

Budgetlægning

Af K. O. NIELSEN.¹⁾

1. Indledende bemærkninger.

Der er i de sidste – efterhånden mange – år blevet talt og skrevet meget om budgetlægning. Adskillige virksomheder har allerede gennemført en budgettering, og for dem vil der næppe være meget nyt i det, der her skal redegøres for. Det kan dog være praktisk engang imellem at kaste et blik tilbage og gøre sig klart, hvad man egentlig foretager sig og hvorfor, og jeg skal derfor, inden jeg kommer ind på, hvorledes vi i vor virksomhed gennemfører en budgettering, give en kort omtale af, hvorfor man lægger budgetter, og af fordelene derved. Hvis andre – og specielt de virksomheder, der endnu ikke har en budgetlægning – også kan drage nytte deraf, er formålet med dette indlæg nået.

2. Fordele ved budgettering.

I alle virksomheder – også i dem, der ikke har nogen budgetlægning – lægges der planer for fremtiden; enhver ansvarlig leder er nødt til at tænke over, hvad der skal ske i fremtiden. Fremtiden kan i denne forbindelse strække sig lige fra, hvad lederens medarbejdere skal bestille i morgen, og til, hvor den bygning, som er blevet opført for nogle få år siden, skal ligge, og hvilke hensyn man skal tage ved indretningen, når den til sin tid – om måske 40 år – må betragtes som udslidt eller uhensigtsmæssig.

For at lægge planer er det nødvendigt, hvis man ellers handler rationelt, at have visse forestillinger om, hvordan den fremtidige udvikling kan tænkes at blive. Planlægningen af det fremtidige arbejde og navn-

¹⁾ cand. oecon., driftsøkonom hos A/S Tuborgs Bryggerier.

lig motiveringen for planerne fremkommer imidlertid ikke alt for ofte i skriftlig form, men lederen gemmer tit både sine vurderinger af fremtiden og selve planerne i hukommelsen. Det at lede en virksomhed er, hvis den skal arbejde så effektivt som muligt, et kompliceret arbejde, selv når det drejer sig om en ikke særlig stor virksomhed; erfaringen har vist, at det er umuligt for selv de dygtigste ledere at holde rede på alle planerne i tilstrækkeligt omfang, med mindre de udarbejdes skriftligt. Hertil kommer, at forudsætningerne for de indtryk af fremtiden, som lederen i sin tid dannede sig, kan ændres, men man glemmer ofte at tilpasse sine indtryk efter de ændrede forhold; selv med skriftligt udarbejdede planer kan dette være vanskeligt.

Et andet forhold af betydning er, at alle dispositionerne gerne skulle foretages ud fra et helhedssynspunkt. Der skal dagligt træffes mange dispositioner og afgørelser af betydning for både den daglige drift og virksomhedens fremtidige udvikling, og de skal alle træffes ud fra, hvad der for virksomheden som helhed er bedst; vi kender formodentlig alle et eller flere eksempler på, hvordan en disposition i høj grad er fordelagtig, når man kun ser på virkningerne for en enkelt afdeling, men når man tager ulemperne for andre afdelinger i betragtning, kan dispositionen meget vel vise sig at være ufordelagtig for virksomheden som helhed.

Her kommer budgetlægningen ind. For at udarbejde et ordentligt budget må man i større eller mindre omfang foretage en analyse af forholdene såvel uden for virksomheden som i denne; man får samlet det talmæssige udtryk for alle de planer og forestillinger, de enkelte afdelingsledere har om fremtiden, på en systematisk måde, og man får det udtrykt skriftligt. Herved bliver det muligt at få dem vurderet både enkeltvis og i relation til helheden.

Budgetlægning har herudover betydning i andre henseender. Jeg skal først nævne koordineringen af alle virksomhedens funktioner hen mod et fælles mål. Det er en kendt sag, at en virksomhed ikke skal være særlig stor, før det kan være vanskeligt at få de enkelte funktioner til at være i takt med hinanden; lederne af de enkelte funktioner har jo som alle mennesker hver især deres egen psyke og som følge heraf også en forskellig vurdering af fremtiden og af, hvor langt ud i tiden det er nødvendigt at lægge planer; som jeg lige var inde på, er det også sjældent, at planerne nedfældes skriftligt og med den tilstrækkelige nøjagtighed, som moderne virksomhedsledelse har brug for. Gennem en budgetlægning får man sat et konkret mål, så at alle så at sige taler samme sprog.

