

- Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen:
  - Varaston muutos
  - Varaston arvostaminen
  - Varaston käyttöjärjestys
- Hankintameno:
  - Välittömät ja välilliset menot
  - Hankintamenon määrittäminen

# KIRJANPITO 22C00100

**Luento 3a: Menojen jaksottaminen:  
Vaihtuvat vastaavat; varaston  
muutos ja varaston arvostaminen**

# TILIKAUDEN TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

- Tuottojen ja kulujen jaksottaminen (KPL 5:1 § ):
  - Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan
  - Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin menetykset
  - Muut menot saadaan aktivoida KPL:n mukaan.

# MENOJEN JAKSOTTAMINEN

- Kuinka menot jaksotetaan kuluiksi eri tilikausille?
  - Meno jaksotetaan kuluksi sille tilikaudelle kuin sitä vastaavat tulo syntyy
  - Jos menosta vielä odotetaan sitä vastaavaa tuloa, ei kirjata kuluksi vaan merkitään aktiivaksi
  - Meno tulon kohdalle –periaate (*meno tulo -teoria*).



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# MENOJEN JAKSOTTAMINEN

- Tilikauden kuluja ovat ne menot, joista ei enää odoteta saatavan niitä vastaavia tuloja.
- Aktivoitavia menoja ovat menot, joista vielä odotetaan tuloja:
  - Hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa usean tilikauden aikana, eli pysyvien vastaavien aineelliset ja aineettomat hyödykkeet sekä sijoitukset
  - Varastossa käyttämättä tai myymättä olevat hyödykkeet, eli vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuus.



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# MENOJEN JAKSOTTAMINEN

- Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat (KPL 4:3§):
  - Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella
  - Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (*käyttöomaisuus*)
  - Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia (*vaihto- ja rahoitusomaisuus*).



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

TASE pp.kk.vv

VASTAAVAA (rahojen käyttö)

VASTATTAVAA (rahojen lähde)

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet

Sijoitukset

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

OMA PÄÄOMA

Osake- tms. pääoma

Arvonkorotusrahasto

Käyvän arvon rahasto

Uudelleenarvostusrahasto

Muut rahastot

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

Tilikauden voitto (tappio)

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

PAKOLLISET VARAUKSET

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen

Lyhytaikainen

= =

# VAIHTO-OMAISUUS

- Vaihto-omaisuutta ovat hyödykkeet, jotka on tarkoitettu (KPL 4:4.2§ ):
  - Sellaisinaan tai jalostettuina
  - Luovutettaviksi tai kulutettaviksi.
- Vaihto-omaisuus:
  - Käydään kauppaa liiketoiminnan muodossa
  - Liittyy ennen myyntiä valmistusprosessiin tai
  - Myydään sellaisenaan
  - Saadut vastikkeet merkitään liikevaihtoon
  - Hankintahinta merkitään tilikauden ostoisiin.



# VAIHTO-OMAISUUS (EVL)

- Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa (EVL 10§ ):
  - Sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut:
    - Kauppatavarat
    - Raaka-aineet
    - Puolivalmisteet ja muut hyödykkeet
  - Elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut:
    - Poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet.

# VAIHTO-OMAISUUDEN HANKINTA- MENON JAKSOTTAMINEN

- Hankintamenon jaksottaminen (KPL 5:6.1 § ):
  - Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan:
    - Taseen vaihto-omaisuus
    - Loppuvarasto.

# VARASTO

- Tilikauden päättyessä jäljellä oleva vaihto-omaisuus selvitetään inventoimalla varasto.
- Inventaari = Varastossa tilinpäätöshetkellä olevat hyödykkeet ja niiden hankintahinnat.
- Vaihto-omaisuusmenojen aktiivaosa, loppuosa menoista kuluu.
- Vaihto-omaisuuden tase-erittely (KPA 5:1 § ).
- Tilikauden loppuvarasto = Seuraavan tilikauden alkuvarasto.

# TILIKAUDEN KULUT

- Kuluksi merkitään tilikauden ostot korjattuna varaston muutoksella:

Ostot tilikauden aikana

+/- Varaston muutos tilikauden aikana

= Tilikauden kulut

- Varaston muutos = Alkuvarasto – Loppuvarasto.

