger en vurdering av hvordan produksjonsmiddelet vil kunne utføre de oppgaver det kan bli satt til, slik at selv om materiellet er teknisk i meget god stand, kan oppgavene det skal utføre ha endret seg så mye at den anvendte tekniske verdien likevel vil være lav. Statusoversikt på det neste plan vil vise produksjonsmidlenes bidrag til en overordnet aktivitet. På det høyeste nivå vil det fremgå kvaliteten på en slik aktivitet relativt til det knippet av oppgaver som aktiviteten skal være i stand til å utføre. En konsekvent gjennomføring av slike funksjonsoversikter vil imidlertid være svært ressurskrevende.

#### 4 TENTATIVE KONKLUSJONER

Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper vil ha konsekvenser for ressursallokering i Forsvaret. Derfor kan ikke bruk av slike prinsipper vurderes isolert, men må sees i sammenheng med de allokering utfordringer som Forsvaret står overfor. Videre studier er påkrevet for å klarlegge Forsvarets oppgaver og beslutningsnivåer slik at en endelig avklaring om hvilke prinsipper som bør brukes og hvor de bør brukes, kan skje snarest mulig.

De krav som settes til informasjon for løpende styring og de krav til styringsinformasjon som skal støtte beslutninger om Forsvarsstrukturen, har forskjellig tidshorison og må være forskjellige. I den løpende styringen må en fokusere på best mulige resultater av gitte produksjonsmidler samt på lavest mulig forbruk av variable produksjonsmidler. På sikt er det klart at jo større andel av produksjonsmidlene som kan påvirkes lokalt, jo større mening og potensiale gir en desentralisert styring. Likevel, dersom en antar at lønnen ikke er påvirkbar og at en avdeling selv ikke kan avgjøre materiell- og personellstyrkens sammensetning, blir det relativt lite igjen å beslutte om på lokalt plan.

For å sikre at produksjon skjer med minst mulig innsats av også fast kapital, dvs faste produksjonsmidler, bør en viss form for lokal belastning for fysisk kapitalslitasje finne sted. I motsatt fall vil lokal primærvirksomhet ha få incentiver til å utføre vedlikehold for å økonomisere med ressurser.

Internprising vil kunne tjene flere ulike formål. Lokale sjefers vil motiveres til forsiktig og fornuftig ressursbruk. Like viktig er imidlertid at internprising og kostnadsfordelinger vil kunne gi styringssignaler til Forsvarsledelsen for ressursallokering til primærvirksomheten og til dimensjonering av støttevirksomheten. Den styringsmessige nytten må imidlertid veies opp med kostnaden av slike administrative aktiviteter.

Det finnes to hovedkategorier av støttevirksomhet; noen støttevirksomheter har verken strategisk eller beredskapsmessig funksjon. I slike tilfeller bør støttevirksomheten skilles ut som resultatenheter og drives etter rendyrkede bedriftsøkonomiske prinsipper. Slike støttevirksomheter er imidlertid få. De fleste støttevirksomheter har enten strategisk verdi, som f.eks. Forskningsaktivitet, eller de har logistikkfunksjoner i krig, så som verksteder og forsyningskommandoer. Ved å la slik virksomhet konkurrere med sivil virksomhet og/eller optimere sin virksomhet med hensyn til fredstids oppdragsgivere, der strategisk og krigslogistiske verdier ikke vil telle, vil konkurransen kunne medføre at strategiske og krigslogistiske funksjoner vil bli underprioritert.

Kostnadsfordeling av alle støttefunksjoner ut til den "spisse" ende er i enkelte sammenhenger nødvendig for at den sentrale ledelsen skal få et bilde over hva ulike primæraktiviteter virkelig koster. Hva angår primærvirksomheten selv, vil incentivproblemet forbundet med lokal styring være av en slik karakter at det kanskje vil være mer formålstjenlig å la teknisk kyndig personale opprette direktiver for vedlikehold og frata lokale sjefers ansvar for å selv å vurdere vedlikeholdsintervaller etc.

