Beskrivelse og prioritering af budgetteringsmodeller til landbruget

Forfatter: Lene Bruun Siriwadhananuraks og Annette Bøeg Bruun
Afdeling: Erhvervsøkonomi
2017
7680 Budgettering og benchmarking, der giver landmanden grundlag for proaktiv ledelse

1 INDLEDNING 3
2 FORMÅL MED BUDGETTERING 4
2.1 DEFINITION AF BEGREBERNE BUDGET OG BUDGETTERING 4
2.2 DET GODE BUDGET 5
3 BEHOV FOR BUDGET OG BUDGETOPGØLGNING 5
4 TRADITIONEL BUDGETTERING 6
4.1 VURDERING AF TRADITIONEL BUDGETTERING 9
5 RULLENDE BUDGET 10
5.1 VURDERING AF RULLENDE BUDGET 10
6 BALANCED SCORECARD 10
6.1 DET OPRINDELIGE BALANCED SCORECARD 10
6.2 BALANCED SCORECARD I DAG 11
6.3 PROCESSEN I UDARBEJDELSE AF BALANCED SCORECARD 12
6.4 VURDERING AF BALANCED SCORECARD 13
7 BEYOND BUDGETING 13
7.1 FASE 1: IMPLEMENTERING AF TILPASNINGSDYGTIGE PROCESSER 14
1. RULLENDE FORECASTING 14
2. EVALUERING AF PRÆSTATIONER BASERET PÅ BENCHMARKING 14
3. BEDRE MÅLSTYRING 15
7.2 FASE 2: RADIKAL DECENTRAL ORGANISATIONSMODEL 15
7.3 VURDERING AF BEYOND BUDGETING 15
8 ACTIVITY BASED (COSTING AND) BUDGETING 16
8.1 ACTIVITY BASED COSTING 16
8.2 ACTIVITY BASED BUDGETING 18
8.3 VURDERING AF ACTIVITY BASED BUDGETING 19
9 TARGET COSTING (OG KAIZAN BUDGETTERING) 20
9.1 TARGET COSTING 20
9.2 KAIZAN-BUDGETTERING 22
9.3 VURDERING AF TARGET COSTING 22
10 BUDGETTERING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER VIA KAPACITETSNETVÆRK 23
10.1 KAPACITETER 23
10.2 KAPACITETSNETVÆRK 24
10.3 BUDGETTERING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER 26

10.4 VURDERING AF BUDGETTERING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER VIA KAPACITETSNETVÆRK 27
11 KONKLUSION OG PRIORITERING 27

1 INDLEDNING

Antallet af budgetter i landbruget er stigende, men værdien af budgettet og de dertilhørende budgetopfølgninger opleves som begrænset af mange landmænd.
Både budget og budgetopfølgning kan – såfremt det er tilpasset modtagerens behov og forudsætninger – bidrage med en stor værdi for lederen af bedriften i hans eller hendes daglige ledelses- og styringsopgaver. Ledelse og styring via budgettet og budgetopfølgningerne har potentialet til at være den primære metode til realisering af bedriftens mål.
Når man ikke ønsker at arbejde med budget og budgetopfølgning som metode til realisering af bedriftens mål med henvisning til, at værdien er begrænset, så er det relevant at undersøge, om der er elementer i den valgte budgetteringsmodel, som virker begrænsende for værdiskabelsen.

Når man taler om budget og budgetopfølgning, så har mange en foruddefineret opfattelse af, hvad det består af, og hvilket arbejde som det indebærer. Mange har den opfattelse, at der kun findes én måde at udarbejde et budget på. Men der findes en række forskellige metoder indenfor budgettering, og hver af disse har forskellige tilgange til arbejdet med budgetteringen. Og hver af dem forsøger at håndtere nogle af de udfordringer og barrierer, som betyder, at budgettets værdi kan opleves som begrænset.

Derfor har vi undersøgt forskellige budgetteringsmodeller med henblik på at finde metoder, der i højere grad opfylder virksomhedsejernes behov. På baggrund af undersøgelsen vil vi udvælge en række budgetteringsmodeller, der efterfølgende skal tilvirkes og afprøves i praksis i afprøvningsforløb med deltagelse af landmænd og deres rådgivere.

Vi har undersøgt:
- Traditionel/standard budgettering (den metode, der typisk anvendes i dag)
- Rullende budgettering
- Balanced Scorecard
- Activity Based Budgeting
- Beyond Budgeting
- Target Costing
- Kapacitetsnetværk

Hvert afsnit indeholder en beskrivelse af modellen. Dens fordele og ulemper beskrives – både generelt set i forhold til andre teorier og anden forskning og i forhold til de behov og krav, der er til budget i landbruget i dag og på længere sigt.

Derudover har vi interviewet en række landmænd, driftsøkonomirådgivere og bankrådgivere med henblik på at afdække deres behov og erfaring i relation til budgetter. Vi har således spurgt om, dels hvordan de nuværende budgetter opleves, dels hvilke behov der er i forbindelse med budgettet, og hvad der skal til for at kunne indfri dette behov.

2 FORMÅL MED BUDGETTERING

2.1 Definition af begreberne budget og budgettering

Inden vi går i gang med undersøgelsen af de forskellige budgetteringsmodeller, er det nødvendigt at præcisere, hvilke(t) formål budgetteringen har. Bemærk, at begrebet ”budgettering” og ikke ”budget” anvendes. I denne rapport anvendes følgende definitioner (Jakobsen, 2017).

Et budget er et dokument, der indeholder planen for den kommende periode. Planen indeholder tal (beløb i kr.) og forklarende tekster, herunder en beskrivelse af de forudsætninger, der er anvendt i budgettet. Et budget bliver typisk lavet for et år. Et budget er ”resultatet af en budgetteringsproces, og det skal udtrykke de forventede økonomiske konsekvenser af en fremtidig sandsynlig og planlagt udvikling.” (Øhlenschlæger Madsen, 1990)

Budgettering er den proces, hvor budgettet bliver udarbejdet. Processen forløber typisk over en periode op til, at budgetåret begynder. Nogle forfattere anvender begrebet budgetproces, som dækker over det samme. Processens varighed kan variere afhængig af, hvor kompleks virksomheden er, og hvor mange interessenter der skal involveres i processen.

Selve budgetteringen har flere formål (Lundberg-Petersen 1994 og Jakobsen 2017):

- **Planlægning**
  Budgettet er et udtryk for, hvor virksomhedens ejere gerne vil hen rent økonomisk. Budgetteringen giver mulighed for at reflektere over ”hvor vil vi gerne hen i det kommende budgetår?” – fx med udgangspunkt i en strategi eller andre overordnede formulerede mål for bedriften. I budgetteringsprocessen fokuseres der på at komme med svaret på det. Hvad er det for nogle mål, som skal indfries i det kommende år, og hvordan vil vi sikre, at disse mål indfries – altså: hvilke aktiviteter skal der ske, og hvilke forudsætninger skal være på plads? Det vigtigste element i budgetteringsprocessen er netop denne ledelsesproces, hvor der reflekteres over mål, muligheder, begrænsninger, risici etc. Dermed kan budgetteringsprocessen danne grundlag for at følge op på, om virksomheden er på rette spor. Når man spørger landmænd og rådgivere, er det ofte planlægningsformålet, der nævnes som årsag til, at der udarbejdes et budget. Men oftest forstået sådan, at målet for planlægningen er at kunne aflæse det forventede økonomiske resultat ved budgetårets udgang.

- **Ressourcefordeling/allokering**
  Det handler her om at opgøre, hvilke ressourcer der er til rådighed i budgetperioden og fordele disse ressourcer. Til denne opgave hører der også overvejelser om afdrag på gæld og eventuel fremskaffelse af ny kapital. Ressourcefordelingen skal ske ud fra virksomhedens overordnede mål. Man kan sige, at dette formål også fylder en del i landbruget. Det gør det af den årsag, at mange landmænd giver udtryk for, at de udelukkende laver budget for bankens skyld, og det er jo netop med det formål at få allokeret en vis mængde af ressourcer (likviditet) til virksomheden.

- **Effektivisering**
  Her handler det om at opgøre, om man gør de rigtige ting. Det vil sige, der skal tages stilling til, hvordan der skal produceres. Skal man selv producere korn, eller skal man få andre til det, og i så fald hvilken form for udlicitering af kornproduktionen skal man anvende?

- **Koordinering/motivation**
  Bedriftens planer skal kommunikeres ud i organisationen og valideres. Budgetteringen kan anvendes til at inddrage medarbejdere, give medarbejderne medbestemmelse og medansvar for realisering af budgettet. Derudover kan det give medarbejderne viden om virksomheden, som kan øge forståelsen for virksomhedens situation og sammenhænge i virksomheden. Det er med til at skabe en fælles retning for virksomheden.

De fire punkter ovenfor udgør i al sin beskedenhed de væsentligste årsager til, at det overhovedet er relevant at beskæftige sig med budget og budgettering. Meget firkantet sagt er et budget nærmest ikke det papir værd, som det er skrevet på, hvis grundlaget ikke er budgettering. Og vel at mærke en budgettering, hvor dem, der skal udføre det, som budgettet fordrer, er involveret. For hvordan skal ejeren (som er den person, hvorfra alle forandringer i en landbrugsvirksomhed udspringer) planlægge, fordele ressourcer, effektivisere og koordinere med medarbejderne (økonomisk optimalt), hvis ikke han er involveret i processen frem mod planen = budgettet.

2.2 Det gode budget

Når man spørger rådgivere om, hvad et godt budget er, er svarene bl.a.,

- At det er et budget, hvor landmanden kan genkende sin hverdag. Altså et budget, hvor det, der foretages i dagligdagen, er afspejlet i budgettet.
- At det er et budget, hvor det nemt at genkende målene for virksomheden og kommunikere disse videre til medarbejderne.
- At landmanden har gjort noget aktivt og ændret nogle af de ting, som han selv kan påvirke, så det alt andet lige fører til et bedre resultat.
- At det skal være handlingsorienteret forstået på den måde, at det skal være let at se/aflæse, hvad der skal til for at nå målene
- At det er et budget, der matcher de behov, som landmanden har.
- At det ikke nødvendigvis er et budget, som enten ”stemmer” eller kun har små afvigelser ved budgetårets afslutning.

Uanset hvilken budgetteringsmodel, der anvendes, så skal det gode budget være ledelsens beslutningsgrundlag for det kommende år. Og med udgangspunkt i den enkelte leders styringsbehov skal budgettet indeholde de informationer, som er nødvendige at kunne følge op på i løbet af budgetåret – f.eks. via en budgetopfølgning – med henblik på at sikre, at man når målene, som var udgangspunktet for budgettets resultat. Pointen er, at definitionen på det gode budget afhænger af, hvad det skal bruges til. Altså skal budgetteringsprocessen og resultatet heraf (budgettet) tage udgangspunkt i den enkelte leders behov.

3 BEHOV FOR BUDGET OG BUDGETOPGØLGNING

De interviewede landmænd giver udtryk for, at årsagen til, at de får lavet et budget, er, at det giver ro at have en plan. Vel at mærke en plan, hvor man kender de økonomiske konsekvenser af de forudsætninger, som planen bygger på. De bruger altså budgettet som et økonomisk styringsredskab. Umiddelbart er det altså ”planlægningsopgaven” som nævnt ovenfor, der står højest på dagsordenen hos landmændene. En landmand nævner også, at budgettets produktionstekniske forudsætninger anvendes i kommunikationen med medarbejderne.

Samtidig er der mange, der giver udtryk for, at især kapacitetsomkostninger er svære at budgettere og styre. Der er tilmed flere, der anser kapacitetsomkostninger som værende faste. Det er vel at mærke landbru-

gets definition af kapacitetsomkostninger, der henvises til i denne sammenhæng. Alene her går det galt, idet flere af kapacitetsomkostningerne er det, man i andre brancher vil kalde ”Variable omkostninger”. Det handler nok i højere grad om, at der mangler forståelsesmæssige kompetencer for, hvordan og hvorfor kapacitetsomkostninger opstår. Hvis man ikke kender årsagen til, at man har en given omkostning til f.eks. vedligehold, har man heller ikke forudsætningen for at gøre noget ved det.

