

## 小規模事業者が実践できる素材生産損益管理手法の提案

森と木のクリエイター科 林業専攻 松山 充

### 1. 現状と課題認識

立木を伐採して丸太に加工し出荷する素材生産は、林業において収益を獲得する重要な局面である。我が国では民間資本の林業事業者や森林組合が素材生産の実施主体であり、高性能林業機械や ICT 出荷管理といった生産性向上の取り組みは着実に進みつつある。

一方で、林業事業者は他業種と比較し小企業が多く、生産に直結しない人員や業務を増やす余力に乏しい。そのため経営の基盤たる素材生産の損益管理が十分に実施できていないケースが見受けられる。私は前職において製造業の経理・会計に携わっており、ある林業事業者から素材生産に関わる損益管理制度の支援依頼を受け、そういった現況を大いに実感した。

正確な損益を明らかにしたい思いはあるが、損益管理に関わる負担はできるだけ増やしたくない、そういった要望を受けて、小規模事業者でも実践できる素材生産損益管理手法の提案に取り組むこととした。

### 2. 目標

企業が損益管理を厳密に実施するには、本来まとまった経営資源の手配および投入が必要である。しかしこの課題研究は前述のとおり、小規模事業者でも無理なく運用できる損益管理手法の導入が主眼であり、新たな負担増をできる限り抑制しなければならない。

表 1 新たな損益管理の導入方針

	損益管理を行うには…	導入方針
ヒト	専門的な管理系人材登用	導入支援＋経営層が習得
モノ	高精度なデジタル情報の取得	既存一次データを活用する
カネ	IoT・基幹システムへの新規投資	新たなシステム投資はしない

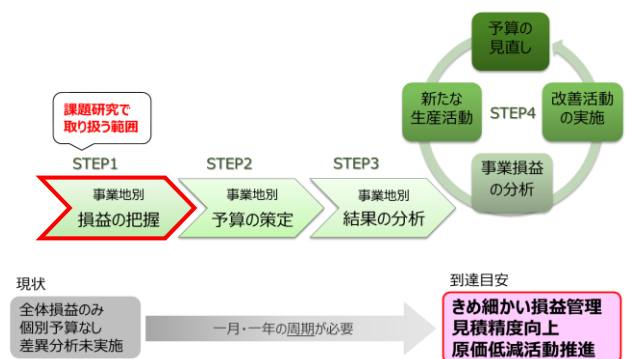
そこで表 1 のような導入方針を決定し、既存の経営資源を活用することで、業務ルーティンに無理なく組み込める管理手法の構築を目指すこととした。

新たな損益管理では、一定期間のうちに素材生産を行うひとまとまりの山林、いわゆる「山の現場」別に着目する。場所的なまとまりであり所有形態は問わない。これを事業地と呼び、損益管理の一単位とする。具体的な内容は、工業簿記にお

ける原価計算と管理会計の考え方を応用し、予算策定・原価計算・差異分析・予算見直しの循環を事業地単位で実現することである。私がこれまでの職種で培ってきた業務アプローチを基本とする。

林業の生産現場たる森林は、製造業の工場と異なりその条件は千差万別であるため、生産活動の状況も事業地ごとのちがいが大きく、原価の発生傾向は一律ではないだろう。一方で、売上の源泉たる丸太は規格品として扱われ、その単価は一定のレンジに定められている。したがって事業地ごとにある程度数量と単価の見込みが立つ売上に対し、その生産に要した分の原価を適切に紐づけることが、適切な損益管理には不可欠であると言える。

全国の林業現場ではさまざまな原価低減活動が進んでいる。しかし、どの事業地で儲かったのか、もしくは損をしたのかが分からなければ、具体策を講じても成果を検証することが難しい。事業地ごとの損益状況が明らかであれば、金額の切り口から森林を分析でき、改善活動を推進する指標となり得るだろう。また、森林所有者に支払う金額の見積精度を高めることもできる。



以上を踏まえ、図 2 のような全体ロードマップを設定し、手法の考案と導入の支援に取り組むことにした。この課題研究では、STEP 1 の達成を目標とする。すなわち、ある事業者トータルの月次損益（どんぶり勘定）を起点に、事業地別に原価を切り分け、それぞれの売上に応じた損益を算出することが当面のゴールとなる。

