

Styring af primære kapacitetsomkostninger

En værktøjskasse med redskaber og metoder, der kan anvendes til styring af bedriftens primære kapacitetsomkostninger.

Udarbejdet af Vibeke Hjorslev Rasmussen, specialkonsulent, SEGES Erhvervsøkonomi, i projekt Tjek økonomien – styrk bundlinjen, december 2017

Indhold

Indledning.....	3
Formålet	3
Definition: kapacitetsomkostninger	3
Energi	4
Maskinstation mv.....	4
Vedligehold.....	4
Løn	4
Stykomkostninger	5
Faste omkostninger er ikke altid faste	5
Årsagerne til kapacitetsomkostningerne	5
Aktivitetsstyringen.....	5
Likviditetsstyringen	6
Kapacitetsstyringen	6
Værktøjskassen	6
Hvor begynder man med styring af kapacitetsomkostningerne?.....	7
Redskaber og metoder til vurdering og estimering af kapacitetsomkostningen	8
Target Costing	8
Årsrapporten.....	8
Driftsgrensanalysen.....	9
Fraktilanalysen	9
Business Check.....	9
Benchmarking – virksomhedsniveau.....	10
Kapacitetsregneark.....	10
Fælles for benchmarking.....	11
Fremstillingsprisen.....	11
Internt benchmark.....	11
Kapacitetsgraden.....	12
Kapacitetsnetværket.....	13
Den løbende styring af kapacitetsomkostningen	14
Måling af udviklingen i kapacitetsomkostningen	15
Redskaber og metoder til måling af kapacitetsomkostningen.....	15

Indledning

Når man spørger landmænd og rådgivere om deres holdning til omkostningerne i virksomheden, vil mange af dem sige, at det er et vanskeligt område at arbejde med. Det gælder både i forbindelse med budgetteringen af omkostningerne, og når der skal ske en styring af omkostningerne. Derfor accepterer man ofte et stigende omkostningsniveau over årene. Denne holdning gælder dog ofte kun den del af omkostningerne, som kaldes kapacitetsomkostningerne. De omkostninger, der falder ind under gruppen *Stykomkostninger*, betragtes sjældent som nær så vanskelige at budgettere eller styre. Egentlig er det tankevækkende, at omkostninger til foder, dyrlæge og medicin betragtes som væsentlig lettere at budgettere og styre end omkostningerne til vedligehold af en traktor. Det burde dybest set være lettere at forudsige omkostningerne til en maskine end omkostningerne til husdyr.

En af begrundelserne for, at man synes, at kapacitetsomkostningerne er svære at styre, er, at man ikke kender årsagen til udviklingen i kapacitetsomkostningen. Man mangler forbindelseslinjen mellem omkostningen og den aktivitet (eller mangel på samme), der har medført omkostningen. Den forbindelseslinje, som der er mellem f.eks. mælkeproduktionens størrelse og foderomkostning er for længst etableret hos landmænd og rådgivere. Alle kender sammenhængen mellem input og output, når der tales om foderomkostningerne. Sætningen *"Årsagen til de stigende foderomkostninger kan forklares med henvisning til den tilsvarende stigning i antal producerede kg. EKM"* ses ofte i ledelsesberetninger eller i budgettets kommentarsæt.

Dette notat vil forsøge at kortlægge nogle af de forbindelseslinjer, som eksisterer mellem aktiviteter og de medfølgende kapacitetsomkostninger. Endvidere vil notatet indeholde en værktøjskasse bestående af metoder til budgettering og styring af kapacitetsomkostningerne.

FORMÅLET med værktøjskassen er at vise en oversigt over tilgængelige værktøjer og metoder, der hver især eller i sammenhæng med hinanden kan hjælpe landmanden og dennes rådgivere til at øge kontrollen over udviklingen i udvalgte kapacitetsomkostninger.

Oversigten vil:

1. beskrive, hvilke værktøjer og metoder der er til rådighed
2. for hvert værktøj og metode beskrive, hvilke indsatser der kræves af landmanden og eventuelt dennes rådgivere
3. beskrive, hvilken viden det enkelte værktøj/den enkelte metode kan bidrage med i forhold til styring af den enkelte kapacitetsomkostning.

Definition: kapacitetsomkostninger

Kapaciteter og kapacitetsomkostninger hænger uløseligt sammen på den måde, at kapacitetsomkostninger defineres som de omkostninger, kapaciteterne medfører (Worre, 1994a; 12-17). Worre (1994) definerer kapaciteter således:

"Ved en virksomheds kapaciteter vil vi forstå den række af produktionsfaktorer (i videste forstand), som ikke i enhver situation er styret af aktivitetens mængde og aktivitetens enheders egenart." (Worre, 1994a; 16)

Kapacitetsomkostninger varierer altså ikke i samme omfang med aktiviteten som de variable omkostninger, og de kan derfor være svære at både forudsige og styre. Endvidere opstår kapacitetsomkostninger som følge af anskaffelse og udnyttelse af kapaciteter i virksomheden (Andersen & Rohde, 2007; 28). Aktiviteten styrer overordnet virksomhedens behov for kapacitet og dermed også kapacitetsomkostningernes niveau (Worre, 1994a; 12-17).

Det er den ringe grad af variabilitet, der gør, at kapacitetsomkostninger bliver klassificeret for sig selv. Den ringe grad af variabilitet medfører, at der ikke kan købes dele af kapaciteten, men derimod kun hele klumper af kapacitet. Det vil helt konkret sige, at man ikke kan tilpasse ressourcen præcist til aktiviteten. Når man etablerer sig med en bedrift, kan man ikke vælge kun at købe 75% af et udmugningsanlæg, fordi man endnu ikke producerer det antal liter mælk, som man budgetterer med. Når der er udsving på markedet og dermed også i aktiviteten, så vil der i perioder opstå for lidt kapacitet og andre perioder for meget som følge af den ringe variabilitet. Men omkostningen til kapaciteten vil være der – uanset aktivitetsniveauet. Dette stiller krav til ledelsen og omkostningsregnskabet om at kunne levere pålideligt data, som der kan træffes beslutninger om styring af kapacitet på baggrund af. Her vil information omkring aktivitetens træk på kapaciteterne være nødvendig for at kunne dimensionere kapaciteterne bedst muligt (Worre, 1994a; 12-17).