En af de interviewede rådgivere fortæller, at i 80’erne, hvor dele af landbruget kom under pres, blev det at lave budget forbundet med at have dårlig økonomi og være i krise. Det er rådgiverens oplevelse, at det er den holdning, der fortsat er grundlæggende for de fleste landmænds syn på det at lave budget. Dette kommer også til udtryk hos nogle af de interviewede landmænd.

Et argument, der ofte høres er, at der ikke er nogen grund til at lave et budget, for det passer jo alligevel aldrig. ”*Hvem kan forudsige et resultat med 100 % sikkerhed?? Og priserne er jo allerede ændret, inden budgetåret er begyndt og så er arbejdet med budgettet jo spildt*.” ”*Budgettet er slet ikke fleksibelt nok i forhold til virkeligheden, hvor priser stiger og falder i løbet af et år”.* På baggrund af dette vælger mange at se budgettet som en tidskrævende og omkostningstung opgave, som ikke kan bruges til ret meget, og mange vælger at kritisere den budgetteringsmodel, som anvendes.

Vores påstand er, at uanset hvilken budgetteringsmodel som anvendes, da vil man aldrig kunne udarbejde et budget, som vil passe *”100 %”*, og man vil heller aldrig være i stand til at forudse prisjusteringer 100 %.

Hvis behovet er, at man meget præcist vil kunne forudsige det økonomiske resultat, da skal man gøre sig klart, at så vil der være behov for at arbejde med budgetteringsprocessen løbende. Det er i virkeligheden budgettets periode, som man har brug for at justere på. Der findes budgetteringsmodeller, der forsøger at adressere denne problemstilling, og de gennemgås også i denne rapport.

Derfor skal man gøre sig klart, hvad man gerne vil bruge budgettet til. Altså hvad er formålet med budgettet. Og denne forventningsafstemning mellem f.eks. rådgiver og kunde er meget vigtig at foretage. Hvad er vigtig viden for den, der skal bruge budgettet? Hvad er det for en budgetteringsmodel, der passer til de behov? Og hvad stiller det af krav til data og databehandling?

Det er også vores påstand, at når en del landmænd har den opfattelse, at budget og budgetopfølgninger er tidskrævende, omkostningstung og kriserelateret, så er det, fordi man dels ikke har foretaget en forventningsafstemning og dels ikke har kendskab til, hvad formålet med et budget i virkeligheden er, og hvad budgetteringsprocessen egentlig omfatter.

Hvis man er pessimistisk, kan man altså konkludere, at det er en kulturændring, der skal til for at vende budget fra noget negativt og kriserelateret til noget positivt, anvendeligt og værdifuldt for selv dygtige landmænd.

4 TRADITIONEL BUDGETTERING

I landbruget er den mest benyttede praksis traditionel budgettering, hvor der udarbejdes et produktionsbudget, resultatbudget, likviditetsbudget osv. for et år ad gangen. Perioden følger altid den periode, der laves regnskab for. Det vil sige, hvis man laver regnskaber for et kalenderår (1. januar – 31. december), laver man også budget for den periode.

I den traditionelle budgettering er de(t) strategiske mål udgangspunkt for udarbejdelsen af budgettet. Der findes en række forskellige beskrivelser af elementerne i den traditionelle budgettering.

Budgettering

Budgetprocessen er typisk inddelt i to faser.

1. Man starter med den passive fase, hvor man laver en prognose for budgetperioden uden, at der laves ændringer/forandringer. Man tager som regel udgangspunkt i resultaterne fra de seneste opgjorte perioder (f.eks. sidste års regnskab eller forventet resultat for indeværende år).

2. Herefter kommer den aktive fase, som kan inddeles i to faser:

    a. Den første fase er den vigtigste fase. Det er i denne fase at budgetteringen rigtigt begynder. Og det er i denne fase hvor værdien af budgettet og den efterfølgende budgetopfølgning skabes (eller begrænses). Et af budgettets formål er at inspirere ledelsen til refleksion og handlingsforbedring (Melander et al 2014). Det sker i denne fase, hvor ledelsen drøfter nye ideer og tiltag. Der inkluderes de strategiske mål for virksomheden, og nye muligheder og begrænsninger afdækkes. Der overvejes prioriteringer imellem det kommende års indsatser i forhold til de overordnede mål, de økonomiske konsekvenser og virksomhedens muligheder. Denne fase afsluttes med en prioritering imellem indsatserne og en beslutning om hvilke mål, der skal fokuseres på i det kommende år. De overvejelser, som man har gjort sig under vejs under prioriteringerne og tilvalg af mål, har afdækket nogle forudsætninger. Fasen afsluttes med en beskrivelse af mål, indsatser og ikke mindst forudsætningerne for, hvorfor der lige præcis er sket en prioritering af disse mål og indsatser. Disse forudsætninger er særdeles vigtige at fastholde, da det vil være dem, der skal tages udgangspunkt i de efterfølgende budgetopfølgninger. Denne fase giver ledelsen en enestående mulighed for at opsøge og tage stilling til de problemstillinger og muligheder, som virksomheden står overfor.
    b. I den næste fase indregner man de ændringer/forandringer, som ledelsen i virksomheden ønsker og har beskrevet i den første aktive fase. Det betyder, at man aktivt tager stilling til forudsætningerne i budgettet. Det kan være produktivitetsmål, f.eks. hvor mange kg mælk forventer vi, at køerne giver det kommende år, hvor mange grise forventer vi at producere givet det forventede antal søer, og hvor stort et udbytte regner vi med at få i marken fordelt på de forskellige afgrøder. Heri kan der også ligge en forventning om en stigning i produktiviteten i løbet af budgetåret.

Når omkostninger skal budgetteres, tager man udgangspunkt i varesalget (aktivitetsniveauet). Det vil sige salget af slagtesvin, mælk, korn osv. Ud fra det budgetteres foderforbrug, løn osv. på baggrund af forventninger om, hvor meget foder, arbejdskraft osv., der skal bruges for at kunne producere den forventede mængde. Der laves budget for indkøb, som indgår i likviditetsbudgettet.

I forbindelse med fastlæggelse af budgetmål tager man altså aktivt stilling til f.eks. forventet foderforbrug og sammensætning af foderet, som i mange tilfælde er afhængig/påvirket af forventningen til ydelse, udbytte osv.

Der skal også fastsættes budgetmål for de kontante kapacitetsomkostninger og investeringer, som gør det muligt at budgettere afskrivninger og renteomkostninger. I praksis er den mest udbredte

metode til budgettering af kapacitetsomkostningerne er meget passiv, da det typisk foregår via kopi af foregående års omkostninger, og der reguleres udelukkende, hvis der er forventes store ændringer, f.eks. ansættelse af ny medarbejder, produktionsudvidelser eller lign. Hvis kapacitetsomkostningerne skal budgetteres aktivt, kræver det et stort kendskab til, hvorfor omkostningerne opstår. Det kan være via en detaljeret registrering af omkostninger, f.eks. pr. aktiv/ressource. Med udgangspunkt i dette og den forventede produktion er det muligt aktivt at tage stilling til det forventede niveau for kapacitetsomkostninger. Derudover er det nødvendigt i videst muligt omfang at planlægge større vedligeholdelsesopgaver for at kunne budgettere omkostninger til vedligehold. Dette er dog ikke unikt for den traditionelle budgetteringsmodel. Problemstillingen omkring vanskelighederne med budgettering af poster, som man kun har et begrænset kendskab til, vil være den samme i alle andre budgetteringsmetoder.

Det er også i den aktive fase, at ledelsen især er den udøvende kraft. Og optimalt inddrages medarbejdere, der har indflydelse på eller væsentligt kendskab til aktuelle problemstillinger. Det har minimum to fordele. For det første øger det motivationen i forhold til at nå budgettets mål, hvis man selv har været med til at sætte målene og været med til at bidrage til, hvordan målene nås. For det andet har landmand og medarbejdere typisk en særlig viden om virksomheden og virksomhedens evne til at præstere på et givent niveau, som kan være med til at kvalificere budgetprocessen og budgettet.

Involveringen af landmand og medarbejdere kan ske på mange forskellige måder. Det kan være, at landmanden (i samarbejde med medarbejdere) leverer en række udspecificerede mål og tilhørende forudsætninger til økonomikonsulenten, som udarbejder selve økonomibudgettet, eller at landmanden selv udarbejder hele budgettet igen i samarbejde med medarbejderne. Den rigtige løsning i det konkrete tilfælde afhænger helt af landmandens præferencer og evner. Det vigtige er, at involveringen sker for derigennem at sikre ejerskab, motivation og forståelse for, hvordan budgettets mål kan nås. Eller det er i hvert fald teoriens tese, at involvering i en eller anden form øger ejerskab og motivation hos dem, som budgettet egentligt gælder for.

Budgetprocessen er i praksis meget forskellig. Nogle landmænd udarbejder selv hele budgettet. Måske får økonomiassistent eller konsulent lov til at indtaste budgettet i Ø90. Andre landmænd beder (pga. krav fra banken) økonomikonsulenten om at udarbejde budgettet, som i nogle, men langt fra alle tilfælde beder landmandens produktionskonsulent(er) om at udarbejde et produktionsbudget. Her involveres landmanden kun i et lille omfang. Dertil kommer mange afarter inden for disse to ekstremer.

Budgetopfølgning

I løbet af året sammenligner man de realiserede resultater med budgettet, og herudfra evalueres præstationerne. Opfølgningen skal informere om man er på rette vej i forhold til virksomhedens mål for budgetåret. Der udarbejdes månedsvise eller kvartalsvise budgetopfølgninger hvor der kan være en varierende grad af detaljering – alt afhængig af, hvor årets fokusområder er. Der hvor der er væsentlige afvigelser, skal der undersøges årsager til afvigelserne. Det kan fx ske med udgangspunkt i budgettets forudsætninger, som kan vise at fx en budgetteret handling ikke har fundet sted i den pågældende periode, eller at en forudsat pris eller mængde ikke er opnået i perioden. Formålet med budgetopfølgningerne er også at give inspiration til korrigerende handlinger eller til nye initiativer.

4.1 Vurdering af traditionel budgettering

Fordelen ved metoden er, at der er en detaljeret planlægning af salg, indkøb og produktion. Dermed er koordinationen[1] mellem de tre også sikret. Når der er sammenhæng mellem det, der er budgetteret i henholdsvis salg-, indkøbs- og produktionsafdelingen, undgår man ressourcespild ved f.eks., at der indkøbes flere råvarer end, der er behov for i produktionen jf. produktionsafdelingens budget. Man undgår også, at produktion og indkøb har budgetteret med et anderledes produktudbud, end salgsafdelingen budgetterer med.

En af ulemperne er, at det forudsætter en høj grad af prognosesikkerhed på både mængder og priser. Derudover fremhæver flere kritikere, at den traditionelle budgettering er dyr og besværlig, at budgetter er for ufleksible, og at risikoen for suboptimering er for stor. Suboptimering sker, fordi de enkelte dele som regel budgetteres separat af f.eks. de forskellige konsulenter, der er tilknyttet virksomheden og først samles til sidst i det samlede budget for virksomheden. Suboptimering kan dog relativt nemt undgås, såfremt man husker, at budgetteringsprocessen altid skal tage udgangspunkt i virksomhedens strategiske mål, og at man også husker at sikre, at alle, der er involveret i budgetteringsprocessen, er tilstrækkeligt godt informeret om disse mål.