# VARASTON MUUTOS

- Kulut ja varaston muutos tilikauden aikana:
  1. Ei alku- eikä loppuvarastoja:  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot}$$
  2. Loppuvarasto, ei alkuvarastoa:  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot} - \text{Loppuvarasto}$$
  3. Alkuvarasto, ei loppuvarastoa:  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot} + \text{Alkuvarasto}$$
  4. Alku- ja loppuvarasto:  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot} + \text{Alkuvarasto} - \text{Loppuvarasto}$$
  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot} + (\text{Alkuvarasto} - \text{Loppuvarasto})$$
  
$$\text{Kulut} = \text{Ostot} +/\text{- Varaston muutos}$$

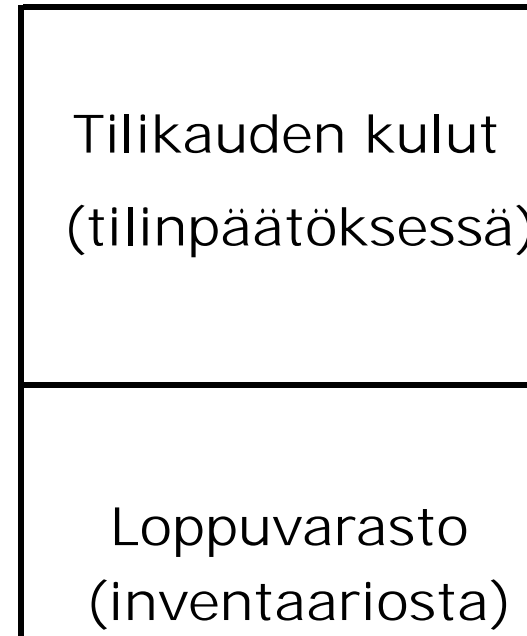
# VARASTON MUUTOS

Tilikaudella



=

Tilinpäätöksessä



# VARASTON MUUTOS

## Esimerkki (vrt. L&K s. 29-31):

- Tilikauden alussa varastossa oli hyödykkeitä 12 kpl a' 25 euroa, yhteensä 300 euroa.
- Tilikauden aikana ostettiin hyödykkeitä myytäväksi 100 kpl a' 25 euroa, yhteensä 2500 euroa.
- Tilikauden aikana myytiin hyödykkeitä 90 kpl a' 40 euroa, yhteensä 3600 euroa.
- Tilikauden lopussa varastossa oli hyödykkeitä jäljellä 22 kpl a' 25 euroa, yhteensä 550 euroa.



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

Ostot		Varasto		Varastojen muutos	
[2500]		[300]			
	2500	250		250	250
			550	250	
Myynnit		Tulostili		Tasetili	
3600					
	[3600]	2500	3600	550	
			250		

Tuloslaskelmassa:

LIIKEVAIHTO		3600
Materiaalit ja palvelut		
Ostot tilikauden aikana	2500	
Varaston muutos	-250	-2250
		1350



	Ostot		
Alkuvarasto	[300]		
Tilikauden ostot	2500		
Myytavissä / käytettävissä tilikauden aikana	2800	550	Aktiiva taseeseen
		2250	Kulu tuloslaskelmaan



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# VAIHTO-OMAISUUS

- **VAIHTO-OMAISUUS (KPA 1:6§):**  
**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

## **Vaihto-omaisuus**

Aineet ja tarvikkeet	0,00
Keskeneräiset tuotteet	0,00
Valmiit tuotteet / Tavarat	0,00
Muu vaihto-omaisuus	0,00
Ennakkomaksut	0,00 0,00



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# VARASTON MUUTOS

- VARASTON MUUTOS (KPA 1:1§):

<b>LIKEVAIHTO</b>		0,00
<b>Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)</b>		+/- 0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00
Materiaalit ja palvelut		
<b>Aineet, tarvikkeet ja tavarat</b>		
<b>Ostot tilikauden aikana</b>	0,00	
<b>Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)</b>	-/+0,00	
Ulkopuoliset palvelut	0,00	-0,00

# VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

- Miten tilikauden päättyessä jäljellä oleva varasto tulisi arvostaa?:
  - Loppuvarasto = määrä \* hinta
- Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. (KPL 5:6.1 § )

# VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

- Tilinpäätöksessä vaihto-omaisuus arvostetaan alimpaan (tilinpäätöspäivän) arvoista:
  - Alkuperäinen hankintameno
  - Todennäköinen hankintameno
  - Todennäköinen luovutushinta.
- Alin arvo, varovaisuus:
  - => alin hinta
  - => pienin aktiiva
  - => suurin kulu
  - => varovaisin tulos

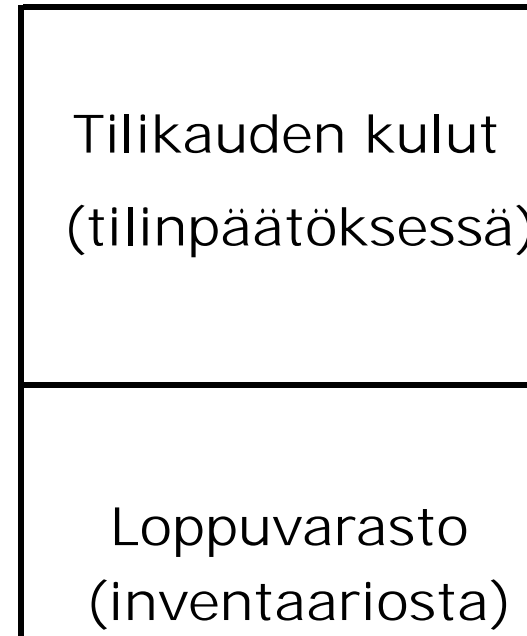
# VARASTON MUUTOS

Tilikaudella



=

Tilinpäätöksessä



# VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

- Viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheet-  
tomaksi osoittautunut kulukirjaus on oikaistava. (KPL  
5:16§ )

# VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

## Esimerkki (vrt. L&K s. 99):

Yrityksellä on varastossaan kolme hyödykettä A, B ja C.  
Tilinpäätöspäivän arvot ovat:

	A	B	C
Hankintameno	<b>1000</b>	2000	3000
Jälleenhankintameno	1100	<b>1000</b>	1000
Tod.näk. myyntihinta	1800	1200	<b>800</b>



# VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

Esimerkki jatkuu:

Varaston arvo alimman arvon periaatteen mukaan:

A	1000	(hankintameno)
B	1000	(jälleenhankintameno)
C	800	<u>(todennäköinen myyntihinta)</u>
Yht.	2800	

# VAIHTO-OMAISUUDEN KÄYTTÖJÄRJESTYS

- Mitkä hyödykkeet ovat tilikauden päättyessä varastossa?
  - Mistä hankinta- tai valmistuserästä loppuvarasto muodostuu?
  - Missä järjestyksessä tilikauden aikana hankitut hyödykkeet on käytetty?

# VAIHTO-OMAISUUDEN KÄYTTÖJÄRJESTYS (KPL 4:5.4§)

- Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään:
  - Olettaen, että:
    - Hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä, kuin ne on hankittu (*FIFO*) tai
    - Luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen (*LIFO*)
  - Hankintamenoksi saadaan merkitä myös:
    - Toteutuneiden hankintamenojen hankintamäärillä painotettu keskiarvo tai
    - Muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitotavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.

# VAIHTO-OMAISUUDEN KÄYTTÖJÄRJESTYS

- EVL 14§ :Verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno suuruus määritetään:
  - ellei vero-velvollinen muuta näytä,
  - olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä, missä ne on hankittu (*FIFO*).

# VAIHTO-OMAISUUDEN KÄYTTÖJÄRJESTYS

## Esimerkki:

Yritys on hankkinut kolme vaihto-omaisuus-  
hyödykettä hankintahinnaltaan 1, 2 ja 3, joista  
tilinpäätöshetkellä varastossa on jäljellä kaksi.

- FIFO:  $3 + 2 = 5$
- LIFO:  $1 + 2 = 3$
- Keskihinta:  $2 * (1 + 2 + 3) / 3 = 4$

# ARVOSTAMINEN SAMAAN ARVOON

- Vaihto-omaisuuden aineisiin tai tarvikkeisiin kuuluvat hyödykkeet saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen, jos (KPL 5:6.3§ ):
  - Samanlaisia
  - Hankintamenoiltaan vähäisiä
  - Hankitaan jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä.

# TÄRKEÄÄ

- Vaihto-omaisuus
  - Varaston muutos
  - Varaston arvostaminen
  - Varaston käyttöjärjestys

# TEHTÄVÄT 4

- Tehtävä 10:
  - *Varaston muutoksen kirjaaminen.*
  - Kirjaa tili-ristikoille varaston muutos ja loppuvaraston arvo.
- Tehtävä 11:
  - *Varaston muutoksen kirjaaminen.*
  - Kirjaa tili-ristikoille varaston muutos ja loppuvaraston arvo.



# TEHTÄVÄT 4

- Tehtävä 13:
  - *Varaston arvon määrittäminen*
  - Laske loppuvaraston arvo, tee varaston muutoskirjaus vientilausekkeena ja esitä, miten varaston muutos ja loppuvaraston arvo merkitään tuloslaskelmaan (KPL 1:1 § ) ja taseeseen (KPA 1:6 § ).

# TEHTÄVÄT 4

- Tehtävä 14:
  - *Varaston arvon määrittäminen*
  - Laske loppuvaraston arvo ja esitä tili-ristikoin tilikauden ostot ja varaston muutos sekä tulos- ja tasetili, kun hankintameno määritetään
    - a. FIFO - menetelmällä,
    - b. LIFO - menetelmällä ja
    - c. Keskihintamenetelmällä.

# TEHTÄVÄT 4

- Tehtävä 15:
  - *Varaston arvon määrittäminen*
  - Laske FIFO-menetelmällä ostokulu ja loppuvaraston arvo kohtien a.- c. oletusten mukaan.