

Økonomisk styring og ledelse af landbrugsbedrifter

Indlæg ved SEGES:
31. marts 2017

når effektivitet ikke længere er
en tilstrækkelig forudsætning
for succesfuld ledelse af
landbrug

Morten Jakobsen
Institut for Virksomhedsledelse
E-mail: MJA@mgmt.au.dk



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY



Dagsorden

- Status på økonomistyring i dansk landbrug - set fra mit kontor
- Budgettering
- Styring af kapacitetsomkostninger
- Target costing.
 - Et praksisnært alternativ til den traditionelle investeringskalkule?
- Balanced Scorecard.
- Økonomistyring i fremtidens landbrug?



Litteraturliste

- Mouritsen, J. mfl. (2004). Håndbog i Økonomistyring. Revifora (academicbooks).
- Bukh, P. N. og Sandalgaard, N. (2010). Beyond Budgeting. Controlleren. [http://www.pnbukh.com/files/nyheder/COT.05.04_\(Beyond_Budgeting\).pdf](http://www.pnbukh.com/files/nyheder/COT.05.04_(Beyond_Budgeting).pdf)
- Bukh, P. N. og Israelsen, P. (2003). Activity Based Costing. Bestyrelsehåndbogen. http://www.pnbukh.com/files/pdf_artikler/BES.11.09.pdf
- Friis, Ivar (1998). Target costing og Kaizan budgettering: en strategisk integration af kvalitets- og økonomistyring. Ledelse og Erhvervsøkonomi, årgang 62, bind 1 <https://tidsskrift.dk/index.php/ledelseogerhvervsøkonomi/article/view/30099/58063>
- Larsen, H. T. (2000). Hvor blev balancen af? - om udviklingen i Balanced Scorecard-begrebet. Ledelse og Erhvervsøkonomi, årgang 64, bind 2 <https://tidsskrift.dk/index.php/ledelseogerhvervsøkonomi/article/viewFile/30176/58218>
- Andersen, E. (1951). Det flexible budget og omkostningskontrol. Handelsvidenskabeligt Tidsskrift, årgang 15. <https://tidsskrift.dk/index.php/ledelseogerhvervsøkonomi/article/viewFile/27819/53704>



Præmis for mit indlæg

- Jeg ved, at jeg har mange slides
 - Nogle går vi lidt hurtigt henover
 - Bange for at løbe tør ☺
 - Men også for at have lidt ekstra som vi kan snakke om
- Jeg vil gerne provokere
 - Ikke for at være fræk
 - Men fordi jeg vil have, at I skal tænke
- Jeg vil gerne i dialog
 - Fordi jeg tror, at det er i dialogen, at vi alle bliver klogere



Status på økonomistyring i dansk landbrug set fra mit kontor

- Fokus på ikke-finansielle præstationsmål
- Budget og regnskab for banken
- Begrænset økonomisk begrebsdannelse



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITET



Fokus på ikke-finansielle præstationsmål

- Mit indtryk er, at landmænd har et bredt og veletableret arsenal af ikke-finansielle præstationsmål
- Disse præstationsmål bruges til intern styring og benchmarking
- Også bankerne synes at være meget interesserede i landmandens ikke-finansielle præstationsmål
- Det til trods for, at gode produktionsresultater ikke i sig selv skaber en god økonomi, fordi der ikke er en entydig kausal sammenhæng mellem produktivitet og økonomi



Budget og regnskab for banken

- Landmænd styrer deres økonomi efter cigarkasse princippet – saldoen på kassekreditten
- Jeg tænker, at de fleste landmænd får lavet et årsregnskab.
- Mange får måske også udarbejdet et budget
- Begge fordi banken direkte eller indirekte er inde over.
- Der er et ønske om at ramme budget.
- Måske især fordi det på papiret minimerer risiko for banken.



Begrænset begrebsdannelse

- Landmænd ved godt, hvordan en udbetaling ser ud.
- Men forskellige omkostningsbegreber, og deres styringsmæssige implikationer kniber det mere med.
 - Stykomkostning, kapacitetsomkostninger, variabilitetsgrad, reversibilitet.
- Han er heller ikke altid hjulpet at Ø90
 - Grovfoder, der primært er produceret vha. kapaciteter (kapacitetsomkostninger), men pludselig er en stykomkostning bare fordi foderet bliver lagt foran hovedet på en ko
 - Ofte fokus på DB/knap ressourceenhed



Budgettering

- Formålet med at budgettere
- Grundelementerne i en budgetproces
- Budgetopfølgning – fejlfinding eller afsøgning af muligheder
- Diskussion af grundlæggende præmis – vejledende løsning eller facitliste?
- Skal vi droppe budgettet og gå Beoynd Budgeting



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY

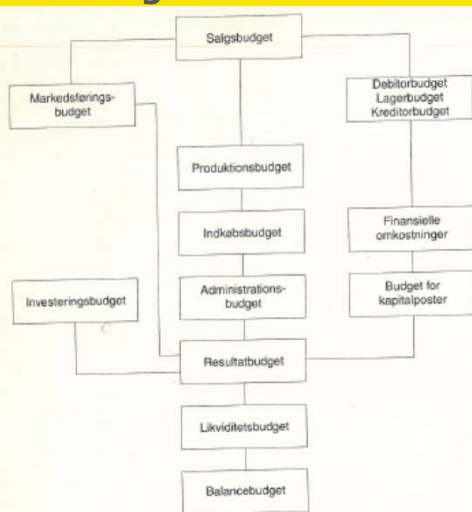


Centrale begreber

- Budget:
 - Dokument der indeholder den specifikke plan for en kommende periode. Planen er udtrykt ved hjælp af tal og forklarende tekster, der redegør for underlæggende forudsætninger. Men, der er også rigtig mange beløb udtrykt i monetære enheder.
 - Budgetter laves typisk for et år.
- Budgettering:
 - Den proces hvori budgettet udarbejdes
 - Budgettering foregår i den 4 – 5 måneders periode op til budgetåret begynder.



Budgetmodel



I landbruget følges modellen

- Ø-90 er super – når fagkonsulenterne har lavet deres produktionsbudgetter glider det automatisk ind i resultatbudget m.m.
 - I hvert fald hvis vi sætter virkeligheden på spidsen
- Men en sådan praksis producerer jo blot et budget
- Der skabes ikke budgettering
- Centrale formål med budgettering afkobles.

Formål med budgettering

- Planlægningsformålet:
 - Budgettet er udtryk for, hvor vi gerne vil hen – rent økonomisk.
 - Budgettet er en mulighed for at reflektere over dette spørgsmål, formulere svaret og undervejs danne grundlag for at følge op på, om vi er på rette spor.
- Koordineringsformål:
 - Budgettet og budgetteringsprocessen er et vigtigt middel til at kommunikere virksomhedens planer ud i organisationen og efterprøve om planerne også er realiserbare. Vi sikrer koordinering og ved at inddrage folk forpligtes de til budgettet, hvorved vi skaber en fælles retning i organisationen



Formål med budgettering

- Kapacitetsstyring og ressourceallokering:
 - Den årlige budgetteringsproces er en god anledning til at stoppe op spørge sig selv om man gør de rigtige ting (effectiveness).
 - Budgetteringsprocessen giver os lejlighed til at tænke over ressourceallokering og overveje om vi gør tingene rigtigt (efficiency).
- Kontrolformålet:
 - Budgettet danner udgangspunkt for opfølgning og kontrol
 - Ikke nødvendigvis med henblik på at slå folk i hovedet,
 - Men for at lære og korrigere i rette tid