For at kunne foretage den detaljerede planlægning for alle dele af virksomheden kræves en mængde detaljerede data. I det store hele kræves stort set kvantum og enhedspris på alle indsatsfaktorer. Det virker umiddelbart ret voldsomt, men set i lyset af de forholdsvis detaljerede registreringer, der allerede findes i de fleste landbrugsvirksomheder, er merarbejdet ved at fremskaffe disse data begrænset. Det handler dybest set om at se frem i stedet for tilbage, hvilket alt andet lige er nemmere, når der er et niveau (for en given parameter) at tage udgangspunkt i.

Mange landmænd efterspørger overblik over den økonomiske status for deres virksomhed samtidig med, at de fleste landmænd er meget fokuserede på de produktionstekniske resultater. Sidstnævnte skyldes i høj grad en årelang tradition for at måle godt landmandskab på produktionstekniske nøgletal som ydelse, udbytte, antal grise pr. årsso ol. I relation til den økonomiske status er det for de fleste et begreb, der først har vundet indpas de senere år i takt med, at pengeinstitutter og andre kreditgivere stiller krav til en vis form for indtjening på driften.

Derudover efterspørger de interviewede landmænd en større forståelse af de tværfaglige sammenhænge, når budgettet først er udarbejdet. Det kan f.eks. være, når kvægrådgiveren anbefaler en alternativ fodersammensætning, så vil det have en betydning på likviditet og resultat. Det bør kvægrådgiveren være opmærksom på i forhold til det budget, som vedkommende har bidraget til tidligere i processen.

Det traditionelle budget (og budgetopfølgning) kan efter vores mening løse alle dele af landmændenes efterspørgsel. En af årsagerne er netop detaljeringsgraden, som tidligere er beskrevet. Et traditionelt budget bygger jo netop på de produktionstekniske oplysninger – eller i hvert fald forventningen til dem. Dermed er det også en forudsætning, at der er styr på de tværfaglige sammenhænge. Og i sidste ende munder det ud et økonomisk resultat – en bundlinje.

Kunsten er imidlertid ikke at miste overblikket og fortabe sig i detaljer. Det gælder både i forbindelse med budgettet og budgetteringen og måske især ved budgetopfølgningen. Det har nok desværre været en tendens i landbruget.

[1] Koordination er beskrevet som et af formålene med budgettet i afsnit 2.

5 RULLENDE BUDGET

Et af de helt store kritikpunkter ved det traditionelle budget er, at det som beskrevet i det foregående afsnit dækker et år. Når man når hen mod slutningen af budgetåret (4. kvartal), er man i den situation, at der dybest ikke er planlagt mere end nogle få måneder frem. I hvert fald for så vidt gælder den økonomiske planlægning. Desuden kan der i løbet af året forekomme væsentlige ændringer i de oprindelige forudsætninger, f.eks. i form af justeringer på priser, som vil have en væsentlig indflydelse på årets forventede resultat.

Nogle løser det ved lave det, der kaldes et rullende budget. Det vil sige, at når en måned eller et kvartal er gået, foretager man eventuelt korrektion for allerede budgetterede perioder og udarbejder budget for yderligere en måned eller et kvartal. Det betyder, at man hele tiden har budget for et år frem.

5.1 Vurdering af rullende budget

En af fordelene ved rullende budget er, at man ofte forholder sig til forudsætningerne i budgettet og tilpasser disse løbende. Deri ligger også en af ulemperne. Der går alt andet lige mere tid med rullende budgetter i forhold til de traditionelle budgetter, fordi der enten måneds- eller kvartalsvis skal opdateres og laves nyt budget. Arbejdet er selvfølgelig ikke lige stort hver gang, og hvert ”rul” svarer ikke til at lave et årsbudget (som i det traditionelle budget). Det kommer bl.a. an på, hvor meget forudsætningerne har ændret sig siden sidst. Alt andet lige skal der dog bruges flere ressourcer på rullende budget fremfor et traditionelt budget.

Pengeinstitutternes fokus på bevilling og likviditet gør begrebet rullende budgetter problematiske, hvis vi antager, at vi ændrer forudsætninger i budgettet indenfor den periode, der er bevilliget for. Bankerne mener ikke, at der skal ske en bevilling hyppigere end den nu typiske én gang pr. år. Dette vil alt andet lige også betyde flere omkostninger for landmanden.

De adspurgte landmænd efterspurgte ikke egentlige rullende budgetter. Dog var der et ønske om at kende likviditetsbehovet for det kommende år tidligere end umiddelbart inden starten på et år. Dette handler måske mere om tidspunktet for budgetudarbejdelsen.

Men en mulig løsning kunne også være at anvende funktionaliteten *Forventet resultat* med udgangspunkt i f.eks. perioderegnskabet for tredje kvartal. Dermed har man et udgangspunkt for forventet likviditetsudvikling pr. 31.12. Med mindre der er planlagt væsentlige ændringer for det kommende år, vil man med udgangspunkt i de realiserede data for indeværende års første kvartal have et godt grundlag for at vurdere likviditetsbehovet de næste 6 måneder pr. 30.9, altså frem til og med 31.3.

Det fremadrettede overblik sikrer landmændene sig typisk i form af 5-årsbudgetter.

6 BALANCED SCORECARD

6.1 Det oprindelige Balanced Scorecard

Balanced Scorecard blev introduceret af Robert Kaplan og David Norton i 1992. Den oprindelige idé med begrebet ”Balanced Scorecard” (herefter benævnt BSC) var lige netop balance (Larsen 2000).

Balance mellem både kortsigtede og langsigtede mål.
Balance mellem finansielle og ikke-finansielle mål.
Balance mellem eksterne og interne præstationsmål.
Målet med det er at fastholde balance mellem fokus på det økonomiske afkast af tidligere handlinger og fokus på de elementer, der fører til det fremtidige økonomiske afkast.

BSC består af fire dimensioner, som altså skal have en balanceret vægtning.
De fire er:

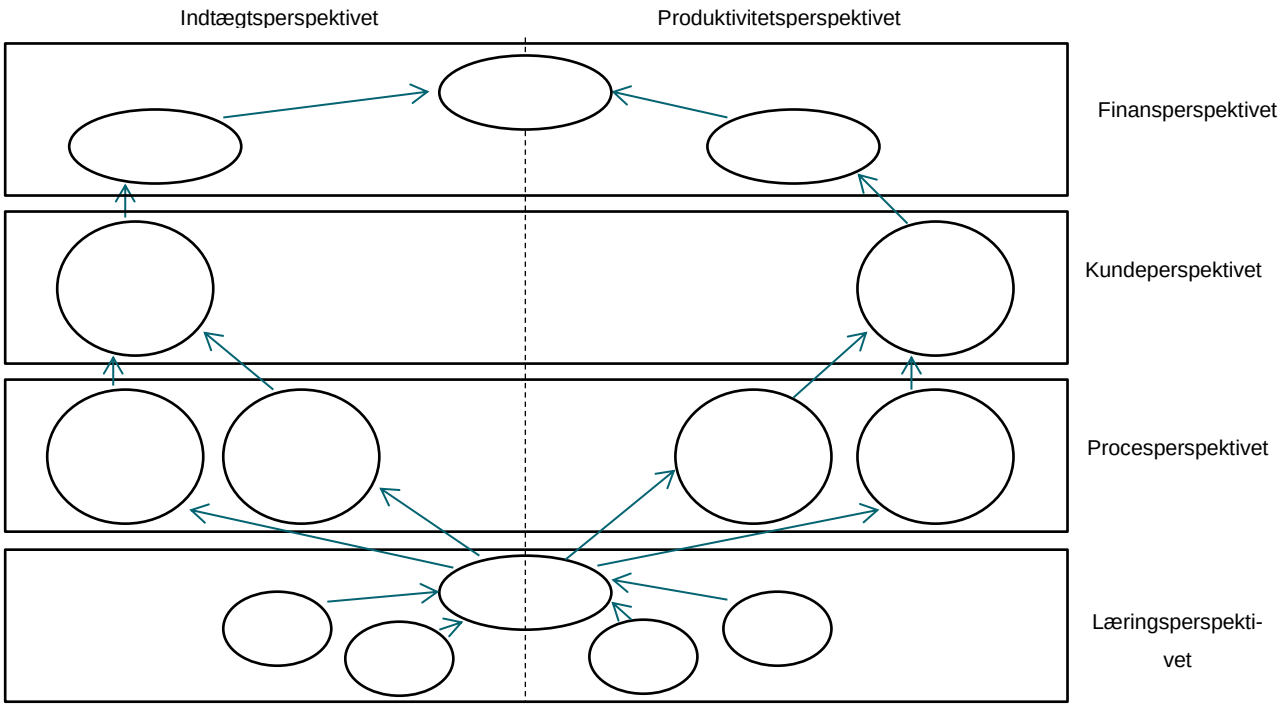
1. Det finansielle perspektiv
2. Kundeperspektiv
3. Interne forretningsprocesser
4. Innovations- og læringsperspektiv

6.2 Balanced scorecard i dag

Siden udviklingen af den første version af BSC er der sket nogle ændringer (Larsen 2000). Det mest centrale er, at alle fire dimensioner nu er bundet op på én strategisk vision. Det vil sige, at alle de forskellige mål, der opstilles inden for hver af de fire dimensioner, skal give ledelsen et billede af, om ”vi er på rette vej” i forhold til at nå det strategiske mål. BSC bliver nu set som en metode til at kommunikere virksomhedens strategi til hele organisationen ved at illustrere en nedbrydning af strategien i delmål, som kan anvendes til opfølgning på et operationelt niveau.

For at det kan lade sig gøre at binde alle fire dimensioner op på virksomhedens strategi, skal dimensionerne indbyrdes relateres til hinanden. Det førte til idéen med at binde de fire dimensioner i en strategikæde, som bygger på antagelsen om en række årsags-virknings sammenhænge.

Fadderne til BSC angiver selv, at udviklingen i konceptet skyldes et ønske om at ændre BSC fra et målesystem til et managementsystem (ledelsessystem). Det har dog haft konsekvenser for balancen, som i højere grad er skiftet ud med et hierarki.



Figur 1. Målhierarki i BSC. Kilde Egen bearbejdning efter Larsen, 2000, s. 91

Når BSC i dag bliver visualiseret, sker det ofte ved hjælp af figurer som figur 1. Ifølge Kaplan og Norton (jf. Larsen, 2000) er BSC et værktøj til strategiimplementering, men ikke til strategiformulering. Meningen er altså, at man først tager fat i BSC, når strategien er lagt fast. Samtidig anføres det, at BSC ikke er et værktøj til præstationsmåling, men et værktøj til kommunikation, information og læring med virksomhedens strategi som overskrift. Man kan godt forestille sig, at det kræver stor ledelseskraft at holde fast i det (og overbevise medarbejderne om det), når opfølgningen på BSC (som det jo alt andet lige må være) sker på baggrund af det, medarbejderne har præsteret den seneste tid.

6.3 Processen i udarbejdelse af Balanced Scorecard

Når strategien er lagt fast, handler det om at nedbryde det strategiske mål i nøgletal indenfor hvert af de fire perspektiver. Som oftest vil en strategi været bundet op på et økonomisk nøgletal (det finansielle perspektiv). Dette nedbrydes i andre finansielle måltal, som der kan følges op på.

Parallelt med finansperspektivet skal der arbejdes med kundeperspektivet. Det vil sige, at man fastsætter nogle måltal for virksomhedens kunder (eller udvalgte kunder). Det kan f.eks. være i forhold til kundetilfredshed, mål for tilgang af nye kunder osv. Alt sammen under antagelsen af, at hvis virksomheden når disse måltal for kunderne, fører det til opnåelse af de økonomiske måltal (i finansperspektivet) og i sidste ende det strategiske mål.

Når de finansielle og kunderelaterede måltal er fastlagt, skal man i gang med at fastlægge mål for de interne processer. Igen er det antagelsen at opnåelse af disse måltal for de interne processer er en nødvendig forudsætning for at kunne opnå målsætningerne for finans- og kundeperspektivet og dermed det strategiske mål.

