

**סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות
(תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 2)**

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות

סעיפים 19, 30-31, 33, 52 ו-63 מתוקנים, וסעיפים 33א-33ח, 59א-59ב ו-63א נוספים. כותרות נוספות לפני סעיפים 33א ו-33ה. טקסט שבוטל מסומן בקו חוצה וטקסט חדש מסומן בקו תחתון. סעיפים 32 ו-34 לא תוקנו אך נכללו לצורך הקלה על הבנת ההקשר.

הטיפול בתנאי הבשלה

19. הענקת מכשירים הוניים עשויה להיות מותנית בקיום תנאי הבשלה מוגדרים. לדוגמה, הענקת של מניות או אופציות למניות לעובד, מותנית, באופן רגיל, בהמשך עבודתו בישות לתקופת זמן מוגדרת. הענקות עשויות להיות מותנות גם בקיומם של תנאי ביצוע, כגון השגת צמיחה מוגדרת ברווח או עלייה מוגדרת במחיר המניה של הישות. תנאי הבשלה, למעט תנאי שוק לא יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של המניות או של האופציות למניות במועד המדידה. במקום זאת, תנאי הבשלה, למעט תנאי שוק, יובאו בחשבון על ידי התאמת מספר המכשירים ההוניים הכלול במדידת סכום העסקה. בעקבות התאמה זו, הסכום שיוכר בגין סחורות או שירותים שהתקבלו תמורת המכשירים ההוניים המוענקים יתבסס על מספר המכשירים ההוניים, אשר הבשילו, בסופו של דבר. מכאן, שעל בסיס מצטבר, לא יוכר סכום כלשהו בגין סחורות או שירותים שהתקבלו אם המכשירים ההוניים המוענקים אינם מבשילים עקב אי עמידה בתנאי הבשלה, למעט תנאי שוק. לדוגמה, הצד שכנגד כשל בהשלמת תקופת שירות מוגדרת, או שהצד שכנגד לא קיים תנאי ביצוע, בכפוף לדרישות סעיף 21.

...

עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן

30. באשר לעסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן, הישות תמדוד את הסחורות או השירותים שנרכשו ואת ההתחייבות שהתהוותה לישות לפי השווי ההוגן של ההתחייבות, בכפוף לדרישות של סעיפים 31-33. עד לסילוק ההתחייבות, הישות תמדוד מחדש את השווי ההוגן של ההתחייבות בסוף כל תקופת דיווח ובמועד הסילוק, כאשר שינויים כלשהם בשווי ההוגן מוכרים ברווח או הפסד לתקופה.

31. לדוגמה, ישות עשויה להעניק לעובדים זכויות לעליית ערך מניות (share appreciation rights) כחלק מחבילת התגמול שלהם, לפיהן העובדים יהיו זכאים לתשלום עתידי במזומן (במקום מכשיר הוני), המבוסס על עליית מחיר המניה של הישות מרמה מוגדרת תוך תקופת זמן מוגדרת. פפא-פף לחלופין, ישות יכולה להעניק לעובדיה זכות לקבל תשלום עתידי במזומן על ידי הענקת זכות למניות (כולל מניות שיונפקו עם המימוש של אופציות למניות) הניתנות לפדיון, באופן מחייב (לדוגמה, עם הפסקת ההעסקה) או לפי בחירתו של העובד. הסדרים אלה מהווים דוגמאות לעסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן. זכויות לעליית ערך מניות משמשות להמחשת דרישות אחדות בסעיפים 32-33; אולם, הדרישות בסעיפים אלה חלות על כל עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן.