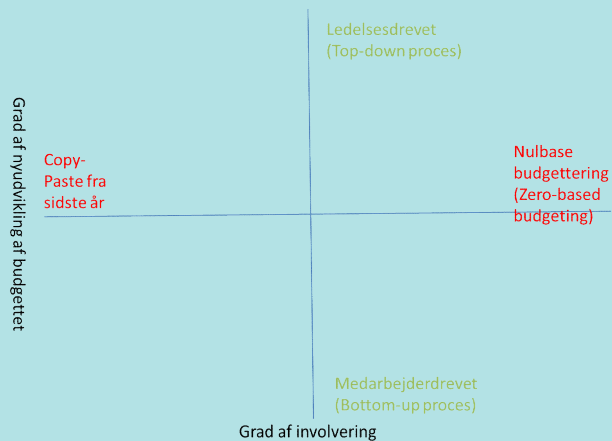


Formål med budgettering

- Motivationsformålet:
 - De udøvende personer skal kunne se sig selv i budgettet og tro på, at de kan løfte opgaven
 - De skal forpligte sig på budgettet
- Styringskulturformålet:
 - Hieararkisk / Demokratisk
 - Eksekvering / dialog
 - Standard / Læring



Budgetteringsprocesser

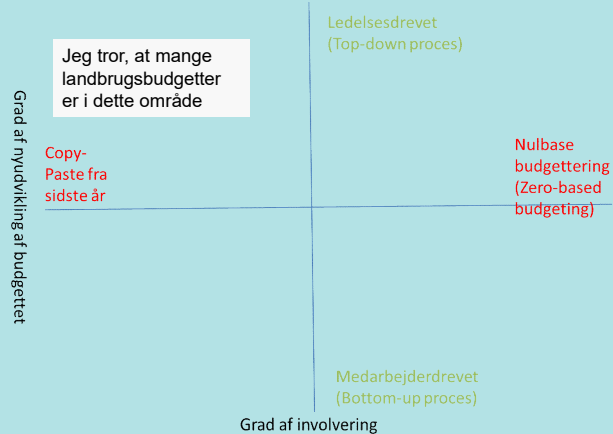


Virkelighedens verden er et sted midt i mellem

- Ingen af ekstremerne vil virke altid.
- Det handler derfor om at finde en procesform, der passer til virksomhedens konkrete situation.
- Og med kendskab til fordele og ulemper ved de to ekstremer forsøge at afbøde uheldige konsekvenser ved den aktuelle procesform.



Stop Op



Budgetopfølgning

- Rent teknisk er det et spørgsmål om at holde budgettet op mod det realiserede resultat og vurdere afvigelser.
- Mange steder laver man kun den overordnede afvigelse, altså de rå afvigelser post for post.
- Det er ikke godt nok, hvis man for alvor vil ind og forstå afvigelser, og eventuelt gøre noget ved det.



Budgetafvigelser i 3 niveauer eksempel

Niveau 1

	Totalbudget	Aktuelle samlede omkostninger	Afgivelse
	€		
Direkte arbejdskraft:			
Salgspersonale	12.500.000	14.850.000	2.350.000 UF
Teknisk personale	10.000.000	10.890.000	890.000 UF

Niveau 2

	Totalbudget	Mængdevariation	Fleksibelt budget	Fleksibelt budgetafvigelse	Aktuelle SO
	€				
Direkte arbejdskraft:					
Salgspersonale	12.500.000	1.250.000	13.750.000	1.100.000	14.850.000
Teknisk personale	10.000.000	1.000.000	11.000.000	(110.000)	10.890.000

Niveau 3

	Timeforbrug Aktuel (1)	Standard (2)	Takst pr. time Aktuel (3)	Standard (4)	Afgivelse Effektivitet (5) = [(1)-(2)]x(4)	Pris (6) = [(3)-(4)]x(1)	Fleksibelt- budgetafvigelse (7) = (5) + (6)
Direkte arbejdskraft:							
Salgspersonale	495.000	550.000	30	25	(1.375.000)	2.475.000	1.100.000
Teknisk personale	242.000	275.000	45	40	(1.320.000)	1.210.000	(110.000)



Budgetopfølgning niveau 2

- Som udgangspunkt må man korrigere for aktivitetsniveau inden man beregner afvigelser
- Det vil sige, hvilke forudsætninger lå bag med hensyn til salg i den pågældende periode
- I produktionsvirksomheder – som eksempelvis en svineproduktion – må man også korrigere for, at produkterne er færdiggjort i forskellig grad.
 - Ækvivalente enheder
 - Besætningsforskydninger
- Vi vil altså skille effekten af mængde solgt/produceret fra effekten af ledelsesmæssige dispositioner.



Budgetafvigelser – niveau 3

- Dernæst dekomponere vi i en priskomponent og en efficienskomponent.
- Altså hvor stor en del af afvigelsen skyldes input prisændringer, og hvor stor en del skyldes efficiensændringer.
- Effekterne giver ikke i sig selv svaret
 - For eksempel om en priseffekt kunne have været undgået.
- Der kan også være interaktionseffekter som beregningerne ikke tager højde for
 - For eksempel at der indkøbes bedre kraftfoder med henblik på højere mælkeydelse med højere energiindhold.
- Men hvis vi skal målrette opfølgning og læring, så skal vi ned på niveau 3 og begynde diskussionerne



Diskussion af grundlæggende præmis – vejledende løsning eller facitliste?

- At overholde budget er ikke det samme som at man gør det godt
- Succes handler om, hvordan man reagerer på de ændringer i budgettets forudsætninger, der vil ske i løbet af budgetperioden.
- Dermed, så kan et budget – styringsmæssigt – ikke betragtes som en facitliste med to streger under.
- Budgettet må være en vejledende løsning, der inviterer til læring, forståelse, og erkendelse af løsningsmuligheder

Det kommer ikke altid an på hvordan man har det, men hvordan man tar det.

Aaron Antonovsky



Bankernes rolle i forhold til landmandens brug af budget

- Jeg tror, at den enkelte bankrådgiver vil nikke genkendende til min udlægning af brugen og opfølgningen af budgetter.
- Men når landmanden bevæger sig længere ind i banken og på et tidspunkt bliver til et engagement, så bliver budgetafvigelse til risiko.
- Banker kan ikke lide risiko
- Dermed kan der være en tendens til, at budgettet bliver et mål i sig selv.
- Er det tilfældet, så vil det virke ødelæggende:
 - For landmandens mulighed for reelt at styre sin virksomhed
 - For landmandens motivation for at bedrive økonomistyring.



Rådgivernes rolle i forhold til budgettering

- Jeg tror, at det er nemmere at sælge et budget fremfor budgettering til en typisk landmand.
- Men da værdien i arbejdet med budget ligger i selve budgetteringsprocessen, så må landmanden på banen i udbredt grad.
- Det vil også udfordre rådgivernes rolle – sat på spidsen:
 - Fra budgetproducent
 - Til budgetteringsassistent
- Jeg har ikke svaret, men jeg tror, at det er et spørgsmål, der skal adresseres.



Skal vi gå Beeyond Budgetting?