De interne processer handler dybest set, om den måde man vælger at gøre tingene på i dagligdagen. Det kan f.eks. være den måde, som man tilrettelægger malkningen af køerne på med forventningen om, at "når vi gør det på denne måde, så opnår vi den ydelse, som vi ønsker, og dermed den omsætning, som vi ønsker" osv.

Den sidste del af BSC er læringsperspektivet, hvor man skal sætte målsætninger for, hvilken læring og vækst der skal ske i virksomheden. Igen for at sikre opnåelse af de ovenstående perspektiver. Perspektivet omfatter de krav, der stilles til både medarbejderne og organisationens procedurer for også i fremtiden at kunne opfylde behov hos kunderne (og kommende kunder). Det kan f.eks. være krav til et vist niveau af hygiejne, når man går ind og ud af en svinestald for at undgå smittefare.

Det er centralt, at måltallene hele vejen gennem BSC nedbrydes fra de strategiske målsætninger til håndgribelige begreber, som medarbejderne kan anvende i det daglige. I sin yderste potens kan BSC nedbrydes i et personligt scorecard til samtlige medarbejdere.

6.4 Vurdering af Balanced scorecard

I sig selv er BSC ikke en decideret budgetteringsmodel, men hvis antagelsen om årsags-virkningssammenhængene holder, kan den (måske) erstatte et traditionelt budget. Denne antagelse er dog samtidig BSC's største problem, da antagelsen sjældent viser sig at holde i praksis.

Det er kun sjældent, at det viser sig, at hvis virksomheden sikrer sig det ønskede niveau af f.eks. kundetilfredshed, fører det direkte til en højere afkastningsgrad. Der kan ligge mange modstridende elementer i det. Det meste simple er, at det kan vise sig dyrt at opnå den kundetilfredshed, og at det er gået ud over rentabiliteten ved både produkterne og kunderne. Det samme gør sig gældende for en lang række andre ikke-finansielle mål. Vi kender det også fra landbruget, hvor gode præstationer på de produktionstekniske nøgletal ikke altid fører til et tilfredsstillende økonomisk resultat.

Kort og godt er årsag-virkningssammenhængen (kausaliteten) mellem finansielle og ikke-finansielle mål simpelthen ikke stærk nok til, at BSC kan gøre det ud for at dække de behov, der er hos virksomhedsejere i forbindelse med budget og budgettering[2].

Samtidig er det tvivlsomt, om hverken landmand eller måske især kreditgiver vil stille sig tilfreds med et Balanced Scorecard, som jo ikke indeholder et budget i traditionel forstand med resultatopgørelse, likviditetsbudget, balancebudget osv. For kreditgiverne handler det om, at de stiller en kreditramme til rådighed, som de gerne vil have en vis sikkerhed for, kan overholdes. Den manglende kausalitet mellem finansielle og ikke-finansielle nøgletal gør simpelthen, at sikkerheden for, at et vist niveau af f.eks. grise pr. årsso også fører til et givent finansielt mål[3], er for lav.

7 BEYOND BUDGETING

Kritikken af traditionelle budgetter (eller budgetter i det hele taget) er ikke ny og findes ikke kun i landbrugskredse. Sandalgaard og Bukh, 2016 beskriver, at allerede i begyndelsen af 1950'erne blev kritikken udtrykt for første gang. Kritikken handler bl.a. om, at det traditionelle budget fører til kortsigtede beslutninger, sub-

[2] Det er ikke ensbetydende med, at det ikke er relevant at følge op på ikke-finansielle nøgletal, men blot at man ikke alene kan forlade sig på de ikke-finansielle nøgletal, og at de pr automatik fører til de ønskede finansielle mål.
[3] Det kunne være en given afkastningsgrad.

optimeringer, underbudgettering (man kan også kalde det for lavt ambitionsniveau) osv. Dertil kommer anklager om, at et budget er forældet, så snart det er færdigt, fordi forudsætninger i dag ændrer sig oftere og mere end tidligere. Desuden er budgetter dyre og tidskrævende at udarbejde. Derfor har der i mange år været argumenteret for at afskaffe det traditionelle budget.

I stedet for det traditionelle budget har bl.a. Robin Fraser og Jeremy Hope (jf. Sandalgaard og Bukh, 2016) på baggrund af en række erfaringer fra forskellige virksomheder agiteret for Beyond Budgeting. Styringsmodellen i Beyond Budgeting er bygget op om bl.a. forecasting, relative mål og strategisk målstyring. Beyond Budgeting-modellen handler dog ikke kun om teknik, men også (og måske især) om ledelsesmæssige principper, der skal fremme en radikal decentralisering af organisationen. Det vil sige en organisation, hvor de enkelte afdelinger/medarbejdere skal træffe stort set alle beslutninger selv.

Modellen har således to faser:

1. Implementeringen af mere tilpasningsdygtige processer (end det traditionelle budget). Formålet med denne fase er at gøre omkostninger i forbindelse med budgettering mindre og gøre evaluering af præstationerne (budgetopfølgningen) mere relevant.
2. Etablering af en radikal decentral organisationsmodel

Beyond budgeting er således ikke kun en anden metode til planlægning og opfølgning. Det er en helt anden måde at styre virksomheden på.

7.1 Fase 1: Implementering af tilpasningsdygtige processer

1. Rullende forecasting

Et af budgetteringens formål er som beskrevet i afsnit 2 planlægning. Derfor er rullende forecasting en af de vigtigste teknikker i Beyond Budgeting. Bemærk, at det ikke benævnes rullende budget. Rullende forecasting adskiller sig fra rullende budget ved, at forecastet ikke skal opfattes som et mål, som den budgetansvarliges præstationer vurderes på baggrund af. Det rullende forecast er alene bedste bud på, hvordan det forventes at gå i den kommende periode. Det minder meget om den passive fase i den traditionelle budgettering.

Ofte vil man dog lave rullende forecast på virksomhedens indtægter og omkostninger 5 kvartaler frem og ved et kvartals afslutning forecaste yderligere et kvartal frem (og opdatere forecastet for de 4 mellemliggende kvartaler). Det sikrer, at man hele tiden har forecasts, der rækker mindst et år frem. Meningen med løbende at opdatere forecastene er at sikre, at man indarbejder de ændringer, der sker i både omverdenen og internt i virksomheden.

Bemærk, at der ikke på noget tidspunkt udarbejdes et årsbudget, som vi kender det fra den traditionelle budgettering. Det er alene forecastene, der angiver den plan, der arbejdes ud fra.

2. Evaluering af præstationer baseret på benchmarking

I Beyond Budgeting anvender man benchmarking til at evaluere præstationerne og som grundlag for en eventuel præstationsaflønning. Der kan benchmarkes både eksternt (mod andre virksomheder) og internt (afdelinger i mellem). Der kan være mange konsekvenser for bl.a. motivation ved at anvende benchmarking som grundlag for vurdering af præstationerne. Det kan f.eks. være i relation til interne benchmarks, hvor der kan opstå suboptimering, hvis der bliver konkurrence mellem afdelinger til skade for virksomheden som helhed.

Det indeholder dog også en række fordele. Den ansvarlige ved f.eks. ikke på forhånd, hvilket mål der skal nås. Det afhænger jo af, hvordan sammenligningsgruppen klarer sig. Fortalerne for Beyond Budgeting argumenterer for, at det skærper motivationen til hele tiden at yde det optimale. Samtidig ses det som en fordel, at præstationerne vurderes på baggrund af et langsigtet mål, og som "fastsættes" af sammenlignelige enheder.

3. Bedre målstyring
I Beyond Budgeting mener man desuden, at det er vigtigt, at man breder målstyringen ud på flere parametre (KPI'er[4]). Ofte indgår BSC (læs mere herom ovenfor) som et element i at sikre, at målstyringen via benchmarking foregår på en bred vifte af KPI'er. Derudover indgår et vist element af subjektiv vurdering i evalueringen af præstationerne. Formålet er, at ledere og medarbejdere ikke skal holdes ansvarlige for ting, som de ikke har haft indflydelse på. I landbruget kan det f.eks. være afregningsprisen på mælk.

4. Styring efter trendkurver
Ved evalueringen af præstationer anvender man i Beyond Budgeting såkaldte trendkurver. Trendkurver beregnes løbende på baggrund af f.eks. 12 måneders glidende gennemsnit. En stigende trend er dermed udtryk for, at den seneste måned har været bedre end den tilsvarende måned året før. Kurven bliver dermed et udtryk for, at der fokus på forbedringer frem for budgetafvigelser.

7.2 Fase 2: Radikal decentral organisationsmodel

Her handler det dybest set om at give en meget høj grad af handlefrihed til de decentrale enheder (f.eks. de enkelte afdelinger i virksomheden). Styringselementerne, som nævnt ovenfor, skal dermed indrettes efter, at hver enhed skal evalueres hver for sig.

7.3 Vurdering af Beyond Budgeting

Der er næppe særligt mange virksomheder, som har implementeret Beyond Budgeting i sin helhed (Sandalgaard og Bukh, 2016). For mange virksomheder gør benchmarking-delen af Beyond Budgeting det svært at implementere fuldstændig simpelthen på grund af manglende sammenligningsgrundlag. Benchmarking mod andre virksomheder er sjældent muligt, og det kræver en vis størrelse at kunne anvende intern benchmarking. I landbruget er det dog en hel anden sag. Her er benchmarking på tværs af virksomheden en mangeårig tradition (man kan diskutere metoden hertil, men det er udenfor denne rapports formål).

En af årsagerne til den lave udbredelse er også, at Beyond Budgeting er en forholdsvis ressourcekrævende metode. Et af kritikpunkterne ved den traditionelle budgettering er, at det er dyrt. Beyond Budgeting løser heller ikke den problematik.

Hvis vi kigger på det helt overordnet, er det spørgsmålet, om landbruget i virkeligheden ikke har brugt mange af idéerne fra Beyond Budgeting i mange år. Blot uden at anvende betegnelsen. F.eks. er anvendelsen af benchmarking særdeles udbredt. Det gælder både finansielle og nok især ikke-finansielle mål (især produktionstekniske nøgletal).

Det er især brugen af de ikke-finansielle mål i Beyond Budgeting, som udgør et risikoelement, som der også blev argumenteret for i afsnit 6 om BSC. Mange virksomheder, der har forsøgt at gå denne vej, oplever, at det fjerner fokus fra det primære mål med virksomheden; at tjene penge[5] (Jakobsen 2017). Det vir-

[4] Key Performance Indicators
[5] Det er en antagelse, men som dog må antages at gælde de fleste virksomheder i et eller andet omfang

ker til, at de ikke-finansielle mål bliver mål i sig i stedet for et middel til at opnå det egentlige mål; et givent finansielt overskud.

Det virker alt sammen meget genkendeligt, når vi snakker landbrug. Det seneste årti har vist os, at det næppe er vejen frem, og at der er behov for i højere grad at have fokus på de finansielle mål (hvad enten vi kan lide det eller ej) og alene se de ikke-finansielle mål for præstationerne som et middel til at opnå de økonomiske resultater, der er i virksomheden.

De interviewede landmand angiver manglende likviditet som den største risiko for deres virksomhed. Beyond Budgeting kan være en metode til at følge op på enkelte indsatser, men vurderes i forhold til likviditetsstyring at være mangelfuld.

Benchmarking på budgetter efterspørges ikke – hverken af landmænd eller banker. Enkelte rådgivere synes det kunne være interessant. Landmændene vil derimod gerne have opfølgning på deres mål løbende – herunder en periodisk fremstillingspris.

Kravene til data er store i Beyond Budgeting. Til de rullende forecast er der stort set behov for de samme forudsætninger som i den traditionelle budgettering. Derudover er der behov for at indsamle data til benchmarkingen. Oveni dette kommer de data, der svarer til BSC i forbindelse med målstyringen. De to sidstnævnte er data, som ikke findes i dag, og som derfor skal oparbejdes fra bunden.

