



慶應義塾大学ビジネス・スクール

棚卸資産の計算

5

1 棚卸資産の数量計算

会計では、在庫品のことを棚卸資産(inventory)と呼ぶ。棚卸は、在庫品の数を数えたり、その原価や売価を記録する作業のことである。したがって、棚卸資産というのは、棚卸によって有高が確定する資産であるといつてもよい。

棚卸資産のなかには、販売する目的で保有するものと、営業活動において消費する目的で保有するものがある。いずれの場合も、決算にあたって、払出原価(売上原価または消費原価)を計算する必要が出てくる。

棚卸資産の払出原価は次のように計算される。

$$\text{払出原価} = \text{払出単価} \times \text{払出数量}$$

15

もちろん、払出単価が異なるごとに、その払出単価とその単価での払出数量を掛け合わせ、そうした金額を足しあわせる必要がある。

棚卸資産の数量計算の方法には、(1) 繼続記録法と(2) 実地棚卸法がある。

20

1.1 繼続記録法

継続記録法とは、棚卸資産の種類ごとに、受扱数量を記録する方法である。受扱数量だけでなく、受取金額も記録することもある。

もし、棚卸資産の受払いが完璧に記録できていれば、継続記録法を使うことで、実際に棚卸しをしなくとも、棚卸資産の有高を確定することができる。これを帳簿棚卸ということがある。

本ケースは、慶應義塾大学ビジネス・スクール准教授太田康広が複式簿記の演習問題として作成した。ケース中の企業は架空のものである。

本ケースは慶應義塾大学ビジネス・スクールが出版するものであり、複製等についての問い合わせ先は慶應義塾大学ビジネス・スクール(〒223-8526 神奈川県横浜市港北区日吉4丁目1番1号、電話045-564-2444、e-mail: case@kbs.keio.ac.jp)。また、注文は<http://www.kbs.keio.ac.jp/>へ。慶應義塾大学ビジネス・スクールの許可を得ずに、いかなる部分の複製、検索システムへの取り込み、スプレッドシートでの利用、またいかなる方法(電子的、機械的、写真複写、録音・録画、その他種類を問わない)による伝送も、これを禁ずる。

Copyright© 太田康広 (2009年1月作成)

継続記録法は、記録の手間がかかるものの、一定期間の受払いを直接的に把握することができるという利点がある。さらに、次に述べる実地棚卸法を併用することによって、帳簿数量と実地棚卸数量を比較すれば、棚卸資産が記録されていない理由によって増減した事実を把握することができる。

実地棚卸法において、払出数量は、次のように計算される。

$$\text{払出数量} = \text{期首数量} + \text{受入数量} - \text{期末数量} \quad (1)$$

これは、次の概念図によって表わされる関係を利用したものである。

図 1 払出数量の計算：概念図



このように、実地棚卸法は、期首数量と受入数量の合計から、実地棚卸によって確定する期末数量を控除することによって、当期の払出数量を決定する。一定期間ごとに実地棚卸をすれば、30 払出数量が計算できるので、比較的事務コストが安くすむ方法であるといえる。しかし、実地棚卸法では、売上や消費などの正当な理由によって在庫が減少し分と盜難や荷役時の取りこぼしなどによる減少分とを区別できない。したがって、比較的重要度の低い消耗品等に対して利用する

のが適切であろう。重要度の高い棚卸資産に対しては、継続記録法を基本としながら、期末に実地棚卸をすることによって、妥当な理由以外の棚卸減耗分を捕捉するのが適切である。

2 棚卸資産の単価計算

5

棚卸資産の払出原価は、払出単価と払出数量を掛けたものである。払出原価は、基本的に取得原価（買ったときの値段）にもとづいて計算される。

棚卸資産と払出単価の結びつきがもっとも強いのは、個別法である。

2.1 個別法

10

個別法(specific cost method)とは、棚卸資産を取得したとき、1つ1つの個体について、個別の取得原価を分けて記録しておいて、その個体が払い出されたときに、その個体の取得原価をもちいて払出単価を計算する方法である。この方法では、個別の棚卸資産と個別の払出単価が一対一対応する。ある意味で、もっとも正確な払出単価計算の方法である。

この方法は、1つ1つが高価で、個々の単価の差が大きいような棚卸資産に適用される。たとえば、貴金属製品・宝石・絵画・中古車などがその例である。

15

他方、大量に仕入れる棚卸資産で、規格に応じて価格が決定されているようなものに対して個別法を適用すると、意図的に取得単価が安い製品を払い出すことで、利益を押し上げができるなど、利益操作の余地がある。しかし、利益操作の余地を封じるために、個別法の使用を禁止する必要はありません。実際に、そのような棚卸資産に個別法を適用するのは現実的ではないからである。

20

2.2 棚卸資産の受払いについての仮定にもとづいた単価計算法

25

個別法は、個々の棚卸資産の取得原価を払出単価とする方法である。もし、個別法を採用しないとすれば、棚卸資産の受払いについて、何らかの仮定をおいて、単価計算するほかない。

実際の棚卸資産の流れは、個々の個体が識別できる棚卸資産とそうでない棚卸資産とで異なるであろう。まず、個々の個体が識別できる場合には、おそらく、先に受け入れた個体が先に出て行くことが多いと考えられる。他方、ガソリンなどの液体のように、貯蔵時に混じり合ってしまうものであれば、おおよそ平均的に払い出されるとよい。

