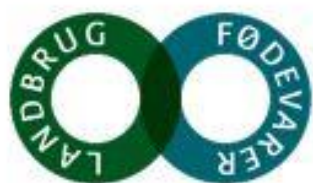


SEGES

November 2018



Resultat af afprøvning af og opfølgning på udvalgte budgetopfølgningsmodeller i primærproduktionen samt beskrivelse af udvalgte budgetteringsmodeller indeholdende vejledning til anbefalet formål baseret på konkrete testforløb og målgruppebeskrivelse med udgangspunkt i primærproduktionen.

Projekt 7680, Budgettering og benchmarking, der giver landmanden grundlag for proaktiv ledelse

Udarbejdet af specialkonsulenter Jan Erik Bottke, Lene Bruun Siriwardhananuraks og Vibeke Hjorslev Rasmussen.

1	INDLEDNING	3
2	NY BUDGETTERINGSPROCES.....	5
2.1	BUDGETTERING	5
2.1.1	DEN GODE BUDGETPROCES OG MÅLGRUPPE	5
2.1.2	RESULTATER AF AFPRØVNINGSFORLØB - BUDGETTERINGSPROCES	9
2.2	UDVIKLING AF BUDGETOPFØLGNING	11
2.2.1	RESULTATER AF AFPRØVNINGSFORLØB – BUDGETOPFØLGNING	12
2.3	KONKLUSION PÅ AFPRØVNINGSFORLØBET	16
2.4	VEJLEDNING TIL ANBEFALET FORMÅL.....	16
2.5	MÅLGRUPPEBESKRIVELSE.....	18
3	KAPACITETSNETVÆRK	19
3.1	MODELBESKRIVELSE	19
3.2	RESULTATER AF AFPRØVNINGSFORLØB	22
3.3	VEJLEDNING TIL ANBEFALET FORMÅL.....	26
3.4	MÅLGRUPPEBESKRIVELSE.....	27
4	TARGET COSTING	28
4.1	MODELBESKRIVELSE	28
4.2	RESULTATER AF AFPRØVNINGSFORLØB	29
4.3	VEJLEDNING TIL ANBEFALET FORMÅL.....	32
4.4	MÅLGRUPPEBESKRIVELSE.....	33

1 INDLEDNING

Dette projekt er blevet igangsat med baggrund i den udfordring, at mange landmænd oplever, at deres budgetter mister værdi som styringsredskab, når væsentlige faktorer ændrer sig, hvilket de ofte vil gøre inden for den periode, som budgettet forsøger at beskrive. Udgangspunktet for forløbet er derfor at identificere og afprøve alternative budgetmetoder, der er i stand til at håndtere denne udfordring på en hensigtsmæssig måde.

For at afdække feltet begynder projektet med et litteraturstudie og en foredragsdag med indlæg af lektor Morten Jakobsen, institut for virksomhedsledelse, AU. Morten Jakobsen har bl.a. arbejdet med netop problemfeltet omkring landmandens økonomistyring og budgetlægning og derved identificeret to afgørende karakteristika, som kendetegner budgetlægning i landbruget.

Første karakteristika er landmandens ejerskab og viden om eget budget. Landmanden er ofte en alt for passiv part i udarbejdelsen af budgettet, og derfor kommer landmanden til at mangle en grundlæggende forståelse for eget budget og for de faktorer, der ligger til grund for, at budgettet er blevet, som det er. Det er for så vidt udmærket, at landmanden får hjælp til selve udarbejdelsen af budgettet, men informationer om økonomiske størrelser, om målsætninger og om kritiske faktorer bør komme fra virksomhedsejeren/direktøren eller som minimum med væsentlige indspil fra ham.

Uden denne baggrundsviden og kendskab til forudsætningerne er det svært at styre efter budgettet. Ofte opleves i stedet en form for handlingslammelse hos landmændene, når budgetforudsætningerne ændrer sig. Det fører blot til en konstatering hos landmanden af, at det budgetterede resultat ikke længere er opnåeligt. Korrigerende handlinger, som i den situation er essentiel, ses sjældent hos denne type af landmænd.

Morten Jakobsen har derfor identificeret en lige linje mellem manglende involvering i budgetprocessen og de manglende korrigerende handlinger, når budgettet ikke længere kan følges. Det mener Morten Jakobsen skyldes manglende viden om budgettets forudsætninger og de indbyrdes sammenhænge i budgettet og virksomhedens økonomi i det hele taget.

På baggrund heraf er anbefalingen derfor at designe og afprøve en proces, der i langt højere grad involverer landmanden i arbejdet med budgettet, så han med tiden får en større forståelse for sammenhænge og forudsætninger i det lagte budget. Hermed vil landmanden kunne opøve kompetencer, der gør ham i stand til at vurdere og reagere på ugunstige ændringer, og at det lagte budget derfor bevarer en styringsmæssig værdi for hans virksomhed.

Anden karakteristika er, at landmanden som oftest er pristager i markedet, og at de færreste landmænd kan differentiere deres produkter tilstrækkeligt til at opnå en højere pris. Denne situation er velbeskrevet i den økonomiske litteratur og i studier. Den bedste løsning for landmanden i denne situation er et skarpt fokus på omkostningssettet i virksomheden.

Morten Jakobsen har i sine studier klarlagt, at fokus delvist kan være på stykomkostningerne til fremstillingen, da disse selvfølgelig skal ligge på niveau med det praktisk opnåelige, men også at stykomkostningerne til fremstillingen af en vare af praktiske grunde ikke kan sænkes radikalt, da det hurtigt får indvirkning på kvaliteten og mængden af output. Nok så vigtigt er det derfor at se på kapacitetsomkostningerne, som ifølge Morten Jakobsen er de eneste reelt styrbare omkostninger i landbrugsproduktionen.

Morten anbefaler med baggrund i den anden karakteristika to modeller til yderligere undersøgelse i projektet; Target Costing og Kapacitetsnetværk.

Target Costing håndterer situationer, hvor prisen og output på en vare er kendt, og hvor man ønsker sig en given profit af virksomhedsdriften. Således kan en "tilladelig" omkostning til produktion af produktet beregnes. Målet med metoden er at komme så tæt på denne "tilladelig" omkostning som muligt og i processen at afdække, hvad de enkelte faktorer til produktionen hver især må andrage. Der kan derfor sættes et mål for niveauet af hver enkelt omkostningsart, der skal arbejdes hen imod.

I Kapacitetsnetværket kortlægges, hvor godt kapaciteterne i virksomheden udnyttes, dels i absolutte termer altså hvor stor en produktion er mulig i eksempelvis et staldanlæg, dels i forhold til andre kapaciteter i virksomheden, hvilket muliggør identificering af flaskehalse i produktionen.

Udover anvendeligheden af metoderne hver for sig har metoderne Target Costing og kapacitetsnetværk også oplagte sammenspilsmuligheder, idet det omkostningsniveau, man gerne vil nå, bliver påvirket af de over- og underkapaciteter, som virksomheden har. I praksis kan man opnå en bestemt "target" omkostning ved at optimere på de sammenhænge, der er i kapaciteterne, så de udnyttes bedst muligt, billigst muligt. Ud fra de egenskaber som de to modeller har, er de umiddelbart fint anvendelige i landbrugsvirksomheder.

Som konsekvens af litteraturstudiet og af Morten Jakobsens oplæg og anbefaling har budgetgruppen valgt at arbejde videre med to budgetmodeller i projektet; model A, der behandler budgetprocessen og landmandens ejerskab og viden om eget budget og model B, der behandler metoderne Target Costing og Kapacitetsnetværk som metoder til fastlæggelse af omkostninger og mål til budgetprocessen.

2 NY BUDGETTERINGSPROCES

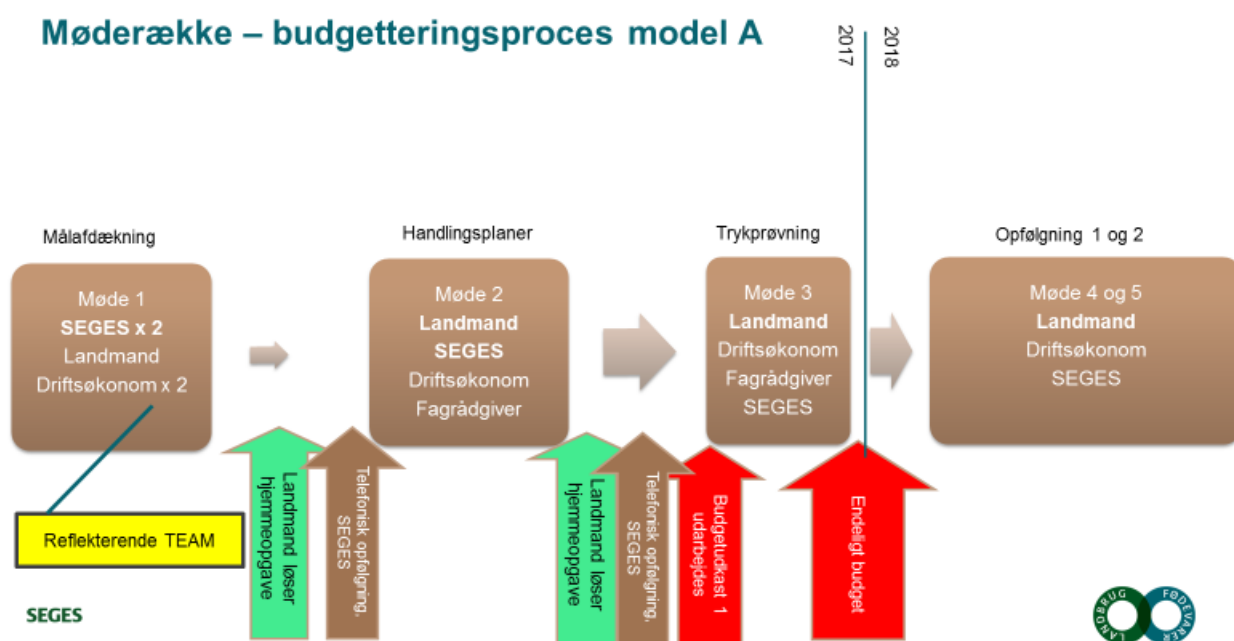
2.1 Budgettering

2.1.1 Den gode budgetproces og målgruppe

I projektet søger vi at afdække en budgetproces, der sikrer landmandens ejerskab til budget og styring af sin virksomhed herudfra ved at involvere ham mest muligt i budgetudarbejdelsen. De landmænd, der indgår i projektet, skal som udgangspunkt være landmænd, der i forvejen får udarbejdet budget, men som ikke selv bidrager i budgettets udarbejdelse og som heller ikke bruger budgettet som et redskab til at styre deres virksomhed ud fra. Budgettet bruges derimod fortrinsvist som afrapportering overfor kreditgivere. Vi har en formodning om, at netop denne type landmænd vil få godt gavn af at arbejde mere indgående med processen bagved budgettet for at give dem indsigt i, at deres egne mål og handlinger påvirker deres virksomheds udarbejdede budget, og at det er resultatet af deres egne handlinger, der afspejles i deres budgetopfølgningens resultat.

Selve budgetprocessen skabes ved, at der afholdes en møderække på 3 møder mellem landmanden og dennes rådgivere. Formålet med møderne er helt overordnet at involvere landmanden i budgetprocessen ved at tage udgangspunkt i de planer og mål, som landmanden selv har for sin virksomhed for kommende år. Kernen er at finde frem til det, der motiverer landmanden. Det er vigtigt at starte her, også selvom der måske er påtrængende problemer, der også skal håndteres, men som landmanden ikke selv bringer i spil. Motivation er en altafgørende faktor, som ikke må tabes ved at starte forkert op i processen. Hvis landmanden tabes allerede i opstarten, når han aldrig frem til at arbejde med de mere påtrængende problemstillinger også. Møderækken skal samlet set sikre, at det endelige budget, der udarbejdes for landmanden, indeholder hans egne planer og mål for kommende år. Det er også et mål for processen, at landmandens egne mål og planer er genkendelige for ham i budgettet, og at han har fået et billede af dels, hvad der er kritisk for at han kan nå sine mål, og dels viden om hvad han kan gøre, hvis noget ikke går som planlagt.

Møderækken er tilrettelagt som beskrevet i nedenstående figur 1:



Møde 1 - Målafdekning

Forud for mødet har landmanden modtaget en kort introduktion til møderækkens formål af landmandens driftsøkonomirådgiver. Der er bevidst fravalgt en dagsorden for mødet.

Mødets deltagere: landmanden, landmandens driftsøkonomiske konsulent, en ekstern driftsøkonomikonsulent uden forudgående samarbejde med landmanden, dog oftest fra samme rådgivningsvirksomhed som landmanden benytter, to konsulenter fra SEGES.

Rollefordeling under mødet: SEGES leder mødet på vegne af landmanden. En konsulent A fra SEGES har til opgave at interviewe landmanden. De to driftsøkonomiske konsulenter udgør det reflekterende team, som ledes af konsulent B fra SEGES.

På første møde afdækkes landmandens aktuelle situation ud fra en række spørgsmål til motivation og barrierer om egen virksomhed og om det alt lave budget. Som hjælp er der udarbejdet en spørgeguide med en række spørgsmål indenfor forskellige temaer. [Se Link til komplet spørgeguide.](#)

Det kunne f.eks. være spørgsmål så som: Hvordan styrer landmanden sin virksomhed? Hvad motiverer ham? Hvad ønsker han helt specifikt at opnå/forbedre i det kommende år? Hvad gør han, hvis noget ikke går som planlagt? Har han mål for, hvad han vil tjene? Hvordan har han det med at lave budget? Hvorfor har han dette syn på budgettet? Kunne man lave et budget med et andet indhold, som tiltaler ham mere? Kunne en specifik opfølgning kun på egne mål være mere motiverende?

