

HD 2. del studiet i Regnskab og Økonomistyring

Aalborg Universitet

8. semester 2014

Prisudviklingens effekt på likviditet og resultat i budgettet i dansk kvægbrug

- Belyst ved posterne mælke-, kraftfoder- og korn- samt grovfoderpris



Opgaveløser: Louise Birkholm Hermansen

Vejleder: Bent Høgsted



Resume

Nærværende projekt er omhandlende dansk landbrug i skikkelse af kvægbruget i Danmark.

Mælkeprisen og foderpriserne har de senere år været svingende, hvilket har stor betydning for resultaterne og likviditeten i kvægbruget. Landbrugets gængse økonomistyringsprogram til blandt andet budgetlægning giver dog ikke mulighed for at tage højde for disse prisudsving uden at ændre alle forudsætningerne i budgettet og udarbejde budgettet på ny.

I forhold til, at det, også i fremtiden, forventes, at priserne vil svinge kraftigt er det vigtigt at kende konsekvenserne af disse udsving. Landbrugets situation taget i betragtning, er det vigtigst at kende effekten på resultatet og likviditeten. Samtidig er det vigtigt at anvende det bedst mulige økonomistyringsværktøj.

Indeværende projektet har til formål at belyse problemstillingen omkring prisudsvingenes indvirkning på resultat og likviditet i form af prisudviklingsscenarier på mælkepris, korn- og kraftfoderpris samt prisen på grovfoder. Samtidig ønskes en diskussion af, om budgettet også i fremtiden er det bedste økonomistyringsværktøj til landbruget, samt om budgettet vil blive mere anvendeligt, hvis der i højere grad indarbejdes prisudviklingsscenarier. Slutteligt ønskes det at skabe en model, som kan være medvirkende til at belyse scenarierne i forbindelse med budgettet.

For at belyse problemstillingen er der foretaget et litteraturreview, en kvalitativ undersøgelse samt en modeludvikling. Den kvalitative undersøgelse er foretaget som et eliteinterview af budgettets tre aktører. Litteraturreviewet og den kvalitative undersøgelse danner grundlag for udviklingen af modellen.

På baggrund af situationen i landbruget vurderes det, at budgettet også i fremtiden vil være et godt redskab til økonomistyring i landbruget, da det tager højde for udviklingen i resultat og likviditet. Budgettet kan dog med fordel i fremtiden suppleres med andre økonomistyringsværktøjer som activity based costing og balanced scorecard. Budgetterne vil blive mere anvendelige i praksis, hvis der indarbejdes prisudviklingsscenarier, da det vurderes at skabe større overblik og kan være medvirkende til at øge landmandens ejerskab til budgettet. Der er udviklet en simpel model, som tager udgangspunkt i budgetresultaterne fra Ø90 og som kan vise effekterne af prisændringerne. Modellen er simpel og anvendelige for budgettets aktører, som vurderer, at den vil være medvirkende at gøre budgetterne mere anvendelige i praksis. Dog er det en væsentlig faktor, at aktørerne ikke har afprøvet eller set modellen forud for deres vurdering.



Abstract

This project is addressing Danish agriculture in the form of milk producing farming in Denmark. The price of milk and feed has in recent years been volatile, which has great impact on the results and cash flow in milk producing farming. The current financial program used in Danish agriculture for budgeting exc. do not allow to account for these price fluctuations without changing all the assumptions in the budget and prepare the budget again .

It is expected that prices will fluctuate even more in the future, and compared to that, it is important to know the consequences of these fluctuations. The agricultural situation taken into account, it is important to know the effect on profit and cash flow. At the same time, it is important to use the best possible financial management tool.

This project aims to focus on the problem of the impact of price volatility on profit and cash flow in the form of price development scenarios as the milk price, grain and concentrated feed price and the price of roughage. At the same time a discussion the best financial tool for agriculture in the future is requested and if the budget will be more useful if they feature more prominently price development scenarios. Finally, it is desired to create a model that can help to elucidate the scenarios in the budget.

To illustrate the problem a literature review is carried out, a qualitative study is planned and model developed. The qualitative study was conducted as an elite interview of the budget three major players. The literature review and the qualitative study form the basis for the development of the model.

In view of the situation in agriculture it is estimated that the budget will continue to be a good tool for management accounting in agriculture, as it takes into account the developments in financial results and liquidity. In the future the budget might advantage of supplementations by other management accounting tools as activity based costing and balanced scorecard. The budget will be more useful in practice, as incorporated price development scenarios can provide an overview and can be instrumental in increasing farmers' ownership of the budget. The development of a simple model is based on the budget results from Ø90 and can show the effects of price changes. The model is simple and useful to the actors of the budget who believe that it will help to make budgets more useful in practice. However, it is a major factor that players do not have tested or seen the model prior to their assessment.



Titelblad

Forfatter: Louise Birkholm Hermansen

Studienummer: 20126268

Titel: Driftsøkonomikonsulent, cand. Agro.

Uddannelse: HD 2. del, Regnskab og Økonomistyring

Institution: Aalborg Universitet

Vejleder: Bent Høgsted

Opgave: Afsluttende projekt

ECTS-point: 15

Afleveringsdato: 5. maj 2014

Antal sider: 75

Antal ord: 23.813



Forord

Nærværende projekt er udarbejdet som det afsluttende projekt på uddannelsen HD 2. del i Regnskab og Økonomistyring 2014.

Projektet henvender sig til studerende, rådgivere, landmænd, landbrugets kreditgivere og andre med interesse for emnet. Det er ligeledes forhåbningen, at projektet kan anvendes i praksis budgettets aktører.

Flere personer har bidraget mere eller mindre til projekt og alle disse personer vil jeg gerne takke. Der rettes en stor tak til de tre personer, der har været en del af projektet i form af deltagelse i interviews. Det drejer sig om afdelingsleder Stine Hjarnø Jørgensen, Videntcentret for landbrug, bankrådgiver Finn Broberg Lassen, Nordea og mælkeproducent Per Andersen, Skive. Samtidig vil jeg gerne takke handelsrådgiver John Jensen, Agromarkets for at være behjælpelig med analyser af landbrugets tal samt kvægrådgiver René Rødkær, LandboNord for en vurdering af den aktuelle grovfoderpris.

Dronninglund,

5. maj 2014

Dato

Louise B. Hermansen, cand. agro.



Indholdsfortegnelse

Forside.....	1
Resume.....	2
Abstract	3
Titelblad	4
Forord.....	5
Indholdsfortegnelse	6
1. Indledning	8
1.1 Problemformulering	11
1.2 Problemafgrensning.....	12
1.2.1 Kvægproduktion i Danmark.....	12
1.2.2 Økonomistyringsværktøjer.....	12
1.2.3 Økonomistyringsmodel	12
1.3 Metode.....	13
1.3.1 Definitioner og betydninger	13
1.3.2 Litteraturstudie	13
1.3.3 Kvalitativ Undersøgelse	15
1.3.4 Økonomistyringsmodel	15
2. Økonomistyring i landbruget	16
2.1 Økonomistyringsværktøjer	18
2.1.1 Activity based costing	20
2.1.2 Balanced scorecard	22
2.2 Budgettering	24
2.2.1 Introduktion til budgettet og budgettets faser	24
2.2.2 Budgettets placering i virksomheden og budgettets problemstillinger	28
2.2.3 Hvad hvis ikke der er et budget?.....	30
2.2.4 Produktionen af et budget	31
2.3 Dynamiske budgetter.....	33
2.4 Prisudviklingsscenarier	35
2.4.1 Mælkepris.....	35
2.4.2 Foderpris – Kraftfoder og korn	36
2.4.3 Foderpris – Grovfoder.....	38
2.5 Budgettering i dansk kvægbrug.....	39
2.5.1 Kvægbrugets budgetter i teori og praksis	39
2.5.2 Aktører i kvægbrugets budgetter.....	40



2.5.3	Resultat og likviditet i kvægbrugets budgetter	42
2.6	Hvad er vigtigt for budgettet?	44
2.7	Delkonklusion	46
3	Kvalitativ undersøgelse	47
3.1	Kvalitativt undersøgelsesdesign	47
3.2	Udvælgelse af personer	49
3.3	Interviewspørgsmål	50
3.4	Interviewsvar	52
3.5	Delkonklusion	55
4	Økonomistyringsmodel	56
4.1	Modellens formål og brug	56
4.2	Modeludvikling	58
4.3	Modelbeskrivelse	59
4.3.1	Forudsætningerne	59
4.3.2	Likviditet	60
4.3.3	Resultat	61
4.3.4	Kassekredit	62
4.4	Eksempel på brug af modellen	63
4.5	Delkonklusion	64
5	Diskussion	65
5.1	Diskussion af økonomistyringsværktøjer	65
5.1.1	Alternative modeller	65
5.1.2	Budgettering	66
5.1.3	Budgettering og alternative modeller	67
5.2	Diskussion af kvalitativ undersøgelse	67
5.3	Diskussion af økonomistyringsmodellen	68
5.4	Diskussion i forhold til problemformuleringen	69
5.4.1	Det bedste økonomistyringsværktøj	69
5.4.2	Prisudviklingsscenarier, resultat og likviditet	70
5.4.3	Simpel model, der opfylder kravene?	70
6	Konklusion	72
7	Kildefortegnelse	73
8	Perspektivering	75



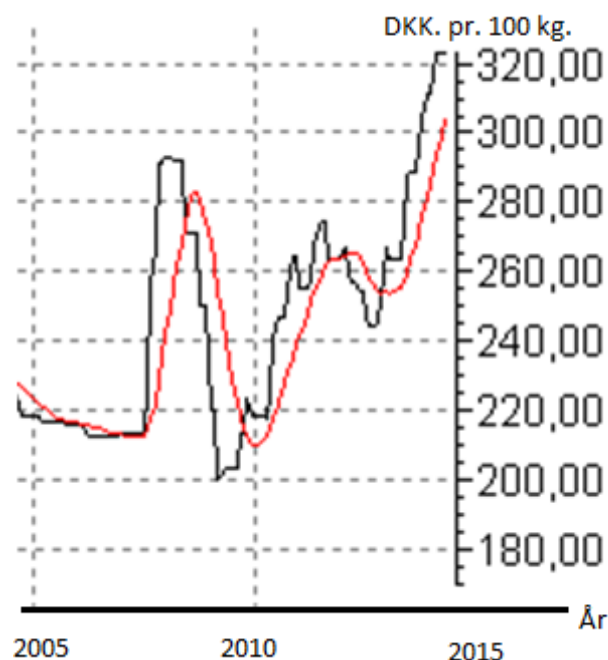
1. Indledning

”Der er et yndigt land på 4,3 mio. hektar”. Sådan lyder Jørgen Leths stemme i TV-reklamen for Landbrug og Fødevarer. Dansk landbrug står for forvaltningen af langt størstedelen af Danmarks areal – specielt i det såkaldte Udkantsdanmark. Dansk landbrug har i de senere år dog været i en af de største kriser nogensinde. Finanskrisen betød, at ejendomsvurderingerne ikke længere bare steg og steg samt, at det blev sværere at låne penge hos kreditgiverne. At ejendomsvurderingerne ikke blev ved med at stige og det følgende fald har betydet, at mange landmænd er blevet insolvente. Selv solvente landmænd sidder i en kreditklemme, hvor det faktisk er umuligt at låne penge til selv fordelagtige investeringer. At jordpriserne ikke stiger med den raketfart, vi tidligere har set har – lidt sat på spidsen – betydet, at landmændene nu er nødt til at tjene penge på primære drift. Regnskabet bliver ikke længere reddet af konjunkturstigninger og det er altså driften, der skal skabe resultaterne.

Investeringerne i landbruget er i disse år få, faktisk så få, at der sker en teknisk forringelse af bedrifterne, da investeringerne ikke står mål med afskrivningerne. De dårlige resultater, den finansielle krise og den stigende usikkerhed omkring priser gør det svært at få godkendt investeringer, som, selv ud fra gennemarbejdede budgetter, ser rentable ud.

Landbruget er karakteriseret ved, at der i langt de fleste produktioner er sikkerhed for afsætningen af varerne, mens det er prisen, der er den usikre faktor. Den mælkeproducerende landmand er sikker på, at uanset hvor meget mælk han producerer, vil mejeriet hente det og afsætte det for ham. Han er dog ikke sikker på, hvilken pris han får for mælken og leverer han mere end hans kvote giver ham lov til, vil han skulle betale en strafafgift for den produktion, som han leverer ud over hans kvote.

Leverer han grise til slagteriet er han også sikker på, at de vil tage imod hans grise – uanset vægtklasse eller kropsform. Her er det igen prisen, der varierer. På figur 1.1 ses udviklingen i mælkepris inden for de sidste 10 år.



Figur 1.1: Udviklingen i mælkepris leveret til Arla de seneste 10 år. (Udsnit fra Agromarkets.dk)



At priserne varierer, er med til at gøre selv de mest sikre og pålidelige investeringsberegninger og budgetter utilregnelige. Men det betyder også, at produktionen på bedriften bare skal levere alle de produkter, som de overhovedet har mulighed for – at kapaciteten på ejendommen skal udnyttes maksimalt.

I april 2015 forsvinder kvotesystemet hos mælkeproducenterne i EU og der ikke noget der tyder på, at der bliver nogen erstatning. Samtidig har den seneste linje fra EU vist, at de ikke har i sinde at opkøbe lagre af fødevarer for at holde prisen oppe. EU vil i fremtiden ikke på samme måde som tidligere forsøge at regulere markedet ud fra forskellige mekanismer. Markedet for landbrugsprodukter forventes altså i fremtiden at være drevet af mere liberale kræfter. Det betyder, at der vil være en forventning om, at priserne vil være med volatile i fremtiden. Det bliver altså endnu svære at forudsige priserne.

Et er at priserne forventes at svinge mere i fremtiden noget andet er som nævnt kapaciteterne på bedrifterne. Der er helt afgørende, at de udnyttes ikke blot maksimalt, men også optimalt for at sikre de lavest mulige omkostninger pr. produceret enhed.

Omkostningerne på dækningsbidragsniveau vil være lige så påvirket af markedskræfterne som fx prisen på mælk. Foderomkostningerne til malkekøerne vil være påvirket af priserne på korn, som vil påvirke priserne på grovfoder. Det kan i yderste konsekvens betyde, at mælkeprisen kan være lav, mens foderomkostningerne kan være høje.

Kapaciteten på bedrifterne i Danmark er meget svingende. Nogle bedrifter udnytter produktionsapparatet optimalt, mens andre af forskellige årsager har kapacitet, som ikke udnyttes optimalt. Overkapacitet er ikke gratis, da det kan betyde højere renteudgifter, højere afskrivninger og højere lønomkostninger pr. produceret enhed mv. I budgetlægningsfasen er kapaciteten dog, modsat afregningspriserne, en forholdsvis sikker faktor.

I den situation, som landbruget er i dag, er det yderst vigtigt at have nogle styringsværktøjer for at forudsige i hvilken retning produktionen går rent økonomisk. Det gælder både for, at landmanden har noget at styre efter i det daglige, men også for at kreditgiverne har en idé om, hvor virksomheden er på vej hen for at vurdere virksomhedens kreditværdighed. For nuværende handler det meget om at forudsige kassekreditens udvikling for at sikre likviditeten til den fremtidige drift. Med situationen med høj gæld og teknisk insolvens på mange bedrifter er det alfa og omega at sikre sig likviditet til årets drift.



Nye analyser viser, at essentielle landbrugsprodukter svinger meget i pris. Analyserne viser således, at købte man for 1.000.000 kr. hvede i 1980 vil prisen op til 2013 have varieret 759.000 kr. og vil være på næsten samme niveau, som havde man investeret i aktier. Her har værdien svinget 789.000 kr. Priserne på hvede har altså været lige så volatile som aktiekurser, som jo hellers har ry for at være meget svingende. Det stiller store krav til landmændenes økonomiske styringsværktøjer og i særdeleshed til deres likviditet. Likviditet som de allerfærreste har og som er meget svær at få fat i.

Med volatile afregnings- og foderpriser er dækningsbidraget på bedrifterne usikre. For 2013 dækkede dækningsbidraget 111 % af omkostningerne i en gennemsnitlig mælkeproduktion, mens det kun dækkede 102 % i 2012. Kapacitetsomkostningerne i perioden har udviklet sig med + 2 % og det er altså derfor ikke her, at årsagen skal findes. De finansielle omkostninger er faldet med 11 % og bidrager således positivt. Alligevel er resultatet 670 % bedre i 2013 end i 2012. Det er altså på dækningsbidraget, at udviklingen skal findes. Priserne for mælk har været væsentlig højere i 2013 end 2012 og også væsentlig højere end det var forventet for 2013 budgetterne. Kvægbedrifterne er altså kommet væsentligt bedre ud af 2013 end forventet. Men hvorfor kunne dette ikke have været forudset. Landbruget tænkte ved indgangen til 2013 slet ikke i scenarier med så høj en mælkepris og budgetterne er ikke gearet til at håndtere så store udsving.

Markant anderledes så det ud for svineproducenterne, da forventningen til 2013 var en gennemsnitlig notering på 12,50 kr. og den endte på 11,38 kr. Altså over 1 kr. i forskel pr. kg leveret kød. Svineproducenternes regnskaber og likviditetssituation ser således ikke ud som forventet. Havde landmændene og kreditgiverne tidligere kendt konsekvenserne af faldende afregningspriser, kunne de have handlet tidligere og således styre bedriften mere sikkert i mål for 2013.

Når der snakkes likviditet er det vigtigt at kende konsekvenserne af prisernes usikkerheder. I dag er det ikke tilfældet i landmandens budgetter. Her går der ud fra en bestemt pris og resultatet og likviditetsbehovet/-overskuddet fastsættes ud fra denne pris.

Mange landmænd går ikke op i at få lavet budgetter, da de siger, at priserne jo ikke holder alligevel. Men det er jo netop det budgettet skal være medhjælpende til – at agere i situationer hvor prisprognoserne ikke holder. Som et styringsværktøj, der kan hjælpe landmanden med at tage beslutninger ud fra de vilkår, han producerer under.



Det vurderes, at langt de fleste landmænd får lavet budgetter i en rådgivningsvirksomhed under Dansk LandbrugsRådgivning (DLBR). DLBR-virksomhederne bruger bogføringsprogrammet Ø90, som er specielt designet til landbrugsvirksomheder. I programmets budgetmodul er der ikke indbygget følsomhedsanalyser eller muligheder for alternative scenarier mht. prisrelationer. De volatile priser, kreditklemmen og likviditetssituationen gør det nødvendigt i fremtiden at have større overblik over hvilke prisscenarier, som landmandens virksomhed kan møde.

1.1 Problemformulering

Som indledningen beskriver forventes det at landbruget går imod en fremtid, hvor priserne vil være mere volatile og resultaterne og likviditetsudviklingen derfor langt mere usikkert. Da budgetterne, som i dag bliver lavet til den typiske landmand, indeholder ét scenarie ud fra de forventede priser og dermed én forventning til dækningsbidrag. Hvis fremtidens prisudsving skal håndteres bedst mulig forventes det, at det er nødvendigt at tænke mere i scenarier i forhold til budgetterne i landbruget.

Problemformulering:

”Budgettet er også fremover til godt redskab til økonomistyring i landbruget. Vil budgetterne blive mere anvendelige i praksis, hvis der i større omfang indarbejdes flere prisudviklingsscenarier med tilhørende udvikling på både likviditet og resultat? Og er det overhovedet muligt, at lave en model, der i tilstrækkelig grad kan belyse prisudviklingsscenarierne? Hvis det er muligt, at lave en model, vil den da være medvirkende til at gøre budgetterne til redskab der er mere anvendeligt i praksis til økonomistyring i dansk landbrug?”

For i tilstrækkelig grad kan kunne belyse ovenstående problemformulering, vil det være nødvendigt, at kende svarene på følgende underbyggende spørgsmål:

- Er budgettet det bedste økonomistyringsredskab til landbruget?
- Hvad kendetegner et prisudviklingsscenarie og hvordan beregnes og beskrives disse?
- Hvad er den økonomiske sammenhæng mellem likviditet og resultat i landbrug?
- Hvordan vil prisudviklingen have effekt på denne sammenhæng?
- Er det muligt at lave en økonomisk model til at belyse effekterne af prisudviklingsscenarierne?
- Vil en sådan model være med til at styrke kvaliteten af budgettet som økonomistyringsværktøj i landbruget?
- Hvem er bestemmende for at vurdere budgettet og modellen som økonomistyringsværktøj i landbruget?



1.2 Problemafgrænsning

Ud fra projektets problemstilling kan projektet brede sig ud til at være ud over de fysiske rammer opgaven, hvorfor det vil være nødvendigt at afgrænse problemstillingen og besvarelsen. Der ses udelukkende på resultat og likviditet i budgettet og balancen inddrages således ikke. Det skyldes, at budgetterne i landbruget fremover bør have mere fokus på driften i stedet for på konjunkturstigninger. Værdien af aktiverne og gælden størrelse vil naturligvis have indflydelse på landmandens solvensgrad, men det vurderes ikke at være det primære for opgaven.

1.2.1 Kvægproduktion i Danmark

Før at gøre opgaven så relevant som muligt vil der udelukkende blive fokuseret på dansk landbrug. Dansk landbrug er ydermere en yderst bred betegnelse, da der produceres forskellige typer af varer. Der fokuseres udelukkende på en af de største produktionsgrene i landbruget nemlig mælkeproduktionen. En mælkeproducerende virksomhed vil som oftest bestå af en ejendom som ejes personligt af en landmand. På ejendommen findes et antal køer, som malkes med henblik på at sælge mælken til et mejeri i Danmark. Ud over køerne drives jord, som primært vil være tilsæt med grovfoder som foder til køerne. Grovfoder i Danmark består oftest af græs og majs. Der tages slæt (grovfoder klippes) på græsmarkerne 4-6 gange om året, mens majsens høstes i det sene efterår.

Der tages udgangspunkt i en konventionel mælkeproduktion i Danmark med produktion af grovfoder til ejendommens besætning.

1.2.2 Økonomistyringsværktøjer

Opgaven tager som nævnt udgangspunkt i økonomistyring i landbruget ved brug af budgetter. Budgetter kan anvendes i flere forskellige niveauer (Andersen og Rohde, 2007). For at besvare opgavens problemformulering, vil det kun være nødvendigt, at se på virksomhedens resultat- og likviditetsposter samt de operative elementer i form af pris samt kvantum. Et budget består således også af virksomhedens styrende elementer som udmøntes i adfærd mv. Der ses som udgangspunkt ikke på handlingsplaner i forhold til budgettet.

1.2.3 Økonomistyringsmodel

I problemformuleringen indgår muligheden for at lave en model, der kan være med til at sikre et mere dynamisk budget i forhold til prisudviklingerne. I dag laves langt de fleste budgetter i bogføringsprogrammet Ø90, som ikke indeholder muligheden for at ændre budgettet undervejs eller muligheden for at se effekten af forskellige prisudviklingsscenarier.



For at sikre, at opgaven bliver en økonomistyringsopgave og ikke en programmeringsopgave afgrænses det til at modellen til inddragelse af prisudviklingsscenarier udarbejdes i Microsoft Excel. Det giver visse begrænsninger for pressionen af opgaven, men gør at opgaven holder sig inden for hovedområdet.

1.3 Metode

Opgaven vil primært bestå af et litteraturstudie, som har til formål at lede til udviklingen af en model, som vil leve op til problemformuleringen. Der vil derfor primært blive anvendt teori og empiriske undersøgelser udarbejdet af andre forfatterne. Som nævnt vil der blive taget udgangspunkt i videnskabeligt publiceret materiale.