- Det er efter min vurdering dagens praksis i dansk landbrug
 - Altså brug af ikke-finansielle nøgletal
 - Benchmarking
- Fjerner fokus fra det primære mål i en virksomhed – at tjene penge
- De ikke-finansielle præstationsmål har en tendens til at blive mål i sig selv
- Man glemmer, at de ikke-finansielle præstationsmål er konstruerede midler iværksat for at opnå et finansielt overskud.
- I BB-virksomheder oplever man, at den driftsøkonomiske dagsorden forsvinder fra virksomheden
 - F.eks. er Statoil i Norge begyndt at bruge budgetter igen
 - En råoliepris på under 50 \$/tønne gjorde det pludseligt interessant at tale om, hvordan man kan tjene penge



Styring af kapacitetsomkostninger

- Activity based Costing
- Kapacitetsnetværk
- Forståelse af kapacitetsomkostningers dynamik
- Se muligheder for styring af kapacitetsomkostninger



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY



Hvorfor skal vi tale om kapacitetsomkostninger – de er jo faste!

- Undskyld titlen – men jeg tror, at mange landmænd har det sådan!
- Vi skal have fokus på kapacitetsomkostninger

Gruppe	Omsætning	Stykomkostninger	Kapacitetsomkostninger	Ejerløn	Overskudsgrad
			%		
Alle	100	47	33	5	15
0-80 Årskøer	100	47	33	14	5
80-160 Årskøer	100	47	33	7	14
160-240 Årskøer	100	47	33	4	15
240-320 Årskøer	100	47	32	3	17
Over 320 Årskøer	100	48	32	2	18

Kilde: Danmarks Statistik.
Datagrundlag 2013

- Og nej – de er ikke faste – de er bestemt styrbare.
- Måske endnu mere styrbare end stykomkostningerne



- Valg af teknologi påvirker vores omkostningsstruktur.

Relativ høj andel af faste omkostninger gør os sårbare, fordi det bliver vanskeligt at justere aktivitetsniveauet og omkostningsniveauet til aktuelle afregningspriser.



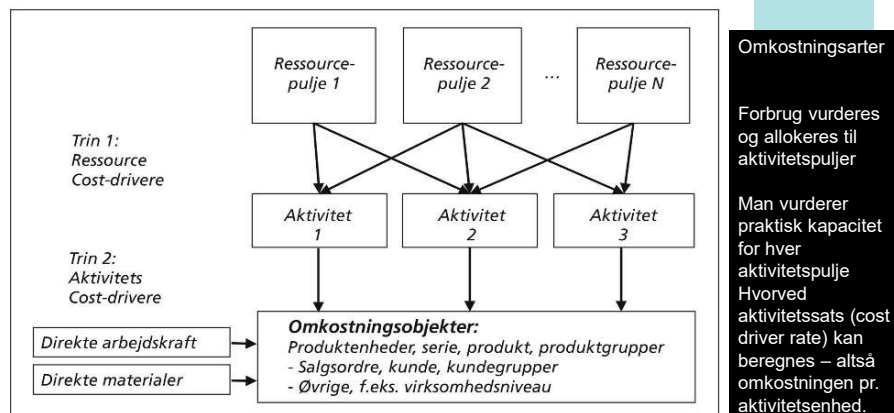
Activity Based Costing

- Udviklet i USA i slut 19-firserne
- Baggrund for udviklingen:
 - Stigende pulje af indirekte omkostninger
 - Differentieringsstrategierne kommer frem, og dermed behov for at vide hvad forskellighed koster
 - En bevægelse i retning af markedsfokus fremfor produktionsfokus indenfor økonomistyring.

ABC Vs. Traditional Methods



Princippet i en ABC



Figur 2. Det aktivitetsbaserede regnskabs grundstruktur. (Kilde: Bearbejdet fra Kaplan & Cooper 1998, p. 84)

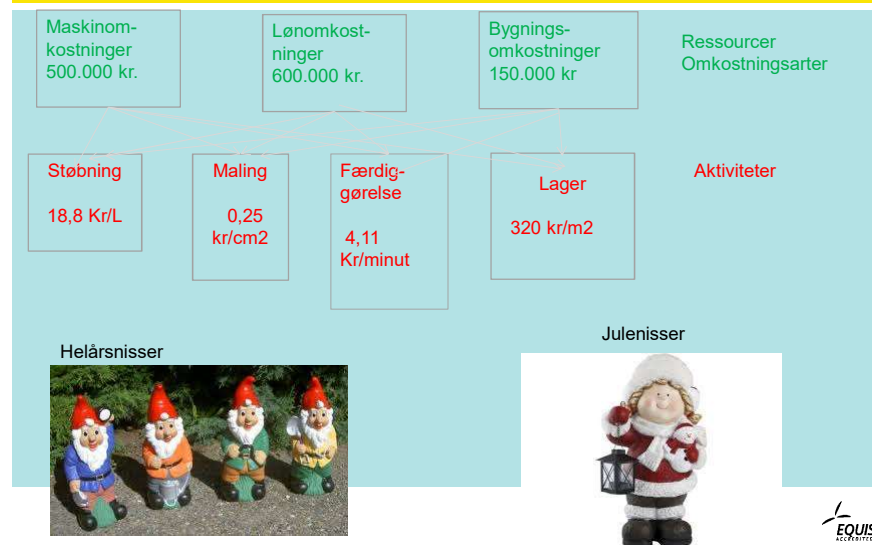


Eksempel – Havenisse Inc.

Ressourcer:				
	Maskinomkostninger	Lønømkostninger	Bygningsomkostninger	I alt
	kr. 500.000	kr. 600.000	kr. 150.000	kr. 1.250.000
Fordelingsnøgle:				
				I alt
Støbning	kr. 350.000	kr. 100.000	kr. 20.000	kr. 470.000
Maling	kr. 80.000	kr. 150.000	kr. 20.000	kr. 250.000
Færdiggørelse	kr. 20.000	kr. 300.000	kr. 50.000	kr. 370.000
Lager	kr. 50.000	kr. 50.000	kr. 60.000	kr. 160.000
I alt	kr. 500.000	kr. 600.000	kr. 150.000	kr. 1.250.000
Aktivitetsomkostningspuljer				
	Støbning	Maling	Færdiggørelse	Lager
	kr. 470.000	kr. 250.000	kr. 370.000	kr. 160.000
Aktivitetsmål				
	Liter plastmasse	Areal (cm2)	Minutter	Gulvplads (m ²)
Praktisk kapacitet	25.000	1.000.000	90.000	500
Aktivitetssats				
	18,8	0,250	4,11	320
	Kr/L	kr/cm ²	Kr/minut	kr/m ²



En ABC-model Havenisse Inc



Alloker omkostninger på baggrund af viden om omkostningsobjekternes aktivitetsbehov

Aktivitetssats	18,80 Kr/L	0,25 kr/cm ²	4,11 Kr/minut	320 kr/m ²	
Omkostningsobjekters aktivitetsbehov:					
Helårsnisser	0,5 L	75 cm ²	5 Minutter	0,05 m ²	
Julenisser	1,2 L	160 cm ²	8 Minutter	0,3 m ²	
Omkostningsallokering:					I alt
Helårsnisser	9,40	18,75	20,56	16,00	64,71
Julenisser	22,56	40,00	32,89	96,00	191,45

ABC er en smuk tanke, der har det lidt svært i virkelighedens verden

- Der er ikke rigtigt nogen, der bruger ABC til hverdag.
 - Tungt at lave en ABC-model, da man reelt skal skabe et nyt regnskabssystem, og "omkontere" tidligere registreringer.
 - Modellen bliver forældet det øjeblik man investerer i ny teknologi, eller effektiviserer.
 - Også skal man huske, at ABC er baseret på vurderinger, og dermed ikke nødvendigvis korresponderer med det reelle ressourcetræk.
- Men i forbindelse med strategiprocessor, inkluderende nye produkter/kunder med nye krav til aktiviteter, så tager man ABC frem



Kan ABC bidrage til landmandens økonomistyring

- Spørg i huset!
- Men min vurdering er, at landmanden ikke kan bruge det til noget.
- Udviklet i USA i slut 19-firserne
- Baggrund for udviklingen:
 - Stigende pulje af indirekte omkostninger
 - Differentieringsstrategierne kommer frem, og dermed behov for at vide hvad forskellige koster
 - En bevægelse i retning af markedsfokus fremfor produktionsfokus indenfor økonomistyring.

