

AP 2 PRAKSIS TIL BUDGETTERING OG STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER

**Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne:
Danmark og Europa investerer i landdistrikterne**



Miljø- og Fødevareministeriet
Landbruksstyrelsen



Den Europæiske Landbrugsfond
for Udvikling af Landdistrikterne

LDP 2020



Se 'EU-kommissionen, Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne'

Baseret på en undersøgelse af nuværende praksis indenfor planlægning og styring af bedriftens kapacitetsomkostninger, beskriver artiklen en vejledning til ny praksis indenfor budgettering og styring af kapacitetsomkostningerne.

PLANLÆGNING OG STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER

Notatet beskriver den nuværende praksis indenfor planlægning, styring og opfølgning på kapacitetsomkostninger og tager udgangspunkt i en række interviews af landmænd samt rådgivere.

BAGGRUND

I landbruget er der en stigende tendens til større ydre usikkerhed og voksende indre bindinger i form af høje anskaffelsesomkostninger på produktionsanlæg og -udstyr.

Det giver et øget behov for styring af kapacitetsomkostningerne, fordi en større grad af usikkerhed på faktorer *udenfor* bedriften medfører et øget behov for at styre udviklingen *internt på bedriften*. En begrænset handlefrihed overfor faktorerne udenfor bedriften kræver et øget fokus på at styre de interne faktorer, som kan påvirkes. Og jo mere foranderlige faktorerne er både på og udenfor bedriften, jo større er behovet for at kigge nærmere på de kapaciteter, som er på bedriften og de tilhørende kapacitetsomkostninger.

Ovenstående behov for styring tager udgangspunkt i, at formålet med styringen er at skabe og vedligeholde et økonomisk råderum på bedriften, som kan medvirke til opfyldelse af bedriftens målsætninger.

Planlægning og styring af kapacitetsomkostninger er forbundet med en række udfordringer. For en optimal planlægning og styring af kapacitetsomkostningerne kræver, dels et meget stort overblik og forståelse for, hvordan de enkelte kapacitetsfaktorer hænger sammen på bedriften, dels et overblik over, hvilke afledte effekter en ændring i en kapacitet vil have på de øvrige aktiviteter på bedriften. Kapacitetsstyringen skal integreres med både den finansielle styring og styringen af aktiviteterne på bedriften. Alle indsatser skal ses i en sammenhæng.

Samtidig kræver styringen en individualiseret tilgang. For *hvad* der skal styres, og i *hvor høj grad* der skal styres, afhænger af den enkelte situation og er dermed forskellig fra bedrift til bedrift. Der er således ikke én model for styring af kapacitetsomkostningerne, og der er mange faktorer og problematikker, der skal tages hensyn til. En bedre udnyttelse af bedriftens kapacitet eller en sænkning af kapacitetsomkostningerne skal naturligvis resultere i en forbedring af bedriftens bundlinje og dermed medvirke til at skabe det ønskede råderum.

I en række interviews med landmænd og rådgivere afdækkes, hvordan planlægning, styring og opfølgning på bedriftens kapacitetsomkostninger sker. De interviewede rådgivere har bidraget med viden om, hvorfor planlægning og styring af kapacitetsomkostninger kan være vanskelige, og landmændene bidrager med konkrete eksempler på hvordan de identificerer de primære omkostninger, hvordan de planlægger dem, og endeligt hvordan de styrer udviklingen i kapacitetsomkostningerne.

ÅRSAGER TIL MANGLENDE STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER

Af og til betragtes kapacitetsomkostningerne som umulige at styre, og derfor accepterer man, at kapacitetsomkostningerne stiger fra år til år. Årsagerne til, at kapacitetsomkostningerne betragtes som umulige at styre, kan bunde i, at man i virkeligheden ikke kender indholdet af omkostningen (det vil sige, at man mangler information om, hvad beløbet rent faktisk består af, og hvorfor det er fremkommet). Det kan også skyldes, at man ikke kender årsagerne til udviklingen i kapacitetsomkostningen – altså at man ikke har data, eller tilstrækkelige data, til rådighed om årsagen til udviklingen i kapacitetsomkostningen.

Men en anden årsag til, at styringen af kapacitetsomkostningerne ikke finder sted, kan også skyldes, at en del af de væsentlige kapacitetsomkostninger så at sige falder ned mellem to stole

i forhold til hvem, der har bestemt niveauet af omkostningen (f.eks. i et budget) og hvem, der efterfølgende skal følge op på niveauet.

Dette er præcist den udfordring, som landmandens rådgivere ofte står overfor, når størrelsen på kapacitetsomkostningerne skal drøftes.

Interviewene afdækker, at det tekniske budget stort set altid udarbejdes af landmandens fagkonsulent. Og indsatserne i det tekniske budget bestemmer i høj grad niveauet på bedriftens kapacitetsomkostninger. Det gælder f.eks. især omkostninger til maskinstation.

Interviewene afdækker, at uanset at landmandens fagkonsulent i næsten alle tilfælde udarbejder bedriftens produktionsbudget, og dermed i høj grad også øver indflydelse på bedriftens kapacitetsomkostninger, så er det kun én af de interviewede fagkonsulenter, der også påtager sig opgaven med at vejlede landmanden i styringen af kapacitetsomkostningerne igennem et budgetår.

I de følgende afsnit vil vi beskrive, hvordan arbejdet med planlægning og styring af kapacitetsomkostninger kan forløbe. Vi vil med afsæt i teori og i tidligere projekresultater beskrive, hvordan processen ideelt bør forløbe. Og vi vil sammenholde teorien med den praksis, som vi har afdækket i vores interviews. Endeligt vil vi forsøge at vise, hvilken effekt praksis kan have på landmandens økonomiske resultater. Sidst i dokumentet vil vi forsøge at opstille en metode til planlægning og styring af kapacitetsomkostningerne.

DEFINITION: DET FORSTÅR VI VED KAPACITETSOMKOSTNINGER

Den traditionelle definition af kapacitetsomkostninger er, i modsætning til stykomkostninger, ikke direkte bestemt af omsætningens størrelse og sammensætning. Kapacitetsomkostninger afholdes med henblik på at etablere og fastholde nogle rammer (kapaciteter) indenfor hvilke, virksomheden kan fungere. I de følgende afsnit vil vi mange gange nævne kapacitetsomkostningerne. Da der kan være flere forskellige definitioner af kapacitetsomkostningerne også indenfor landbruget, vil vi for en god ordens skyld nedenfor beskrive de kapacitetsomkostninger, som vi har valgt at arbejde med:

Energi består dels af elektricitet og brændstof. Brændstof består for størstedelens vedkommende af diesel anvendt til opvarmning, i traktor og lignende materiel, men kan også være benzin anvendt i mindre maskiner, såsom staldmaskiner og motorcykler.

