

# 棚卸資産管理のポイント

渡邊公認会計士税理士事務所

## 棚卸資産管理のポイント

### 1. 棚卸資産管理と内部統制組織

棚卸資産の管理のポイントということになると、内部統制組織を確立し、正しく運用することにつけるわけではありますが、この「ポイント」という意味で管理に際しての「目標設定」という言葉に置き換えてみると、少なくとも次の5つの点が重要項目として考えられます。

- ① 棚卸資産に関する管理規程が整備されていること
- ② 現品の受払業務が管理規程に基づいて適正に管理されていること
- ③ 在庫の実存性・網羅性が帳簿棚卸・実地棚卸の両面から確実に保証されていること
- ④ 個々の棚卸資産について妥当な評価価額が付されていること
- ⑤ 適切な価額の損害保険が付されていること

### 2. 棚卸資産管理規程の整備

日本公認会計士協会の『監査マニュアル』では、「棚卸資産・売上原価・原価計算に関する内部統制質問書」において、棚卸資産に関する諸規程には、次の項目は含まれているかどうかの質問項目があります。

- ① 棚卸資産の区分・評価基準（内部損益の控除方法等を含む）及び棚卸方法並びに処理手続
- ② 会社所有の棚卸資産で、社内に保管されているものの取扱手続
- ③ 会社所有の棚卸資産で、営業倉庫・販売委託先・加工委託先等社外において保管されているものの取扱手続
- ④ 購入棚卸資産で、加工委託先・販売先・製造現場等に仕入先等から直接引き渡されるものの取扱手続
- ⑤ 販売受託品・加工受託品・売上済の預かり品等他社所有の棚卸資産で、会社が保管しているものの取扱手続
- ⑥ 輸送中の棚卸資産の取扱手続
- ⑦ 製造加工中の他直押し資産の取扱手続
- ⑧ 自家製造・生製品の完成検査手続

これらは、いうまでもなく、いずれも重要な項目ではありますが、すべてを管理規程としてとりあげずに、細部については取扱細則として別途設けることが実務的であると考えます。

次に、一般的にみて、管理規程と取扱細則と大別した場合、具体的にどのようなものが管理規程とされているか、その実例を取り上げて検討してみたいと思います。

〔規程例〕 甲会社規程集より

(棚卸資産)

第11条 本規程において棚卸資産とは製品、半製品、原材料、材料部品、貯蔵品をいう。

(保管責任者)

第12条 棚卸資産の受払保管担当課長はその直接の責に任ずる。

(棚卸管理)

第13条 前条の保管責任者は棚卸資産の受払を記録し、常にその在高を明瞭にしておかなければならない。

(変質損傷、過欠斤等の会計処理)

第14条 棚卸資産の変質、損傷、過欠斤等が発生した場合には第12条の保管責任者は遅滞なく経理責任者にその報告をしなければならない。

(受入価格)

第15条 棚卸資産の受入価格は次の通りとする。

1. 購入品は購入代価に購入直接比を加算した額。
2. 生産新は、原価計算基準に基づく製造原価、ただし、予定価格によることができる。
3. 再生品、回収品等は適正な評価額

(払出価格)

第16条 棚卸資産の払出価格は月間加重平均法による原価法をもって計算した価額による。

(振替価格)

第17条 会計単位間の棚卸資産の振替価格は次の通りとする。

1. 生産品は予定価格、ただし、特に定めたか価格によるものはこの限りでない。
2. その他は原則として前条に定める価格。

(実地棚卸)

第18条 棚卸資産は原則として毎月および毎期末実地棚卸を行うものとする。

- ② 災害等の突発事故により棚卸資産に重大なる変化が生じた場合は前項に拘らず直ちに実地棚卸を行わなければならない。
- ③ 経理責任者は前二項の棚卸により発見した変質、損傷、過欠等については経理部長の指示を受けなければならない。

この例示によれば、棚卸資産の範囲、保管責任者、管理方法、受払価格、実地棚卸、評価等について条文規程がなされています。これらはきわめて基本的な項目であり、看過することはできません。

