

価格決定と原価の非線型性

飯 塚 勲

はじめに

本稿の目的は、第1に直接原価計算が誕生し発展した米国における直接原価（変動原価）を基礎(basis)にした価格決定の実務の最近の状況を紹介し、第2に直接原価を価格決定の基礎にしている状況（この状況を戦略的価格決定と呼ぶ）の1つである指値による特別注文引受可否の分析計算に変動費や準固定費の非線型原価予定をどのように織り込むべきかの問題を具体例で検討し、最後に第3として線型原価予定と非線型原価予定の単純なモデルを導入して2つのモデルを比較し、分析計算における製造原価総額の非線型予定の必要性を明示することにある。

1. 原価を価格決定の基礎にする状況

1983年の Godvidarajan=Anthony の調査⁽¹⁾では、フォーチュン1,000社に質問紙を郵送し、回答会社501社の中の83%に相当する417社がカタログその他の価格リストに載せる正常価格 (normal price) ないし目標価格 (target price) に全部原価を用い、残りの17%に相当する84社は変動費 (variable cost) を用いているという回答を受けているが、変動費を用いることが業種や規模に関連あるか否かの理由を見い出していないし、また変動費を用いる理由は不確かとされていた。

ところが、1986年の Bruegelmann=Haessly=Schiff=Wolfangel の調査⁽²⁾はこの欠点を補ない、変動費を価格決定の基礎に用いる状況を明らかにしている。すなわち、調査対象会社における原価を価格決定の基礎にする状況は次のよう

に分類されている。

まず、この調査報告書に含まれている調査対象会社の業種および所在する地域は次のとおりである。

〈調査対象会社〉

①業種

資本財メーカー	{ 設備財メーカー (CE) 2社 産業消費財メーカー(IC) 5
消費財メーカー	
	計 <u>11社</u>

②所在する地域

北東部	2社
中部大西洋岸	4
サンベルト地帯	3
中西部	<u>2</u>
計	<u>11社</u>

つぎに、価格決定の基礎として採用されている原価を要約して示せば、次のとおりである。

(1)全部原価を価格決定の基礎にする状況

これは経常的価格決定 (routine, normal, regular, or usual pricing decision) と呼ばれ、カタログや価格リストなどの印刷物に記載する価格すなわち list price ないし target price の決定であり、通常、全部原価 (full cost, すべての製造原価とすべての営業費を含む製品原価) を基礎にして決定されているが、例外として、経常的に変動費 (直接原価) を基礎にして価格を決定している会社も 11社の中に 5社*あることが報告されている。また、全部原価を基礎にしている企業も後述の戦略的状況では変動原価を基礎にした価格へ変更している。

* この明細は次のとおりである。

CE-1 ……取替え部品のみ全部原価（すなわち他は変動原価）

CE-2 ……取替え部品も変動原価（すなわちすべて変動原価）

CG-3 ……1ラインでオフシーズンに余裕能力を利用するとき変動原価

以上の3社は変動費を target price と markup の基礎にしている。

IC-4 } ……変動製造費プラス現金支出を伴う運賃・料金
IC-5 }

以上の2社は commodity goods の外壳と企業内の他部門への引渡しとを行なっているが、化学品についてのみ上記の意味の変動費を基礎にしている。

(2)変動原価（直接原価， marginal cost, incremental cost）を価格決定の基礎にする状況

これは戦略的価格決定（strategic pricing decisions）と呼ばれ，製品単位当たり変動製造原価（直接原価，限界原価，増分原価とも代替的に呼称されている）を基礎にした価格決定である。

この価格決定のなされる状況は，さらに，①競争対策，②市場浸透，③製品組合せ，④新製品の市場への売り出し，⑤新製品の既存市場への売り出し，⑥既存製品の市場への売り出し，⑦製品廃棄などの製品戦略状況（product strategy situations）と①特別注文，②private label（買い手の商標をつけた部品や製品の生産）③指名入札価格（sealed bid pricing）および④連産品などについての価格決定を内容とする，その他の戦略的価格決定状況とに2分類されている。戦略や戦略的という用語は意味を限定して用いるべきであるが，ここで価格決定に関する戦略的状況とは以上の11種類の状況に限定して用いられていることに注意されたい。