Maskinstation mv. kan dække over en bred vifte af omkostninger. Primært er der tale om markarbejde, udført af en decideret maskinstation. Det kan også være kolleger, som har løst en markopgave med en mere sporadisk frekvens.

Vedligehold kan opdeles i vedligehold fast ejendom, vedligehold grundforbedringer, vedligehold markredskaber, vedligehold staldredskaber og vedligehold andet inventar. Vedligehold defineres regnskabsmæssigt som omkostninger, der bringer genstanden i en stand, som ikke er bedre end ved anskaffelsen. Den omkostning, der bringer genstanden i en bedre

stand end ved anskaffelsen, skal betragtes som en forbedring og dermed en investering.

Investeringer over driften er investeringer, som afskrives med en levetid på 1 år. Typisk benævnt småinventar.

Løn dækker over mange omkostninger, der er ved at være arbejdsgiver. Udover lønningsomkostningen, de deraf medfølgende omkostninger til ATP, skat og pension, kan det også dreje sig om fri bolig og kost.

Ejendomsskat og forsikringer indeholder en omkostning per hektar, afhængig af kommunens grundskyld-sats, mens forsikringer dækker over alle de erhvervsmæssige forsikringer, der er på bedriften.

Diverse omkostninger indeholder mange elementer. Primært drejer det sig om omkostningen til revisor og økonomisk rådgivning. Derudover kan nævnes kontingenter, studieture, telefoni, kontorhold og edb-udgifter, vand, renovation, erhvervsandel af bilomkostningen. Leasingomkostninger, hvor der ikke er beregnet finansiel leasing, vil også være konteret i regnskabet som en *diverse omkostning*.

Dertil kommer afskrivninger som et resultat af aktivernes værdi og afskrivningsprofil. De øverste otte poster benævnes kontante kapacitetsomkostninger, mens disse sammen med afskrivninger udgør kapacitetsomkostninger samlet set. I de følgende afsnit beskæftiger vi os ikke med afskrivninger og ejendomsskat.

PLANLÆGNINGEN AF KAPACITETSKOSTNINGER

Planlægningen af kapacitetsomkostningerne afhænger i første omgang af, hvilket formål man har med planlægningen. I det følgende vil vi gennemgå, hvordan man kan arbejde med sin planlægning, og hvordan man kan foretage planlægning af kapacitetsomkostningerne, samt hvordan planlægningen foregår i praksis.

En af metoderne, som kan anvendes i forbindelse med planlægning af omkostninger, er den traditionelle budgetteringsmetode, hvor der sættes et økonomisk mål for hver kapacitetsomkostning, og hvor omkostningen fordeles ud over årets 12 måneder. Fordelingen skal *ikke* fordeles jævnt ud over året, men i stedet fordeles sådan, at der er en budgetmæssig sammenhæng mellem tidspunktet for aktivitetens indsats og den efterfølgende, tilhørende kapacitetsomkostning.

FORMÅLET MED ET BUDGET

Blandt de 12 interviewede landmænd er der forskellige tilgange til, hvad formålet med et budget er. Nogle udarbejder et budget, fordi det efterspørges af banken, andre fordi de anvender det i styringsøjemed. Det er her vigtigt at understrege, at et budget kan antage mange former. Derfor definerer vi her et budget som en målsætning for en given periode.

Eet af argumenterne for at arbejde med budgetter og budgetopfølgning kan være, at budgettet er et udtryk for det økonomiske resultat af arbejdet med bedriftens strategi. Deraf følger, at budgettet vil indeholde nogle mål for perioden. Der vil måske være indbygget nogle ambitioner i budgettet, som kommer til udtryk i f.eks. et mål for en omsætning, dækningsgrad, kapacitetsgrad eller en afkastningsgrad. Bag denne type budget ligger ofte et mål fra ledelsens side om, at bedriften og den bagvedliggende organisation ønskes fastholdt i bestemt, økonomisk udvikling. Her er der ofte fokus på en kontinuerlig vækst fra år til år i form af profitmaksimering, og der tages ofte udgangspunkt i bedriftens egne realiserede mål, når de nye målsætninger skal beskrives.

Mange udarbejder et budget med det ene formål, at det giver mulighed for at kunne følge op på eventuelle afvigelser fra de planlagte mål. For en del landmænd betragtes budgettet som en opgave, der udføres udelukkende af hensyn til en kreditgiver. Men kreditgiver bruger i høj grad også budgettet som udgangspunkt for en vurdering af kapacitetsomkostningernes niveau og udvikling fra år til år.

Hvis det primære formål med budgettet er at tilgodese et krav fra en kreditgiver, så kan det være farligt at være ambitiøs på bedriftens vegne i sin budgetlægning. For hvad vil det betyde for bedriftens finansielle situation, at budgettet måske var for ambitiøst, og at målene ikke blev indfriet? Så bliver det i stedet mere sikkert at tage udgangspunkt i sidste års tal og måske justere lidt i op- eller nedadgående retning afhængig af, hvad kreditgiver vil acceptere.

Derved bliver budgetteringsprocessen for mange en passiv dokumentationsproces. Man benchmarker sig måske mere op ad en mellemgruppe frem for den ambitiøse gruppe. Man bliver måske forsigtig i vurderingen af potentialerne på egen bedrift. Man skruer ned for ambitionsniveauet. I sidste ende er det en demotiverende indgangsvinkel til at deltage i budgetarbejdet, og det kan medføre modstand eller ligegyldighed fra landmanden og hans medarbejderes side. Men landmanden har en fornemmelse af, at det giver ro i forholdet til banken.

Dette bekræftes af de interviewede rådgivere. Den største barriere i deres arbejde med budgettering af kapacitetsomkostningerne består i manglende motivation hos landmændene til at foretage den ændring i adfærden, der typisk er nødvendig, såfremt kapacitetsomkostningsniveauet skal ændres. Om det skyldes, at budgettet primært anvendes til kreditgiver, eller om det skyldes manglende indsigt i det økonomiske potentiale, er dog usikkert. En rådgiver siger dog, at det er nødvendigt, at landmanden viser interesse i at forløse det økonomiske potentiale på bedriften, hvis der skal sættes nogle mere ambitiøse mål for f.eks. kapacitetsomkostningernes udvikling.