8 ACTIVITY BASED (COSTING AND) BUDGETING

8.1 Activity Based Costing

Activity Based Costing (herefter benævnt ABC) opstod i midten af 1980'erne i USA i kølvandet på en kritik af de traditionelle regnskabssystemer[6] (Bukh og Israelsen 2003). Kritikken handler om, at de traditionelle systemer ikke giver ledelsen den information, som er nødvendig for at kunne planlægge, styre og træffe beslutninger. Kritikken går især på, at de traditionelle regnskabssystemer ikke giver et retvisende billede af de faktiske produktionsomkostninger for det enkelte produkt i takt med, at produkter og serviceudbuddet bliver mere og mere varieret (Kaplan & Cooper, 1998).

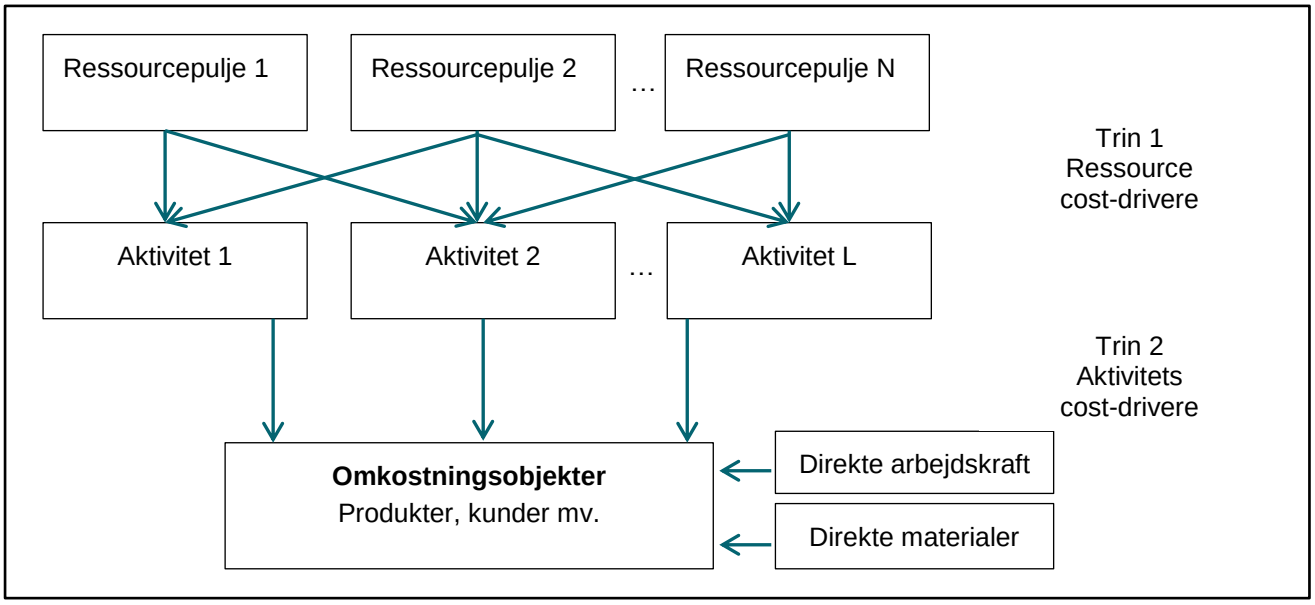
I virkeligheden handler det om, at ledelsen i en virksomhed har behov for at vide, om det er rentabelt at producere et givent produkt på den måde, som produktion osv. er tilrettelagt på. Det samme gør sig gældende i forhold til den enkelte kunde. Her handler det om at finde ud af, om virksomheden tjener penge på at sælge produkter til en given kunde. Det er alt andet lige sværere at opgøre jo flere produkter og kunder, virksomheden har, fordi udgifter ikke nødvendigvis er direkte relateret til ét produkt eller én kunde.

Det grundlæggende formål med ABC at fordele omkostninger på produkter og kunder, så det afspejler det enkelte produkt og/eller kundes træk på ressourcerne. Her handler det i sagens natur ikke om de direkte omkostninger (variable omkostninger), men i stedet om indirekte omkostninger (kapacitetsomkostninger). De indirekte omkostninger kan ikke umiddelbart henføres til det enkelte produkt eller den enkelte kunde, og derfor må det ske via en fordelingsnøgle. Det er her, at kritikerne af de traditionelle regnskabssystemer mener, at det går galt, fordi de indirekte omkostninger henføres upræcist til et produkt. Det sker, fordi produktets belastning/træk på aktiviteten ikke afspejles i fordelingsnøglen.

[6] I dette begreb ligger både traditionelle fordelingsregnskaber (full cost fordelinger) og dækningsbidragsregnskaber.

Hovedreglen i ABC er, at hovedparten af de aktiviteter, der er i en virksomhed, er der for at sikre produktion og salg af produkter, og at de derfor skal henføres til produkterne og kunderne i forhold til trækket på aktiviteten. Derfor vil man oftest se, at ABC viser, at produkter med lille volumen belaster ressourcerne mere end det vil fremgå af et traditionelt fordelingsregnskab eller dækningsbidragssystem, hvor fordelinger af indirekte omkostninger sker proportionalt med antal produceret (aktiviteten).

I ABC er hovedfokus på aktiviteter, som illustreret i nedenstående figur.



Figur 2. Grundstrukturen i ABC (Kilde: egen bearbejdning på baggrund af Kaplan & Cooper 1998, s. 84)

I realiteten er den første opgave (trin 0) at inddele omkostningerne i først direkte og indirekte omkostninger, og dernæst inddele de indirekte omkostninger i ressourcepuljer. Der er ingen opskrift på, hvordan det skal gøres. Det kan dog være givtigt, at en pulje består af omkostninger, der er forholdsvis homogene med hensyn til variabilitet og reversibilitet i forhold til aktiviteterne. Derudover skal man også identificere, hvilke aktiviteter der udføres i virksomheden.

Variabilitet er et udtryk for, i hvor høj grad forbruget af en ressource varierer med aktiviteten. Jo større grad af variabilitet, jo nemmere er det at tilpasse ressourcen til aktiviteten.

Reversibilitet er afgørende for, om en omkostning kan sænkes og hvor hurtigt, hvis aktivitetsniveauet falder. Overordnet set er anlægsomkostninger (f.eks. afskrivninger) kun reversible, hvis der findes et marked for brugt kapacitet. Det gør sig typisk gældende for maskiner, mens anlægsomkostninger på bygninger er langt mindre reversible (eller mere irreversible).

Trin 1 handler om at fordele ressourceomkostninger til de aktiviteter, som udføres. Her ser vi altså omkostninger fra en anden vinkel end normalt. I stedet for at have fokus på, hvor høje lønomkostningerne eller energiomkostningerne er, ser vi nu på, hvilke omkostninger der er i forbindelse med f.eks. fodring, malkning osv. For hver ressourcepulje, som anvendes i forbindelse med en given aktivitet, handler det om at finde det, der driver (ressource)omkostningerne til aktiviteterne.

Eksempel
For lønomkostninger kan det være ved, at medarbejderne registrerer tid til hver aktivitet eller estimerer, hvor stor del af tiden der går med de forskellige aktiviteter, som de deltager i. Tid er altså ressourcecost-driveren for lønomkostningerne. Og så fremdeles for de øvrige ressourcepuljer.

I trin 2 fordeles aktivitetsomkostninger til omkostningsobjekterne. Det sker via aktivitetscost-drivere, som er udtryk for omkostningsobjekternes træk på aktiviteterne. Det er i dette trin, at der er den største forskel til de traditionelle fordelingsregnskaber. Dels anvendes der andre omkostningsobjekter end produkter, og dels er cost-driveren (fordelingsnøglen) et udtryk for omkostningsobjektets reelle ressourcetræk på aktiviteterne. Dermed er de traditionelle fordelingsnøgler, som er proportionale med produktmængden, sjældent anvendelige.

Der er tre forskellige typer af aktivitetscost-drivere, som varierer i præcision og målingsomkostninger.

1. *Transaktionsdriver* er udtryk for det antal gange en aktivitet udføres. Den kan anvendes, når alle omkostningsobjekter (f.eks. alle produkter eller alle kunder) trækker på aktiviteten på samme måde. Det kan f.eks. være antal gange, der fodres, hvis det tager lige lang tid at fodre alle dyregrupper. (Antagelse: Fodring er en aktivitet, og dyregruppe er omkostningsobjektet (produkt))
2. *Varighedsdriver* er udtryk for den tid, som det tager at udføre en aktivitet. Den anvendes, når der er variation i, hvor lang tid der anvendes på en aktivitet ved de enkelte omkostningsobjekter. Hvis vi skal genbruge eksemplet fra punkt 1, skal varighed anvendes som cost-driver, hvis der er forskel på, hvor lang tid det tager at fodre de forskellige dyregrupper.
3. *Direkte måling* anvendes, når hverken antal gange eller varighed afspejler omkostningsobjektets reelle træk på aktiviteten. Her anvender man faktiske registreringer. Det kan f.eks. være, hvis fodringen af den enkelte dyregruppe varierer meget i tid fra den ene dag til den anden.

De tre typer af cost-drivere varierer som nævnt i præcision og målingsomkostning, hvor den første, transaktionsdriver, er den mindst præcise, men også den mindst omkostningstunge at måle. Det modsatte gør sig gældende for direkte måling. Det er vurdering fra tilfælde til tilfælde, hvilken type cost-driver der er mest hensigtsmæssig.

8.2 Activity Based Budgeting

Processen i Activity Based Budgeting (herefter benævnt ABB) er stort set ABC i omvendt rækkefølge (Kaplan & Cooper). I hovedtræk handler det om at:

1. Estimere budgetperiodens forventede produktions- og salgsmængder for hvert produkt og kunde
2. Forecaste efterspørgslen efter aktiviteter i virksomheden givet punkt 1
3. Beregne efterspørgslen efter ressourcer for at kunne udføre aktiviteterne fra punkt 2.
4. Fastlægge det faktiske totale ressourceudbud for at kunne opfylde efterspørgslen
5. Bestemme aktiviteternes (praktiske) kapacitet.

De fire første punkter er nogenlunde selvforklarende og til at gå til, når virksomheden har arbejdet med ABC. Punkt 5 kræver til gengæld en uddybende forklaring og illustreres bedst ved et eksempel.

Eksempel
Det er estimeret, at efterspørgslen efter aktivitet A er 10 enheder. Aktivitet A kræver ressourcerne K og P. A anvender K 2 gange, hver gang aktiviteten skal udføres, og P 3 gange. Det krævede udbud af disse kan beregnes til henholdsvis 22 og 36 (K og P er ikke fuldt ud proportionale med aktiviteten). Den praktiske kapacitet for aktivitet A er således 22/2 = 11 enheder (36/3 = 12). Den (forventede) anvendte kapacitet er som anført 10. Dermed er der en ubrugt kapacitet på 1 enhed. Ressourcen P har en ubrugt kapacitet på 36 – 33 (3x11) = 3.

I ABB er der således to typer af kapacitet. Der er kapacitet på aktivitetsniveau og kapacitet på ressourceniveauet. Bemærk, at ressourcen (i dette tilfælde P og K) ikke skal "betale for", at aktiviteten (A) har ubrugt kapacitet, og omvendt skal aktiviteten ikke betale for, at ressourcen har ubrugt kapacitet. Et eksempel fra landbruget er den i nogle tilfælde lidt for store mejetærsker (ressource), som har en vis mængde ubrugt kapacitet. I ABC- og ABB-teorien skal hverken aktiviteten (det kunne være "høst") eller marken (det kunne være omkostningsobjektet) betale for den ubrugte kapacitet på mejetærskeren.

Det er ikke ensbetydende med, at den ubrugte kapacitet ikke skal belaste omkostningsregnskabet, men der skal være en "konto" til ubrugt kapacitet. Ubrugt kapacitet er i sagens natur noget, som bør minimeres.