また、この他に、返品処理、廃品・不要品の取扱い、基準在庫量、経済的回転率等にまで及んでいるものもありますし、所在場所別の管理規程などもよく見受けられます。しかし、それらはむしろ取扱細則として、フローチャートを貼付する形で作成される方が好ましいと考えられます。

### 3. 受払い業務の管理

#### (1) 物品の管理責任

棚卸資産は、物品の種類によりその管理者が異なることとなります。物品出納管理の責任者は通常は倉庫係であります。ところが、仕掛品については作業現場において、たとえば、その工程係が主管する方が現物の把握が容易であろうと思われ、原料、材料についても、現場の作業係が保管出納の任に当たるといった例がよく見受けられます。

しかし、原則的には、倉庫係にすべての管理責任をとらせる方が内部牽制の面から好ましいといえます。製品、半製品についても、営業部の倉庫係が保管を担当すべきであります。

物品の保管倉庫は、許可なくして出し入れできないようにしておかなければなりませんし、外部からの搬入や外部への搬出に当たりましては、必ずチェックが行われるように配慮されていなければなりません。

倉庫係として、何よりも留意しなければならないことは、整理、整頓です。

外部からの受入物品がすべて倉庫係を通して受入れられ、外部への出荷がすべて倉庫係を経由して行われることが大切であり、常に現物が把握できるように心掛けていなければならないでしょう。

物品の管理担当者は、管理台帳を備えて、自己の保管の物品ごとの口座に、その出納を記録し、残高が現品の実際残高に一致しているかどうか常にチェックしなければなりません。この作業は、以前膨大な事務作業をもたらしたのですが、最近では、コンピュータの高性能化と普及化による省力化が進んでいる所です。

### 保管品有高一覧表

平成 25 年 1 月 10 日 12:15 現在

東陽株式会社第一倉庫

コード	品名	数量	金額	摘要
00100	A 製品	1,000	1,200,000	売却予約済 預り品
00101	A 製品	150	180,000	
00600	F 製品	500	—	
60100	H 製品	15,000	150,000	

### 保管品受払表

品名 00101A 製品

日付	承認コード	単価	入	出	残高	金額
繰越		120			100	12,000
1 7	930107008	120		50	50	6,000
1 8	930108102	120	100		150	18,000
1 10		120			150	18,000

#### (2) 物品の受入れについて

受入れ物品には、外部からの購入品、自工場での生産品、他工場または他の営業所からの移管品、その他、たとえば出荷した物品の戻入れなど種々のものが考えられます。

購入品の受入れに際しては、まず荷姿のまま受入れ、検収作業において解荷し、その内容を検査した上で、入庫の手続をとることになります。すなわち、検収報告書を相手方に渡し、その副本とともに入庫報告書を作成して、購買、経理その他の箇所に報告することになります。—— ワンライティングの専用伝票や、コンピュータのオンラインによって省略されている例が多いようです。

購入品は検収という手続を経て、初めて購買の結了を意味するものであり、その点、特に慎重に行うことが求められています。検収に当たって特別の手続を必要とするものは、検査担当者に依頼して、物理的または、化学的な分析検査を行い、その結果を受けて検収手続を行うことになります。

このような場合には、入荷から検収までかなりの時間を必要とするので、通常は、入荷と同時に仮受入報告書を発行し、これをもって関係者に通知する方法がとられています。検収が比較的簡単なものであれば、荷姿によってまず仮入荷とし、それから解荷検査をして、正式検収とするケースもあります。また特殊な物品の場合には、検収に際して要求現に立会ってもらうこともあります。

購買担当者は、注文と掃除に副本を倉庫に回付して、あらかじめ受入れの準

備をさせることが好ましいでしょう。

管理担当者は、実務上の便宜からして、あらかじめ入庫品についての知識を十分に保っておく必要があります。検収に際して荷傷み品、不良品、品不足その他の事故が発見されたならば、その旨を購買担当者に報告し、返品・値引き等の交渉を少しでも早く、少しでも有利にすべきである。このような場合には通常、事故受入報告書が発行されます。