Kapacitetsomkostningerne er altså kendetegnet ved, at de ikke er direkte bestemt af hverken omsætningens størrelse eller omsætningens sammensætning. Det vil sige, at kapacitetsomkostningerne *som regel* ikke ændres med f.eks. samme procentsats, som omsætningen ændres.

Kapacitetsomkostningerne opstår i virksomheden som en følge af etablering og vedligehold af de rammer, som virksomheden skal have til rådighed for at kunne fungere. Omkostningerne er en afledt følge af beslutninger om investeringer i kapaciteter, som er (mere eller mindre) nødvendige for virksomhedens eksistens.

Det vil altså sige, at beslutninger om mængde og kvalitet af f.eks. staldinventar og det efterfølgende køb heraf, påvirker størrelsen på de efterfølgende omkostninger til vedligehold af det indkøbte inventar.

Nedenfor følger en beskrivelse af de udvalgte kapacitetsomkostninger, som vi har valgt at tage udgangspunkt i ved udviklingen af værktøjskassen:

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.

LØN dækker over mange forskellige 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.

Foruden de ovennævnte omkostningstyper består kapacitetsomkostningsgruppen også af ejendomsskat, forsikringer, diverse, afskrivninger samt investeringer over driften.

STYKOMKOSTNINGER

Stykomkostningerne er i modsætning til kapacitetsomkostningerne som regel direkte bestemt af omsættningens størrelse og sammensætning. Foderbehovet (og dermed foderomkostningerne) vil i høj grad påvirkes af, hvor mange køer eller søer som er i stalden. Og alt andet lige vil en reduktion af antallet af køer på f.eks. 10% umiddelbart lede til en forventet reduktion af foderomkostningerne med 10%. Der er ingen regel uden undtagelser, og det gælder også her. Der er stordriftsfordele i visse af stykomkostningerne.

FASTE OMKOSTNINGER ER IKKE ALTID FASTE

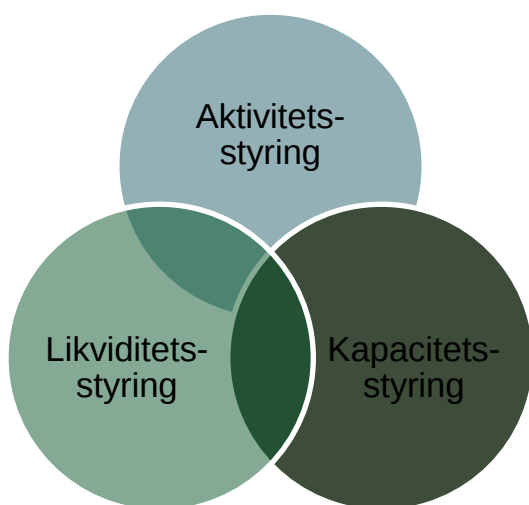
Kapacitetsomkostningerne kaldes ofte for faste omkostninger. De betragtes som svære at styre, og som omkostninger, der ikke kan gøres noget ved. De skal jo være der.

Alle bedrifter har omkostninger til energi, løn, forsikringer etc., og disse omkostninger er umulige at undgå, såfremt man driver en virksomhed. På den måde kan man godt definere kapacitetsomkostningerne som faste. Derimod er størrelsen på kapacitetsomkostningerne særdeles variable. Dermed ikke sagt, at visse af omkostningerne kan være vanskelige at reducere, men de vil altid kunne påvirkes.

Et eksempel på en omkostning, som ofte nævnes som en fast omkostning, er lønninger. Lønninger budgetteres typisk én gang årligt for de medarbejdere, som man har ansat. Argumentet for at lønninger er en fast omkostning er, at man én gang har aftalt lønniveauet for den pågældende medarbejder, og så kan man ikke fra måned til måned skrue op og ned for lønnen. Men man har muligheden for at reducere i medarbejderstaben, i medarbejderens timeantal, i medarbejderens løn, eller i overarbejdstid/ikke-afholdt ferie. Det kan under normale vilkår ikke gøres fra den ene måned til den anden. Og indenfor en kort tidshorisont (f.eks. 3 måneder) kan lønnen derfor anses som værende en fast omkostning, men udover denne tidshorisont må lønomkostningen anses for at være mulige at styre. Hvis produktionsomfanget falder, kan man altså reducere i lønomkostningerne. Det tager bare længere tid at nedbringe lønomkostningerne end det er tilfældet med stykomkostningerne.

Årsagerne til kapacitetsomkostningerne

Som tidligere nævnt opstår kapacitetsomkostningerne som en følge af andre beslutninger i relation til aktiviteterne i virksomheden. Dermed fremgår det også, at kapacitetsomkostninger ikke opstår af sig selv, men alene som en følge af nogle dispositioner, som træffes i virksomheden. Ønsker man at styre kapacitetsomkostningerne skal man altså kunne identificere sammenhænge mellem aktiviteterne og kapacitetstrækket, og man skal kunne identificere de dispositioner, som påvirker omkostningerne til kapaciteterne.



Figuren til venstre viser de tre primære styringsområder i en virksomhed. Samlet set beskrives det også som økonomistyring. Økonomistyring sikrer optimal anvendelse af alle indsatser, så der er størst mulig sikkerhed for, at man når målene for sin virksomhed.

AKTIVITETSSTYRINGEN er, hvad der laves i virksomheden. Det er planlægning af, hvordan virksomheden skal drives. Det er beslutninger om, hvilket produktionsniveau der skal være. Her indgår også beslutninger om f.eks., hvilken grad af teknologi der skal anvendes i produktionen. Det er beslutninger om og styring af alle hverdagens

aktiviteter så som pasning af husdyr og mark, fodersammensætning osv.

