

# 不変部門、可変部門連結利益図表に関する研究

## —自動車ディーラーを中心とした利益図表の研究—

日本経営士会 経理部会

石 水 徹

### 1. テーマーの趣旨

現在、特定産業振興法案の対象業種の一つとして取上げられているものに自動車産業があるが、この産業の第一線を担当する流通機構の経営はきわめて複雑である。これに関しては日本興業銀行調査部発行の「興銀調査月報」74号（1962年11月号）に「自動車の流通機構とその金融問題」と題して大きく取上げられているが、それによればわが国の主要メーカー6社のメインディーラー（自動車販売会社）は556社に達しており、その営業所等の直轄販売拠点が1959ヶ所に及んでいる旨が報ぜられている。なお現在も各メーカーはメインディーラーの増設に躍起となっており、その数はさらに増加しようとする情勢にある。また、現状におけるわが国の自動車販売金融資金は約4千億円と推計されているが、貿易自由化を目指した今後の増産増販態勢の強化により、およそ5～6千億円に達するものと見込まれている。自動車ディーラーは新車を販売することを主体とするものであるが、これに付随して中古車の下取販売と、部品附属品及び修理（一般に業者はサービスと呼んでいる）の販売をも兼営するものである。新車の限界利益率はかなり低く、このためにある一定水準以下の新車販売台数では経営が非常に困難とされている。また、中古車の販売はおおむね損失を伴うものであるが、これがあり方と、部品及び修理販売のあり方で経営成果は大きく左右されるものである。このように自動車ディーラーの経営は、非常にむずかしいものとされているのであるが、その経営管理用具としての利益図表の活用は中規模以下のディーラーのものについてはあまり見るべきものがない。大規模ディーラーにおいては新車、中古車、部品、修理の四部門及びこれらの統轄または地域別等かなり高度な利益図表を作成して、経営管理に活用しているようであるが、中規模以下のディーラーにおいては全く利益図表を作成していない

向もかなり多く、又作成しているものでも自動車販売業の特殊性をぜんぜん考慮に入れていないものが殆んどである。自動車ディーラーの取扱商品は、他の業種と大いにその趣を異にし、新車と中古車の販売は変動が大きい、これに反して部品と修理については変動が非常に少ない。むしろ少いというよりは期間的にみれば安定ないしは固定しているといった方が適切である。なお新車と中古車は、変動が多いけれども同一経営体においては、新車と中古車のおおのの販売台数の間には大体において一定の比率が保たれている。これは各自動車ディーラーがその経営政策の一つとして新車販売に対する中古車の下取率を規制していることによるものである。

次に部品および修理の売上高は新車および中古車に対して、比較的少ないのが常識であるが、これ等は新車および中古車の限界利益率が低いのに反して、その限界利益率がかなり高率となっているので、自動車ディーラー経営における重要な安定要素となっているものが割合に多い実情である。従って、自動車ディーラーのこの二つの相異なる商品傾向を包含したものを、通常の利益図表で表わしても、あまり利用価値があるものとは考えられない。もちろん、これを解決するためには、換算利益図表等の特殊な方法があるのであるが、これ等中規模以下のディーラーにとっては少なくとも現在の段階ではこれを活用するに多少時日を要するもののように考えられる。また換算利益図表作成の方法によらずに、一見しただけで生まのまゝの損益分岐点や、求むる売上高が簡単にわかるような型式で、しかも相異なる商品傾向の二つの大きな流れをもつ自動車ディーラーの特殊性を加味した利益図表が作成できるならば、規模の大とは想像に難くない。もしそれが可能ならば、この考え方を自動車ディーラー以外の業種にも及ぼすことが可能ではないだろうか。かかる観点に立脚してこの研究を進める次第である。

## 2. 不変部門と可変部門との意義

自動車業界には古くから不変部門と可変部門という特殊な用語がある。前者は部品および修理の販売部門をいい、後者は新車および中古車の販売部門をいうものである。現在ではこの用語は昔のように頻繁には使われていないが、その意味するものは自動車ディーラー経営にとってまことに重要視すべきものがある。

