**מפגש הנחייה 5 – יסודות החשבונאות הפיננסית והניהולית, סמסטר 2025ב**

**קובץ הפתרון מופיע בגיליון Excel נפרד ממערך שיעור זה**

Table of Contents

[רקע כללי – חשבונאות ניהולית ותפקידה 2](#_Toc198827981)

[רקע כללי – נושאי המפגש: העמסת עלויות עקיפות ומחלקות שירות 2](#_Toc198827982)

[שאלה 1 – העמסת עלויות עקיפות 4](#_Toc198827983)

[שאלה 2 – מחלקות שירות 5](#_Toc198827984)

# **רקע כללי – חשבונאות ניהולית ותפקידה**

* בעוד שחשבונאות פיננסית (המחצית הראשונה של הקורס), ככלל, מספקת מידע כספי שימושי לצרכים של קבלת החלטות כלכליות על ידי ״**משתמשים חיצוניים**״ כגון משקיעים, מלווים, בעלי מניות וכיוצא בזה – שאינם עוסקים בניהול השוטף של החברה.
* החשבונאות הניהולית מספקת כלים מיקרו-ארגוניים ברמת תחשיבים כספיים שמסייעים לרמת הניהול השוטף והמחלקות הספציפיות כבסיס לקבלת החלטות.
* בהתאם, החשבונאות הניהולית **איננה** אגרגטיבית: לא מציגה את נתוני הסך הכל, אלא עוסקת במקרים רבים בפעילויות נפרדות. בשונה מהחשבונאות הפיננסית, החשבונאות הניהולית **לא** תספק מידע על סך הנכסים, סך ההתחייבויות, סך ההון העצמי, סך תזרימי המזומנים מהמקורות השונים – אלא תחקור ותנבור לעומק בתהליכי ייצור שונים, באופן הפקת המוצרים, ובמבנה העלויות הרלוונטי בייצור מוצרים אלו, מתוך מטרה לתמוך בהחלטות ניהוליות ספציפיות המתייחסות אליהן – חישובי עלות מוצרים, קבלת החלטות לגבי מחירי מכירה, בקרת עלויות ותהליכים וכיו״ב.
* בקורס זה, עיקר המשקל לסוגיית החשבונאות הניהולית ייגע בעולם התמחיר – אופן חישוב עלות של מוצרים ושירותים ספציפיים, בסביבות ייצור שונות: סביבות ייצור שכוללות בין היתר עלויות שצריך למצוא דרך יצירתית לשייכן למוצרים ושירותים (עלויות עקיפות), עלויות שמשרתות מגוון רחב של מוצרים או שירותים, עלויות של מחלקות תומכות ייצור ועוד.
* נתחיל בדיון הבסיסי ביותר בעולם התמחיר וחישוב עלויות מוצרים – העמסת עלויות עקיפות. לאחר מכן, נעבור לסוגיה נגזרת מכך – עלויות של מחלקות שירות כעלות עקיפה.

# **רקע כללי – נושאי המפגש: העמסת עלויות עקיפות ומחלקות שירות**

* העמסת עלויות עקיפות: נושא מרכזי במפגש זה. עלות עקיפה היא כל עלות שאיננה ישירה; עלות ישירה היא עלות שניתן / קל / סביר / מועיל לשייך באופן ישיר וספציפי למוצרים ולשירותים.
* בעולם ה״ישן״ היה קל מאד להצביע עליהן. עלויות עבודה שנוצרות למשל לפי היקף ייצור, עלויות חומרי גלם ועלויות מקבילות נוספות.
* לעומת זאת, ככל שמתקדמים על ציר הזמן לעידן המודרני גדל משקלן של עלויות כגון פחת, ניהול, ארנונה ומסים, שכר דירה ועוד עלויות נוספות – שאמנם נוצרות, אינטגרליות לתהליך הייצור, וניתנות להערכה, אך אופן **הקצאתן** **ושיוכן הספציפי למוצרים ושירותים** שונים הוא מורכב יותר. אלו הן עלויות עקיפות.
* היכולת למפות עלויות עקיפות אלו תלויה בטיב הזיהוי של **המשתנים** המשפיעים על עלויות מורכבות אלו.
* בקורסנו, לא נבצע מחקר סטטיסטי ואומדנים רגרסיביים לזיהוי הפרמטרים, אלא נסתפק בגישות מסורתיות ספציפיות, לא מדויקות (אך בדרגות אי דיוק שונות) כדי לקבל תפיסה בסיסית בעניין ההקצאה של העלויות העקיפות למוצרים.
* מחלקות שירות: מקרה פרטי של עלויות עקיפות שמשרתות תהליכי ייצור נובע מעלויותיהן של מחלקות שירות. מחלקות כגון כח אדם, חדר אוכל, תחזוקה וכיוצא בזה – אינן מייצרות בעצמן, אך נוכחותן ועלותן חיונית לתהליכי הייצור ולתפקוד החברה. אופן ההקצאה של עלויות מחלקות השירות לייצור ולמוצרים, הוא בגדר סוגיה בלתי נפרדת מהתפיסה הכללית של הקצאת עלויות עקיפות למוצרים.

