

הנדון: ASU 2018-07 בדבר שיפורים לטיפול החשבונאי בתשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים

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

בחודש יוני 2018 פרסמה ה-Financial Accounting Standards Board ("ה-FASB") את ASU 2018-07¹ (מכאן ואילך, "התיקונים"), שמרחיב את תחולת נושא 718 (Topic) בקודיפיקציה, תגמול - תגמול מבוסס מניות, כך שיחול גם על מענקי תשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים, המטופלים כיום בהתאם לתת-נושא 505-50 (Sub-topic), הון - תשלומים מבוססי הון לצדדים שאינם עובדים (מכאן ואילך, "ההוראות הקיימות").

רקע

הטיפול החשבונאי בעסקאות תשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים (Non-employees) תחת ההוראות הקיימות נפרד ושונה בהיבטים רבים מהטיפול בעסקאות תשלום מבוסס מניות לעובדים המעוגן בנושא 718. הסיבה להבדלים בטיפול החשבונאי היא התפיסה הרווחת לפיה קיים הבדל בסיסי בין מערכת היחסים של הישות עם עובדיה ביחס למערכת היחסים עם צד שאינו עובד. בהתאם לתפיסה זו, ההנחה היא שעובדים תלויים מבחינה כלכלית בישות המעניקה את המענקים וזאת בהשוואה לצדדים שאינם עובדים, לכן סביר יותר שעובדים ישלימו את השירות הנדרש בהשוואה לצדדים שאינם עובדים. כלומר, לצד שאינו עובד עשויות להיות אפשרויות מרובות לתגמול אחר ועשוי לבחור לא להשלים את השירות הנדרש אם השווי ההוגן של מענק התשלום מבוסס מניות ירד לאחר מועד ההענקה. כתוצאה מכך, למשל, מועד המדידה של מענקים הוניים לעובדים (כלומר, מועד ההענקה) אינו מתאים למענקים שהוענקו לצדדים שאינם עובדים מאחר שההנחה היא שרמת השירות של צד שאינו עובד קשורה במישרין לשווי של המענק. סיבה נוספת להבדלים היא הקושי למדוד את השווי ההוגן של המענקים הוניים בעסקאות עם עובדים, מאחר והם מתקבלים כחלק מחבילת השכר של העובד (מזומן והטבות עובד אחרות), לכן קשה לבדד אותם וזאת בשונה מהשווי של סחורות או שירותים שמתקבלים מצד שאינו עובד.

במקרים רבים, כאשר ההוראות הקיימות לא סיפקו מענה לסוגיות ספציפיות, חברות יישמו את הטיפול החשבונאי עבור מענקים לעובדים בנושא 718 בדרך של אנלוגיה.

בעקבות פנייה לקבלת משוב הציבור של ה-FASB וכחלק מדיאלוג מתמשך עם המועצה לחברות פרטיות (PCC), הטיפול החשבונאי בתשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים זוהה כתחום הדורש פישוט. ה-FASB הגיעה למסקנה כי **מענקים שהוענקו לעובדים דומים מבחינה כלכלית למענקים שהוענקו לצדדים שאינם עובדים** ולכן אין הצדקה לשני מודלים חשבונאיים שונים. כתוצאה מכך, הוחלט לבטל את ההוראות הקיימות ולהחיל את נושא 718 על מענקים לצדדים שאינם עובדים ולעובדים, פרט למספר נושאים והקלות ספציפיים כמפורט להלן.

שינויים עיקריים

להלן השינויים העיקריים לטיפול בעסקאות תשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים:

סעיף הסבר	Topic 718 לאחר התיקונים	הוראות קיימות ASC 505-50	עסקאות בתחולה
1	כל תשלום מבוסס מניות שמוענק לצדדים שאינם עובדים עבור רכישת סחורות או שירותים שימשו או ייצרכו בפעילות הישות המעניקה בלבד.	תשלום מבוסס מניות המסולק במכשירים הוניים לצדדים שאינם עובדים, לרבות תשלום מבוסס מניות שהוענק כתמריץ מכירה ללקוחות.	