自社、すなわち自己の工場で生産された製品を営業倉庫で受入れるには、物品検査担当者から出来高報告書によって現品を受入れ、入庫することになります。この際に、個数や量目を実際に検査した上で受入報告書が発行することが肝要です。現場の報告、すなわち生産品の生産量と倉庫係の受入れとの間に誤差が生じた場合には、徹底してその原因を究明しなければなりません。

半製品の受入れについても、製品と大体同様に考えてよいが、現場倉庫に保管する中間製品については、その受払い手続をやや簡素化してもよいと思われます。

他工場や他の営業所からの物品の受入れて続きは、購買品と殆ど変わりません。また、原材料が現場から返還された場合も同様です。

### (3) 物品の払出しについて

原料、材料、貯蔵品を自社で使用するために払出す場合には、現場における生産担当の責任者の発行する出庫請求書に基づいて、その払い出しが行われなければなりません。大量生産を行う工場では、原材料について、出庫のつど出庫請求書を出さずに、一定の様式の帳簿に毎日の出庫高または消費高を計量の上記録しておき、1ヶ月分一括して出庫請求書（出庫伝票）としているところもあります。この方法は歩留り調査により、消費量の適否を判定するという本来の管理機能からみれば、決して好ましい方法とはいえません。

現場においては、消費した残りの資材は、すみやかに倉庫に受入れられるよう、現場責任者を指導しなければならないでしょう。出庫伝票に赤字記入することにより受入れをします。その際、倉庫係としては、現品が払出当時と同一の品質を保っているかどうかには注意し、不良または損傷のある場合には、屑物として引き取る必要があります。

現場に残材を残しておくことは、作業者にとってきわめて便利である。しかし、問題は、そのことによって生じる弊害を看過し易いことです。

すなわち、会社の資産を必要以上に寝かせることになり、管理の目的の外に物品を置くための無駄な使用、無駄な発注を誘発する結果となり、また、原価計算を不正確なものにしてしまう恐れがあります。

製品、半製品、副産物といった販売資産は、売却のために払出され、その払

出しに際しては、営業担当者からの出荷指図書がまず発行されます。営業部では、注文引受けと同時に、その請書の副本を製品倉庫に回付し、製品発送の準備を依頼します。指図を受けた倉庫係は製品を選別し、荷造をすませ、出荷指図書に基づいて、出荷すると共に、出荷報告書を作成し、発送先のほか営業部その他関係箇所にその副本を回付します——ワンライティング伝票、オンラインの活用については、前述と同様です。

通常、売上は出荷基準といって、出庫によって計上されるが一般的です。この場合には、貨物受取証、トラック配送の場合の相手先の倉庫からの受入通知等がありますが、これらは物品受領証と同様に相手先とのトラブルを未然に防止するもので重要な書類となります。

販売製品が返送されたときは、現品を検査して受入れるとともに、出荷報告書に赤記入して、関係箇所にその旨連絡する必要があります。

#### (4) 消費数量の計算について

棚卸資産の消費量の計算には次の三つの方法があります。

- ① 継続記録法
- ② 棚卸計算法
- ③ 逆計算法

それぞれについて、ここでは簡単に説明することにします。

まず、①の継続記録法であるが、これは、物品の種類ごとに受払簿を備え、入出庫のつどそれに数量（入庫数量、出庫数量および残の数量）を記入する方法です。この受払簿により、帳簿上の消費量と棚卸量を明らかにするものであり、これは実地に現物をチェックする棚卸、すなわち、実地棚卸に対して、帳簿棚卸ともいいます。

これにより、物品消費の数量と用途が明らかになるので、原価計算を実施する上でもきわめて重要なものとなります。帳簿棚卸数量と実地棚卸数量とを比較し、差異が発生していれば、差異原因を明らかにしなければなりません。この差異分析が物品管理や原価管理には、必要不可欠な業務となります。

次に②の棚卸計算法であるが、これは、一定時点の現品の実地棚卸をもとにして、一定期間の消費量を推定する方法です。たとえば、月初めの実地棚卸数量とその月の購入数量とを合計し、それから月末の実地棚卸数量を差し引くことにより、当月消費量を算定する。これを一事業年度通産して行う場合もあります。