Landmandens motivation og barrierer afdækkes på mødet udelukkende af SEGES konsulent A. Grunden til, at det i projektet ikke er landmandens egen rådgiver, der interviewer landmanden, er for at undgå, at der springes over væsentlige spørgsmål og svar. Dels fordi den eksisterende relation gør, at der kan være opstået antagelser hos begge parter om, at "det her ved jeg allerede, så det berører vi ikke", dels for at konsulenten undgår at skulle berøre følsomme emner, som kan påvirke kunderelationen efterfølgende.

Landmandens rådgiver indgår i stedet i et reflekterende team med en kollega samt en medarbejder fra SEGES (konsulent B). Formålet med det reflekterende teams er at afdække blinde vinkler, som ikke er blevet berørt i samtalen mellem landmanden og SEGES konsulent A, dels at teste om landmandens driftsøkonomikonsulent har samme billede af virksomhedsdriften som landmanden giver udtryk for.

Det reflekterende team begynder arbejdet, når SEGES konsulent A beder om det. Typisk når afdækningen af landmanden fornemmes at være afsluttet. Mens det reflekterende team arbejder, er landmanden og SEGES konsulent A tilhørere, og de må ikke inddrages i drøftelsen.

Når det reflekterende team har afsluttet drøftelsen om deres indtryk, overraskelser og forundringer og har bedt om yderligere informationer fra landmanden, begynder anden runde af interview af landmanden ud fra de følgespørgsmål, som det reflekterende team har stillet.

Resultatet af dialogen med landmanden og samtalen i det reflekterende team skal være, at landmandens mål og motivation for næste års drift er kommet frem og kan bruges aktivt i det kommende års budget. Desuden skal landmandens eventuelle barriere for at deltage i budgetudarbejdelse og landmandens anvendelse af budgetopfølgningerne være afdækket. En yderligere forventet gevinst ved anvendelse af det reflekterende team forventes at være, at landmanden får mulighed for at høre, hvordan hans svar opfattes/forstås af hans rådgiver.

Interview af landmanden samt det reflekterende team antages at vare ca. 1½ time.

Sidst på mødet får landmanden en [opgave](#) til næste gang, hvor han skal fremlægge, hvad der er gået godt/mindre godt det seneste år, og hvad han herudfra, og ud fra andre forhold, ønsker at arbejde med i de kommende 1 til 3 år. Det primære formål med opgaven er, at landmanden begynder arbejdet med budgettets forudsætninger, og at landmanden konkretiserer og tænker over de ting, der er kommet frem på mødet. Opgaven skal desuden medvirke til, at landmanden reflekterer over det indeværende års indsatser og resultater med henblik på at afdække egne ønsker til indsatser og resultater for det kommende budgetår samt eventuelle uforløste potentialer i bedriften.

Opgaven udleveres på mødet og gennemgås kort for landmanden af SEGES konsulent A. Konsulenten informerer samtidig om, at opgaven udelukkende er til landmandens eget brug, og at den ikke skal afleveres, men kun præsenteres mundtligt på møde 2. Konsulenten informerer landmanden om, at konsulenten kontakter landmanden per telefon et par dage forud for møde 2 for at sikre, at opgaven er løst.

Møde 2 – Fastlæggelse af målsætninger

Møde 2 afholdes ca. 1 uge efter, at møde 1 er afholdt. Forud for mødet har SEGES konsulent A kontaktet landmanden for en status på opgaveløsningen, samt for at forberede landmanden på hans præsentation af sine mål for det kommende budgetår. Konsulenten og landmanden har forud aftalt, om landmanden ønsker hjælp til præsentationen. Udgangspunktet er, at landmanden selv præsenterer sine mål.

Mødets deltagere: landmanden, landmandens driftsøkonomiske konsulent, husdyrrådgiver samt planteavlskonsulent. Desuden deltager de to konsulenter fra SEGES.

Der er bevidst fravalgt en dagsorden til landmanden for mødet. I stedet orienteres landmanden af SEGES konsulent A per telefon om mødets forløb. Der er udarbejdet en intern dagsorden til brug for de øvrige mødedeltagere. [Se dagsorden for møde 2.](#)

Rollefordeling under mødet: Landmanden leder som udgangspunkt mødet, men kan få assistance hertil fra SEGES, hvis det ønskes. SEGES konsulent B nedskriver landmandens mål. Landmandens konsulenter skal bidrage med sparring.

På møde to præsenterer landmanden sine mål for kommende år. Målene skrives ned på papkort af SEGES konsulent B. Papkortene lægges ud på bordet, hvorefter landmanden og hans rådgivere fra kvæg /svin, mark og driftsøkonomi diskuterer de enkelte mål i fællesskab. Formålet er at få synliggjort OG fastholdt de forskellige mål, som landmanden har præsenteret. Målene skal forblive synlige under hele processen sådan, at der kan refereres tilbage til de enkelte mål under samtalen.

Spørgsmålene, der vendes under hvert mål kunne være: Hvilket mål er det vigtigste? Hvad skal der til for at nå dette mål? Hvad bliver det sværest at opnå for at nå målet? Er det et realistisk/ambitiøst/uambitiøst mål? Er der mål, der er overset? Er der andre mål, der er vigtigere end dem, der allerede er nævnt? Skal nogle mål udskydes til efterfølgende år? Det er helt afgørende, at rådgiverne agerer som rådgivere for landmanden og så vidt muligt udfordrer landmanden der, hvor det giver mest værdi med udgangspunkt i rådgivernes kendskab til bedriften og landmandens styrker og svagheder.

For hvert mål skal der så vidt muligt sættes økonomiske værdier på. Hvis landmanden har et ønske om at ligge mellem de 10 % bedste, skal der fastsættes en økonomisk værdi på denne parameter, som landmanden vil måles på. Hvis målet er, at fodereffektiviteten skal hæves, skal der fastsættes en økonomisk værdi på målet for fodereffektiviteten.

Når alle mål er diskuteret, foretager landmanden og rådgiverne i fællesskab en rangordning af målene således kun de mål, der er indbyrdes forenelige, medtages i det kommende år. Og kun det antal mål, som rådgivere og landmanden vurderer er realistiske at indfri givet bedriftens og landmandens nuværende forudsætninger.

Mål, der udskydes til et efterfølgende år, udelades ligeledes. De udvalgte mål danner herefter grundlag for kommende års budget, og fagrådgivere og driftsøkonom kan herefter udarbejde et budgetudkast, der indeholder landmandens mål. Øvrige forudsætninger til budgettet, som ikke er berørt af landmandens mål, aftales mellem den enkelte rådgiver og landmanden på mødet.

Landmanden får udleveret en ny opgave ([opgave 2](#)) til næste møde. Landmanden skal beskrive de enkelte mål mere detaljeret og skrive en slags ledelsesberetning ud fra de nævnte mål. I beskrivelsen af egne mål besvares spørgsmål såsom: Hvornår er målet nået (både tids- og effektmæssigt)? Hvordan vil du løbende følge op på, om du når dit mål? Hvad skal du selv gøre for at nå målet/følge op på målet? Har du behov for hjælp fra andre, og hvis ja fra hvem og hvornår? Hvis du afviger fra dit mål, hvor meget må du så afvige, før der skal korrigeres? Hvilke korrigerende handlinger skal igangsættes, hvis du afviger fra dit mål?

Formålet med denne opgave er endnu en gang at motivere landmanden til at se sammenhængene mellem de daglige aktiviteter og budgettets mål. Samtidig vil opgaven bidrage til, at landmanden får afdækket de kritiske områder. Områder, der vil kræve en særlig indsats og en særlig opfølgning.

Endnu en gang oplyses landmanden om, at opgaven udelukkende er til eget brug, og at opgaven ikke skal afleveres. Landmanden informeres om, at SEGES konsulent A kontakter landmanden per telefon et par dage før møde 3.

Landmandens rådgivere får til opgave at udarbejde et budgetudkast på baggrund af landmandens prioriterede mål og de aftalte indsatser, som er blevet klarlagt på møde 2 med inspiration fra møde 1.

Møde 3 - Budgetudkast og opfølgning

Møde 3 afholdes maksimalt to uger efter møde 2. Forud for mødet har landmanden modtaget en kort introduktion til mødets indhold. Der er bevidst fravalgt en skriftlig dagsorden til landmanden for mødet. Landmandens rådgivere har modtaget en skriftlig dagsorden for mødet ([dagsorden for møde 3](#)). Landmanden skal have modtaget budgetudkastet i så god tid, at han har haft mulighed for at gennemgå udkastet forud for mødet.

Mødets deltagere: landmanden, landmandens driftsøkonomiske konsulent og husdyrkonsulent samt eventuelt planteavlsrådgiver, to konsulenter fra SEGES.

Rollefordeling under mødet: Landmanden leder mødet, men kan efter aftale få assistance af SEGES. SEGES rolle på mødet er i øvrigt passiv.

Møde 3 indledes med, at landmanden præsenterer sit budget for kommende år med fokus på, hvad landmanden synes, der er særligt vigtigt i budgettet. Er resultatet tilfredsstillende, eller skal der justeres til og i givet fald hvor? Hvad bliver særligt kritisk at opnå i kommende år?

Herefter diskuteres budgetudkastets layout. Er landmanden tilfreds med dette, eller har han andre ønsker til udseende, vægtning eller fokus i materialet? Har budgettet en beskaffenhed, der gør det anvendeligt til behovet i det kommende år?

Tredje punkt er landmandens eget bud på opfølgning på sine mål. Landmanden præsenterer hvert enkelt mål og den opfølgning, som han har tænkt på dette mål. Rådgiverne sparrer ham på mulighederne for opfølgning og giver forslag til ændringer efter behov. Ansvarsfordeling for hvert enkelt mål aftales, og opfølgningen fastlægges. Følges der op med en traditionel budgetopfølgning, eller kræves der en anden type opfølgning for at kunne realisere målet? Layout og tidsplan for hvert enkelt mål fastlægges.

Landmanden skriver efter mødet en beretning, hvor han forklarer sine mål for kommende år, og hvilke tiltag han har tænkt sig for at nå dem.

2.1.2 Resultater af afprøvningsforløb - budgetteringsproces

Modellen som helhed

Modellen er god, og de tre møder med mellemliggende opgaver til landmanden, fungerer som et godt skelet. Modellen er tilpasset den oprindelige antagelse om, at det er svært for landmanden at sætte mål, idet det har vist sig, at ingen af landmændene havde svært ved at sætte sig mål. Antallet af møder er passende. Der er generelt en god opbygning af og på møderne, som sikrer, at landmanden er den primære ressourceperson i budgetteringsprocessen.

Møde 1 - Målafdekning

Det er godt, at der ikke er nogen dagsorden. Det virker godt med den impulsivitet, som det giver, at der ikke er en fast dagsorden, som landmanden skal igennem. Det bliver landmanden og hans svar, der i stedet styrer hvilke punkter, der skal drøftes nærmere. Den vejledende spørgeguide er god for interviewerens at tage udgangspunkt i/forberede sig vha. forud for mødet.

Modellen med den uafhængige rådgiversamtale/reflekterende team er som udgangspunkt god set i forhold til landmanden. Det giver ham en chance for at fortolke sine egne udsagn, at reflektere over dem og bedre at forstå konsekvenserne af de målsætninger, som han går efter. Generelt ser landmanden det ikke som et problem, at der sidder to rådgivere og taler om landmandens svar. Landmændene har også nemt ved ikke at deltage i det reflekterende team.

Resultatet af det reflekterende team er i høj grad afhængig af sammensætningen af rådgivere. Landmandens egen driftsøkonomirådgiver opleves som meget tilbageholdende med at kommentere de relevante udsagn. Det virker som om, at rådgiveren er påpasselig med at udtrykke manglende viden overfor både landmanden og overfor hans rådgiverkollega. Den eksterne rådgiver i teamet skal derfor evne hurtigt at identificere problemstillinger og kunne pege på dem. Alternativt skal den, der styrer det reflekterende team kende meget til både landmanden og landmandens rådgiver, da der er behov for kunne "regne ud", hvor der er divergens mellem det, som landmanden siger og det, som han faktisk gør i praksis. Det fortæller landmandens rådgiver ikke. Det stiller store krav til lederen af teamet.

Som interviewer af landmanden er svært at undvære det reflekterende team, som er gode til at give ekstra input i forhold til u-afdækkede eller uklare områder.

Opgave 1: Landmanden forstår sammenhængen mellem mødet og opgaven. Det er ikke noget problem at få ham til at acceptere opgaven. Opgavebeskrivelsen er god. Den telefoniske opfølgning har fungeret godt. Udbyttet af opgaven har været højt, idet alle landmænd er kommet med bud på egne mål efter møde ét. En god indflyvning til budgetteringsprocessen.

Møde 2 – Fastlæggelse af målsætninger

Alle rådgivere har forberedt mål inden mødet – bortset fra driftsøkonomikonsulenterne. Landmanden har været åben og modtagelig for sparring fra alle sider. Det har virket fint, at rådgiverne kun er meget lidt eller slet ikke forberedt inden mødet.