Én af de interviewede landmænd gav udtryk for, at der overordnet set var fastsat ambitiøse niveauer for bedriftens nøgletal, og at disse skulle overholdes i de årlige budgetter.

Af de øvrige 11 landmænd havde ca. halvdelen nogle overvejelser om mål for bedriften i forbindelse med budgetteringsprocessen omkring kapacitetsomkostningerne:

- Jeg har som mål at hvert år at gøre ét tiltag, som giver en mere rationel hverdag

- Jeg har foretaget nogle strategiske valg, som styrer nogle af mine omkostninger
- Jeg vil investere med henblik på nedbringelse af kapacitetsomkostningerne
- Jeg tænker alle mulighederne igennem. Jeg overvejer vores ambitionsniveau. Hvad kan lade sig gøre.

BUDGETTERING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER – IDEELT OG I PRAKSIS

Ideelt

Ideelt set bør budgetteringen af kapacitetsomkostningen tage udgangspunkt i de overordnede mål, der er for bedriften, og man bør anvende de muligheder for påvirkning og styring, som findes. Hvis man er afhængig af mange faktorer, som man ikke kan påvirke – f.eks. en afregningspris eller efterspørgslen efter bedriftens produktion – så skal man sørge for at reducere afhængigheden af en afregningspris via en god omkostningsstyring. I perioder med høje afregningspriser vil man da øge det økonomiske resultat, som kan anvendes til at kompensere for det ringere resultat i perioder med lave afregningspriser.

Når man vurderer hver enkelt omkostning, bør man vurdere, om der er mulighed for at optimere på omkostningen. En almindelig tilgang til at holde et fornuftigt omkostningsniveau er at have fastsat et mål for kapacitetsgraden. Når man budgetterer omkostningerne, kan man straks se, om omkostningsniveauet holder sig indenfor det fastsatte mål for kapacitetsgraden. For en nærmere beskrivelse af kapacitetsgraden se side 11.

Det er desuden vigtigt at have overblikket over, hvordan aktiviteter og kapacitetsforbrug hænger sammen. Det siger sig selv, at det ikke er omkostningsfrit at øge en produktion. Men ofte glemmes en del af de afledte omkostninger.

Når man for eksempel vælger at øge mængden af produceret mælk, vil der altid følge ekstra kapacitetsomkostninger med den øgede produktion. Det kan være en stigning i serviceomkostningen til en malkerobot eller i form af stigende lønudgifter. Måske følger der også ekstra omkostninger med til energi. Det vil være ret usandsynligt, at man kan øge produktiviteten, uden der følger ekstra omkostninger med.

Man bør som udgangspunkt altid forsøge at fastlægge, hvor meget den ekstra aktivitet (f.eks. øget mælkeproduktion) vil belaste de forskellige kapaciteter, som er til rådighed. I eksemplet ovenfor er det kapaciteterne *arbejdskraft* og *produktionsanlæg* (*malkerobotten*), og med dem følger de afledte omkostninger så som løn, feriepenge, service og energi.

Praksis

Resultatet af de afholdte interviews viser, at flertallet af landmændene ofte tager udgangspunkt i den budgetterede produktion, når de skal planlægge størrelsen af kapacitetsomkostningerne.

Og hvis produktionsniveauet er på niveau med sidste år, så budgetteres kapacitetsomkostningerne også på baggrund af sidste års niveau. Til gengæld er det kun få af landmændene, der udfordrer dem selv via helt konkrete målsætninger for kapacitetsomkostningerne. De fleste landmænd nævner, at der tages udgangspunkt i sidste års tal. Kun få andre nævner, at de har konkrete mål for kapacitetsgraden – eller at de som minimum forsøger at have en optimering af kapacitetsomkostninger set i forhold til deres produktion. Altså at de ikke stiller sig tilfredse med samme niveau som sidste år, men i stedet forholder sig til, om det niveau er acceptabelt ud fra et økonomisk synspunkt, og om de udnytter deres kapaciteters potentialer i tilstrækkeligt omfang.

Rådgiverne fortæller, at der er to væsentlige barrierer for et øget fokus på kapacitetsomkostningerne på bedriften. De vigtigste barrierer er, at landmanden dels skal have en interesse i at opnå et andet økonomisk resultat end hidtil, dels skal være motiveret til en ændret adfærd, der ikke kun er kortvarig, men som skal blive til en varig adfærd. Desuden påpeger de, at motivationen er helt afgørende – og ofte manglende.

Landmanden skal således være motiveret for at arbejde med nedbringelse af kapacitetsomkostningerne. Rådgiverne fortæller stort set samstemmende, at såfremt man er i stand til at motivere landmanden til en større interesse for kapacitetsomkostninger, så er der et stort potentiale for økonomiske forbedringer på bedriften. Derudover skal kapacitetsomkostningerne være synlige for alle, der er involveret i de beslutninger, der påvirker kapacitetsomkostningerne. Det vil sige, at et væsentligt succeskriterium er, at medarbejderne skal kunne forstå, hvordan de kan påvirke de (relevante) enkelte kapacitetsomkostninger, og at de skal have adgang til at kunne se udviklingen i kapacitetsomkostningen i forhold til målsætningen. Slutteligt skal der være en stor grad af opfølgningsindsats på fokusområdet. Både fra landmandens og fra rådgivers side.

STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER

Hvilke omkostninger bør styres?

Principielt bør alle omkostninger i en virksomhed være underlagt en form for styring. Man bør altid sikre sig, at man udnytter potentialet i kapaciteterne fuldt ud i det omfang, det kan lade sig gøre. Det gælder også kapacitetsomkostninger. Men planlægningen og styringen af den enkelte omkostning kan være mere eller mindre detaljeret. Det afhænger i høj grad af, hvor stor omkostningens betydning er for bedriftens bundlinje, og hvor let omkostningen er at planlægge og styre.

Små og sikre poster, som man ikke selv har en særlig stor indflydelse på, kan budgetteres mere overordnet. Det kan eksempelvis være omkostninger til kattefoder eller telefoni. For det er svært at sige præcist, hvilken måned der bliver købt kattefoder, og det er ikke 100 % afgørende for bedriftens bundlinje, om budgettet bliver overskredet med kr. 1.000 på den post. Om de større kapacitetsomkostninger skal budgetteres og efterfølgende styres, bestemmes af, om styringen kan skabe værdi for bedriften, for medarbejderen og for virksomhedsejeren. For styringen har selvfølgelig en omkostning i form af ekstra administration og ledelse. Når

omkostninger skal budgetteres, og det skal besluttes, hvor meget (eller hvor lidt) omkostningerne skal styres, skal der ske en afvejning af, dels hvilke muligheder vi rent faktisk har for at kunne påvirke omkostningen, dels hvad det vil koste at styre omkostningen, og endeligt hvilken værdi vi vil få ud af at styre omkostningen.