Aktivitetsbaseret omkostningsstyring (ABC)

Formålet med aktivitetsbaseret omkostningsstyring (eller blot ABC fra engelsk "Activity-Based Costing") er at få bedre informationer om, hvilke omkostninger, der er ved at udføre forskellige aktiviteter på bedriften.

Intro til ABC

ABC er anvendelig på både operationelt og strategisk niveau. Læs mere om ABC [her](#).

Resultater fra ABC 2012 og 2011

Opgørelsen af ni kvægbedrífers ABC-fordeling af omkostninger for året 2010 på kvægbedríf. Se resultaterne [her](#).

Resultater fra ABC 2010

Opgørelsen af ni kvægbedrífers ABC-fordeling af omkostninger for året 2010 på kvægbedríf. Se resultaterne [her](#).

Artikelliste:

Resultater fra ABC 2011 og 2012

Formålet med aktivitetsbaseret omkostningsstyring (eller ABC fra engelsk "Activity-Based Costing") er at få bedre informationer om, hvilke omkostninger, der er ved at udføre forskellige aktiviteter på bedriften.

17-10-13



Sidst beregnet: 09-12-2016 Oprettet: 21-11-2012 Revideret: 17-10-2013



Men hvad vi måske kan lære fra ABC

- Vi kan lære, at det er vores produkter, der kræver, aktivitet.
- Og at det er aktivitet (beslutning + handling), der skaber omkostninger.
- Men vi kan også lære om fokus på ubrugt kapacitet
 - Fastsættelse af aktivitetsmål (Cost driver unit)
 - Fastsættelse af praktisk kapacitet for aktiviteten

$$\text{Aktivitetssats} = \frac{\text{Aktivitetsomkostningspulje}}{\text{Praktisk kapacitet}}$$



Kapacitetsbegreber

- Teoretisk kapacitet:
 - Den produktionsmængde som kunne produceres, hvis ressourcen kørte 100 %
- Praktisk kapacitet:
 - Produktionsmængde, hvor man har taget højde for pauser, service, planlagt spildtid, osv.
- Anvendt kapacitet
 - Produktionsmængden som man faktisk anvender
- Ubrugt kapacitet
 - Praktisk – anvendt kapacitet



Grafisk illustration



Eksempel:

En traktor kan i teorien køre: $365 \text{ dage/år} \times 24 \text{ t/dag} = 8.760 \text{ timer/år}$

I praksis kan den vel køre ca. 2.000 timer om året

Hvis maskinen så kun kører 1.000 timer, så er der ubrugt kapacitet svarende til 1.000 timer

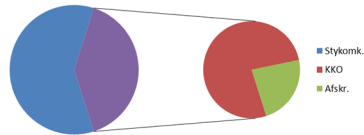


Ubrugt kapacitet i det ledelsesmæssige søgelys

- De produkter vi producerer betaler aktivitetssats, svarende til praktisk kapacitet.
 - Lidt ligesom præsten, der ikke skal skælde ud på dem, der kommer om søndagen.
- Resten af omkostningerne forsvinder ikke ud af regnskabet.
 - De står som ubrugt kapacitet
 - Ubrugt kapacitet skal betales af nogle andre
 - Hvis lederen ikke kan komme i tanke om andet,
 - Så må han selv betale.
- Ubrugt kapacitet er en rød advarselsslampe
 - Jeg tror, at mange maskinhuse lyser op i landskabet.



Kapacitetsomkostninger



Prognose for kvægbrugets økonomiske resultater 2014-2016

December 2014

Tabel 2. Resultatopgørelse i 1.000 kr. for konventionelle bedrifter med 240-320 køer

	2013	2014*	2015 *	2016 (længere sigt *)
Produktion:				
Årskøer	278	284	292	298
Mælkeydelse pr. ko, kg EKM	9.423	9.800	9.947	10.046
Hektar	216	221	225	229
	1.000 kr.			
Bruttoudbytte	10.555	10.912	9.744	11.450
Heraf kvæg	8.251	8.665	7.436	9.056
Stykomkostninger	-5.356	-5.418	-5.604	-5.857
Heraf kvæg	-4.858	-4.915	-5.111	-5.353
Dækningsbidrag	5.198	5.494	4.140	5.593
Heraf kvæg	3.392	3.750	2.325	3.703
Kontante kapacitetsomkostninger	-2.695	-2.775	-2.885	-2.982
Afskrivninger mm.	-906	-907	-877	-850
Resultat af primær drift	1.598	1.813	379	1.761



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITET

Centrale økonomistyringsbegreber - teknisk volumen afhængige

- Omsætningen
 - Indtægter fra salg (indtægtsgivende aktiviteter) i en given periode
 - Beregnes som antal enheder solgt x pris pr. enhed
 - F.eks. Kg svinekød x pris pr. kg svinekød
- Stykomkostninger
 - Ressourceforbrug udtrykt som omkostninger, der er direkte og proportionalt afledte af den indtægtsgivende aktivitet i perioden.
 - Beregnes som antal enheder solgt x stykomk. pr. enhed
 - F.eks. Kg svinekød x (FE/kg prod. x kr/FE)
- Dækningsbidrag
 - Omsætning - stykomkostninger



Centrale økonomistyringsbegreber - ledelsesbestemte volumen afhængige

- Kapacitetsomkostninger
 - Ressourceforbrug udtrykt som omkostninger der ikke er direkte og proportionalt afledt af den indtægtsgivende aktivitet i perioden.
- Kapacitetsomkostninger relateres til en række produkter
 - Særbestemte kapacitetsomkostninger
 - Karakteriseret ved, at de alene er anvendt til fremstilling af et indtægtssegment
 - Sambestemte direkte kapacitetsomkostninger
 - Indgår i en række indtægtssegmenter, men vi kan måle og registrere ressourceanvendelse til respektive produkter
 - Sambestemte indirekte kapacitetsomkostninger
 - Indgår i en række indtægtssegmenter, men vi kan/vil ikke måle ressourceanvendelse.



Varer:	V_1	V_2	V_3	V_4	V_5	V_6	V_7	V_8	I alt
Salgspris	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5	P_6	P_7	P_8	$\sum_i P$
Stykomkostninger	VO_1	VO_2	VO_3	VO_4	VO_5	VO_6	VO_7	VO_8	$\sum_i VO$
Dækningsbidrag	DB_1	DB_2	DB_3	DB_4	DB_5	DB_6	DB_7	DB_8	$\sum_i DB$
Varegrupper	VG_1				VG_2				$\sum_i VG$
Salgsindtægt	$VG S_1$				$VG S_2$				$\sum_i VGS$
Stykomkostninger	$VG VO_1$				$VG VO_2$				$\sum_i VGVO$
Dækningsbidrag	$VG DB_1$				$VG DB_2$				$\sum_i VGDB$
Særbestemt kapacitetsomkostninger	$VG SÆR KO_1$				$VG SÆR KO_2$				$\sum_i VGSÆRKO$
Varegruppebidrag 1	$VG B1_1$				$VG B1_2$				$\sum_i VGB1$
Sambestemt, direkte kapacitetsomkostninger	$VG SAM DKO_1$				$VG SAM DKO_2$				$\sum_i VGSAMDKO$
Varegruppebidrag 2	$VG B2_1$				$VG B2_2$				$\sum_i VGB2$
Sambestemt, indirekte kapacitetsomkostninger									$\sum_i VGSAMIKO$
Resultat									RES

Figur 2. Lønssomhedsanalyse for enkeltvarer og varegrupper under hensyntagen til måleproblemet løsning.