Mødet er forløbet godt, og udbyttet af mødet har generelt set været stor. Kvægkonsulenterne har især bidraget meget. Planteavlskonsulenterne har haft svært ved at bidrage med noget. De er meget passive og reagerer først, når de bliver direkte spurgt om noget konkret. Det kan skyldes det generelle rådgivnings-setup, hvor planteavlskonsulenternes bidrag ofte er på "bestilling" fra andre. Driftsøkonomikonsulenterne er generelt ikke ret aktive på mødet.

Det har ikke været svært at tage udgangspunkt i landmandens mål. Metoden med nedskrivning af landmandens mål på papkort har fungeret rigtig godt. Den har været med til at synliggøre og fastholde landmandens mål i løbet af mødet. Det er en god metode til at kunne "minde landmanden" om hans mål. Ved at anvende papkort er det nemt at samle mål, der har en indbyrdes sammenhæng.

Det giver en god proces at drøfte målene med udgangspunkt i papkortene. Det er f.eks. nemt at tage et kort frem og udfordre landmanden på målets størrelse. Generelt har det været muligt, men ikke helt nemt, at få landmanden til at sætte en værdi på de mål, som man har bedt om. Det kan f.eks. være i form af "fra XX til YY".

Opgave 2: Det er en god, men svær opgave for landmanden. Opgaven kræver mere hjælp for, at landmanden kan løse den tilfredsstillende. Det skyldes formentlig, at den ramler ind i den i forvejen svære forbindelse mellem budget og løbende styring/dagligdagen. Denne forbindelse har både landmænd og rådgivere svært ved at se. Generelt lykkes det ikke for de deltagende landmænd at få løst opgaven.

En mulig løsning kan enten være, at landmanden får tilsendt et skriftligt referat af møde to, hvor der jo drøftes indsatser i forhold til mål og forudsætninger for budgettet. Begge dele kan landmanden bruge til løsningen af opgave 2. Mødereferatet skal derfor indeholde et referat OG gennemgåede mål, forudsætninger og aktiviteter.

Alternativet er et særskilt møde med landmanden om opgaveløsningen med en mere tydelig beskrivelse af, hvad landmanden skal gøre "*tænk på hvad der blev diskuteret på mødet. Hvilke forudsætninger blev der gennemgået mht. mål X...Skriv det ned.*"

Møde 3 - Budgetudkast og opfølgning

Rådgiverne har inden mødet modtaget en intern dagsorden, som rådgiverne har sendt videre til landmanden trods besked om det modsatte. Det fungerer ikke, at landmanden også har fået dagsordenen.

Møde 3 var generelt en hård landing efter to gode møder tidligere. Resultaterne af møde 3 bærer præg af manglende forventningsafstemning mellem rådgiver og landmand om formålet med budget. Det er svært for rådgiverne at levere et budgetudkast, som opfylder landmandens behov/ønsker og tydeligt viser de af-talte mål fra møde 2. Det er tydeligt, at rådgiverne føler sig på "hjemmebane", og de formår ikke at anvende inputs fra hverken møde 1 eller møde 2. I stedet bliver mødet gennemført som langt de fleste af de traditionelle budgetmøder.

Det er også tydeligt på møde 3, at landmanden (og nogle rådgivere) skiller ledelse fra økonomi. Der bliver synliggjort en manglende viden om, hvad økonomistyring er, og hvilken rolle budgettet har i økonomistyringen. Der mangler forståelse hos landmanden og hos visse rådgivere for, hvordan de daglige aktiviteter påvirker det økonomiske resultat. Rådgiverens indflydelse på landmandens brug af budget, budgetopfølgning, økonomiske forståelse osv. bliver tydelig.

Ingen af de budgetudkast, som vi har set, har kunnet leve op til landmandens oprindelige krav som specificeret på møde 1. Ingen af budgetterne har tydeligt vist landmandens oprindelige mål som beskrevet på møde 2, og landmændene har meget svært ved at genfinde målene i budgetudkastet uanset, at rådgiverne har gjort et forsøg på at inkludere dem. Derfor virker opgave 2 helt overflødig og bliver ikke brugt på møde 3. Ingen af landmændene har formået at udarbejde en ledelsesberetning, som var formålet med opgave 2.

På mødet falder rådgiverne ofte tilbage i deres sædvanlige roller. Det bliver rådgiverne, der forklarer budgettet, indholdet og sammenhængene. Det bliver rådgiverne, der (på forhånd) har udarbejdet nogle forslag til ændringer.

Det er vores konklusion, at rådgiverne ikke har formået at frigøre sig fra skabeloner og erfaringer. Måske mangler de også kompetencer og systemer. Derfor er der behov for, at SEGES sætter rammen for, hvad der skal leveres i budgettet fremfor, at det er rådgiverne, som selv styrer indhold og form.

2.2 Udvikling af budgetopfølgning

Ingen af de deltagende rådgivere har gjort sig tanker om indholdet af budgetopfølgningen udover det materiale, som de traditionelt har leveret til landmanden. SEGES har derfor i projektet udarbejdet et udkast til budgetopfølgningerne baseret på den enkelte landmands oprindelige motivation, ønsker og mål for at sikre, at opfølgningen nøjagtigt og detaljeret gennemgår hvert enkelt mål med status og forbedringsforslag. Dette er gjort for, at landmanden genkender sine egne mål og får viden om, hvor han står ift. disse. Det skal endvidere sikre, at praksis med at give landmanden oceaner af tal ophører, hvis det ikke er det, som han efter-spørger.

Denne fremgangsmåde er valgt, fordi

1. budgetprocessens møde 3 ikke fungerede som forventet. Møde 3 var i høj grad baseret på materiale udarbejdet af rådgiverne, som ikke levede op til forventningerne.
2. rådgiverne ikke havde gjort sig tanker om opfølgningsmaterialet i særlig høj grad.

Data til budgetopfølgningen er leveret af landmandens rådgivere. Det er primært data fra Ø90 og DMS. Baseret på disse data er der i projektet udarbejdet en budgetopfølgning, der er opdelt i to dele.

1. En budgetopfølgning med et resumé indeholdende hovedtal samt data, der vedrører produktionen. Desuden er der et kort afsnit om likviditet. Der er en status på og kommentarer til udviklingen i landmandens oprindelige mål, samt forslag til fremadrettede handlinger på de enkelte mål. Desuden er der en række bemærkninger til de forudsætninger, som lå til grund for budgettets mål.

2. En række kommentarer og forslag til indsatser på bedriften, der enten kan bidrage med at realisere de budgetterede mål eller som kan give landmanden inspiration til nye aktiviteter.

Dette materiale er efter udarbejdelsen af første udkast sendt til de deltagende driftsøkonomer i projektet med henblik på sparring. Driftsøkonomerne kom med få rettelser som efterfølgende er foretaget inden materialet kunne afprøves hos landmændene.

Det leverede materiale suppleres af en traditionel Ø90 budgetopfølgning, men den er ikke en del af mødet med landmanden. Den udarbejdede budgetopfølgning, som er udviklet i projektet, er udelukkende tænkt til landmandens interne brug. Den sædvanlige Ø90 budgetopfølgning kan leveres til landmandens interessenter eventuelt suppleret med kommentarer fra landmanden, der kan tage udgangspunkt i drøftelserne baseret på projektets materialer.

2.2.1 Resultater af afprøvningsforløb – budgetopfølgning

Budgetopfølgningsmøde 1

Der er gennemført i alt tre møder med landmænd og deres rådgivere, hvor landmandens budgetopfølgning er blevet gennemgået.

Mødets formål er at få afdækket om budgetopfølgningen indeholder de elementer, som landmanden finder vigtige, og om han genfinder sine egne mål i materialet. Det havde han svært ved i det udkast på budget, som han modtog under møde 3. Desuden skal landmandens tilfredshed med opsætning/layout afdækkes ligesom landmandens tilfredshed med budgetopfølgningens opbygning afdækkes. Mødet skal også belyse landmandens tanker om budgetopfølgningens målgruppe.

Deltagerne er landmanden og hans rådgiver(e). Desuden deltager to personer fra projektet, hvoraf den ene har ansvaret for mødets forløb. Forud for mødet har landmanden fået tilsendt opfølgningsmaterialet. Rådgivningen har ligeledes fået tilsendt materialet til kommentering og eventuelle rettelser, inden opfølgningen blev sendt til landmanden.

Tidspunkterne for budgetopfølgningsmøderne har taget udgangspunkt i landmandens egne ønsker. To af de tre landmænd har ønsket opfølgning efter første kvartal. Det blev dog rykket til opfølgning efter 5. måned, da landmændene leverede data til opfølgning for sent. Begge møder er afholdt ultimo juni måned. Den tredje landmand ønskede budgetopfølgning efter første halvår, og dette møde er afholdt i september.

Mødedatoerne er relativt sene i forhold til opfølgningstidspunktet, og det skyldes dels, at rådgiverne både har haft svært ved at finde et tidspunkt for møderne, hvor de har kunnet deltage, og dels at rådgiverne har været meget længe om at vende tilbage til os.

På mødet er budgetopfølgningen gennemgået med landmanden. Landmanden får oplyst, at de data og resultater, som er vist i budgetopfølgningen, som udgangspunkt er landmandens egne data. Hvor data har manglet, fordi det ikke har kunnet fremskaffes ved hans rådgivere, er der vist eksempler på, hvordan disse data kunne se ud for hans virksomhed. Det har vi valgt for at give landmanden en chance for at vurdere, om dette vil kunne give ham værdi/informationer. Der er klart angivet i materialet, hvor data er fiktive.

Evaluerings af budgetopfølgninger – del 1

Mængden af tal er tilstrækkelig. En enkelt landmand efterspørger detaljering af stykomkostninger indenfor foder, da det er den væsentligste omkostning. Landmanden efterspørger som minimum et budget for samme periode, så der er noget at sammenligne det opnåede resultat med. Der ønskes også gerne det forventede resultat.

En kvægrådgiver efterlyser de konkrete budgetmål for landmanden, som blev skrevet ned på papkortene i forbindelse med budgetmødet. De fremstår utydeligt i materialet, og rådgiverne husker ikke landmandens mål. De landmænd, der præsenteres for fiktive data, kan efter en kort forklaring, gennemskue dette og komme med kommentarer på form og værdi.

Behovet for produktionsdata varierer. En landmand kender dem særdeles godt, fordi han følger løbende op via DMS/KMP, mens en anden aldrig bruger DMS. Det er godt, at der inkluderes andre data i budgetopfølgningen end de sædvanlige. Det er f.eks. data, som man ikke normalt er så opmærksom på f.eks. vedrørende reproduktionen.

Til forskel fra rådgiverne kunne alle landmænd genkende deres egen mål i opfølgningsmaterialet. Især to af landmændene gav udtryk for, at det betød, at materialet nu var langt mere vedkommende for dem. De kunne i langt højere grad relatere til materialet. De samme to landmænd var også gode til at være selvkritiske, når mål ikke var nået. Dette står atter i kontrast til deres rådgivere, der ikke helt vidste, hvor "langt man kunne tillade sig at gå".

De to landmænd kunne også ved at se i opfølgningsmaterialet afgøre hvilke mål, der var på rette vej, og hvilke der var problemer med. De kunne også ud fra materialet selv komme med forslag til korrigerende handlinger, der kunne rette op på afvigende mål.

Landmændene ønskede også, at deres fremtidige budgetopfølgninger (udenfor projektet) i langt højere grad kan give en status på deres egne mål på samme måde, som det blev præsenteret for dem i opfølgningsmaterialet udviklet i projektet.

Evaluering af indsatsplaner – del 2

Landmændene er tilfredse med indholdet. Det er fint, at det er så konkret, at man kan arbejde videre ud fra materialet. Det er godt, at der også er andre forslag i materialet end blot en udskrift fra Ø90 og standardiserede kommentarer. Det er godt, at man er et skridt foran med forslag til nye tiltag.

Det fungerer godt, at vurderingen af de opnåede resultater er tydelig. En rådgiver havde været bekymret for, om der i materialet "var en for direkte" kommentering af resultaterne. En landmand giver udtryk for, at der selvfølgelig skal være en reaktion fra rådgiverne, når noget er på vej i den gale retning. Der skal være ros, og der skal være ris.

Evaluering af budgetopfølgninger - generelt

Landmanden blev spurgt til behovet for antallet af budgetopfølgninger som denne samt antal af forslag til nye indsatser. Svaret er, at det afhænger af indholdet. Hvis indholdet fortsætter med at være fremadskudende som dette, er det værdiskabende og pengene værd.

Budgetopfølgningsmøde 2

Der er afholdt budgetopfølgningsmøder for tredje kvartal med to landmænd. Tidspunktet for opfølgningsmøderne har været bestemt af dels landmændene og dels af driftsøkonomikonsulentens kalender. Da et af de primære formål med budgetopfølgningsmødet også er at drøfte det kommende års budgetmål, har dette også spillet en rolle i forhold til tidspunktet for budgetopfølgningsmødet.

Mødets formål

Projektets mål med budgetopfølgningsmødet er at teste implementeringen af modellen hos henholdsvis rådgivning og hos landmanden. Derfor har SEGES bedt rådgivningen om dels at udarbejde alt materiale, som de ønsker landmanden skal have til brug for mødet, og dels om selv at facilitere mødet.