LIKVIDITETSSTYRINGEN omhandler alle former for beslutninger, der påvirker likviditeten i virksomheden. F.eks. beslutninger om investeringer i staldanlæg, i nye maskiner etc. og ikke mindst, hvordan disse investeringer skal finansieres.

KAPACITETSSTYRINGEN skal sikre, at virksomheden har de ressourcer (kapaciteter) til rådighed, som er nødvendige for de planlagte aktiviteter. F.eks. stalde, mandskab og maskiner. Hvis aktivitetsniveauet skal øges, så vil det med stor sandsynlighed betyde, at der er behov for ekstra træk på de eksisterende ressourcer eller behov for nye/flere ressourcer. Planlægges en øget produktion, kan det være nødvendigt at udvide staldkapaciteten. Men måske skal de tilknyttede aktiviteter så som opbevaring og håndtering af foder også øges. Det er beslutninger indenfor dette område, som i høj grad påvirker niveauet af kapacitetsomkostningerne i bedriften. Men det er beslutninger, der som oftest træffes på baggrund af beslutninger, der allerede er truffet indenfor aktivitetsstyringen.

Derfor hænger de tre former for styring uløseligt sammen. Det fremgår også, at alle beslutninger, der træffes indenfor aktivitetsområdet, har stor indflydelse på kapacitetsstyringen. Dermed er vi ved at etablere forbindelseslinjerne mellem aktiviteterne og omkostningerne.

Når man ofte synes, at kapacitetsomkostningerne er svære at styre, så betyder det formentligt ikke, at man ikke er klar over, hvorfor kapacitetsomkostningerne opstår. Man ved godt, at når man vælger at udlicitere markarbejdet til en maskinstation, så reduceres omkostningerne til lønningerne, men der sker en stigning i omkostningerne til maskinstation. Det vanskelige ligger mere i, at det er svært at vurdere, hvor meget lønningerne vil falde, og hvor store omkostningerne til maskinstationen vil blive. Når man vurderer omkostningerne til energi, så er det vanskeligt at gennemskue, om man bruger for meget, eller om niveauet er tilfredsstillende.

I mange tilfælde mangler man indsigt i, hvorfor omkostningen har den størrelse, som den har. Derfor bliver det svært at vide, om niveauet for omkostningen er tilfredsstillende. Man har ikke den fulde viden om, hvorvidt man udnytter de tilgængelige kapaciteter godt nok. Altså om man har købt sig adgang til flere ressourcer, end hvad man reelt har brug for, og om man udnytter de ressourcer, som man køber, godt nok.

Der findes en række metoder og værktøjer, der kan bidrage med en del af den viden, som kan gøre det lettere at finde det rigtige niveau for virksomhedens kapacitetsomkostninger og dermed også lettere at budgettere og styre kapacitetsomkostningerne.

Værktøjsskassen

Nedenfor vises et overblik over de tilgængelige redskaber og metoder, som kan anvendes i forbindelse med styringen af kapacitetsomkostningerne i virksomheden.

Værktøjsskassen er opdelt i tre hovedkategorier:

- Vurdering af kapacitetsomkostningens størrelse og niveau i forbindelse med budgettering
- Løbende styring af kapacitetsomkostningens udvikling
- Måling af kapacitetsomkostningens udvikling

Indenfor hver hovedkategori vises en række forskellige redskaber og metoder. I det efterfølgende afsnit gennemgås de enkelte redskaber og metoder med henblik på beskrivelse af, i hvilke situationer de kan anvendes.

des og hvordan. Desuden beskrives redskabets værdi i forhold til, hvilken viden som redskabet bidrager med indenfor styring af kapacitetsomkostningerne.

Metode/redskaber	Vurdering/estimering	Styring	Måling
Kapacitetsregneark	X		
Internt benchmark	X		
Årsrapport	X		
Benchmark - årsrapport	X		
Fraktilanalyse	X		
Business Check	X		
Fremstillingspris	X		
FMS	X		
Budgetopfølgning		X	
Kapacitetsnetværk	X		
Kapacitetsgrad	X		
Driftsgrensanalysen	X		
Jobbeskrivelser		X	
TPM		X	
5S		X	
SOP		X	
LEAN		X	
Lønsedler			X
Bovisoft			X
Farmtracking			X
Aflæsning af vandmåler			X
Aflæsning af el-forbrug			X
Aflæsning af olietank			X

Hvor begynder man med styring af kapacitetsomkostningerne?

Første forudsætning for at kunne styre kapacitetsomkostningerne er, at man har et mål for den enkelte kapacitetsomkostning. Ofte er det lettere at sætte et mål, når man kender udgangspunktet – altså: hvad er omkostningen i dag.

Om det nuværende omkostningsniveau er tilfredsstillende, for højt, eller måske endda for lavt kan være svært at vurdere. Især hvis man ikke kender årsagerne til kapacitetens omkostning. Usikkerheden om omkostningens niveau kan reduceres via brug af forskellige former for benchmarking. Via sammenligninger med andre kan man få en *indikation* af, hvordan omkostningsniveauet er. Men da der kan være individuelle forhold på hver enkelt bedrift, som påvirker omkostningsniveauet, vil benchmarking mod andre altid kun blive en rettesnor. Det vil kun meget sjældent være hele sandheden.

Nedenstående metoder og redskaber kan indledningsvis hjælpe med at identificere kapacitetsomkostningens størrelse i dag og hjælpe med en indikation på niveauet af omkostningen.

Redskaber og metoder til vurdering og estimering af kapacitetsomkostningen

TARGET COSTING

Target Costing er en budgetteringsmetode, der som udgangspunkt vender budgetteringsprocessen "på hovedet". Man begynder nemlig med at budgettere resultatet på bundlinjen før skat som det første element i budgettet. Med udgangspunktet i den forventede salgspris beregner man budgettet for omkostningerne (Target Costs) ved at fratrække det budgetterede resultat fra den budgetterede salgspris.