En del af problemformuleringen lægger dog op til inddragelse af brugerne af budgettet, for at kunne vurdere kvaliteten af budgettet. Det betyder, at det ligeledes er en nødvendighed med en undersøgelse.

Indeværende projektet vil være bygget op omkring først en teoretisk tilgang til problemstillingen samt en kvalitativ undersøgelse, hvorved der vil blive fastsat kriterier for en budgetmodel, som vil opfylde kravene til problemformuleringen og den forudgående teori og undersøgelse.

På baggrund af det, vil der således også blive udarbejdet en model, der som nævnt tidligere vil blive udarbejdet i Microsoft Excel.

1.3.1 Definitioner og betydninger

Gennem projektet er det forsøgt ikke at anvende forkortelser for at øge læsevenligheden. Dog er anvendt følgende som bør forklares:

- DLBR: Dansk LandbrugsRådgivning. Ejet af de lokale landbrugsrådgivningsselskaber, som igen er ejet af de lokale landmænd
- Videncentret for Landbrug: Virksomhed som er ejet af DLBR til at udvikle rådgivningen i landbrugssektoren
- Ø90: Økonomistyringsværktøj til regnskabsproduktion, budget, benchmarking mv. Udviklet af Videncentret for landbrug.

1.3.2 Litteraturstudie

Litteraturstudiet vil bygge på videnskabeligt publicerede artikler af nyere dato samt anerkendt lærebogsmateriale. Der vil som udgangspunkt blive anvendt artikler publiceret efter 1990 for at



sikre aktualiteten af materialet. Ved grundlæggende information kan materiale af ældre dato dog indgå.

Litteraturstudiet vil danne grundlag for efterfølgende kvalitative undersøgelser og udviklingen af økonomistyringsmodellen.

Ved litteraturstudie kan der anvendes review eller metaanalyser. Metaanalyser sammenligner teorier og forsøg og det har ikke været muligt at finde tilstrækkeligt med videnskabeligt materiale til at kunne anvende denne metode. I stedet er anvendt review, hvor de forskellige artikler sammenlignes ud fra den kontekst, som de hver især er i.

Hvor vurderes mere relevant er der inddraget dansk materiale i form af artikler samt tests og undersøgelser.

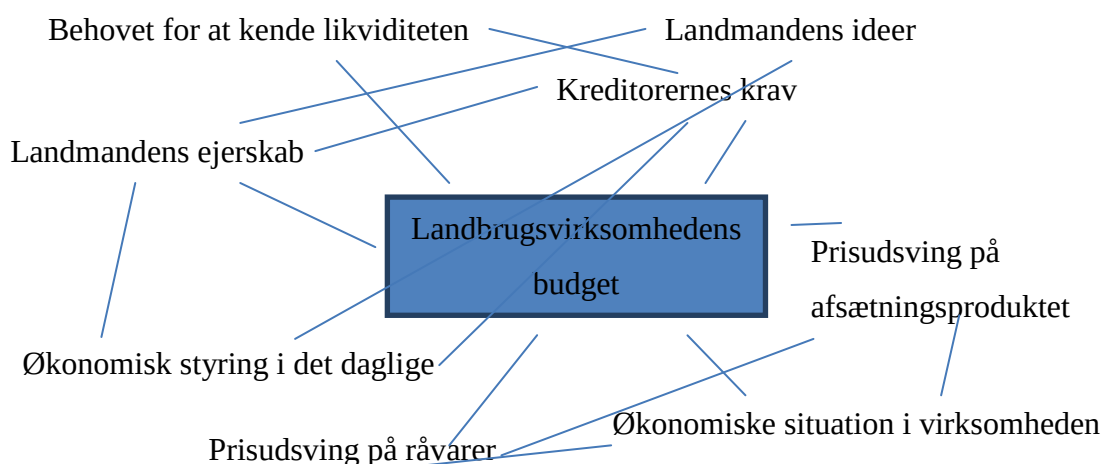
1.3.2.1 Kausaliteter

Indeværende problemstilling indeholder op til flere kausaliteter, som det vil være nødvendigt at være bekendt med for forståelsen af opgavens kompleksitet.

Som nævnt indledningsvist er der andre aktører til landmandens budget end lige landmanden selv og hans virksomhed. Hans finansielle samarbejdspartnere og rådgivere vil ligeledes være aktører på budgettet.

Kausaliteterne giver ikke nødvendigvis problemer i forhold til teoridelen, men i forhold til den kvalitative undersøgelse, vil partnernes indbyrdes involvering have betydning.

På figur 1.3.2.1 ses udvalgte kausaliteter for problemstillingen.



Figur 1.3.2.1: Kausalitetsdiagram. Viser udvalgte kausaliteter med indvirkning på landbrugsvirksomhedens budget.



Kausaliteterne vist i figuren vil indvirke på hinanden på direkte og indirekte og der vil naturligvis kunne forekomme flere kausaliteter end vist her. Tages fx kreditorenes krav vil det have indflydelse på landbrugsvirksomhedens budget. Både direkte, men også indirekte, da det kan påvirke landmandens ejerskab og kan påvirke den økonomiske styring i det daglige, som også har direkte indflydelse på budgettet. Omvendt vil den økonomiske styring i det daglige også have indflydelse på kreditorenes krav.

1.3.3 Kvalitativ Undersøgelse

Det er valgt, at problemstillingen ydermere belyses ved en kvalitativ undersøgelse i form af et interview af elitepersoner – et såkaldt eliteinterview (Kvale og Brinkmann 2009). Der er udvalgt personer som i forvejen arbejder med og har en holdning til budgetterne i dansk kvægbrug.

Spørgsmålene til interviewet er udarbejdet, så de skaber grundlag for at besvare problemformuleringen bedst muligt og for at skabe grundlag for økonomistyringsmodellen.

Metoden for den kvalitative undersøgelse findes i afsnit ”3.1 Kvalitativt undersøgelsesdesign”, ”3.2 Udvælgelse af personer” og ”3.3 Interviewspørgsmål”.

1.3.4 Økonomistyringsmodel

Ud fra teori og kvalitativ undersøgelse opbygges en budgetmodel, for at svare på problemformuleringens spørgsmål om, om det overhovedet kan lade sig gøre at lave en model som opfylder både kravene fra teorien og kravene fra den kvalitative undersøgelse.

Økonomistyringsmodellen vil derfor være blive lavet med udgangspunkt i den anvendte teori og resultaterne af undersøgelsen.

Der ligger visse begrænsninger i projekter og modellen vil derfor blive udarbejdet i Microsoft Excel.

Metodeovervejelserne i forbindelse med økonomistyringsmodellen findes i afsnit ”4.1 Modellens formål og brug”, ”4.2 Modeludvikling”.



2. Økonomistyring i landbruget

Som beskrevet indledningsvist er budgettet i dag det primære redskab til økonomistyring i landbruget. Budgetterne kan have større eller mindre detaljeringsgrad og være mere eller mindre henvendt til eksterne læsere.

I Danmark findes ca. 3.600 kvægbrug (Landbrug og Fødevarer 2013) og der udarbejdes 1.500 antal budgetter. Det vidner om, at ikke alle landbrug laver budget. En af årsagerne til dette kan være at der stadig findes flere mindre landbrug, hvor ejerlederen er eneste beskæftigede. I sådanne tilfælde vurderes det ofte, at virksomhedens kompleksitet og omsætning ikke vil skabe grundlag for at udarbejde et budget, som typisk vil koste mellem 5.000 og 50.000 kr. I takt med, at landbrugene i Danmark bliver større og større, bliver virksomhederne også mere komplekse og omsætningen højere.

Hvad er det så, som afgør om landmændene i Danmark laver budgetter for deres virksomhed eller ej? Og bruger de overhovedet nogen form for økonomistyring i deres virksomhed? Det er min påstand, at de fleste landmænd i dag stadig er landmænd, fordi de gerne vil arbejde med det klassiske landbrugsarbejde som dyrene eller arbejdet i marken. De er ikke landmænd for at sidde på kontor og styre efter budgetter, som bankerne har stillet krav om.

Det vides ikke hvor stor en del af de producerede budgetter, som bliver lavet efter krav fra kreditorerne, men med landbrugets gældssituation er det realistisk, at der bliver stillet krav til budgetter. Landbruget har i dag en samlet gæld på ca. 307 mia. kr. og gældsprocenten for erhvervet ligger på 63 % (Landbrug og Fødevarer 2013). Det betyder i praksis, at landmanden og hans virksomhed reelt er ejet af banken og kreditforeningen. Der er ingen egenkapital.

Ved investeringer og større udvidelser ses også, at kreditorerne forlanger budgetter og driftsoverslag for at få et billede af den fremtidige drift. Godkendelser til investeringer, ombygninger og udvidelser er ofte længe undervejs og verden kan derfor se anderledes ud end da overslaget blev lavet.

Som nævnt i indledningen forventes det, at prisudviklingerne i landbruget bliver mere volatile i fremtiden og det stiller større krav til landmændenes økonomistyring. De vil være mere afhængig af at handle på det rigtige tidspunkt, men for at kunne gøre det er det nødvendigt at kende til det rigtige tidspunkt.



En af mine påstande er også, at landmændene ikke anvender budgettet fordi ”Det er bare et stykke papir, som banken har forlangt” eller ”Det holder alligevel aldrig for noteringen er for ustabil” osv. De føler ikke ejerskab til budgettet. Som det diskuteres længere fremme i rapporten er det vigtigt at føle ejerskab til budgettet, og det opnås kun, hvis man kan se en mening og en værdi med budgettet.

Indtil nu har der kun været fokus på økonomistyringsmodellen budget, men der findes andre økonomistyringsmodeller, som kan være relevante inden for landbruget. Dette vil blive gennemgået i afsnittet ”2.1 Økonomistyringsværktøjer”.

Hvorfor har vi så overhovedet budgetter i dansk landbrug, hvis de alligevel aldrig holder og hvis landmændene alligevel ikke føler ejerskab til dem? Er det udelukkende for kreditorernes skyld? Det er der sikkert lige så mange holdninger til, som der er landmænd i Danmark.

Lige nu kører Videncentret for Landbrug en kampagne rettet mod budgetter – ”Budgetmatchen”. Formålet med budgetmatchen er at få nye ideer til budgetlægningen og finde ud af hvilke budgetteams, som laver de bedste budgetter og hvad de hver især kan lære af hinanden. De forskellige landmænd, som deltager bliver beskrevet i erhvervspressen, så erfaringerne når ud til så mange som muligt.

En af de deltagende landmænd viser virkelig ejerskab til budgettet. Som hans datter siger: ”*Far kigger i budgettet hver dag og står det ikke i budgettet, kan vi ikke købe det*”. Det kan underbygge, at der ikke kun laves budgetter for kreditorernes skyld.

Alligevel kan det være et problem for denne landmand, hvis forudsætningerne for budgettet ikke holder. Hvis afregningspriser og råvarepriser svinger, kan det være svært at gennemskue præcist hvilken konsekvens det vil have for budgettet og om der kan være likviditet til planlagte investeringer. Landmanden, der føler ejerskab til og følger budgettet, kan derfor også komme i problemer, hvis ydre faktorer gør, at budgettet ikke holder.

I problemformuleringen indledes med en hypotese om, at budgettet er et godt økonomistyringsværktøj i dansk landbrug. Ud fra ovenstående kan det dog godt virke som om, at budgettet ikke er godt nok til økonomistyringen i landbruget og det vurderes at være nødvendigt med en diskussion af andre styringsværktøjer og deres relevans i forbindelse med økonomistyringen i landbruget.



2.1 Økonomistyringsværktøjer

Økonomistyringen defineres af Andersen og Rohde (2007) som:

”De processer, ledelsen iværksætter med henblik på at træffe bevidst målrettede beslutninger omkring valg af aktiviteter og udnyttelse af ressourcer således, at virksomhedens mål opfyldes bedst muligt”.

Økonomistyring lægger op til at træffe beslutninger, som er bedst for virksomheden og økonomistyring vil være en proces, som set over længere tid ofte vil være en dynamisk proces. For en virksomhed vil beslutninger altid have en økonomisk konsekvens og disse konsekvenser er vigtige, da ingen virksomheder kan overleve uden gode økonomiske resultater.

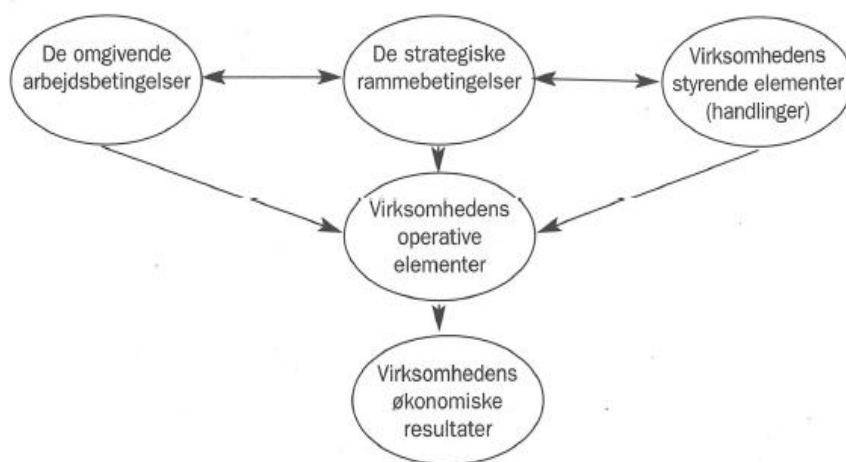
Økonomistyringsprocessen er både dynamisk på kort og lang sigt, da det er vigtigt for en virksomhed at kunne omstille sig i forhold til det miljø virksomheden befinder sig i.

Andersen og Rohde (2007) beskriver økonomistyringen i tre dele: 1. hvor beslutningerne træffes, 2. gennemføre, vedligeholde og varetage beslutninger i organisationen og 3. at registrere, evaluere og kontrollere de gennemførte beslutninger. Økonomistyringen er derfor ikke bare beslutninger som sættes i proces, men også opfølgningen på beslutningerne.

Økonomistyringen er hele virksomhedens styring og kan komme i forskellige niveauer. En virksomhed vil naturligvis vælge økonomistyring alt efter behov og hvorledes de forskellige modeller passer bedst muligt til virksomheden.

Andersen og Rohde (2007) taler ligeledes om fem forskellige elementer i virksomhedens økonomiske styring. De strategiske rammebetingelser, som virksomheden arbejder under vil være påvirket af det omgivende miljø

og virksomhedens styrende elementer. Alle disse tre faktorer vil have indflydelse på virksomhedens operative elementer som igen vil have indflydelse på de økonomiske resultater. På figur 2.1.1 ses forfatterens grafiske fremstilling af denne femdeling. Med denne



Figur 2.1.1 Overblik over økonomistyringen. Andersen og Rohde (2007)



femdeling af økonomistyringen i virksomheden ses, at det strategiske niveau og de økonomiske resultater spiller sammen.

Når der tales økonomistyring er der, som antydnet, forskellige modeller, der kan anvendes. Det er ikke sådan, at modellerne udelukkende kan bruges på bestemte måder eller sådan, at der ikke kan bruges variationer af dem. Af økonomistyringsmodeller findes blandt andet budgettering og balanced scorecard. Bukh (2008) har set nærmere på design af økonomistyring, hvor budgetlægning og balanced scorecard blev sammenlignet. Bukh (2008) påpeger, at budgettet ofte er det centrale omdrejningspunkt for økonomistyringen i virksomheden, men at der kan indgå andre elementer, som fx balanced scorecard.

Nielsen et al. (2001) undersøgte udbredelsen af forskellige (på daværende tidspunkt) moderne økonomistyringsværktøjer i Danmark. Der indgik bl.a. Activity based costing, target costing, life-cycle costing, ikke-finansielle performance mål samt balanced scorecard. Nielsen et al. (2001) konkluderede, at de mest udbredte og mest anvendte var activity based costing samt balanced scorecard. Ydermere blev det konkluderet, at ingen af værktøjerne var så anvendte i praksis som først antaget. Bukh (2008) nævner da også, at det er de færreste virksomheder, som anvender værktøjerne fuldt ud som beskrevet i teorien. Det skyldes bl.a., at det bliver for teoretisk og kompliceret at indføre og det er også i de færreste tilfælde, at virkeligheden kan indsættes direkte i teorien. Virksomhederne lader sig i stedet nærmere inspirere af litteraturen og teorien.

I den engelsksprogede teori omkring management accounting (økonomistyring) tales der også om tre forskellige modeller som anvendes i økonomistyringen – full cost, differential cost, responsibility accounting (Antony 1989). I den dansksprogede litteratur er modellerne oversat til omkostningsmodeller, kalkulationsmodeller og styringsmodeller (Bukh 2008). Det er ikke sådan, at de forskellige økonomistyringsmodeller hver kan inddeles i en af de tre kategorier. I stedet vil hver af økonomistyringsmodellerne have elementer, som kan kategoriseres til de tre kategorier. Omkostningsmodeller kan relateres til principper omkring fordeling af omkostninger eller omkostningsstrukturen. Det kan fx være activity based costing. Kalkulationsmodellerne bygger på virksomhedens opbygning og den inddeling, som der er for økonomien i virksomheden. Der kan således laves beregninger på disse grundregistreringer. Kalkulationsmodellen indgår fx i prisudregninger og lønsomhedsberegninger. Den tredje og sidste model er styringsmodellen som omhandler ledelsen af virksomheden. Der tages udgangspunkt i virksomhedens budgetlægning og



ledelsen omkring dette i de forskellige ”grupper” eller afdelinger, som virksomheden er inddelt i. Denne model indgår bl.a. i balanced scorecard (Bukh 2008).

Når Nielsen et al. (2001) taler om udbredelsen af økonomistyringsværktøjerne i danske virksomheder er landbruget ikke omfattet af undersøgelsen. Med landbrugets historie med små familiebrug taget i betragtning har det ikke været relevant, at benytte økonomistyringsmodeller i samme grad. Men i takt med strukturudviklingen, hvor bedrifterne er blevet større og mere komplicerede vurderes det at medføre et øget behov for økonomistyring.

Nielsen et al. (2001) konkluderede således også, at de mest anvendte økonomistyringsværktøjer i danske virksomheder var activity based costing, balanced scorecard. Budgettet vil være lidt uden for kategori her, da der i de færreste budgetter er fokus på de store perspektiver for virksomheden, men mere likvidtets- og resultatudviklingen for den samlede virksomheden eller dele af den over en given periode, som typisk vil være regnskabsperioden.

Som antydnet af Nielsen et al. (2001) er der flere relevante økonomistyringsmodeller, som kan være relevante at bruge i Danmark. I den følgende del af opgaven er udvalgt de specifikke modeller, som vil blive diskuteret. Det skyldes, at det vurderes at være irrelevant og uden større mening for at løse problemformuleringen, at gennemgå alle modeller i detaljer.

2.1.1 Activity based costing

Activity based costing handler om at fordele virksomhedens omkostninger til de aktiviteter, som de vedrører. Det er således et overordnet et værktøj til at finde ud af, hvad de enkelte produkter koster virksomheden at fremstille og dermed også, hvor der tjenes penge og hvor der eventuelt går penge til spildevand i virksomheden.

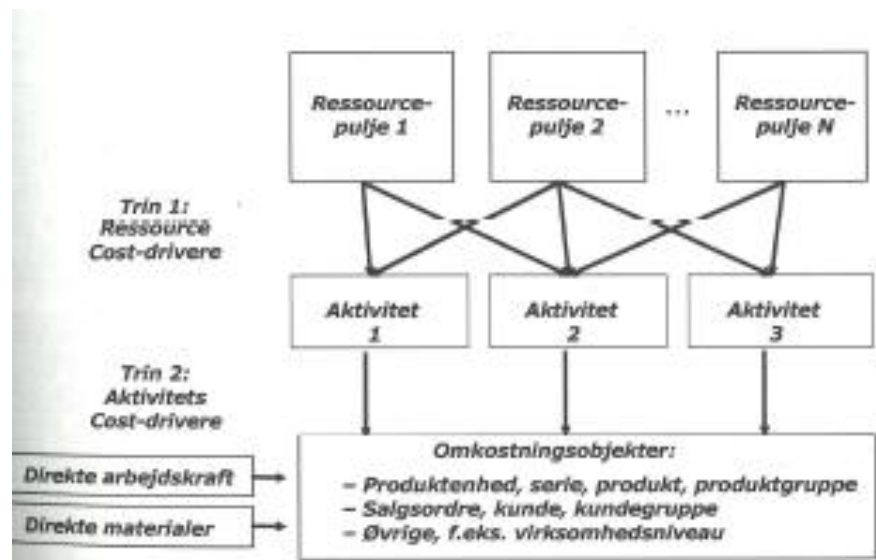
Activity based costing er forholdsvis kompliceret og vil henvende sig til mere komplicerede virksomheder, som fremstiller differentierede produkter (Bukh og Israelsen 2004; Kaplan og Anderson 2007). Modellen for activity based costing fokuserer på de omkostninger, som er vanskelige og komplicerede at fordele. Det betyder, at omkostninger, som direkte kan henføres til specifikke varer, som udgangspunkt ikke er omfattet af modellen. Modellen anvendes i stedet til at fordele fx kapacitetsomkostninger.

Selve teknikken i Activity based costing er ikke den komplicerede del. Det er derimod fordelingen af omkostningerne, som er den komplicerede og usikre del. Som navnet antyder fordeles



omkostningerne efter aktiviteter i virksomheden. Aktiviteterne er ikke ensbetydende med de varer, der kommer ud af produktionen, men i stedet processerne i virksomheden. Alle virksomhedens aktiviteter skal derfor indledningsvis defineres (Bukh og Israelsen 2004). Bukh og Israelsen (2004) kalder dette 1. trin for designvalg nr. 1. De taler om designvalg for alle trin frem mod at konstruere et system til anvendelsen af værktøjet i virksomheden. En anden væsentlig parameter er ressourcer. Ressourcerne i virksomheden kan være udnyttet eller ikke udnyttet og det er ligeledes nødvendigt at definere ressourcerne i virksomheden. Ressourcerne kan helt eller delvist tilknyttes de enkelte aktiviteter, som igen kan tilknyttes til virksomhedens varer også kaldet omkostningsobjekterne. Aktiviteterne er således det centrale omdrejningspunkt for modellen. Den økonomiske fordeling mellem ressourcerne i virksomheden og aktiviteterne samt mellem aktiviteterne og omkostningsobjekterne styres af cost drivere – henholdsvis ressource cost drivere og aktivitets cost drivere (Bukh 2005a). På figur 2.1.1.1 ses en skitsering af activity based costing formuleret af Bukh og Israelsen (2004).

Det er på den måde cost driverne, der styrer ressourcernes fordeling på aktiviteter og aktiviteterne fordeling på omkostningsobjekterne. Cost driverne er derfor også et centralt punkt i modellens opbygning. Cost driverne kan fx være forbrugt tid eller antal gange aktiviteten udføres.



Figur 2.1.1.1: Activity Based Costing, som den er formuleret af Bukh og Israelsen (2004)

De senere år har en specielt defineret udgave af activity based costing vundet indpas i både teorien og til dels også i praksis. Det er time-driven activity based costing. Time-driven activity based costing adskiller sig fra den traditionelle model ved, at der kun er en cost driver – forbrugt tid som navnet antyder. Aktiviteten er altså tiden til rådighed og aktiviteten måles i tidsenheder (Bukh 2005a). Modellen er således simplificeret i forhold til den traditionelle model.