Landmanden er dog forud for mødet blevet kontaktet af SEGES for at blive orienteret om mødets forventede dagsorden:

1. Landmanden præsenterer status på årets budgetterede mål og indsatser med udgangspunkt i budgetopfølgningen. Formålet med dette punkt er at teste, om landmanden er i stand til at genfinde sine oprindelige budgetmål og desuden at teste, om landmanden er klar til at overtage ansvaret for præsentationen af sine egne resultater fremfor at overlade gennemgangen af resultaterne til rådgiver.
2. Landmanden præsenterer sine mål og primære indsatser for budgetåret 2019. Landmandens rådgivere bidrager med sparring på målene, og søger samtidig eventuel yderligere information med henblik på udarbejdelse af det endelige budget. Denne del af mødet svarer til møde 2 i budgetprocessen. Målet med dette punkt er at teste, om landmanden har været i stand til at identificere relevante og operationelle mål for budgetåret, om landmanden kan konkretisere og kvantificere målene, samt om landmanden kan beskrive eventuelle afhængigheder mellem målsætningerne, og om landmanden har overvejet metoder til opfølgning på de enkelte mål.

Deltagere på mødet

Da et af de primære formål med mødet er at drøfte mål og primære indsatser for det kommende budgetår, deltager landmandens rådgiverteam på mødet.

Indholdet af budgetopfølgningen

Driftsøkonomirådgiverne har udarbejdet budgetopfølgningen med udgangspunkt i landmandens vurdering af budgetopfølgningen per 30.6., som var lavet af SEGES. Konklusionen er, at selvom ingen af landmændene udtrykker utilfredshed med det leverede materiale, er der ret stor forskel på indholdet i forhold til det materiale, der blev leveret ved første budgetopfølgningsmøde.

Hvor især indholdet omkring konkrete forslag til indsatser og vurderinger af rentabiliteter i de forskellige forslag blev rost på første budgetopfølgningsmøde, er dette punkt helt fraværende i budgetopfølgningen. Punkter, som af landmanden blev fremhævet som vigtigt indhold på første budgetopfølgningsmøde, er ligeledes fravalgt. Til gengæld er landmændene alligevel i stand til at vurdere årets resultater undervejs i samtalen.

Mødets punkt 1 – Landmandens præsentation af årets resultater

Landmanden har nemt ved at præsentere resultaterne i forhold til budgettets målsætninger. Landmanden argumenterer for afvigelser og vurderer nemt egne indsatser. Der er dog tydelig forskel på de to landmænds præstationer. Den ene har stor indsigt og forståelse for de økonomiske resultater, mens den anden

landmand har en noget mindre indsigt (eller interesse?) for resultaterne. Den ene landmand har fulgt løbende op på de planlagte indsatser, hvorimod den anden ikke har bemærket, at der igennem året er anvendt et forkert foderbudget. Under præsentationen stiller rådgivningen uddybende spørgsmål til landmanden, men det er vanskeligt for rådgiveren ikke at falde tilbage i den præsenterende rolle. Det bliver på dette møde tydeligt, at landmandens indsigt har en stor betydning for hvilken rolle, som rådgiveren påtager sig.

Interessant nok bruger den landmand, der har bedst økonomisk indsigt, ikke sin budgetopfølgning til at tale om sine mål. Han har fundet sine papkort fra sidste år og taler om status ud fra disse. Herudover fortæller han ud fra sin hukommelse og de erfaringer, som han har gjort sig i løbet af året om status og udvikling.

På mødet med den anden landmand bliver gennemgangen mere sporadisk og kommer hurtigt til at handle om forvirring omkring fodringssituationen og lagre af foder. Landmanden demonstrerer her stadig en begrænset økonomisk forståelse for basale sammenhænge i økonomien mellem stald og mark. Status på sine mål har han kun begrænset input til. Det er usikkert, om det skyldes mangler i det materiale, som rådgiveren har udleveret, og som derfor ikke understøtter landmandens gennemgang. Materialet viser som tidligere beskrevet ikke de konkrete mål som ved budgetopfølgning 1.

Dog skal det retfærdigvis siges, at ligesom landmanden har problemer med at forstå økonomiske sammenhænge, har han også begrænset forståelse for, at han også selv er ansvarlig for at levere materiale, der er tilstrækkeligt til, at der kan laves en fyldestgørende målopfølgning. Det peger tilbage til møde 3 i projektet, hvor meningen var, at der skulle udpeges delmål, opfølgningstidspunkter, og handlinger. Da hverken rådgiverne eller landmændene formåede dette, mangler nu de konkretiseringer, der kunne have gjort situationen anderledes.

En rådgiver hos den første landmand forstod dog til fulde denne situation på mødet hos ham og satte ord på denne mangel. Rådgiveren her var derfor også mere opmærksom på at få ord og handlinger med ind i budgetprocessen for 2019 omkring delmål, målepunkter, ansvar og også til dels handlinger. Det demonstrerer på sin vis, at modellen er brugbar, især fordi det tiltænkte forløb kunne identificeres af en af rådgiverne, der har deltaget i en begrænset del af processen.

Mødets punkt 2 – Landmandens præsentation af mål og primære indsatser for det kommende budgetår
Begge landmænd har forberedt mål, som de præsenterer via papkort (el. lign.). Begge landmænd har inkluderet mål af strategisk karakter. Dog har den ene en klar overvægt af mål, som beskriver forskellige strategier, eller endda visioner for fremtiden og næsten ingen operationelle mål. Her skulle det strategiske mål først fastlægges, inden operationelle mål kunne diskuteres på mødet. Det er denne landmand, der har en mere begrænset økonomiforståelse som beskrevet ovenfor.

Den anden landmand synes at have en mere klar strategi med sin bedrift, selvom dette ikke specifikt omtales. Her er målene generelt mere operationelle. Ingen af landmændene har konkretiseret/kvantificeret målene bortset fra enkelte mål om f.eks. mælkeydelse. Landmændene har heller ikke beskrevet delmål, eller sat tidspunkter for forventet målopfyldelse, ligesom de heller ikke har omregnet konsekvensen af de enkelte mål til økonomiske resultater.

Rådgiverne bidrager herefter med spørgsmål til målene, og de formår at få målene prioriteret, konkretiseret og beskrevet delmål og tilhørende aktiviteter. På mødet med landmanden med mange forskellige strategiske mål er det især rådgiverne, der får bragt operationelle mål på banen og får landmanden til at tage stilling til prioritering og delmål.

Vurderingen er, at rådgivningen formår at blive i rollen som sparringspartner på landmændenes målsætninger fremfor at komme med løsninger til landmanden og svare på landmandens vegne. Der er også håb for, at der er skabt en bedre proces fremadrettet, da det lykkes at få sat nogle delmål og nogle opfølgningstidspunkter på disse hos begge landmænd. Denne proces følger vi dog ikke.

2.3 Konklusion på afprøvningsforløbet

Forløbet gennem de afholdte fem møder har især haft positiv indvirkning hos den ene landmand og hans rådgivningsteam. Det er også på dette møde, at det missing link med opfølgning og delmål opdages, da det er en naturlig del af processen. Det fremstår tydeligt på det andet budgetopfølgningssmøde, da rådgiverne har problemer med at huske landmandens mål. Landmanden selv kan godt huske dem. Således har rådgiverne svært ved at give status på et mål, som de ikke ved, hvad er.

Selvom det er uheldigt at møde 3 ikke levede op til forventningerne, demonstrerer forløbet på sin vis, at hele modellen har sin ret. Hvis møde 3 var gået efter hensigten, ville rådgiverne forhåbentligt have haft langt større indsigt i mål, status og nye handlinger. Andet opfølgningssmøde, som også er indledning til nyt budgetår, kommer til at bære præg af dette forhold. Det er fordi, det er nødvendigt med viden om status på de nuværende mål, før det giver mening at se på et nye budgetår med nye og/eller videreførte mål.

Det har rådgiverne ikke selv kunnet levere, da de ikke formåede at udføre opgaven på møde 3 med at aftale opfølgningstidspunkter og delmål. Materialet udleveret til andet opfølgningssmøde er et tydeligt eksempel herpå, og desværre har rådgiverne fravalgt at skele til den viden, der er skabt på første budgetopfølgningssmøde på trods af, at landmændenes evaluering efter første opfølgningssmøde var meget tydelig.

I de afprøvningsforløb, der er lavet i projektet, er der valgt at følge op to gange hos to af landmændene og på samme tidspunkter. Det er ikke givet, at det er den rigtige model for opfølgning, da dette mere synes at begrundes i traditionel opfølgning og travlhed. Modellen for opfølgning bør opbygges omkring de opfølgningstidspunkter, der giver mening ift. det enkelte mål og ikke dikteret af bekvemmelighed.

Formen på opfølgningerne har her været skriftlig og været en samlet opfølgning for alle mål. I praksis kan en opfølgning sagtens være en samtale mellem rådgiver og landmand med få konklusioner på f.eks. mail efterfølgende til fastholdelse. Dette er ikke testet af i denne sammenhæng. Når det er sagt, har det alligevel været et fornuftigt forløb med to skriftlige opfølgninger med oversigt over alle mål på en gang.

Uagtet at opfølgning to er noget mere tynd end opfølgning ét, har det samlet set givet værdi for de to landmænd at få to opfølgninger på deres mål og at bruge den sidste som inspiration til næste års målsætninger. Landmanden har dog et større udbytte af den første budgetopfølgning, som indeholdte såvel opfølgning på egne mål som fremadrettet rådgivning. Formen med tilrettet skriftlig information om egne mål har også skabt mere værdi for landmændene end den traditionelle opfølgning.

2.4 Vejledning til anbefalet formål

Den overordnede konklusion på afprøvningsforløbet er, at forløbet omkring budgetteringsfasen har forbedret landmandens forståelse for, hvad budgettet egentlig skal være et udtryk for – nemlig landmandens mål – og at budgetopfølgningen derfor også er en information til landmanden om status på hans mål.

Landmanden har mål og kan også formulere målene, hvorimod det er noget vanskeligere for dem at udtrykke dem præcist i fx kroner, ligesom det også er svært for dem at sætte deadlines for de enkelte mål.

Forløbet omkring budgetopfølgningerne viser samtidig, at landmanden måske gerne vil have en status på deres mål samt inspiration til nye initiativer, men på den anden side rammes de af hverdagens mange opgaver og får ikke prioriteret opgaverne, der handler om levering af materiale til budgetopfølgningen.

I en periode med mindre arbejdsbelastning som fx i november/december måned, da bidrager landmanden og da leverer landmanden. Det bekræfter de generelle antagelser om at ledelsesopgaverne ofte nedprioriteres og især hvis de omfatter opgaver indenfor økonomistyring.

Forløbet viser også, at når landmanden i forvejen har vanskeligt ved at gennemskue de økonomiske konsekvenser af indsatser, forbedrer rådgiveren ikke hans muligheder ved at springe den forklarende del af processen over og i stedet gå direkte til en præsentation af det færdige budget. En præsentation hvor rådgiveren endda påtager sig opgaven med at gå forudsætninger og budget igennem overfor landmanden. I stedet viser forløbet, at når landmanden får plads, og rådgiverne indtager rollen som sparringspartner for landmanden, giver det landmanden mulighed for at komme til orde og få formuleret tanker, visioner, prioriteter og mål.

At rådgiverne giver sig tid til at mødes og snakke (OG lytte) med landmanden er afgørende faktor for succes. Og er der flere fagligheder på bedriften, giver det mening, at det sker i fællesskab.

Når landmanden bliver mødt af krav om at tænke over mål og ønsker, og han samtidig får tid til at overveje disse, kan landmanden sagtens sætte mål. Opgaverne, som landmanden fik stillet undervejs, viser, at når landmanden bliver bedt om at bidrage, er han også i stand til at levere. Men det skal være i en form, som er tilpasset landmanden. Det er papkortene et godt eksempel på. Det spiller formentligt også positivt ind på landmandens motivation, at han får mulighed for at formulere målene mundtligt fremfor i et regneark.

Det korte, intensive forløb i forbindelse med budgetteringsprocessen (tre møder gennemføres på ca. tre uger) har sandsynligvis været fremmende for resultatet. Processen i forbindelse med budgetopfølgningen, hvor der er gået forholdsvis lang tid mellem budgettets færdiggørelse og første budgetopfølgning, mister momentum, og landmandens motivation og engagement synes faldende.

Vi konkluderer, at især budgetteringsprocessen og det korte, intensive forløb har forbedret landmandens interesse for budgetprocessen, og det kan anbefales, at modellen anvendes i andre landmandsforløb. Om der kunne have været opnået en endnu større effekt ved bedre opfølgning på mål både i et mere konkret materiale, men også i valgte opfølgningstidspunkter kan kun formodes, men ikke konkluderes.

Umiddelbart synes det indlysende, at landmanden skal have tid til rådighed på de tidspunkter, hvor der skal arbejdes med nye eller lidt mere vanskelige opgaver så som budgetopfølgninger og økonomistyring. Tidspunkterne bør fastlægges med udgangspunkt i, hvornår landmanden tid og overskud fremfor, hvornår det passer ind i en rådgivers årshjul.

Som følge af projektet kan det anbefales, at landmandens egne mål følges tættest muligt, og at målene bestemmer frekvens og opfølgningsmetode, idet det har givet en positiv effekt i afprøvningsforløbet.

2.5 Målgruppebeskrivelse

I projektet har der deltaget en række forskellige landmandsprofiler. Alle landmænd, som med fordel kunne være mere involveret i budgetteringsprocessen, men som af forskellige årsager ikke er blevet inddraget tidligere. Nogle har fået udarbejdet et budget, fordi det var et krav fra deres pengeinstitut, og andre havde ikke noget budget.