価格決定の原価基礎（cost basis）として変動原価を採用している実務の調査結果の明細は次のとおりである。

次表において，戦略的状況で変動原価を基礎にした価格決定の実務が40例（被調査会社11社において）も数えられることに我々は注目すべきであろう。

業種 状況	設備財		産業消費財					消費財				小計	合計
	CE1	CE2	IC1	IC2	IC3	IC4	IC5	CG1	CG2	CG3	CG4		
(1) 経常的価格決定	○	○				○	○			○		(5)	5
(2) 戦略的価格決定													40
① 競争対策	○		○	○			○	○	○	○	○	(8)	
② 市場浸透			○	○				○			○	(4)	
③ 製品組合せ	○		○			○		○				(4)	
④ 新製品・新市場	○				○			○	○			(4)	
⑤ 既存製品・新市場		○	○	○	○							(4)	
⑥ 製品廃棄					○			○	○			(3)	
⑦ 特別注文	○			○	○			○		○		(5)	
⑧ 入札価格	○	○	○	○				○				(5)	
⑨ プライベート・ラベル					○				○			(2)	
⑩ 連産品						○						(1)	
小計	(5)	(2)	(5)	(5)	(5)	(2)	(1)	(7)	(4)	(2)	(2)	—	40

ところで、我々は従来、直接原価計算を計画上の決定に役立てようとするときに、計画上の操業度の変動幅を狭い範囲すなわち関連ないし正常操業圏 (relevant or normal range of volume) に限定し、この操業圏においては直接原価 (変動費)、準変動費、準固定費、したがってまた製造原価総額が直線的に経過するものと仮定して予定している。つまり我々は直線性ないし線型性を前提にした原価の予定を容認してきたわけである。⁽³⁾

しかしながら、指値による特別注文の引合があって、操業度の変動幅が当初の予定と異なって広くなれば (100%に近づけば)、直接原価や準固定費について線型性の仮定によって予定することが不適切となり、非線型の予定をしなければならなくなることもありうる。

そこで我々は、変動原価を基礎にした上記の戦略的価格決定状況の中で実務に5例を見い出している特別注文の価格決定を例にとって、変動費 (直接原価) と準固定費の非線型予定を具体例で検討してみよう。

2. 戦略的価格決定と原価の非線型性

(1)特別注文の価格決定と変動原価(製品単位当り標準直接原価)の非線型性
会計システムにおけるコンピュータの利用が普及するまで、線型原価関係の仮定は手書きシステム(hand-posted system)でカービリニア原価関数进行处理する困難さのために重要であった。会計実務のためのコンピュータ・プログラムの増大に伴って、会計システムにおける原価線型性の正当化はもはや重要でなくなっている。ライトは既に1962年に直接原価計算へ非線型原価態様類型(nonlinear cost behavior patterns)をどのように織り込めるか述べている*。

* Wilmer Wright, *Direct Standard Costs for Decision Making and Control* (New York: McGraw-Hill, 1962), p.41.

会計システムは線型原価態様類型を前提とする場合に比較してカービリニア原価関数の導入によってより複雑となるが、このような複雑性はシステムのコンピュータ化によって管理可能な水準にある。表1はカービリニア原価態様類型を直接原価計算へどのように織り込むかを示したものである⁽⁴⁾。この例では、製品単位当り標準原価は22ドルであり、3つの部門で発生する原価の合計である。製品原価の構成要素は第3部門を除いて一定である。第3部門の製品単位当り労務費は日次の生産量が100単位を超えると増加する。図1の製品単位当り原価曲線は第3部門の労務費の態様を描いたものであるが、表1の労務費の態様データを図示したものである。労務費がこのような態様を示すのは日次の生産量が100単位を超えると労働の不能率が増大することと、定時外労働に支払われる賃金が高額になるためである。第3部門の単位当り標準労務費は日次の生産量が101単位未満であれば3ドルであり、生産量が101単位を超えると増大していく。

生産量が能力一杯に接近するときには製品の価格決定にとって弾力的な(変動費をカービリニアに把握した)標準原価が重要となる。もしも企業が顧客の

表1 変動費の態様（カービリニアの態様）

製品原価カード	部 門			計
	1	2	3	
材料費	4ドル	2ドル	3ドル	9ドル
労務費	2	3	3	8
間接費	2	1	2	5
計	8ドル	6ドル	8ドル	22ドル