30

しかし、単価計算のもとになる受払いの仮定が、実際の棚卸資産の受払いの状況と一致している必要はないことになっている。一定の仮定にもとづいて、継続的に払出単価を決定していくべき。それどころか、実際の棚卸資産の流れと逆行するような後入れ先出しという仮定も許され

sample

sample

sample

sample

sample

ている。

通常、使われる棚卸資産の受払いについての仮定は、

1. 受け入れた棚卸資産が平均的に払い出されるという仮定（平均法）
2. 先に受け入れた棚卸資産が先に払い出されるという仮定（先入先出法）
3. 後に受け入れた棚卸資産が先に払い出されるという仮定（後入先出法）

の3つである。さらに、払出手数が、期別に一括して行なわれるのか（期別一括法）、受払いの都度、計算されるのか（その都度法）というちがいもある。なお、先入先出法については、期別に一括して払出手数計算をしても、その都度払出手数計算をしても結果は変わらない。つまり、期別一括法とその都度法のちがいが問題になるのは、平均法と後入先出法だけである。

10

2.3 平均法

平均法(avarage method)とは、前期から繰り越された棚卸資産と当期に仕入れた棚卸資産の単価を数量で加重平均して計算した平均単価をもって、払出手数とする方法である。平均法の期別一括法を総平均法といい、平均法のその都度法を移動平均法という。

15

2.3.1 総平均法

総平均法(weighted average method)とは、期中に棚卸資産を払い出すときは払出手数のみを記録し、期末に、前期繰越高と当期仕入高の合計を前期繰越数量と当期仕入数量の合計で割って平均単価を計算し、この平均単価を払出手数とする方法である。この方法では、期中の払出手数は一定である。しかし、単価計算を行なうまで、払出手数がわからないという欠点がある。

20

2.3.2 移動平均法

移動平均法(moving average method)とは、棚卸資産の受払いの都度、現在の棚卸資産有高を現在の保有数量で割って平均単価を計算し、この平均単価を払出手数とする方法である。払出手数は、受払いの都度、変化することになるが、つねに払出手数が明らかになるという利点がある。ただし、総平均法よりも、計算の手間がかかる。

2.4 先入先出法

先入先出法(first-in, first-out method: FIFO)とは、先に受け入れた棚卸資産が先に払い出されると仮定して払出手数を計算する方法である。これは、実際のモノの流れに近い仮定である。また、この方法においては、期別一括法とその都度法で払出手数にちがいが生じない。

先に受け入れたものが先に出て行くと仮定しているので、比較的古い単価が払い出されて売上

sample

sample

sample

sample

sample

原価を構成し、比較的新しい単価が貸借対照表上の棚卸資産を構成することになる。棚卸資産の貸借対照表価額が時価に近い数字になるのに対し、棚卸資産の評価益が利益として実現していく。

2.5 後入先出法

後入先出法(last-in, first-out method: LIFO)とは、後に受け入れた棚卸資産が先に払い出されると仮定して払出単価を計算する方法である。これは、実際のモノの流れとは逆行する仮定である。この方法においては、期別一括法とその都度法で払出単価にちがいが生じる。

後に受け入れたものが先に出て行くと仮定しているので、比較的新しい単価が払い出されて売上原価を構成し、比較的古い単価が貸借対照表上の棚卸資産を構成することになる。損益計算書の売上原価が時価に近い金額で計算されるのに対し、貸借対照表の棚卸資産価額は、時価から大きく乖離することになる。したがって、「後入先出法は、意味のある損益計算書と意味のない貸借対照表を作る」と評される。損益計算のため、貸借対照表を犠牲にする方法であるといえる。

しかし、後入先出法は、実際のモノの流れにそぐわない人工的な単価計算法であるため、近年、諸外国では、後入先出法を禁止する方向へ進みつつある。

2.6 期別一括後入先出法

期別一括後入先出法は、期中に棚卸資産を払い出すときは払出数量のみを記録し、期末に、最近受け入れたものから払出数量に等しい分だけ払い出されたと仮定して単価計算を行なう後入先出法である。払出単価を期別一括計算するので、単価計算を行なうまで、払出単価はわからない。

後入先出法は、時価に近い単価を払出単価とし、時価に近い収益に時価に近い費用を対応させようとするものである。次に説明するその都度後入先出法と比較すると、期別一括後入先出法のほうが、期首棚卸高を構成する古い単価が実際に払い出される可能性が低い。したがって、期別一括後入先出法のほうが、後入先出法の目的にかなった方法であるといえる。

2.7 その都度後入先出法

その都度後入先出法は、棚卸資産の払出しの都度、払出しの直近に受け入れたものから順番に払出数量に等しい分だけ払い出されたと仮定して単価計算を行なう後入先出法である。その都度、払出単価を計算するので、つねに払出単価は明らかになるが、計算に手間がかかる。

その都度後入先出法によると、期中の最低の在庫水準を超える在庫すべてに対して、当期の新しい単価が付くことになるので、期別一括法に比べると、期首棚卸高を構成する古い単価が払い出される可能性が高い。これは、時価に近い単価を払出単価とし、時価に近い収益に時価に近い費用を対応させようとする後入先出法の趣旨にかなう方法であるとはいえない。

5

10

15

20

25

30

練習問題

次の商品有高帳にもとづいて、総平均法、移動平均法、先入先出法、期別一括後入先出法、その都度後入先出法によって、売上原価を計算しなさい。

5

図 2 商品有高帳

日付	受入数量（個）	受入単価（円）	払出数量（個）
4/1	300	8,000	—
6/21	200	9,000	—
9/15	—	—	400
12/4	300	13,000	—
2/26	—	—	200

総平均法 _____ 円

20 移動平均法 _____ 円

先入先出法 _____ 円

25 期別一括後入先出法 _____ 円

その都度後入先出法 _____ 円

30

sample

sample

sample

sample

sam

不許複製

慶應義塾大学ビジネス・スクール

三美印刷 2009.1 P150