Det giver en ny og anden måde at vurdere og estimere kapacitetsomkostninger på. Her beregnes "kravet" til kapacitetsomkostningernes niveau og sætter man kravet til omkostningsniveauet overfor det aktuelle niveau, vil det synliggøre, i hvor høj grad der er behov for omkostningsstyring i bedriften.

Target Costing gør op med den budgetteringsproces, hvor kapacitetsomkostningerne ofte blot opskrives med en procentsats på baggrund af seneste års realiserede omkostninger og med udgangspunkt i den forventede aktivitet i bedriften. I stedet lægger metoden op til at vurdere bedriftens omkostningsniveau set i forhold til det ønskede resultat og ud fra markedsvilkårene.

Tankegangen bag Target Costing er, at man konstant holder fokus på at opnå Target Cost (altså kravet til omkostningsniveauet) f.eks. via løbende tiltag i bedriften, som skal medvirke til at reducere omkostningerne. Det kan f.eks. være via en anden og mere lønsom arbejdsplanlægning, eller via tiltag, der skal reducere omkostningerne til energi.

Target Costing passer særdeles godt i kombination med viden om fremstillingsprisen på de primære produkter i bedriften. Target Cost kan da oversættes til "krav til fremstillingspris".

Metoden kræver ingen særlige forudsætninger at anvende. Blot skal man have et kendskab til bedriftens nuværende omkostninger – enten samlet eller f.eks. fordelt ud i fremstillingspriser på f.eks. mælk. Metoden anvendes typisk i forbindelse med budgetteringsprocessen, hvor det kommende års omkostningsniveau skal budgetteres. Target Costing fortæller ikke noget om det "rigtige" niveau for de enkelte kapacitetsomkostninger, men bidrager med input til, hvordan det samlede omkostningsniveau bør være set i forhold til markedsvilkår og mål for bedriftens resultat. Derfor kræver metoden, at landmanden er i stand til at vurdere de enkelte kapacitetsomkostningers niveau separat med henblik på vurdering af, hvilke kapacitetsomkostninger, der har et fornuftigt niveau, og hvilke der bør reduceres.

Til gengæld er viden om bedriftens Target Cost (eller krav til fremstillingspris) et godt fundament for den løbende styring af omkostningerne. Hvis den ene omkostning øges, så skal der findes en tilsvarende reduktion i en (eller flere) anden omkostning, såfremt man styrer ud fra Target Cost-metoden. Det samme gælder, såfremt afregningsprisen falder i løbet af året, da vil Target Cost naturligvis også ændre sig med samme beløb, som afregningsprisen er reduceret.

ÅRSRAPPORTEN

I bedriftens interne årsrapport kan årets samlede omkostninger på de enkelte poster aflæses. Resultaterne vises for det aktuelle år ligesom de seneste års resultater vises til sammenligning. Især udviklingen i de enkelte omkostninger over de seneste år kan være relevant i forhold til vurderingen af kapacitetsomkostningens niveau, hvorimod det enkelte tal for en omkostningspost ikke fortæller ret meget. Dataene i årsrapporten kan udelukkende anvendes til at vise en trend indenfor de enkelte omkostningstyper og egner sig ikke i styringsøjemed. Samtidig er årsrapporten en status over sidste års aktiviteter og beslutninger, og det kan være svært at huske, hvilke beslutninger der ligger til grund for årets resultat indenfor de enkelte poster.

DRIFTSGRENSANALYSEN

Driftsgrensanalysen viser rentabiliteten i den enkelte driftsgren. Den viser omkostningerne på de enkelte konti fordelt ud på bedriftens driftsgrene. Det gælder både stykomkostninger og kapacitetsomkostninger. Analysen kan også vise driftsgrensresultatet for de seneste år og dermed give et overblik over udviklingen i rentabiliteten og omkostningerne indenfor den enkelte driftsgren. Rentabiliteten kan give en indikation af, om der er behov for en justering af omkostningsniveauet i driftsgrenen. En dårlig rentabilitet skal medføre en overvejelse af, om der er omkostninger, der er for høje, og som kan justeres i nedadgående retning. En væsentlig forudsætning for at anvende driftsgrensanalysen til en vurdering af omkostningerne i de enkelte driftsgrene er, at omkostningerne er fordelt korrekt. Omkostningerne til vedligehold af maskiner, der udelukkende anvendes i marken er nemme at fordele ud på driftsgrenen *mark*. Men lønomkostninger til medarbejdere, der både arbejder i stald og mark, er vanskeligere at fordele korrekt. Det kræver et kendskab til fordelingen af timeforbruget i henholdsvis mark og stald. Det samme gælder omkostningerne til ejerløn, energi og de øvrige omkostninger, der indgår i driftsgrensanalysen.

Driftsgrensanalysen er et godt værktøj til at fortælle beslutningstageren om, hvor en dårlig rentabilitet i bedriften kan stamme fra, og hvor der er behov for at justere på omkostningsniveauet (eller salgsprisen, hvis det er en mulighed). Driftsgrensanalysen fortæller ikke noget om et for højt eller for lavt omkostningsniveau set i forhold til en norm. Men oversigten over de seneste års driftsgrensresultater kan bidrage med viden om udviklingen i de enkelte omkostninger.

Driftsgrensanalyserne bruges i vidt omfang som beslutningsstøtte i forhold til vurdering af aktivitetsniveauet indenfor bedriftens forskellige driftsgrene. Derfor er det vigtigt, at man er opmærksom på, at en forkert fordeling af omkostningerne kan være med til at vise en forkert rentabilitet i driftsgrenen.

FRAKTILANALYSEN

En fraktilanalyse giver et godt overblik, når man vil benchmarke sig op imod andre bedrifter. Dermed er den et godt udgangspunkt, når økonomien i de enkelte driftsgrene skal analyseres.