この用語は、アメリカ自動車業界から数十年前にわが国に流入してきたものようであるが、その意義については業界の長老、先輩等により口伝えされたものが多く、文献等による詳細な意義が判明しないので、きわめて常識的な解釈であるが、その用語自体の示す意義と、筆者の貧弱な経験とによるものを総合して意義づけをしたいと思う。すなわち、自動車ディーラー経営においては部品および修理の販売高は通常の場合は、差したる景気変動を受けず、かつ普通の経営努力をすれば大体安定ないしは固定したものを確保することが可能である。これに反して如何なる努力を払っても、常に景気変動その他の経済的諸原因または消費傾向、流行性等の変化により絶えず変動を余儀なくせしめられているのが新車と中古車の販売部門である。すなわち、自動車ディーラーの総売上高のなかに占められている商品の性質を、このように安定したものと、そうでないものとの二つの大きな流れに分類することが可能である。前項にも述べた通り、部品および修理は、売上高は比較的少ないがその限界利益率がが高く、これに反して新車および中古車は売上高は比較的多いが、その限界利益率は低い。前者は売上高が相対的に低けれども、限界利益率が高いので限界利益額がかなり多くなり、また売上高そのものが安定しているので、自動車ディーラー経営の安定要素となっている。この故に車輻部門とは趣を異にした重要性をもっている。車輻部門と切離した経営管理が必要となってくる。このような観点から前者を不変部門または後者を可変部門と名付けて、この二つの部門を当然相異なった方法で、経営管理をなす必要を生じてきたものと想像されるので、はなはだ粗雑な解釈であるが、これをもって不変部門と可変部門の意義とする次第である。

## 3. 不変部門・可変部門連結利益図表の構想

すでに述べた通り、自動車ディーラーの不変部門

の限界利益率はかなり高く、その売上高は可変部門に比し割合に低い。その安定性のゆえに限界利益そのものがディーラー経営に果たす役割は重要であり、かつ不変部門の名称が示しているように期間的にみれば安定しているというよりはむしろ固定しているので、この不変である限界利益に相当する金額を企業全体の固定費から減額し、残りの固定費を可変部門に依存せしめる考え方に立って両部門を統轄した損益分岐点および求める単位の売上高を把握しようとするのがこの構想の骨子である。

すなわち、このために不変部門と可変部門の利益図表を各々分離して二元化し、可変部門利益図表の左下の原点0を右上の頂点とする不変部門の利益図表を付加する(第2表参照)。そして不変部門利益図表には固定費を配賦しないものとする。従って不変部門利益図表には不変部門の限界利益だけが表示される。

次に可変部門利益図表には企業全体の固定費を負担させ、この総額から不変部門の限界利益相当額を減額して、これを不変部門消化固定費とすると、残りの固定費は可変部門依存固定費となる。この減額修正された固定費すなわち可変部門依存固定費を基準として可変部門の変動費線をひけば、可変部門単独と企業全体を統轄した損益分岐点や各単位における売上高が求められる。これが筆者の提唱する不変部門、可変部門連結利益図表の基本的な構想である。

## 4. 不変部門・可変部門連結利益図表の実 際的運用とその解説

前項で述べた考え方によって、A自動車販売株式会社の1962年度月間平均実績による部門別損益計算書(別紙第一表)により、この企業の「不変部門、可変部門連結利益図表」を作成したものが別紙第2表である。

先ずこの連結利益図表の解説に先立って今少しく自動車ディーラーの経営の内容についてふれてみたい。この連結利益図表を作成すれば不変部門利益図表の面積は、比較的小さく、可変部門利益図表の面積は、比較的大きくなるのが自動車ディーラーの特徴である。その理由は自動車ディーラーは新車の販売を主体とする業種であるが、これに付随して、中古車の販売をなし、かつ部品付属品並びに修理の販売を兼営するもので、経営の最も重点となるのは新車であり、この販売価格が比較的に高額であるので、勢い可変部門の売上高の比重が大きくなるからである。なお、新車は1種類だけでなく大体3種類から

表 1

1962年度月間平均実績による

## 部門別損益計算書

(注) 月賦未実現利益の繰延及び戻入と損金性引当金の設定はこのP/Lから除外したものを表示する。

A自動車販売株式会社

部門別 科目別	可変部門			不変部門			管理部門	合計
	新車	中古車	計	部品	修理	計		
純売上高	80×@847 67,760 台千円	64×@280 17,920 台千円	85,680	8,450	6,240	14,690	-	100,370
変動費	80×@745 59,600 台千円	64×@290 18,560 台千円	78,160	6,338	4,056	10,394	-	88,554
限界利益	8,160	△640	7,520	2,112	2,184	4,296	-	11,816
限界利益率	12%	3.6%	8.8%	25%	35%	29.2%	-	11.8%
固定費	482	368	850	517	971	1,488	6,464	8,802
純利益	7,678 千円	△1,008 千円	6,670 千円	1,595 千円	1,213 千円	2,808 千円	△6,464 千円	3,014 千円
新車対中古車 販売台数比率	100	80	-	-	-	-	-	-
新車対中古車 売上高比率	100	26	-	-	-	-	-	-
部品対修理 売上高比率	-	-	-	-	74	-	-	-