I forhold til dansk landbrug vurderes det, at tiden er den væsentligste faktor i forhold til fordelingen af omkostningerne i virksomheden, da lønudgifterne udgør en meget stor del af de samlede (kapacitets-)omkostninger i virksomheden. I forhold til økonomistyringen i landbruget kunne det derfor godt være en mulighed at anvende activity based costing og i særdeleshed time-driven activity based costing. I forhold til opgavens problemformulering med at forudsige virksomhedens likviditet og resultat vil dette økonomistyringsværktøj i teorien kunne være medvirkende til at fordele virksomhedens omkostninger og se, hvor det ”går galt” – altså hvor pengene tjenes og tabes.

Værktøjet kan ikke hjælpe med at se ind i fremtiden, med kan være med til at tage beslutninger som kan have betydning for fremtiden.

2.1.2 Balanced scorecard

Balanced scorecard er ifølge Nielsen et al. (2001) også et af det mest anvendte økonomistyringsværktøjer i danske virksomheder. Dog beskriver Nielsen og Sørensen (2003), at balanced scorecard endnu ikke er så udviklet i Danmark. De primære årsager til, at virksomhederne inddrager balanced scorecard, er bl.a. strategiarbejde, kommunikation, fokusering mv. Det giver god mening i forhold til hovedideen bag balanced scorecard, som er at operationalisere virksomhedens strategiske mål – en hjælp til at få ledelsens planer helt ud i alle krogene af virksomheden.

Balanced scorecard skal danne bro mellem virksomhedens finansielle styring og den strategiske styring. Omdrejningspunktet for balanced scorecard er virksomhedens vision og strategi, som de fire perspektiver kredser omkring. Som det ses på figur 2.1.2.1 kan det illustreres ved at

virksomhedens strategi og vision er i midten og de fire perspektiver omkring. Som det ses ved pilene spiller alle områderne sammen – præcis som det gør i virkelighedens verden i virksomhederne.



Figur 2.1.2.1 Balanced scorecard. Mod.e. Drury (2012) efter Kaplan og Norton (1992)



De fire perspektiver er (oversat til dansk):

- a) det finansielle perspektiv
- b) Kunde- og markedsforholdene
- c) Proces og interne forhold
- d) Læring og vækst.

Alle perspektiver tager udgangspunkt i strategien og har til formål at få strategien oversat til noget operationelt, som kan anvendes i virksomhedens dagligdag. Det finansielle perspektiv vil dreje sig om, hvordan virksomheden tjener flest mulig penge til ejeren(e) og hvordan virksomheden skal forholde sig til disse. Det kundeorienterede perspektiv omhandler naturligvis forholdet til virksomhedens kunder og hvordan disse bedst muligt serviceres i forhold til den planlagte strategi. Lærings- og vækstperspektivet handler om virksomhedens evne til at tilpasse sig i forhold til strategien og visionen. Det handler om virksomhedens evne til vækst og udnytte potentialer. Det fjerde og sidste perspektiv er virksomhedens interne perspektiv. Det handler om at tilfredsstille både kunder og ejere i forhold til strategien og er skal være med til at fastlægge hvilke interne processer, der er nødvendige for at opfylde målet.

Fælles for alle perspektiverne i balanced scorecardet er, at der opstilles målsætninger, målinger på faktorerne samt mål og tiltag ud fra disse. Målsætningerne kan fx være lavere fradrag for celletal i mælken, lavere omkostninger eller færre fejl i processerne. Lavere fradrag for celletal i mælken kan fx måles ved en tankcelletalsmålinger, som her vil være måling på faktoren. Målet kan fx være at 70 % af målingerne skal ligge under 150.000 units/liter. Tiltagene kan være bedre malkerutiner eller nyt strøelse i sengebåse mv.

Balanced scorecard er med de fire perspektiver hele vejen rundt om virksomheden. Der er ingen direkte forudsigelse på resultatet eller likviditeten, men det er en metode til at få virksomhedens strategi og vision før ud i livet. Det kan formuleres som, at balanced scorecard er et mere overordnet økonomistyringsværktøj en fx activity based costing og virksomhedens budget.



2.2 Budgettering

Budgettering er et andet økonomistyringsværktøj som til forskel for både activity based costing og balanced scorecard har til formål at komme med et bud på fremtidens likviditet og resultat.

Budgettet bygger på virksomhedens strategi – eller i hvert fald bør gøre det. Budgettet er det nok mest anvendte økonomistyringsværktøj i Danmark, men det har også sine ulemper (Sandalgaard og Bukh 2008a), som vil blive diskuteret i blandt andet afsnit ”5. Diskussion”.

2.2.1 Introduktion til budgettet og budgettets faser

Men hvad er det budget egentlig? Et budget kan komme i forskellige udformninger og for forskellige perioder. Der kan være tale om et rent likviditetsbudget eller det kan være et resultatbudget, som også kommer med et bud på status. Når budgettet bygger på virksomhedens strategi vil det også være den måde, hvorpå strategien udføres i praksis. Inden produktionen af et budget skal der tages stilling til de enkelte mål og hvordan de føres ud i livet.

Det betyder, at budgettet kan ses som en fem-trinnet proces, der som nævnt først består af den strategiske planlægningsproces. Dernæst kommer en planlægning af, hvordan strategien føres ud i livet efterfulgt af selve budgettet, som bygger på ovenstående. Til sidst kommer en registrering af resultatet og en reaktion og handling på afvigelser. Skal der ske handling på afvigelserne sker det naturligvis også ud fra den fastlagte strategi.

Som det ses af Andersen og Rohde (2007)´s figur 2.1.1 er økonomistyringen delt i tre og samme forfatter taler da også om, at budgetstyringen kan foretages på tre forskellige niveauer. De tre niveau, som Andersen og Rohde (2007) beskriver, er:

1. Virksomhedens økonomiske resultatposter i form af indtægter og omkostninger
2. Virksomhedens operative elementer i form af mængder samt prisen pr. mængdeenhed
3. Virksomhedens styrende elementer i form af den adfærd og de rutiner, som organisationen har valgt at realisere med henblik på at nå sine mål.

De forskellige styringselementer i budgetprocessen vil samlet set give et færdigt og gennearbejdet budget for en produktionsvirksomhed, hvor prisen pr. mængdeenhed som udgangspunkt kan fastsættes frit. I landbruget er det dog lidt en anden situation, da det oftest er sådan, at landmanden ikke selv vælger sin afregningspris. Han er underlagt en fast salgspris, men det betyder naturligvis, at der er mulighed for at styre, hvad omkostningen pr. produceret vare skal være. I landbruget vil denne tredeling derfor også kunne beskrive budgetstyringen.



Andersen og Rohde (2007) taler også om fire faser i budgetproceduren – altså i selve planlægningen af budgettet. Det fire faser er følgende:

1. Budgetteringens passive fase
2. Budgetteringens aktive fase
3. Budgetkontrol
4. Budgetrevision og budgettilføjelser

Budgettets passive fase består af at udarbejde en prognose for budgetperioden. Fasen tager udgangspunkt i, at virksomheden forløber på uændrede vilkår i forhold til tidligere og beskriver dermed de økonomiske konsekvenser ud fra en stabil virksomhed. Der tages udgangspunkt i den situation, som virksomheden er i ud fra de forventede priser og de rammebetingelser, som virksomheden arbejder under. Det kan siges, at det er den stabile virksomhed korrigeret for de arbejdsbetingelser, som virksomheden arbejder under. Der tages i denne fase ikke yderligere stilling til, i hvilken retning virksomheden skal gå.

Det er først i den aktive budgetfase, at der ses på virksomhedens retning. Det er her virksomhedens ledelse skal træde i karakter og styre virksomheden i den ønskede retning. Det er også her, at der skal analyseres hvilke tiltag, der skal iværksættes for at styre virksomheden derhen. Det er her, at det personlige og analyserede budget kommer ind i billedet og det er her, at der tages konkret stilling. Med udgangspunkt i det passive budget stilles der i denne fase kritisk spørgsmålstejn ved stort set alt i den passive fase. Ideelt set er alt til diskussion for at finde den bedst mulige løsning. Det er her at budgettet kobles op på strategien under de forudsætninger, som virksomheden arbejder under.

Den tredje fase er budgetkontrollfasen. Denne fase finder naturligvis først sted efter, at budgettet er planlagt og helt eller delvist realiseret. Opfølgningen kan laves på stort set alle tidspunkter i budgetperioden. Det er derfor i hvert enkelt tilfælde nødvendigt at overveje, hvornår og hvordan det vil være mest hensigtsmæssigt. Budgetkontrollen kan både foretages på de enkelte handlingsplaner i budgettet, på dele af budgettet og på budgettet som helhed. Det kan være på resultatet med og uden status eller det kan være på likviditeten og kassekreditens udvikling i virksomheden.

Den sidste og fjerde fase er budgetrevisionen og budgettilføjelserne som naturligvis vil tage udgangspunkt i budgetopfølgningen. Ud over budgetopfølgningen tages der også her udgangspunkt i ændringerne i det omgivende miljø. I forhold til problemstillingen i indeværende projekt er denne



fase essentiel. Andersen og Rohde (2007) beskriver, at der bør være tungtvejende argumenter før budgettet ændres, da det vil have indflydelse på handlingsplanerne mv. Det kan være udefra kommende faktorer eller det kan være udfordringer internt i virksomheden, der nødvendiggør en revision af budgettet.

Som nævnt indledningsvist er landbruget i dag meget modtagelig over for prisudsving, der har stor betydning for virksomhedens likviditet og resultat. Med en stram likviditet kan det derfor være nødvendigt hele tiden at kende likviditetsbehovet under de ændrede forudsætninger. Det kan en revision af budgettet være med til at sikre. Dog er de tre indledende faser vigtige i forhold til at sikre et gennemarbejdet budget under de rigtige forudsætninger.

Budgettet starter altså med at tage udgangspunkt i det kendte og derefter tilrettes det ud fra ny viden. Budgettet vil danne et billede af virksomhedens resultat når året er omme og det vil give et billede af, hvordan likviditeten over året ser ud. Det kan være nødvendigt i forhold til kreditgiver. Som nævnt i indledningen er det tilfældet i landbruget, hvor de fleste landmænd er afhængige af, at kreditgiver stiller likviditeten for året til rådighed, da der vil være store likviditetsudsving over året.

I forhold til budgetudarbejdelse er der også andre betragtninger i forhold til de forskellige faser i udarbejdelsen af budgettet. Fx kan selve budgetudarbejdelsen deles op i (Lundberg-Petersen 1993):

- Ressourcefordelingsopgaven
- Effektiviseringsopgaven
- Arbejdsmiljøopgaven
- Deleringsopgaven.

Her beskrives ressourcefordelingsopgaven som den indledende opgave. Her dannes et overblik over virksomhedens ressourcer og hvordan disse kan udnyttes. Derefter følger effektiviseringsopgaven, hvor virksomhedens ressourcer fordeles og udnyttes på den mest effektive måde.

Arbejdsmiljøopgaven tager ifølge Lundberg-Petersen (1993) udgangspunkt i både ressourcefordelingsopgaven og effektiviseringsopgaven, hvor der tages højde for medarbejdernes arbejdsmiljø. Umiddelbart virker det dog lidt overflødigt at have en særskilt opgave omkring dette i landbruget. Det vurderes i stedet, at det bør integreres i de andre opgaver i forbindelse med budgetteringen. Sidst følger delegeringsopgaven som omhandler at få budgettet ført ud i praksis og kommunikeret ud til de enkelte afdelinger i virksomheden.



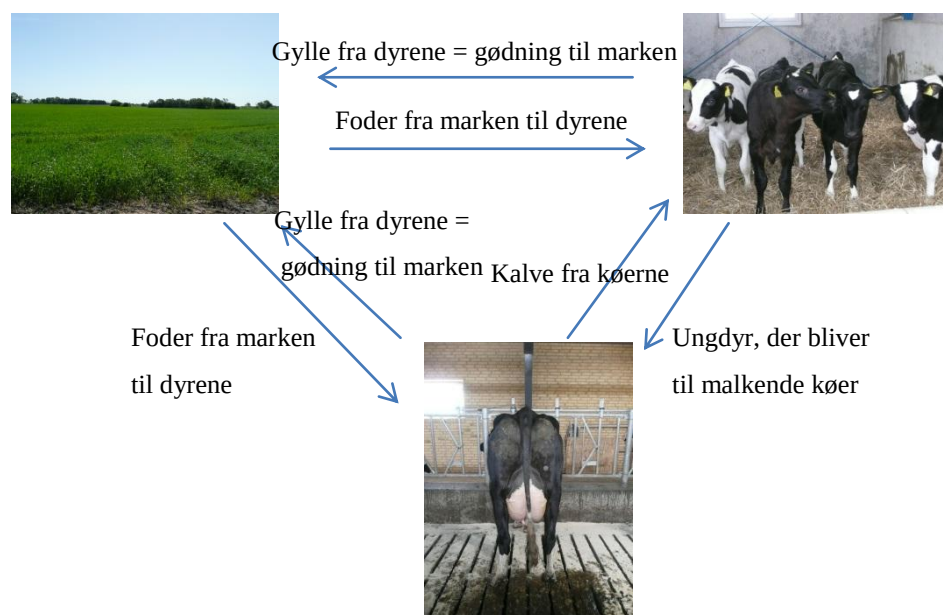
Delegeringsopgaven vurderes at kunne sidestilles lidt med handlingsplanerne til budgettet, da det også er i handlingsplanerne, at budgettet konkretiseres.

I dansk landbrug giver ressourcefordelingsopgaven og effektiviseringsopgaven omtalt af Lundberg-Petersen (1993) samt budgetteringens passive fase og aktive fase omtalt af Andersen og Rohde (2007) god mening. I praksis i landbrugets budgetter tages der også udgangspunkt i ressourcerne og tidligere års forhold, hvorefter budgettet aktivt gennemgås for muligheder for effektivisering. Det kan derfor formuleres således, at landbrugsbudgetterne tager udgangspunkt i den anbefalede teori med tilpasninger til hver enkelt bedrift.

Som beskrevet fokuserer teorien på opdelingen mellem afdelinger. Langt de fleste landbrug i dag er ikke så store, at der er flere forskellige i afdelinger. I kvægbruget kan der dog fx være tale om, at der er en opdeling mellem kostalden (hvor køerne malkes), kviestalden (hvor ungdyrene er inden de bliver gamle nok til at malke) og markdriften, hvor foderet til dyrene produceres. Den opdeling mellem afdelingerne samt hvordan de spiller sammen i en typisk dansk mælkeproduktion ses på figur 2.2.1.

Afdelingsopdelingen i dansk landbrug vurderes at kunne udbygges så den er mere bundet op på teorien. Dog er alle afdelingerne helt afhængige af hinanden og ingen af de tre viste afdelinger kan derfor

undværes. Tages fx produktionen af ungdyr. I de ca. 2 år fra kvien bliver født til den begynder at producere mælk (og dermed tjene penge) er den en ren underskudsforretning for virksomheden. Denne afdeling kan virksomheden dog ikke undværes, da det er nødvendigt med nye dyr til at udskifte de malkende køer.



Figur 2.2.1: "Afdelingerne" i en typisk dansk mælkeproduktion.
Alle rettigheder til billeder haves af Louise Hermansen.



Ved at opdele budgetterne i landbruget efter afdelingen vil det dog ifølge teorien blive mere tydeligt, hvor der ressourcerne er knappe, hvor der er overflod af ressourcer og hvor der kan effektiviseres. I praksis i dag er de fleste budgetter delt op i markbrug og stald. I afdelingen ”stald” indgår således både ungdyr/kvier og malkende køer.

2.2.2 Budgettets placering i virksomheden og budgettets problemstillinger

Teorien er enig om, at budgettet er ressourcekrævende for en hver virksomhed. Jo større og mere præcist budgettet udarbejdes jo mere ressourcekrævende vil det være. Bukh (2005b) behandler denne diskussion.

Det største problem ved budgettet er dog ikke, at det er ressourcekrævende, men i stedet er det største problem, at budgettet ikke kan udfylde dets to mest centrale roller (Bukh 2005). Den ene rolle er at være et realistisk billede af, hvordan perioden vil udvikle sig og den anden er at skabe et budget, som skal skabe motivation til at opnå højere resultater – altså et budget som stiler højere end det mest realistiske billede.

Denne problemstilling er også helt central for problemstillingen i indeværende projekt da projektet i sin indledning og problemformulering lægger op til, at tage udgangspunkt i det realistiske budget. Men hvor går grænsen mellem disse to budgetter? Som de tidligere omtalte faser og trin i budgetprocessen viser, er der tale om en effektivisering af virksomheden i budgettet, men det kan vel også være at gå fra det realistiske til det der stiles imod (optimistisk). Det er et stort dilemma for enhver virksomhed, der skal lave budget – hvor skal overliggeren ligge og hvor er det realistiske og skal vi overhovedet følge det.

Indledningsvist blev problemstillingen, behandlet i indeværende projekt, argumenteret ud fra, at situationen i landbruget i dag, hvor landbruget siges at være i en ”kreditklemme” og hvor likviditeten er svær at finde. Derfor er denne problemstilling helt central for landbruget. Et landbrug, der har behov for kreditgivers opbakning, kan have tendens til at lave et optimistisk budget for at overbevise kreditgiver om fortsat at stille kreditten til rådighed. Men hvad så hvis ikke det holder og der skal spørges om yderligere likviditet? Da havde det måske været bedre at lave det realistiske budget fra starten.

Ved at udvikle en model, der kan tage højde for ændringer til budgettet ved ændrede budgetforudsætninger, kan der også tages højde for denne problemstilling. Viser det optimistiske budget sig undervejs at være for optimistisk vil det kunne tilrettes til at blive mere realistisk. Det



fritager dog ikke virksomheden, i dette tilfælde landmanden, fra at skulle tage stilling til, hvilket type budget han ønsker for virksomheden.

Konflikter i budgettet er også behandlet af Barrett og Fraser (1977). De angiver bl.a. konflikterne mellem ”planning”, ”motivation” og ”evaluation” som oversat kan sammenlignes med det realistiske budget, det optimistiske budget og budgetopfølgningen. De angiver konflikten mellem det realistiske budget og det optimistiske – altså motivationsbudgettet samt mellem Motivationsbudgettet og evalueringen – altså opfølgningen som de to største konflikter.

Konflikten mellem det realistiske og det optimistiske ligger ifølge Barrett og Fraser (1977) også i, at virksomhedens ressourcer ikke udnyttes optimalt i denne konflikt. Hvis fx budgettet laves realistisk med en lav overligger (lavt ambitionsniveau), vil virksomheden måske ikke udnytte det fulde potentiale i markedet. Omvendt hvis budgettet er lavet for optimistisk og det ikke holder, vil der være uudnyttede ressourcer i virksomheden. Ifølge Barret og Fraser (1977) vil det være ledelsens tilbøjelighed til det sikre eller det optimistiske, som afgør hvilket budget, de vil lægge.

Den problemstilling findes også i landbruget. Lægges et optimistisk budget med en høj forventet mælkeydelse vil der skulle bruges meget grovfoder og kraftfoder, som købes hjem på forhånd. Stiger ydelsen ikke som forventet vil det således betyde, at det indkøbte foder ikke udnyttes.

Om det er den ene eller anden type budget, der vælges, vil også have betydning for hvordan opfølgningen på budgettet vil være. Budgetopfølgningen kan ikke helt negligeres i indeværende projekt, da mulighederne for at ændre i budgettet undervejs og tilpasse til nyeste viden også vil være afhængig af opfølgningerne i budgettet. Netop denne tilpasning af budgettet kan være med til at mindske konflikten mellem det optimistiske og evalueringen (Barrett og Fraser 1977). Det skyldes, at tilpasningen kan være med til at gøre budgettet mere realistisk. Konflikten mellem det realistiske budget og opfølgningen vurderes ikke at være så betydningsfuld, da afvigelserne her forventes at komme som følge af ude fra stående faktorer (Barrett og Fraser 1977). I landbruget vurderes det dog at være lidt noget andet, da de ude fra kommende faktorer har stor betydning rent økonomisk. På samme måde, som med det optimistiske budget, kan det her være en fordel at kunne justere budgettet undervejs samt klarlægge ude fra kommende faktorer, som vil have af betydning.

En helt anden problemstilling som Bukh (2005b) behandler er budgettets rolle i forhold til ændringer i virksomheden. Budgettet kan her komme i modvind i dele af virksomheden, som ikke ønsker at gennemføre de i budgettet tiltænkte ændringer. Det er i budgettet på det operationelle



plan, at denne konflikt vil vise sig. Problemstillingen omkring ejerskab og involvering i budgettet bearbejdes også af Sandalgaard et al. (2011). Her konkluderes det bl.a., at gevinsten ved øget deltagelse i budgetprocessen er størst, hvis der inddrages personer med stort behov for magt eller et lav behov for tilhørsforhold. Det vurderes dog, at denne konflikt ikke er primær for problemstillingen i indeværende budget. Det er nødvendigt at være bekendt med konflikten, men det vurderes ikke, at den kan direkte og stor indflydelse på problemstillingen her.

2.2.3 Hvad hvis ikke der er et budget?

Alternativet til ikke at have et budget er nødvendigt at klarlægge for kunne vurdere budgettets relevans i forhold til andre økonomistyringsværktøjer og for at kunne afgøre budgettets brugbarhed i landbruget. Der er behandlet andre former for økonomistyringsværktøjer, men diskussionen af at undvære budgettet er endnu ikke inddraget.

Indledningsvist blev beskrevet hvilken økonomisk situation, som størstedelen af landbruget sidder i i dag. Denne situation vanskeliggør for de fleste at undvære et budget i forhold til kravet fra kreditgiver. Men det kunne jo tænkes, at der i virkeligheden er for store problemer og derved omkostninger forbundet med at udarbejde et budget. Formålet med nærværende projekt er også at finde ud af om budgettet stadig vil være det bedste økonomistyringsværk og det nødvendiggør naturligvis en beskrivelse af effekten af ikke at have budget samt en senere diskussion af denne sammenholdt med de andre teorier beskrevet i opgaven.

Wallander (1999) beskrev med titlen på artiklen ”Budgeting – an unnecessary evil” allerede sin holdning til budgettet ved både at kalde det unødvendigt og samtidigt et onde. En af Wallanders kritikpunkter går på de forudsætninger, som budgettet bygger på – og hvor sikre de i virkeligheden er. Han mener, at budgettet vil skabe for mange konflikter i de enkelte afdelinger og at den motivation, som han mener budgettet bør skabe, slet ikke bliver skabt med et budget. Han mener i stedet, at man bør fortælle virksomhedens afdelinger, hvad man gerne vil have dem til. Han tager udgangspunkt i hans egen verden, som foregår i en bank med mange underafdelinger. Det gør det lidt svært at sammenligne direkte over til dansk landbrug. Nok er landbrugene blevet større med flere lokaliteter og flere medarbejdere, men de er dog endnu ikke på størrelse med den finansielle sektor. Han mener dog også at mindre virksomheder har lettere ved at klare sig med ”common sence”, da beslutningsgangene i virksomheden er mindre.



Netop virksomhedens størrelse kan argumentere for, at landbruget ikke behøver et budget, da landmanden er daglig leder og derfor tæt på alle beslutningerne. Det løser dog ikke problemet i forhold til at skulle kende likviditetsbehovet over året.