Det er meget forskelligt fra bedrift til bedrift, hvilke kapacitetsomkostninger der er væsentlige at budgettere og styre. På nogle bedrifter vil de økonomiske forhold betyde, at *alle* omkostninger skal kigges igennem med en lup og så vidt muligt skal styres. Der kan også være deciderede styringsproblemer på bedriften, som gør det umuligt at styre en omkostning. F.eks. som et resultat af manglende viden eller manglende indflydelse på omkostningsudviklingen. Det kan f.eks. være tilfældet med ekstra omkostninger, som påløber marken, fordi den oprindelige afgrøde bliver ramt af sygdom, og marken må sås om. Eller det kan være lønomkostninger, som kan være vanskelige at styre, fordi man ganske enkelt ikke ved, hvor mange timer den enkelte medarbejder bruger på de forskellige opgaver. Eller man ikke har faste procedurer for afholdelse af ferie og afspadsering af overarbejde.

Forslag til overvejelser

Når man skal beslutte, hvilke kapacitetsomkostninger der bør budgetteres og styres, kan man tage udgangspunkt i bedriftens økonomiske forhold og i de muligheder, der er for at styre. Her kan man overveje:

- Hvilke ydre mål og behov skal bedriften leve op til?
 - Er der for eksempel for meget stilstand og er kapacitetsomkostningerne steget jævnt igennem de seneste år? Er der behov for en generel opstramning? Er indtjeningen kommet under pres, fordi omsætningen er dalet, men omkostningerne er fastholdt eller endda steget?
 - Stilles der nye krav fra f.eks. kreditgiver til en forbedring af afkastningsgraden eller af likviditeten?
- Hvilke opgaver skal løses, og hvordan kan vi styre de forbundne aktiviteter?
 - Er fremstillingsprisen på mælk for høj? Hvilke aktiviteter er forbundet med produktion af mælk, og er der en mulighed for at styre en eller flere af de aktiviteter?
- Hvilke indsatser er særligt værdifulde for, at vi når i mål?
 - Hvis man har budgetteret med en øget produktion af smågrise, og rentabiliteten af den beslutning afhænger af, at de eksisterende arbejdstimer bliver udnyttet bedre, er det især *styringen* af medarbejderne, der er særlig værdifuld.
- Hvilke præstationer er særligt belastende for kapacitetsudnyttelsen?
- I hvilken grad findes der nøglefaktorer, dvs. kapacitetsenheder, der enten er særligt knappe eller særligt dyre at fremskaffe?
 - Det kan ofte være medarbejdere.
- I hvilken grad findes der ledig kapacitet, der med fordel kan anvendes til andre nyttige opgaver?
- I hvilket omfang er aktiviteten underkastet sæsonudsving, og i hvilken grad kan kapaciteten tilpasses disse udsving?

Alle kapacitetsomkostninger kan styres

Ovenstående overvejelser lægger op til, at man skal styre de kapaciteter, som er *væsentlige*, for at man når sin målsætning for f.eks. at opnå et vist, økonomisk råderum. Det vil sige, at man ikke kun vurderer kapacitetsomkostningen i kroner og øre, men at man vurderer kapaciteten ud fra, hvilken indflydelse den vil have på bedriftens resultat. Derfor vil en norm for en kapacitetsomkostning ikke altid være det rigtige omkostningsniveau for alle bedrifter. Der kan være truffet nogle beslutninger, som har medført en højere kapacitetsomkostning, men som i stedet vil medføre en lavere omkostning et andet sted på bedriften – eller en højere produktivitet. Dog er det vigtigt at understrege, at *alle* omkostninger kan styres, fordi alle omkostninger er en afledt effekt af en beslutning, der er blevet truffet – og af en handling, der (ikke) har fundet sted.

Hvad sker der i praksis?

Stort set alle fagkonsulenter deltager slet ikke i arbejdet med at identificere kapacitetsomkostninger, der burde kunne reduceres eller udnyttes bedre.

Fagkonsulenternes rådgivning tager udgangspunkt i, hvad der sker på staldgangen eller i marken. Dermed har de i stedet fokus på udnyttelsen af de forskellige kapacitetsfaktorer. Det kan f.eks. være om produktionsanlægget udnyttes fuldt ud, eller om der er ledig kapacitet i maskinhuset, som i stedet kan anvendes på andre måder. Fagkonsulenterne involveres i bedriftens økonomi til og med dækningsbidraget. Det skyldes, at de opfølgingsværktøjer, som ofte bruges af fagkonsulenterne (f.eks. KvægNøglen eller DB Tjek) primært fokuserer på dækningsbidrag 1 fremfor på det samlede, økonomiske resultat. Uanset at kapacitetsomkostningernes niveau ofte er en afledt effekt af produktionsbudgettet, der udarbejdes af fagkonsulenterne, så kobles fagkonsulenterne efterfølgende af arbejdet med budgettering af kapacitetsomkostningerne. Desværre ses fagkonsulenternes rådgivning ofte ikke i en sammenhæng med de øvrige fagkonsulenters rådgivning indenfor samme bedrift. Der er altså ofte meget stor risiko for en suboptimering af enkelt-kapaciteter på bekostning af andre kapaciteter. Det er f.eks. tilfældet, hvis man rådgiver om en bedre udnyttelse af produktionskapaciteten i form af en øget ydelse, uden at tage højde for den ekstra omkostning, som det vil have indenfor f.eks. maskinstation, hvis markplanen skal ændres pga. afledte krav til mere foder.

I stedet tager driftsøkonomen ofte over, når det drejer sig om vurdering af kapacitetsomkostningerne, hvor de primære værktøjer til identifikation af (for store) kapacitetsomkostninger er forskellige former for benchmark.

Udgangspunktet er ofte sidste års realiserede tal på bedriften som vurderes. Det suppleres med et benchmark mod andre sammenlignelige bedrifter, f.eks. via Ø90 Benchmark eller via Kapacitetsnorm-arket. Derved har driftsøkonomen en idé om, hvor i kapacitetsomkostningerne der kan være et potentiale for en økonomisk gevinst. Hos flertallet af de landmænd, der involverer sig i budgetteringen af kapacitetsomkostningerne, arbejder landmanden som udgangspunkt på basis af sidste års tal, som justeres, hvis der er planlagt ændringer på bedriften. Er der det samme produktionsomfang, så fastholdes samme

kapacitetsomkostningsniveau.