(注) 損益分岐点の算定

(1) 上掲のP/Lを企業一本建として算定した場合

$$B.E.P = \frac{8,802 \text{ 千円}}{1 - \frac{88,554 \text{ 千円}}{100,370 \text{ 千円}}} = 74,590 \text{ 千円}$$

(2) 不変部門売上高を固定した場合

不変部門売上高が固定すれば、限界利益も固定するのでこれを企業全体の固定費から減額して残ったものを可変部門の限界利益率で割れば、可変部門にシフヨセされたB、E、Pが算出される。

$$\text{企業全体の固定費} \quad \text{不変部門限界利益}$$

$$8,802 \text{ 千円} - 4,296 \text{ 千円} = 4,506 \text{ 千円}$$

$$\text{可変部門限界利益率}$$

$$4,506 \text{ 千円} \div 8.8\% = 51,245 \text{ 千円}$$

$$51,245 \text{ 千円} + 14,680 \text{ 千円} = 65,935 \text{ 千円} \dots\dots \text{不変部門売上高を固定した場合の B.E.P}$$

10種類以上にもおよび各車種とも販売価格と限界利益率を異にするものであるが、全車種を期間的並びに包括的にみるときは、その構成比率は大体一定している。従って全車種を統轄して1台当りの平均販売価格および限界利益を算出することが可能であり、結局新車として単一商品と考えることができる。

次に中古車は、新車販売による下取車を販売するのであるが、なかには自社系統以外の車種（業者は通常他車と呼んでいる）をも下取販売するものも多少ある現状である。中古車も車種はかなり多く、その種類は新車以上であることもある。これも新車同

様1台当りの平均販売価格と限界利益（大体において損失となるのが普通である）を算出可能であり、かつ新車に対する割合は、期間的にみれば一定の比率を保っている。なお、中古車も新車同様単一商品として考えることができる。また、新車と中古車の限界利益率は期間的にみるときは大体一定しているものである。次に、部品は6種類乃至1万種類程度の部品及び付属品があり、各種類ごとに販売価格を異にするが、期間的、包括的にみるときは部品全体としてその売上高と限界利益率は大体安定しているので、これも単一商品の考え方に立つことができる。



A'より左へ14,690千円の点O' をとりOとA'とO'の3点を基準として正方形を作図する。これが不変部門利益図表となる。次にO'とOとを結ぶとこれが不変部門の売上高線である。次にO点から下に4,296千円の点A をとり、O'とAとを結ぶ。これが不変部門の変動費線である。O点よりAO'線に平行して線をひけばこの幅が不変部門の固定された限界利益4,296千円となる。次にこの不変部門利益図表に連結して原点Oから120,000千円の正方形を作図する。O点から上に8,802千円の点Cから、この企業全体の固定費線をひく。次にC点から下に4,296千円の点Bを求め、これから固定費線に平行線をひくとBCの幅はOAの限界利益と同額となる。これを不変部門消化固定費(F')と名付ける。全体の固定費(F)から(F')を差引いた残りはOBの幅4,506千円となり、これを可変部門依存固定費(F'')と呼ぶことにする。すなわち不変部門の限界利益4,296千円は可変部門に移管されて、ここに示される企業全体の固定費(F)8,802千円にその全額を貢献するものである。

これにより不変部門の限界利益は消滅することになる。なお不変部門利益図表には固定費を全く配賦しないのが特徴である。

次にO点から右に85,680千円の点Kから上に4,506千円の点L(可変部門依存固定費線上となる)をとり、L点から上に78,160千円の点Mをとる。さらにM点から上に3,014千円の点Nをとる。次にOとNを結ぶ直線をひけばこれが可変部門の売上高線となり原点Oを通して不変部門の売上高線と連結する。さらにB点とM点とを結ぶ直線をひけば変動費線となる。すなわち変動費線は可変部門依存固定費(F'')の上に引かれるものである。

さて、この作図によってB.E.P51,245千円が求められるが不変部門の売上高14,690千円と通算すれば65,935千円となる。

次にB.E.Pにおける新車および中古車の販売台数はいかほどになるかを算定してみる。まず第1表をご覧ください。新車80台の販売に対して中古車販売は64台であるから、新車1台に対する中古車販売は0.8台となる。次に新車の販売価格は1台847千円で、中古車は1台280千円であるので、新車1台の販売に係わる新車と中古車の販売価格の和は、新車1台847千円+中古車1台280千円×0.8=1,071千円となる。