Budgetteringsprocessen, som jo i bund og grund handler om at stille krav til landmanden og derefter lytte og give sparring til landmandens overvejelser om visioner, mål og prioritering, vil gavne alle landmænd – uanset profil. Processen er en anderledes tilgang, som kan give et nyt perspektiv og ny viden for alle deltagere, ikke mindst for rådgiverne.

Forløbet med de forskellige profiler har vist os, at én skabelon ikke passer til alle. Antallet og varigheden af møder vil variere alt efter landmandens forståelse for, hvad begrebet økonomistyring indeholder, hvor struktureret landmanden er, hvor forandringsparat landmanden er osv. Det er netop modellens primære budskab, at rådgivningen af landmanden – og i denne sammenhæng rådgivning i forbindelse med udarbejdelse af budget og budgetopfølgninger – skal tage udgangspunkt i den enkelte landmand og dennes behov.

De to sidste møder i modellens budgetteringsfase, hvor landmanden præsenterer bedriftens mål, hvorefter rådgivningen yder sparring på disse, samt det efterfølgende budgetmøde, hvor landmanden gennemgår budgettets endelige målsætninger og forudsætninger, vil gavne langt de fleste landmænd og ikke mindst deres rådgivere, som nu får mulighed for at yde den rådgivning, som præcis denne landmand med disse mål og problemstillinger har behov for.

Rådgivningen burde stille krav til alle nye kunder i rådgivningen om, at der bliver afholdt et indledende, afdækkende møde, hvor mål og visioner på både kort og lang sigt præsenteres og drøftes i samarbejde med det tværfaglige team af rådgivere på bedriften. Det giver rådgivningen helt andre muligheder for at yde en effektiv rådgivning, som også vil kunne aflæses på landmandens bundlinje.

En anbefalet målgruppe kan derfor opdeles i tre hovedgrupper:

- Rådgiveren, der ønsker en øget effekt af rådgivningen
- Landmanden, der efterspørger et større udbytte af de eksisterende serviceydelser
- Landmanden, som har fralagt sig ansvaret for den overordnede styring af sin virksomhed.

3 KAPACITETSNETVÆRK

3.1 Modelbeskrivelse

Et kapacitetsnetværk er, som titlen antyder, et netværk af kapaciteter. Det er altså ikke kun en liste med kapaciteterne i virksomheden, men også en kortlægning af hvilke kapaciteter der er afhængige af hinanden.

Formålet med kapacitetsnetværket kan deles i to:

1. Sporing
2. Styring

Sporingen af kapaciteter handler om, at man kan spore, hvilke konsekvenser en given handling fører til. Ved anskaffelse af kapaciteter følger en anskaffelsespris, men der medfølger også en lang række følgekapa-
paciteter, som danner et netværk ned igennem bedriften.

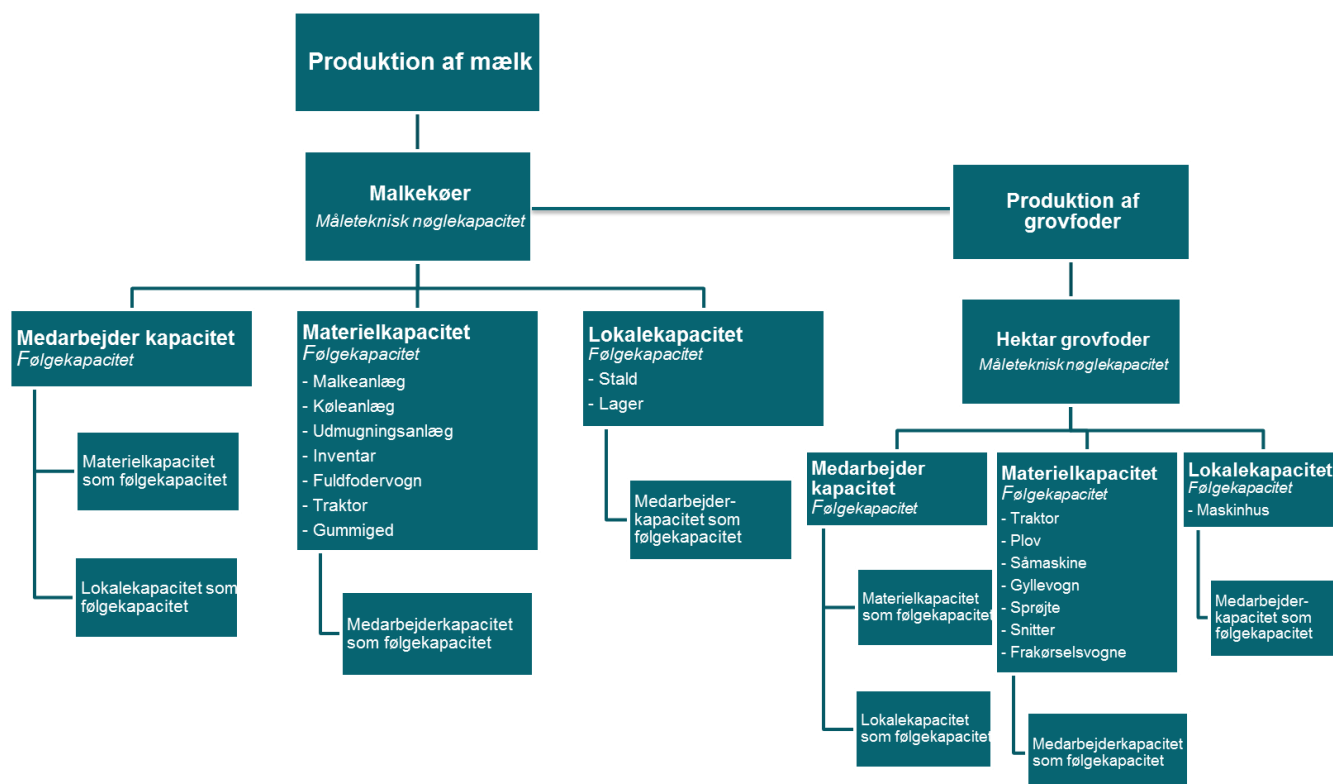
Eksempel: Man ønsker at udvide antallet af køer i en mælkeproduktion. Det kan f.eks. føre til, at der skal ansættes flere medarbejdere, der skal ekstra foder til, der skal ske en udvidelse af produktionsanlægget osv.

Kapacitetsnetværket gør det altså muligt at spore, hvilke kapaciteter der påvirkes af en udvidelse i antallet af køer, og hvor meget disse kapaciteter skal udvides for at passe til produktionsudvidelsen.

Med styring menes en tilpasning (dimensionering) af kapaciteterne til aktiviteten/produktionen igennem netværket. Det betyder, at man sikrer sig, at man ikke har for mange eller for få kapaciteter i forhold til, hvad der er nødvendigt. For mange kapaciteter, som ikke bliver brugt fuldt ud, kan betyde forhøjede omkostninger pr. enhed og dermed et forringet resultat. Et velbalanceret kapacitetsnetværk kan derfor være med til at tilpasse kapacitetsomkostningerne til omsætningen og sikre et godt resultat. Styring af kapaciteter hænger tæt sammen med begreberne variabilitet og reversibilitet, som overordnet fortæller noget om styrbarheden af kapaciteterne. Variabiliteten fortæller overordnet om, hvor variabel kapaciteten er. Altså hvor meget den varierer med aktiviteten. Reversibilitet handler om, i hvilket omfang kapaciteten kan bortskaffes, og hvor mange omkostninger der er forbundet med at bortskaffe kapaciteten. Begreberne defineres yderligere senere.

Kapacitetsnetværket giver kort fortalt et overblik over virksomhedens kapaciteter, og hvordan kapaciteterne hænger sammen med hinanden og produktionen. Kapacitetsnetværket giver også et billede af udnyttelsen af de forskellige kapaciteter. Altså hvor der er knap kapacitet, og hvor der er ledig kapacitet.

Nedenfor er skitseret et eksempel på et kapacitetsnetværk for en mælkeproducent. Det primære netværk for selve mælkeproduktionen ses til venstre, mens hjælpenetværket, grovfoderproduktion, fremgår til højre. De anvendte begreber defineres i det efterfølgende afsnit.



Nedenfor gennemgås definitionerne på de enkelte elementer, der indgår i et netværk.

Kapaciteter er overordnet set aktiver (eller ressourcer). Det skal dog opfattes meget bredere end de aktiver, der er i virksomhedens anlægskartotek. For eksempel er medarbejdere også en kapacitet. Kapaciteter defineres som evner og begrænsninger i en virksomhed, der udgør den vigtigste determinant for en produktions effektivitet og begrænsninger. I kapacitetsnetværket handler det i første omgang om at få et overblik over, *hvilke kapaciteter* der er i virksomheden.

Grundkapaciteter er de helt grundlæggende kapaciteter, som en virksomhed består af. Det er de kapaciteter, der skal til for at have den aktivitet, som der er i virksomheden. Der er overordnet tre typer af grundkapaciteter.

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

Associerede kapaciteter

Der er to typer af associerede kapaciteter.

- I. Supplerende og substituerende kapacitet købt ude fra
 - a. Supplerende kapacitet er kapaciteter, som ikke er i virksomheden og som må købes udefra, f.eks. konsulentytelser, maskinstation (f.eks. til høst, hvis virksomheden ikke selv har mejetærsker)

- b. Substituerende kapacitet er kapaciteter, som findes i virksomheden, men som man har marginale køb af. F.eks. vikarer i ferieperioder, maskinstation til at hjælpe i spidsbelastningsperiode (hvis man selv har en plov, men man kan ikke nå at pløje alt i tide, og derfor køber maskinstation til det resterende)

II. Rettigheder – f.eks. omkostninger til miljøgodkendelser

Måleteknisk nøglekapacitet

Den måletekniske nøglekapacitet er en grundkapacitet i kapacitetsnetværket. Det er den grundkapacitet, som styrer mængden af den aktivitet (produktion), der er hele meningen med at have driftsgrenen. Ved produktionen af f.eks. mælk er den måletekniske nøglekapacitet malkekøerne, da antallet af malkekøer er styrende for, hvor meget mælk der bliver produceret.

Følgekapaciteter er de kapaciteter¹, som medfølger ved at have den måletekniske nøglekapacitet. Det kan f.eks. være medarbejdere, maskiner og stalde. Følgekapaciteterne kan også have følgekapaciteter, hvilket tilsammen udgør et netværk.

Teoretisk kapacitet

I forbindelse med et barmarksprojekt tænkes der ofte i optimering af logistik og arbejdsprocesser med henblik på den mest effektive produktion, altså en optimering af kapacitetsudnyttelsen. Der planlægges ofte investeringer med udgangspunkt i den teoretiske kapacitet. Den teoretiske kapacitet er f.eks. den mængde, som et malkeanlæg *alt andet lige* burde kunne håndtere. Eller den mængde foder, som et fodringsanlæg *alt andet lige* burde kunne håndtere. Den teoretiske kapacitet er altså den kapacitet, som maskinerne, medarbejderne og lokalerne kan præstere under forudsætning af ideelle forhold.

Praktisk kapacitet

Når man begynder at sætte kapaciteterne sammen, viser det sig ofte, at man ikke har mulighed for at udnytte den teoretiske kapacitet. Der er nogle variable, der påvirker udnyttelsen af kapaciteten. Det kan f.eks. være service på maskiner og udstyr, som nedsætter den teoretiske kapacitet, fordi maskinen selvfølgelig ikke kan anvendes i den periode. Den praktiske kapacitet beregnes *ikke* på baggrund af tidligere oplevet (målt) kapacitet, men i stedet med udgangspunkt i den teoretiske værdi *fratrukket* de begrænsninger, som de forskellige variable sætter for maksimal (teoretisk) udnyttelse.

Faktisk kapacitet

Den målte mælkeydelse er et eksempel på den faktiske kapacitetsudnyttelse. Det opnåede antal grise pr. årssø er et tilsvarende eksempel. Forskellen mellem den faktiske og den praktiske kapacitet er den, som man kan udnytte ved f.eks. at ændre på de forskellige faktorer, der påvirker udnyttelsen af kapaciteten. Derfor er det vigtigt, at man forsøger at identificere både den praktiske og den faktiske kapacitet så godt som muligt.

Følgeomkostninger

Med grundkapaciteterne materiel og lokale følger der en række omkostninger til f.eks. forsikringer, vedligeholdelse, ejendomsskatter mv. Disse benævnes følgeomkostninger. Det er altså omkostninger, som alene er en følge af at have de pågældende grundkapaciteter.

¹ Det gælder både for grundkapaciteter og associerede kapaciteter.

Funktionsomkostninger

Til grundkapaciteterne hører der også funktionsomkostninger. Det er omkostninger, der er en konsekvens af, at f.eks. medarbejderne skal kunne fungere i deres job. Det er omkostninger til bl.a. værktøj, arbejdstøj, telefon, rejser.

Følgeomkostninger og funktionsomkostninger er udgør tilsammen kapacitetsomkostninger.

Styrbarhed

Der er tre ting, der er afgørende for, hvor nemt det er at styre en given kapacitet og dermed omkostningerne forbundet med kapaciteten. De tre er variabilitet, reversibilitet og målelighed, som defineres nedenfor.