この方法によれば、日常業務での手間を省くことはできますが、反面、倉庫管理も十分に行えない状態であり、受払いの誤差及び紛失、目減り等の現存が消費量の中に含まれてしまう結果となることに注意しなければなりません。

最後に③の逆計算法であるが、これは原材料の消費量を、製品の出来高から逆に推定計算しようとするものです。通常、①の継続記録法や②の棚卸計算と併用することにより、その信頼度を確認するために用いられています。しかし、時には化学工業（装置作業）の場合のように、これを単独に用いて原価計算を行っているところもあります。

「帳簿棚卸制度が確立され適正に運用されていること。また、定期的な実地棚卸が行われ、帳簿残高との差異原因が明らかにされていること。」はきわめて重要な事項であり、その意味では、①の継続記録法を採用することが現品管理の必須条件であるとさえ言えます。

#### 4. 現品の実在性と網羅性

棚卸資産はその特徴から、特に現品の実在性、網羅性および評価の妥当性については留意しなければなりません。

現品の実在性とは、帳簿により本来あるべきとされた物品が、実際に、規格・数量ともそのとおりにあるかどうかということであり、また、現品の網羅性とは、帳簿に記載されていないものが、実際現場に置いてあるようなことがないかどうかということです。また、評価の妥当性とは、現品の品質、陳腐化等によって評価減を要するものがないかどうかということです。

原材料、貯蔵品、製品等の保管管理はもとより倉庫担当者の任務です。しかし、時として、原材料や半製品は生産部門で、また、製品は営業部門で、というように、管理担当者の掌握できないところで保管されている場合があるので注意が必要です。

### 棚 札

(サンプル①)

棚 札						No. _____
品名		規格		記号		
月	日	入庫	出庫	残高		備考



保管場		棚番	
-----	--	----	--

(サンプル②)

棚 札						
品 名		棚番				
コード						
月 日	伝票 No.	入	出	残	備考	

現品の保管に際しては、必ず棚札をつけることを義務づけるべきでありましょう。棚札には、品名、規格、記号のほか、入出庫の日付、数量、それにそのつどの残高が記入され、現品を直ちに引き合わせることができますし、また、それによりすぐその場で物品の出納状況を知ることが可能となります。

継続記録法のところでもふれましたように、管理担当者は、在庫品について受払簿を作成しなければなりません。

受払簿は、数量のみの場合もありますが、本来は、金額の記載もなされるべきであります。金額を含んだ台帳は、製品元帳、原材料元帳などによれば、総勘定元帳の補助元帳となるものです。—— 事務量の膨大な入出庫管理においては、コンピュータの利用による単一データの複数利用を早期に実施することが、効率的であると思われます。

受払簿 (サンプル①)

品 名	規 格	部 類	棚 番	記 号	最 高	
					最 低	
月 日	伝票番号	摘 要	受入数量	払出数量	残 高	備 考

--	--	--	--	--	--	--	--

受払簿 (サンプル②)

品名	規格	部類	棚番	記号	最高		備考					
					最低							
月日	伝票番号	摘要	入庫			出庫			残高			備考
			量	@	金額	量	@	金額	量	@	金額	

数量のみの受払簿であれば、受払いのつど記入するのが原則ですが、補助簿たる受払簿の場合には、入出庫伝票を一括して月1回記帳する例もあります。しかし、その場合でも、少なくとも出庫についてはそのつど記入し、個々の払出しの状況が把握できるようにしておくことが望ましいといえます。

入庫伝票・出庫伝票を1ヶ月単位で集計し、その分類ごとに、その月の入庫合計・出庫合計をまとめ、それにより、入庫高・消費高および残高を支示する在庫品月報を作成します。

現品管理の面から、保管物品を分類するに際して、常時保管する物品と臨時に購入する物品とを区分しておくことは、何かと便利となります。臨時に購入する物品とは、臨時の購入請求が現場からあった場合にははじめて購入する物品であり、それは何時にても出庫できるように管理しておく必要があります。また、とくに特殊な品種・規格の場合には、余剰膠着品の発生原因となり易いものでありますから、十分に注意を払う必要があります。