すなわち1,071千円の可変部門売上高のなかには新車1台と中古車0.8台が含まれていることになる。可変部門におけるB.E.Pの売上高51,245千

円を1,071千円で除せばB.E.Pにおける新車と中古車の販売台数が次の通り算出可能となる訳である。

$$51,245 \text{ 千円} \div 1,071 \text{ 千円} = 47.84$$

$$\text{新車 } 1 \text{ 台} \times 47.84 \div 48 \text{ 台}$$

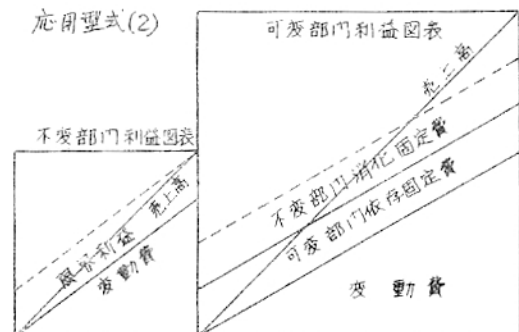
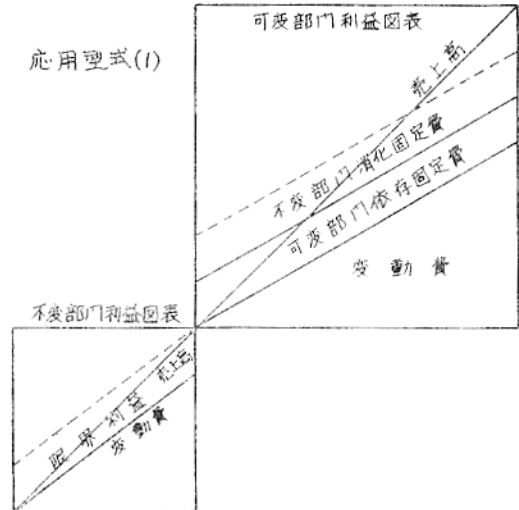
$$\text{中古車 } 0.8 \text{ 台} \times 47.84 \div 38 \text{ 台}$$

すなわちB.E.Pにおける新車の販売台数は48台で、中古車の販売台数は38台である。

次に新車100台、中古車80台の場合を考えてみる。新車100台×847千円+中古車80台×280千円=107,100千円となるので原点Oから右に107,100千円の点K'をとりK'LMN線に平行線をひいて変動費線と売上高線とのそれぞれの交点をM'、N'とすればM'N'の幅が求むる純利益4,894千円となる。なお中古車の下取率および対新車販売率と新車、中古車それぞれの変動費率が変動する場合は通常の利益図表作成の手続により、別途数表等

表 3

### 不変部門・可変部門連結利益図表の応用型式



により組合せの計算を経て変動費線を修正すればよいのである。

次に可変部門売上高の単位金額（目盛）の下の括弧書には必要に応じて不変部門売上高 14,690 千円を加算したもの、すなわちこの企業全体の売上高単位を示している。またこの利益図表作成に当たって注意すべきことは、原点 O を中心として作図することである。すなわち不変部門売上高には必ず現実面においては端数を生ずるので O 点を起点として、これを端数でない目盛を求むれば、必ず可変部門目盛金額は端数となり、作図その他の取扱上種々不便をきたす恐れがあるからである。従って不変部門利益図表は原点 O を右頂点として左下に端数をとって作図することが肝要である。以上が不変部門、可変部門連結利益図表の実際の運用に関する研究の概要である。なお、その作図型式については第 2 表の基本型式の他に種々考えられるが、その主なるものを第 3 表にかかげてご参考に供する次第である。

## 5. 自動車ディーラー以外の業種への利用

— 安定商品・不安定商品連結利益図表の構想 —  
前項までは自動車ディーラーに関するもの研究

であるが、この不変部門・可変部門と称する自動車ディーラーの特殊な考え方は他業種のものにも適用できないものであろうか。

いかなる業種といえども取扱商品を大別して売上の安定しているものと、そうでないものと二つの大きな流れがあることは間違のない事実である。これらの二つの大きな流れの何れに重点を置くかは、必ずしも安定、不安定の要素だけでは決定できるものではないが、限界利益率がいちじるしく低率でなく、しかも相当額の売上高が期待できるものならば大方の企業は安定商品により重点をおくであろうことは容易に想像されることである。換言すれば、安定商品はウエイトの差こそあれ、経営にとっては欠くべからざる安定経営の条件となり得るものである。

しからは多品種販売企業で且つ商品分類が複雑で、到底換算利益図表を作成するのが実務上困難だと考えられるようなものでも売上高を安定商品と不安定商品の二大分類に集約して筆者の提唱する不変部門可変部門連結利益図表をよみ替えて「安定商品・不安定商品連結利益図表」として利用するならば、多品種販売企業における経営管理はより改善され得るものではないかと考える次第である。