Fraktilanalysen viser spredningen i 11 vigtige nøgle- og regnskabstal og er opdelt i tre dele: den grønne del, der viser de 33% bedste resultater, den hvide del, der viser gennemsnittet, og den røde del, der viser resultater fra de dårligste 33%. Data fra bedriftens driftsgrensanalyse indlæses i fraktilanalysen og resultatet af analysen vil vise, hvilken fraktil bedriften *kommer tættest på*. Fraktilanalysen viser altså ikke bedriftens konkrete resultat.

Fraktilanalysen kan anvendes til at udpege områder, hvor der er et potentiale i forbedringer. I hvert fald i sammenligning med f.eks. de 33% bedste indenfor det samme nøgletal. Igen er det kun en indikation af, hvor man måske kan finde omkostninger, der er for høje. I forhold til budgetteringen af omkostningen skal man kigge nærmere på, hvad der er årsagen til det aktuelle niveau for omkostningen.

Når man anvender fraktilanalysen er det vigtigt at huske, at der indgår forskellige bedrifter i alle felterne indenfor hver del. Man kan altså ikke læse fraktilanalysen lodret men kun vandret - ét nøgletal ad gangen. Fraktilanalysen kan altså ikke anvendes til at give et samlet billede af, hvordan nøgletal og resultater for de bedst 33% er.

BUSINESS CHECK

På baggrund af driftsgrensanalyserne kan man sammenligne sine driftsgrensresultater med andre sammenlignelige bedrifter indenfor samme driftsgren. Her sammenlignes omkostningerne post for post med andre bedrifters resultater. Her finder man den mulighed for at se på de bedstes samlede resultater post for post, som ikke kan findes i fraktilanalysen.

Hvis man med sin egen driftsgrensanalyse i hånden, er i tvivl om omkostningsniveauet, og man savner viden, om der er et uudnyttet potentiale i kapacitetsområdet, da kan man anvende Business Check til en sammenligning. Har man kigget i sin fraktilanalyse og kan se, at der burde være et uudnyttet potentiale, da kan Business Check hjælpe videre med mere detaljeret information.

Da der er forskellige forhold fra bedrift til bedrift, som påvirker niveauet af den enkelte kapacitetsomkostning, så vil Business Check altid kun være en indikator for, om der måske er en omkostning, som burde kunne reduceres. En bedrift med et ældre og slidt produktionsapparat vil alt andet lige have højere vedligeholdelsesomkostninger end en bedrift med nyt inventar og nyere maskiner. Alderen på produktionsapparatet indgår ikke i sammenligningen, ligesom f.eks. særlig personalepolitik, som kan påvirke lønniveauet, heller ikke kan aflæses i en sammenligning med andre, anonyme bedrifter.

BENCHMARKING – VIRKSOMHEDSNIVEAU

Med udgangspunkt i seneste årsrapport er det muligt at benchmarke bedriftens resultatposter mod andre, sammenlignelige bedrifter. Der kan vælges mellem en lang række forskellige sorteringskriterier, som kan sikre, at sammenligningsgrundlaget er så retvisende som muligt.

Man får en mulighed for at vurdere samtlige posters omkostningsniveau en for en sammenlignet med andres resultater. Denne viden kan bidrage med en indikation af, hvilket niveau den enkelte kapacitetsomkostning kan have – baseret på andre, sammenlignelige bedrifters resultater. Dog skal det understreges, at der kan være store forskelle fra bedrift til bedrift, som påvirker kapacitetsomkostningernes niveau. Derfor skal et benchmark altid følges op af en individuel vurdering af, hvilke aktiviteter der har medvirket til udviklingen i den enkelte kapacitetsomkostning.

Benchmarking kan udelukkende anvendes med udgangspunkt i årsrapporten, og resultaterne er afhængig af, hvor mange andre tilsvarende bedrifter der har indleveret årsrapporter på det tidspunkt, hvor man foretager benchmarking.

KAPACITETSREGNEARK

Kapacitetsregnearket har til formål at give en norm for kapacitetsomkostningerne i bedriften. Ud fra bedriftens produktionsomfang vil regnearket vise en norm for hver kapacitetsomkostning baseret på andre tilsvarende bedrifters resultat. Beregningerne sker på baggrund af andre bedrifters driftsgrensanalyser, og man kan vælge, om man vil se normen for et gennemsnit af de øvrige bedrifters resultat, eller om man vil se normen for f.eks. de bedste 25%. Der findes forskellige muligheder for valg af sammenligningsgruppe, således at man kommer så tæt på en sammenlignelig gruppe som overhovedet muligt.

Da normen er baseret på andre bedrifters resultat, kan kapacitetsregnearket kun anvendes, hvis produktionsomfanget i bedriften ligger indenfor de driftsgrene, der indgår i regnearket. Samtidig kan normen ændre sig efterhånden som databasen, der er grundlaget for normberegningen, i løbet af året øges med flere driftsgrensanalyser.

Kapacitetsregnearket kan altså give en indikation af det typiske niveau for en kapacitetsomkostning med udgangspunkt i andre tilsvarende bedrifter. Man skal huske at tage højde for, at nogle af de bedrifter, der indgår i sammenligningsgruppen, kan have et væsentligt større produktionsomfang, som medfører fortyndede omkostninger, og at det kan betyde, at normen måske ikke er opnåelig på ens egen bedrift. Der er altså udelukkende tale om en indikation for et niveau, hvorefter man må undersøge internt i bedriften, om der er basis for at opnå niveauet for normen.