第3部門の労務費の態様

1日当り生産量	単位原価	累積原価
100まで	3.00	300.00
101	3.10	303.10
102	3.15	306.25
103	3.20	309.95
104	3.30	312.75
105	3.40	316.15
106	3.55	319.70
107	3.70	323.40
108	3.90	327.30
109	4.15	331.45
110	4.45	335.90
111	4.85	340.75
112	5.35	346.10
113	6.00	352.10
114	6.90	359.00
115	8.00	367.00
116	9.50	367.50

注文にあわせて製品を生産するのであれば、第3部門の生産量が1日当り100単位を超えるときに価格を大きく増加させねばならなくなる。たとえば、いま製品が通常は28ドルで販売されており、第3部門は1日当り100単位生産しているとしよう。いまある顧客が1日当り100単位の購入を申し込んだとしよう。この特別注文も含め第3部門の1日当り生産量が10日間にわたって110単位（10日間の総生産量1,100単位）であったとすれば、表2の如く、100単位の特別注

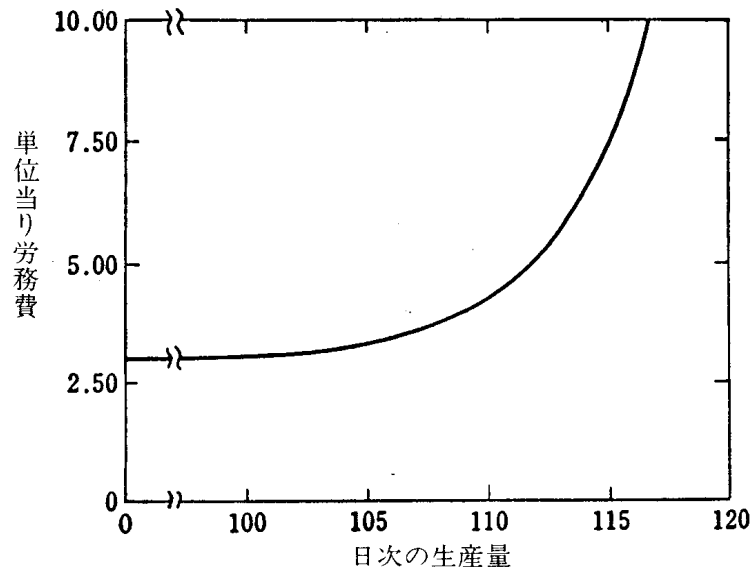


図1 単位当り労務費曲線 (第3部門)

文から得られる限界利益は241ドルである。もしも標準原価22ドルを用いて限界利益を計算すれば、限界利益は600ドルとなり、特別注文の実際限界利益よりも359ドル大きいことになる。したがって、製品単位当り原価を変動せしめるほど生産量の変動幅が大きいと見込まれるときには、我々は変動費のカービリニア態様を直接原価計算の製品単位当り直接原価（変動費）へ導入すべきである。このような手続きを制度化（instituting）することによって、会社は見込まれる生産量の範囲内におけるすべての生産水準についてレリバントな製品単位当り原価データを有することになる。

製品原価にカービリニアの変動費態様を織り込んだ直接原価計算は価格決定にレリバントな製品原価データを提供するのみでなく、計画上およびコントロール上の意思決定に適切な原価データも提供する。カービリニアの原価態様類型は計画生産量水準が工場の能力一杯に近づいたときの総原価のより正確な見積りに役立つ。生産量が能力一杯に近づくにつれて、カービリニアの標準原価は線型の標準原価よりも早く増加するので、原価管理情報も線型の原価態様類型にもとづく情報よりも正確になる。部門管理者は工場能力に近い水準で生産して

表2 引受価格決定と変動費のカーブリニア態様

I. 基礎データ			
単位当り標準原価			22ドル
通常の販売価格			28
特別注文			100単位
生産量（特別注文）			1日当り10単位
II. 特別注文の分析			
収益			2,800ドル
変動費			
	100単位 × 22ドル	2,200ドル	
	10日 × 35.90	<u>359</u>	<u>2,559</u>
限界利益			<u>241</u> ドル

注) 1日当り100単位の生産で300.00ドル、1日当り110単位の生産で335.90ドルであるから、1日当りの差額35.90ドルを生産に要する日数10日間に乗じた359ドルが標準原価を構成する労務費の増加分となる。