Figur 2 viser en lønssomhedsanalyse på varegrupper.



Centrale økonomistyringsbegreber - ledelsesbestemte volumen afhængige

- Kapacitetsomkostninger
 - Nødvendige, da de danner grundlag for produktion.
 - Men kan påvirkes af ledelsen
 - Valg ejerskabsforhold og adgang til kapacitet
 - Valg af teknologi
 - Valg af intensitetsgrad
 - Valg af effektivitetsgrad

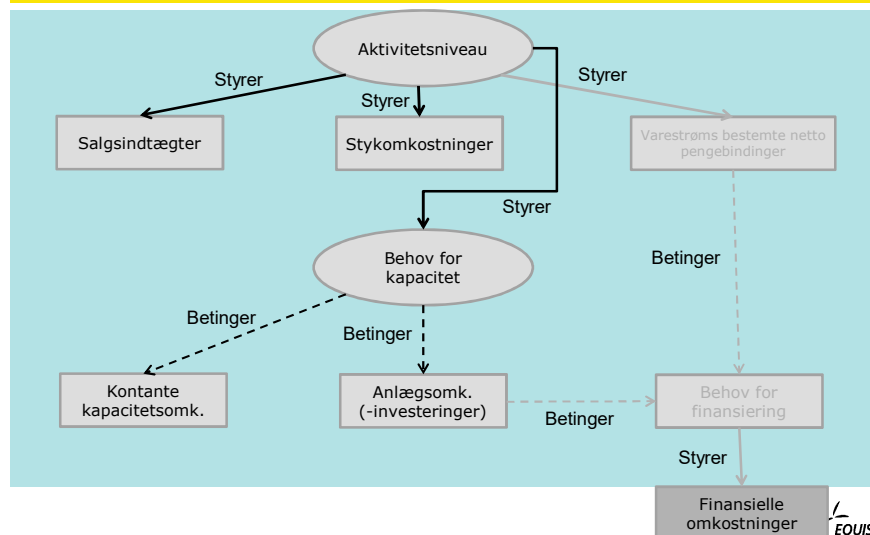


Omkostningers karakteristika

- Omkostningers variabilitet:
 - Forholdet mellem antallet af indtægtsgivende aktivitetseenheder og antallet af ressourceenheder
- Omkostningers reversibilitet:
 - Muligheden og tidshorisonten for at anskaffe og afskaffe en ressource.
 - Reversibilitet i forhold til at anskaffe og til at afskaffe er ikke nødvendigvis ens.



Model af virksomhedens lønsomhedsmønster



Kapacitetsomkostningerne indeholder et stort styringspotentiale

- Selv om stykomkostninger andrager over halvdelen af omkostningerne ved landbrugsproduktion, så er de svære at gøre noget ved.
 - Foderpriser med stor sammenhæng til verdensmarkedspriser
 - Mængderne fastsat ud fra fodernormer
- Kapacitetsomkostningerne kan derimod styres
 - Hvis man vil
 - Og hvis man udstyres med et begrebsapparat, der kan hjælpe med at skabe overblik.

Virksomhedens kapaciteter

- Virksomhedens grundkapaciteter
 - Lokalekapacitet: grunde og bygninger
 - Jord, staldanlæg
 - Materielkapacitet: Maskiner, driftsmidler, inventar etc.
 - Derudover besætning
 - Medarbejderkapacitet
- Virksomhedens associerede kapaciteter
 - Supplerende og substituerende kapacitet købt udefra
 - Maskinstation, vikarer, konsulenttydelser
 - Rettigheder
 - Omkostninger til køb og udnyttelse af betalingsrettigheder
 - Omkostninger til miljøgodkendelser



Kapacitetsstyring

- Kapacitetsstyring tager udgangspunkt i en måleteknisk nøglekapacitet
 - F.eks. Jord, besætning eller staldkapacitet
 - Altså en kapacitet der er helt central for produktionen af de produkter vi producerer og sælger
- Kapacitetsstyringen består i at dimensionere de afledte følgekapaciteter således at ubrugte ressourcer undgås
 - For eksempel ved at mikse materielkapacitet og supplerende kapacitet
 - Konkret "lille" mejetærsker suppleret med brug af maskinstation
- Men også at have en høj grad af fleksibilitet i kapacitetsapparatet således at kapacitetsapparatet løbende kan justere til aktivitetsniveauet



Kapacitetsnetværk

(Zakken Worre, 1991)



Kapacitetsnetværkets styringsformål

- Netværket er ikke statisk, og er ikke tiltænkt at kunne besvare spørgsmål vedr. kapacitetsomkostninger til ned på den sidste krone.
- Netværket skal kunne hjælpe til at skabe forståelse for de økonomiske dynamikker i virksomheden
- Netværket skal skabe forståelse for hvilke kapaciteter vi kan skærer væk, hvis aktivitetsniveauet reduceres
- Og hvilke kapaciteter der må øges, hvis aktivitetsniveauet øges.

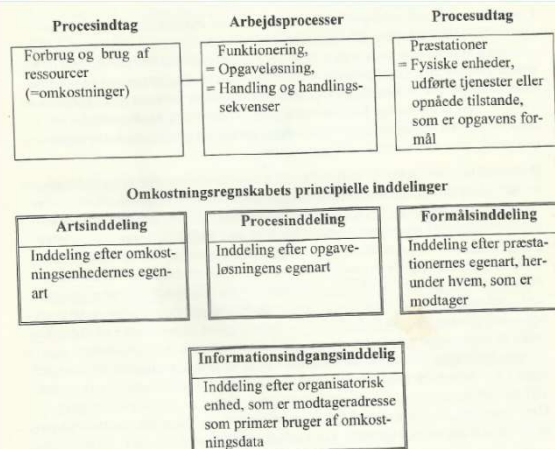


Et tænkt eksempel

- En landmand påtænker at forpagte 35 HA jord 10 km væk fra ejendommen.
- Dette øger nøglekapaciteten med 35 HA
- Dette fører til afledt behov for kapacitet i form af maskiner
 - Har man den kapacitet? Hvis ikke, hvad koster det?
- Og det fører til afledt behov for mandskab
- Derudover er der øget behov for konsulenthjælp
 - Juridisk bistand, gødningsregnskab og EU-ansøgning



Registreringer er grundlaget for al styring



Figur 4. Model af en transformationsproces for kapacitetsomkostninger genspejlet i omkostningsregnskabs begreber (bearbejdet fra Worre, 1996).



Konteringsmodel for kapacitetsomkostninger

Art Kapacitetstype	Omkostningsart	Informationsindgang	Opgavetype	Formål
Omkostninger i beløb og eventuelt enheder	Hvad taler vi om Hvad er indkøbsprisen? Hvad er salgsprisen	Hvem kan tage beslutning om køb og salg	Hvad kan kapaciteten producere Hvilke optagetyper kan kapaciteten løse (Pas på med kapaciteter, der anvendes til produktion af flere aktivitetstyper)	Hvad koster det at producerer én indtægtsgivende aktivitetseenhed med denne kapacitet
Kapacitetstræks-enheder	Hvor mange af enheder har vi af denne kapacitet	Hvem kan tage beslutning om produktion	Hvad er kapaciteten ? Hvor mange enheder af den pågældende opgave type kan løses indenfor en relevant periode	Hvad skal kapaciteten bidrage med i forhold til produktion af indtægtsgivende aktiviteter
Præstations-enheder	Skal ikke udfyldes, da arten ikke har en direkte kobling til de indtægtsgivende aktiviteter	Hvem kan tage beslutning om salg af relevante indtægtsgivende aktivitetseenheder	Hvor mange indtægtsgivende aktivitetseenheder kan kapaciteten bidrage med indenfor en relevant periode	Hvilke indtægtsgivende aktiviteter indgår aktiviteten i.