FÆLLES FOR BENCHMARKING

Alle ovennævnte metoder tager udgangspunkt i bedriftens årsrapport og kan altså kun foretages én gang årligt. Samtidig forudsætter værdien af benchmarking, at de bedrifter, som man vælger at sammenligne sig med, også er sammenlignelige på alle væsentlige områder. Parametre så som ledelse og købmandsskab, som kan være afgørende for både bedriftens resultat og for omkostningernes niveau, kan ikke isoleres i et benchmark, og deres betydning for de enkelte bedrifters resultat kan ikke aflæses i et benchmark. Man kan heller ikke aflæse, hvilken strategi der f.eks. ligger bag lønomkostningernes niveau. Derfor skal benchmarking anvendes som et hjælpemiddel til at vise en indikation for et omkostningsniveau. Derefter skal man vurdere, om der er særlige årsager internt i sin egen bedrift, der betyder, at omkostningsniveauet skal være højere eller lavere end det niveau, som andre i benchmarkinggruppen har opnået.

Da benchmarking som tidligere nævnt foretages med udgangspunkt i bedriftens årsrapport, har metoden ingen værdi i forhold til styring af kapacitetsomkostningerne, men udelukkende værdi som en metode til vurdering af et niveau for omkostningen.

FREMSTILLINGSPRISEN

Med udgangspunkt i driftsgrensanalyserne kan man beregne fremstillingspriser på de produkter, der produceres i bedriften. Man får beregnet en omkostning per produceret enhed, og samtlige omkostninger inkl. ejerløn, finansiering og afskrivninger indgår i fremstillingsprisen.

Fremstillingsprisens værdi som udgangspunkt for vurdering af bedriftens omkostningsniveau er stor, fordi den ligesom driftsgrensanalysen fortæller om rentabiliteten i forretningsområdet. Og værdien øges, når man sætter fremstillingsprisen i forhold til salgsprisen. Da bliver det tydeligt, om der er behov for en tilpasning af omkostningsniveauet i driftsgrenen.

Den samlede fremstillingspris fortæller intet om den indbyrdes fordeling af de enkelte omkostninger, men kan anvendes som information i forhold til behovet for reduktion af fremstillingsomkostningerne. Herefter kan man dykke nærmere ned i de enkelte omkostninger, som fremstillingsprisen består af.

Benchmarker man sig på fremstillingsprisen mod andre sammenlignelige bedrifter, skal man endnu en gang være opmærksom på, at der er forskellige måder at fordele omkostningerne på imellem bedriftens driftsgrene. Der findes en konteringsvejledning til fordeling af omkostningerne indenfor bedriftens driftsgrene, men af og til sker fordelingen mere på baggrund af tidligere års fordeling eller på en mere tilfældig baggrund.

INTERNT BENCHMARK

Med internt benchmark menes, at man sammenligner udviklingen i omkostningen på bedriften fra år til år eller fra periode til periode – f.eks. fra kvartal til kvartal. Fordelen ved at bruge sine egne, tidligere resultater som en vejledning for, om niveauet på en omkostning er tilfredsstillende er, at man kender til alle forhold i bedriften, der påvirker præcis denne omkostning. I alle andre former for sammenligninger kan man kun bruge data som en indikation. Her har man fuld viden om begrænsende eller særlige forhold.

Har man f.eks. (stort set) uændrede markplaner fra år til år, men maskinstationsomkostningerne svinger, så har man alle forudsætninger for at vide, om det skyldes prisstigninger eller særlige forhold i f.eks. vejrlig, som har medført ekstraomkostningen. Tilsvarende ved vurdering af lønomkostningen, hvor man har det fulde kendskab til personalesammensætning, ændringer i arbejdsopgaver, ferie osv.

Vurderingen af omkostningsniveauet kræver naturligvis, at man har en viden om, hvorfor omkostningen har udviklet sig til det eksisterende niveau. Det forudsætter, at man bruger lidt tid på at gennemtænke, hvad der ligger til grund for omkostningen – f.eks., hvilke aktiviteter der er i bedriften, og som har medført den pågældende omkostning.

Ulempen ved udelukkende at anvende internt benchmark er, at såfremt man utilsigtet begynder på et højt omkostningsniveau, så er det vanskeligt at få viden om, at niveauet er for højt.

KAPACITETSGRADEN

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.

Kapacitetsgraden kan beregnes på baggrund af et perioderegnskab, men ses oftest i forbindelse med et årsregnskab.

Kapacitetsgraden fortæller ikke noget om den enkelte kapacitetsomkostnings niveau, men om det samlede omkostningsniveau.

Kapacitetsgraden kan anvendes som en indikator for, om omkostningsniveauet samlet set er tilfredsstillende. 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.

Det er klart, at hvis kapacitetsgraden er mindre end 1, så vil der være behov for at se nærmere på omkostningsniveauet. Derefter skal der dykkes nærmere ned i de enkelte kapacitetsomkostninger for at se, hvilke(n) omkostninger som er medvirkende til det for høje omkostningsniveau.

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.

En anke mod kapacitetsgraden er, at dækningsbidraget i høj grad afhænger af udefrakommende beslutninger (primært vedrørende salgspriser). Derfor kan man indvende, at man ikke kan bruge kapacitetsgraden som indikator for et omkostningsniveau i forbindelse med den løbende styring. Omvendt kan man argumentere for, at netop fordi dækningsbidraget er bestemt af udefrakommende beslutninger, så er der ekstra behov for at holde øje med omkostningsniveauet.

Når man anvender kapacitetsgraden som indikator og f.eks. sammenligner kapacitetsgradens udvikling over nogle år, så skal man altså være opmærksom på salgsprisernes udvikling, men også om man har foretaget

et strategisk skifte fra f.eks. udvikling til nedslidning, da det selvfølgelig vil påvirke omkostningerne til f.eks. vedligehold.

$$\text{Formel til beregning af kapacitetsgraden} = \frac{\text{Dækningsbidrag}}{\text{Kapacitetsomkostninger i alt (inkl. afskrivninger)}}$$

KAPACITETSNETVÆRKET

Typisk sker styringen af kapaciteter ved, at man registrerer omkostningerne på de enkelte kapaciteter, f.eks. i form af lønomkostninger eller omkostninger til vedligehold udtrykt i kroner pr. måned. Men den form for registrering af omkostninger fortæller ikke noget om udnyttelsen af kapaciteten. Den fortæller udelukkende noget om følge- og funktionsomkostningerne, som måske endda er uafhængige af kapacitetsudnyttelsen. Det gælder f.eks. ofte personaleomkostninger.