いるために生ずる不利な原価差異を説明する必要から開放される。予算および標準原価にカーブリニアの原価態様類型を含めるか否かの決定において、会計担当者は原価変化額の重要性を秤量しなければならない。もしも直線が原価態様の合理的な近似値であれば、カーブリニアの態様を用いる必要はない。しかしながら、もしも金額の変化が重要であれば、会計担当者はカーブリニアの原価態様類型を用いるべきである。

(2)特別注文の価格決定と準固定費の非線型性

会計担当者は準固定費の処理において、変動費の処理における弾力性をもたない。固定費の増加分（fixed cost increments）が小さく、しかも生産量が狭い範囲で変化するのであれば、会計担当者は準固定費の態様類型を概算するために直線を用いる。その他のすべての場合に、会計担当者は準固定費を準固定費として処理しなければならない。準固定費の態様類型は典型的企業における多数の原価の態様であるため、直接原価計算は予算および標準へ準固定費の態様類型を織り込むべきである。しかしながら、不幸なことに、準固定費態様類型の固定費の増加分は製品単位当り原価に含められない。その結果、増加原

価 (incremental costs) が価格決定に用いられるとき、準固定費の増加分は無視されてしまう。このような問題を監視するために、直接原価計算は生産量の変化に見合う総原価の変化に関する情報を価格決定担当者へ提供するように設計されるべきである。すなわち、直接原価計算は生産量の変化によって生ずる変動費の変化と準固定費の変化に関する情報を備えるべきである。

セグメントの予算は既に準固定費を明瞭に識別しているので、価格決定のための増加原価は当期の生産量情報と共に各セグメントの準固定費明細表を価格決定担当者へ提供することによって求められる。あるいは、もしも会社の会計システムがコンピュータ化されていれば、このような情報はコンピュータに貯蔵され、価格決定担当者は必要に応じて検索することになる。表3は製品単当たり標準原価と共に3つの製造部門の準固定費予算を有する企業の特別注文引受可否の分析を示したものである。標準原価は製品の製造に要する変動費のみを含む。来るべき月について現在計画されている生産によれば、第1週と第2週に過剰能力がある。したがって、会社はこの両週に生産可能な400単位の特別注文の引合をうけたとき、この申し込みを慎重に検討することになる。

標準原価28ドルを申し込み価格30ドルと比較すれば、価格決定担当者は限界利益800ドルとなるので申し込みを受諾すべきであるという結論を下すであろう。

しかしながら、価格決定担当者が特別注文の生産による準固定費の増加分を調査すれば、それが限界利益を相殺するために、逆に1,300ドルの赤字になることに気付くであろう。この場合、価格決定担当者が限界利益のみに注目すれば、不利な申し込みを受諾することになる。しかし、総原価への影響を考慮すれば、価格決定担当者は申し込み受諾が利益に及ぼす影響を評価できることになる。直接原価計算を採用している企業ではこのような評価を比較的容易に行なうことができる。また会計担当者はこのような分析が準固定費情報を価格決定担当者へ伝達することによって支援されることを確実にすべきである。価格決定担

当者は総原価の変化にもとづいて合理的な価格決定を行なえるのである。

表3 特別注文と準固定費の態様

I. 基礎データ

製造セグメントの準固定費予算

部 門	週次生産 (単位)	週次準固 定費水準
A	0—500	1,200
	500—700	1,600
	700—900	2,000
B	0—300	1,400
	300—600	1,700
	600—900	2,000
C	0—400	1,500
	400—700	2,000
	700—900	2,500

標準製品原価 (変動費)

	部 門			
	A	B	C	
材料費	2ドル	6ドル	4ドル	12ドル
労務費	4	3	2	9
間接費	1	4	2	7
	<u>7ドル</u>	<u>13ドル</u>	<u>8ドル</u>	<u>28ドル</u>

来るべき月に現在予定している生産

- 第1週 650
- 第2週 850
- 第3週 750
- 第4週 550

特別注文の明細

顧客は単価30ドルで400単位の購入を申し込んでいる。

400単位は次のように生産する：第1週200単位，第4週200単位

II. 特別注文の分析

収益 (400単位×30ドル)		12,000ドル
変動費の増加 (400×28ドル)		<u>11,200</u>
限界利益		800
固定費の増加		

	第1週	第4週	計
特別注文を含む生産の原価	6,500ドル	6,500ドル	13,000ドル
特別注文を含まない生産の原価	<u>5,600</u>	<u>5,300</u>	<u>10,900</u>
原価の増加分	<u>900ドル</u>	<u>1,200ドル</u>	<u>2,100</u>
特別注文引受の損失			<u>(1,300ドル)</u>