Budgettet får kritik for at være for tidskrævende og have fokus op omkostningsreduktion i stedet for værdiskabelse (Østergren og Stensaker 2011) samt at være for tidskrævende, for svær at tilpasse til konkurrencesituationen samt at det kan være medvirkende til at skabe konflikter afdelingerne i mellem, da der er risiko for, at hver afdeling vil have fokus på egen vinding frem for virksomhedens resultat som helhed (Bukh og Sandalgaard 2010). Samtidig lyder en del af kritikken også på, at det ikke er fleksibelt nok for virksomheden og at det ikke stærkt nok underbygger virksomhedens strategi (Libby og Lindsay 2003). Libby og Lindsey (2003) nævner et eksempel beyond budgetting, som er anvendt i en større amerikansk virksomhed. Her indgår activity based costing og balanced scorecard som alternativer til den traditionelle budgettering. Der tales om en ny model, som er udviklet i en specifik virksomhed som et eksempel på beyond budgettering – altså økonomistyring uden budgettering. Der indgår fire forskellige områder som en del af modellen. Der er som nævnt tale om activity based cost (eller andre måder, hvorpå omkostningerne kan fordeles), balanced scorecard, rullende finansielle forudsigelser og investeringsmanagement. På den måde nås der rundt om de faktorer, som budgettet fokuserer på. Argumentet er også, at denne metode skaber større forståelse for i hvilken retning virksomheden skal. Selvom der ikke anvendes budgettering har det været nødvendigt for virksomheden at modeller, der kan være med til at styre likviditeten og økonomien.

2.2.4 Produktionen af et budget

Der er ikke en måde, at lave et budget på og både i teorien og i praksis, hvilket produktionen af budgettet og budgettets udformning afhænger af flere forskellige faktorer. Det er fx afhængigt af, hvad det er for en virksomhed og hvad det er for en omverden, som virksomheden befinder sig i.

Den praktiske udformning af et budget kalder Andersen og Rohde (2007) for ”budgetinstruktsen” – altså hvem gør hvad, hvordan og hvornår. I en mindre virksomhed er det som oftest kun chefen og evt. nogle få medarbejdere, der skal involveres i processen, hvorfor processen her ikke vil være så kompliceret, som i en større virksomhed.

Selve produktionen af budgettet kan foretages på forskellige måder, både hvor der tages udgangspunkt i budgettet som helhed og hvor der tages udgangspunkt i de forskellige afdelinger. I



både den passive og den aktive fase, kan det i praksis gøres på forskellig vis. Andersen og Rohde (2007) taler således også om aktivitetsbudgettet, der, som navnet siger, er bygget op omkring aktiviteterne i virksomheden. Hovedaktiviteten i dansk kvægbrug er produktionen af mælk, men som figur 2.2.1 viser, er der også andre aktiviteter i virksomheden.

Aktivitetsbudgettet kan opdeles ud fra fire grundlæggende metoder (Andersen og Rohde 2007):

- Direkte budgettering
- Modificeret direkte budgettering
- Indirekte budgettering ud fra salgsmål, opgjort i kapacitetsenheder
- Indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb

Den direkte budgettering tager udgangspunkt i varesalget og den forventede sammensætning af dette. Budgetteres på denne måde bygges budgettet op på samme måde, som virksomhedens regnskab er bygget op og det er således de samme poster, som kan findes de to steder. Her angives forventet salg og forventet forbrug til dette salg samt indtægterne og udgifterne tilhørende her.

Den modificerede indirekte budgettering anvendes, når prognoserne for salget bliver for usikkert og tallene kommer op i en størrelse, hvor det er svært at angive et pålideligt mål. I sådanne situationer kan anvendes en fælles mængdeenhed, som også anvendes til budgettering af kapacitetsomkostningerne. Ved at bruge den model er det ikke så nemt, som ved direkte budgettering, at se på kapacitetstrækket og udnyttelsen af kapaciteten samt opfølgningen på budgettet.

Er der i virksomheden kun begrænset kendskab til det forventede salg kan i stedet anvendes metoden indirekte budgettering ud fra salgsmål, opgjort i kapacitetsenheder. Budgetteringen her foregår ud fra kapaciteten, som i virksomheder, der gør brug af denne metode, oftest er kendt. Metoden bruges, hvis det ikke er muligt at bestemme salget, hvilket fx kan være tilfældet i servicevirksomheder.

Den sidste metode er indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb. Her er aktiviteten beløbsbestemt og der er ingen styring på kvantum. Der er således ingen styring på de operative elementer. Her budgetteres ud fra dækningsgraden.

I praksis vurderes det, at den enkelte virksomhed vil anvende den metode, som passer bedst på organisationen eller vælge at kombinere de forskellige metoder. Salget og vareforbruget kan være



jævnt fordelt over året eller der kan være tale om periodeudsving, som budgettet naturligvis også skal tage højde for. Kapacitetsomkostningerne budgetteres enten direkte eller indirekte ud fra aktiviteten. Her er det vigtigt, at der også budgetteres på de hjælpefunktioner, som virksomheden måtte have, der ikke er direkte afhængige af omfanget af salget. I dansk kvægbrug er den nuværende mest anvendte form for budgettering den direkte budgettering. Det skyldes, at der kan budgetteres ud fra forventet produceret mælkemængde og at det gør budgettet nemmere at sammenligne med regnskabet.

2.3 Dynamiske budgetter

Budgettet udarbejdes som oftest for en bestemt periode og fastholdes i denne periode. Det betyder, at det fx laves for et år af gangen og at det ikke ændres undervejs. Noget af litteraturens kritik af budgettet er dog, at det ikke er fleksibelt nok og at virksomheden ikke har mulighed for at tilpasse sig omverden såfremt budgettet følges. En anden kritik går på, at budgettet blot skaber et kontrollsamfund i virksomheden og ikke skaber værdi (De Leon 2012). Her går kritikken også på, at budgetterne allerede inden de tages i brug er forældet og bør korrigeres. Igennem opgaven har der været fokus på både andre økonomistyringsværktøjer og økonomistyring uden budget, men det er vurderes også at være relevant at kommentere på dynamiske budgetter eller rullende forecast som det også kan sammenlignes med.

Det vurderes, at der i litteraturen er forskellige holdninger til, hvad et dynamisk budget eller et rullende forecast er og hvad det bidrager med og indebærer for virksomheden. De Leon (2012) mener, at virksomheden ved brug af driver-based forecast skaber mere værdi, kommer tættere på strategien og derved på målopfyldelsen. Samtidig er argumentet, at det vil skabe største fleksibilitet i virksomheden.

Men hvad er et dynamisk budget og hvordan adskiller det sig fra den almindelige betragtning af et budget. Som det er nævnt består tredje fase i budgetlægningen af en budgetkontrol og fjerde fase af budgetrevision og budgettilføjelser (Andersen og Rohde 2007). Ved rullende forecasting eller dynamisk budget er det disse to faser, der fokuseres på. I stedet for en egentlig budgetrevision udarbejdes i stedet et budget, som er designet til hele tiden at ændre sig.

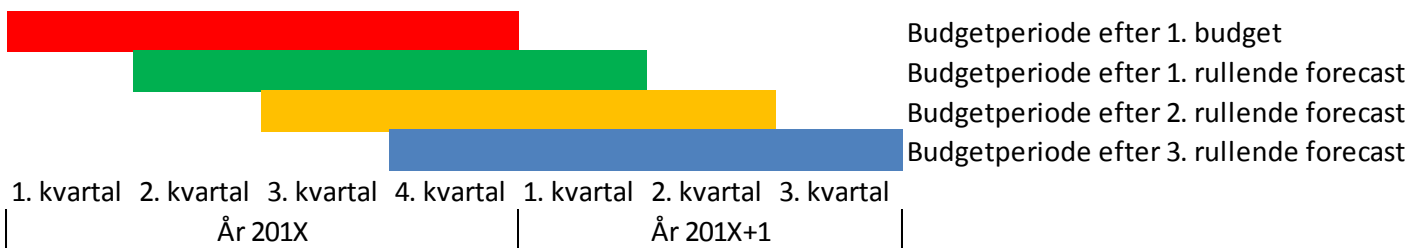
Rullende forecasting er baseret på nogle nøgleindikatorer, som vurderes at have betydning for virksomhedens udvikling. Disse økonomiske nøgleindikatorer følges tæt og opfølgningerne herpå kommunikeres videre til virksomhedens afdelinger. Det skal sikre, at virksomhedens økonomi i



højere grad bliver integreret i virksomhedens strategiske udvikling (Waarst og Bang 2007).

Oplysningerne om virksomhedens økonomi og økonomistyring skal ikke kun være for udvalgte medarbejdere, men bør kunne integreres i alle medarbejders dagligdag.

Et rullende budget er ikke over en specifik periode som fx et kalenderår, men i stedet fx pr. løbende måned eller pr. løbende kvartal. Er det fx kvartalsmæssige opfølgninger vil det i den sammenhæng også være naturligt at lave kvartalsmæssige rullende forecasts. Fx kan det fastlægges, at budgettet altid skal gå et år frem i tid uanset hvornår. Den resterende del af budgettet kan på samme måde også revideres. På figur 2.3.1 ses et eksempel på et rullende forecast, hvor budgettet hele tiden rulles et kvartal frem.



Figur 2.3.1: Et eksempel på rullende forecast.

Som nævnt anvendes ofte argumentet, at rullende budgettering skaber en større fleksibilitet i forhold til at styre i strategiens retning, men det er netop også denne fleksibilitet, som kritikerne ser som det største problem. Det kan resultere i, at det egentlige mål glemmes og der følges ikke ordentligt op på det egentlige mål.

Ifølge Ladefoged (2011) er der flere og flere virksomheder, som anvender rullende budgettering. Argumentet er ifølge ham, at virksomhederne hellere vil bruge tid på budgetopfølgning i stedet for budgetlægning. Ved rullende budgetter anvendes givetvis en stor del tid på budgetopfølgningen, men det vurderes også, at budgetlægningen bør fylde forholdsvis meget, da der hvert kvartal skal laves nyt budget. Som eksempel på dette beskriver Jensen (2012), et eksempel på rullende budgettering i en dansk slagterivirksomhed. Her er det udelukkende til og med dækningsbidraget, at budgetterne justeres hvert kvartal. Som slagteri er den virksomhed også afhængig af prognoserne på svin – dog som aftager af svin modsat landmanden, som er leverandør. Det rullende budget knyttes i den virksomhed meget op på følsomhedsanalyser, som der ved hvert nyt kvartal tages hensyn til i forhold til fastlæggelse af produktionen.

Et dynamisk budget er altså et budget, som tilpasses undervejs. Det kan enten være i forhold til prisændringer eller produktionsændringer. Ændringerne og fremskrivningerne ændres efter hver



opfølgning. Længden mellem opfølgningerne og ændringerne vil variere fra virksomhed til virksomhed.

2.4 Prisudviklingsscenarier

Indledningsvist blev der givet en kort introduktion til prisudviklingerne i dansk kvægbrug og samt åbnet lidt op for, hvor følsomme disse er. For at kunne give en korrekt vurdering af budgettets anvendelighed og for at kunne søge at finde en løsning på problemstilling, er det nødvendigt at kende til de forskellige produkter og priser i kvægbruget. Det gælder både indtægterne og udgifterne. Ses der på dækningsbidraget udgør mælkeindtægten i gennemsnit 91,5 procent af indtægterne i 2013. Foderomkostningerne udgør 86,6 procent af udgifter, hvor 47,0 procent af foderudgifterne går til grovfoder og den resterende del er kraftfoder og korn samt biprodukter (Regnskabsanalyser fra Videncentret for landbrug, Kvæg, 2014).

Det er netop disse poster, der er de mest svingende i landbruget. Med internationaliseringen og den internationale samhandel er landbruget i Danmark fuldstændig afhængig af udviklingen på verdensmarkederne.

Nedenstående vil de væsentligste prisparametre blive gennemgået. Det vurderes ud fra ovenstående at være mælkeprisen, kraftfoder- og kornprisen samt grovfoderprisen, som er de mest betydende. Under hver parameter vil mulige scenarier blive gennemgået.

2.4.1 Mælkepris

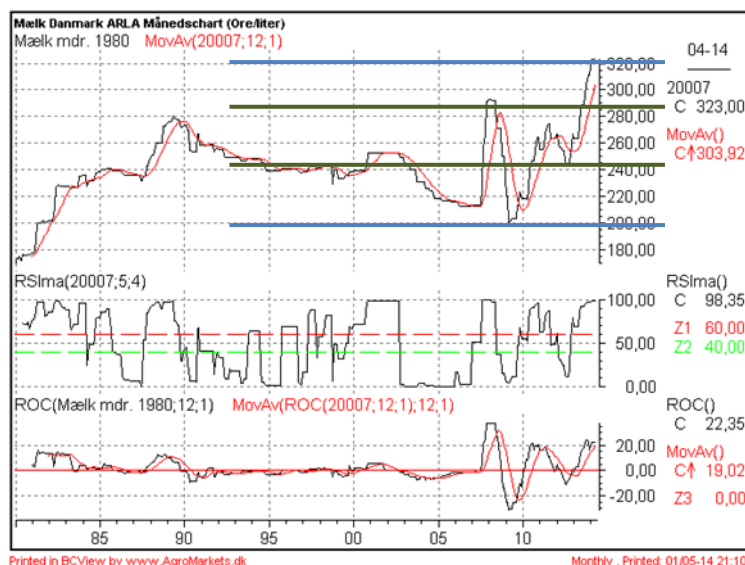
Som det nok er de fleste bekendt er kvægbruget i Danmark og resten af EU fortiden styret af leveringskvoter. Det betyder, at hver enkelt mælkeproducent i Danmark har købt sig til en kvote som angiver, hvor meget mælk virksomheden må levere. Langt de fleste landmænd i Danmark afsætter til mejerigiganten Arla, mens der i Danmark også er andre og mindre mejerier som økologiske Naturmælk og det lokale Asaa Mejeri. Kvotesystemet gælder for alle mejerier.

I dag er mejerierne i Danmark andelsmejerier, som betyder, at de er ejet af leverandørerne. Leverandørerne (landmændene) har dog ingen indflydelse på prisen af varen, som de leverer. De har lov til at levere den mængde, som kvoten angiver, men ved i princippet ikke til hvilken pris. Kvoterne falder bort 1. april 2015 i hele EU. Til den tid er det for den enkelte landmand frit, hvor meget mælk, han vil levere til mejeriet (dog under forudsætning af, at der tages hensyn til bl.a. miljølovgivningen).



Afregningen af mælkeprisen sker ud fra en standard mælkepris angivet af Arla. Hos den enkelte landmand er prisen herefter reguleret for værdistofindhold, økologitillæg, buffertillæg mv., men det vurderes at være irrelevant for indeværende opgave. Tages der udgangspunkt i standardmælkeprisen kan det ses på figur 2.4.1.1, hvordan udsvingene har været de senere år. Det vurderes, at disse udsving efter kvoternes udløb vil blive endnu større.

Sammenholdes dette med, hvor stor en del af indtjeningen, der kommer fra mælkeprisen er det tydeligt, at mælkeprisen har stor betydning for resultatet og udviklingen i likviditeten hos den enkelte landmand.



Figur 2.4.1.1 Udviklingen i Arlas standard mælkepris. Den lodrette akse angiver mælkeprisen i kr. pr. 100 kg standard mælk. Den vandrette akse angiver årstallet fra 1980 frem til 2015 (2014).

2.4.1.1 Muligt prisscenarie for mælkeprisen

Som det ses har mælken svinget meget de sidste 10 år i forhold til tidligere år. Det betyder, at der i fremtiden skal tages højde for større udsving i mælkeprisen. Mælkeprisen har ikke tidligere været højere end den er nu, men det er spørgsmålet om den blot fortsætter op. Pr. maj 2013 har Arla for første gang siden efteråret 2012 sænket mælkeprisen, hvilket måske kan indikere, at prisen ikke fortsætter ind i himlen. Ses på figur 2.4.1.1 ses det, at et muligt bud på yderpunkterne i et prisscenarie kunne være mellem de to blå streger. Det er tydeligt, at udsvinget er stort, hvis der skal tages højde for både "worst case" og "best case" her. Det kan argumentere for, at prisen måske i stedet bør ligge i mellem de to mørkegrønne streger. Der skal dog tages højde for markedskræfterne i forhold til fastlæggelse af prisscenarier.

2.4.2 Foderpris – Kraftfoder og korn

Prisen op kraftfoder og korn er, som mælken, også afhængig af prisen på verdensmarkederne og vil være i konstante udsving. På børser i hele verden handles korn og sojaskrå og prisen er derfor direkte afhængig af udbud og efterspørgsel. Landmanden handler sit foder hos grovvarerelskaberne i Danmark, som køber og sælger varerne til markedspris.



Prisen på korn er afhængig af høsten og behovet for korn i andre dele af verden og da kraftfoder er lavet af forskellige kornsorter, soja mv. er prisen på denne også afhængig af udviklingen andre steder. På figur 2.4.2.1 ses udviklingen i hvedeprisen gennem de seneste 10 år.

Sammenlignes hvedeprisen med prisen på aktier ses det, at hvedeprisen svinger mere end prisen på aktier.

Udgiften til kraftfoder og korn er væsentlig og prisudviklingen på denne er derfor nødvendig at kende konsekvenserne af. For at dæmme op for disse udsving er der flere og flere landmænd, der benytter sig af at tegne kontrakter på salg af korn og leveringen af foder. Ved at tegne sådanne kontrakter bliver budgetsikkerheden større, men det er ikke sikkert, at landmændene får det bedste økonomiske resultat. Hvis prisen fastlægges for hele budgetperioden er det ikke en problemstilling, at budgettet ikke tager højde for prisændringer undervejs. I stedet vil det, at budgettet ville kunne tage højde for prisændringer måske være med til at fastlægge, hvilken foderpris, det er mest optimalt at lægge sig fast på.



Figur 2.4.2.1 Udviklingen i hvedeprisen de 10 år. Den lodrette akse angiver prisen i britiske pund pr. ton. Den vandrette angiver årstallet fra 2004-2014. (Agromarkets.dk)

2.4.2.1 Muligt prisscenarie for kraftfoder- og kornprisen

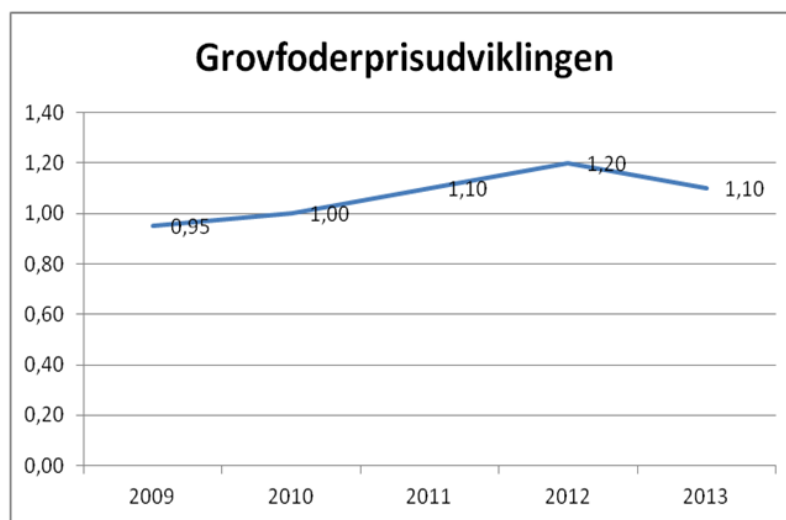
Som det ses på figur 2.4.2.1 har hvedeprisen historisk set været mere ustabil end mælkeprisen. Det skyldes givetvis, at kornproduktionen er mere afhængig af ukontrollerbare faktorer som vind og vejr. Det kunne tyde på, at hvedeprisen havde fundet et nyt niveau ved en højere pris end tidligere. Det niveau kunne fx ligge mellem de to blå streger vist på figur 2.4.2.1. Figur 2.4.2.1 angiver prisudsvingene for foderhvede, men andre kornsorter så som rug og byg følger udsvingene på hvede – dog på et lavere niveau. Kraftfoderprisen forventes også at følge ca. de samme udsving.



2.4.3 Foderpris – Grovfoder

I teorien er prisen på grovfoder afhængig af prisen på kraftfoder og korn, da disse er substitære produkter og derved til en vis grad kan erstatte hinanden. I praksis er det dog oftest en lidt anden situation, da de fleste landmænd producerer deres grovfoder selv og derved er det den interne overførselspris, som afgør prisen. Som virksomhed skal landmanden dog hele tiden forholde sig til, om der kan være bedre økonomi i at sælge grovfoderet til anden side og erstatte det med andre fodermidler, hvorfor prisen på grovfoder naturligvis ikke kan være uafhængig af prisen på korn og kraftfoder – heller ikke i praksis.

Grovfoderprisen ligger lige pt. på mellem 1,20 og 1,35 kr. pr. FE pga. den tørre sommer i 2013 og den derved lave produktion af grovfoder (Rødkær 2014). I landbrugsregnskaberne under Dansk Landbrugsrådgivning er det besluttet, at værdien af grovfoderet pr. 31/12 2013 sættes til 1,10 kr. ud fra den ligeledes lavere kornpris (Rødkær 2014).



Figur 2.4.3.1: Udviklingen i prisen på grovfoder de seneste fem år.

Den lodrette akse angiver prisen i kr. pr. FE (foderenhed). Tallene stammer fra de seneste års statuspriser anvendt i DLBR.

Prisen på grovfoder er ikke så volatil som prisen på mælk eller korn, men grovfoderet udgør dog en betydelig størrelse i økonomien, hvor det vil være vigtigt at tage højde for prisudsving her også. I det især i forbindelse med balancen og status omkring regnskabs- og budgetperiodens udløb, da der vil være store lagre af grovfoder som derfor udgør en ikke ubetydelig del af balancen.

2.4.3.1 Muligt prisscenarie for grovfoderprisen

Der findes ingen statistik for grovfoderprisen, da grovfoderet handles privat og ikke på anerkendte børser mv. På figur 2.4.3.1 ses dog statuspriserne på grovfoder, som er anvendt i DLBR i gennem de seneste fem år. Som det ses, er der ikke de samme udsving som for korn og mælk, men grovfoderet vil følge udsvingene på korn og kraftfoder, da disse er delvist substituere produkter.



2.5 Budgettering i dansk kvægbrug

Dette afsnit har til formål at koble den gennemgåede og gennemgående teori til teori og praksis i kvægbruget i Danmark.

2.5.1 Kvægbrugets budgetter i teori og praksis

Som det er i dag, følger budgetterne i dansk kvægbrug den direkte budgettering med anvendelse af både den passive og den aktive fase. Budgetteringen er direkte ud fra den forventende mælkemængde. Mælkemængden afhænger af den producerede mængde pr. ko og antallet af køer. Ud fra tidligere års resultater og forventningen til fremtidig fodring og pasning af dyrene. I langt de fleste landbrug ligger kapaciteten fast. Det skyldes begrænsninger i forhold til miljøgodkendelser, bygninger og kapital. De fleste kvægbrug i dag er udnyttet maksimalt for at skabe mest mulig indtjening. Det vurderes, at de seneste års krise med lave mælkepriser og høje foderpriser har gjort, at kvægbrugene har været nødsaget til at vende hver en sten. Det er dog ikke den primære problemstilling i indeværende projekt. Det er derimod, hvordan man bedre kan være forberedt og agere ud fra de svingende priser.

Tages der udgangspunkt i den måde, som der i dag laves budgetter på i dansk landbrug fokuserer det ikke meget på strategien, som teorien ligger op til, at det bør. Det vurderes, at der er tendens til, at der i stedet tænkes operationelt. I teorien bygger landbrugets budgetter også på virksomhedens strategi, mål og vision for fremtiden (Kristensen og Jensen 2012). Det er som i teorien for alle andre virksomheder altså formålet med budgettet, at det bygger på strategien for virksomheden.