# **שאלה 1 – העמסת עלויות עקיפות**

בחברת ״נקניקיות לעם״ בע״מ (להלן: ״החברה״) מייצרים שני סוגים של נקניקיות: נקניקיית יוקרה שתסומן לשם נוחות באות y ונקניקיה זולה שתסומן לשם נוחות באות z.

תהליך הייצור של הנקניקיות דורש ביצוע שלב עיבוד בסיסי של הבשר במחלקת עיבוד, הוספת כימיקלים במחלקה הכימית ואריזה. לשם נוחות, תסומן מחלקת העיבוד באות I, מחלקת הכימיקלים באות C ומחלקת האריזה באות A.

להלן תחזית ההוצאות **העקיפות** במחלקות הייצור לצד פירוט מלא של כמויות גורמי הייצור הנצרכות:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| תשומה/עלות | יח׳ מידה | מחלקת עיבוד  I | מחלקת כימיקלים  C | מחלקת אריזה  A | סה״כ כלל מפעלי |
| עקיפות | ש״ח | 500,000 | 400,000 | 1,200,000 | 2,100,000 |
| עבודה ישירה | שעות | 10,000 | 20,000 | 400,000 | 430,000 |
| מכונה | שעות | 125,000 | 40,000 | 60,000 | 225,000 |
| חומר גלם | ק״ג | 10,000 | 80,000 | 15,000 | 105,000 |

להלן נתונים בדבר עלות המוצרים והיקף צריכת גורמי הייצור על ידי כל אחד מהמוצרים:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| פרטים | יח׳ מידה | מוצר: נקניקיית יוקרה y | | | מוצר: נקניקיה זולה z | | |
| מחלקת עיבוד  I | מחלקת כימיקלים  C | מחלקת אריזה  A | מחלקת עיבוד  I | מחלקת כימיקלים  C | מחלקת אריזה  A |
| עבודה ישירה | ש״ח | 40 | 80 | 60 | 25 | 45 | 20 |
| עלות חומר גלם | ש״ח | 80 | 100 | 70 | 20 | 15 | 5 |
| עבודה | שעות | 1 | 2 | 3 | 1.5 | 2.5 | 4 |
| מכונה | שעות | 0.75 | 0.5 | 0.75 | 0.1 | 0.8 | 0.1 |
| חומרי גלם | ק״ג | 3 | 10 | 2 | 1 | 4 | 1 |

החברה נוהגת להעמיס עלויות עקיפות על המוצרים לפי מקדם העמסה מחלקתי.