I forbindelse med budgetteringen er det helt naturligt at tænke i forbedringer. I ABB foregår det via cost-driverne. F.eks. kan man have en forventning om at øge produktiviteten, så der kun er efterspørgsel efter aktivitet A på 9 enheder fremfor 10 som i eksemplet ovenfor. Der kan også være en forventning om, at man kun kommer til at bruge henholdsvis ressource K og P 1,9 og 2,8 gange. Det er vigtigt, at man nøje undersøger, om forbedringerne er opnåelige, før man indregner det i budgettet. Selv små ændringer i cost-driverne kan have stor betydning for det samlede budget.

Når det aktivitetsbaserede budget er fastlagt, kan man fastslå det forventede træk på ressourcerne. Det er nu muligt at se, om virksomheden har disse ressourcer til rådighed, og hvis ikke undersøge, om det er muligt at få det. Når det er sket, kan man via ABC-modellen beregne aktivitets cost-driverne for den kommende periode.

8.3 Vurdering af Activity Based Budgeting

ABC og ABB er generelt set mest anvendelige i virksomheder, hvor ressourcerne foretager gentagende aktiviteter. Det er typisk kendetegnende for mange landbrugsvirksomheder, hvor der er mere eller mindre faste opgaver, der skal udføres dagligt eller ugentligt, f.eks. fodring, fravænning af grise, inseminationer osv.

I og med, at de fleste landbrug kun har et eller ganske få produkter og kunder, virker det dog til, at man skyder gråspurve med kanoner ved at anvende ABC-modellen. Det er en tidskrævende proces at fastlægge cost-drivers osv. Der er behov for et stort datagrundlag med detaljerede registreringer og beregninger for en lang række parametre. Og lige så snart at et aktiv erstattes med et nyt, er det forfra.

Problemerne med præcisionen i fordeling af omkostninger handler i virkeligheden om, at virksomheden har (for) mange indirekte omkostninger. I stedet for at gribe til ABC-modellens noget omfattende arbejde med at fordele omkostninger, identificere cost-drivere osv. kan det være bedre givet ud at registrere sig ud af det, så omkostningerne i højere grad bliver direkte omkostninger. Meget kan løses ved at forfine bogføringen og anvende flere kontonumre, end man har været vant til. Det kan f.eks. være vedligeholdelsesomkostninger, som bogføres pr staldafsnit, pr maskine osv. i stedet for kun på stald og mark.

ABB er en kompleks opgave, som kræver meget detaljeret viden om produktiviteten og effektiviteten ved alle virksomhedens aktiviteter, forbrugsmønstret af samtlige ressourcer mv.

Det er dog især det faktum, at langt de fleste landbrugsvirksomheder typisk har ét produkt og én kunde (mejeri, slagteri), der gør, at vi ikke anbefaler, at ABC og ABB anvendes. Det er klart, at hvis virksomheden har flere produkter og/eller flere kunder, kan det tale for modellen.

Der er dog minimum et delelement fra ABB-modellen, som vi kan og bør anvende. Det er den sidste del af ABB-modellen vedr. fastlæggelse af praktisk kapacitet og den deraf følgende mulighed for at opgøre ubrugt kapacitet. Det vil også gøre det muligt at fordele omkostninger til driftsgrenene mere nuanceret. end det er tilfældet i dag. Det kan f.eks. være, at man kun fordeler omkostninger til driftsgrenene ud fra, hvor meget kapaciteterne anvendes, og at der oprettes en driftsgren til "ubrugt kapacitet" for derigennem at synliggøre, hvilke omkostninger der er forbundet med at have for meget kapacitet.
Et tænkt men oplagt eksempel kunne fx være en ny driftsgren kaldet *Maskinhuset*. Mange bedrifter har investeret i maskiner, der har ganske stor praktisk kapacitet, men som kun udnyttes i mindre grad. Der er altså en stor ubrugt kapacitet til rådighed i bedriften. Denne ledige kapacitet glemmes ofte fordi den ikke er synlig, men man betaler løbende for at have rådighed over kapaciteten. I dag vil man belaste driftsgrenen *Mark* med alle omkostninger, der er relateret til den mejetærsker, som står ubrugt hen i maskinhuset i de fleste uger på året. Og det gør man uanset, at driftsgrenen *Mark* kun anvender mejetærskeren i få af årets 52 uger. I stedet kunne man belaste *Mark* med den faktiske omkostning og den nye driftsgren *Maskinhuset* med den resterende omkostning. Derved vil det fremgå, hvor meget man betaler for at have den ledige kapacitet til rådighed.
I praksis kan det dog blive en stor opgave at opgøre den ubrugte kapacitet på alle ressourcer for slet ikke at tale om omkostningerne ved den ubrugte kapacitet.

9 TARGET COSTING (OG KAIZAN BUDGETTERING)

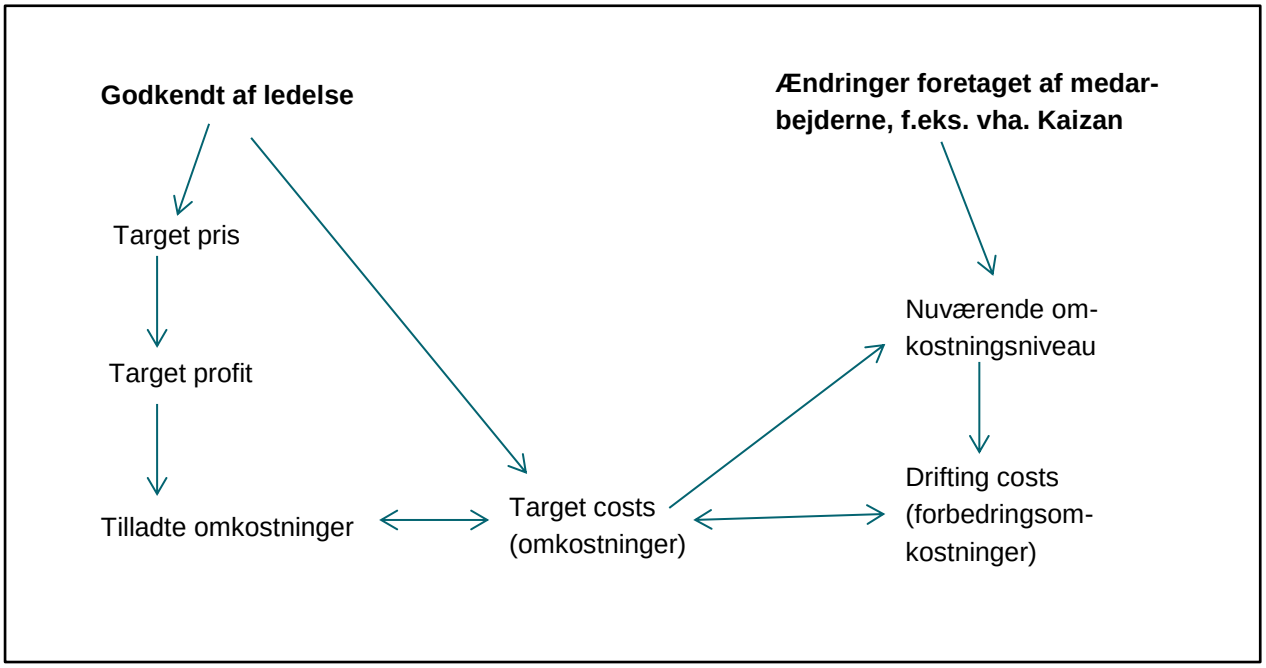
9.1 Target Costing

I alt sin enkelthed går Target Costing ud på at beregne og måle de omkostninger, som et givent produkt må koste at producere for, at virksomheden kan være konkurrencedygtig. Udgangspunktet er designfasen (af produktets funktioner), kontinuerte forbedringer (kaizan) og teamwork. Target costing er en måde til at se priser, kunder og omkostninger i et fremadskuende perspektiv fremfor de mere traditionelle kalkulations-principper, hvor der typisk anvendes (historiske) registreringer (Jack og Jones, 2008).

I Target costing tages der udgangspunkt i markedsprisen, når (mål for) produktionsomkostningerne fast-lægges. Det er i direkte modsætning til traditionelle kalkulationsprincipper, hvor produktionsomkostningerne danner udgangspunkt for en beregning af prisen (inkl. tillæg af avance).

Udregning af Target costs foregår ved: *Target costs = Pris – Profit*

Ligningen udtrykker idealet. I virkeligheden er sammenhængende nærmere som illustreret nedenfor



Kort fortalt er der tre trin (Jack og Jones, 2008)

1. Identificer target-pris
2. Beregn target.costs, der sikrer den ønskede profit
3. Design processer, der sikrer, at disse 'targets' nås

Da det sjældent sker, at de faktiske omkostninger til udvikle, producere, markedsføre og servicere et produkt er lig med (eller under) det fastlagte omkostningsmål, handler det altså om at finde ud af, hvordan man får lukket gabet mellem de faktiske omkostninger og omkostningsmålet.

I Target costing-teorien arbejdes der med to elementer (Friis, 1998)

1. Det handler om at sikre sig, at man ikke indbygger funktioner i produktet, som kunden ikke er interesseret i (at betale for) eller har behov for. Tanken er at undgå unødvendige funktioner, som gør produktet dyrere at producere. Dette element er den vigtigste del af Target costing. Det handler dybest set ikke om omkostningsminimering (som mange andre kalkulationsprincipper arbejder efter), men om omkostningsrationalisering (Jack og Jones, 2008). Med andre ord bliver omkostninger set som et resultat af kundernes behov/krav. Og der er ingen grund til at indbygge funktioner, som kunderne ikke har behov for, da det ikke forbedrer produktets konkurrenceevne, men alene gør det dyrere at producere.
2. Omkostninger fra hele produktets livscyklus indregnes i kalkulationerne. I de fleste andre kalkulationsteknikker er der typisk alene fokus på omkostninger forbundet med produktionen. I Target costing argumenterer man for, at et produkts livscyklus går fra, at det er udviklet, til det bliver kasseret. Man bør derfor også inddrage omkostninger til udvikling og afvikling af et produkt, når man laver omkostningskalkulationer.

I forhold til sidstnævnte får man formentlig den umiddelbare tanke, at den enkelte landmand ikke har udviklingsomkostninger i traditionel forstand, og at det derfor ikke er noget, som det er relevant at tage højde for. Ved nærmere eftertanke er det dog måske alligevel. Landmænd har jo kollektivt (godt nok for over hundrede år siden) besluttet at udlicitere udviklingen af produkterne til andre. Eller mere præcist besluttede de at

gå sammen om den udvikling. Det være sig både i andelsselskaber og i rådgivningssystemet. Den enkelte landmand mærker det bl.a. via produktions- og pesticidafgifter.

9.2 Kaizan-budgettering

Når man skal finde ud af, hvordan man skal fjerne gabet mellem target costs og de faktiske omkostninger bruger man i Target costing-teorien Kaizan-budgettering. Det er japansk omkostningsstyring, og den falder så naturligt for japanerne, at de fleste ikke er klar over, at det er det, de gør (Friis, 1998). Grundlæggende handler Kaizan budgettering om kontinuerlige forbedringer.

Der er to centrale elementer i Kaizan-budgettering:

1. Standardisering, fordi det er den bedste måde at sikre kvalitet og den mest omkostningseffektive måde at udføre et job på, og det gør muligt at måle præstationer
2. Alle kommer med forslag til (effektivitets)forbedringer, fordi man ifølge Kaizan-teorien ikke kan forbedre noget, som man ikke kender. Derfor er det centralt, at alle medarbejdere kommer med forbedringsforslag, fordi medarbejderne har den mest specifikke viden om en given opgave.