32. הישות תכיר בשירותים שהתקבלו, ובהתחייבות לשלם בעד אותם שירותים, עם הספקת השירותים על ידי העובדים. לדוגמה, זכויות מסוימות לעליית ערך מניות מבשילות באופן מיידי, ולכן העובדים אינם נדרשים להשלים תקופת שירות מוגדרת כדי להפוך זכאים לתשלום במזומן. בהעדר ראייה סותרת, על הישות להניח שהשירותים שסופקו על ידי העובדים תמורת הזכויות לעליית ערך מניות, אכן התקבלו. לפיכך, הישות תכיר באופן מיידי בשירותים שהתקבלו ובהתחייבות לשלם בעבורם. אם הזכויות לעליית ערך מניות אינן מבשילות עד להשלמת תקופת שירות מוגדרת, הישות תכיר בשירותים שהתקבלו, ובהתחייבות לשלם בעבורם, עם הספקת השירותים על ידי העובדים במהלך אותה תקופה.

33. ההתחייבות תימדד לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח עד סילוקה, בשווי ההוגן של הזכויות לעליית ערך מניות, על ידי יישום מודל להמחרת אופציות, תוך התחשבות בתנאים שלפיהם

הוענקו הזכויות לעליית ערך מניות, והיקף השירות שהעובדים סיפקו עד אותו מועד- בכפוף לדרישות של סעיפים 33א-33ד. ישות עשויה לתקן את התנאים שלפיהם תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן מוענק. הנחיות לגבי תיקון של עסקת תשלום מבוסס מניות אשר משנה את סיווגה ממסולקת במזומן למסולקת במכשירים הוניים ניתנות בסעיפים 44א-44ב בנספח ב'.

הטיפול בתנאי הבשלה ובתנאים שאינם תנאי הבשלה

33א. עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן עשויה להיות מותנית בקיום תנאי הבשלה מוגדרים. הענקות עשויות להיות מותנות בקיומם של תנאי ביצוע, כגון השגת צמיחה מוגדרת ברווח או עלייה מוגדרת במחיר המניה של הישות. תנאי הבשלה, למעט תנאי שוק, לא יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן במועד המדידה. במקום זאת, תנאי הבשלה, למעט תנאי שוק, יובאו בחשבון על ידי התאמת מספר המענקים הכלול במדידת ההתחייבות הנובעת מהעסקה.

33ב. כדי ליישם את הדרישות בסעיף 33א, הישות תכיר בסכום בגין הסחורות או השירותים שהתקבלו במהלך תקופת ההבשלה. סכום זה יתבסס על האומדן הניתן להשגה הטוב ביותר של מספר המענקים החזויים להבשיל. הישות תתקן אומדן זה, במידת הצורך, אם מידע שהתקבל לאחר מכן מצביע על כך שמספר המענקים החזויים להבשיל שונה מאומדנים קודמים. במועד ההבשלה, הישות תתקן את האומדן כדי להשוותו למספר המענקים שהבשילו, בסופו של דבר.

33ג. תנאי שוק, כגון, מחיר יעד של מניה, שעל פיהם הותנתה ההבשלה (או יכולת המימוש), כמו גם תנאים שאינם תנאי הבשלה, יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של התשלום מבוסס המניות המסולק במזומן המוענק ובמדידה מחדש של השווי ההוגן בסוף כל תקופת דיווח ובמועד הסילוק.

33ד. כתוצאה מיישום סעיפים 30-33ג, הסכום המצטבר שיוכר, בסופו של דבר, בגין סחורות או שירותים שהתקבלו תמורת התשלום מבוסס המניות המסולק במזומן שווה למזומן המשולם.

עסקאות תשלום מבוסס מניות הכוללות מאפיין סילוק נטו עבור מחויבויות לניכוי מס במקור

33ה. חוקי מס או תקנות מס עשויים לחייב ישות לנכות סכום בגין מחויבות מס של עובד הקשורה לתשלום מבוסס מניות ולהעביר סכום זה, בדרך כלל במזומן, לרשות המס בשם העובד. על מנת לקיים מחויבות זו, התנאים של הסדר התשלום מבוסס המניות עשויים להתיר לישות או לדרוש מהישות לנכות את מספר המכשירים הוניים השווה לערך הכספי של מחויבות המס של העובד מהמספר הכולל של המכשירים הוניים שאחרת היו מונפקים לעובד במימוש (או בהבשלה) של התשלום מבוסס המניות (כלומר להסדר התשלום מבוסס המניות יש 'מאפיין סילוק נטו').