常時保管する物品の場合でも、すでに営業担当者との打合せにより売却済のもの、または、すでに現場の要請があって引当済のものに関しては、出荷し易いように配慮するとともに、他に転用不能のものであるから、その後に発注を受けた場合に、残高からマイナスして応じられるよう管理しておく必要があります。このような場合、引当済のものを払出しとしてカウントしてしまい、残高に含めていない場合には、現物と不一致の状態で見られるケースがあります。これは財産管理上決して好ましいことではありません。

管理担当者は、個々の物品について、常に在高が適正な状態であるかどうか注目していなければなりません。余剰在庫は直ちに関係箇所にその実状を報告して、しかるべく販売計画や生産計画に反映させてもらわなければなりませんし、また不足在庫は、営業活動そのものの停滞をもたらすので、早めに購買請求を発しなければなりません。

適正在庫の設定は在庫管理の要件でもあります。購買から入庫までの予定日数、これに通常の1日当たりの出庫高、それを乗ずることにより最低の必要量を見込み、ある程度の安全率をみた上で個々に定めておくことが大切となります。

## 5. 実地棚卸

### (1) 実地棚卸の意義

通常の物品管理が十分に行われ、継続記録法により帳簿棚卸が正確に行われたとしても、なおかつそれを立証するために、また、それを補完するために実地棚卸は当然に実施しなければなりません。

棚卸とは言うまでもなく、1品1品正確に現品を調査し、その数量を確かめ、さらに、評価減の要否に必要な情報を得る作業です。このうち評価減の要否に必要な情報を得る作業は、評価の問題として普通は切り離し、数量調査が主として実地棚卸の目的とされている場合が多いといえます。しかし、現場担当者以外の人間が、現品を調査できる数少ない機会であり、数量調査と同時に、現品の質の面についても十分配慮しなければなりません。

実地棚卸は、一般に月末、半期末、期末といったように定期的に行われます。継続記録法を採用している場合には、循環棚卸といって、年度の途中において対象物品を限定して棚卸を行い、それを順繰りに進めることによって帳簿在高と実際在高とを照合させて行く方法もあります。また、やむを得ず決算期末の前後数日に行う場合もあります。このような場合には、そのずれの数日についての出入れにより棚卸高を加減する必要があります。

### (2) 実地棚卸の手順

実地棚卸においては、まず事前準備として整理整頓を行い、現品がカウントし易いようにしておくことも大切であります。

それから、棚卸計画、棚卸実施要領、棚卸マニュアルを作成しておき、人員の配置、作業の方法などを事前に徹底しておかなければなりません。

通常、帳簿棚卸によって得られた現品一覧表を作成し、これを保管場所に持参して調査する方法が採用されます。まず現品と棚札とを突合し、棚札とリストを照合して過不足を明らかにします。この場合注意しなければならないのは、

簿外物品の存在です。リストにないからといって現物がないとは限りません。また、物品の保管場所が数箇所になっている場合もあります。リスト上の物品だけを追うのではなく、常に現品の状況に注目していなければならない。そのためには、現品をあるがままで実地棚卸調査表を作成し、後日、帳簿棚卸による一覧表と突合する方法による方が合理的と思われる。

継続記録法を採用できない業種や、採用していても現品一覧表にて調査のできない業種もありますが、この場合には、棚卸票（タッグカードともいう）を使用する場合があります。

現品毎に棚卸票に記入してゆき、終了後集計を行い棚卸額を確定させる方法です。

この時、棚卸資産の網羅性を保証するために、現品に棚卸票一旦貼付しておき、すべてが棚卸されたことを確認した上で、棚卸票を回収します。また使用された棚卸票がすべて回収されたことの裏付けとして、書損じ棚卸票および未使用の棚卸票も回収し、配付枚数との一致が確認されなければなりません。

棚卸を実施する際には、現場の作業は中止することが望ましいといえます。現場の作業が続けられていると入・出荷、生産、または移動によって現品が重複して棚卸されたり、脱漏してしまう恐れがあるからです。