Kristensen og Jensen (2012) beskriver, at budgetprocessen er delt i fire trin, som er følgende:

1. Opstilling af fokusområder
2. Udarbejdelse af produktionsbudgetter
3. Budgetudarbejdelse
4. Opfølgning

Opstillingen af fokusområder vurderes ud fra strategien og tidligere konstaterede problemstillinger. Det kan fx være at sænke kalvedødeligheden eller at hæve mælkeydelsen hos køerne. I de fleste tilfælde udarbejdes dernæst produktionsbudgetter for de enkelte driftsgrene/afdelinger i virksomheden af den ansvarlige fagkonsulent. Fx udarbejder kvægrådgiveren budgettet for køerne og planterådgiveren budgettet for marken. Disse produktionsbudgetter (bør) udarbejdes i samarbejde med landmanden, hvor rådgiveren og landmanden sammen diskuterer sig frem til den



bedst mulige løsning. Den tredje type rådgiver, som er inde over budgettet, er som oftest en driftsøkonomikonsulent, som udarbejder kapacitetsomkostningerne og finansieringen. Som regel tages der her udgangspunkt i tidligere års realiserede tal. Efterfølgende samles landmand og konsulent til en drøftelse af hele budgettet. I det optimale tilfælde står alt her til diskussion og budgettet bør vurderes som en helhed. Samlet set er der altså flere forskellige rådgivere inde over produktionen af en landmands budget (Kristensen og Jensen 2012).

I forhold til fastlæggelse af priserne er der klare normer for, hvordan konsulenter og landmanden bør takle disse. Hovedorganisationen bag DLBR – Videntcentret for Landbrug melder hver år i oktober måned en prognose for det efterfølgende år ud. De lokale rådgivere og landmænd vælger som oftest at følge denne prognose. Der udarbejdes en prognose for mælkeprisen over året, en prognose for forventet kornpris og et niveau til den forventede grovfoderpris. Ved intern omsætning er grovfoderprisen mest interessant, hvis status indgår i budgettet. Det er forskelligt om der anvendes status i budgetter og der er ikke nogen klar udmelding omkring det (Kristensen og Jensen 2012).

Umiddelbart kan det være svært at få tydeligt øje på landmandens ejerskab i den måde, som landbruget udarbejder sine budgetter. Kristensen og Jensen (2012) nævner, at landmandens ejerskab til budgettet er vigtigt, men stiller skarpt på, hvordan rådgiveren skal forholde sig til budgettet og ikke så meget, hvordan rådgiveren skal få landmanden til at forholde sig til budgettet. I indledningen blev det nævnt, at landmanden kritiserer budgettet for ”alligevel aldrig at passe med virkeligheden”. Det skyldes som nævnt bl.a. priserne, men det vurderes også, at landmandens eget engagement er en vigtig faktor.

Budgettet underbygges i praksis af og til af konkrete handlingsplaner på de indsatsområder, som er blevet besluttet. Det er med til at gøre budgettet mere operationelt og brugbart i dagligdagen (Kristensen og Jensen 2012). Ses der ligeledes her på prisudsvingene kan en handlingsplan fx omhandle risikostyring på foderprisen ved bl.a. at tegne kontrakter for hele året. Mht. indtjeningen er det ikke muligt at tegne kontrakt og risikoen her skal derfor styres på anden vis.

2.5.2 Aktører i kvægbrugets budgetter

Enhver opgave eller produkt vil have aktører eller ”stakeholders” som det også kaldes i den engelsksprogede litteratur. Det gælder naturligvis også for budgettet. Disse aktører vil på den ene eller anden måde have en forbindelse til budgettet og må forventes at have indvirkning på

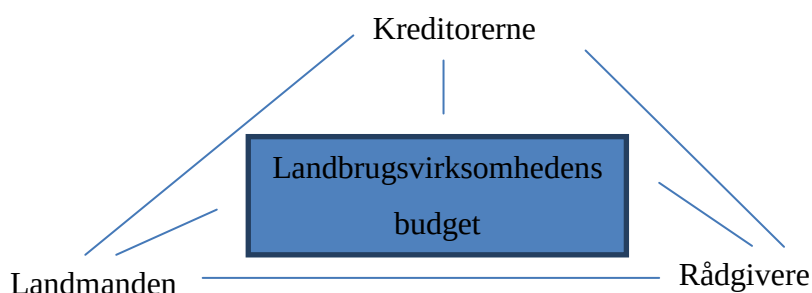


budgettets udformning (se også kausaliteterne i figur 1.3.2.1). I forbindelse med aktører eller stakeholders til en virksomhed må den eller de største stakeholders forventes at være shareholderne – altså aktionærene. Aktionæren i budgettet er landmanden. Han er manden bag som virksomhedsejer og må forventes at være øverste ansvarlige til budgettet.

Landmanden er dog som nævnt ikke eneste aktør. På figur 1.3.2.1 ses udvalgte kausale sammenhænge i problemstillingen. I midten er kvægbrugerens budget og aktørerne er vist omkring. De to største aktører vurderes at være kreditgiver og rådgiveren. Kreditgiver er i praksis ofte den, der ønsker budgettet og rådgiveren vil være den, der udarbejder budgettet. Kristensen og Jensen (2012) formulerer det på anden vis: *”Virksomhedslederens ønske om udarbejdelse af et budget er typisk som led i den økonomiske styring af virksomheden, herunder til opnåelse af de nødvendige kreditter”*. Kristensen og Jensen (2012) siger derved også, at de fleste budgetter i landbruget bliver lavet efter ønske fra kreditgiver – eller som de formulerer det: *”Efter ønske fra landmanden for at opnå nødvendigt kredit”*. Kristensen og Jensen (2012) henvender sig til den anden primære aktør – nemlig rådgiveren. Kristensen og Jensen (2012) får alligevel fremhævet budgettet som landmandens og at det er landmanden, som sætter budgettet i gang. På figur 3.5.2.1 ses aktørerne og deres indbyrdes indvirkning. Det er netop også disse tre aktører, som valgt interviewet i afsnit ”4.

Kvalitativ Undersøgelse”.

Aktørerne påvirker også hinanden indbyrdes og har derfor både en direkte og en indirekte påvirkning på budgettet. En væsentlig faktor er her, at landmanden direkte betaler rådgiveren for at lave budgettet og indirekte betaler kreditgiveren i forhold til rentebetalinger. Selv om den primære aktør til budgettet er landmanden, vurderes det, at det ofte er de to andre aktører, der tager initiativ til budgettet – den ene tjener penge på det og den anden kan stille det som krav mht. kreditgivning. Det er ikke en problemstilling, der skal behandles i indeværende projekt, men det vurderes at være væsentligt i forhold til fortolkningen af teorien i forhold til praksis.



Figur 3.5.2.1: Landbrugsvirksomhedens budgets aktører. Viser de tre mest betydende aktører i landbrugsvirksomhedens budget og deres



2.5.3 Resultat og likviditet i kvægbrugets budgetter

En del af problemstillingen i indeværende projekt går på hvordan prisudviklingsscenarierne vil påvirke resultat og likviditet i kvægbrugets budgetter, hvor det er nødvendigt at kende til sammenhængen mellem disse parametre. Helt overordnet har resultatet forskydninger, afskrivninger og lagerbeholdninger med, mens likviditeten eller pengebindingen mere ser på, pengestrømmende i virksomheden.

Resultatet i enhver virksomhed bygger på virksomhedens indtjening på papirer. Der tages på den måde ikke hensyn til, hvor mange penge virksomheden har i kassen, men i stedet mere, hvad virksomheden er værd og hvilken indtjening, den generer. I kvægbruget er resultatposterne indtjeningen i form af mælk og kød samt udgifter i form af foder, dyrlæge, løn, udgifter til inventar og maskiner osv. På indtægts- og udgiftssiden korrigeres for værdiændringer i lagerbeholdningerne. Resultatet herefter kaldes ”Resultat af primær drift”, hvor der ikke er medtaget udgifter til finansiering og forpagtning og indtægterne fra EU-støtten og eventuelle private indtægter er heller ikke medregnet.

Efter disse poster er medtaget opnås ”Resultat før reguleringer og skat”. Værdireguleringerne i landbruget kan svige meget fra år til år. Som eksempel kan tages, at kvoterne som nævnt udløber 1. april 2015. Lige nu handles 1 kg kvote til mellem 1,00 kr. og 1,5 kr (seneste kvotepris fra februar var 1,23 kr/kg). Det betyder, at de som bliver nødt til at købe kvote i 2014 vil få nogle voldsomme værdireguleringer på kvoten ultimo 2014, da den til den tid er værdiløs. Senest er det set i forhold til de faldende jordpriser. Disse reguleringer siger ikke noget om landbrugsvirksomhedens drift, men er et udtryk værdien, som vil have indflydelse på egenkapitalen. Virksomhedens afskrivninger er også et udtryk for værdireguleringer og indgår derfor også i resultatoversigten og vil tælle med i resultatet af virksomhedens primære drift.

Fokuseres der på de tre prisscenarier for mælkepris, kraftfoder- og kornpris samt grovfoderprisen, vil prisændringer her have direkte indflydelse på resultatet. Mælkeprisen har betydning for indtjeningen over året og betydning for lagret af mælk primo og ultimo. Lagrene af mælk primo og ultimo vil typisk ikke være ret betydningsfulde i praksis. Det betyder, at udsvingene i mælkeprisen vil have størst betydning for indtjening og ikke så meget for lagrene. På kraftfoder-, og kornprisen ser det lidt anderledes ud, da der typisk købes store partier hjem af dette, hvis ikke det i stedet er hjemmeavlet og derved ligger på lager til nytår. Købes alt foder ind, vil landmanden være påvirket af prisudsvingene over hele året og knap så meget omkring statusværdierne. Avles kornet i stedet på



marken og lægges på lager hjemme, til det forbruges, vil han ikke være påvirket af priserne over året, men i stedet af statusværdierne til nytår. Det er fx også tilfældet med grovfoder. Langt de fleste mælkeproducenter avler grovfoderet selv og ligger på lager til det forbruges. De vil være afhængige af statusværdierne på grovfoder i resultatopgørelsen. Resultatopgørelsen er således også afhængig af prisudviklingen både fra indtjeningen, men også fra statusværdierne.

Et er dog resultatet noget andet er likviditeten, som oftest vil være den, som landmanden (og kreditgiver) oplever i det daglige. Likviditeten kan bl.a. ses på kassekreditten, men likviditeten er også andet end udviklingen på kassekreditten. Likviditeten er naturligvis også afhængig af resultatposterne. Indtjeningen fra mælk og udgifterne til foder vil fx kunne findes direkte på likviditeten. Afskrivningerne, som er et udtryk for aktivernes værdiforringelse over tid, vil ikke være at finde på likviditeten. I det øjeblik, at der investeres i et aktiv, vil det derimod kunne ses på likviditeten.

Et forbrug af lagre og beholdninger således, at der ligger færre penge bundet i lagre vil have positiv indflydelse og naturligvis i negativ retning, hvis der opbygges lagre. Dog kan lagrenes niveau og værdi ikke altid ses direkte på likviditeten. Det er fx tilfældet, hvis prisen på grovfoderet falder, men mængden på lager er den samme. Det vil i teorien have en positiv effekt på likviditeten, da den samlede værdi af den bundne kapital vil være mindre. Men bare fordi lagerets værdi falder, betyder det ikke, at der bliver frigivet likviditet. Det betyder i praksis, at prisudviklingerne vil have direkte indflydelse på likviditeten i form af indtægter og udgifter, men vil også have indflydelse på papiret i form af værdien af lagrene samt hvor meget likviditet, der enten er bundet i eller frigivet herfra.

I forhold til prisudviklingen vil det altså have indflydelse på både resultatet og likviditeten i virksomheden. Resultatet også i form af værdierne på ejendommen og likviditeten bl.a. i form af udviklingen på kassekreditten. Det vurderes dog, at være likviditeten, som er størst påvirket af prisudsvingene, da der ikke indgår statusværdier. I praksis vurderes det også, at kreditgiverne har større fokus på likviditeten og følger mere op på kassekredittens udvikling. De seneste års prisudsving har betydet, at likviditeten i perioder har været presset og det er disse situationer, hvor presset fra kreditorerne kan være mest alvorligt.



2.6 Hvad er vigtigt for budgettet?

Hvad, der er vigtigt for budgettet, vil afhænge af hvilken virksomhed, der er tale om, men kobles teorien på budgetteringen i dansk kvægbrug, vil der være visse generelle træk, som vurderes, at gå igen. Der vil dog også være forskelle, hvor teorien ikke kan kobles på praksis eller omvendt. Det afsnit kunne også have heddet ”De gode budget” eller lignende, men det gode budget vil afhænge meget mere af situationen, end hvad der er vigtigt for et budget.

Ifølge Waarst og Bang (2007) er budgettet: ”...en beskrivelse af de ventede økonomiske konsekvenser af de planlagte handlinger for en fremtidig periode”. Det kan også udtrykkes som bedste bud for perioden. Men det er nødvendigt, at det er bedste bud – ellers er budgettet ubrugeligt fra starten. Budgetterne skal angive den forventede udvikling i både produktion og prisudvikling. Prisudviklingen, som jo er essentiel for indeværende opgave, er altså med til at afgøre kvaliteten af budgettet. At prisudviklingen er så essentielt for budgetterne i kvægbruget er især tydeligt med de store udsving, som priserne har.

I et budget er validiteten og anvendeligheden vigtig og anvendeligheden er ikke stor, hvis budgettet ikke er validt. Udarbejdes budgettet måneder i forud for budgetperioden kan virksomhedens omgivende miljø have ændret sig radikalt. Risikostyring og følsomhed i budgettet er derfor vigtigt. Følsomheden og risikostyringen kan være med som tekst i budgettet eller det kan være med som udregninger på enkelte faktorer. Det kan også være med i form af kontrakter og prisfastsættelse. Da vil der ikke være tale om følsomhed, men i stedet risikostyring. I praksis i kvægbudgetterne er der som regel en kommentar på de mest gængse usikkerhedsfaktorer – herunder bl.a. pris. Men med de store udsving på priserne vurderes det, at risikostyring og følsomheder vil være vigtigt for budgettet fremover. For landmanden og aktørerne omkring budgettet vil det være nødvendigt at kende til likviditeten over året og kunne komme med forventninger til årets resultat.

Om det lige er løbende budgettering eller rullende forecast, der er løsningen på denne risikostyring er ikke nødvendigvis sikkert. Med alle de aktører, som er involveret i landmandens budget vurderes det, at ville blive en tidskrævende og dermed bekostelig affære, at skulle justere budgetterne og lave rullende forecast efter hver opfølgning – i hvert fald på den måde, som budgetterne er skruet sammen på i dag. Det kan være, at der i stedet skal indarbejdes en mindre tidskrævende metode, eller måske bør der i højere grad tages højde for usikkerheden allerede ved budgetlægningen.



Et andet område, som er vigtigt for budgettet, men som endnu ikke har været behandlet i stor udstrækning, er landmandens ejerskab til budgettet. Problemstillingen er kort blevet nævnt i forbindelse med andre aspekter af budgettet. I teorien er der stor fokus på landmandens ejerskab, men i praksis vurderes der ikke at være ejerskab nok. Det ses bl.a. også i interviewsvarene i afsnit ”3.4 Interviewsvar”. Samtlige tre deltagere i den kvalitative undersøgelse vurderer, at en af de største problemstillinger ved budgettet og budgetlægningen er landmandens ejerskab.

Ejerskab kan komme på forskellige måder, men for landmænd vurderes det især at være anvendeligheden i dagligdagen, som er afgørende for, at landmanden føler ejerskab. Grunden til manglende ejerskab kan være budgettets manglende præcision og usikkerheden, som er uden for landmandens handlingsområde. Anvendeligheden i dagligdagen kan styrkes ved at anvende rullende budgettering. Som nævnt vurderes det dog, at være forbundet med store omkostninger at fuldføre det i kvægbruget.

Handlingsplaner koblet op på budgettet kan gøre budgettet mere anvendeligt på det operationelle niveau, hvor landmanden befinder sig i dagligdagen. Det kan være handlingsplaner i form af, hvordan den planlagte ydelse opnås, eller handlingsplaner som skal følges, hvis mælkeprisen hhv. stiger eller falder. Det vurderes at være vigtigt både for ejerskabet, handlingsplanerne og budgettet som helhed, at landmanden har overblik over, hvad de forskellige prisudsving har af betydning.

Netop det at have overblik er essentielt for hele budgetprocessen og det kan være vanskeligt med de prisudsving som pt. ligger i markedet. Budgettets formål er at give økonomisk overblik (til forskel fra andre økonomistyringsværktøjer). Budgettet skal give en indtjenings- og likviditetsprognose for virksomhedens samlede drift. Derfor er det også vigtigt, at virksomheden ses samlet og ikke kun de enkelte afdelinger. Det er den samlede virksomhed, som skal tjene penge og ikke de enkelte afdelinger, der skal optimeres alene.

For at kunne følge op på budgettet er det også vigtigt, at budgettet føler opstillingen for resultatoversigten og likviditeten i regnskabet og bogføringen. I kvægbruget hænger resultat og likviditet naturligvis sammen, men der kan være store forskelle pga. værdiændringerne på bl.a. kvote og jord og afskrivningernes størrelse. Budgettet sætter fokus på begge dele, men pt. vurderes det at være likviditeten, som har størst betydning for den daglige drift og det vil være likviditeten, som landmanden oplever i dagligdagen.



2.7 Delkonklusion

Økonomistyringen kan foregå på forskellige niveauer i virksomheden og de økonomistyringsværktøjer, som er gennemgået kan også indvirke på forskellige niveauer. Landmanden vil typisk opleve det på både det strategiske, taktiske og operationelle niveau i virksomheden. Indledningsvist i afsnittet blev gennemgået to andre økonomistyringsværktøjer end budgettet som er omtalt indledningsvist. Det er forskelligt, hvorvidt danske virksomheder bruger de forskellige værktøjer, men det konkluderes, at de mest anvendte økonomistyringsværktøjer i danske virksomheder, udover budgettet, er activity based costing og balanced scorecard.

Activity based costing er et økonomistyringsværktøj til at fordele virksomhedens omkostninger efter aktivitet. For korrekt styring af virksomheden er det nødvendigt at kende til, hvor omkostningerne hjemhører for at finde ud af hvilke aktiviteter, som skaber økonomisk værdi for virksomheden. Balanced scorecard har til formål at danne bro mellem virksomhedens strategiske og finansielle styring. Omdrejningspunktet for balanced scorecard er virksomhedens vision og strategi som de fire perspektiver: det finansielle perspektiv, kunde- og markedsforholdene, proces og interne forhold og læring og vækst alle kredser omkring. Der fastsættes mål for de enkelte perspektiver og der laves målopfølgning.

Budgettet, som vurderes at være det klart mest anvendte økonomistyringsværktøj i Danmark, har forskellige faser, som gennemarbejdes i forbindelse med budgetlægningen. Budgettet er oftest placeret centralt i virksomheden, der også vil være en del af kritikken omkring budgetlægningen – at det ikke fungerer godt nok på det operationelle niveau. Omvendt kritiseres budgettet også for ikke at inddrage strategien nok. Kvaliteten af budgettet afhænger derfor af, hvordan det inddrages i virksomheden.

I dansk kvægbrug vurderes det, at der er tre forskellige aktører til budgettet: Landmanden, kreditgiver og rådgiver, som hver har rimelig faste pladser i budgetlægningen. Nogle virksomheder vælger i dag helt at droppe budgettet, mens andre vælger at udarbejde dynamiske budgetter. I landbruget udarbejdes budgetterne ofte som et krav fra kreditgiver, hvilket kan have betydning for landmandens ejerskab. Det betyder også, at budgettet oftest har det formål at bestemme likviditeten over året. Med det primære mål for budgettet er det vigtigt, at forudsætningerne kendes og at prisfastsættelserne er rigtige. Det kan gøre det nødvendigt med prisudviklingsscenarier og en risikovurdering på disse i budgettet. Specielt har mælkeprisen og korn- og kraftfoder- samt grovfoderprisen betydning for likviditetsudviklingen over året.



3 Kvalitativ undersøgelse

En del af opgavens problemstilling går på at forbedre budgettets anvendelse i forhold til prisudsvingene i markedet. I forbindelse med at belyse den problemstilling vurderes det at være relevante at høre aktørerne for budgettet.

Formålet med undersøgelsen skal altså være at finde aktørernes holdning til kvægbrugets budgetter. Ikke kun deres holdning generelt, men deres holdning og erfaringer i forhold til projektets problemstilling med prisudviklingen og hvilke udfordringer, det har skabt for dem. Formålet er ligeledes at få deres input til hvordan en model kan se ud for at komme nærmere en løsning af, hvordan prisudviklingsscenarierne kan indarbejdes i budgetterne. Der ud over skal det bidrage til at komme nærmere en løsning på om en model som vil gøre budgetterne mere anvendelige. Resultaterne fra denne undersøgelse samt det gennemgåede i teorien vil senere danne grundlag for modeludviklingen.

I forbindelse med planlægningen af en undersøgelse er der forskellige måder, der kan vælges. Her tænkes specielt på spørgeskemaundersøgelse af en større gruppe samt kvalitativt interview af en mindre gruppe. Problemstillingen vurderes at være meget specifik og konkret, hvorfor det vil være nødvendigt med et forhåndskendskab for at kunne tage stilling til spørgsmålene på et oplyst grundlag. Det vurderes derfor ikke at være relevant at lave en spørgeskemaundersøgelse til en større gruppe af personer.

I stedet vælges det at lave en kvalitativ undersøgelse med deltagelse af udvalgte personer.

3.1 Kvalitativt undersøgelsesdesign

Den kvalitative undersøgelse kan deles op i tre forskellige dele (Kvale og Brinkmann 2009):

- Journalistiske interview, som skal registrere og rapportere vigtige begivenheder i samfundet
- Terapeutiske samtaler, som sørger for at forbedre invaliderende situationer i mennesket
- Forskningsinterview, som har til formål at producere viden.

For indeværende opgave er det kun forskningsinterviewet, der har relevans og der vil det efterfølgende udelukkende vil blive taget udgangspunkt i denne metode.

Et interview er en samtale, der har en struktur og et formål (Kvale og Brinkmann 2009). Det er således ikke udveksling af synspunkter, men i stedet en opmærksomt udspørgende og lyttende



metode. Det forskningsbaserede interview bygger på syv faser, som alle er en del af interviewundersøgelsen (Kvale og Brinkmann 2009):

1. Tematisering
2. Design
3. Interview
4. Transskription
5. Analyse
6. Verifikation
7. Rapportering

Den første del som er tematiseringen formulerer formålet og opfattelsen af de tema, der skal undersøges. Formålet med interviewet i indeværende projekt er at skabe viden omkring, hvad forskellige aktører i dansk kvægbrug har af holdning og udfordringer i forbindelse med budgettet. Det er ligeledes essentielt at kunne skabe viden om, hvordan disse problemstillinger løses. Projektets problemstilling omkring budgettet som det bedste økonomistyringsværktøj og budgetternes anvendelighed i praksis ved indarbejdelse af prisudviklingsscenarier skal belyses. Kort sagt skal interviewet være med at belyse projektets problemstilling og være medvirkende til besvarelsen af denne.

Designfasen består i at planlægge interviewets design under hensyntagen til alle syv faser. Designet af interviewet handler om at forberede, hvilke personer eller persongrupper, der ønskes interviewet og det skal helt præcist klarlægges, hvilket spørgsmål der ønskes stillet. Der henvises her til afsnittene ”4.2. Udvalgelse af personer” og ”4.3 Interviewspørgsmål”.