¹ Accounting Standards Update 2018-07, Compensation - Stock Compensation (Topic 718): Improvements to Nonemployee Share-Based Payments.

סעיף הסבר	Topic 718 לאחר התיקונים	הוראות קיימות ASC 505-50	אופן המדידה
	<p>מדידה בשווי ההוגן של המכשירים ההוניים המונפקים במועד ההענקה.</p> <p>למעשה המדידה של המכשירים שבתחולת נושא 718 לא השתנתה, אך לאחר התיקונים גם מכשירים לצדדים שאינם עובדים נמדדים באופן זה.</p>	<p>מענקים הוניים נמדדים לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה מהצד לחוזה (סחורה/שירות) או השווי ההוגן של המכשירים ההוניים המונפקים, לפי הסכום שניתן למדידה באופן מהימן יותר.</p>	
2	מועד ההענקה	<p>המועד המוקדם מבין המועד שבו הושגה מחויבות לביצוע של הצד שאינו עובד לבין המועד שבו הוא השלים את הביצוע.</p>	מועד המדידה
3	<p>ההגדרה תוקנה כך שלצד מתן שירותים, היא מתייחסת גם לתנאי הבשלה של מסירת סחורות. כמו כן, נוספה התייחסות ל"תקופת ההבשלה של הצד שאינו עובד", כדי לתאר את התקופה בה הסחורות או השירותים הנדרשים מסופקים.</p>	<p>אין הגדרה.</p> <p>ההגדרה הקיימת בנושא 718, לגבי תנאי הבשלה הקשורים למתן שירותים על ידי עובדים, מיושמת בדרך של אנלוגיה.</p>	הגדרת המונח "להבשיל"
4	<p>באופן עקבי עם הטיפול החשבונאי במענקים לעובדים, תנאי ביצוע נחשבים כתנאי הבשלה ויש להביא בחשבון את ההסתברות לקיום תנאי הביצוע בעת המדידה של מענקים מבוססי מניות.</p> <p>תנאי הבשלה ייחשב כתנאי ביצוע רק כאשר דרישת ההבשלה קשורה לפעילויות של הישות המעניקה בלבד.</p>	<p>התקן לא מאפשר בחינה האם צפוי (Probable) כי תנאי הביצוע יתקיים.</p> <p>השווי ההוגן של מענקים כאלו מחושב לפי השווי ההוגן המצטבר הנמוך ביותר בטווח. במקרים מסוימים השווי ההוגן המצטבר הנמוך ביותר הוא אפס ולכן לא מוכרת עלות עד השגת תנאי הביצוע.</p> <p>התקן לא כולל הוראות להבחנה בין תנאי שירות לתנאי ביצוע ונדרש להפעיל שיקול דעת.</p>	מענקים הכוללים תנאי ביצוע
5	<p>בחירת מדיניות חשבונאית עבור כל המענקים הכוללים תנאי שירות בלבד, בין אומדן של המענקים שיחולטו לבין הכרה בחילוטם בפועל.</p>	אין התייחסות.	חילוטם של מענקים
6	<p>הן בהוראות הקודמות והן לאחר התיקונים, לא נקבעו אופן ההכרה (הוצאה/נכס) והתקופות שעל פניהן יוכרו מענקים לצדדים שאינם עובדים.</p> <p>נכס או הוצאה יוכרו באותן תקופות ובאותו אופן אילו הישות הייתה משלמת מזומן עבור הסחורות או השירותים.</p> <p><u>הענקה במנות של מענקים עם תנאי שירות</u> - הן לפני התיקונים והן לאחריהם לא קיימת בחירת מדיניות לעניין אופן ההכרה בהוצאה, בניגוד להענקה לעובדים.</p>		אופן ותקופת ההכרה בעלות המענק
7	<p>בחירת מדיניות חשבונאית לכל מענק בנפרד, האם להשתמש בתקופה החוזית כנתון במדידת השווי ההוגן או במשך החיים החזוי של המענק.</p>	<p>במדידת השווי ההוגן יש להשתמש בתקופה החוזית של המענק.</p>	נתונים במדידת שווי הוגן ברמה 3 - משך החיים של המענק
8	<p>לאחר הבשלת המענק, הוא נשאר בתחולת הסיווג של נושא 718 בכפוף לכך שתנאי המענק לא שונו ושהצד שאינו עובד לא מספק יותר סחורות או נתן שירותים.</p>	<p>מהרגע שבו הסחורה נמסרה או השירות ניתן וכל התנאים האחרים כדי להרוויח את הזכות להפיק תועלת מהמכשירים קוימו, הסיווג של המכשיר כפוף להוראות אחרות בקודיפיקציה כגון נושא 815 נגזרים וגידורים.</p>	הערכה מחדש של סיווג מענקים לאחר ההבשלה