Variabilitet er et udtryk for, hvor meget omkostningen varierer med produktionen. Hvis en kapacitet har en høj variabilitet, varierer den i høj grad med produktionen. Et tænkt eksempel kunne være timelønnede medarbejdere, som varierer meget med mængden af mælk, der bliver produceret. Omvendt varierer f.eks. husleje ikke særlig meget med produktionen. Jo højere variabilitet en kapacitet har, jo nemmere er den at styre og tilpasse til aktiviteten.

Reversibilitet er i forbindelse med bortskaffelsen af en kapacitet. Hvis en kapacitet har en høj grad af reversibilitet, er tidshorisonten og konsekvensen af en bortskaffelse ikke særlige høje. Det kan f.eks. være en timelønnet medarbejder, som ikke har nogen opsigelsesperiode. Omvendt, hvis en kapacitet har en lav grad af reversibilitet eller er irreversibel, vil en bortskaffelse have en lang tidshorisont og medføre stort organisatorisk tab. Det kan f.eks. være salg af en special-maskine, hvor et salg vil lede til et stort tab, da efterspørgslen efter specialmaskinen forventes at være lav. Jo højere reversibilitet der er, jo nemmere er det at styre og tilpasse kapaciteterne med aktiviteten.

Målelighed handler om, i hvor høj grad det er muligt at måle på en kapacitet. Kapaciteten skal kunne måles i f.eks. antal timer eller antal m². Når man vurderer kapaciteter, kan der i enkelte tilfælde være behov for en særlig form for måling, hvor man ikke kan værdiansætte kapaciteten. Det gælder f.eks. ved vurdering af kapaciteten på en medarbejder. Det er nemt at fastsætte et antal timer på kapaciteten – for eksempel 37 timer – men når man sammenligner to medarbejdere, kan der være en forskel i kompetencer, som betyder, at uanset, at begge har 37 timer, er den reelle kapacitet højere (pga. flere kompetencer) ved den ene medarbejder end den anden.

3.2 Resultater af afprøvningsforløb

Som det første i afprøvningsforløbet med kapacitetsnetværket blev kapaciteter og udnyttelsen af disse kortlagt i et [skema](#), som blev udviklet til formålet. Kortlægningen blev foretaget på et møde, hvor landmand, driftsøkonomirådgiver og to konsulenter fra SEGES deltog.

Indtrykket fra denne del af afprøvningen at det i høj grad er samtalen om kapaciteterne virksomheden og det, at landmanden selv sætter ord og procent på kapacitetsudnyttelsen, der skaber værdi og grobund for refleksion hos både landmand og konsulenter. Det er dog væsentligt at kunne fastholde vurderingerne efterfølgende i skriftlig form. Det kan f.eks. være i ovennævnte skema.

Samtidig er det også tydeligt, at landmændene i overvejende grad godt ved, hvor kapaciteterne er presset, og hvor der er rigelig med kapacitet. Der er flere årsager til, hvorfor der ikke bliver taget initiativ til at ændre

disse forhold. Det er blandt andet manglende tid og/eller overskud til at gøre noget ved det, manglende forståelse for (de økonomiske) konsekvenser ved for høj eller lav kapacitetsudnyttelse eller udfordringer med at se, hvordan der ændres på processerne i virksomheden for at skabe en bedre harmoni i kapacitetsudnyttelserne.

Efter gennemgangen af kapacitetsudnyttelsen på alle kapaciteterne blev der i afprøvningsrunden kort samlet op på indtrykkene. I alle tilfælde trådte der nogle tydelige problemstillinger frem, som der generelt set var enighed om at arbejde videre med. Det er tankevækkende, at der overordnet set er ensartede problemer på henholdsvis svine- og kvægejendomme. Hos mælkeproducenterne er der på de to ejendomme, som er med i projektet, problemstillinger vedrørende logistik ved primært kvierne, som afføder problemstillinger vedrørende blandt andet arbejdstid, da den dårlige logistik medfører væsentligt flere arbejdstimer end ved optimal logistik.

Hos svineproducenterne, som alle har sohold med eller uden egen slagtesvineproduktion, handler det meget om kapacitetsudnyttelsen af de forskellige staldafsnit. Hos nogle mangler nærmest sammenhæng mellem dimensioneringen af de forskellige staldafsnit i soholdet. Helt generelt er den største udfordring dog i alle tre tilfælde, at soholdet præsterer så godt, at det er en udfordring med pladsen i klimastalden – og hos den ene med egen slagtesvineproduktion også i slagtesvinestalden. Kapacitetsudnyttelsen er med andre ord simpelthen (for) høj i klima- og slagtesvinestald, som dermed udgør en flaskehals for den samlede produktion.

For at komme videre med kapacitetsnetværket som model skulle der herefter ses på, hvordan og hvorfor kapacitetsomkostningerne opstår. Datamaterialet tillod desværre ikke, at der blev fordelt omkostninger ud på de enkelte kapaciteter. Undtagelsen er løn, som i alle tilfælde registreres og budgetteres pr. medarbejder.

Når omkostningsfordelingen er på et så summarisk niveau, som det var tilfældet på møderne, fås kun i meget begrænset omfang et billede af, hvilke omkostninger der er forbundet med de enkelte kapaciteter. Især hos mælkeproducenterne svarede kapacitetsnetværkene til driftsgrenene i driftsgrensanalysen. Derfor var omkostningsfordelingen meget lig omkostningsfordelingen i driftsgrensanalysen og dermed med meget lille værdi.

Hos svineproducenterne, som har flere ejendomme med samme produktionsform (f.eks. sohold på flere ejendomme), er indtrykket lidt anderledes. Her er kapacitetsnetværket mere specifikt inddelt pr. ejendom, hvor driftsgrensanalysen er pr. driftsgren, dvs. alle sohold samlet i én driftsgren. Kapacitetsnetværket giver dermed information om omkostningsniveauerne på de forskellige ejendomme, og dermed er det muligt at sammenligne f.eks. lønomkostninger pr. so på to ejendomme med ensartet produktion.

Når man kan sammenligne lønomkostninger pr. (styrende) enhed, som det er tilfældet hos to af landmændene i projektet, giver det anledning til at reflektere over fordeling og udnyttelse af arbejdskraft. I begge tilfælde ved landmændene egentligt godt, at fordelingen af arbejdskraft er "skæv" forstået på den måde, at der er stort set samme antal timer til rådighed i de forskellige sohold, men at antallet af søer er forskelligt. Dermed bliver omkostninger pr. so væsentligt større det ene sted sammenlignet med det andet.

Selv om landmændene er klar over, at fordelingen er skæv, har de ikke gjort noget for at ændre det. Hos den ene er udfordringen, at der fravænnenes grise samme ugedag på begge ejendomme. Dermed er der travlt begge steder samme dag, og derfor giver det ikke mening at fordele arbejdskraften anderledes, selv

om der i løbet af en uge er ledige timer på den ene ejendom. Det skyldes, at de ledige timer er på dage, hvor der ikke er behov for ekstra hjælp på den anden ejendom.

Ud fra omkostningsfordelingen udvælger landmanden et eller flere fokusområde(r), som der skal arbejdes videre med i projektet. Uanset valgt fokusområde handler det om at opnå et dybere kendskab til, hvordan kapacitetsomkostningerne opstår således, at landmanden kan begynde at styre disse.

På svineejendommene har der været stor værdi i, at en svinekonsulent deltog på møde 2. Svinekonsulenten har inden møde (eller på grund af forudgående kendskab til virksomheden) fået mål med stalde/stier mv. og derudfra beregnet den teoretiske kapacitet. Derudover har svinekonsulent på baggrund af e-kontroller sammenlignet virksomhedens kapacitetsudnyttelse med andre lignende virksomheder.

Selvom landmændene i overvejende grad har identificeret de samme problemområder og stort set også omfanget, gør det alligevel indtryk på dem at se sort på hvidt, hvor meget og hvad der burde kunne lade sig gøre. I alle tilfælde sætter det produktionen og kapacitetsudnyttelsen i et nyt perspektiv, som giver nogle interessante diskussioner om, hvad der rent praktisk kan lade sig gøre, og hvad der skal laves om i produktionen for, at det kan lade sig gøre.

Der er generelt set stor enighed om, hvilke fokusområder der er mest relevante i den pågældende virksomhed. Det er igen dialogen om kapacitetsudnyttelserne og for svineproducenternes vedkommende også svinekonsulentens indspil, der er afgørende for valget af fokusområde(r). Fokusområder er skitseret i et senere afsnit.

Herefter aftales, hvilke tiltag der er nødvendige for at kunne løse de udfordringer, der er på de pågældende områder i virksomheden, hvem der løser hvilke opgaver og der aftales tidspunkt for opfølgning og næste møde.

De to kvægejendomme i projektet har begge valgt at påbegynde tidsregistrering med henblik på at synliggøre, hvor meget (tid) det koster, at logistikken især i forbindelse med opdrættet langt fra er optimalt. Landmænd og rådgivere skal sammen definere opgaver, oprette disse i det valgte værktøj og landmand og medarbejdere skal herefter registrere al arbejdstid.

Derudover ønsker den ene af kvægejendomme at undersøge:

- Omkostninger pr. fodring
- Omkostninger pr. malkning, herunder gevinsten ved at malke 3 frem for 2 gange.

Svineejendom 1 har ligeledes valgt at påbegynde tidsregistrering om end i et mindre omfang end kvægejendommene. I virksomheden er der generelt nogle forholdsvis gamle og slidte markmaskiner, som er forholdsvis dyre i vedligehold, og som derfor står overfor en udskiftning. Der er meget begrænsede økonomiske ressourcer til rådighed. Overvejelserne går derfor på, om

- Markdriften skal udliciteres til maskinstation eller bortforpagtes til anden landmand
- Landmanden skal fortsætte med at drive marken (det er primært landmandens far, der står for denne del), men kun have en traktor i modsætning til i dag, hvor der er to traktorer i virksomheden.

Den ene af de nuværende traktorer anvendes ca. 500 timer til opgaver relateret til svineproduktionen. Det drejer sig primært at flytning af grise mellem ejendomme og opfyldning af halmfyr på den ene ejendom.

Landmanden ønsker derfor at undersøge mere præcist hvor meget tid (arbejds- og maskintimer), der går med opgaver relateret til svineproduktionen og hvor stort dieselforbrug², der er forbundet hermed. Derudover er det besluttet mere detaljeret at registrere omkostninger til vedligehold for at kunne adskille de enkelte store maskiner fra hinanden. Det gælder de to traktorer, rendegraver og andre maskiner. Formålet er at kvalificere beslutningen vedr. maskinparken.

På svineejendom 2 har landmanden valgt at arbejde med ændring af flowet i slagtesvinestaldene med henblik på at optimere leveringen af slagtesvin for at undgå fradrag på afregningsprisen på grund af lavt antal leverede slagtesvin pr. ejendom. Det totale antal leverede slagtesvin er tilstrækkeligt til at undgå fradrag, men fordi leveringerne hidtil har foregået fra to adresser, har der alligevel været logistikmæssige fradrag.

Landmanden har mellem møde 1 og 2 besluttet at leje en slagtesvinestald yderligere, så der nu er slagtesvin på tre ejendomme. For at maksimere udnyttelse af den lejede stald (og de to øvrige slagtesvinestalde) skal den hurtigst muligt fyldes med egne grise³. Derfor skal antal løbninger pr. uge optimeres med henblik på at skaffe tilstrækkeligt med smågrise.

Efter indgåelse af lejemål på en slagtesvinestald er den begrænsende faktor nu klimastalde, som er på de to ejendomme, hvor der også er søer. Sammen med en svinekonsulent arbejder landmanden derfor på at optimere flowet i såvel slagtesvinestalde som klimastalde.

For at optimere levering af slagtesvin er der desuden behov for at ansøge om ændring i miljøgodkendelse på to ejendomme. På den ene ejendom for at sikre at der kan leveres slagtesvin med en slagtevægt på 87 kg, og på en anden ejendom er der behov for udvidelse af antal søer i miljøgodkendelsen. Landmanden vurderer, at begge dele er muligt.

På svineejendom 3 sælges 30 kg grise, og her handler det om at optimere kapacitetsudnyttelse i farestalden. Diskussionen handler blandt andet om optimum mellem kg og stk. Altså kan det bedst betale sig at producere flere kg ud af farestalden eller er det bedre at producere flere liv ud af farestalden. Og hvad er forudsætningerne herfor. Det er der behov for en model for. Det kan give det paradoks, at det kan betale sig at sænke kapacitetsudnyttelsen ved bestemte forudsætninger, fordi det bedre kan betale sig at producere kg.

Det tredje møde med landmænd og rådgivere handlede om opfølgning og evaluering på de tiltag, der blev iværksat efter de to første møder.

På de to kvægeejendomme, hvor det blev besluttet at begynde med tidsregistrering, var evalueringen primært negativ. Det havde været svært at komme i gang med tidsregistrering. Det skyldes flere ting.

- Der blev generelt oprettet for mange opgaver, hvilket betød, at der skulle registreres skift af opgave for tit.
 - o Læringen er i denne forbindelse, at det er afgørende, at man er tro mod formålet med tidsregistreringen, når man opretter opgaver. Det vil sige, at der kun skal oprettes særskilte

² Dieselforbruget varierer en del alt efter, hvilke opgaver traktoren udfører. Det er derfor ikke rimeligt at fordele omkostninger til brændstof ud fra et gennemsnitligt forbrug pr. time. Markopgaver vil typisk forbruge mere diesel pr time end opgaver relateret til svineproduktionen.