他から預かっている物品については、預り品台帳と照合しなければなりません。一方、他に預けている物品については、例えば、倉庫会社の保管証書、下請け業者の在庫証明などをとりよせて、受払台帳と突合します。そしてできれば、先方に行っていくいくつか抜き取りでいいから、現品の調査（質的な面も含めて）を行っておく必要があるでしょう。

棚卸の実施に当たっては、必ず立会人を置くことを忘れてはなりません。立会人は管理担当者ではなく、日常の作業から独立した第三者的立場の人が当たらなければなりません。実地棚卸を実施する組織も、日常管理を行い棚卸を行う棚卸実施組織と、これに立会、監査する立会実施組織は、その責任者から分離独立させておくべきです。—— 会計監査人は、会社の実地棚卸要領、棚卸立会要領などが、洩れなく棚卸できるシステムになっているか吟味し、そのとおり実施されているかを確認するだけです。

立会人は、通常現品に触れる機会も少なく、現品への深い知識も持っていないため、詳細な立会マニュアルを用意し、徹底しておき、立会の効率化と均質化を準備していなければなりません。

### **(3) 簿外物品と長期滞留品**

棚卸を行ってみると、帳簿記録にはない簿外物品が散見される場合があります。

これらの主なる原因は次のとおりです。

- ① 出庫伝票によりすでに出庫手続を完了しているが、作業現場の都合で未だ引渡しの済まない物品
- ② 回収した物品で、戻入れしないで、廃品や不用品として処理している物品
- ③ 納入された物品ではあるが、購買部門の都合で購買手続が未だとられていないため、帳簿記録にはのっていない物品

これらの簿外物品の存在は、管理規程をはずれた所の状況を明瞭に示しているものです。管理規程の盲点を教えてくれるだけに、むやみに簿外物品の存在を忌避せず、これを認め、原因追求を行い管理できるよう規程を改訂していく必要があります。

通常、受払簿等では在庫品の年齢調べを行うことは困難です。実地棚卸の場合では、少なくとも外観からその年齢、入出庫状況がかなり把握することができます。例えば荷札、検収報告書控等で購入または生産した年月日が分かります。現品が汚れ、ほこりにつつまれていたならば、長期間滞留した物品であることが推定できます。

棚卸資産は時の経過とともにその資産価値を減失していく傾向の強い資産であり、長期滞留品は、必ずその資産価値の評価を検討することになりますので、現場での状況把握は——管理担当者とは視点の異なった会計担当者としての——絶対必要なことでしょう。

荷傷み、外形の不良の物品についても同様のことがいえます。

#### (4) 外部棚卸代行会社への棚卸委託

コンビニエンスストアやスーパーマーケットなど流通業をはじめ、最近では部品メーカーにまで棚卸代行専門会社に実地棚卸を委託する会社が増えてきた傾向があります。棚卸作業の迅速さと自社で行うより——機会費用も含めて——はるかに安いコストがこの傾向を強めているようです。

棚卸代行会社の作業員は、カウントすることに徹し、専用計算機やシール等のツールを使ってマニュアル的に作業を進めていきます。

このような専門会社への棚卸の委託は、利用のメリットも大きく、今後とも増え続けてゆくことが予想されます。しかし、彼らは「カウント」のエキスパートであって、その会社の「実地棚卸」のエキスパートではありません。すなわち、「実地棚卸」とは、これまで述べてきたように、数量をカウントすることが中心ではありますが、さらに物品、補完状況、これらを通して管理状況に対する判断という要素が付加されたものです。この判断、判断するための情報は、彼らに要求できないものです。

また、彼らは指示された棚卸の範囲しかカウントしませんし、できません。別途保管場所の部品については関知しません。同様に表示された金額でしか、カウントしないわけです。いちいちの判断は要求されていません。

したがって委託する場合には、これらの限界をよく認識したうえで、限定した部分で活用すべきと思われます。特に決算期末の棚卸においてはその重要性を鑑み、十分留意する必要があります。