Udpegningen af, hvilke kapacitetsomkostninger der bør have ekstra fokus, findes hos flertallet af landmændene via sparring med andre landmænd i erfa-grupper. Kun få nævner benchmark som en mulig kilde til at identificere kapacitetsomkostninger, der burde kunne nedbringes. Kun en bruger kapacitetsgraden som pejlemærke. Sparringen med andre landmænd virker til at omfatte gode ideer til at nedbringe visse typer af kapacitetsomkostninger så som forsikringer, arbejds løn eller vedligehold. Flertallet af de interviewede landmænd nævner f.eks. forsikringscheck, LEAN-metoder i forhold til nedbringelse af lønomkostninger samt vedligeholdelsesplaner for maskiner med henblik på nedbringelse af vedligeholdelsesomkostninger.

Som nævnt er der kun to ud af 12 landmænd, som fortæller, at de bruger budgetteringsfasen til at udfordre sig selv og til at undersøge om de udnytter deres kapaciteter optimalt og fuldt ud. Én af de 12 landmænd har defineret et mål indenfor kapacitetsomkostningerne: Altid at være i bedste tredjedel på kapacitetsomkostningerne, og at kapacitetsomkostningerne aldrig må udgøre mere end 50 % af dækningsbidraget i et normal-år.

En landmand fortæller, at han har truffet en kalkuleret beslutning om, at en kapacitetsomkostning (arbejds løn) på hans bedriften kan ligge over benchmark. Til gengæld skal produktiviteten i stedet være højere end benchmark for at kompensere for de højere omkostninger til arbejds løn. Han følger også op på, at produktiviteten ligger, som den skal. I modsat fald justeres medarbejdersammensætningen og dermed også omkostningen til arbejds løn. Men ser man isoleret på hans omkostning til arbejdskraft i et benchmark mod andre, så vil den blive vurderet som alt for høj.

OVERVEJELSER I FORHOLD TIL STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER

Når man har identificeret, hvilke kapacitetsomkostninger man bør budgettere, skal man beslutte sig for, hvordan den enkelte kapacitetsomkostning skal styres. Her kan man overveje:

- Hvad er den væsentligste påvirkningsmulighed(er) indenfor bedriften/enheden/arbejdsområdet?
 - Er der en reel mulighed for at påvirke udviklingen i omkostningen? Hvad kan man f.eks. gøre for at begrænse elforbruget i stalden? Hvad kan man gøre for at påvirke mængden af arbejdstimer? (og dermed lønomkostningen)
- Hvilke påvirkningsfaktorer kan vi med den foreliggende information umiddelbart gøre brug af og dermed opnå væsentlige forbedringer i målopfyldelse og/eller kapacitetsudnyttelse?
 - Ved man f.eks. allerede, at omkostningerne til vedligehold af maskiner især skyldes, at der ikke foretages den nødvendige rengøring og smøring efter brug, så kunne en påvirkningsfaktor være at udarbejde service- og vedligeholdelsesplaner for hver maskine OG sikre sig, at disse planer bliver fulgt.
 - Er der f.eks. ikke udarbejdet jobbeskrivelser og ansvarsområder for hver medarbejder, kunne denne indsats være med til at identificere forkert/for dårlig udnyttelse af tid til rådighed hos den enkelte medarbejder.

- Hvilke påvirkningsfaktorer er så kritiske og væsentlige, at vi omgående må skaffe os information om de foreliggende påvirkningsmuligheder og de deraf følgende konsekvenser?
 - Er lønomkostningerne for høje, og er det driftslederen, der har ansvaret for fordelingen af arbejdsopgaverne, så kunne man f.eks. gennemgå arbejdsplaner, tidsforbrug og jobbeskrivelser sammen med ham med henblik på at få strammet driftsledelsen op.
- Hvilke påvirkningsfaktorer giver relativt store forbedringsmuligheder set i forhold til omkostningerne ved at indsamle og bearbejde den nødvendige information?
 - Vil et registrerings- og opfølgningssystem på f.eks. tidsforbrug kunne bidrage med så store omkostningsbesparelser (eller forbedret udnyttelse af tiden), at det kan betale sig at investere i et registrerings- og opfølgningssystem?

Det er meget forskelligt fra bedrift til bedrift, hvilke kapacitetsomkostninger der er væsentlige at planlægge og styre. Det kan være forskelligt fra bedrift til bedrift, om det kan betale sig at undersøge årsagerne til kapacitetsomkostningens størrelse. Et energi-tjek foretaget af en energi-konsulent har selvfølgelig en pris, og for en bedrift med en forholdsvis lav omkostning til energi kan omkostningen til gennemgangen hurtigt blive dyrere end den eventuelle besparelse. Et eksempel gives af en af de interviewede landmænd, der havde købt en undersøgelse af sine forsikringer. Omkostningen til undersøgelsen overskred langt den besparelse, som landmanden i stedet fik. Andre landmænd har til gengæld haft store økonomiske fordele af netop et energi-tjek.

Rådgiverne i undersøgelsen fortæller, at de typisk vil anbefale landmanden et besøg af f.eks. en energi-konsulent til nærmere afdækning af omkostningerne til energi eller en LEAN-konsulent til at afdække eventuelle besparelser i arbejds løn. Men også, at de kun anbefaler konsulent-hjælp til de områder, hvor rådgivningen selv har ekspertisen. Ellers beder de landmanden selv om at skaffe sig mere information.

Det betyder også, at rådgiverne ofte ikke selv mener sig i stand til at rådgive indenfor planlægning og styring af kapacitetsomkostningerne. De har måske nok nogle værktøjer til rådighed, der kan hjælpe med at identificere indsatsområder, men de har ikke selv mulighed for at anviser veje eller metoder, der kan medvirke til styring eller nedbringelse af kapacitetsomkostningerne.

Styring i praksis

Der findes en række værktøjer, som kan anvendes til opfølgning på de budgetterede kapacitetsomkostninger. Langt de fleste landmænd fortæller, at de anvender en kvartalsvis budgetopfølgning til at styre deres kapacitetsomkostninger. Men de fortæller også, at styringen af omkostningerne er svært. Flertallet af landmændene skelner ikke mellem styring og opfølgning. Styringen består som oftest af, at de i opfølgningen konstaterer, om der er sket en afvigelse, eller om man holder sig indenfor det budgetterede. Men i perioden mellem budgetopfølgningerne sker der ingen styring med henblik på at holde omkostningen i ro eller under budgetmålet.