Et andet punkt er kontrollen med virksomhedens drift. Gennem et regnskab, der er passende tilrettelagt, kan man jo få alle de tal om driften, som man ønsker. Et tal i sig selv siger ikke noget, med mindre man kan anlægge en vurdering af, om det er godt eller dårligt og det vil igen sige, om det er større eller mindre end et andet. Bestræbelserne i moderne regnskabsvæsen går ud på dels at få de oplysninger frem, der siger noget essentielt om virksomheden, og dels at foretage sammenligninger og sammenstillinger, så at udviklingstendenserne afsløres; det er vigtigt at vide ikke blot, hvor man er, men også, i hvilken retning man bevæger sig og hvor hurtigt. Man kan altid – eller næsten altid – foretage sammenligninger med en foregående periode, men hukommelsen er kort, og bagefter er det ofte vanskeligt eller endog umuligt at redegøre tilstrækkeligt nøjagtigt for, hvilke forhold og betingelser man dengang arbejdede under; bare en enkelt afdelings omkostninger vil være resultatet af en lang række påvirkninger, som det bagefter kan være uoverkommeligt eller endog umuligt at skille fra hinanden. Har man et budget, kan man foretage sammenligningen med dette og dermed foretage vurderingen af de faktiske resultater ud fra et så nutidigt materiale, som det er muligt at fremskaffe; man har endvidere den fordel, at man i årets løb kan følge, hvordan forudsætningerne holder stik, og kan aflæse, hvad afvigelserne betyder for det driftsresultat, som man ventede for hele året, så at man kan indrette sine dispositioner derefter i resten af året.

En anden betydningsfuld værdi – måske den vigtigste – af en budgettering ligger dels i, at man gennem budgettet kan komme ind på en grundig analyse af de betingelser, virksomheden arbejder under, og derved kan komme frem til en velovervejede forretningspolitik, og dels i, at man lidt efter lidt ændrer tankegangen og mentaliteten hos medarbejderne. Det daglige arbejde og problemerne derved giver meget ofte ikke tid til dyberegående og tilstrækkeligt systematiske overvejelser om fremtiden, men gennemfører man en årlig budgettering, tvinges man til at tænke et år ud i tiden og samtidig at give sine tanker et konkret udtryk og at motivere dem. Dette giver både for den øverste ledelse og for afdelingslederne en oversigt over og klaring af problemerne, som er meget værdifuld, og vi har set, hvordan den stadige rapportering lidt efter lidt gør medarbejderne omkostningsbevidste.

3. Forberedelse af budgetteringen.

Før man kan begynde en budgettering i en virksomhed, er det nødvendigt, at indførelsen forberedes. Budgetsystemet har form af et regn-

skab for en vis periode i fremtiden, og alle de tal, der indgår i det, bygger på virksomhedens øvrige bogholderi og statistik. For at kunne gennemføre budgetlægningen er det nødvendigt, at virksomhedens regnskabsvæsen er tilrettelagt med henblik på at give de tilstrækkelige oplysninger både til udarbejdelsen af budgettet og til kontrollen med, at budgettet overholdes. Da vi i sin tid indførte et budgetsystem, blev der samtidig indført en ny kontoplan med en opdeling i omkostningsarter og omkostningssteder, og den har i det store og hele fungeret tilfredsstillende.

I et moderne regnskabssystem søger man at konstatere ikke alene, hvilke produkter der har forårsaget omkostningerne, men også, i hvilke afdelinger de er opstået, således at man kan gøre bestemte personer ansvarlige for omkostningernes størrelse. Dette forudsætter, at virksomheden har en organisationsplan, der klart angiver de enkelte leders ansvarsområde. Den kontoplan, der danner basis for regnskabsvæsenet og budgetsystemet, må være opbygget på samme måde som organisationsplanen; først derved vil det være muligt at få gennemført en ordentlig budgettering og en kontrol med budgettets overholdelse.

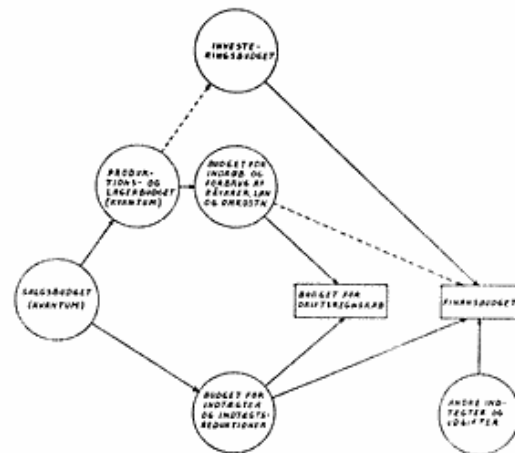
Man skelner mellem forskellige slags budgetter efter, hvor lang en periode ud i fremtiden de dækker. Man kan have budgetter, der er beregnet på forholdene om 5 år, 10 år, eller mere, og man kan have budgetter for perioder kortere end et år. Det almindeligste ved en budgettering, der omfatter hele virksomheden, er vel nok årsbudgetter, sammenfaldende med regnskabsåret; der skal her fortælles om den årlige budgetlægning i vor virksomhed. Ved den praktiske gennemførelse er der en lang række enkeltheder, som kun har interesse for os, og vægten er i det følgende derfor lagt på hovedtrækkene i budgetlægningen.