3. 特別注文の価格決定と製造原価総額の非線型予定

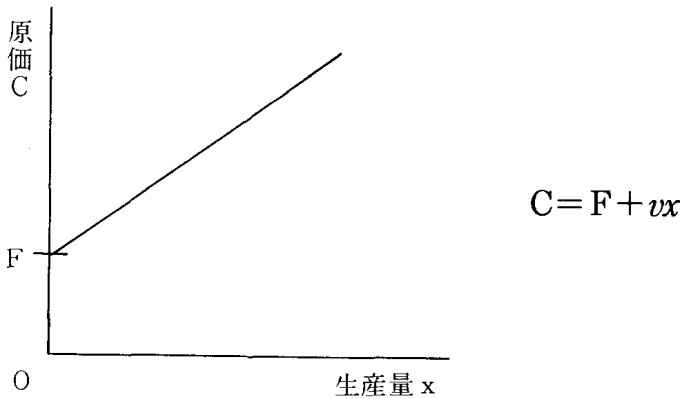
我が国の企業における賃金支払制度の調査に基づいて、我が国では直接工賃金が月給制で支払われているために直接工賃金が操業度とは無関連な固定費であり、直接工賃金（直接労働費）を変動費として製品原価に算入することが不可能であるから直接原価計算の導入は不可能であるという主張も散見される。この問題に関する1つの解決案として、直接時間に時間賃率を乗じて計算した金額を変動費とし、間接時間に見合う直接工労務費を固定費でも変動費でもないハミ出し費目として、損益計算書では固定費を記載した後に記載することにしてはいかがか⁽⁵⁾という提案もある。

直接工の直接労務費は変動費か固定費かの視点から問題にするよりも、むしろ製造原価に占める直接労務費の金額が多額であるか少額であるかの視点から問題にする方が実りある結論を導びくことになると考えられる。すなわち、製造原価に占める直接労務費の金額が絶対額でも百分率でも僅かである状況では、これを製品原価に算入しても不算入にしても、期間損益計算上も原価管理や利益計画上も、あまり支障を生じないからであり、直接労務費ぬきの製品原価を計算する直接原価計算（直接労務費を固定費として損益計算書に記載する）の実施も可能となろう。

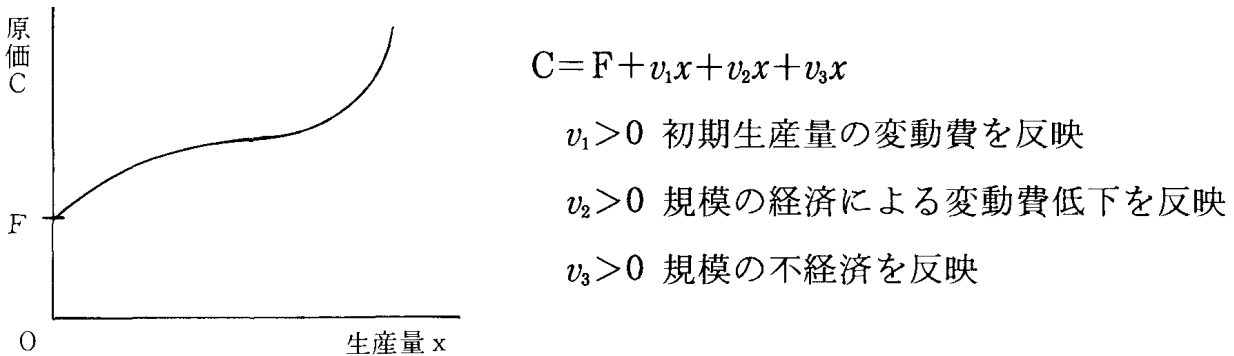
それはさておき、我々はここで労務費総額の線型ないし非線型での予定の定式化を一考しておこう。

労務費総額を線型の準変動費として予定する場合と非線型のS字型の準変動費として予定する場合について、定式化の1例を示せば次のようになる。⁽⁶⁾製造原価の要素別金額の予定は製造原価総額の予定の基礎として重要であることは言うまでもない。