Alligevel sker der en løbende styring af udvalgte kapacitetsomkostninger, især omkostningerne til vedligehold eller arbejds løn via LEAN-metoderne.

Forslag til styring i praksis

Kapacitetsomkostningen *Vedligehold* er et eksempel på en omkostning, der betegnes som svær at styre, både af landmænd og af rådgivere. For hvordan kan man forudsige (og dermed budgettere), at en motor går i stykker? Det kan man selvfølgelig heller ikke. Man kan i stedet påvirke sandsynligheden for, at den *ikke* går i stykker. Såfremt denne omkostning er væsentlig at holde fokus på, kan man i budgettet udarbejde en handlingsplan, der beskriver dels målet for omkostningens udvikling, dels hvilke aktiviteter man vil sætte i værk for at holde omkostningen indenfor budgettet, og sidst men ikke mindst beskrive, hvordan der skal følges op på de aftalte aktiviteter. Styringen af denne omkostning vil derfor kunne bestå i, at der udarbejdes en handlingsplan, hvoraf et element kunne være planer for det løbende vedligehold af den pågældende maskine. Der beskrives, hvor ofte maskinen skal efterses, rengøres og smøres, hvornår sliddele skal skiftes, og hvem der har den opgave. Opfølgningen på, at arbejdet bliver udført, er dermed en del af omkostningsstyringen, og følges planen for vedligehold af maskinen, burde sandsynligheden for en defekt motor være mindre. Opfølgningen består således *ikke* af en kvartalsvis kontrol af, hvad omkostningen er løbet op i (altså mere en konstatering), men i stedet af en løbende opfølgning på de indgåede aftaler om de planlagte eftersyn.

Flertallet af de landmænd, der har fokus på vedligehold maskiner, har udarbejdet planer for vedligehold af maskinparken. Nogle har tilmed valgt at budgettere omkostningerne ud på de enkelte maskiner og sørger for, at den løbende kontering af omkostningerne også konteres ud på disse maskiner. Det giver landmanden en mulighed for at følge op på hver enkelt serviceplan. Enkelte fortæller, at de involverer deres medarbejdere i omkostningsbudgettet. Der indgås aftaler mellem landmand og medarbejdere om løbende aktiviteter igennem året, der skal sikre overholdelse af budgettet, og de informerer deres medarbejdere om de løbende omkostninger i forhold til budgettet. Formålet er at skabe motivation hos medarbejderne til at overholde de indgåede aftaler om egen-service. Andre projekter resultater viser, at såfremt landmanden involverer medarbejderne i de planlagte mål samt giver dem reel mulighed for indflydelse på, om målet nås, og holder medarbejderne løbende (og gerne ofte) orienteret om status versus budget, så vil det medføre et øget engagement hos medarbejderne.

Opfølgning i praksis

Da opfølgningen som regel sker på basis af en budgetopfølgning, som driftsøkonomen har udarbejdet, så er fagkonsulenterne meget sjældent involveret i opfølgningen. Nogle nævner, at det slet ikke deres opgave – og at de heller ikke ønsker at blive inddraget. Det er deres erfaring, at de fleste landmænd slet ikke har fokus på kapacitetsomkostningerne, men at de i stedet koncentrerer sig om produktiviteten.

Fagkonsulenterne har til gengæld indflydelse på stykomkostningerne og lægger deres hovedvægt her. De ser deres primære opgave som at få udtyndet de eksisterende kapacitetsomkostninger via en bedre udnyttelse af kapacitetsfaktorerne; primært

produktionsanlæg og dyr.

En af årsagerne til manglende fokus på kapacitetsomkostningerne er ifølge fagkonsulenterne, at deres primære opfølgningsværktøjer *ikke* indeholder informationer om kapacitetsomkostningerne. En nævner selv, at det nogle gange kan give et lidt skævt billede af bedriftens status, og at en rådgivning på basis heraf i værste fald kan være meget forkert.

En af de interviewede rådgivere nævner direkte, at der er en risiko for, at der foretages *skæve* vurderinger af bedriftens økonomiske potentiale f.eks. i relation til ydelsesfremgang, hvis rådgiveren udelukkende anvender f.eks. Kvægnøglen eller andre tilsvarende opfølgningsmetoder, som kun medtager dækningsbidrag 1. Dermed mistes muligheden for at se konsekvenserne på bedriftens bundlinje

Alle rådgivere fortæller, at det sværeste ved at arbejde med opfølgning på indsatsområder er at holde landmandens fokus hele året igennem frem mod målet. Det kræver ofte en stor indsats af rådgivningen. *Så længe der er fokus, er der effekt.* Rådgiverne fortæller desuden, at der, hvor de har oplevet en succes med budgettering, styring og opfølgning på f.eks. kapacitetsomkostninger, er det sket som en del af et tværfagligt samarbejde om landmanden. Dette understøttes af andre, tidligere projektresultater.

Tidligere projektresultater understøtter, at det er (forholdsvis) nemt at udarbejde handlingsplaner på udvalgte fokusområder. Men det største arbejde ligger i styringen og opfølgningen på de indgåede aftaler, og hvor der kræves en vedholdende indsats med at holde landmandens fokus fra både rådgiver og landmands side.

En anden årsag til manglende fokus på kapacitetsomkostningerne hos fagkonsulenterne angives til at være en rimelig tydelig opdeling af arbejdsområderne mellem fag- og økonomikonsulenten. Økonomikonsulenten forventes (af fagkonsulenterne) at tage sig af opfølgning på kapacitetsomkostningerne. Fagkonsulenterne tager sig af stykomkostningerne og af udnyttelse af kapacitetsfaktorerne. Men hvis én af de vigtigste kriterier for succes med styring af kapacitetsomkostningerne er en løbende opfølgende indsats fra rådgivers side, så er spørgsmålet, om denne arbejdsfordeling er optimal for landmanden.

HVILKEN BETYDNING HAR STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGERNE FOR DET ØKONOMISKE RESULTAT?

Vi har i interviewene ikke bedt landmændene om deres økonomiske resultater og har derfor heller ikke mulighed for at foretage nogen form for påvisning af, om manglende eller stort fokus på kapacitetsomkostninger har væsentlig betydning for landmandens økonomiske resultat.