Derfor kan det for udvalgte kapaciteter være relevant at budgettere og styre omkostningerne på en anden måde. For eksempel via registrering af den faktiske kapacitetsudnyttelse. Når man kender den faktiske kapacitetsudnyttelse, kan man sætte den viden i relation til de registrerede omkostninger. Derved bliver man i stand til at vurdere, om en kapacitet er rentabel eller ej, og man bliver i stand til at vurdere det rigtige omkostningsniveau.

En omkostning til vedligehold på f.eks. foderanlægget er vanskeligt at vurdere som høj eller lav, med mindre man kender til udnyttelsen af foderanlægget. I budgettet for vedligehold på foderanlægget har man taget udgangspunkt i, hvor meget foder der skal håndteres i anlægget. Hvis mængden af foder overskrider det budgetterede, bør man også forvente øgede omkostninger til vedligehold og vice versa, når fodermængden reduceres.

Når der skal styres på kapacitetsomkostningerne, er det altså væsentligt at kende omkostningsstrukturen. Det vil sige, at man skal kende forudsætningerne for det budgetterede omkostningsniveau. Man skal kende sammenhængene mellem de forskellige kapaciteter (og deres tilhørende omkostninger). De sammenhænge (forbindelseslinjerne) vises i kapacitetsnetværket. Dette er en absolut fordel ved at arbejde med kapacitetsnetværk. Denne viden kan anvendes i mange andre sammenhænge end ved vurdering af kapacitetsomkostningernes niveau. F.eks. i forbindelse med vurdering af mulighederne for øget produktion og de tilhørende omkostninger forbundet med den påtænkte ændrede produktion.

Anvendelsen af kapacitetsnetværket som metode til budgettering og styring af omkostningsniveauet kræver et forudgående arbejde med registrering af bedriftens kapaciteter. Den nemme vej er at kigge i anlægskartoteket, hvor alle maskiner og inventar som regel er oplistet. Dertil skal man bruge en oversigt over bedriftens medarbejdere og en viden om f.eks. antallet af sti-pladser eller antallet af malkekøer. Derefter skal der ske en vurdering af, hvilken *praktisk kapacitet* som man har til rådighed for hver kapacitet. For en medarbejder vil det f.eks. typisk være 37 timer. Derefter skal der ske en vurdering af den *faktiske kapacitetsudnyttelse*. Selvom man betaler for 37 timer, kan den faktiske kapacitet måske godt være lavere. Tilsvarende med foderanlægget, malkerobotterne og de enkelte staldafsnit. Det er ikke et arbejde, som giver mening at udføre hvert år, fordi kapaciteterne sjældent ændres væsentligt fra år til år. Men kapacitetsnetværket er en god metode til at synliggøre sammenhængene mellem aktiviteterne og kapacitetstrækkene – og dermed også kapacitetsomkostningerne. I stedet kan man med fordel udarbejde kapacitetsnetværkene i bedriften i forbindelse med overvejelser om udvidelser/indskrænkninger i produktionen og andre strategiske overvejelser. Eller hvis man ønsker mere viden om, hvorfor kapacitetsomkostningerne har den størrelse og sammensætning, som den har i sin bedrift.

Til gengæld kan arbejdet med kapacitetsnetværk i bedriften være med til at tydeliggøre, hvor der er muligheder for enten en forbedret udnyttelse af de kapaciteter, som man allerede betaler for – eller mulighed for en reduktion af kapaciteterne og dermed mulighed for reduktion af omkostningerne. Samtidig kan netværket være med til at vise, hvor der er behov for en ekstra indsats i forhold til styring af kapacitetsomkostningerne. For yderligere introduktion til arbejdet med kapacitetsnetværk henvises til

https://www.landbrugsinfo.dk/Afrapportering/innovation/2017/Sider/eo_17_7680_Introduktion_kapacitetsnetvaerk.pdf?download=true

Den løbende styring af kapacitetsomkostningen

Til den løbende styring af kapacitetsomkostningerne bruges som regel forskellige former for opfølgning, som rapporterer status på de enkelte kapacitetsomkostninger. I mange tilfælde anvendes budgetopfølgningen som en metode til styring af kapacitetsomkostningen.

Anvender man budgetopfølgningen som primært styringsredskab, skal man være opmærksom på forskellen mellem budgetopfølgning på likviditet og budgetopfølgning på resultat. Likviditetsopfølgningen fortæller udelukkende om, hvilke kapacitetsomkostninger der er betalt, og ikke om, hvilke omkostninger der er realiserede, men ikke betalt. I budgetresultatopfølgningen inkluderes alle realiserede omkostninger, uanset at de ikke er betalte.

Styring via en budgetopfølgning har den fordel, at de realiserede omkostninger sammenholdes med periodens budget for omkostningen. Derved bliver det meget tydeligt, om man har ”styr” på kapacitetsomkostningen, eller om der er behov for ekstra styring i den kommende periode. Samtidig bliver det muligt at sætte omkostningsniveauet i forhold til det realiserede og budgetterede aktivitetsniveau i samme periode.

Styringsbehovet afgør, hvor ofte man skal udarbejde en opfølgning. En budgetopfølgning kan – ligesom en råbalance – udarbejdes hver måned, per kvartal eller halvårligt.

Styringen opstår ikke via udarbejdelsen af opfølgningsmaterialet. Den sker på baggrund af de informationer, som opfølgningsmaterialet giver, og sker i form af de beslutninger og handlinger, der træffes og sættes i værk på baggrund af informationerne.