סעיף הסבר	Topic 718 לאחר התיקונים	הוראות קיימות ASC 505-50	הקלות לישויות שאינן ציבוריות בלבד:
9			שיטת השווי המחושב (Calculated Value)
	ההקלה המעשית הקיימת במדידה לפיה תנודתיות היסטורית של מדד המתאים לאותה תעשייה, הורחבה כך שתחול גם על מענקים לצדדים שאינם עובדים.	נתונים הנכללים במדידת אופציות הוניות למניות ומכשירים דומים שהונפקו לצדדים שאינם עובדים כוללים אומדן של התנודתיות החזויה.	
	מענקים לצדדים שאינם עובדים המסווגים כהתחייבות - ניתן לבחור בחירת מדיניות חד פעמית לעבור ממדידה בשווי הוגן למדידה לפי שווי פנימי. ללא קשר לבחירה זו, מענקים המסווגים כהתחייבות נמדדים מחדש בכל תקופת דיווח עד מימושם.	ישויות נדרשות למדוד מענקים לצדדים שאינם עובדים המסווגים כהתחייבות בשווי הוגן.	שווי תוספתי של המענק (Intrinsic Value)
	עבור מכשירים מסוימים, ישות שאינה ציבורית רשאית לבחור כבחירת מדיניות חשבונאית לכל המענקים, למדוד את משך החיים החזוי כממוצע בין תקופת ההבשלה לאורך החיים החזוי של המענק.	אין הוראות	משך חיים חזוי (Expected term)

1 - תחולה

ההוראות הקיימות קובעות את הטיפול החשבונאי בתשלומים מבוססי מניות המסולקים במכשירים הוניים לצדדים שאינם עובדים, לרבות במענקים הוניים שהוענקו כתמריץ במסגרת מכירות ללקוחות. אולם, לא קיימות הוראות ספציפיות לגבי מענקים המסולקים במזומן והוראות נושא 718 מיושמות לגביהם בדרך של אנלוגיה.

עם כניסתו לתוקף של נושא 606, הכנסות מחוזים עם לקוחות, ישות המקבלת תשלום מבוסס מניות כחלק מהתמורה בעסקת הכנסות מטפלת בתמורה זו כתמורה שאינה במזומן, ומודדת אותה בשווייה הוגן במועד תחילת החוזה. ישות המעניקה תשלום מבוסס מניות ללקוח כחלק ממכירת סחורות או מתן שירותים, תטפל בו בהתאם להוראות נושא 606 לגבי תמורה לשלם ללקוח, בין אם כהפחתה ממחיר העסקה או כתשלום עבור שירותים/סחורות. לאור זאת, מענקי תשלום מבוסס מניות המוענקים כחלק מעסקת מכירת סחורות או שירותים מוחרגים מהוראות ASC 718 לאחר התיקונים.

בבסיס למסקנות של התיקונים מובהר כי נושא 718 חל על מכשירים שהוענקו עבור סחורות או שירותים ששימשו או שנצרכו בפעילויות של הישות המעניקה ולא על מכשירים שהוענקו על מנת לקבל מימון מהצד המקבל. הסיבה לכך היא הרצון למנוע מישות לתכנן עסקת תשלום מבוסס מניות למטרות גיוס הון ולטפל באותה עסקה באופן מלאכותי באמצעות הוראות הסיווג של התקן.

2 - מועד המדידה

אחד ההבדלים המשמעותיים בין ההוראות הקיימות לבין נושא 718 הוא המועד של מדידת השווי הוגן של המענק.