Interviewet vil starte med, at opgaven kort præsenteres og det præsenteres, hvilken relation interviewet vil have til opgaven. Kort forklares om forløbet af interview og der lægges ud med overordnede spørgsmål for at få interviewet i gang. Det er vigtigt, at interviewpersonerne introduceres korrekt til interview for at give dem det bedst mulige grundlag (Kvale og Brinkmann 2009).

Selve interviewfasen omfatter gennemførelsen af interviewet på baggrund af designet. Interviewet vil af praktiske årsager gennemføres gennem en telefon for de personer, som er udvalgt til interviewet. Under selve interviewet vil svarene blive skrevet direkte ned – altså transskriberet direkte.



Det leder hen til den fjerde fase, som er transskriptionsfasen. Her klargøres interviewmaterialet til analyse og talesproget omskrives til en sammenhængende tekst. Selve interviewet og det transskriberede interview vil ikke være en del af indeværende opgave, da det vurderes at ville optage for meget opmærksomhed fra mere essentielle dele af problemstillingen. Under afsnittet ”3.4 Interviewsvar” findes en analyse af svarene.

Den femte fase er da også analysedelen, hvor det transskriberede materiale analyseres i forhold til undersøgelsens formål og emne. I afsnit ”3.4 Interviewsvar” vil den sjette og syvende fase omhandlende hhv. verifikation og rapportering også blive behandlet. Formål, resultater mv. vil også blive diskuteret i afsnit ”5 Diskussion”.

3.2 Udvalgelse af personer

Udvælgelse af personer til interviewet er helt essentielt for kvaliteten af interviewet. Svarene vil naturligvis afhænge af, hvilke personer man spørger. En kvalitativ undersøgelse, som et interview er, vil aldrig nogensinde blive objektiv, men det kan søges at gøre det så objektivt som muligt. Personerne som vælges skal have et forhåndskendskab og dermed en holdning til budgetterne i dansk kvægbrug, for på den måde bedre at kunne bidrage positivt til løsningen af problemstillingen.

Det er valgt at udvælge såkaldte elitepersoner (Kvale og Brinmann 2009). Elitepersoner bliver spurgt om deres meninger og tanker inden for deres ekspertise. Ved at vælge sådanne personer er det også håbet, at få samarbejdsvillige og motiverede personer.

Videncentret for Landbrug kører pt. en kampagne kaldet ”Budgetmatchen”, hvor de søger at finde de bedste budgetteam og de bedste budgetter i dansk kvægbrug. En del af formålet med kampagnen er også at samle alle de gode ideer for fremover at kunne rådgive mere præcist om, hvad det gode budget, for den almindelige kvægbruger, er. I denne match er udvalgt tre dommere, som alle er aktørerne i budgetterne på den ene eller anden måde. Det vurderes at være oplagt at invitere disse tre personer til et interview, da de repræsenterer hhv. rådgivningsverden, bankverdenen og kvægbrugeren.

Repræsentanten for rådgivningsverden er Stine Hjarnø Jørgensen fra Videncentret for Landbrug i Skejby. Stine arbejder til daglig med budgetter og budgetudformninger for danske kvægbrugere og rådgiver således lokale driftsøkonomer på landbrugsrådgivningscentre over hele landet. Stine derved et indgående kendskab til de lokale rådgiveres udfordringer.



Repræsentanten for bankverdenen er Finn Lassen, som er bankrådgiver i Nordea Bank i Danmark. Han beskæftiger sig udelukkende med landmænd og landmændenes økonomi. Derved har han kendskab til de finansielle udfordringer, som kvægbrugerne står med, men vil også have erfaring i bankernes syn på budgetterne i landbruget.

Repræsentant for kvægbrugerne er mælkeproducent Per Andersen fra Skive. Per driver en ejendom med 350 malkekøer samtidig med, at han har sit eget mindre rådgivningsfirma. Per vil se budgettet ud fra virksomhedens og landmandens synspunkt og Per forventes at være en af de landmænd, som rent faktisk har taget stilling til brugen af budgettet. Per er ikke en typisk landmand i det han samtidig rådgiver andre landmænd om økonomistyring og strategiudvikling.

3.3 Interviewspørgsmål

Det er vigtigt at stille de rigtige spørgsmål (Brinkmann og Tanggaard 2010) for at få mest muligt ud af interviewet. Det store spørgsmål er dog, hvad der er de rigtige spørgsmål. Spørgsmålene er valgt ud fra først at skabe en introduktion til emnet og langsomt konkretisere. De tre interview personer vil blive stillet de nøjagtigt samme spørgsmål, da det vurderes, at alle spørgsmål bør have de tre forskellige vinkler. Nedenstående vil de forskellige spørgsmål kort blive begrundet. Rækkefølgen af spørgsmålene er valgt ud fra, at deltagerne ikke skal blive påvirket af de efterfølgende spørgsmål og svare i relation til dem. Nogle af de anvendte spørgsmål kan karakteriseres som lukkede spørgsmål. Hvis deltagerne mod forventning blot svarer ”ja” eller ”nej”, vil der blive stillet uddybende spørgsmål. Spørgsmålene og deres relevans er som følger:

- *Hvad er dine overordnede tanker omkring budgettering i dansk kvægbrug?*

Indledende spørgsmål for at guide deltageren ind på interviewets emne og for at stille et meget åbent spørgsmål, hvor deltageren ikke er præget i en bestemt retning.

- *Kunne du forestille dig andre økonomistyringsværktøjer, som kunne være bedre at anvende i kvægbruget?*

Spørgsmålet stilles for at give deltageren mulighed for at udtrykke holdninger til andre økonomistyringsværktøjer inden de kunne blive farvet af de efterfølgende spørgsmål.

- *Kunne du forestille dig andre økonomistyringsværktøjer, som kunne anvendes sammen med budgettering således, at de supplerer hinanden?*

Som det ovenstående spørgsmål skal dette spørgsmål være med til at teste opgavens hypotese omkring, at budgettet er det bedste økonomistyringsværktøj. Her er det tanken, at spørgsmålet skal lede deltageren i retning af suppleringsværktøjer.



- *Hvilke problemstillinger ser du i forbindelse med budgetteringen?*

Som indledning til projektets anden problemstilling omkring budgettet. Skal være en mulighed for at fortælle deres overordnede tanker.

- *Hvad er de største udfordringer i forbindelse med budgetlægningen?*

Langsomt skal samtalen drejes ind på problemstillingerne. Dette spørgsmål kan også give svar på om projektets problemstilling overhovedet er relevant for de tre deltagere.

- *Hvad er de største udfordringer i budgetperioden?*

Som ovenstående spørgsmål, hvor der blot her i stedet fokuseres på selve budgetperioden – altså når budgettet er lavet.

- *Oplever du, at det kan være nødvendigt med tilpasninger undervejs i budgetperioden?*

Skal lede ind på, om det er nødvendigt med tilpasninger. Skal også gerne få deltageren til at nævne hvilke problemstillinger, der er tale om.

- *Hvilke udfordringer oplever du i forbindelse med tilpasninger af budgettet?*

Skal lede deltageren ind på, hvilke udfordringer, de oplever, der er de største.

- *Oplever du ofte, at det er udsving i priserne/prognoserne, som gør det nødvendigt at tilpasse budgettet?*

Spørgsmålet skal få deltageren til at tænke over i projektets problemstilling med prisafvigelser og prisudviklingsscenarier.

- *Hvilke pris- og prognoseafvigelser afviger størst og oftest? Hvilke er de mest alvorlige?*

Skal belyse, hvilke det vil være mest relevant at kunne justere på.

- *Kunne du fra starten af budgetperioden se fordelene ved at kende følsomheden på resultat og kassekredit over året?*

Skal klarlægge behovet og ønsket for følsomheden forud for budgetperioden.

- *Oplever du, at det er besværligt at tilpasse budgettet til nye prognoser således, at både resultat og likviditet tilpasses fremadrettet og ikke tilbage i tid?*

Selve projektets problemstilling for at ”varme op” til næste spørgsmål ledes deltagerne i retning af både problemstilling og løsning. Hvis der blot svares ”nej” til dette spørgsmål vil det naturligvis være besværligt at komme videre med opgaven i den tiltænkte retning.

- *Kan du se fordelene af en model, hvor der tages højde for udviklingen i mælkepris, kraftfoderpris og grovfoderpris over året, således at kassekreditens og resultatets udvikling kan ses ved forskellige niveauer af priser?*



Selve spørgsmålet som hele interviewet omhandler og spørgsmålet som gerne skulle få deltagerne til at tænke over det næste spørgsmål.

- *Hvad, synes du, er vigtigt, at modellen kan og hvilke parametre vil du kunne justere?*

Her kan deltageren komme med ønsker og udtrykke holdningen til, hvad en eventuel model skulle kunne.

- *Vil en sådan model give et større overblik og en større sikkerhed i forhold til virksomhedens og økonomistyring?*

Spørgsmål i forbindelse med evalueringen af problemstillingen.

3.4 Interviewsvar

Den kvalitative undersøgelses formål var som nævnt at finde udvalgte elitepersoners holdning til projektets problemstilling for at kunne bruge dette aktivt i udviklingen af en model. Det er ikke meningen, at alle svarene her vil blive gennemgået. Efter svarene er blevet transskriberet vil de her blive analyseret for at danne grundlag for konklusionerne af undersøgelsen.

Undersøgelsesspørgsmålene startede ud med aktørernes generelle holdning til kvægbrugets budgetter. Generelt er der fra alle sider god tilfredshed med budgetterne, hvor det fra kreditgiveraktøren side blev nævnt, at likviditetsbudgettet i Ø90 er fyldestgørende og giver et godt overblik over likviditeten over året. Fra alle tre aktører savnes mere ejerskab fra landmandens side og det blev nævnt, at budgettet mere er rådgiverens budget end landmandens. Der er dog uenighed om, hvor meget budgettet skal bindes op på strategien. Rådgiveraktøren mente ikke at strategien bør indgå som en aktiv del af budgettet, mens landmandsaktøren var uenig i dette. Det er overraskende, at det er den fordeling, men begge var dog enige om, at indgår strategien, skal den omsættes til operationelle mål og styringspunkter.

I forhold til andre økonomistyringsværktøjer var svarene her ikke helt som ventet. Kendskabet til andre økonomistyringsværktøjer vurderes at være minimalt i forhold til svarene. Kreditgiveraktøren mente ikke, at andre værktøjer kunne udfylde budgettets plads, da det vigtigste for ham var udviklingen på likviditeten over året. Han var dog åben for, at budgettet eventuelt kunne kombineres med andre værktøjer, så længe der stadig var fokus på virksomhedens likviditet. De to andre aktører nævner balanced scorecard, som kunne kombineres med budgettet. Balanced scorecard kan bruges som opfølgning på nøgletallene i produktionen. Her nævnes også landbrugets interne opfølgningssystem KMP (Kritiske MålePunkter), som det kunne kombineres med.



Samtidig med balanced scorecard nævnes det, at landmændene oftere bør have fokus på kapacitetsomkostningerne. I den forbindelse nævnes kapacitetsanalyse. Det blev ikke nævnt, hvordan en sådan var tiltænkt, men det vurderes at kunne være ved brug af activity based costing. Landmandsaktøren gav udtryk for, at alt for få landmænd kendte til hvor de enkelte kapacitetsudgifter lå.

De største problemstillinger for budgettet blev vurderet til at være landmandens parathed, hvilket alle tre aktører var enige om. Der blev nævnt flere tiltag til at forbedre landmandens ejerskab, men kvaliteten af budgettet i forhold til opgavens problemstilling var der dog ingen, der nævnte. Det vurderes, at aktørerne ikke mente det vil være muligt at få mere styr på prisudviklingen og det er da heller ikke muligt at bestemme priserne. Kreditgiveraktøren ønsker mere fokus på risikostyringen.

Da interviewet drejer sig mere i retning af projektets problemstilling, vil svarene gå mere i retning af brugbare svar. Ud fra dette vurderes det, at opgavens problemstilling ikke er det største problem omkring budgettering, som aktørerne oplever i dagligdagen. Dog kan nogle af de problemstillinger, de nævner, skyldes problemstillingen omkring priserne og det, at de er svære at forudsige. Først i de mere direkte spørgsmål til opgavens problemstilling blev aktørernes svar mere i retning af svar, som direkte kan fortolkes i forbindelse med problemstillingen.

I forhold til ændringer i budgettet og budgetrevideringer havde alle tre aktører en klar holdning. Alle mente, at det var tidskrævende at lave ændringer til budgettet undervejs i forhold til mulighederne i Ø90-programmet. Ingen af aktørerne ønskede tilpasninger og ændringer i budgettet undervejs, som ikke vil have væsentlig betydning for resultat og likviditet. Det blev nævnt, at væsentlige ændringer kunne være væsentlige ændringer i produktionen eller meget betydningsfulde prisændringer. I stedet for tilpasninger undervejs var ønsket i stedet på forhånd at kende de forskellige risici i form af risikovurdering og følsomhedsanalyser. Der blev både efterlyst mere tekst og stillingtagen til dette i budgetterne således, at betydningen på forhånd vil være kendt. Det var især kreditgiveraktøren, som efterlyste tal og risicienes indflydelse på likviditeten. De to andre aktører havde mere fokus på landmandens stillingtagen og den tekstmæssige del af budgettet.

I forhold til ændringer i budgettet blev rullende budgetter også nævnt af både rådgiveraktøren og landmandsaktøren. Der var dog ingen af dem, som vurderede, at det ville bidrage positivt til landbrugsvirksomhedens økonomistyring. Argumentet er fra rådgiveraktøren, at det rullende budget vil fjerne fokus fra det oprindelige mål med budgettet og virksomhedens strategi. Argumentet var,



at rullende budget vil betyde ny budgetperiode hver gang og ikke nok med, at det vil fjerne fokus fra det oprindelige budget, så vil det også skabe en stor arbejdsbyrde – og dermed udgift – for landmanden, at udarbejde nye budgetter hele tiden.

Der er bred enighed om, at de produktionsmæssige realiseringer er vigtigere for virksomheden end, at priserne realiseres. Det vil naturligvis hænge sammen med, at det er produktionen, som landmanden i det daglige kan styre og det vurderes, at den almene holdning er, at landmanden bør vurderes på hans produktionsresultater i forhold til hans talent som landmand. Men det er dog de økonomiske resultater og likviditet, som han skal overleve på.

I forhold til prisafvigelserne var svarene ikke overraskende, at det var mælkeprisen og foderpriserne, som havde størst betydning. Især mælkeprisen blev nævnt og kreditgiveraktøren vurderede, at det kunne være en fordel, at udvikle tre mest sandsynlige scenarier for mælkeprisen, som indarbejdes i budgettet. Rådgiveraktøren nævner i denne forbindelse, at prognoserne for mælkeprisen næste år vil udkomme som mest sandsynlige scenarier i stedet for ét bud på udviklingen, som det er i dag. Det betyder, at scenarierne for mælkeprisen som angivet i afsnit ”2.4.1.1 Muligt scenarie for mælkeprisen” fremover vil blive udgivet af Videntcentret for Landbrug.

På de direkte spørgsmål til, om en model kan bidrage positivt til at gøre budgetterne mere anvendelige i praksis, var svarene ikke overvældende positive i forhold til udviklingen af en sådan model. Overordnet for alle aktørerne svarede de, at de synes, det ville være en god idé, men at det var alfa og omega, at modellen var simpel. På den måde ville de gerne give afkald på kompleksiteten og nøjagtigheden i modellen for i stedet at gøre modellen mere brugervenlig. Hvis en sådan model kan udvikles, var de overvejende positive og de tilkendegav, at det lød spændende. Kreditgiveraktøren tilkendegav, at de internt i banken havde udpeget de største risikofaktorer og at det kunne være relevant i forhold til deres interne brug.

I forhold til spørgsmålet angående om der er andre faktorer end lige prisscenarierne, som kunne være relevante at se på, var svaret igen produktionsmæssige nøgletal og produktionens omfang. Optimalt vil produktionsændringer derfor også skulle indgå i budgettet, men de siger dog selv, at det vil øge kompleksiteten af modellen.

Det vurderes, at aktørerne overordnet var positivt stemt for idéen med en model for prisscenarier, men de gav indtryk af, at de mente, at de vil være svære at anvende i praksis, hvis modellen blev for kompleks.



3.5 Delkonklusion

Formålet med undersøgelsen er at undersøge, hvilke holdninger budgettets aktører måtte have til indeværende projekts problemstilling. Det er valgt, at undersøgelsen skal være en kvalitativ undersøgelse i form af et forskningsinterview, hvor personer, der vurderes at være eksperter på området, interviewes i henhold til projektets problemstilling. Et sådant interview kaldes et eliteinterview.

Et forskningsinterview bygger på 7 faser, som bl.a. omfatter formål, design og rapportering. Interviewet er bygget op og denne model. Elitepersonerne, som er valgt til interviewet, er dommere i "Budgetmatchen" og det forventes derfor, at de har viden omkring budgetterne i kvægbruget og også har en hel klar holdning til dem. Elitepersoner repræsenterer også de tre aktører i landbrugets budgetter og det vurderes at være nødvendigt, at alle aktørernes bidrager for at gøre undersøgelse mest mulig valid.

Efter udvælgelse af personer designes interviewet. Interviewet skal designes i henhold til formålet, hvor det samtidig er nødvendigt, at deltagerne ikke præges i nogen retning. Interviewet er derfor bygget op omkring nogle generelle spørgsmål indledningsvist for at give deltageren lov til at komme med deres umiddelbare indskydelser, inden de blev påvirket af de senere spørgsmål. Efter de mere generelle spørgsmål følger spørgsmål omkring prisudviklingsscenarier og generelle problemstillinger i budgettet for langsomt som at lede mod det egentlige problemstilling omkring modeludvikling. Slutteligt fulgte spørgsmål omkring modeludvikling og hvilke forslag og ønsker de måtte have til sådan en model.

Svarene, som de tre aktører gav, handlede ikke udelukkende om projektets problemstilling pga. de mere generelle spørgsmål. Umiddelbart virkede det ikke til, at de så projektets problemstilling, som den største udfordring i budgetlægningen og brugen af budgettet. Da spørgsmålene nærmede sig projektets konkrete problemstilling blev svarene også mere direkte brugbare. Ikke overraskende var den mest positive for en budgetmodel, der tager højde for prisudviklingsscenarier, kreditgiveraktøren. Landmandsaktøren og rådgiveraktøren havde mere fokus på andre økonomistyringsværktøjer og problemstillinger i projektet, som ikke have direkte indflydelse på resultat og likviditet. Alle tre aktører kunne se værdi en simpel model til håndtering af prisudviklingsscenarier.



4 Økonomistyringsmodel

Udviklingen af en økonomistyringsmodel gennemgås på de følgende sider.

Økonomistyringsmodellen vil tage udgangspunkt i den gennemgåede teori og litteraturen samt resultaterne fra den kvalitative undersøgelse.

4.1 Modellens formål og brug

En del af indeværende projekts problemstilling går på, at udvikle en model, som kan være medvirkende til at gøre budgetterne mere anvendelige i praksis i forhold til at tage højde for prisudviklingsscenarier. En sådan model foreligger ikke i det gængse budgetlægningsprogram for danske kvægbrugere – nemlig Ø90. En udvikling af en model, som vil kunne spille sammen med Ø90 vurderes at være yderst omfattende. Som nævnt i afsnit ”1.3.4 Økonomistyringsmodel” og ”1.2.3 Økonomistyringsmodel” vurderes det at være for omfangsrigt at udvikle en kompliceret model til at løses projektets problemstilling. I stedet anvendes Microsoft Excel, som vurderes at ligge inden for projektets rammer.

Formålet med økonomistyringsmodellen vil være at kunne gøre kvægbrugets budgetter mere anvendelige i praksis i forhold til at tage højde for prisudviklingsscenariernes effekt på både resultat og likviditet. Ud fra teorien konkluderes det, at den model, som er mest anvendelig til at se effekter på både resultat og likviditet er budgettet. Resultaterne af den kvalitative undersøgelse viser da også, at budgettet er det mest anvendte økonomistyringsværktøj i kvægbruget. På baggrund af det besluttet det, at modellen, som skal udvikles, skal være en form for budgetmodel.

For at gøre budgetmodellen mest anvendelig i praksis vurderes det, at opstillingen skal ligne opstillingen i Ø90. Opvalt ville Excel-modellen kunne spille sammen med Ø90, men det vurderes at være vigtigt, at opstillingen er identisk med Ø90, når det andet ikke er muligt.

For at øge anvendeligheden, er det nødvendigt at kende til, hvem der skal anvende modellen – altså definere modellens målgruppe. Målgruppen for modellen vil naturligvis være budgettets aktører. Som beskrevet i afsnit ”2.5.1 Kvægbrugets budgetter i teori og praksis” er det landmanden og rådgiveren (rådgiverne), som står for udarbejdelsen af budgettet. Det vil derfor være naturligt om modellen henvendte sig til netop disse to aktører. Budgettet henvender sig også til landmanden, men i praksis er det som nævnt rådgiveren, som udarbejder budgettet. På den baggrund besluttet det, at modellen som udgangspunkt skal henvende sig til rådgiveren. Ikke fordi det i teorien ikke vil være



mest rigtigt, at den henvender sig til virksomhedsejeren, men fordi praksis viser, at virksomhedsejeren udliciterer budgetopgaven.

Resultaterne fra interviewet med budgettets aktører viser, at brugen af modellen skal være simpel. Det skal ikke være et nyt budget for hver ændring, der foretages i prisrelationerne. Hverken teorien eller den kvalitative undersøgelse underbygger, at rullende budgetter kan være en mulighed for modellen her, da det er forholdsvis kompliceret og tidskrævende. Modellen skal altså være simpel at anvende og simpel at forstå.

Modellen kan imidlertid udbygges som et dynamisk budget, som vil give mulighed for at anvende ændrede forudsætninger undervejs i budgetperioden. Et dynamisk budget ændrer sig over tid, men går ikke nødvendigvis længere frem i tid for hver ændring, som det rullende budget gør.

For overskuelighedens skyld er nedenstående opridset de krav, som modellen skal opfylde ud fra den gennemgåede teori og den kvalitative undersøgelse. Kravene er ikke opridset efter relevans, men i tilfældig rækkefølge:

- Anvendelighed i praksis herunder primært for rådgiveren som aktør i budgettet
- Enkelthed
- Simpel at anvende
- Det skal være muligt at angive forskellige prisscenarier for:
 - o Mælk
 - o Kraftfoder og korn
 - o Grovfoder
- Modellen skal have sammenhæng til opstillingen i Ø90
- Modellen skal vise prisscenariernes effekt på:
 - o Likviditet og herunder udviklingen på kassekreditten
 - o Resultat
- Modellen skal henvende sig til rådgiveren som aktør for landbrugsvirksomhedens budget
- Der skal være mulighed for at anvende modellen i forbindelse med budgetlægningen og i forbindelse med tilpasninger undervejs i budgetperioden.
- Modellen skal kunne udvikles i Microsoft Excel



4.2 Modeludvikling

Udviklingen af modellen tager naturligvis udgangspunkt i de ovenstående formål for modellen og brugen af modellen. Modellen er udviklet af indeværende projekts forfatter, hvorfor modellens opbygning vil være simpel. Et af formålene og ønskerne for modellen er da også, at den skal være simpel, hvorfor det ikke vurderes, at være et problem.