I Kaizan er der alene fokus på produktionsprocessen (Kaplan & Cooper, 1998). For at Kaizan-budgettering og omkostningsstyring er effektiv, skal medarbejdere løbende kende omkostninger på et ret detaljeret niveau. Formålet med det er dels, for at medarbejderne ved, hvilke omkostninger det er mest relevant at have fokus på, mens også for at de kan se, hvilken effekt allerede implementerede forbedringer har haft på omkostningerne.

9.3 Vurdering af Target costing

Idéen om Target Costing er besnærende for landbrug af flere årsager. For det første er modellen intuitivt nem at forstå. For det andet passer modellen godt til det velkendte faktum, at langt de fleste landbrugsvirksomhederne er pristagere. De har altså ikke i særlig udstrakt grad indflydelse på den pris, som de får for deres varer. Det vil sige, at et af leddene i den relativt simple ligning i afsnit 9.1 er mere eller mindre kendt/givet. Lidt groft sagt handler det derfor om, at virksomhedsejeren skal finde ud af, hvor stor profit han ønsker, og om det kan lade sig gøre at få omkostningerne tilpasset det, og i så fald hvordan.

Denne metode vender hele budgetteringen (og budgettet) på hovedet. Billedligt talt starter man altså med bundlinjen – hvor meget skal der stå der? Toplinjen (omsætningen) er i det store hele også givet. Der er selvfølgelig elementer omkring produktivitet og kvalitet, som der skal tages hensyn til, men det er forholdsvis nemt. I sidste ende handler det om at finde ud af om ”det i midten” – altså omkostningerne – kan tilpasses, så ligningen går op. I landbruget (eller i hvert fald i rådgivningen) har der i flere år været talt om, at det er vigtigt, at man som virksomhedsejer holder fokus der, hvor man har mulighed for at påvirke tingene. Det passer godt i Target costing, da det lige netop er omkostningerne, som virksomhedsejerne alt andet lige har størst indflydelse på.

Selv om mange landmænd (dog ikke alle) fortæller, at de ikke er landmænd for at tjene penge, så er det nødvendigt i et eller andet omfang. Om ikke andet så for at få lov til at blive ved med at være landmand og selvstændig. Target costing tvinger landmanden til at forholde sig til, at der skal tjenes penge. Samtidig tvinger metoden landmanden til at forholde sig til, at investeringer skal kunne betale sig (omkostninger i hele produktets livscyklus skal indregnes).

Endeligt anvender Target costing den relativt simple metodik:
”Undersøg, hvordan du opnår din target costs”

”Skaber alle processer (tilstrækkelig) værdi for slutproduktet?”
”Kan det gøres anderledes?”.

Metoden stiller ikke særlige krav til data, som ikke kan honoreres med de data, der er tilgængelige i dag.

10 BUDGETTERING AF KAPACITETSOMKOSTNINGER VIA KAPACITETSNET-VÆRK

Ofte hører man, at man ikke kan gøre noget ved kapacitetsomkostninger. De er der bare uanset, hvad vi gør. De omfattes kort sagt som faste omkostninger. Vores påstand er, at intet kunne være mere forkert. Kapacitetsomkostninger kan i høj grad styres. Det svære består i at have redskaberne (her tænkes mest på de forståelsesmæssige redskaber) til at gøre det.

Fremstillingen her tager udgangspunkt i Zakken Worres (Worre 1991) model for kapacitetsnetværk og metoder for budgettering af kapacitetsomkostninger som følge heraf.

For at der i en virksomhed kan udføres de aktiviteter, der skal til for, at virksomheden kan opnå de mål, der er, kræves kapaciteter (eller ressourcer, som er det begreb, der anvendes i ABC-modellen). Ved kapaciteter forstås her de produktionsfaktorer, som ikke er styret af aktivitetens mængde eller særpræg. Kapacitetsomkostninger er de omkostninger, som kapaciteter medfører.

Der er overordnet to typer af kapacitetsomkostninger:

1. Kontante kapacitetsomkostninger, som afholdes periodisk
2. Anlægsomkostninger, som er omkostninger, der rækker over flere perioder (f.eks. afskrivninger og renter)

10.1 Kapaciteter

Worre (1991) definerer 5 former for kapaciteter, som er inddelt i to overordnede kategorier.

Virksomhedens grundkapaciteter består af

1. Lokaliserings- og lokalekapacitet – jord, grunde og bygninger
2. Materielkapacitet – maskiner, driftsmidler, inventar, besætning osv.
3. Medarbejderkapacitet

Virksomhedens associerede kapaciteter består af

4. Supplerende og substituerende kapacitet købt ude fra
    a. Supplerende kapacitet er kapaciteter, som ikke er i virksomheden, og som må købes udefra, f.eks. konsulentydelser, maskinstation (f.eks. til høst, hvis virksomheden ikke selv har mejetærsker)
    b. Substituerende kapacitet er kapaciteter, som findes i virksomheden, men som man har marginale køb af. F.eks. vikarer i ferieperioder, maskinstation til at hjælpe i spidsbelastningsperiode (hvis man selv har en plov, men man kan ikke nå at pløje alt i tide, og derfor køber maskinstation til det resterende)
5. Rettigheder – f.eks. omkostninger til miljøgodkendelser

Med grundkapaciteterne kan der være følge- og funktionsomkostninger. For lokale- og materielkapacitet kan følgeomkostninger f.eks. være forsikringer, vedligeholdelse, ejendomsskatter osv. For medarbejderka-

paciteter kan følgeomkostninger være personaleforsikringer, omkostninger til personalemøder osv., mens funktionsomkostninger er omkostninger til arbejdstøj, værktøj osv.

Det er de tre grundkapaciteter, der skal dimensioneres og tilpasses aktiviteten. Det er altså grundkapaciteterne, der er i centrum, når udnyttelsen af kapaciteterne skal optimeres. Forbedringer på kapacitetsudnyttelse handler om at få så meget som muligt ud af de kapacitetsomkostninger, man i forvejen betaler.

For at få inspiration til forbedringer af kapacitetsomkostningerne skal man i sine registreringer relatere omkostninger til den enkelte kapacitet. Det kan f.eks. være at bruge et kontonummer pr. kapacitet til omkostninger til vedligehold.

Inden vi skal se nærmere på selve kapacitetsnetværket, er det væsentligt at introducere tre begreber, som er afgørende for kapacitetsomkostningernes styrbarhed. Det første er *variabilitet*. Det væsentlige her er omkostningens variabilitet med aktiviteten. Jo større grad af variabilitet, jo nemmere er det at tilpasse kapaciteten til aktiviteten. Kapacitetsomkostninger har generelt set mindre variabilitet end aktiviteten, men der er stor forskel på variabiliteten mellem disse omkostninger.

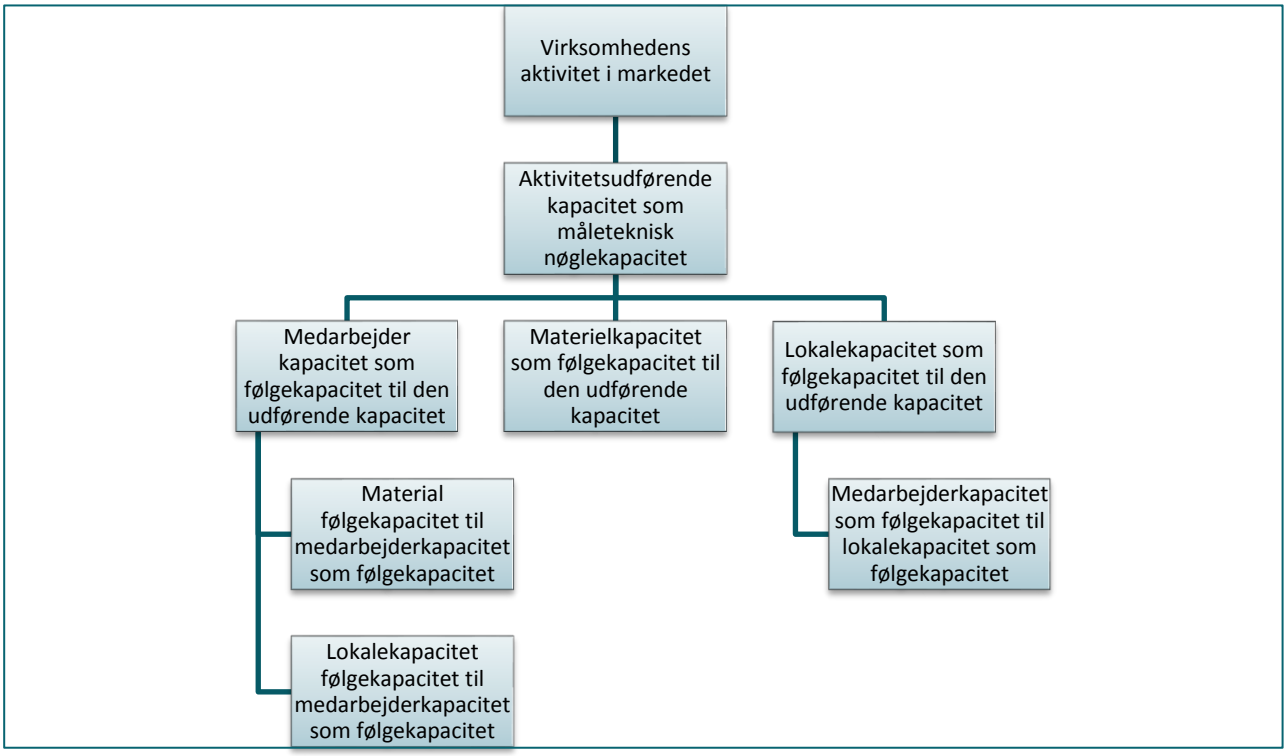
Det andet begreb er *reversibilitet*. En høj grad af reversibilitet øger styrbarheden. Reversibilitet er afgørende for, om en omkostning kan sænkes og hvor hurtigt, hvis aktivitetsniveauet falder. Overordnet set er anlægsomkostninger (f.eks. afskrivninger) kun reversible, hvis der findes et marked for brugt kapacitet. Det gør sig typisk gældende for maskiner, mens anlægsomkostninger på bygninger er langt mindre reversible (eller mere irreversible). Kontante kapacitetsomkostningers reversibilitet afhænger af f.eks. medarbejdernes opsigelsesfrister, leasingaftaler mv. Der kan være forskellige reversibilitet alt efter, hvilken medarbejder/medarbejdergruppe der er tale om.

For begge begreber handler det om at adskille regnskabsposter, som har væsentligt forskellige grader af variabilitet og reversibilitet. Det vil sige, at der skal anvendes forskellige kontonumre til omkostninger med forskellig variabilitet og reversibilitet.

Det tredje begreb er *målelighed*, som også er afgørende for kapacitetsomkostningers styrbarhed. Ikke overraskende gælder der, at i jo højere grad en omkostning er målelig, jo større er graden af styrbarhed. Helt overordnet gælder det, at en aktivitet kræver, at der udføres nogle opgaver. For at det kan lade sig gøre, skal der være nogle kapaciteter til rådighed, og disse kapaciteter betales med omkostninger. Spørgsmålet er, hvor nemt der er at spore, at en given aktivitet fører til givne omkostninger. Sporingsøvelsen går i gennem flere lag, som skitseret nedenfor, hvilket kan give udfordringer med omkostningernes målelighed i forhold til aktiviteten. Kort fortalt er man nødt til at spore kapacitetstrækket ved de opgaver, som udføres for ved en given aktivitet. For at man kan dimensionere en kapacitet så korrekt som muligt, er der behov for at vide, hvordan en aktivitet trækker på de forskellige kapaciteter. Heri består sporingsøvelsen i forhold til kapacitetstræk. Det gælder især for de kapaciteter, som har en høj grad af variabilitet med aktiviteten.

