

הנדון: ASU 2014-12 בדבר הטיפול החשבונאי בתשלום מבוסס מניות כאשר תנאי המענק

קובעים כי יעד ביצוע יכול להיות מושג לאחר תקופת השירות הנדרשת

חוזר זה רלוונטי רק לחברות המיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (U.S GAAP).

1. רקע

בחודש יוני 2014, פרסמה המועצה לתקני חשבונאות פיננסית ("ה-FASB") את ASU 2014-12¹ (להלן: "העדכון"), שמטרתו היא קביעת הטיפול החשבונאי בתשלום מבוסס מניות אשר תנאיו מאפשרים לעובד להשיג את יעד הביצוע שנקבע, לאחר השלמת תקופת השירות הנדרשת. זהו המקרה כאשר העובד זכאי לפרוש או לסיים את העסקתו באופן אחר לפני שמסתיימת התקופה בה יעד הביצוע (למשל, הנפקה ראשונית לציבור) יושג ועדיין להיות זכאי להבשלת המענק, במידה ויעד הביצוע יושג. מטרת העדכון הינה ליישב את השונות הקיימת כיום בפרקטיקה בטיפול החשבונאי במענקים אלו, בהיעדר הנחיה ספציפית.

2. המצב כיום

כיום, לא קיימת הנחיה מפורשת בתקינה האמריקאית לעניין אופן הטיפול במענקים מבוססי מניות מעין אלו. כתוצאה מכך, ישויות מדווחות רבות מטפלות ביעד ביצוע הניתן להשגה לאחר תקופת השירות הנדרשת **כתנאי ביצוע** אשר משפיע על ההבשלה של המענק, ובהתאם יעד הביצוע אינו משתקף בעת הערכת השווי ההוגן של המענק במועד ההענקה. מנגד, ישויות מדווחות אחרות מטפלות ביעד הביצוע **כתנאי שאינו תנאי הבשלה** ובהתאם משפיע על השווי ההוגן של המענק במועד ההענקה.

3. עיקרי השינוי

- יש לטפל ביעד ביצוע המשפיע על ההבשלה ואשר ניתן להשיגו לאחר תקופת השירות הנדרשת, כתנאי ביצוע ובהתאם יש ליישם את ההוראות הקיימות בתקן ASC 718 לעניין תנאי ביצוע המשפיעים על ההבשלה.
- יעד הביצוע **לא ישתקף בהערכת השווי ההוגן** של המענק במועד ההענקה.
- ההוצאה בגין המענק תוכר בתקופה שבה **צפוי לראשונה**² (Probable) שיעד הביצוע יושג, ועליהן לייצג את עלות התגמול המיוחסת לתקופה (תקופות) שעבורן השירות הנדרש כבר ניתן.
- אם השגת יעד הביצוע צפויה לראשונה לפני תום תקופת השירות הנדרשת, יש להכיר ביתרת המענק הוכרה מכאן ולהבא **על פני יתרת** תקופת השירות הנדרשת.
- סך עלויות התגמול שיוכרו במהלך ולאחר תקופת השירות הנדרשת צריך לייצג את מספר המענקים שהישות צופה שיבשילו, וכן יש להתאימו למענקים שהבשילו בפועל.
- תקופת השירות הנדרשת מסתיימת** כאשר העובד רשאי להפסיק לתת שירותים לישות אך עדיין זכאי להבשלת המענק אם יעד הביצוע יושג.

¹ Accounting Standards Update 2014-02, *Accounting for Share-Based Payments When the Terms of an Award Provide That a Performance Target Could Be Achieved after the Requisite Service Period.*

² בתקינה האמריקאית נהוג לפרש 'צפוי' (Probable) ככך הכרה כמותי של 70% - 75%.

- תקופת ההבשלה בחוזה עם העובד (הכוללת את התקופה שבה נדרש להשיג את יעד הביצוע) **עשויה להיות שונה** מתקופת השירות הנדרשת.
- יש לספק גילויים בתקופת האימוץ, בהתאם לגילויי המעבר המפורטים ב- Subtopic 250-20 לגבי שינויים חשבונאיים.

4. השוואה להוראות התקינה הבינלאומית

בחודש דצמבר 2013, פרסמה מועצת תקני החשבונאות הבינלאומיים ("ה- IASB") תיקון לתקן IFRS 2 – **תשלום מבוסס מניות** ובמסגרתו עדכנה את הגדרת "תנאי ביצוע". בהתאם להגדרה החדשה, **יעד הביצוע לא יחרוג מעבר לתום תקופת השירות**. כלומר, יעד ביצוע שניתן להשיגו לאחר תקופת השירות הנדרשת לא יקיים את הגדרת תנאי ביצוע.

בהתאם, יעדים אלו **מטופלים כתנאים שאינם תנאי הבשלה** ומשתקפים בשווי ההוגן במועד ההענקה של המענק. לפיכך העדכון מקבע את פער ה- GAAP בין התקינה הבינלאומית לתקינה האמריקאית.

5. תחילה והוראות מעבר

עבור כלל הישויות, הוראות העדכון תקפות בגין תקופות שנתיות ותקופות רבעוניות הכלולות באותן תקופות, המתחילות לאחר 15 בדצמבר 2015. אימוץ מוקדם מותר.

ישויות רשאיות ליישם את השינויים בעדכון **באחת** מהדרכים הבאות:

- א. מכאן ולהבא - לגבי כל המענקים שהוענקו או שבוצעו בהם שינויים לאחר המועד הקובע.
- ב. באופן רטרוספקטיבי מותאם - לכל המענקים עם יעדי הביצוע שטרם הושגו נכון לתחילת התקופה השנתית המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים ולכל מענק חדש שהוענק או ששונה לאחר מכן.

במידה וישות בחרה ליישם את השינויים באופן רטרוספקטיבי, ההשפעה המצטברת של יישום העדכון נכון לתחילת התקופה השנתית המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים צריכה להיות מוכרת כהתאמה ליתרת הפתיחה של העודפים במאזן באותו תאריך.

כמו כן, אם היישום ישות בחרה ליישם באופן רטרוספקטיבי, הישות רשאית ליישם "ראייה לאחור" (Hindsight) לעניין ההכרה והמידה של עלות התגמול.