כפי שצוין ברקע לחוזר, השוני במתודולוגיה נובע מהתפיסה לפיה בעוד שמרבית העובדים תלויים כלכלית בחברה וצפויים לבצע את השירות הנדרש, צד שאינו עובד עשוי לבחור לא להשלים את מחויבותו כתלות בשינויים בשווי של המענק ההוני לאחר ההענקה. כתוצאה מכך, ההוראות הקיימות קבעו כי לא ניתן להניח שצד שאינו עובד אכן יבצע את מחויבותו במלואה אלא אם כן ההסדר כולל תמריץ שלילי ממשי, כגון קנס המשמעותי לאותו צד בגין אי ביצוע, המחייב את אותו צד לבצע. כאשר לא קיים קנס כאמור, מועד המדידה נדחה עד להשלמת הביצוע, כלומר החברה תמדוד מחדש את המענק בתום כל תקופת דיווח (Marked to market) עד ההבשלה.

בהתאם לתיקונים, הוראות המדידה הותאמו להוראות עבור מענקים לעובדים ולכן השווי הוגן מקובע כבר במועד ההענקה. שינוי זה עשוי להשפיע משמעותית על סך ההוצאה שתוכר בגין מענקים לצדדים שאינם עובדים.

3 - הגדרת המונח "להבשיל"

בהתאם להגדרה הקיימת בנושא 718, מענק תשלום מבוסס מניות מבשיל במועד שבו הזכות של העובד לקבל או לשמור מניות, מכשירים אחרים, או מזומן בהתאם למענק אינה מותנית יותר בקיום תנאי שירות או תנאי ביצוע. כמו כן, ההגדרה מתייחסת לתקופת השירות הנדרשת מהעובד (Employee's requisite service period) בגין תנאי שירות ו/או ביצוע.

בהתאם להגדרה המתוקנת, המענק מבשיל במועד שבו הזכות של הצד מקבל המענק (Grantee) כאמור לעיל אינה מותנית, כלומר גם של צד שאינו עובד. בהתאם, בכל מקום שבו יש התייחסות לתקופת השירות הנדרשת מהעובד נוספה התייחסות לתקופת ההבשלה של צד שאינו עובד. כמו כן, לצד תנאי הבשלה המתייחסים לשירותים, ההגדרה החדשה מתייחסת גם לתנאי הבשלה הקשורים למסירה של סחורות על ידי צדדים שאינם עובדים.

4 - מענקים הכוללים תנאי ביצוע

בהתאם להוראות הקיימות, כאשר הכמות והתנאים של מענקים לצדדים שאינם עובדים תלויים בקיום תנאי ביצוע על ידי אותם צדדים, אין להביא בחשבון האם צפוי שתנאים אלו יתקיימו. במקום זאת, עלות התשלום מבוסס המניות נקבעת בכל תקופת דיווח בהתאם ל"שווי ההוגן הנוכחי הנמוך ביותר בטווח האפשרויות", אשר עשוי במקרים מסוימים להיות 0, כך שלא מוכרת אף הוצאה עד השגת תנאי הביצוע בפועל (גם אם מלכתחילה היה צפוי שהתנאי יושג).

לאחר התיקונים, ההוראות ב-ASC 718 לגבי מענקים הכוללים תנאי ביצוע יחולו הן על עובדים והן על צדדים שאינם עובדים. בהתאם, על ישות להכיר בעלות בהתבסס לתוצאה הצפויה (Probable) של תנאי הביצוע.

כמו כן, התיקונים מחדדים את ההבחנה בין תנאי הבשלה מסוג תנאי שירות לבין תנאי הבשלה מסוג תנאי ביצוע ודורשים לבחון האם דרישת ההבשלה **קשורה לפעילויות של הישות המעניקה** בלבד. לדוגמה, חברה מתקשרת עם ספק להפצת המוצרים שלה ב-10 סניפים של הספק במשך 6 שנים ומעניקה לו 1000 אופציות למניות. אם הספק יניב מכירות של מוצרי החברה ב-10 מיליון ש"ח או יותר, 100 אופציות נוספות יבשילו. בעוד שהתחזוקה של המוצרים בחנויות הספק מהווה פעילויות קשורות לפעילות של הספק בלבד ולכן מהוות חלק מתנאי השירות, הגעה לסף המכירות הנדרש של מוצרי החברה מהווה תנאי ביצוע מאחר והיא קשורה לפעילויות של החברה המעניקה בלבד, גם אם היא מיוחסת לשירות והביצוע של הספק.