①線型準変動費としての予定の定式化



②非線型（S字型）準変動費としての予定の定式化



我々は最後に、製造原価総額の線型予定と非線型予定（S字型予定）を比較し、選択的意思決定の1つである特別注文引受可否の決定において判断の基準となる増分利益への影響を考えておこう。

いま、特別注文の増分利益計算を次のように定式化しよう。

現在生産量 x 単位
 特別注文 y 単位（指値 P ）
 増分利益計算の定式化

	線型原価予定	非線型原価予定
収益増加分	Py	Py
$(x+y)$ の製造原価	$F+v(x+y)$	$F+v_1(x+y)+v_2(x+y)^2+v_3(x+y)^3$
x の製造原価	$F+vx$	$F+v_1x+v_2x^2+v_3x^3$
増分原価	vy	$v_1y+v_2[(x+y)^2-x^2]+v_3[(x+y)^3-x^3]$
増分利益	$\Pi(32)=(P-v)y$	$\Pi(34)=Py-\{v_1y+v_2[(x+y)^2-x^2]+v_3[(x+y)^3-x^3]\}$

価格決定と原価の非線型性

つぎに、特別注文を含む生産量に対応する非線型実際原価額を $10,000+100x-x^2+0.01x^3$ としよう（ただし、10,000は固定費、 $100x-x^2+0.01x^3$ は変動費部分）。

いま、特別注文が1単位、5単位、および10単位であるときの、各生産水準における増産に要する増分原価は次のとおりとしよう。

増分原価計算

実際生産量	実際原価	1単位増産	5単位増産	10単位増産
		増分原価	増分原価(単位当り)	増分原価(単位当り)
20単位	11,680ドル	71.61ドル	351.25ドル(70.25ドル)	690ドル(69ドル)
30	12,370	66.91	333.75 (66.75)	670 (67)
40	13,040	68.21	346.25 (69.25)	710 (71)
50	13,750	75.51	388.75 (77.75)	810 (81)

線型原価予定の増分利益を Π_L 、非線型原価予定の増分利益を Π_N とすれば、一般に指値Pに対応する Π_L と Π_N は等しくならず、したがって Π_N ではなく Π_L を基準とすれば意思決定の判断を誤ることも生じうる。この計算例では特別注文の指値(P)が100ドルまたは40ドルのときに Π_L と Π_N は偶然に等しくなり、原価予定が線型でも非線型でも判断基準の増分利益が同一金額となって原価予定の方式に選択が左右されないことになる。

たとえば、いま指値 $P=100$ として、現在の $x=20$ 単位、 $y=1$ 単位とすれば、増分原価 $vy=71.61$ ドルである。このとき、

$$\Pi_L = (100 - v)y = 100 \times 1 - 71.61 = 28.39 \text{ドル}$$

$$\begin{aligned} \Pi_N &= 100y - \{(10,000 + 100x - x^2 + 0.01x^3) - 11,680\} \\ &= 100 \times 1 - \{(10,000 + 100 \times 21 - 441 + 92.61) - 11,680\} \\ &= 28.39 \text{ドル} \end{aligned}$$

となり、 $\Pi_L = \Pi_N$ である。

結び

我々は価格決定実践に見い出される戦略的価格決定状況の1つである指値による特別注文の引受可否の分析における変動費（直接原価）、準固定費、および製造原価総額の非線型原価予定の必要性を検討してみた。我々が特別注文引受可否（特別注文の指値—価格—は採算がとれるか否か）の分析計算を正確化しようとするれば、その前提として、少なくとも次の2つの点を明確化することが必要になるであろう。

第1に、我々は特別注文の状況を実態に即して具体化しなければならないであろう。我々の検討してきた具体例では特別注文の製品が現在生産している製品と同一であり、特別注文の受注は現行製品の増産にすぎないような比較的簡単な例であった。しかし、特別注文を状況に即して分析しようとするれば、特別注文の状況を実態に即してより具体化する必要がある。たとえば、我々が本稿の最初の部分で取り上げた1986年の調査報告書では、特別注文の状況を主として①量産品か個別受注品か（生産形態）、②特別注文が生産過程に及ぼす影響、③価格決定の推進力（競争など）、④業種ないし製品種類から分類し、特に生産形態から特別注文を2つのケースに大別し、また業種ないし製品種類から特別注文の価格決定の基礎に変動費を用いる状況を詳細に明らかにしており、それは次のとおりである。