10.2 Kapacitetsnetværk

Nedenfor ses en principskitse af et kapacitetsnetværk (Worre 1991). Kapacitetsnetværket illustrerer den sammenhæng, der er mellem forskellige former for kapaciteter i en virksomhed, og dermed være med til at synliggøre, hvilke kapaciteter der kan/skal tilpasses, når aktivitetsniveauet ændres. I det efterfølgende forklares de centrale begreber i modellen, og hvordan den kan anvendes i forbindelse med budgettering.



Figur 3 Principskitse af et kapacitetsnetværk (Worre 1991)

En virksomhed består af flere kapacitetsnetværk. Ovenstående illustrerer én netværksdel, som styrer den dækningsbidragsgivende aktivitet. Det første begreb, som vi skal kigge nærmere på, er måleteknisk nøglekapacitet (f.eks. jorden eller besætningen), som er den af grundkapaciteterne i et delsystem, hvis kapacitetstræk styrer mængden af de primære opgaver, som er delsystemets formål.

Eksempel
I en mælkeproduktion er det antallet af køer, der styrer, hvor meget mælk der produceres, og dermed hvor stor aktivitet/produktion der er. Derfor er antallet af køer den måletekniske nøglekapacitet i en mælkeproduktion.

Øvrige kapaciteter er følgekapaciteter til den måletekniske nøglekapacitet (f.eks. jorden, besætningen). Det kan f.eks. være medarbejdere, materielle hjælpemidler (f.eks. inventar, fodervogne og traktorer) og de lokaler, hvor aktiviteten foregår (f.eks. stalden).

For at virksomheden kan producere det, der skaber dækningsbidrag, kræver det nogle kapaciteter. Grundidéen i kapacitetsnetværket er derfor at binde kapaciteterne op på den aktivitet, der skaber dækningsbidrag for at få et billede af, hvordan og hvorfor kapacitetsomkostningerne opstår.

I Worre 1991 beskrives en kvantificering af såkaldte belastningsenheder og kapacitetstrækenheder, som målenheder for hvor meget en given aktivitet belaster eller trækker på f.eks. kvadratmeter af en givent lokale (det svarer lidt til ressourcecost-drivere i ABC-modellen).

Selv uden denne kvantificering kan kapacitetsnetværket være med til at øge forståelsen for sammenhængene i virksomheden, og især for hvordan kapacitetsomkostningerne opstår. Sidstnævnte er en forudsætning for at kunne styre kapacitetsomkostningerne.

10.3 Budgettering af kapacitetsomkostninger

For at være i stand til at budgettere kapacitetsomkostninger på anden måde end den mest udbredte i landbruget, nemlig ”ca. det samme som sidste år”, kræver det en forståelse for og overblik over de kapacitetsnetværk, der er i virksomheden. Ved hjælp af kapacitetsnetværket finder man sammenhængene mellem aktiviteten og kapaciteterne og mellem de forskellige kapaciteter.

I den optimale situation kan man kvantificere disse sammenhænge via kapacitetstræk og belastningsenheder, men selv uden denne kvantificering kan kapacitetsnetværket kvalificere budgetteringen af kapacitetsomkostningerne. Især i situationer hvor aktivitetsniveauet ændres enten op eller ned.

Når man har opbygget et kapacitetsnetværk omkring en hovedaktivitet så som produktion af grise eller af mælk, er det meget tydeligt, at der er nogle kapaciteter, som er helt nødvendige for at kunne gennemføre produktionen. Nogle af kapaciteterne er helt afhængige af produktionens størrelse, og andre er nødvendige, men størrelsen på kapacitetstrækket er uafhængig af produktionsomfanget.

Første trin i budgettering af kapacitetsomkostningerne er at budgettere udnyttelsen af den måletekniske nøglekapacitet. Med andre ord skal produktionsomfanget budgetteres.

Der skal tages udgangspunkt i den praktiske kapacitet. Derefter kigges netværket igennem for årsager til, at den praktiske kapacitet *ikke* skal være budgetmålet. Man leder efter flaskehalse eller begrænsende faktorer så som medarbejderkapacitet eller begrænsninger i staldens forhold. Man kigger også i eventuelle hjælpenetværk så som netværket for foder. Er foderkvaliteten en begrænsning for opnåelse af den praktiske kapacitet?

Metoden adskiller sig fra den fremgangsmåde, der ofte anvendes. Nemlig den hvor man tager udgangspunkt i sidste års resultat.

Andet trin i budgettering af kapacitetsomkostningerne er at budgettere kapacitetstrækket på de enkelte kapaciteter med udgangspunkt i den budgetterede produktion. Lønomkostningerne skal for eksempel budgetteres. Kapacitetsnetværket har vist, at der som udgangspunkt er fastsat en praktisk kapacitet på XX timer. Dette er budgettet – med mindre der er andre opgaver, som medarbejderen skal udføre som følge af enten dårlig logistik eller materiel, der kræver ekstraordinært arbejde som følge af f.eks. dårlig vedligehold etc.

Tredje trin i budgetteringsprocessen er at fastlægge niveauet for følgeomkostningerne. Hvis et malkeanlæg skal malke YY kg mælk, følger der omkostninger til el, vand og service. Disse vil ofte variere med udnyttelsen af kapaciteten. Og der vil være omkostninger til afskrivninger og renter på malkeanlægget, også kaldet anlægsomkostninger. Disse omkostninger vil være faste uanset udnyttelsen af kapaciteten. Der vil være følge- og funktionsomkostninger til samtlige kapaciteter, der indgår i netværket. Hvor detaljeret disse omkostninger skal budgetteres vil afhænge af, hvilken betydning de har for virksomhedens resultat.

Når man tager udgangspunkt i den praktiske og faktiske kapacitet, får man nu en viden om både de uudnyttede kapaciteter og de begrænsende kapaciteter. Den viden skal bruges som beslutningsgrundlag, når

vilkår i markedet eller internt i virksomheden ændrer sig. Og den viden skal anvendes, når styringen af kapacitetsudnyttelsen og de tilhørende omkostninger skal foretages.

10.4 Vurdering af budgettering af kapacitetsomkostninger via kapacitetsnetværk

Kapacitetsomkostninger opleves i dag som sværere at rådgive om end f.eks. dækningsbidraget. En del af dette skyldes, at nogle landmænd opfatter kapacitetsomkostninger, som noget de ikke selv er herre over. De interviewede rådgiverne efterspurgte konkrete værktøjer til at rådgive ud fra. Vi har i kraft af benchmarking og fremstillingspris gode bud på omkostningsniveauet på en ejendom og også, om det er højt eller lavt i forhold til andre. Udfordringen ligger i at afdække, hvorfor en given omkostning er, som den er, og hvad vi kan gøre for at ændre denne.

Et af formålene med kapacitetsnetværket er netop at afdække, hvordan kapacitetsomkostningerne opstår, og hvilke kapaciteter der kan udnyttes bedre for at få mere ud af de kapacitetsomkostninger, der allerede afholdes. En væsentlig del af kapacitetsnetværket er at få overblik over, hvilke kapaciteter der er i virksomheden. Det vurderer vi umiddelbart, at de fleste landmænd har et forholdsvis godt billede af. Det, der til gengæld nok mangler i de fleste virksomheder, er et overblik over, hvor god kapacitetsudnyttelsen er på de forskellige kapaciteter, og om processerne i virksomheden kan tilrettelægges anderledes for at forbedre kapacitetsudnyttelserne og dermed få mere ud af omkostningerne forbundet med kapaciteterne.

For at kende de præcise kapacitetsudnyttelser og aktiviteternes præcise træk på kapaciteterne kræves mange detaljerende registreringer. Der er ligeledes et stort forarbejde i at skitsere virksomhedens kapacitetsnetværk. En af fordelene ved kapacitetsnetværket er, at modellen også er anvendelig, hvis man udvælger dele af kapacitetsnetværket som særligt fokusområde. Det vil sige, at i modsætning til mange af de andre modeller, som vi har gennemgået, kan man tage og bryde kapacitetsnetværket ned i mindre ”bidder” og stadig få værdi ud af arbejdet med modellen.

Forudsætningen for at kunne budgettere kapacitetsomkostninger anderledes end via det realiserede sidste år er, at man forstår, hvorfor omkostningerne opstår, og hvad der skal til for at ændre dem. Det kan kapacitetsnetværket være med til at sikre.

11 KONKLUSION OG PRIORITERING

Eet af formålene med rapporten er at identificere budgetteringsmodeller, der kan fungere som et udgangspunkt for videre udvikling af nye budgetteringsmodeller, som kan rumme primærsektorens usikre og varierende vilkår. I de foregående afsnit er der gennemgået en række forskellige budgetteringsmodeller og der er foretaget en vurdering af de enkelte modeller ud fra primærsektorens vilkår.

I dette afsnit foretages en konklusion på disse vurderinger med henblik på identifikation af udvalgte budgetteringsmodeller, som efterfølgende skal danne udgangspunkt for udvikling af nye metoder.

De interviewede landmænd beskrev et godt budgetforløb, som et forløb, hvor alle omkring ejendommen i fællesskab drøftede og satte konkrete mål for det kommende år, typisk i form af gårdråd. Alternativt til et gårdråd var det en drøftelse mellem nøglemedarbejdere og ejere. Landmændene oplevede det at få afklaring og ro, som det vigtigste udbytte ved at forholde sig til tiltagene/planerne forud for gennemførsel.

En af de store udfordringer med mange budgetprocesser i landbrugsvirksomheder er, at der alene udarbejdes et budget. Der foregår ingen eller i meget ringe grad budgettering. Det betyder, at formålene med budgetteringen ikke kommer i spil. Det kan meget vel være en af grundene til, at budget og budgettering ikke bliver anset som særligt værdifuld i driften af virksomheden. Der er behov for at arbejde videre med denne vinkel i projektet.

Vi vælger derfor **traditionel budgettering** som den første model i projektet. Nogle vil så givetvis tænke: ”Det har vi prøvet”. Svaret herpå lyder, at det er der nok desværre mange, der ikke har. Der er rigtig mange tilfælde, hvor ejeren af landbrugsvirksomheden nærmest ikke bliver inddraget, inden at budgettet stort set er klar til at sende i banken.

Derfor skal der i projektet være fokus på processen, der leder op til budgettet. Som beskrevet i afsnit 4 er fordelene ved inddragelse af ejer og medarbejdere i forbindelse med budgettering flere steder gået i glemmebogen. Vi vil derfor undersøge, om inddragelse af i første omgang ejer i forbindelse med fastlæggelse af mål for virksomheden på både langt og kort sigt kan være med til at øge den opfattede værdi af budgettet. Det er også et fokusområde at undersøge, om inddragelse af flere fagområder indenfor rådgivningen øger den tværfaglige forståelse hos både rådgivere og landmand.

Mange rådgivere giver udtryk for, at landmænd generelt set har svært ved at sætte sig økonomiske mål. Samtidig fortæller både landmænd og rådgivere, at det er svært at budgettere og styre kapacitetsomkostninger aktivt. For at arbejde med disse to problemstillinger vælger vi at arbejde videre med modellerne Target Costing og Kapacitetsnetværk.

Vi vælger **Target Costing**, fordi modellen tvinger landmændene til at forholde sig til det ønskede resultat. Vi skal have fokus på at få ejer til at forholde sig til den ønskede profit for derigennem at sikre, at der er et langtidsholdbart mål for virksomheden. Vi vælger Target Costing, fordi den dels er en intuitiv let forståelig metode og dels tvinger ejer til at forholde sig til det ønskede profitniveau. Sidstnævnte har gennem flere år ikke stået ret højt på mange landmænds liste over mål.

Endeligt vil vi arbejde videre med **kapacitetsnetværk,** hvor der er fokus på at få overblikket over kapaciteterne i virksomheden, kapacitetsudnyttelsen og omkostningsstrukturen for kapaciteterne. Målet er at øge gennemsigtigheden i kapacitetsomkostningerne og forståelsen for, hvordan og hvorfor de opstår for derigennem at gøre det lettere at budgettere og styre disse omkostninger.