たとえば、スーパーマーケットを例にとれば、

- ① 営業の停止した時間帯に実施する。
- ② 売り場での損傷品等は事前にバックヤードの方へ移管しておく。
- ③ 棚卸実施中には、売場とバックヤード間の商品の移動は行わない。

などの条件のもと委託すべきでしょう。また、初めて委託する場合は、サンプル的に同時に会社側棚卸も実施し、誤差率を確かめ相手会社の信頼性を確認しておくことも重要です。

## 6. 評価の妥当性

棚卸資産の管理を考える場合、数量の管理と同様に大切なのが価額の管理です。個々の購入数量について、それに付されている価額が妥当であるかどうか、払い出しされた価額と残量に付された価額との関係はどうか、これは原価計算との関連においても無視しえないものです。さらに、期末の現品の実地棚卸の際に、適正な評価が付されているかどうか、十分にその現物の質的側面にまで配慮が行き届いているかどうか、といった点を重視していなければ、いかに現物の数量が正しく把握されていても、棚卸資産の管理が十分であるとは言えないことになります。

### (1) 受入価額について

棚卸資産の受入価額は購入品（購入資産）と自社製品（生産資産）とはその性格上当然に異なります。

購入品は、買入代価に関税その他の直接付帯費を加算したものをもって購入価額とするのが原則です。しかしながら、引取費用のようなものは、運送業者の請求が遅れて物品入庫の際には判明していないのが普通であり、予定価額を用い、実際価額との差額は購入価格差異としてとらえておく方法がとられています。

自社製造品については、製造原価が計算され、それによって受入価値価額が付せられます。原価計算担当者の報告に基づいて月間受入数量に一括して単価が付されることもあります。工場間の受渡しに際し、内部振替価格を用いている場合には、内部利益が生ずることもあるので、期末の評価の際にこれを取り

除く作業を行う必要があります。

なお、購入間接費や保管費用については、特に重要性がない限り、購入原価に含めなくてもさしつかえないでしょう。

## (2) 払出価額について

棚卸資産の払出価額は原則として実際原価によります。しかし、予算価格を用いて計算し、原価差額の調整計算を行うことが通常です。

ところで、その原価ですが、異なる価格をもって同種物品が購入されている場合には、いかなる価格を払出価格として用いるべきかが問題となります。

原価の算定方法には数種ある。いずれを採用するかは会社の任意であるが、同一方法を継続して適用することが要請される。

- ① 先入先出法 (FIFO) —— 購入日付の早いものを先に消費したものと  
して計算する方法です。実際においても、購入物品のうち、日付の早  
いものから消費していくことが在庫管理の面で重要です。古い原価が  
残らないのが特色となります。
- ② 後入先出法 (LIFO) —— これは、最近の購入価額を払出価額とする  
方法で、新しい価額が売価と対応しうるところに特色がありますが、  
時価が低下している場合は、棚卸資産評価額が時価に比し、過大にな  
るといふ難点があります。
- ③ 総平均法 —— 一定期間の総受入額を総数量で除して、総平均単価を  
求め、それを払出価額とする方法です。一定期間を一括して実際原価  
に置き換えるには大変便利な方法でもあります。  
一定期間を月次、年次等定めればよいが、ものによっては大きく総  
平均単価が異なることがあります。
- ④ 移動平均法 —— 継続記録法を採用している場合、受入れのつど、平  
均単価を求め、払出価額を算定することができます。個々の庫出伝票  
について金額計算が行われているときに適していると言えましょう。
- ⑤ 個別法 —— 特性が個別に把握できる場合、個別に原価を算定する方  
法です。

実地棚卸に基づいて価額を決定するに際しては、荷傷み、破損等外形不良はもとより、すでに用途を失ってしまった特殊品や流行遅れ、仕様変更等については、評価上問題とすべきで事項です。原価以上で販売することが困難なものは、評価を落すべきでしょう。ただ、評価の問題は非常に恣意性の介入し易い性質のものですから、あらかじめ基準を設け、できるだけ客観性のある基準により每期継続的に適用すべきと思われます。

その意味でも稟議・決裁といった承認制度の確立が要請される所です。