Men kapacitetsomkostningerne udgør trods alt en stor post i langt de fleste bedrifter. Andre projektresultater påviser desuden, at ét af karakteristikaene hos *de bedste* netop er, at kapacitetsomkostningerne over en årrække *altid* ligger under gennemsnittet.

Det behøver ikke i sig selv at være et mål at reducere eller minimere kapacitetsomkostningerne. Som tidligere nævnt kan der være truffet nogle strategiske valg, der kan øge visse kapacitetsomkostninger. Vigtigst er det, at det er et bevidst og kalkuleret valg. Alternativt kan man fokusere på at udtynke de eksisterende kapacitetsomkostninger via en øget produktivitet. Faldgruben er bare, at man mister fokus på kapacitetsomkostningen, mens man øger produktiviteten, og så øges omkostningen alligevel.

Men hvis man er i en situation hvor der er knap likviditet, eller hvor bundlinjen ikke er sort, så kan der ofte findes økonomiske reserver i kapacitetsomkostningerne.

I en del regnskaber findes der en historik over udviklingen i kapacitetsomkostningerne, der viser en stigende omkostningskurve år efter år. Bruger man disse data til benchmark, så vil man – uanset at egne kapacitetsomkostninger fortsat stiger – stadig ligge pænt i forhold til de øvrige, fordi deres omkostninger også stiger. I stedet kunne man med fordel benchmarke mod sin egen bedrift og sine egne realiserede omkostninger.

De landmænd, der har haft fokus på f.eks. arbejds løn og energi nævner samstemmende, at det har haft betydning for omkostningernes niveau og dermed også for bedriftens resultat. Men en landmand, der for år tilbage netop havde fokus på omkostningerne til arbejds løn og oplevede besparelser, fortalte, at det vist var tiden igen at kigge på området. Hvis målet er at fastholde samme niveau som sidste år, så bliver niveauet med meget stor sandsynlighed også (mindst) som sidste år. Fordi der ikke er noget incitament til at gøre det anderledes end sidste år. Men er sidste års niveau tilstrækkeligt ambitiøst set i forhold til bedriftens udfordringer – f.eks. indenfor likviditetsbehovet?

Hvis man ikke holder fokus, så mistes effekten udtaler en rådgiver. Og det samme gælder fokus på kapacitetsomkostningerne i budgetteringsprocessen.

Hvis man ikke tør indarbejde ambitiøse mål for f.eks. udviklingen i kapacitetsomkostningerne i budgettet til kreditgiver, så er der intet til hinder for, at man i stedet har målet nedskrevet på en kuvert i skuffen.

ANBEFALINGER FOR PLANLÆGNING, STYRING OG OPFØLGNING PÅ KAPACITETSOMKOSTNINGER PÅ BEDRIFTEN

Vi anbefaler, at man bruger kapacitetsgraden som indikator for, om der er behov for at se nærmere på bedriftens omkostningsniveau. Kapacitetsgraden er udtryk for lønsomheden i den kapacitetsindsats, som har været til rådighed i perioden. Kapacitetsgraden fortæller, hvor mange gange dækningsbidraget kan dække kapacitetsomkostningerne, eller hvor meget dækningsbidrag der er genereret for hver krone, der er brugt på kapacitetsomkostninger. Nøgletallet sammenfatter dermed udviklingen i både dækningsbidraget og kapacitetsomkostningerne. Hvis udviklingen af de to er gået i hver sin retning, fortæller kapacitetsgraden, hvilken der har været stærkest. Den fortæller altså noget om, hvor meget

man tjener på basis af de kapaciteter, som man har valgt at stille til rådighed. Det vil sige, hvor meget tjener vi f.eks. ved at have en lønomkostning på kr. xx i perioden.

Sådan beregnes kapacitetsgraden:

Hvis kapacitetsgraden er < 1 , kan kapacitetsomkostninger endsige finansieringsomkostningerne ikke dækkes 100 %. Er nøgletallet = 1, kan kapacitetsomkostningerne kun lige dækkes, men der intet er tilbage til at dække finansieringsomkostninger.

Hvis dækningsbidraget er faldende som følge af en lavere afregningspris, og omkostningerne fastholdes på samme niveau, så vil kapacitetsgraden falde. Hvis omkostningerne mindskes, vil kapacitetsgraden stige.

MÅL FOR KAPACITETSGRADEN

Hvis man vil bruge kapacitetsgraden til at vurdere niveauet af sine kapacitetsomkostninger ud fra, skal man fastlægge et strategisk mål for kapacitetsgraden. Dette mål skal der styres efter hver gang, der skal planlægges niveauer for omkostningerne. Et stort udsving i den budgetterede kapacitetsgrad kan indikere, at der er en fejl i budgetteringen; f.eks. at et omkostningsniveau er for lavt set i forhold til en budgetteret stigning i indtjeningen, og at budgettet skal kigges igennem for eventuelle manglende omkostninger. Det vil sikre, at de omkostninger, der nogle gange falder mellem to stole (hos fagkonsulenten og driftsøkonomen), opdages.

Da kapacitetsgraden jo afhænger af dækningsbidragets størrelse, og dermed også af størrelsen på f.eks. afregningsprisen, så vil det være fornuftigt at have to mål for kapacitetsgraden. Et mål, som er fastsat ud fra en normal afregningspris, og et mål, som er fastsat ud fra en lavere afregningspris.

Målet for kapacitetsgraden skal fastsættes på baggrund af bedriftens strategiske mål afhængig af ambitionsniveau for bedriften.

Hver gang, der skal planlægges niveau for kapacitetsomkostninger, skal der altså tages højde for, om man holder sig indenfor det fastlagte niveau for kapacitetsgraden. Hvis ikke, så skal der ses nærmere på de enkelte kapacitetsomkostningsposter, f.eks. via egne benchmark, via Business Check eller normtal.

Målet for kapacitetsgraden vil også skulle bringes i anvendelse, når man f.eks. står overfor en vurdering af nye investeringer. Dermed kan man undgå investeringer i nye kapaciteter, som reelt ikke giver det afkast (og den udnyttelse), som bedriften har behov for. Hvilken betydning på kapacitetsgraden vil en investering i en ny traktor få? Vil vedligeholdelsesomkostningerne blive reduceret mere, end hvad afskrivningerne vil stige med? Vil traktoren medføre reduktioner i lønomkostningerne og vil det have betydning for bedriftens bruttoudbytte? Kan vi med den påtænkte investering holde os indenfor målsætningen for kapacitetsgraden?