4. Gennemførelse af budgetteringen.

I vor virksomhed begynder vi budgetarbejdet ca. 2 måneder før det nye regnskabsårs begyndelse. Gangen i budgetteringen kan illustreres som vist på omstående skematiske oversigt.

Vi begynder med at bede salgsafdelingerne udarbejde et salgsbudget i mængder. Ud fra det indeværende års salg og på grundlag af tendenserne i salgsudviklingen samt efter samtaler med de salgsfolk, der arbejder i marken, foretager salgsafdelingerne en bedømmelse af vore muligheder for at sælge i de enkelte salgsområder; det forventede salg specificeres for hvert område og for hver enkelt øl- og mineralvandssort måned for måned i det kommende år på en række skemaer. Skemaerne går til

driftsbogholderiet til bearbejdning; her bliver der foretaget forskellige sammenstillinger, og resultaterne bliver kommenteret bl. a. med henblik på den almindelige økonomiske udvikling og dens udsigter for det kommende år. De kommenterede oversigter over salgsbudgettet forelægges



SKEMATISK OVERSIGT OVER DEN ÅRLIGE BUDGETLÆGNING

direktionen, som på et møde med salgslederne gennemgår budgettet og godkender det eller foreslår det ændret.

Når salgsbudgettet er godkendt eller eventuelt revideret, udarbejdes der et produktionsbudget. Driftsledelsen gennemgår salgsbudgettet, diskuterer ønskerne fra salgsafdelingerne om, hvor store lagrene af færdige produkter skal være, og mulighederne for at opfylde disse ønsker. Endvidere drøfter man mulighederne for beholdningerne af øl i lagerkælderen, undersøger, hvornår hovedreparationer af tappekolonner kan finde sted, og tilrettelægger derefter måned for måned, hvad de enkelte produktionsafdelinger skal producere, hvilken køremåde der skal anvendes, og andre forhold af betydning for produktionsafdelingerne. Ved lægningen af produktionsbudgettet søger man naturligvis også at få en så jævn beskæftigelse som mulig. Endelig tager man også i betragtning, om der er tilstrækkelig kapacitet til rådighed og om det er ønskeligt at foretage ændringer i kapacitet og produktionsmetoder. Der er således en lang række problemer at tage stilling til, og når man har fundet en tilfredsstillende – eller i hvert fald den bedst mulige – løsning, udarbejdes produktionsbudgettet.

Med disse to budgetter – salgsbudget og produktionsbudget – har man fastlagt målet for hele bryggeriets aktivitet. Budgetterne sendes ud til de afdelingsledere, der har brug for dem, tillige med skemaer til budgettering af råvareforbrug, løn og andre omkostninger. For råvarer og

visse hjælpematerialer opgøres det mængdemæssige forbrug, der vil medgå til den budgetterede produktion, og man planlægger endvidere i en vis udstrækning, hvor store lagerbeholdninger man vil have, og hvornår indkøbene skal finde sted.

For løn og andre omkostninger angiver hver enkelt afdelingsleder, hvad der efter hans bedste skøn og beregninger vil medgå af disse omkostninger for at gennemføre den del af produktionsprogrammet, som han er ansvarlig for. Til støtte for sin budgettering får afdelingslederen rapporter over det faktiske forbrug af løn og andre omkostninger for hvert enkelt omkostningssted. Disse oplysninger kan naturligvis ikke bruges uden videre, idet der jo næsten altid er sket forskydninger i timelønnen og prisforholdene, men afdelingslederen foretager en vurdering af forskydningerne. Endvidere foretager han en gennemgang af sine omkostningssteder for at konstatere, på hvilke områder der kan ventes at opstå særlige omkostninger, f. eks. vedrørende reparationer, anskaffelser og fornyelser samt særlige indkøb. Resultatet af alle disse overvejelser udtrykker han i beløb på et skema for hvert omkostningssted og opdelt i hovedgrupper af omkostningsarter. Lønningerne opgøres månedvis, mens de øvrige omkostninger kun fordeles på de enkelte kvartaler i året. Vi har ment, at det på dette sidste område ville være for besværligt for afdelingslederne at foretage en månedvis fordeling med en tilstrækkelig nøjagtighed.