³ Der er i begge sohold UK-godkendelse. Derfor er det ikke muligt at indkøbe grise fra en anden landmand med mindre denne også har UK-godkendelse. Der er kun én yderligere landmand i nærheden, og han har ikke overskydende smågrise til salg.

opgaver til det, som man ønsker at måle. Eksempel: Hvis man ønsker at måle, hvor meget tid der bruges på fodring af køer hhv. kvier, skal der kun oprettes tre opgaver. 1. Fodring af køer, 2. Fodring af kvier, 3. Andet.

- Tidsregistreringen blev begge steder også anvendt i forbindelse med lønbogholderi. Det gav problemer, fordi der begge steder i princippet ikke udbetales løn for overarbejde. Men "det er noget, man finder ud af". Det betød, at ejerne i princippet ikke var interesseret i, at medarbejderne registrerede faktisk forbrugt tid, hvis det betød, at der blev registreret for mange timer en uge.

På den ene af ejendommene fungerede tidsregistreringen ved de timelønnede medarbejderne, som kun udfører en opgave: malkning.

Tidsregistreringen på svineejendom 1 forløb noget anderledes. Der blev foretaget en stikprøve over et par uger ved, at der blev placeret en kalender i hver traktor, som skulle udfyldes, når traktoren havde været brugt til opgaver i svineproduktionen. Det var tilstrækkeligt til at opfylde formålet med tidsregistreringen. Tidsregistreringen forløb fint, og landmanden havde efterfølgende et tilfredsstillende beslutningsgrundlag.

På svineejendom 2 var det flow i slagtesvinestaldene, som blev præsenteret af svinerådgiveren på møde 2, implementeret med ganske få justeringer. Landmanden gav udtryk for, at systemet fungerer fint.

3.3 Vejledning til anbefalet formål

Den overordnede konklusion på afprøvning af kapacitetsnetværket er, at det afføder nogle interessante og værdifulde dialoger og diskussioner mellem landmænd (ægtefælle) og rådgivere. Det er især i de tilfælde, hvor der er en fagrådgiver (f.eks. kvæg-, svine- eller maskinkonsulent) med, at diskussionerne bliver rigtig værdifulde. Emner, der bliver diskuteret, er både meget praktiske og strukturelle. Et eksempel på en praktisk er rokering i fravænningsdage for at kunne forbedre kapacitetsudnyttelsen blandt medarbejderne. Et eksempel på en strukturel diskussion er belysning af tidsforbruget til flytning af kvier og foder til dem med henblik på at synliggøre (også overfor kreditgiver), at det kan betale sig at flytte kvierne til hovedejendommen.

Det anbefales derfor, at der i forbindelse med kortlægning af kapacitetsnetværk på et meget tidligt tidspunkt inddrages en dygtig produktionsrådgiver. Det kan være både svine-, kvæg- og maskinkonsulent. Produktionsrådgiveren kan f.eks. bidrage med en kortlægning af den teoretiske kapacitet og det optimale produktionsflow med henblik på at skabe en bedre og i nogle tilfælde mere harmonisk kapacitetsudnyttelse.

Uanset om det er et praktisk eller strukturelt emne, er det svært at koble omkostninger til kapaciteter. Dermed bliver det vanskeligt at belyse de omkostningsmæssige konsekvenser ved en eventuel lav kapacitetsudnyttelse. Det betyder også, at det er vanskeligt at koble kapacitetsnetværket direkte til budgettering. En stor del af forklaringen til dette skal formentlig findes ved, at registreringen af omkostningerne generelt foregår på et temmelig overfladisk niveau (i hvert fald til dette formål). Der har ikke været tid til eller interesse for at registrere omkostninger mere detaljeret end tidligere. Det betyder, at mindst et af formålene med kapacitetsnetværket ikke kan opfyldes – nemlig sporing. Det kan ikke lade sig gøre at spore kapaciteternes omkostninger ud fra det nuværende datagrundlag. Dermed er det heller ikke muligt at budgettere herudfra.

Det er klart vurderingen, at oplevelsen af værdien vil være langt større, hvis det var muligt at udføre sporingsopgaven, også fordi styringsopgaven i det tilfælde bliver lettere. Det er f.eks. i form af, at det bliver

langt mere tydeligt, hvilke økonomiske konsekvenser – gode eller dårlige – der er ved en ændring i kapacitetsudnyttelsen på en given ressource.

Derfor anbefales det, at der i langt højere grad sættes fokus på en detaljeret registrering af ressourcer og omkostninger på disse. Det vil være formentligt være tilrådeligt at starte med nogle få ressourcer. Det kan f.eks. være de ressourcer, som man formoder, er omkostningstunge eller de ressourcer, som har en lav kapacitetsudnyttelse.

Selv om vi i projektet ikke umiddelbart, har fået en masse konkrete erfaringer/ændringer ud af det, er det ikke ensbetydende med, at kapacitetsnetværket er værdiløst. De mere strategiske diskussioner, som kortlægningen af kapacitetsnetværket medfører, er meget værdifulde, og indholdet/substansen i dem er anderledes end, hvad både landmænd og rådgivere oplever i andre sammenhænge eller med andre værktøjer. De oplever så at sige at komme ud i nogle hjørner, som de ikke har været før.

3.4 Målgruppebeskrivelse

For at få et tilfredsstillende udbytte af kapacitetsnetværket stiller det nogle krav til landmanden (og rådgiverne for den sags skyld). Landmanden skal have et vist niveau af forståelse for de økonomiske sammenhænge i virksomheden. Et klassisk, meget praktisk, eksempel kan være, at der skal være forståelse for, at udbytter i grovfoder HAR betydning for virksomhedens samlede økonomi.

Landmanden skal ligeledes have viden om i hvilken grad virksomhedens kapaciteter anvendes og hvad de anvendes til. Det sidste er væsentligt i de situationer, hvor der f.eks. diskuteres, om den ene traktor kan undværes eller ej. Landmanden skal derfor have en dyb indsigt i virksomhedens drift og dagligdag. Alternativ skal der inddrages driftsledere eller andre, som har denne indsigt.

Hvis man til fulde skal udnytte kapacitetsnetværket og den viden, det giver, skal der være et vist niveau af datakvalitet og detaljering i registreringer. Eller i hvert fald en villighed til at yde en indsats for at opnå det.

Når det er sagt, er der forskellige versioner af kapacitetsnetværket, som i sagens natur giver forskellige udbytter. Hvilken version, der er den rigtige for den enkelte landmand, afhænger helt af i hvor høj grad landmanden opfylder kravene beskrevet ovenfor. Der stilles stigende krav efterhånden som man går fra version et til tre nedenfor.

1. Dialog ud fra oversigt over kapaciteter (ressourcer) om kapacitetsudnyttelse og ledig/knap kapacitet. Mængden af og kravet til registreringer er begrænset.
2. Mere dybdegående analyse af kapacitetsudnyttelse af medarbejdere. Her arbejdes der f.eks. med tidsregistrering inden for udvalgte områder, som er identificeret som problematiske i dialogen i punkt 1.
3. I denne udgave af kapacitetsnetværket arbejdes der med detaljerede registreringer af omkostninger. Eventuelt på udvalgte områder i første omgang. Det kan være områder identificeres ud fra dialogen i punkt 1. Der arbejdes også her med daglige tidsregistreringer blandt alle medarbejdere på et vist detaljeringsniveau.

4 TARGET COSTING

4.1 Modelbeskrivelse

Når man begynder budgetprocessen, tager man som oftest udgangspunkt i produktionsomfanget. Man begynder så at sige fra toppen med at budgettere omsætningen baseret på forventet produktion. Derefter vurderes og budgetteres de tilhørende omkostninger. Og til sidst kan man beregne det forventede resultat for året som en konsekvens af omsætning fratrukket omkostninger. Man kan sige, at budgetresultatet styres af produktionsomfanget.

Denne traditionelle budgetteringsmetode tager typisk udgangspunkt i de tidligere års opnåede resultater. Produktionen budgetteres med udgangspunkt i sidste års resultat måske tillagt en lille stigning, og kapacitetsomkostningerne budgetteres også "som sidste år + X% stigning". Ulempen ved den metode er, at man kan overse mulighederne for at gøre tingene på en anderledes måde. Man kan glemme at stille spørgsmålstegn ved, om de resultater, som man præsterede sidste år, nu også var *bedst muligt* under de givne forudsætninger.

Target costing er en anden måde at budgettere på, hvor man i stedet vender budgettet på hovedet, og begynder med budgettering af årets resultat. I stedet for at tage udgangspunkt i de registrerede resultater for de sidste år, begynder man så at sige med det blanke stykke papir og anlægger i stedet et fremadskuende perspektiv.

Her arbejdes der med mål for omkostningerne med udgangspunkt i salgsprisen efter devicen:

Salgspris – fortjeneste = omkostning

Der er syv trin i budgetteringsprocessen:

3. identificer forventet salgspris på produktet
 - beskriv produktets egenskaber som har betydning for salgsprisen
4. identificer krav til resultat (indtjening)
5. Omregn 2. til resultat pr. produceret enhed
6. Beregn de maksimale fremstillingspriser (tilladt fremstillingspris), som produktet må produceres til (forskellen mellem 1 og 3)
7. Identificer nuværende fremstillingspris
8. Fastlæg årets target cost (mål for fremstillingspris)
9. Design de produktionsprocesser, der sikrer, at target costs nås.

$$\begin{array}{ccc}
 & \text{Salgspris} - \text{profit} = \text{tilladt omkostning} & \\
 \text{Faktisk omkostning} & \xrightarrow{\quad \quad \quad} & \text{Tilladt omkostning} \\
 & \uparrow & \\
 & \text{Target omkostning} &
 \end{array}$$

Den oplagte gevinst ved metoden er, at man tvinges til at overveje rentabiliteten i det kommende års arbejde. Der kan selvfølgelig være mange udefrakommende faktorer, der påvirker resultatet, men øvelsen i at overveje sit krav til indtjening som første del af budgetprocessen kan være med til at skærpe opmærksomheden på, hvilke muligheder man faktisk har for selv at styre udviklingen af virksomhedens resultat.

Når det kombineres med opgaven i at beregne de tilladte omkostninger, og derefter fordele omkostningen mellem de forskellige omkostningstyper, kan metoden medvirke til at skærpe opmærksomheden på behovet for styring af omkostningsniveauet i løbet af budgetåret.

I landbruget er salgsprisen i langt de fleste tilfælde allerede mere eller mindre givet og kendt. Og der er stort set ingen mulighed for at påvirke salgsprisen. Derfor er det oplagt at tage udgangspunkt i, hvordan man kan sammensætte omkostningerne bedst muligt under forudsætning af den kendte pris og under forudsætning af kravet til indtjening. På baggrund heraf er det oplagt at drøfte, hvilke processer som ligger til grund for det givne omkostningsniveau. Metoden lægger op til, at indtjeningen sikres via styring af omkostningerne. Hvis omkostningsniveauet er for højt i forhold til kravet til indtjening og den givne salgspris, skal der reduceres i omkostningsniveauet via en justering af processerne i virksomheden fremfor at gå på kompromis med kravet til indtjening.

Disse processer kan f.eks. være, hvordan arbejdet er tilrettelagt, og hvor man skal overveje mere optimale procedurer og arbejdsgange, der optimerer udnyttelsen af arbejdstiden (og dermed omkostningerne til løn). Eller det kan være processer i forbindelse med vedligehold af maskiner og bygninger, der sikrer lavere omkostninger på posten for vedligehold. Men det kan også være overvejelser omkring anvendelse af teknologi.

Det sidste vigtige element, der indgår i metoden, er en beskrivelse af produktets egenskaber og kvalitet. Formålet med dette er at sikre, at man ikke producerer et produkt, som har bedre kvalitet, end hvad man faktisk får betaling for. Alt andet lige har en højere kvalitet en større omkostning. Men hvis man ikke får betaling for den ekstra kvalitet, skal der være meget særlige årsager til, at man alligevel vælger at producere i det kvalitetsniveau. Opgaven i forbindelse med budgetteringen bliver derfor at beskrive målet for f.eks. celletallet i mælken eller kødets kvalitet. Altså de parametre, der er bestemmende for den salgspris, som man har taget udgangspunkt i. Dermed undgår man at jage forbedringer i produktet, som man ikke får betaling for.

Fremstillingsprisen passer godt ind i metoden Target costing. For i bund og grund handler det om at beregne kravet til årets fremstillingspris. Og derefter om at fordele omkostningen ud på de enkelte omkostningstyper.

Arbejdet med budgetteringen af de enkelte elementer i fremstillingsprisen indenfor en fast ramme (target cost = kravet til årets fremstillingspris) kan være med til at synliggøre hvilke poster, der har behov for ekstra styring i det kommende år. Og hvilke poster der faktisk kan styres.

4.2 Resultater af afprøvningsforløb

Møderne startede med en kort introduktion til Target Costing og en skitsering af mødets forløb. Derefter gennemgik vi forberedelsespunkterne (ad 3). Der var desværre kun to møder, hvor landmand og/eller rådgiver var forberedt. En stor del af de resterende møder kom derfor til at handle mere om at finde frem til udgangspunktet end til at snakke til målet for omkostningerne og konkrete indsatsområder. Handlingsplaner blev slet ikke berørt. Denne del ligger dog for alle deltagerne som en naturlig del af udarbejdelsen af det egentlige budget.