Eller hvilken indflydelse vil en produktivitetsstigning få på kapacitetsgraden? Hvis landmandens

rådgivere er orienteret om, at der på denne bedrift styres på baggrund af blandt andet kapacitetsgraden, da vil det være et udgangspunkt for diskussionen mellem landmand og rådgiver, når nye tiltag skal drøftes.

FASTSÆTTELSE AF MÅLSÆTNINGEN FOR KAPACITETSOMKOSTNINGERNE

Anvendelsen af kapacitetsgraden som indikator for omkostningsniveauet indikerer, at man så kan "nøjes" med at lede efter omkostningsreduktioner, der betyder, at budgettet lige passer med kapacitetsgraden.

Alternativet er at se på, hvilke omkostninger der har haft en stigning i forhold til de tidligere år på bedriften (via eget, internt benchmark). Hvis lønomkostningen er steget uforholdsmæssigt, uden at produktiviteten er fulgt med op, så er det relevant at se på muligheden for at nedbringe den til tidligere års niveau. Den viden skal landmanden som leder og ejer af virksomheden selvfølgelig være i besiddelse af. Det er kun landmanden selv, der har en mulighed for at foretage en reel vurdering af, om omkostning og udbytte hænger tilfredsstillende sammen, eller om der er særlige forhold, der gør, at omkostningen har det aktuelle niveau.

Inspiration til mål for kapacitetsomkostningerne kan også findes i benchmark mod andre bedrifter. Det er det bedste alternativ til landmandens egen vurdering af kapacitetens omkostning og udbytte heraf.

Vi anbefaler, at man anvender budgettet som metode *til planlægning* af kapacitetsomkostningerne. Dermed har man mulighed for at etablere et overblik over sammenhænge mellem indsatser, omkostninger og udbytte, hvorved man har mulighed for at foretage løbende opfølgning på målene.

BRUG HANDLINGSPLANER TIL STYRING AF KAPACITETSOMKOSTNINGERNE MELLEMPFØLGNINGERNE

Styringen af de enkelte kapacitetsomkostninger bør ske via nogle konkrete aktiviteter, der er beskrevet for alle medarbejdere på bedriften, der har indflydelse på udviklingen i kapacitetsomkostningen. Ønsker man at reducere omkostningerne til løn pga. for meget overarbejde eller manglende ferieafholdelse, så skal der igangsættes initiativer for nedbringelse af overarbejde og for sikring af ferieafholdelse. Det er disse initiativer, som skal styres. For lykkedes initiativerne, så er der stor sandsynlighed for, at omkostningerne bliver som ønsket. Det kunne f.eks. være initiativer i form af en ferieplan for året, der bliver udfyldt af alle medarbejdere, hvor man følger op på, at den planlagte ferie afholdes som aftalt. Skal overarbejdet reduceres, så skal der igangsættes initiativer, der nedbringer overarbejdet. Det kan f.eks. være styring og opfølgning på, hvornår man møder, og hvornår man går hjem fra arbejde. Det kan være styring og opfølgning på, hvilke opgaver der skal udføres hvornår, af hvem og i hvor lang tid.

Nedskrevne handlingsplaner, som ofte også medtages i budgettet, er en god indledende metode til sikring af, at styringen faktisk sker. Lederen kan få hjælp til styringsopgaverne fra f.eks. konsulenterne. Men det kræver, at landmanden har orienteret sine konsulenter om målene. Dette kan f.eks. fremgå via handlingsplaner i budgettet og/eller på tavler i stalden.

Det siger sig selv, at det kun er landmanden selv, der har ansvaret for, at styringen finder sted. Hvis landmanden ikke er i stand til at varetage styringsopgaverne, så kan de uddelegeres til medarbejdere, der har evnerne og lysten – eller de kan betale sig fra styringen ved at hyre ekstern bistand ind i form af f.eks. fagkonsulenterne på bedriften.

OPFØLGNING PÅ UDVIKLINGEN I KAPACITETSOMKOSTNINGERNE

Jo vigtigere styringen af kapacitetsomkostningen er for bedriftens resultat, jo oftere skal der følges op på, om de aftalte indsatser overholdes og målene indfries. Vi anbefaler, at man som metode til opfølgning på kapacitetsomkostningerne anvender budgetkontrol/opfølgning på basis af budgettet.

Formålet med opfølgningen er en kontrol af, om omkostningen udvikler sig som forventet. Har styringen i hverdagen medført det ønskede omkostningsniveau? Hvis ikke, så skal der sættes en endnu bedre styring ind i den næste periode frem mod næste opfølgning.

Er det f.eks. lønomkostningen, som normalt udgør en væsentlig del af kapacitetsomkostningerne, så er det muligt at styre på (mindst) månedsbasis. Får man ikke udarbejdet en rå-balance eller en budgetopfølgning på månedsniveau, så er der andre opfølgningsmuligheder. Der kan f.eks. gøres brug af forskellige systemer indenfor løbende tidsregistreringer, hvor registreringerne efterfølgende anvendes som opfølgning på antal forbrugte timer.

Lønkontoret kan oplyse om, hvor meget der er udbetalt i gage per medarbejder i den pågældende måned, og de kan oplyse om timeforbruget på den enkelte medarbejder. De kan oplyse om afholdte feriedage eller afspadsering. Hvis der skal følges op på månedsniveau, så skal der være fastsat et mål på månedsniveau.

Hvis det kun er i højsæsonen, hvor der er særligt behov for styring af lønomkostningen, så kan opfølgningen udenfor højsæsonen måske begrænses til kvartalsvis opfølgning.

Vigtigt er det, at der følges op på omkostningen i så korte intervaller, at det er muligt at foretage korrigerende handlinger, inden omkostningen er løbet alt for meget af sporet. Der er til gengæld ingen grund til at indføre overadministration, hvis ikke det giver udslag i mere værdi for virksomhedsejeren.

KONKLUSION

Det er således muligt at arbejde med bedriftens kapacitetsomkostninger, ligesom disse er

mulige at styre. Niveauet for kapacitetsomkostningerne kan vurderes ud fra en beregning af bedriftens kapacitetsgrad, og hvilke kapacitetsomkostninger der skal styres, kan findes ved at se på kapacitetsomkostningernes betydning for bedriftens økonomi. At få styr på kapacitetsomkostningerne er dermed ikke en umulig mission, som man ikke skal spille tid på, men den kan være en vanskelig mission at mestre i praksis, hvis det kniber med opfølgningen, og hvis målene for kapacitetsomkostningerne ikke er ambitiøse nok.