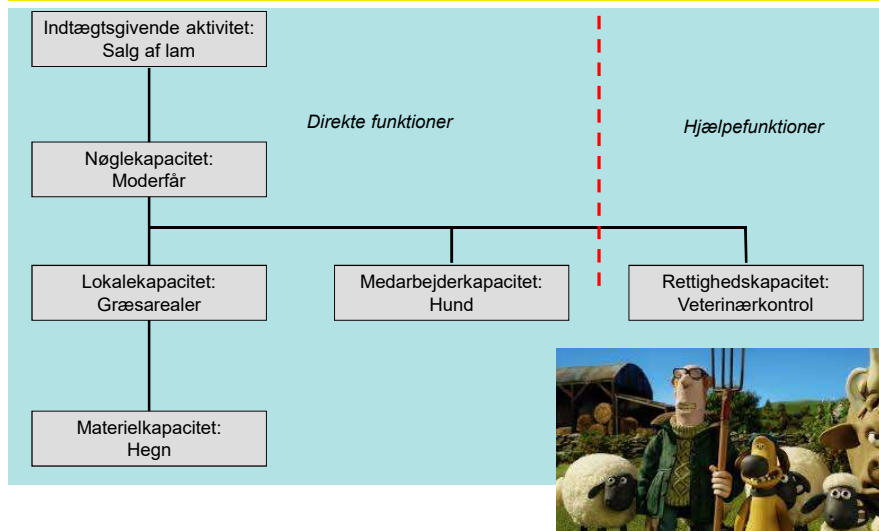


Et meget konkret eksempel

- Den indtægtsgivende aktivitet er lam solgt til slagt.
- Nøglekapaciteten er får, der i kombination med en vædder producerer lam. Fårene passer lammene og jeg kører lammene til slagt, og indkasserer slagteprisen.
- Fårene og lammene æder græs, der er derfor brug for afgræsningsarealer i et omfang, der kan sikre tilstrækkeligt foder til dyrene
- Græsarealerne skal omgives af hegn af hensyn til at holde dyrene inde på arealet.
- I det omfang hegnet ikke er tilstrækkeligt er der ansat en hund, der kan assistere med at drive rundt med dyrene.
- Min kone hjælper med diverse ansøgninger og gødningsregnskab. Hun repræsenterer dermed en medarbejderkapacitet
- Endelig er der en rettighedskapacitet i form af årlige omkostninger til CHR og veterinærkontrol



Kapacitetsnetværk – produktion af slagtelam



Nøglekapacitet: Moderfår

Moderfår Materielkapacitet	Omkostningsart	Informationsindgang	Opgavetype	Formål
Omkostninger i beløb og eventuelt enheder	1.000 DK / får Slagteværdi: 350 DK	MJ	5 læmninger pr. får (gennemsnits- betragtning)	81 DK / lam (1000 – 350) / (5 læmninger * 1.6 lam pr. læmning)
Kapacitetstræks- enheder	60 moderfår	MJ	1.5 læmninger pr får pr år.	Føde og passe lam
Præstations- enheder	-	MJ	1.6 lam pr. læmning (i gennemsnit) 2.4 lams pr får pr. år	Lamme- Produktion

Lokalekapacitet

Græsarealer Lokalekapacitet	Omkostningsart	Informationsindgang	Opgavetype	Formål
Omkostninger i beløb og eventuelt enheder	0 DK / HA	MJ	Græsproduktion 0 DK / FE FE er FoderEnhed	0 DK / Lam
Kapacitetstræksenheder	20 HA	MJ	3,000 FE / HA pr år	Græsvækst med henblik på foder til produktion af lam
Præstationsenheder	-	MJ	9,5 lam pr. HA pr. år	Lamme-produktion



Rettighedskapacitet

Veterinærkontrol Rettighedskapacitet	Omkostningsart	Informationsindgang	Opgavetype	Formål
Omkostninger i beløb og eventuelt enheder	1.535 DK / år	MJ	-	-
Kapacitetstræksenheder	1	MJ	-	-
Præstationsenheder	-	MJ	-	Husdyrhold



Afsluttende kommentarer

- Jeg ved godt, at ingen landmænd bruger dette netværk
- Men jeg har mødt landmænd som har noget lignende inde i deres hoveder.
 - De har sjældent den største maskinpark, men som regel en rimelig økonomi.
- Kapacitetsomkostninger er ikke en sort boks som man bare må acceptere.
- Kapacitetsomkostninger kan styres og kontrolleres,
- Og vi har værktøjer der kan håndtere det
- Kapacitetsomkostninger kan og skal styres i en branche, hvor overskudsgraderne er små
- Og hvor priserne svinger meget, hvilket i det generelle tilfælde betyder, at produktionsapparatet også skal være fleksibelt.



Target Costing

- EksPLICIT krav om ejer- og kapitalaflønnning
- Krav om konkrete ændringer i ressourceforbrug og praksis – håndtering af driftning cost



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY



Target Costing

- Grundprincippet er, at der tages udgangspunkt i en given markedspris for et produkt. Fra den pris trækker man et ønsket overskud, hvorefter man kan se, hvad det må koste at producere produktet.
- Det er altså en markedsdrevet tænkning, der driver modellen.
- Ideen om, at der er en markedspris, som vi må justere omkostningerne efter ligner vilkårene i landbruget.
- Ideen om, at vi eksplicit ønsker overskud er tiltrængt i landbrugsvirksomheder.
- Derfor vil jeg gerne prøve at folde modellen lidt mere ud, med henblik på at se den som alternativ til mere traditionelle investeringsmodeller.



Target costing

- Faktisk en tysk ide
- Som Japanerne lånte af en ven de havde, der hed Adolf
- Aktivt anvendt i Japan med henblik på at fremdrive konstante forbedringer af produktionsprocesser

række prototyper hos Zundapp og NSU var det en helt anden vinkel der skulle til for at få konstrueret VW'en – nemlig Adolf Hitler. Adolf Hitler ønskede en billig bil til alle familier i Tyskland – det gav han til udtryk allerede få måneder efter sin tiltræden i 1933 under en biludstilling i Berlin, hvor han sagde "Uden biler, tonefilm og radio kan nationalismen ikke sejre"

Allerede i 1934 gik udviklingen i gang og målene for bilen var at:

- Bilen skulle kunne køre 100 km/l
- Bilen skulle kunne køre 12,5 km pr. ltr. Benzin
- Bilen måtte ikke koste mere end 1.000 Reichmark.