33ו. כחריג לדרישות בסעיף 34, העסקה המתוארת בסעיף 33ה תסווג במלואה כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים, אילו היא הייתה מסווגת כך בהיעדר מאפיין הסילוק נטו.

33ז. הישות מיישמת את סעיף 29 לתקן זה כדי לטפל בניכוי של מניות למימון התשלום לרשות המס בגין מחויבות המס של העובד הקשורה לתשלום מבוסס מניות. לפיכך, התשלום שיבוצע יטופל כהפחתה מההון בגין המניות המנוכות, פרט למידה שבה התשלום עולה על השווי ההוגן במועד הסילוק נטו של המכשירים הוניים המנוכים.

33ח. החריג בסעיף 33ו אינו חל על:

(א) הסדר תשלום מבוסס מניות הכולל מאפיין סילוק נטו שלגביו לא קיימת מחויבות לישות בהתאם לחוקי מס או לתקנות מס לנכות סכום בגין מחויבות מס של עובד הקשורה לאותו תשלום מבוסס מניות; או

(ב) מכשירים הוניים כלשהם שהישות מנכה מעבר למחויבות המס של העובד הקשורה לתשלום מבוסס מניות (כלומר, הישות ניכתה כמות מניות העולה על הערך הכספי של מחויבות המס של העובד). מניות עודפות כאלה שנוכו יטופלו כתשלום מבוסס מניות המסולק במזומן כאשר סכום זה משולם במזומן (או בנכסים אחרים) לעובד.

עסקאות תשלום מבוסס מניות עם חלופת תשלום במזומן

34. באשר לעסקאות תשלום מבוסס מניות שבהן תנאי ההסדר מאפשרים לישות או לצד שכנגד בחירה בין סילוק העסקה על ידי הישות במזומן (או בנכסים אחרים) לבין סילוק באמצעות הנפקת מכשירים הוניים שלה, הישות תטפל באותה עסקה, או ברכיביה, כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן אם, ועד למידה שבה, התהוותה לישות התחייבות לסלק את העסקה במזומן או בנכסים אחרים, או כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים אם, ועד למידה שבה, לא התהוותה לישות התחייבות כזאת.

גילויים

52. אם המידע שתקן זה דורש לגלותו אינו ממלא אחר העקרונות שבסעיפים 44, 46 ו-50, הישות תיתן גילוי למידע נוסף כזה שהוא נחוץ כדי לעמוד בדרישות של סעיפים אלה. לדוגמה, אם ישות סיווגה עסקת תשלום מבוסס מניות כלשהי כמסולקת במכשירים הוניים בהתאם לסעיף 133, הישות תיתן גילוי לאומדן של הסכום שהיא מצפה להעביר לרשות המס על מנת לסלק את מחויבות המס של העובד כאשר יש צורך לידע משתמשים אודות השפעות תזרימי המזומנים העתידיים הקשורות להסדר התשלום מבוסס המניות.

הוראות מעבר

59. ישות תיישם את התיקונים בסעיפים 30-31, 33-33 ח ו- 44א-44ב כמפורט להלן. תקופות קודמות לא יוצגו מחדש.

(א) התיקונים בסעיפים 44א-44ב חלים רק על תיקונים (modifications) שהתרחשו במועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים (amendments) או לאחריו.

(ב) התיקונים בסעיפים 30-31 ו- 33-33 חלים על עסקאות תשלום מבוסס מניות שטרם הבשילו במועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים ועל עסקאות תשלום מבוסס מניות שמועד ההענקה שלהן חל במועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים או לאחריו. לגבי עסקאות תשלום מבוסס מניות שטרם הבשילו שהוענקו לפני המועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים, ישות תמזוד מחדש את ההתחייבות באותו מועד ותכיר בהשפעת המדידה מחדש ביתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של ההון, כפי שמתאים) של תקופת הדיווח שבה התיקונים מיושמים לראשונה.