Under udviklingen af modellen er der fokuseret på brugen af modellen og ikke designet af modellen. Modellens formål er, at den skal være anvendelig i praksis, hvilket selvfølgelig stiller krav til designet, men det vurderes ikke, at den behøver være opbygget, så den tager sig bedre ud end nødvendigt for anvendeligheden. Selve modellens funktioner og design er gennemgået i afsnit ”4.3 Modelbeskrivelse”.

I praksis er udviklingen af modellen er foretaget efter teorien er gennemgået og efter svarene og konklusionerne fra den kvalitative undersøgelse er behandlet. Modellen forudsætter, at der på forhånd tages stilling til hvilke prisudviklingsscenarier, som ønskes undersøgt. Det er altså nødvendigt for modellens funktion, at aktøren på forhånd har undersøgt, hvilke scenarier som vil være relevante.

Under udviklingen af modellen er der lagt væk på, at modellen skal kunne anvendes sammen med Ø90. På den baggrund er opstillingen identisk med opstillingen i Ø90 og udskrifterne vedrørende kassekreditten vil ligne udskriften fra Ø90.



4.3 Modelbeskrivelse

Modellen bygger på et Microsoft Excel regneark, som er opdelt i fire forskellige ark. De fire ark udgør ”Forudsætningerne”, ”Likviditet”, ”Resultat” og ”Kassekredit”. Beskrivelsen af de enkelte ark vil blive gennemgået i det følgende. Da opgaven ikke indeholder en elektronisk adgang til den fulde model vil afsnittet indeholde en del billeder til at underbygge beskrivelsen. Figur 4.3.1 viser overblikket over de fire forskellige ark.



Figur 4.3.1 Udsnit af overblikket over arkene. Udsnittet viser de fire forskellige ark, som det er muligt at anvende. Det er ikke alle ark, hvor i der kan/skal testes.

For alle arkene gælder det, at der måde kan anvendes forventede og realiserede tal i de grå felter, hvor der testes.

4.3.1 Forudsætningerne

Titlen ”Forudsætningerne” dækker over angivelsen af prisrelationerne. Dette er det første ark, som det er nødvendigt at taste i. Her skal prisforudsætningerne for de enkelte måneder testes og prisen kan således ændre sig fra måned til måned. Alle priserne er angivet i kr. pr. enhed.

Da modellen både skal kunne bruges på resultat og likviditet, har det været nødvendigt at gøre det muligt, at justere statuspriserne måde prim o og ultimo. På figur 4.3.1.1 ses et udsnit af arket ”Forudsætninger”.

	Januar	Februar	Marts	April		December	Gennemsnit for året
Indtægter							
Mælk, kr. pr. kg	3,08	3,08	3,10	3,12		3,03	2,99
Korn, kr. pr. kg							0,25
Grovfoder, Kr. pr. FE							0,19
Udgifter							
Tilskudsfoder, Kr. pr. kg	2,89	2,89	2,89	2,89		2,80	2,80
Korn, Kr. pr. kg.	1,63	1,57	1,57	1,57		1,80	1,65
Grovfoder, Kr. pr. FE							0,10

Figur 4.3.1.1 Udsnit af arket ”Forudsætninger”. Udsnittet viser mulighederne for at justere priserne for hver måned.



4.3.2 Likviditet

I dette ark skal der også testes, men der skal ikke testes priser på de områder, hvor priserne skal være variable. Her testes udelukkende kvantum. Designet her bygger på opstillingen i likviditetsbudgettet i Ø90. Printes et likviditetsbudget i Ø90 vil det være muligt, at finde præcis samme udskrift, som skal testes her. På figur 4.3.2.1 ses oversigten over posterne i likviditetsbudgettet og på figur 4.3.2.2 ses felterne, hvori der skal testes. Der skal testes i de grå felter.

For at udfylde dette ark korrekt, vil det være nødvendigt, at anvende mere end én side i udskriften fra Ø90. I dette ark skal der også testes kvantum for de faktorer, hvorpå prisen kan justeres. Det betyder, at der skal anvendes den side i Ø90 udskriften, hvor kvantum er angivet. Det vil være forskellige fra bedrift til bedrift alt efter antallet af resultat- og likviditetsposter i budgettet.

Mælk	Kr.
	Kg. leveret
Korn	Kr.
	Kg. leveret
Grovfoder	Kr.
	FE, solgt
Kvæg	Kr.
Bruttoudbytte	
Tilskudsfoeder	Kr.
	Kg. indkøbt
Korn	Kr.
	Kg. indkøbt
Grovfoder	Kr.
	FE, indkøbt
Dyrlæge	Kr.
Diverse vedr. husdyr	Kr.
Stykomkostninger	Kr.
Indbetalt dækningsbidrag	Kr.
Energi	Kr.
Maskinstation	Kr.
Vedligehold	Kr.
Privat	Kr.
Pensionsindbetaling	Kr.
Privat udtræk i alt	
Ændring biologiske aktiver i alt	
Inventar markbrug	
Inventar husdyrbrug	
Investeringer i alt	
Likviditetsoverskud/-behov	
Tilgodehavende	
Realkreditinstitutter	
Pengeinstituttet	
Anden gæld	
Moms og afgifter	
Ændring af kassekredit	
Likviditetsanvendelse/-fremskaffelse	

Figur 4.3.2.1 Udsnit af arket "Likviditet".

Udsnittet viser likviditetsposterne, som de er angivet i udskrift fra Ø90.



		Januar	Februar	December		I alt for året
Mælk	Kr.	440.440	474.320	530.250	5.302.610	
	Kg. leveret	143.000	154.000	175.000		
Korn	Kr.	0	0	0	66.850	
	Kg. leveret					
Grovfoder	Kr.	0	0	0	258.600	
	FE, solgt					
Kvæg	Kr.				0	
Bruttoudbytte		440.440	474.320	530.250	5.628.060	
Tilskudsfoder	Kr.	-74.267	-66.941	-71.400	-839.397	
	Kg. indkøbt	-25.698	-23.163	-25.500		
Korn	Kr.	-13.855	-13.345	-15.300	-168.470	
	Kg. indkøbt	-8.500	-8.500	-8.500		
Grovfoder	Kr.	0	0	0	-58.500	
	FE, indkøbt					
Dyrlæge	Kr.	-10.000	-10.000	-10.000	-120.000	
Diverse vedr. husdyr	Kr.	-33.000	-29.000	-33.000	-384.000	
Stykomkostninger		-131.122	-119.286	-129.700	-1.570.367	
Indbetalt dækningsbidrag		309.318	355.034	400.550	4.057.693	

Figur 4.3.2.2 Udsnit af arket "Likviditet". Udsnittet viser felterne, hvori der skal testes.

4.3.3 Resultat

		Likviditet	Primo status	Ultimo status	Resultat for året
Mælk	Kr.	5.302.610	9.240,00	13635	5.307.005
	Kg. status		3.000	4.500	
Korn	Kr.	66.850	14000	20400	73.250
	Kg. status		10.000	12.000	
Grovfoder	Kr.	1.038.600	253000	180000	965.600
	FE, produceret	650.000	230.000	150.000	
Kvæg	Kr.	0			
Bruttoudbytte		5.628.060			6.345.855
Tilskudsfoder	Kr.	-839.397	4500	3500	-840.397
	Kg. status		1500	1000	
Korn	Kr.	-168.470	1120	1360	-168.230
	Kg. status		800	800	
Grovfoder	Kr.	-718.500			-718.500
	FE, forbrug	-550.000			
Dyrlæge	Kr.	-120.000			-120.000
Diverse vedr. husdyr	Kr.	-384.000			-384.000
Stykomkostninger		-1.570.367			-1.570.367
Dækningsbidrag		4.057.693			4.775.488

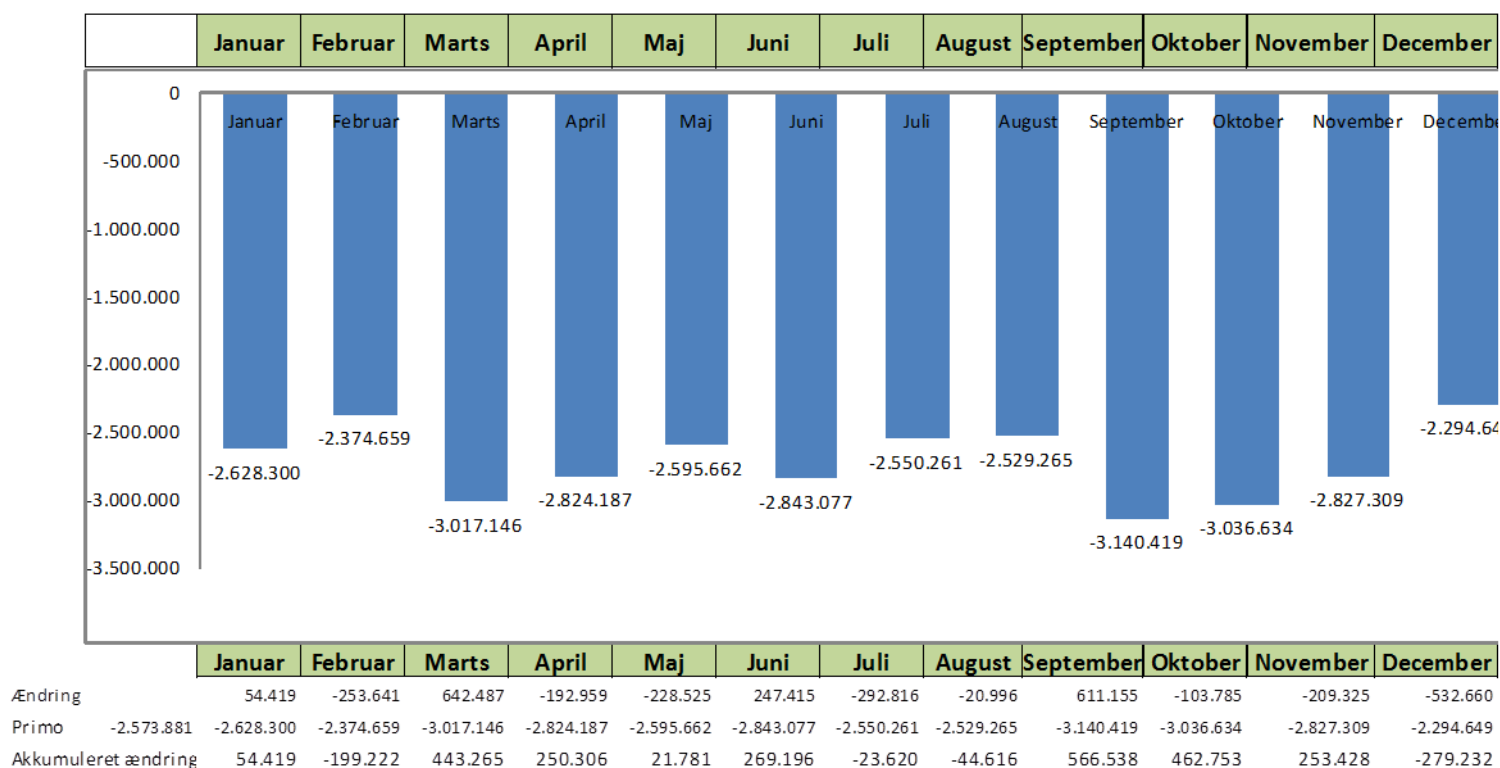
Figur 4.3.3.1 Udsnit af arket "Resultat". Udsnittet viser mulighederne for at justere statusbeholdningerne for de enkelte faktorer.



Arket ”Resultat” fungerer på næsten samme måde som arket ”Likviditet”. Her er forskellen dog, at der ikke skal testes for andet end dækningsbidragsniveau – det andet bliver automatisk overført fra arket ”Likviditet”. På dækningsbidragsniveau skal testes de konstaterede eller forventede beholdninger primo perioden forventede beholdninger ultimo perioden på hhv. mælk, kraftfoder og korn samt grovfoder. Ud fra de forventede statuspriser angivet i arket ”Forudsætninger” kommer der efterfølgende et budgetteret resultat under de anvendte forudsætninger.

4.3.4 Kassekredit

Arket, som viser udviklingen på kassekrediten, er det eneste ark, hvori der ikke kan justeres. Dette ark er udelukkende afhængig af indtastningerne i arkene ”Forudsætninger” og ”Likviditet”. Arket viser udviklingen på kassekrediten for hver enkelt måned over året. Ud over den grafiske fremstilling måned for måned indeholder arket også en talmæssig fremstilling, hvor det præcise træk ultimo måneden fremgår. Nederst på figur 4.3.4.1 ses den akkumulerede ændring på kassekrediten over året. Den akkumulerede ændring for december måned er kassekreditens samlede udvikling over året.



Figur 4.3.4.1 Udsnit af arket ”Kassekredit”. Udsnittet viser udviklingen på kassekrediten i det scenarie, som er indtastet i de foregående ark.



4.4 Eksempel på brug af modellen

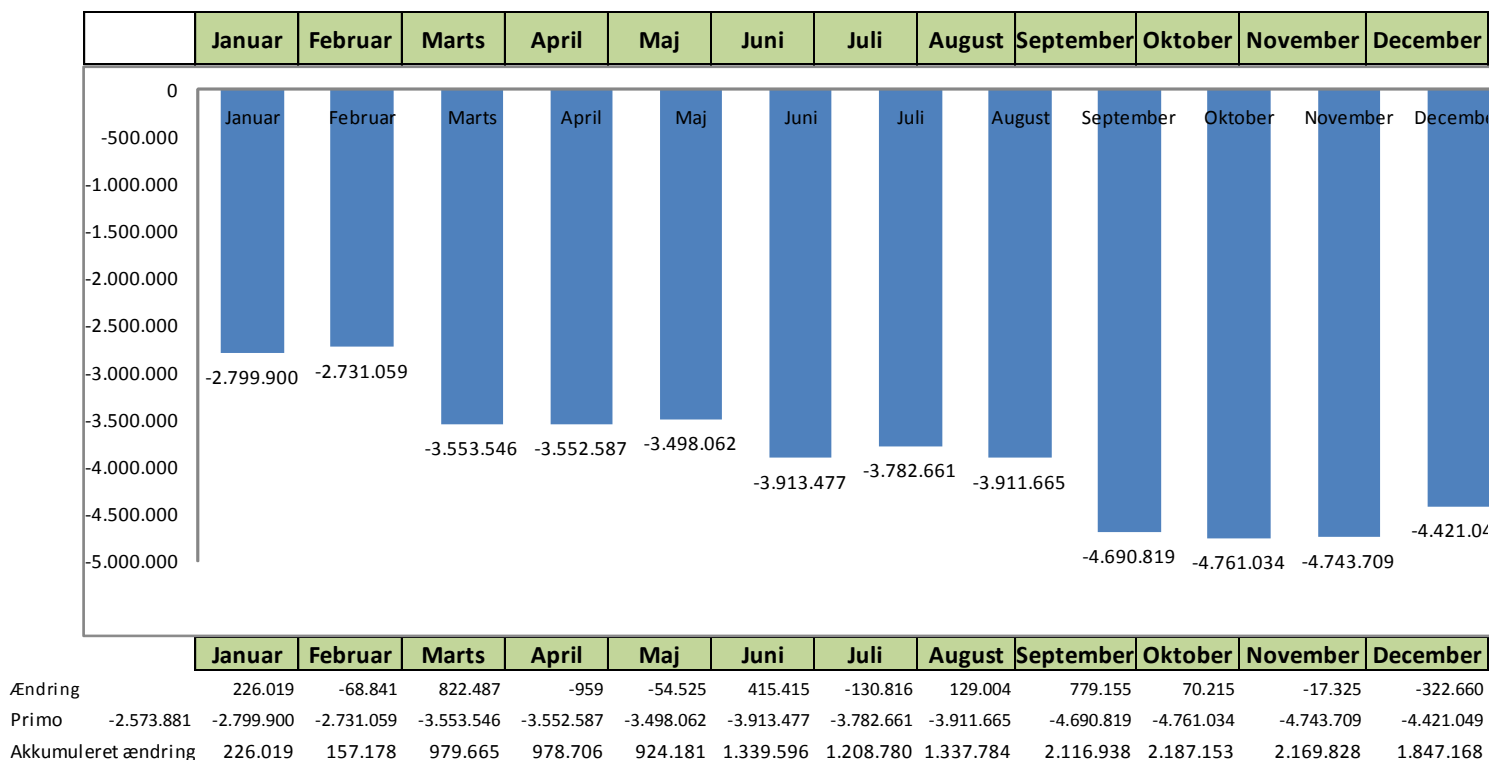
Formålet med modellen har været at udvikle en model som kan være medvirkende til at gøre budgetterne mere anvendelig i praksis. Hensigten med modellen er, at den skal kunne vise konsekvenserne af prisudviklingsscenarierne på både resultat og likviditet. For at vise, hvad modellen formår vises et eksempel på et prisudviklingsscenarie. Effekten af prisscenariet vises kun på kassekrediten, da det vurderes at være overflødigt, at vise både resultat, likviditet og kassekreditudvikling blot for eksemplets skyld.

I figur 4.3.4.1 ses udviklingen på kassekrediten med en gennemsnitlig mælkepris over året på 2,99 kr. pr. kg. standardmælk. Prisen fordelt over året, som resulterer i kassekrediten vist på figur 4.3.4.1, kan ses på figur 4.4.1.

	Januar	Februar	Marts	April	Maj	Juni	Juli	August	September	Oktober	November	December	Gennemsnit for året
Indtægter													
Mælk, kr. pr. kg	3,08	3,08	3,10	3,12	3,07	2,98	2,80	2,78	2,80	2,99	3,00	3,03	2,99

	Januar	Februar	Marts	April	Maj	Juni	Juli	August	September	Oktober	November	December	Gennemsnit for året
Indtægter													
Mælk, kr. pr. kg	2,08	2,08	2,10	2,12	2,07	1,98	1,80	1,78	1,80	1,99	2,00	2,03	1,99

Figur 4.4.1 To forskellige prisscenarier. Øverst ses det første prisscenarie, hvis effekt kan ses på figur 4.3.4.1 og nederst vises andet prisscenarie, hvis effekt kan ses på figur 4.4.2.



Figur 4.4.2 Udsnit af arket "Kassekredit". Udsnittet viser udviklingen på kassekrediten i det scenarie, som er indtastet i de foregående ark.



Effekten på kassekreditten af at sænke mælkeprisen 1 kr. hver måned over hele året ses på figur 4.4.2. I det første scenarie faldt kassekreditten over året med 279.232 kr. og det største træk på kassekreditten var i september, hvor det vil være nødvendigt med 3.140.419 kr. i kredit. I prisscenarie nummer to med en lavere mælkepris stiger kassekreditten med 1.847.168 kr. og trækket på kassekreditten er størst i oktober måned, hvor der skal sikres en kredit på 4.761.034 kr. Scenariet kan betragtes som ”worst case” og falder mælkeprisen fx som følge af større udbud efter kvoterne forsvinder, kan dette scenarie måske blive realiteten.

4.5 Delkonklusion

Med udgangspunkt teorien og den kvalitative undersøgelse, er det en del af projektets opgave at udvikle en model, som kan være medvirkende til besvarelse af projektets problemstilling. Modeludviklingen tager således udgangspunkt i det, i den første del af projektet, gennemgåede og konkluderede.

Ud fra teorien og den kvalitative undersøgelse ønskes en model som vil kunne spille sammen med det anvendte budgetprogram Ø90. Samtidig ønskes en simpel model, som er enkelt at bruge. Modellen skal ikke ændre på hele budgettet, men blot de valgte parametre. Det skal være muligt at se effekterne af prisscenarierne på både likviditet og resultat.

Modellen er udviklet i Microsoft Excel og består af i alt 4 ark: ”Forudsætninger”, ”Likviditet”, ”Resultat” og ”Kassekredit”. Det er muligt, at justere på priserne for mælk, kraftfoder og korn samt grovfoder. I det første ark testes forudsætningspriserne for de valgte parametre. I arket ”Likviditet” testes de poster, som der ikke skal justeres priser på og i arket ses også prisscenariernes indvirkning på virksomhedens likviditet. Likviditetsarket har forbindelse til arket for kassekreditten, hvori der findes en grafisk fremstilling af udviklingen på kassekreditten. Arket ”Resultat” angiver virkningen på årets forventede resultat og det er her muligt, at indtaste statusbeholdningerne primo og ultimo.

Overordnet vurderes det, at modellen opfylder kravet om at være simpel og enkelt at bruge, samt at den spiller fornuftigt sammen med Ø90. Modellen viser udviklingen i resultat og likviditet med ændringerne. Det er ikke muligt, at se de forskellige scenarier samtidigt, men hvert scenarie udvikles separat.



5 Diskussion

Igennem projektet er der foretaget et review af relevant litteratur, en kvalitativ undersøgelse og udvikling af en model i henhold til projektets problemformulering. Endnu er der dog ikke taget stilling til sammenhængen mellem disse tre dele ligesom fordele og ulemper heller ikke har været kommenteret. En essentiel del af løsningen på problemformuleringen vil være at koble de tre dele sammen til en større helhed samtidig med, at der foretages en diskussion af anvendte metoder, opnåede resultater og perspektiver i det opnåede. I det følgende vil de tre dele blive diskuteret samtidig med, at en samlet diskussion skal være medvirkende til at binde trådene i projektet sammen.

5.1 Diskussion af økonomistyringsværktøjer

Det er introduceret tre forskellige økonomistyringsværktøjer, som vurderes at være relevante i forhold til økonomistyring i kvægbruget. Problemformuleringen indledes med hypotesen om, at budgettet også fremover er et godt redskab til økonomistyring i landbruget. For at kunne be- eller afkræfte den hypotese, var den en nødvendighed at se på andre økonomistyringsværktøjer end lige budgettet. Økonomistyringens tredeling med beslutning, gennemførsel og evaluering anvendes allerede i dag i landbruget. I forhold til produktionsmæssige nøgletal har landbruget en stor grad af registreringer, hvorfor det vurderes, at grundlaget for at benytte økonomistyringsværktøjer på et korrekt datagrundlag, er til stede.

5.1.1 Alternative modeller

I forhold til økonomistyring findes andre værktøjer end lige budgettet, men hvilke vil være mest relevant i landbruget? Ud fra Nielsen et al. (2001) konklusion om, at nogle af de mest anvendte værktøjer i Danmark er activity based costing og balanced scorecard blev det vurderet, at disse værktøjer kunne være relevante at anvende i dansk landbrug. Der er ikke taget stilling til andre værktøjer. Det vil naturligvis give en usikkerhed i forhold til om der er andre værktøjer, der kunne være mere relevante end de to valgte.

Landbrugsvirksomheden er i forhold til andre virksomheder en forholdsvis lille virksomhed målt på kompleksiteten. Anvendelsen af activity based costing vurderes at være relevant i forhold til omkostningstyringen og fordelingen af omkostninger mellem afdelingerne. Specielt time-driven activity based costing kan være relevant at bruge i landbruget, da en af de største udgifter ligger på lønningsomkostningerne. Videncentret for Landbrug, Kvæg har de senere år kørt tests, hvor de måler tidsforbruget på de forskellige opgaver/aktiviteter i kvægbruget. Det vurderes, at sådanne



analyser med fordel kan kobles sammen med økonomistyringsmodellen. På trods af landbrugsvirksomhedernes forholdsvis simple organisationer, er de store målt på omsætning og bundet kapital. I 2013 skyldes der i gennemsnit 154.822 kr. pr. ko. i virksomheden (Regnskabsanalyser fra Videncentret for Landbrug). Med en gennemsnitlig soliditetsgrad under 50 % er det nødvendigt, at kapaciteten udnyttes fuldt ud. Det vurderes, at activity based costing kan være medvirkende til det. Activity based costing kan også anvendes på budgetniveau. I store træk er den eneste forskel til den oprindelige activity based costing model er, hvilke tal der anvendes.