På kvægejendommene blev snakket meget om grovfoderproduktion og mælkeproduktion, og hvordan dette regnes sammen i forbindelse af med fastlæggelse af resultatmål og tilladt omkostning. Der blev ligeledes

diskuteret, hvilken mælkeydelse der skal regnes med i fastlæggelsen af de to nøgletal. Skal det være den nuværende eller den forventede om f.eks. 5 år? Vi nåede ikke til en konklusion på møderne.

På to af svineejendommene blev markens resultat (underskud) lagt over til svineproduktionen, fordi markproduktionen i disse virksomheder alene tjener som formål at producere foder og aftage gylle. Den samme øvelse kunne have været foretaget på den tredje svineejendom uden problemer. Her var fokus blot alene på svineproduktionen, da marken i denne virksomhed er vanskeligere at isolere til foderproduktion og gylle-afsætning, da der også køres en del maskinstation for andre landmænd, som opgøres sammen med omkostninger til egen planteproduktion.

Ved at flytte markens resultat (når foderproduktion) over til husdyrene sikres, at det er hele virksomhedens resultatskabelse, der bliver medtaget. I alle fem bedrifter, som har deltaget i afprøvningen, er der ét primært produkt, der sælges eksternt. Mælk, smågrise eller slagtesvin. Dermed er det også dette ene produkt, der samlet set skal produceres tilstrækkeligt billigt for, at der kan opnås det ønskede resultat. Det er ikke ensbetydende med, at alle eventuelle forbedringer i produktionen skal opnås i den driftsgren, der sælger det primære produkt. Forbedringerne kan ligeså vel blive fundet i foderproduktionen.

Den forventede salgspris er primært sat ud fra SEGES' udmeldte langsigtede pris og de seneste 8-10 år gennemsnit på priser/noteringer. Der har ikke været diskuteret kvalitet og eventuel justering i den sammenhæng. Det skyldes formentligt, at de fleste landmænd har svært ved at se, hvor meget de egentlig kan påvirke tillæg/fradrag i prisen.

Generelt er oplevelsen, at landmændene er gode til at sætte et mål for resultatet uden ret lang betænkningstid. Nogle er mere ambitiøse end andre, men generelt for denne gruppe af landmænd er det helt overordnede mål at tjene penge på drive virksomheden. "Ellers gider vi ikke", siger en af dem.



Figur 2 – Elementer i fremstillingspris

Efter beregning af tilladt og nuværende omkostning har vi fordelt de nuværende omkostninger i de poster, der er skitseret ovenfor. Der er foretaget enkelte tilpasninger. F.eks. er "diverse" opdelt i diverse kapacitetsomkostninger og diverse stykomkostninger og ved mælkeproducenterne er "dyreomsætning" (kødtilvækst) tilføjet. Ud fra de nuværende omkostninger har vi snakket om, hvilke der skal arbejdes med at få nedbragt. Det er generelt en udfordring for landmændene ud fra opdeling af fremstillingsprisen at gennemskue, hvor meget den enkelte omkostningspost kan flyttes. Der skeles lidt til forskellig form for benchmarking uden af det flytter så meget. En enkelt af landmændene kan dog argumentere for, at han har en højere omkostning til dyrlæge og medicin, fordi han giver alle grise en relativ dyr vaccine. Det har han regnet sig frem til kan betale sig i form af lavere dødelighed og bedre tilvækst.

Mødet sluttede med en aftale om de videre budgetteringsforløb, som er udenfor projektet og en kort evaluering af Target costing.

Både rådgivere og landmænd giver udtryk for, at Target Costing er nemmere at arbejde med end kapacitetsnetværk. Det er mere konkret. Nogle steder er der opdaget nogle ting, som man ikke var klar over eller havde tænkt på. Andre steder mener landmand og rådgiver, at "vi havde nok snakket om de samme ting alligevel". Alle giver dog udtryk for, at det er interessant at starte med at snakke om, hvad der skal stå på bundlinjen i stedet for på toplinjen. Det giver en anden vinkel på budgetteringen. Et par af landmændene siger også, at budgettering ud fra fremstillingspris giver særdeles god mening, fordi det fastholder fokus på omkostningerne. Det kan være med til at sikre, at man ikke bliver kæphøj eller løsner tøjlerne for meget i de år, hvor priserne er høje, og hvor virksomheden derfor alt andet lige ikke er under så stort pres af pengeinstituttet.

Arbejdet med fremstillingsprisen som target cost giver desuden op til flere afledte effekter. På den ene kvægejendom, der deltog i afprøvningen, deltog kvægrådgiveren på bedriften på mødet. På den ene svineejendom deltog begge ægtefæller på mødet. De er begge beskæftiget på bedriften. I begge tilfælde giver arbejdet med target cost og fremstillingspris en fælles referenceramme og forståelse for det langsigtede mål for bedriften. Kvægrådgiveren får mulighed for at referere tilbage til fremstillingsprisen og de aftalte indsatser i den forbindelse ved rådgivningsbesøg hos landmanden. Hos ægteparret er der et fælles (forståeligt) udgangspunkt og den part, som tidligere ikke var indviet i budget og regnskab, har nu en nyfundet forståelse for sammenhænge mellem kr. og stk. Det er min vurdering, at det i høj grad skyldes, at kr. er kommet tættere på hverdagen – på produktionen i stalden.

Der er dog også udfordringer i at bruge fremstillingspris som Target cost. Det volder nogle steder udfordringer, at fremstillingspris pr definition beregnes for en driftsgren og ikke for hele bedriften. Det er dog muligt at løse denne problemstilling. Blandt andet bliver der i andre sammenhænge arbejdet med i højere grad at arbejde med en korrigeret fremstillingspris⁴, der tager højde for at fremstillingsprisen for foder afviger fra den pris, der afregnes til internt på bedriften. Dermed indeholder den korrigerede fremstillingspris både fremstillingsprisen på f.eks. mælk og fremstillingsprisen på grovfoder.

En anden udfordring med fremstillingsprisen er, at den indeholder omkostninger, som ikke er medregnet i en resultatopgørelse (regnskab eller budget). Det er ejeraflønning og forrentning af egenkapital. Begge dele kan tages ud af fremstillingsprisen og tages med som en del af det ønskede resultat eller det kan indregnes

⁴ Korrigeret fremstillingspris bliver ikke det begreb, der kommer til at blive anvendt. Det anvendes pt, og det fremadrettede begreb er endnu ikke defineret.

i fremstillingsprisen og "fratrækkes" det ønskede resultat. Forståelsesmæssigt vurderes den første løsning at være den bedste.

4.3 Vejledning til anbefalet formål

Generelt set er det som bekendt i store træk alene omkostninger, som landmanden kan påvirke. Target costing kan være med til at fastholde fokus på omkostningerne, og at eventuelle ændringer i virksomheden, som fører til øgede omkostninger, skal medføre en tilstrækkelig stigning i produktiviteten til at kompensere for de højere omkostninger. Som flere af landmændene giver udtryk for, kan anvendelse af fremstillingsprisen i både budgettering og opfølgning være med til at sikre, at man ikke giver slip på styringen, når afregningspriserne er høje, men at der i stedet i de perioder bliver lagt penge til side til dårligere tider.

Selv om landmændene, som deltog i afprøvningen, ikke havde problemer med at sætte tal på det ønskede resultat i virksomheden, er der dog alligevel tilfælde, hvor man som udenforstående kan blive bekymret for ambitionsniveauet eller mangel på samme. En metode til at sikre, at ambitionerne ikke er for lave, kan være at sammenholde det ønskede resultat med behovet for finansielt beredskab for at kunne klare udsving i indtjening (likviditet). Derved sikres det, at virksomheden ikke går efter resultat, som kan vise sig at være utilstrækkelig i år, hvor der er ugunstige forhold i relation til f.eks. priser på både input og output faktorer. En af landmændene i afprøvningen udtrykte det desuden således: Målet for det gennemsnitlige resultat skal være så højt, at resultatet selv i år med ugunstige prisforhold er minimum 0. Han ønsker med andre ord en så robust virksomhed, at der aldrig forventes underskud.

I praksis er der to forskellige måder at angribe target costing på.

1. Via et femårs budget, hvor resultatmålet placeres (som det første) i år 5. Det illustreres via et eksempel i tabel x nedenfor.

Tabel x Eksempel – anvendelse af Target Costing via femårs budget

	År 0 (real.)	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Salgspris ¹	500 kr./stk.	500 kr./stk.	500 kr./stk.	500 kr./stk.	500 kr./stk.	500 kr./stk.
Antal	19.000	19.200	19.400	19.600	19.800	20.000
Resultatmål	0,5 mio. kr.	0,8 mio. kr.	1,1 mio.	1,4 mio. kr.	1,7 mio. kr.	2 mio. kr.
Res. pr. stk.	26 kr.	42 kr.	57 kr.	71 kr.	86 kr.	100 kr.
Tilladt omk. pr stk.	470 kr. (faktisk opnået)	458 kr.	443 kr.	429 kr.	414 kr.	400 kr.

¹ Langsigtet forventet salgspris (undtagen år 0). Denne anvendes for, at den tilladte omkostning ikke påvirkes af (forbigående) udsving i priser.

Af eksemplet fremgår det, at den tilladte omkostning beregnes og ændres for hvert år. Der er to ting, der påvirker den tilladte omkostning i kr. pr stk. (tilladt fremstillingspris). Det er antallet, der forventes at stige med 200 stk. hvert år og det stigende mål for resultat, som i år 5 ønskes at være 2.000.000 kr. Resultatmålet i år 5 er udtryk for det langsigtede mål for profit som omtalt i modelbeskrivelsen tidligere. Ved at bruge den metode bliver det tydeligt, at den iboende forventning til avlsfremgang påvirker den tilladte omkostning pr. stk. og dermed fremstillingsprisen. Det er udtryk for, at fremstillingsprisen falder, hvis der produceres flere enheder til samme totale omkostning.

2. En anden mulighed er den mere rendyrkede form for Target costing, hvor der via formlen

Salgspris – profit = tilladt omkostning beregnes en tilladt fremstillingspris. Her tages udgangspunkt i den nuværende produktivitet. Målet for fremstillingspris i budgetåret fastlægges ud fra beregning af tilladt fremstillingspris og den nuværende fremstillingspris. Til næste budgetår beregnes en ny tilladt omkostning med udgangspunkt i den nye produktivitet.

Uanset om man anvender den ene eller anden metode ovenfor skal foderproduktionen indregnes i hovedproduktets nuværende fremstillingspris, hvis marken primært dyrkes med henblik på foderproduktion og/eller afsætning af gylle fra egen husdyrproduktion.

Det gøres ved at beregne under- eller overskuddet ved foderproduktionen (i total kr.) og omregne til omkostning pr. enhed af hovedproduktet (f.eks. pr. smågris, pr. kg EKM eller pr. kg slagtevægt) og lægge dette oveni foderomkostningen i fremstillingsprisen for hovedproduktet.

Eksempel:

Fremstillingspris, mælk = 2,30 kr. pr kg EKM, leveret

Der er leveret 4.000.000 kg mælk i løbet af året. Driftsgrenen grovfoder viser et underskud på totalset 400.000 kr. Omregnet til kg EKM leveret er det = 10 øre (400.000/4.000.000).

Dermed er den korrigerede fremstillingspris på mælk = 2,30 + 0,1 = **2,40 kr. pr kg EKM, leveret.**

Når der skal arbejdes konkret med opnåelse af målet for fremstillingsprisen i budgetåret, virker det godt at anvende cirklen med de forskellige omkostningselementer, som vist i figur 2. Omkostninger bliver opdelt i elementer, som er til at forholde sig til, og det er meget visuelt. En fælde er dog, at det er ret nemt at falde tilbage til, hvordan så det ud sidste år, og dermed meget nemt for både landmand og rådgiver at konkludere, at det kan vi ikke gøre noget ved. Der mangler her et værktøj til at se tingene på en ny måde. Her er der mulighed for at få input fra kapacitetsnetværket.

Der er dog også mulighed for nemt at sammenligne med, hvad andre kan på en post og blive udfordret på den måde. Der findes op til flere benchmarkingværktøjer som nærmest serverer omkostningsposter opdelt på samme måde som cirklen i figur 2.

Helt overordnet er det svært for både rådgivere og landmænd at forholde sig til, hvor mange penge der rent faktisk skal hentes, når fremstillingsprisen skal forbedres med xx kr. De har svært ved at forholde sig til, om en forbedring på xx kr. i fremstillingsprisen eller en omkostning pr. enhed er realistisk. Derfor anbefaler vi, at man allerede tidligt i processen omregner til hele kr. Det vil sige, at man skal se på, hvor meget kan målt i total kroner skal hente – både på fremstillingsprisen i alt og pr omkostningselement. Arbejdet med Target costing bliver således en vekselvirkning mellem kr. pr. enhed og kr. i alt.

4.4 Målgruppebeskrivelse

Erfaringerne fra projektførelsen viser, at Target costing er så intuitivt let forståeligt, at det er relevant for alle landmænd, der får lavet budget. Uden at kalde det Target costing er metoden til dels blevet anvendt i den del af projektet, der handler om budgetteringsprocessen (afsnit 3). Det viser, at selv landmænd, der ikke tidligere har interesseret sig for budget, også kan anvende Target costing. Som i så mange andre sammenhænge skal vi dog være opmærksom på, at vi ikke anvender et for avanceret begrebsapparat.