## 5 VIDERE ARBEID

Nærmere avklaring er nødvendig for å lage prinsipper for regnskapsføringene i Forsvaret i tiden fremover. Dette forutsetter en utdypning av "styringskonkretiseringen for FO/FD" og "styringskonkretiseringen for Forsvarssjefens underlagte ledd". Utdypning må ta for seg Forsvaret som styringsorganisasjon og forsøke å liste de beslutninger som understøtter primær-, støtte- og andre virksomheter. Likeledes må resultatindikatorer for de ulike virksomhetstyper drøftes mer spesifikt. Regnskapsprinsipper for å registrere aktivitetens kostnad og resultater må så bygge på kunnskap om at nytteverdien overstiger verdien av nødvendig innsats.

For å gjennomføre dette arbeidet har man organisert en aktivitet ved FFI. Her systematiserer man ulike aspekter av resultat- og kostnadsmåling. Arbeidet utføres for å kunne gi mer konkrete råd til RØFF om implementering av de resultatmålings- og kostnadsmålingsprinsipper som har vært overfladisk belyst i denne rapporten.

## LITTERATUR

- [1] RØFF, FO/Operasjons- og planstaben; "Forsvarets Styringskonsept" (brosjyre), 1992
- [2] RØFF, FD/FO; "Felles plattform for resultatorientert styring for Forsvarets toppledelse"
- [3] RØFF, FD/FO; "Konkretisering av styringskonseptet for Forsvarssjefens underlagte ledd", "Marstad-rapporten" (ikke publisert)
- [4] Hansen, T; "Emner i økonomisk styring", Bedriftsøkonomenes Forlag, Oslo 1990
- [5] Riise, A; "Interne styringsdata", Bedriftsøkonomenes Forlag, Oslo 1986
- [6] Eklund, K og Malm, C; "Internpriser på materiel inom armén", FOA-rapport, 1992
- [7] Eklund, K og Ternblad, S; "Internpriser inom Forsvaret", FOA-rapport, 1988
- [8] Bakken, B E et al; "Resultatorientert økonomisk styring i Forsvaret. Resultatmåling- behov, erfaringer og utfordringer", FFI/rapport-93/5024
- [9] Mølmann, Ø et al; "Resultatorientert økonomistyring i Forsvaret. Kostnadsmåling; formål og prinsipper", FFI/rapport-93/5023
- [10] Arvidsson, G; "Internpriser- styring, motivation och resultatbedömning", Sveriges Mekanförbund, Stockholm 1972

FFISYS



VÅR REFERANSE:

TIL INSTITUTTSTABEN

GJENPART: FFI-BIBL (MED VEDLEGG)

OVERSENDELSE  
AV RAPPORTER

DATO: 3 februar 1994

RAPPORTTYPE (KRYSS AV):		RAPPORT NR:	REFERANSE:	RAPPORTENS DATO:				
<input checked="" type="checkbox"/>	RAPP	<input type="checkbox"/>	NOTAT	<input type="checkbox"/>	RR	93/5009	FFI/630-SYS/161.1	3 februar 1994
FYLLES BARE UT NÅR RAPPORTEN ER BESKYTTELSESGRADERT			BESKYTTELSESGRAD: UGRADERT	ANTALL EKS UTSTEDT: 20	SIDER: 22			
RAPPORTENS TITTEL:				FORFATTER(E):				
Bruk av bedriftsøkonomiske prinsipper i Forsvaret- en problematisering				BAKKEN Bent Erik, HAGERUPSEN Bente, HYBBESTAD Hans-Petter MØLMANN Øyvind				
GODKJENT AV FORSKNINGSSJEF:				GODKJENT AV DIREKTØR:				
								

## FORSLAG TIL EKSTERN FORDELING

## FORDELT INTERNT

ANTALL	EKS NR	TIL	ANTALL	EKS NR	TIL
1		B LIEN, FD III-I	2		FFI-BIBL (VEDLAGT)
1		H MORTENSEN, FD/RØFF	1		N HOLME/S
1		P A ASK, FO/O	1		R H SOLSTRAND, SYS
1		T MEYER-NILSSEN, FO/P	1		B E BAKKEN/SYS
1		T KARLSEN, FO/LST	1		O A GJEVIK/SYS
1		R SMEDSRØD, FO/HST	1		B HAGERUPSEN/SYS
1		H HELGESEN, FO/SST	1		H-P HYBBESTAD/SYS
1		G MOREITE, FO/HVST	1		A NESSET/SYS
			3		AVD KTR/SYS
TIL FORDELING VEDLEGGES:					
ANTALL:			NR:		