5 - חילוטם של מענקים

נושא 718 מאפשר כיום לבחור **בחירת מדיניות חשבונאית עבור כל** המענקים לעובדים הכוללים תנאים שירות בלבד, בין אומדן של כמות המענקים שיחולטו לבין הכרה בחילוטם מענקים עם התרחשותם בפועל. לאחר התיקונים, בחירת מדיניות זו חלה גם עבור מענקים לצדדים שאינם עובדים הכוללים תנאי שירות בלבד. בחירת המדיניות החשבונאית עבור מענקים לצדדים שאינם עובדים אינה תלויה בבחירה עבור מענקים לעובדים. אם נבחר לאמוד את מספר המענקים שיחולט, יש לעדכן אומדן זה בכל תקופה.

6 - אופן ותקופת ההכרה בהוצאה

עלויות תשלום מבוסס מניות לעובדים מוכרות בדרך כלל על פני תקופת (תקופות) השירות הנדרשת. לאור המהות של מענקים לצדדים שאינם עובדים, ייתכן שאופן הכרה זה לא יהיה מתאים במקרים רבים. לכן, הדרישה בהוראות הקיימות לא השתנתה כתוצאה מהתיקונים ויש להכיר בהוצאה **באותו אופן ובאותה תקופה שבהם הייתה מוכרת אילו הישות המעניקה שילמה במזומן**. בנוסף, יש להפעיל שיקול דעת לעניין ייחוס העלות (Attribution) מאחר וייתכן ועלות זו לא תהיה קשורה במישרין לתנאי ההבשלה של הצד שאינו עובד. למשל, ייתכן וחברה תעניק תשלום מבוסס מניות לספק המספק שירותים באופן יחסי אך שההבשלה בגינו קשורה לרמת הביצוע בלבד. למשל, ספק שירותי Call-center מספק את השירותים לאורך זמן אך ייתכן שההבשלה תהיה קשורה במישרין לפתרון תקלות במהלך תקופה מסוימת. באופן דומה, מענקים לצדדים שאינם עובדים עשויים להיות מוענקים בגין סחורות, אך תנאי ההבשלה עשויים לא להיות קשורים למסירת הסחורות. למשל, מענק לצד שאינו עובד שהונפק עבור סחורות עשוי להבשיל בתנאי שלכל היותר אחוז אחד מכל הסחורה שנמסרה על פני תקופה מסוימת יהיה פגום.

העניקה במנות - עבור מענקים לעובדים הכוללים תנאי שירות בלבד, נושא 718 מאפשר לבחור בחירת מדיניות חשבונאית לגבי אופן ההכרה בעלויות של מענקים (הכרה בגין כל מנה בנפרד או הכרה בקו ישר על כלל המענק עם מגבלת מינימום). חברות מסוימות יישמו בעבר בדרך של אנלוגיה את בחירת המדיניות זו גם עבור מענקים לצדדים שאינם עובדים. **לאחר התיקונים**, בחירת המדיניות ממשיכה להיות רלוונטית רק עבור מענקים לעובדים ולא נקבעו הוראות מקבילות למענקים דומים לצדדים שאינם עובדים. לכן, נראה כי מבחינה מעשית חברות שכבר העניקו בעבר מענקים לצדדים שאינם עובדים במנות ימשיכו ליישם את המדיניות החשבונאית שנקבעה בעבר, ואילו חברות שמעניקות כך לראשונה יידרשו להפעיל שיקול דעת לגבי אופן ההכרה המתאים בהתאם לתנאים והנסיבות הספציפיים של מענקים אלו.