Balanced scorecard værktøjet fokuserer mere på virksomhedens strategi end activity based costing og fokuserer på at føre strategien ud i livet. Med påstanden om, at landmanden ikke involverer sig meget i økonomistyringen, kan det måske være svært at argumentere for, at han skal til at bruge balanced scorecard. Ikke desto mindre er der tegn på, at balanced scorecard tankegangen finder indpas. I kvægbruget er der de seneste år kommer fokus på opstilling af mål og opfølgning på disse mål. Det gælder primært produktionsmæssige mål, men også mål om rutiner mv. i dagligdagen. Balanced scorecard fokuserer på virksomhedens strategi og den daglige drift. Det vurderes at kunne bringe værdi i nogle kvægbrugsvirksomheder, men det vil kræve meget af landmanden. Alle medarbejdere skal inddrages, og for at kunne gøre det, er det nødvendigt, at landmanden selv har helt klarhed over, hvor han vil hen. En moderne virksomhedsejer har helt klarhed over, i hvilken retning virksomheden skal, men i landbruget vurderes det desværre, at der er et knap så moderne lederskab.

5.1.2 Budgettering

Budgettering er det eneste økonomistyringsværktøj, som i dag er anvendt i landbruget i bredt omfang. Budgettet er den eneste model, som kommer med et præcist bud på resultat og likviditet for en given periode. I forhold til landbruget vurderes det dog, at der er en væsentlig problemstilling omkring budget i landmandens ejerskab til budgettet. Med situationen i landbruget får landmændene besked om at udarbejde budget såfremt, der skal stilles yderligere kredit til rådighed og hvem tilhører budgettet så? Er det et budget, som banken bestiller, kan det også gå hen at blive et optimistisk budget, hvor det måske havde været bedst for landmanden at lave et realistisk budget. Den problemstilling kan have indflydelse på virksomhedens brug af ressourcer, som, med aktivmassen taget i betragtning, vurderes at være en alvorlig problemstilling. Selv om det er vigtigt med ejerskab til budgettet, bør alternativet dog også tages i betragtning. Virkelighedens verden i



landbruget er pt. langt fra teorien og hvad er alternativet til ikke at levere budgettet, som banken ønsker det? Manglede kredit og likviditet fører kun en vej som situationen er nu.

5.1.3 Budgettering og alternative modeller

Hvis budgettet, som tiderne er lige nu, er et must, kan det så kombineres med de andre økonomistyringsværktøjer og danne en synergieffekt? Kan landmanden og budgettets aktører drage fordel af inddragelse af de andre nævnte modeller. Bukh (2008) behandler denne problemstilling og ser fordele i at integrere budgetteringen og balanced scorecard for at udnytte balanced scorecards evne til at komme helt ned på staldgangen i virksomheden. Bukh (2008) konkluderer da heller ikke, at budgettet kan erstattes af andre værktøjer, men budgettet kan underbygges af komplementære værktøjer. Igen stødes dog på problemstillingen omkring ejerskabet, da anvendelsen balanced scorecard også kræver ejerskab i alle afdelinger af virksomheden.

Kobles både budgettering, balanced scorecard og activity based costing vil landmanden have mulighed for at få fuldt overblik over virksomhedens økonomi. Det vil skabe overblik over rentabilitet i de forskellige aktiviteter i virksomheden og det vil skabe mulighed for mål og opfølgning både internt i virksomheden og i forhold til virksomhedens eksterne samarbejdspartnere samt det vil skabe overblik over virksomhedens resultat og likviditet. Desværre vurderes det at være et ønskescenarie i de fleste kvægbrug. I takt med strukturudviklingen kan der dog i fremtiden være bedrifter, som vil kunne se værdien af økonomistyringsværktøjerne. Det er dog ikke uden omkostning at kombinere de forskellige værktøjer, som vil kræve registreringer og opfølgninger foruden planlægningen. Det kan blive en bekostelig affære for virksomheden og kan være med til at det fravælges (Bukh 2010).

5.2 Diskussion af kvalitativ undersøgelse

For at svare på problemstillingen, blev det valgt at inddrage en kvalitativ undersøgelse i form af et eliteinterview, men en sådan undersøgelse kan ikke være objektiv, hvilket medfører en del usikkerheder og fejlmuligheder. Den kvalitative undersøgelse vil uanset, hvor gode intentionerne har været, være subjektiv og vil i høj grad afhænge af spørgsmålene og på hvilken måde spørgsmålene stilles.

Ønsket om at få deltageren til selv at nævne virksomhedens problemstilling, når der stilles så åbne spørgsmål, som det var valgt, lykkedes ikke til fulde. Alle deltagere begyndte først at tænke i prisscenarier, da spørgsmålene blev mere konkrete. Det kan betyde, at problemstillingen i projektet



ikke var den første, som deltagerne tænkte på, eller det kan skyldes, at deltagere ikke mener, der kan gøres noget ved problemet. Det kan ikke lade sig gøre at styre priserne, men det kan måske lade sig gøre at forudsige konsekvenserne af prisændringerne og dermed reagere på dem. I stedet for de mange indledende spørgsmål kunne der måske have været en større effekt ved at bruge mere tid på de direkte spørgsmål.

I forhold til udvælgelsen af personer til interview, er budgettets tre aktører udvalgt. Landmanden, som skal repræsentere den ene af de tre aktører, er ikke en typisk landmand som bruger sin arbejdstid på bedriften. Samtidig med sin landbrugsvirksomhed driver han en virksomhed, som rådgiver landmænd om økonomistyring. Det kan give en fejlmargen i forhold til, at han måske i virkeligheden ikke repræsenterer landmanden så godt som ønsket, men at han vil ligge i mellem rådgiveraktøren og landmandsaktøren. Skal undersøgelsen laves igen, vurderes det, at der måske bør interviews en landmand, som udelukkende beskæftiger sig med mælkeproduktionsvirksomheden.

5.3 Diskussion af økonomistyringsmodellen

Økonomistyringsmodellen blev udarbejdet på baggrund af strategien og i særdeleshed resultaterne fra interviewet. Fra starten var kravene til modellen høje i form af, at den skulle være til at udvikle inden for projektet rammer, være enkel og anvendelig i praksis, samtidig med at den skal løse opgaven omkring effekterne af scenarierne.

Modellen er enkel, men spørgsmålet er, om den er for enkel. Måske burde der have været mulighed for flere scenarier for hver indtastning. I ingen af arkene er det muligt at have flere scenarier i brug af gangen. Det betyder, at hver gang, der skal produceres et nyt scenarie, skal der overskrives i det gamle. Det betyder også, at udviklingen på kassekreditten fx ikke kan ses i sammenhæng eller samme billede som udviklingen på kassekreditten ved andre scenarier. Hvis modellen i stedet kunne håndtere flere scenarier af gangen og fx selv regne mælkeprisen, hvis det oplyses at den skal justeres 20 % i 1. halvår og 50 % i 2. halvår, ville modellen så blive mere brugbar? Det vil øge anvendeligheden, men vil betyde en mere kompleks opstilling.

Modellen opfylder de krav, den skal, men er måske ikke helt smart nok. Måske kræver den for meget tid at bruge, fordi hvert enkelt scenarie skal testes for sig? Det vil være en klar fordel for brugen af modellen, hvis det kunne spille sammen med Ø90-programmet, da indtastningsarbejdet på den måde vil kunne reduceres. Et samarbejde med Ø90 programmet virker dog umiddelbart langt



ude i fremtiden, hvor det måske i virkeligheden er mere sandsynligt, at funktionen vil kunne integreres direkte i Ø90. Ønsket om, at modellen kan spille sammen med Ø90, vil da også afholde nogle fra at bruge modellen. Som modellen er bygget op nu, er det nødvendigt først at lave budgettet i Ø90, hvorefter dele af Ø90-budgettet testes i modellen. Modellen er derved ikke en fuld budgetmodel, men udelukkende et supplement til Ø90.

5.4 Diskussion i forhold til problemformuleringen

En kobling af budgettets tre dele er essentiel for at kunne drage konklusioner i forhold til problemformuleringen. Men spørgsmålet, der her slutteligt kan stilles, er om, de tre valgte metoder som helhed egentlig giver basis for at besvare problemformuleringen på et oplyst grundlag. Måske havde det været bedre, at anvende andre metoder til besvarelsen af opgaven? Litteraturreviewet vurderes, at være essentielt for at løse problemstillingen, da baggrundsviden er helt nødvendig for at kunne besvare spørgsmålet. Fastlæggelsen af en hypotese nødvendiggør også op til en kritisk gennemgang af litteraturen. Opgavens tredeling må nødvendigvis betyde, at ingen af de tre områder: Litteraturreview, kvalitativ undersøgelse eller modeludvikling får fuld fokus. Ufordringen herved kan være, at ingen af områderne vil være dybdegående nok. Ved at afgrænse problemstillingen forholdsvis kraftigt vurderes det dog, at der har været grundlag for en passende detaljeringsgrad.

5.4.1 Det bedste økonomistyringsværktøj

Hvad er så det bedste økonomistyringsværktøj – ikke blot i dag, men også fremover? Vurderingen af, at budgettet stadig er helt essentielt for økonomistyringen under de forudsætninger, som landbruget er under, underbygges af blandt andre Sandalgaard og Bukh (2009). Sandalgaard og Bukh (2009) har undersøgt nogle af de største virksomheder i Danmark i forhold til deres brug af budgettet. Landbrugsvirksomhederne kan som nævnt ikke helt være med i kategorien ”de største virksomheder”, men kræver gældssituationen og aktivmassen kræver økonomistyring.

Andersen og Rohde (2007) behandler, som nævnt i afsnit ”2.2.4 Produktionen af et budget”, forskellige budgetteringsmåder, hvor den anvendte metode i dag tager udgangspunkt i direkte budgettering. Andersen og Rohde (2007) beskriver dog modificeret direkte budgettering, som en mulighed, hvis priserne er svære at forudsige. Det vurderes dog, at den direkte form stadig vil være den bedste, da den vil give størst mulighed for at budgettere ud fra produktionstal og følge op på resultaterne i produktionen.



Ses der kritisk på den historiske anvendelse af budgettet i landbruget og den økonomiske situation i dag kunne man fristes til at påstå, at anvendelsen af økonomistyringsværktøjer ikke tidligere har virket, men spørgsmålet er om økonomistyringsværktøjer tidligere har været anvendt i så stort omfang, som de trods alt er i landbrug i dag.

Uanset hvilket økonomistyringsværktøj, der fremover vælges i landbruget er værktøjet ikke bedre, end den måde det bliver anvendt på.

5.4.2 Prisudviklingsscenarier, resultat og likviditet

Budgettets kritik i forhold til opfølgningen og den manglende motivationen hos landmanden kan måske også hænge sammen med, om der i budgetopfølgningerne er for stort fokus på negative afvigelser i stedet for de positive (Sandalgaard og Bukh 2008b). Måske bør budgettets aktører i højere grad fokusere på at udvikle virksomheden i rigtig retning i stedet for at fokusere for meget på budgetafvigelserne. Forestiller man sig, at den udviklede model anvendes til at få overblik over følsomheden i budgettet allerede i budgetlægningsfasen, kan det tænkes, at det vil give overblik i en sådan grad, at der allerede på det tidspunkt kan tages beslutninger om, hvad der skal gøres såfremt budgettet vil afvige negativt.

I forhold til inddragelsen af supplerende økonomistyringsværktøjer bør der måske også tages stilling til den traditionelle praksis i budgetlægning – den praksis som Andersen og Rohde (2007) angiver som den passive og aktive fase i budgetlægningen. Budgettets aktive fase i landbruget bør være mere aktiv i form af inddragelse af forskellige scenarier. Det vurderes, at en scenarieudvikling kan være med til at skabe overblik og motivation.

Det er ikke sikkert, at det er lige netop de tre prisudviklingsscenarier, der er behandlet i indeværende opgave, som vi få størst betydning i fremtiden, men ud fra den udvikling, der har været de senere år, vurderes det, at det meget vel kan være tilfældet. Uanset hvordan priserne i fremtiden vil arte sig, vil prisændringer have effekt både på virksomhedens likviditet og resultat og god risikostyring og valide følsomhedsanalyser kan være medvirkende til at styre både likviditet og resultat i mål.

5.4.3 Simpel model, der opfylder kravene?

I forhold til at vurdere om den udviklede model vil være medvirkende til at gøre budgetterne mere anvendelige i praksis er det nødvendigt at vurdere, hvem som afgør dette. I forhold til vurderingen af budgettet og om modellen i vil skabe værdi for fremtidig budgettering konkluderes det, at



budgettets tre aktører er bestemmende for budgettets og modellens værdi. I forbindelse med den kvalitative undersøgelse blev de tre aktører bedt om at svare på, om de mener en sådan model vil kunne bidrage positivt til budgettets anvendelighed. Spørgsmålet er dog, om de har kunnet svare på dette spørgsmål på det korrekte grundlag i forhold til, at de ikke har set modellen. Det er valgt, at de ikke skulle se modellen for ikke at påvirke deres svar. Der ved afhang deres svar i høj grad af den måde som spørgsmålet blev stillet på, i det der ikke var mulighed for at hverken se eller afprøve modellen. Det må derfor konkluderes, at de rigtige forudsætninger for at vurdere modellen ikke helt var til stede, hvor det dog stadig vurderes, at de tre aktører er de korrekte til at vurdere modellens brugbarhed.

Spørgsmålet er herefter om de anvendte metoder og teknikker danner grundlag for besvarelsen af problemformuleringen. Det vurderes, at problemformuleringen kan besvares ud fra de tre anvendte metoder, men at hver af de anvendte metoder har begrænsninger, som vil påvirke konklusionerne. Ingen af disse begrænsninger vil dog betyde, at det ikke er muligt at opfylde problemformuleringens ønsker.



6 Konklusion

Indeværende projekts problemstilling omkring prisudviklingen i landbruget og effekten på resultatet og likviditeten er relevant på baggrund af de senere års svingende priser samtidig med, at det ikke forventes, at disse udsving vil blive mindre i fremtiden. Som det er i dag indeholder budgetterne ikke en effekt af forskellige prisudviklingsscenarier – hverken på likviditet eller resultat.

Det vurderes, at budgettet også i fremtiden vil være et godt redskab til økonomistyringen i landbruget. Det skyldes, at budgettet giver mulighed for at tage højde for præcise forudsigelser på likviditet og resultat. Budgettet har dog også begrænsninger i form af dels udvikling af strategien helt ned på staldgangen og dels form af overblik over omkostningernes anvendelse på de enkelte aktiviteter i virksomheden. Det vurderes derfor, at budgettet fremover med fordel kan suppleres med økonomistyringsværktøjer som activity based costing og balanced scorecard.

Udvikles der i forbindelse med budgetlægningen relevante prisudviklingsscenarier vil det øge anvendeligheden af budgetterne, hvis disse inddrages. Det skyldes, at budgetterne derved vil skabe et større overblik for alle tre af budgettets aktører, som er landmanden, rådgiveren og kreditgiver. Anvendeligheden vil være størst, hvis landmandens ejerskab til budgettet samtidig øges, mens det samtidig vurderes, at et større overblik, som prisudviklingsscenariernes effekt på resultat og likviditet forventes at give, vil være medvirkende til større ejerskab hos landmanden.

Ud fra aktørernes ønsker om en simpel model har det været muligt at udvikle en model, som kan være med til at belyse prisudviklingsscenarierne for de valgte områder: Mælke-, korn- og kraftfoderpris samt prisen på grovfoder. Modellen er udviklet i Excel og fungerer, hvis der i forvejen er udarbejdet Ø90 budget. I forhold til brugen af modellen vurderes det dog, at den vil skabe mest mulig værdi, hvis den kan kobles tættere sammen med brugen af Ø90. I forhold til at vurdere om modellen vil være medvirkende til gøre budgetterne mere anvendelige i praksis, blev budgettets aktører hørt. Aktørerne tilkendegav, at modellen vil kunne skabe en værdi. De svar blev dog givet ud fra forklaringer om modellen og således ikke ved at have hverken set eller afprøvet modellen, hvorfor det vil være svært at konkludere på den fulde anvendelighed af modellen.



7 Kildefortegnelse

- AgroMarkets (2014): *Foderhvede – dagsrapport*, [online], Agromarkets, [citeret 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL:<<http://www.agromarkets.dk/CmsRoot/Modules/Agromarkets/GraphViewer.aspx?NRMODE=Published&NRNODEGUID=%7bC355DB8D-63AB-4D61-8237-371912F2C265%7d&NRORIGINALURL=%2fVegetabilskeRaavarer%2fFoderhvede%2fFoderhvede%2ehhtm&NRCACHEHINT=NoModifyGuest>>
- Andersen, M., Rohde, C. (2007): *Virksomhedens Økonomistyring*, 3. udgave, 5. oplag, Jurist-Økonomiforbundets Forlag, København K
- Barrett, M. E., Fraser, L.B. (1977): Conflicting roles in budgeting for operations – Successful blending of the various aims can further overall company objectives, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 137-146
- Brinkmann, S., Tanggaard, L. (2010): *Kvalitative Metoder – en grundbog*, 1. udgave, 2. oplag, ISBN: 978-87-412-5255-1, Hans Reitzels Forlag, København K
- Bukh, P. N., Israelsen, P. (2004): *Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København K
- Bukh, P. N. (2005a): *De nye ABC-teknikker: En analyse af Time-Driven ABC*, [online], [citeret d. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL<http://www.pnbukh.com/files/pdf_artikler/TDABC_Final_december_2005.pdf>
- Bukh, P.N. (2005b): *Budgettering: Planlæggerens dilemma*, [online], [citeret d. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL< http://www.pnbukh.com/files/pdf_artikler/JG_skrift_-_Final.pdf>
- Bukh, P. N. (2008): *Design af økonomistyring: Balanced scorecard eller budgetlægning?*, Working Paper Series, Department of Business Studies, no. 17
- Bukh, P. N. (2010): Kan bedre økonomistyring sikre budgetoverholdelse?, *Tidsskrift for dansk sundhedsvæsen*, november, vol. 9, pp. 6-10
- Bukh, P.N., Sandalgaard, N. (2010): Beyond Budgeting, *Controlleren*, 4/November 2010, Børsen Ledelseshåndbøger,
- De Leon, L., Rafferty, P. D., Herschel, R. (2011): Replacing the Annual Budget with Business intelligence Driver-Based forecasts, *Intelligent Information management*, vol. 4, pp. 6-12
- Drury. C. (2012): *Management and Cost Accounting*, 8. udgave, Cengage Learning EMEA
- Jensen, J. B. (1977): *En model for økonomisk styring for slagteri og kødindustrien*, [online] Ledelses og Erhvervsøkonomi/Handelsvidenskab/Erhvervsøkonomisk tidsskrift, bind 41 -1, [citeret d. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL:<<https://tidsskrift.dk/index.php/ledelseogerhvervsøkonomi/article/view/29455/56871>>
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2007): *Time-Driven Activity-Based Costing – A simpler and more powerful path to higher profits*, ISBN-13: 978-1-4221-0171-1, Harvard Business School Press
- Kristensen, P., Jensen, M. (2012): *God budgetpraksis i DLBR*, 1. udgave, Landbrugsforlaget, Videncentret for Landbrug, Århus N



Kvale, S., Brinkmann, S. (2009): *Interview – Introduktion til et håndværk*, 2. udgave, 3. oplag, ISBN: 978-87-412-5198-1, Hans Reizels Forlag, København K

Ladefoged, L. (2011): *Store virksomheder gider ikke lægge budget*, [online] Investør Børsen, [citeret d. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL:<http://investor.borsen.dk/artikel/1/198855/store_virksomheder_gider_ikke_laegge_budget.html>

Landbrug og Fødevarer (2013): *Fakta om erhvervet 2013*, [online], Landbrug og Fødevarer, København V, [citeret de. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL<file:///C:/Users/lbh/Downloads/101315_LF_Erhvervet_2013_148x210_web.pdf>

Libby, T., Lindsay, R.M. (2003): Budgeting – an unnecessary evil, How the BBRT envisions a world without traditional budgeting, *CMA management*, april, pp. 28 – 31.

Lundberg-Petersen, J.V. (1994): *Fire normative systemer for budgetudarbejdelse og budgetkontrollering – redegørelser – vurderinger – udvikling af en vurderingsfremgangsmåde*, ISBN: 87-90117-02-6, Institut for virksomhedsledelse, Århus Universitet

Nielsen, S., Sørensen, R. (2003): *Motiver, udbredelse og Anvendelse af The Balanced Scorecard i Danmark*, Working paper 03-14, Department of Accounting, Faculty of Business Administration, Handelshøjskolen, Århus

Nielsen, S., Melander, P., Jakobsen, M. (2003): *Undersøgelse af Moderne Økonomistyringsværktøjer i Danmark 2001*, Working paper 03-15, Department of Accounting, Faculty of Business Administration, Handelshøjskolen, Århus

Rødkær, R. (2014): Personlig meddelelse, KvægRådgiver, LandboNord, Brønderslev.

Sandalgaard, N., Bukh, P. N. (2008a): *Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse*, Working Paper Series, Department of Business Studies, no. 18

Sandalgaard, N., Bukh, P. N. (2008b): Budgettes rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation? [online], [citeret d. 4. maj 2014], tilgængelig på internettet: URL<http://www.pnbukh.com/files/nyheder/O&I_Motivation_-_4_januar_2008_pnb.pdf>

Sandalgaard, N., Bukh, P. N. (2009): Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse, *Økonomistyring*, 1/Februar 2009, Børsen Ledelseshåndbøger

Sanddalgaard, N., Bukh, P. N., Poulsen, C. S. (2011): The interaction between motivational disposition and participative budgeting – evidence from af bank, *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, vol. 15, no. 1, pp. 7-23

Waarst, J., Bang, K.E. (2007): *Økonomistyring – Videregående uddannelser*, 2. udgave, 1. oplag, ISBN: 978-87-7675-508-9, Acedemica, Århus

Wallander, J. (1999): Budgeting – an unnecessary evil, *Scandinavian Journal of Management*, vol. 15, pp. 405-421

Østergren, K., Stensakter, I. (2011): Management Control without Budgets: A Field Study of ‘Beyond Budgeting’ in Practice, *European Accounting Review*, vol. 20, no. 1, pp. 149-181



8 Perspektivering

Projektets afgrænsninger giver naturlige muligheder for perspektivering af projektet.

Indledningsvist omhandlede prisudsvingene hele landbruget, mens det er valgt udelukkende at fokusere på kvægbruget i selve opgaven. Det gør det oplagt at vurdere om konklusionerne, og i særdeleshed modellen, kan overføres til andre dele af dansk landbrug som fx svineproduktionen er pelsbranchen.

Samtidig vurderes det at være oplagt at undersøge mulighederne for en tættere tilkobling af modellen i Ø90 eller vurdere om Ø90 i fremtiden skal have sin egen simple model integreret.

For fuldt ud at kunne vurdere anvendeligheden af modellen, vil det også være nødvendigt at få den afprøvet i praksis og tilpasset herefter. Samtidig vurderes det, at det vil skabe øget værdi, hvis modellen kunne håndtere flere scenarier af gangen.

Projektet danner også mulighed for en diskussion af de anvendte økonomistyringsværktøjer i landbruget og om der i fremtiden skal fokuseres på at integrere alternative modeller i økonomistyringen.