(ג) התיקונים בסעיפים 33-ה-33 ח והתיקון לסעיף 52 חלים על עסקאות תשלום מבוסס מניות שטרם הבשילו (או שהבשילו אך טרם מומשו), במועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים ועל עסקאות תשלום מבוסס מניות שמועד ההענקה שלהן חל במועד שבו ישות מיישמת לראשונה את התיקונים או לאחריו. לגבי עסקאות תשלום מבוסס מניות (או רכיבים מהן) שטרם הבשילו (או שהבשילו אך טרם מומשו), אשר סווגו קודם לכן כעסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן אך כעת מסווגות כמסולקות במכשירים הוניים בהתאם לתיקונים, ישות תסווג מחדש את הערך בספרים של ההתחייבות בגין התשלום מבוסס המניות להון במועד שבו היא מיישמת לראשונה את התיקונים.

59. על אף הדרישות בסעיף 59א, ישות רשאית ליישם את התיקונים בסעיף 63 למפרע, בכפוף להוראות המעבר בסעיפים 53-59 לתקן זה, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות אם ורק אם הדבר אפשרי ללא "ראייה לאחור". אם ישות בוחרת ביישום למפרע, עליה לבצע זאת עבור כל התיקונים שבוצעו על ידי סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 2).

מועד תחילה

...
63. ישות תיישם את התיקונים הבאים שבוצעו על ידי עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן בקבוצה אשר פורסם ביוני 2009 למפרע, בכפוף להוראות המעבר בסעיפים 53-59, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~ לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2010 או לאחריו:
(א) ...
...

63. סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 2), שפורסם ביוני 2016, תיקן את סעיפים 19, 30-31, 33, 52 ו-63 והוסיף את סעיפים 33-א-33, 59א-59ב, 63 ו-44א-44ב ואת הכותרות המתייחסות אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

בנספח ב' סעיפים 444א-444ב והכותרת המתייחסת אליהם נוספים. טקסט חדש מסומן בקו תחתון.

הטיפול החשבונאי בתיקון של עסקת תשלום מבוסס מניות אשר משנה את סיווגה ממסולקת במזומן למסולקת בהון

444ב. אם התנאים של עסקת התשלום מבוסס המניות המסולקת במזומן מתוקנים וכתוצאה מכך היא הופכת לעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים, העסקה תטופל ככזו ממועד התיקון. בפרט:

(א) עסקת התשלום מבוסס המניות המסולקת במכשירים הוניים נמדדת בהתייחס לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים המוענקים במועד התיקון. עסקת התשלום מבוסס המניות המסולקת במכשירים הוניים מוכרת בהון במועד התיקון במידה שבה הסחורות והשירותים התקבלו.

(ב) ההתחייבות בגין עסקת התשלום מבוסס המניות המסולקת במזומן במועד התיקון נגרעת במועד זה.

(ג) הפרש כלשהו בין הערך בספרים של ההתחייבות הנגרעת לבין סכום ההון המוכר במועד התיקון מוכר באופן מיידי ברווח או הפסד.

444ב. אם, כתוצאה מהתיקון, תקופת ההבשלה מתארכת או מתקצרת, יישום הדרישות של סעיף 444ב משקף את השינוי בתקופת ההבשלה. הדרישות בסעיף 444א חלות גם אם התיקון מתרחש לאחר תקופת ההבשלה.

444ג. עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן עשויה להיות מבוטלת או מסולקת (למעט עסקה שבוטלה בדרך של חילוט כאשר תנאי ההבשלה לא קוימו). אם מכשירים הוניים מוענקים ובמועד ההענקה הישות רואה בהם כמחליפים תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן שהתבטל, הישות תיישם את סעיפים 444א ו-444ב.