7 - נתונים במדידת השווי ההוגן - משך חיי המענק

בהתאם להוראות הקיימות, מענקי תשלום מבוסס מניות לצדדים שאינם עובדים נמדדים בשווי ההוגן של התמורה שהתקבלה (קרי, הסחורות או השירותים) או המכשירים ההוניים המונפקים, בהתאם לסכום שניתן למדוד באופן יותר מהימן. בפרקטיקה, מרבית המענקים נמדדו בפועל בהתאם לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים המונפקים. **בהתאם לתיקונים, כל המענקים נדרשים להימדד בהתאם לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים המונפקים**, כמו עבור תשלום מבוסס מניות לעובדים.

בהתאם לנושא 718, אחד הנתונים לצורך מדידת השווי ההוגן של אופציות לעובדים הוא משך החיים החזוי (Expected Term), אשר משקלל את דפוס המימוש החזוי ועזיבה של עובדים לאחר הבשלת המענק. הסיבה לכך היא שאופציות לעובדים שונות מאופציות אחרות הניתנות להעברה או למסחר בכך שעובדים לא רשאים למכור את האופציות שלהם אלא לממשן בלבד. לכן, הם מממשים אותן בדרך כלל לפני תום התקופה החוזית של האופציה. יחד עם זאת, קביעת משך החיים החזוי של מענק לצד שלא עובד היא מורכבת מאחר ובמקרים רבים לא קיים מידע היסטורי לגבי דפוס מימוש של אותם צדדים ולעיתים מכשירים אלו בכלל לא ניתנים למימוש עד סוף התקופה החוזית. לאור זאת, התיקונים קובעים כי **במדידת השווי ההוגן של אופציות או מכשירים דומים המוענקים לצדדים שאינם עובדים, ישות רשאית לבחור עבור כל מענק בנפרד להשתמש בתקופה החוזית של המענק.**

8 - סיווג מחדש של מענק לאחר הבשלה

הוראות הסיווג של נושא 718 לפני התיקונים יושמו גם לגבי מענקים לצדדים שאינם עובדים. אולם, בניגוד למענקים לעובדים, בתום ההבשלה מענקים לצדדים שאינם עובדים יוצאים מתחולת הוראות הסיווג של התקן ועוברים להיות כפופים לסיווג בתקנים אחרים בכללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (למשל, נושא 815, נגזרים וגידור). מאחר והתיקונים יישרו קו בין דרישות הסיווג של מענקים לעובדים ולצדדים שאינם עובדים, **מענקים אלו יישארו בתחולת נושא 718, אלא אם שונו לאחר שהמענק הבשיל וכן הצד המקבל לא מספק סחורות או נתן שירותים יותר.**

חריג להישארות בתחולת הסיווג של נושא 718 - תשלום מבוסס מניות לצד שאינו עובד בצורה של מכשיר המיר (Convertible Instrument) שתחילה מסווג לפי נושא 718, אך עם הבשלתו עובר להיות כפוף להוראות לגבי מכשירים המירים בתת-נושא 20-470, חוב - חוב הכולל אופציות המרה ואחרות.

9 - הקלות מעשיות לישויות שאינן ציבוריות

ההוראות הקיימות לא כוללות הקלות מעשיות במדידת מענקים לישויות שאינן ציבוריות. התיקונים מחילים על מענקים לצדדים שאינם עובדים את אותן הקלות מעשיות הקיימות כיום בנושא 718 עבור מענקים לעובדים, כמפורט להלן.

ערך מחושב (Calculated Value) - חלופת מדידה שנקבעה בנושא 718 עבור ישות שאינה ציבורית, כאשר לא ניתן לבצע אומדן מהימן של השווי ההוגן של המענק מאחר ומבחינה מעשית לא ניתן לאמוד את התנודתיות החזויה של מחיר המניה של הישות. הערך המחושב משתמש בתנודתיות ההיסטורית של מדד סקטוריאלי מתאים (לדוגמה, מדד תל אביב בנקים - 5 או תל טק וכדומה) במקום התנודתיות החזויה של מחיר המניה של הישות. בהתאם לתיקונים, הקלה זו תחול גם על מענקים לצדדים שאינם עובדים, ואם נבחרה, תיושם באופן עקבי לגבי מענקים לעובדים ולצדדים שאינם עובדים.