I 1938 præsenterede man bilen til bare 995 Reichmark – og det var billigt i forhold til hvad der ellers fandtes på markedet. Produktionen

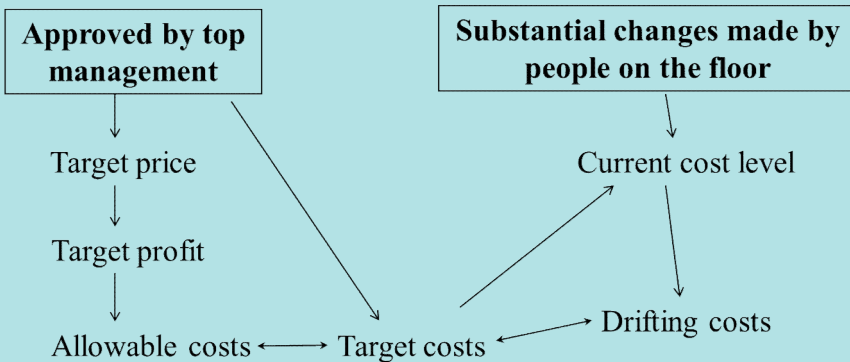


Target costing i hovedtræk

- Target pris
 - Pris man forventer at opnå i markedet
- Target profit
 - Ønsket overskud. Fastsat med skyldig hensyntagen til risiko og investeringsomfang.
- Tilladt omkostning (Allowable cost)
 - Hvad må omkostningerne være
- Nuværende omkostninger
 - Under nuværende produktionsmetoder og teknologi
- Forbedringsomkostninger (Drifting cost)
 - Omkostninger, der skal ændres
- Target omkostninger
 - Det omkostningsniveau man vælger at starte med.



Target costing proces



Centrale succeskriterier

- Validiteten bag tallene er central
 - Er markedsprisen troværdig indenfor produktets livstid
 - Afspejler profitmålet investering og risiko
- Der skal laves substantielle omkostningsforbedringer
 - Forbedringer skal foretages reelle ændringer i produktionen.
 - Altså ikke et spørgsmål om at presse underleverandører på prisen
 - Forbedringer der fordrer egentlige investeringer skal eventuelt fordeles ud på fremtidige produktet
 - Potentielt elastik i metermål - agtpågivenhed



Er target costing relevant i landbrug?

- Tvinger landmanden til at forholde sig til afsætningspris
- Tvinger landmanden til at forholde sig til, at der skal tjenes penge
- Tvinger landmanden til at forholde sig til, at de fleste udvidelser sjældent kan betale sig (Current cost level > allowable costs)
- Men target costing peger også på en løsning:
 - Find ud af, hvor der kan spares
 - Hvilke processer indgår? Skaber de værdi til slutproduktet? Kan vi gøre det anderledes?
 - Og ikke mindst hvad er den omkostningsmæssige konsekvens?

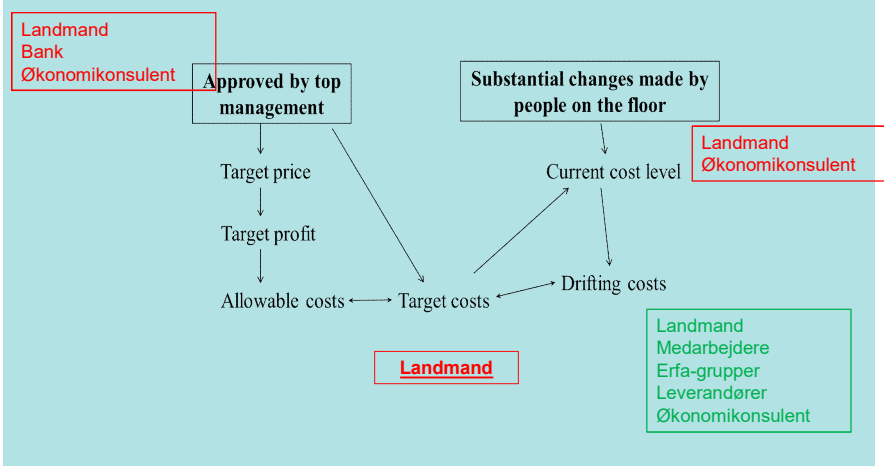


Target costing som et pædagogisk værktøj

- Target costing processen kan bidrage til forståelse for økonomiske dynamikker og muligheder i virksomheden
 - Hvad sker der hvis priser falder, mængder vokser, effektivitet øges
 - Hvorfor og hvordan sker det
 - Hvad kan vi gøre.
- Men forståelsen skabes kun hvis tallene konstant stresstestes
 - Stresstest ved at man skal kunne forklare, hvad der sker,
 - Og sandsynliggøre, at det vil kunne ske
- Alle skal bidrage – det er pointen at viden skal vokse ud af processen



Mulige bidragydere til processen i en landbrugsvirksomhed?



Target costing

- Sætter fokus på markedet
- Sætter fokus på at der skal tjenes penge
- Sætter fokus på at forbedre produktionsprocesser med henblik på omkostningsreduktion uden, at det skader kvaliteten af produktet
- Men primært handler det om at forstå og forbedre produktion med henblik på profit



Balanced Scorecard

- Ikke-finansielle præstationsmål og præstationsmålingspakker general
- Balanced scorecard mere specifikt
- Det store problem:
 - Der er ikke kausale sammenhænge mellem perspektiverne



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY



Ikke-finansielle præstationsmål

Definition

- Ikke-finansielle præstationsmål er tal udarbejdet med henblik på at synliggøre handlinger i organisationen.
- Handlinger enten direkte eller som effekt af handlinger.
- Handlingerne må formodes at påvirke virksomhedens overskud.
- Formelt set for at være på forkant
 - Leading indicators – mål, der menes at kunne sige noget om virksomhedens fremtidige resultat
- Altså med henblik på at styre og kontrollere folks adfærd inden adfærden bliver til omkostninger



Ikke-finansielle præstationsmål

Fordele

- What you measure is what you get
- Effektivt værktøj til at målrette folks handlinger med
- Peger på, hvad der menes at være vigtigt i organisationen



Ikke-finansielle præstationsmål ulemper

- What you measure is what you get
- Men hvad nu hvis dem der bestemmer what we measure do not get it?



YOU GET WHAT YOU MEASURE

**“Perhaps what you measure is what you get.
More likely, what you measure is all you get.
What you don’t (or can’t) measure is lost.”**

H Thomas Johnson (2006)



Funktionel dumhed

- Mats Alveson og André Spicer taler om at ikke-finansielle præstationsmål skaber funktionel dumhed.
- Altså at folk koncentrerer sig om det vi måler, men holder op med at tænke over alt det udenom.



Præstationsmålingspakker

- Man kan sjældent nøjes med 1 ikke-finansielt præstationsmål
- Ofte samles målene i en række præstationsmål med henblik på et synliggøre og bevidstgøre virksomhedens værdiskabelsesproces for de involverede parter.
- De afgørende pointe er, hvordan man opfatter og kommunikerer sammenhænge mellem præstationsmålene.