まず、特別注文の状況は次のとおりである。

(1)第1のケース（量産品）

- ①顧客へ適応して、通常の営業以外に特別注文の引受を求められるケース
- ②特別注文は規模（数量）、配達方法、包装などで通常と異なる。
- ③特別注文は通常の生産過程に大きな変更を要しない。
- ④会社は通常、特別注文を生産に余裕のある期間に固定費への貢献額を獲得するために引受ける。

(2)第2のケース（受注品）

価格決定と原価の非線型性

- ①製品が顧客の仕様に合せた受注品であるケース。
- ②いずれのケースでも価格決定の推進力は通常、競争である。
- ③会社はときどき、注文を獲得するために、全部原価以外の尺度を価格決定の基礎にしている。
- ④諸会社の営業の幾つかはまったく特別注文に基づいていた。

次に、業種ないし製品種類による特別注文の価格決定の基礎に変動費を用いる状況は以下のとおりである。

(1)CE-1

- ①顧客の仕様に合せた石油精製設備のメーカーで、営業のすべてが特別注文である。
- ②すべての価格は変動費+変動費×乗数で決定されている。
- ③上記の乗数は販売量と受注残高に左右される。すなわち、販売量が低いときには乗数を引下げて仕事を得、生産能率と固定費への貢献額を高める。新規品目の注文では乗数を引上げ、新しい技術を利用する。
- ④新規デザインを導入するときはマークアップなしで、変動費を価格の基礎にしている。

(2)IC-2

- ①ワイヤーとケーブルの生産・販売会社。営業活動全体にとって顧客との関係が重要であるとき、およびキャパシティの利用水準を維持したいとき、特別注文の最低価格（price floor）を変動費と等しくする。
- ②全部原価以外の尺度を価格の基礎にしているが、変動費以下の価格はない。

(3)IC-3

- ①化学・自動車・航空宇宙・資本財の多角経営会社。
- ②ほとんどすべての製品が受注品であるため、本来的に特別注文に依存している。

- ③技術と品質で競争者よりすぐれているので、一般に全部原価＋マージンで価格を決定している。
- ④競争や販売量低下により、変動費を基礎にして価格を決定する。

(4)CG－1

- ①標準化された消費財と受注設備のメーカー。
- ②ときどき、他の標準化された品目の数量調整を要する特別注文をうける。
- ③特別注文品の原価は量産品より高くつき、見積価格は現金支出費用を回収する水準に決められる。

(5)CG－3

- ①2種の営業ラインからなり、いずれも特別注文をうける。勲章の絹被覆と捺染、記号、その他織物のデザインをビジネスとする。
- ②1つの営業ラインは小売店への販売をし、季節性がある。通常は全部原価＋利益マージンで価格を決め、競争により市場価格に従う。もう1つの営業ラインは販売促進品目について他会社と契約する。
- ③「変動費を回収し固定費への貢献額」を獲得できる特別注文のみ引受る。

第2に、我々は原価の態様を厳密に予定しなければならないであろう。本稿では変動費について右上りのカーブ、準固定費と製造原価総額についてS字型のカーブを示したが、過去のデータを変動費、準変動費、準固定費、および固定費に分類し、これを基礎にして各費目の未来原価を予定するとき、データ準備の面でも、数学モデル（原価関数）作成の面でも、正確性を要求するには、その前提として、1方では原価予定の技法を精緻化すると共に、他方では個々の企業における操業度の広い範囲における原価態様の経験を収集していくことが必要であろう。

(注)

- (1) Godvidarajan＝Anthony, How Firms Use Cost Data in Pricing Decisions,

価格決定と原価の非線型性

Management Accounting, July 1983, PP.30-34.

- (2) Bruegelmann=Haessly=Schiff=Wolfangel, The Use of Variable Costing in Pricing Decisions, NAA, 1986.
- (3) たとえば, 我が国の次の諸文献を参照。
 - ①津曲直躬著「管理会計論」国元書房, 昭和52年, 256-264頁。
 - ②小林健吾著「よくわかるダイレクト・コストのはなし」中央経済社, 昭和60年, 94-97頁。
- (4) Germain Boer, Direct Cost and Contribution Accounting, John Wiley & Sons, 1974, PP.230-235.
- (5) 番場嘉一郎著「新講原価計算」中央経済社, 昭和45年, 236-239頁。
- (6) R.P.Magee, Advanced Managerial Accounting, Harper & Row, 1986, PP.64-66.