Derfor skal lederen af bedriften på forhånd definere, hvilke kapacitetsomkostninger der kræver særlig opmærksomhed (styring) forud for udarbejdelse af opfølgningsmaterialet. Hvis vedligeholdelsesomkostninger på maskiner er i fokus, så kræver en god styring af denne kapacitetsomkostning, at konteringen af vedligeholdelsesomkostningerne er præcise (fordelt korrekt mellem vedligehold bygninger og vedligehold maskiner) og f.eks. fordelt ud på de vigtigste maskiner i bedriften. Fokus på lønomkostningerne kan f.eks. medføre, at omkostningerne vises per medarbejder og fordelt ud mellem f.eks. løn, honorering af overarbejde etc.

Der findes en gruppe af metoder, som alle kan klassificeres som metoder, der kan øge produktivitet og effektivitet. Det gælder f.eks. LEAN, 5S (en del af LEAN og dækker over *Sorter, System, Systematisk orden, Standardiser, Selvdisciplin*), TPM (Total Productive Maintenance) og SOP (standard operation procedure). Ud over at bidrage med forbedret effektivitet og produktivitet – og altså bedre udnyttelse af kapacitetsomkostningen LØN, kan disse metoder bidrage med systemer indenfor f.eks. vedligehold af maskiner. Procedurer for rengøring og faste eftersyn på maskiner kan medvirke til færre nedbrud og defekter på maskiner og udstyr og dermed en reduktion af omkostninger til vedligehold. Serviceplaner for de enkelte maskiner, der viser, hvornår der skal efterses, smøres og skiftes sliddele, samt hvem der har ansvaret for opgaven, kan anvendes til at sikre et niveau af vedligehold, der kan reducere årsager til nedbrud.

Procedurer for hvem, der gør hvad og hvornår, reducerer spildtid og sikrer, at alle opgaver udføres på rette tid. Optimalt vil enhver kende sine arbejdsopgaver, der er beskrevet så detaljeret, at ingen er i tvivl om, hvad der skal gøres, og hvornår.

Styringen består i opfølgning på de aftalte procedurer. F.eks. på ugentlige/daglige tavlemøder afhængig af antallet af medarbejdere og antallet af aktiviteter.

Ovennævnte metoder kræver en høj grad af systematik, og det forudsætter, at lederen løbende ajourfører planerne, når medarbejdere skifter arbejdsområde, eller når maskiner og udstyr udskiftes. Til gengæld er landbrug kendetegnet ved mange standardiserede processer, og metoderne vil være forholdsvis nemme at implementere.

En oplagt – og ofte undervurderet - metode til styring af kapacitetsomkostningen LØN er at udarbejde jobbeskrivelser for hver enkelt medarbejder. I jobbeskrivelsen beskrives medarbejderens arbejdsopgaver, som skal løses indenfor den aftalte arbejdstid. Udgangspunktet for lederen er en bruttoliste over samtlige arbejdsopgaver i virksomheden. Når man lægger jobbeskrivelserne for samtlige medarbejdere ved siden af hinanden, skal alle arbejdsopgaverne på bruttolisten være fordelt ud i jobbeskrivelserne. Hvis man er i stand til at vurdere timeforbruget for de primære arbejdsopgaver, har lederen et godt udgangspunkt for at vurdere, hvilke medarbejdere der har en buffer af ledig tid til forefaldent arbejde, og hvilke medarbejdere der udnytter sin arbejdstid 100%. Det giver mulighed for at vurdere et eventuelt behov for overtid i virksomheden, og det giver indsigt i, om alle medarbejdere har fået tildelt tilstrækkelige arbejdsopgaver i forhold til den aftalte arbejdstid.

For yderligere information om styring af kapacitetsomkostninger henvises til

https://www.landbrugsinfo.dk/Oekonomi/produktionsogoeconomistyring/Sider/eo_17_7485_AP_2_Praksis_budgettering_styring.aspx

Måling af udviklingen i kapacitetsomkostningen

Når man kender årsagerne til kapacitetsomkostningen, kan man også lede efter metoder til måling af den løbende udvikling i kapacitetsomkostningen. Dermed kan man også få en indikation af, hvordan man kan styre omkostningen.

For langt de fleste kapacitetsomkostningers vedkommende vil der være tale om meget håndholdte metoder til måling, hvor man måler på anvendelsen af den kapacitet, som genererer omkostningen. For omkostningen LØN vil det f.eks. være måling af arbejdstimer, og for omkostningen EL vil det f.eks. være måling af konkret elforbrug.

REDSKABER OG METODER TIL MÅLING AF KAPACITETSOMKOSTNINGEN

- **El:** Måling af udviklingen i omkostningen til el kan ske via direkte aflæsning af elforbrug samt via daglige observationer af anvendelse af el.
- **Brændstof:** Der findes forskellige muligheder til registrering af dieselforbrug på hver enkelt af bedriftens maskiner.
- **Vedligehold maskiner:** Registrering af antallet af køretimer, som kan fortælle om udnyttelsen af de enkelte maskiner og dermed også om behovet for vedligehold og forventet serviceomkostninger.
- **Lønninger:** Ønsker man en tættere styring af omkostningerne til lønninger, findes der en række forskellige metoder til måling af udviklingen i lønomkostningerne. Det kan f.eks. ske via anvendelse af tidsregistreringer, enten på et samlet, dagligt niveau, eller via registrering af timeforbrug på opgave-niveau. Desuden kan der måles antal af afholdte overarbejdstimer og antal afholdte fri- og feriedage. Målingen vil bidrage med en mere præcis information om faktisk timeforbrug i forhold til forventet timeforbrug. Denne viden vil kunne anvendes blandt andet i forbindelse med vurdering af lønomkostningens størrelse. Er omkostningen acceptabel set i forhold til effektivitet/produktivitet? Eller er der for meget ledig tid, som godt nok aflønnes, men som ikke medfører bidrag i virksomheden? Vi-

den vil også kunne anvendes i forhold til begrænsning af lønomkostningens udvikling i form af betalt overarbejde, betaling af ikke afholdte feriedage etc.