שווי פנימי (Intrinsic Value) - נושא 718 כולל כיום הקלה פרקטית המאפשרת לישויות לא ציבוריות למדוד את כל המענקים המסווגים כהתחייבות בהתאם לשווי הפנימי שלהם במקום השווי ההוגן. בהתאם לתיקונים, הקלה זו תחול גם על מענקים לצדדים שאינם עובדים. אם ישות בחרה בעבר להשתמש בהקלה המעשית לגבי מענקים לעובדים, היא תחול בהכרח גם על מענקים לצדדים שאינם עובדים. בחירת ההקלה צריכה להתבצע במועד אימוץ התיקונים.

הקלת משך חיים חזוי (Expected term) למדידת השווי ההוגן - לצד ההקלה הרגילה ברמת כל מענק שתוארה בביאור 7 החלה לגבי כל הישויות המעניקות, התיקונים מציגים הקלה נוספת לישויות שאינן ציבוריות.

כאמור, אם לא נבחרה ההקלה בביאור 7 אזי על הישות לאמוד את משך החיים החזוי של המענק. יחד עם זאת, ישות שאינה ציבורית רשאית לבחור, כבחירת מדיניות חשבונאית ברמת הישות עבור כל המענקים לעובדים ולצדדים שאינם עובדים, לקבוע את משך החיים החזוי של המענק כממוצע בין תקופת ההבשלה של הצד שאינו עובד לבין התקופה החוזית של המענק. יחד עם זאת, הקלה זו **ישימה רק עבור** אופציות למניות או מכשירים דומים העונים על כל הקריטריונים הבאים:

1. האופציה או המכשיר הדומה נמצאים "בתוך הכסף" במועד ההענקה
2. למקבל המענק יש פרק זמן מוגבל לממש את המענק (בדרך כלל 90-30 ימים) אם לאחר ההבשלה אותו צד לא מספק יותר סחורות או מפסיק את מתן השירות.
3. מקבל המענק יכול רק לממש את המענק. אולם, הוא לא יכול למכור או לשעבד אותו כעירבון.
4. המענק לא כולל תנאי שוק.

התיקונים מבהירים כי גם אם ישות שאינה ציבורית בחרה ליישם את ההקלה הפרקטית לגבי משך החיים החזוי (ממוצע התקופה), היא עדיין רשאית תמיד לבחור ברמת כל מענק לצד שאינו עובד להשתמש בתקופה החוזית של המענק, כל עוד אותו מענק לא עונה על ארבעת הקריטריונים לעיל.

מועד תחילה והוראות מעבר

עבור חברות ציבוריות, התיקונים ייושמו עבור תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2018, ועבור תקופות ביניים בתוך אותן תקופות שנתיות.

עבור כל יתר הישויות, התיקונים ייושמו עבור תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, ועבור תקופות ביניים בתוך תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2020.

אימוץ מוקדם של התיקונים, לרבות בתקופת ביניים, מותר עבור:

1. חברות ציבוריות שהדוחות הכספיים שלהן טרם פורסמו, אך לא לפני אימוץ ההוראות בנושא 606.

2. כל הישויות האחרות שהדוחות הכספיים שלהן עוד לא זמינים לפרסום, אך לא לפני אימוץ ההוראות בנושא 606.

התיקונים ייושמו בדרך של יישום למפרע מותאם (Modified retrospective) באמצעות התאמה בגין ההשפעה המצטברת ליתרת הפתיחה של העודפים בשנת האימוץ. **לצורך קביעת ההתאמה בגין ההשפעה המצטברת, על הישות:**

א. למדוד מחדש בשווי הוגן במועד האימוץ רק מענקים המסווגים כהתחייבות שטרם סולקו נכון למועד האימוץ וכן מענקים המסווגים כהוניים שבגינם טרם נקבע מועד מדידה בהתאם להוראות הקיימות.

ב. לא למדוד מחדש נכסים שהושלמו. למשל, אם עלות של מענק לצד שאינו עובד נכללה במלאי תוצרת גמורה או ברכוש קבוע שהחלה בגינו הפחתה, נכסים אלו לא יימדדו מחדש במעבר.