**נדרש:**

1. **חשבו מקדם העמסת עקיפות מחלקתי לכל אחת ממחלקות הייצור.**
2. **חשבו את עלות הייצור של כל אחד מהמוצרים.**
3. **הניחו לטובת סעיף זה בלבד כי החברה מחשבת מקדם העמסה מפעלי. לאיזה בסיס העמסה תהיה עדיפות? נמקו.**

# **שאלה 2 – מחלקות שירות**

חברת ״תפוחים עילאיים״ מייצרת מחשב נייד מסוג אחד ויחיד. להלן נתונים תפעוליים ונתוני תמחיר רלוונטיים עבור החברה:

1. בחברה יש 3 מחלקות ייצור: עיצוב, ייצור והרכבה.
2. בנוסף בחברה 2 מחלקות שירות: חדר אוכל וניקיון.
3. להלן נתונים לגבי אופן פילוח צריכת השירותים של מחלקות השירות על ידי המחלקות השונות:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | עיצוב | ייצור | הרכבה | חדר אוכל  D | ניקיון  C | סה״כ |
| צריכת שירותי חדר אוכל | 20% | 30% | 20% | 25%  D | 5%  D | 100% |
| צריכת שירותי ניקיון | 10% | 50% | 25% | 5%  C | 10%  C | 100% |

נתונים נוספים:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| עלות הפעלת חדר האוכל לחודש | ש״ח | 60,000 |
| עלות הפעלת מחלקת הניקיון לחודש | ש״ח | 100,000 |
| עלויות עקיפות שנצברו לחודש שחלף במחלקת העיצוב | ש״ח | 40,000 |
| עלויות עקיפות שנצברו לחודש שחלף במחלקת הייצור | ש״ח | 50,000 |
| עלויות עקיפות שנצברו לחודש שחלף במחלקת ההרכבה | ש״ח | 30,000 |
| עבודה ישירה במחלקת העיצוב | שעות | 10,000 |
| עבודה ישירה במחלקת הייצור | שעות | 5,000 |
| עבודה ישירה במחלקת ההרכבה | שעות | 15,000 |
| עבודה ישירה בחדר האוכל | שעות | 1,000 |
| עבודה ישירה בניקיון | שעות | 2,000 |

בנוסף ידוע כי העלויות העקיפות מועמסות על המוצרים בכל אחת ממחלקות הייצור לפי מקדם העמסה העומד ביחס ישר לשעות עבודה ישירה.

**נדרש:**

1. **מהו מקדם העמסת העקיפות בכל אחת ממחלקות הייצור אם לצורך החלוקה של עלויות מחלקות השירות מבצעים שימוש בשיטה הישירה.**
2. **מהו מקדם העמסת העקיפות בכל אחת ממחלקות הייצור אם לצורך החלוקה של עלויות מחלקות השירות החברה משתמשת בשיטת הצעדים ומחלקת חדר האוכל מועמסת ראשונה.**
3. **מהו מקדם העמסת העקיפות בכל אחת ממחלקות הייצור אם לצורך החלוקה של עלויות מחלקות השירות החברה משתמשת בשיטה האלגברית.**
4. **חשבו מקדם העמסה כלל מפעלי.**

# **שאלה 3 – מחלקות שירות ללא נתוני בסיס אחוזיים**

במפעל נקניק קיימות 3 מחלקות ייצור ו-2 מחלקות שירות.

מחלקות הייצור הן א, ב, ג.

מחלקות השירות הן ד, ה.

להלן נתונים של מחלקות אלו בהיבט העלויות וצריכת השירותים:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| פרטים | א | ב | ג | ד | ה |
| עלויות ישירות בש״ח | 300,000 | 400,000 | 500,000 | 50,000 | 20,000 |
| עלויות עקיפות בש״ח | 200,000 | 250,000 | 300,000 | 70,000 | 30,000 |
| צריכת שירותי מחלקה ד לפי שעות מכונה מחלקה ד | 400 | 500 | 300 | 100 | 50 |
| צריכת שירותי מחלקה ה לפי שעות כוננות מחלקה ה | 700 | 800 | 200 | 20 | 30 |
| שעות עבודה מחלקתיות | 20,000 | 30,000 | 15,000 | 5,000 | 2,000 |

נדרש:

1. חשבו את העמסת מחלקות השירות לפי הגישה הישירה.
2. חשבו את העמסת מחלקות השירות לפי שיטת הצעדים כאשר מחלקה ד מועמסת ראשונה.
3. חשבו את העמסת מחלקות השירות בגישה האלגברית.
4. חשבו מקדם העמסה מחלקתי לפי כל אחת מהגישות.
5. חשבו מקדם העמסה כלל מפעלי.