1. Kriterie

Pakken skal passe til formålet

- Her handler det om, at vælger den pakke man mener bedst kan løse de styringsopgaver man står overfor i organisationen.
- Og ikke bare vælge en pakke, der nu engang er moderne
- Derudover skal man tilpasse pakken til den konkrete organisation



2. Kriterie

Der skal være korrespondens

- Målene skal pege ud på virkelige fænomener som brugerne af systemet kan genkende.
- Hvis ikke, så peger de ud i ingenting
- I bedste fald sker der så ingenting
- Ofte sker der det, at folk begynder at skabe deres helt egen ide om, hvad der måles, og virksomheden løber i alle retninger



3. Kriterie

Der skal være sammenhæng (Coherence)

- Rækken af mål, der opstilles skal give mening for brugerne
- Hvis ikke, så er det oftest fordi målene ikke passer til virkeligheden
- Især fortællingen om hvorfor, der er sammenhæng er vigtig
- Husk – pakkerne er blot modeller af virkeligheden, og det er virkeligheden, der skal virke



4. Kriterie

skabe tiltro og læring omkring forretningsforståelse

- Grundlaget for virksomhedsledelse er en grundig forståelse for den forretning man er sat i spidsen for.
- Pakkerne skal bidrage til ledelsens forretningsforståelse
- Forståelsen er udgangspunktet for forandring

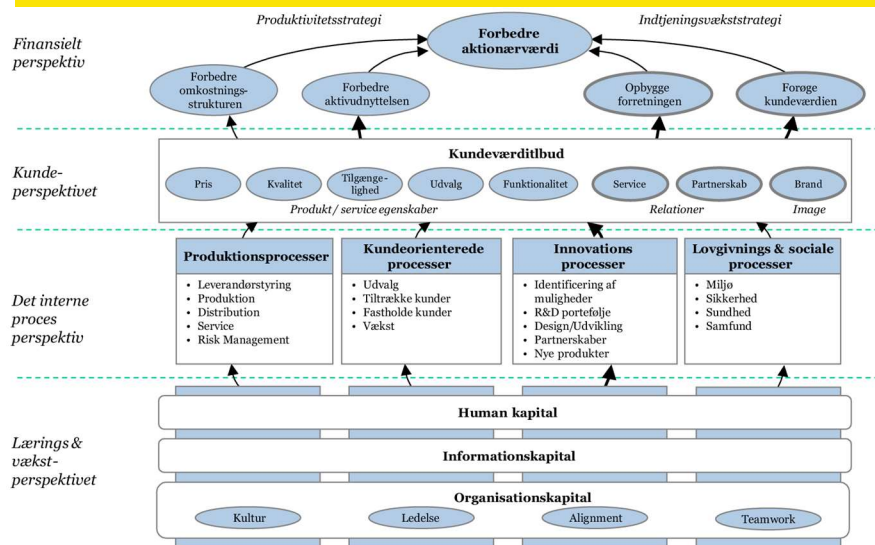


5. Kriterie Pakken skal være tilpasningsparat

- Virksomheder er dynamiske
- Skal pakken være levedygtig, så skal den kunne udvikle sig i takt med virksomheden.
- Kan den ikke det, så bliver den en hæmsko
- Eller udfaset



Balanced Scorecard





Byggeri Energi Fjerkær Får Heste IT Jura Kvæg [Ledelse](#) Maskiner Miljø Planteavl Rådgivning Svin

ledelse

- Bestyrelse & Advisory Board
- Forretningsudvikling
- Hefredorienteret risikostyring
- Personaleledelse
- Strategi**
- Dynamisk strategi
- Målstategi
- Overordnede analyse
- Overordnet strategi
- Strategi for ekologi
- Værditilvækst

Du er her: LandbrugInfo > Ledelse > Strategi > Overordnet strategi > Balanced scorecard – implementering af strategi

Oprettet: 24-02-20

Balanced scorecard – implementering af strategi

Det er udviklet ud fra et praktisk behov for at kunne måle og følge op på de strategiske mål og planer, virksomheden har udarbejdet.

Balanced Scorecard (BSC) er et værktøj til strategimplementering på landbrug. Værktøjet har med succes været anvendt i mange virksomheder. Det er udviklet ud fra et praktisk behov for at kunne måle og følge op på de strategiske mål og planer, virksomheden har udarbejdet.

I et Balanced Scorecard følger rådgiver eller landmand op på strategien ved at inddrage forskellig perspektiver. Derfor vil det typisk indeholde 15-20 centrale indikatorer (nøgletal). Samtidigt skal konstruktionen af et strategikort sikre, at de forskellige indikatorer er indbyrdes afstemte og afspejler de vigtigste sammenhænge i virksomheden. Strategikortet er grundlaget for at skabe forbedringer og høj målopfyldelse ved brug af BSC.

Læs mere om introduktion i [BSC manualen](#) (PDF - se side 8)

De fire perspektiver i et Balanced Scorecard (BSC)



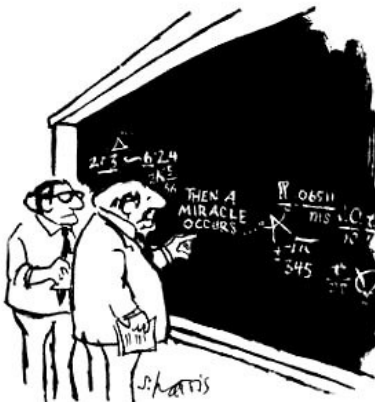
Jeg kunne ikke få videre adgang på siden.

Men nogen synes at have ment, at BSC kan bruges i landbruget.



Særlige problemer med BSC

- The Balanced ScoreCard er kendetegnet ved antagelsen om kausalitet mellem de 4 dimensioner i modellen.
- Problemet er, at Kaplan og Cooper aldrig definerer, hvad de mener med kausalitet



J. A. ATTIS

"I THINK YOU SHOULD BE MORE EXPLICIT HERE IN STEP TWO."

Kausalitet årsag - virkning

- Fra filosofien kan vi hente følgende definition på kausalitet
- 1: Begivenhed A kommer før begivenhed B i tid
- 2: observation af begivenhed A medfører umiddelbart herefter mulighed for at observere begivenhed B
- 3: de to begivenheder kan observeres tæt på hinanden i tid og rum
- 4: A og B er logisk uafhængige



Dimensionerne i BSC lever ikke op til dette krav

- Begrebet Kausalitet – årsags-virknings relation - er lånt fra naturvidenskaberne, hvor det giver mening som basis for at teste teorier og sammenhænge mellem naturlige fænomener
- Det er bare problematisk indenfor samfundsvidenskab, hvor begreber og sammenhænge er socialt konstruerede:
Løver driver ikke landbrug med henblik på profit!
- Og hvor begreberne ofte er logisk afhængige.
$$\text{Omsætning (10 kr)} - \text{Omkostninger (5 kr)} = \text{overskud (5 kr)}$$

BSC – dårlig til kontrol

- Fordi de kausale relationer er mildest talt tvivlsomme, så vil man løbe ind i problemer hvis man bruger BSC som et kontrolsystem
- Til gengæld oplever mange virksomheder glæde af bsc i forbindelse med strategiprocessor, forretningsudvikling og forretningsforståelse.
- Men her opfattes sammenhængene i mellem dimensionerne heller ikke som kausalrelationer, men af mere konstruktivistisk karakter.



Afrunding



INSTITUT FOR VIRKSOMHEDSLEDELSE
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITY



Økonomistyring i landbruget

- Økonomistyring har også noget til landbruget
- Hvis man i landbruget vil styre økonomi kan økonomistyringsdisciplinen sagtens bruges
- Der er i min optik ingen forskel på at producere mælk, være underleverandør til Vestas eller på at producere overnatning på et hotel
- Økonomistyring handler om begreber og begrebsammenhænge sat i forbindelse med den virkelighed man vil styre.
- Økonomistyring foregår i hovedet og mellem hovederne på de mennesker der vil styre
- Økonomistyring foregår ikke i en computer eller på et stykke papir – disse er datakilder eller pædagogiske virkemidler.



Fremtidens økonomistyring i landbruget

- Jeg er ikke specielt optimistisk i forhold til den enkelte landmand
 - Tung tradition i forhold til ikke-finansielt fokus
 - Grundlæggende manglende interesse
 - For lidt fokus i landmandsuddannelsen.
- Finansiell kontrol
 - Banker
 - Institutionelle investorer
- Inter-organisatorisk økonomistyring
 - Andelsselskaber som drivkraft for økonomistyring
 - Øget fokus på omkostningsstruktur og risiko i hele værdikæden



- Tid til diskussion