Samtidig foretages der i salgsafdelingerne, på kontorerne og i de mange tekniske hjælpeafdelinger en tilsvarende budgettering af, hvor store omkostninger der må påregnes at ville opstå i disse afdelinger. Endelig foretager vi en beregning af kalkulatoriske renter og afskrivninger, og vi kan herefter få en fuldstændig oversigt over virksomhedens omkostninger for det kommende år.

Ud fra salgsbudgettet foretages der en opgørelse af indtægterne, ligesom der foretages en budgettering af vederlag og godtgørelser til vore forhandlere samt øl- og mineralvandsafgift til staten. Denne budgettering foretages for hvert salgsområde efter en nøje gennemgang af forholdene, som de har været i den forløbne tid, og efter en bedømmelse af, hvordan de rimeligvis vil blive i det kommende år.

Når alle disse delbudgetter er udarbejdet, bliver de gennemgået i vort driftsbogholderi, åbenbare fejl bliver rettet efter diskussion med afdelingslederne, ligesom der bliver foretaget forskellige sammendrag og udarbejdet oversigter; disse oversigter bliver kommenteret med hensyn til udviklingstendens, særlige forhold i de pågældende afdelinger m. m., og endelig bliver der udarbejdet et driftsregnskab, som viser, hvad

overskuddet vil blive, hvis forholdene iøvrigt udvikler sig som udtrykt i budgetterne.

Dette driftsregnskab forelægges direktionen og driftsledelsen tillige med kommentarer, særlige beregninger og undersøgelser m. v. På et møde i direktionen gennemgås budgettet, og hvis det er tilfredsstillende, godkendes det; ellers bliver der diskuteret, hvilke muligheder man har for at foretage ændringer og opnå et bedre resultat. Til sidst foretager direktionen sammen med hver enkelt afdelingsleder en gennemgang af budgetterne for de enkelte omkostningssteder; budgetterne vurderes dels ud fra tidligere års faktiske tal og dels under hensyntagen til analyser af arbejdsopgaver, organisation og arbejdsmetoder. Afdelingslederne giver ved disse møder forklaring på, hvordan de er kommet frem til tallene i budgettet, og giver oplysning om arbejdsforholdene i deres afdelinger og om deres ønsker og forslag til forbedringer. Den øverste ledelse får på denne måde indblik i en lang række forhold, som den normalt ikke kan og heller ikke skal beskæftige sig med, og samtidig får man gjort det klart for afdelingslederne, hvilken betydning man til lægger budgetlægningen.

Endelig udarbejder vi et investeringsbudget og et finansbudget samt et budget over andre indtægter og udgifter. Investeringsbudgettet er jo af mere langfristet art, og forbindelsen mellem produktions- og investeringsbudgetterne er derfor på figuren vist punkteret for at angive, at produktionsbudgettet ikke umiddelbart giver sig udtryk i investeringsbudgettet. Når budgettet over andre indtægter og udgifter er udarbejdet, kan man sammenstille oplysningerne i de øvrige budgetter i et finansbudget. Oplysningerne i budgettet for indkøb af råvarer og forbrug af løn og andre omkostninger bearbejdes med henblik på, hvornår udbetalingerne finder sted, idet vi tager hensyn til den kredittid, vi har. I finansbudgettet skal vi ikke have sådanne poster som kalkulatoriske renter og afskrivninger med. Tilsvarende bearbejdes oplysningerne i budgettet for indtægter og indtægtsreduktioner for, hvornår disse poster påvirker finanserne, idet vi tager hensyn til den kredit, vi selv giver. Endelig opgøres, hvorledes investeringsbudgettet og budgettet for andre indtægter og udgifter fordeles sig tidsmæssigt gennem året, og vi får herved overblik over, hvilke krav den aktivitet, som salgs- og produktionsbudgetterne giver udtryk for, vil stille til finanserne måned for måned gennem det kommende år. Finansledelsen får herved en værdifuld vejledning for, hvordan man skal disponere over kasse- og bankbeholdningen.

Det var en kort omtale af selve årsbudgetterne. Hvor megen umage man end gør sig ved udarbejdelsen af salgs- og produktionsbudgetterne,

kan det ikke undgås, at virkeligheden ikke kommer til at passe helt med forventningerne, men vi følger salgsudviklingen nøje og foretager de nødvendige tilpasninger af produktionen til salgets krav. Sædvanligvis er det ikke nødvendigt med særlig drastiske ændringer, men selv i sådanne tilfælde har vi nytte af, at vi i årsbudgettet har gennemarbejdet problemerne.

Til budgetsystemet er naturligvis knyttet et driftsbogholderi, der holder afdelingslederne og direktionen orienteret om salgets og omkostningernes udvikling. En nærmere omtale heraf falder imidlertid uden for denne artikels rammer.