### 3. 対策と実践

事業地別原価の把握にあたっては、表 1 の導入

方針との整合性が大切だ。事業体が保有している財務会計書類を中心とした既存データを出発点に、表計算ファイルのみでアプローチを構築していかなければならない。

表3 STEP 1の実施手順

	項目	内容
①	原価費目の抽出	支出を形態や目的から体系的に分類
②	一次データの整理	③が計算できるよう日報等を加工
③	<b>配賦基準の設定</b>	<b>支出を事業地別に切り分る基準の設定</b>
④	直接費の計上	どの事業地が直接把握できる費用を集計
⑤	間接費配賦の実行	③に則り事業地別に原価を集計
⑥	月次原価計算書の作成	④⑤を元に月ごとの原価実績を集計
⑦	事業地別売上の集計	売上傳票を元に事業地ごとの金額を集計
⑧	事業地別損益の算出	事業地別に損益算出 (⑤+⑥-⑦)

その手順を記載したのが表3である。①から③までは初期設定であり、会計的な考え方が前提である。④から⑧までは月次業務であり、導入後は事業体の業務ルーティンの一部となる。ここではSTEP 1の最重要ポイントである「③配賦基準の設定」を説明したい。

素材生産の特徴として、事業地別に直接計上できる費目の少ない点が挙げられる。たとえば、賃金は働いた日数に応じて月単位で支給されるため、事業地ごとに区別された金額は存在しない。このように、ひとつの事業地に対して直接に計算されず、異なる事業地と共通して発生する原価を間接費という。この間接費を事業地単位に切り分けるための会計手法が配賦であり、その割合を決める基盤を配賦基準という。

表4 配賦基準一覧

分類	費目	配賦基準
仕入高	仕入高	事業地の金額を直接把握
労務費	役員報酬	作業者（役員待遇）の労働時間
	賃金	作業者（社員待遇）の労働時間
	賞与	作業者（社員待遇）の労働時間
	外注費	事業地の金額を直接把握
	人件副費	作業者（社員待遇）の労働時間
変動経費	修繕費	機械のアワーメーター
	消耗品費	総出荷量
	燃料費	機械の軽油使用量
固定経費	減価償却費	総出荷量
	リース料	総出荷量
	レンタル料	総出荷量
	損害保険料	自社トラック取扱の出荷量
	事務費	総出荷量
	その他経費	総出荷量
販売直接費	荷造運賃	自社トラック取扱の出荷量
	車両関係費	自社トラック取扱の出荷量
	販売手数料	事業地の金額を直接把握

今回は表4のような配賦基準を設定した。ただし配賦基準は画一的ではなく各事業体の生産体制に合わせて設定すべきものである。

配賦の実行によって、生産の実態を反映した原

価切り分けが実現する。たとえば、伐採前の除伐作業に時間を要した事業地に対しては、作業時間を配賦基準にすることで、賃金が他の事業地より多めに配分される。どのように配賦基準を設定するかで、結果である事業地別原価の傾向は左右される。

①から⑧までの手順を完了し、依頼元の林業事業体へ表計算ファイル四点を提出した。マクロ機能は使用せず、既存の業務ファイルに若干の手順追加で作成できるフォーマットである。

#### 4. 結果と今後の展開

以下の二点から、当初目標であったSTEP 1は達成できたと考えている。一点目は、会計ルールに従い原価および損益を切り分けられたということだ。算出された損益は事業地間で顕著な差異が認められたため、引き続き分析と検証をしなければならない。二点目は、使い勝手のよいフォーマットを作ることができたということだ。コピーアンドペースト中心の簡単な手順で作成できるため、表1の導入方針を満たしている。

課題は以下の二点である。一点目は、事業体の業務ルーティンへ実際に組み込むことだ。会計の考え方を理解した上で、事業体が継続かつ自律的に提出したフォーマットを運用できるか、フォローをしなければならない。二点目は、事業地ごとに配賦結果の妥当性を検証することだ。配賦のせいで特定の事業地に偏った金額計上がなされていないか、配賦結果の妥当性を検証することが必要だ。

この課題を踏まえて、今後はSTEP 2以降を進めていく。予算の作成や差異の分析はいつもの経営判断が求められる局面であり、事業体の経営方針に沿った形で支援していくことが望ましい。

また他事業体への展開も視野に入る。原価費目および配賦基準の初期設定を支援し、この成果物をプラットフォームに利用すれば、短期間での損益管理導入も実現できるかもしれない。皆伐か間伐かの生産形態は問わない。

この損益管理手法が事業体の経営評価、ひいては全国の森林経営の一助となるよう、これからも取り組みを続けたい。