

עדכוני תקינה חשבונאית ישראלית (Israeli) (GAAP)

מחלקה מקצועית - יוני 2018

בחודש מאי 2018 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - "המוסד לתקינה") מספר פרסומים חשבונאיים ולהלן סקירה תמציתית של עיקריהם:

- **תיקון תקן חשבונאות מספר 24 בדבר תשלום מבוסס מניות** - בחודש מאי 2018, פרסמה הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה תיקון לתקן חשבונאות מספר 24 (להלן - "התקן") בעקבות עדכונים שבוצעו בתקן דיווח כספי בינלאומי 2, **תשלום מבוסס מניות (IFRS 2)** עליו מבוסס התקן. כזכור, תקן 24 פורסם בכדי לתת מענה לטיפול החשבונאי בהענקות של מניות או אופציות לדירקטורים, מנהלים בכירים ועובדים רבים אחרים כמו גם לצורך תשלום לספקי שירותים מקצועיים. עד למועד פרסום התקן כאמור, לא היה קיים תקן העוסק בהכרה ומדידה של עסקאות כאמור אך עם התגבר שכיחותן של עסקאות אלה עלה הצורך בפרסומה של מסגרת חשבונאית אשר תסדיר את הטיפול החשבונאי בעסקאות אלה.

עיקרי קביעות התקן:

התקן מחייב ישות להכיר בדוחותיה הכספיים בעסקאות תשלום מבוסס מניות, כולל עסקאות עם עובדים או צדדים אחרים שיש לסלקו במכשירים הוניים של הישות, במזומן או בנכסים אחרים.

תקן 24 קובע כללי מדידה ודרישות ספציפיות לשלושה סוגים של עסקאות תשלום מבוסס מניות:

- ✓ עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במכשירים הוניים, בהן הישות מקבלת סחורות או שירותים ובתמורה משלמת באמצעות מכשירים הוניים של הישות.
- ✓ עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן, בהן הישות מקבלת סחורות או שירותים על ידי נטילת התחייבות לשלם מזומן או נכסים אחרים בסכומים המבוססים על המחיר או השווי של מכשירי הונויים של הישות.
- ✓ עסקאות בהן הישות מקבלת או רוכשת סחורות או שירותים ואשר תנאי ההסדר מאפשרים לישות או לצד שכנגד אפשרות בחירה בין סילוק במזומן או סילוק באמצעות מכשירים הוניים.

עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות באמצעות מכשירים הוניים שהתבצעו עם עובדים נמדדות במועד ההענקה, בהתבסס על השווי ההוגן של המכשירים הונויים המוענקים. סכום זה נזקף כהוצאה כנגד רישום מקביל בהון העצמי על פני התקופה בה מבשילה זכות העובדים לממש או לקבל את המכשירים הונויים.

עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות באמצעות מכשירים הוניים שהתבצעו עם נותני שירותים אחרים שאינם עובדים נמדדות במועד קבלת השירותים או הסחורות, בהתבסס על אומדן השווי ההוגן של השירותים או הסחורות שהתקבלו אלא אם לא ניתן לאמוד את שוויים באופן מהימן. במקרה כאמור נמדדת העסקה באמצעות אומדן השווי ההוגן של המכשירים הונויים המוענקים. סכום זה נזקף כהוצאה או מהוון כנכס בהתאם למהות העסקה.

עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן שהתבצעו עם עובדים ועם אחרים נמדדות לפי השווי ההוגן של ההתחייבות שהתהוותה בגינן. השווי ההוגן של ההתחייבות נמדד מחדש בכל מועד דיווח עד לסילוק ההתחייבות תוך זקיפת השינויים בשווי ההוגן כנגד רווח או הפסד לתקופה.

פירוט עיקרי השינויים שבוצעו במסגרת התקן:

- התיקון מבהיר כי נדרש ליישם את הוראות התקן, בין אם הישות יכולה לזהות באופן ספציפי חלק מהסחורות או מהשירותים שהתקבלו או את כולם ובין אם לאו.
- במסגרת התיקון לתקן שונו הגדרות "תנאי הבשלה" (**vesting condition**) ו-"תנאי שוק" (**market condition**) ולצורך יישום נאות של עקרונות התקן בהקשר להגדרות המתוקנות, נוספו שתי הגדרות חדשות: "תנאי ביצוע" (**performance conditions**) ו-"תנאי שירות" (**service conditions**), אשר טרם התיקון נכללו במסגרת ההגדרה של "תנאי הבשלה". כך נקבע, בין היתר, כי תנאי ביצוע הינו תנאי הבשלה הדורש קיומו של **תנאי שירות** (בין אם במפורש או במשתמע) וכן עמידה ביעד/יעדי ביצוע מוגדר. כמו כן נקבע כי **תנאי שירות** הינו תנאי הבשלה הדורש מן הצד שכנגד להשלים תקופת שירות מוגדרת במהלכה יסופקו שירותים לישות ובמידה והצד שכנגד יחדל מלספק שירותים במהלך תקופת ההבשלה (התקופה בה נדרש לקיים את כל התנאים הנדרשים להבשלת התשלום מבוסס מניות), אזי לא תתקיים עמידה בתנאי כאמור. עוד הובהר במסגרת הגדרת "תנאי שוק" כי תנאי מסוג זה מהווה סוג של תנאי ביצוע וכי הוא דורש מן הצד שכנגד להשלים תקופת שירות מוגדרת (כלומר, תנאי שירות) אשר יכולה להיות מפורשת או משתמעת.
- נוספו דרישות לטיפול החשבונאי המתייחס לעסקאות תשלום מבוסס מניות **בין חברות בקבוצה**. התיקון מבהיר בהקשר זה, כי ישות המקבלת סחורות או שירותים חייבת ליישם את הוראות התקן גם כאשר ישות אחרת בקבוצה או בעל מניות בקבוצה מחויבים לסילוקה של עסקת התשלום מבוסס מניות.
- **ההשפעות של תנאי הבשלה על מדידת עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים** - התיקון מבהיר כי תנאי הבשלה, **למעט** תנאי שוק, לא יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של המניות או האופציות למניות במועד המדידה. במקום זאת, תנאי ההבשלה יובאו בחשבון על ידי התאמת מספר המכשירים הוניים הכלול מדידת סכום העסקה, כך שבסופו של דבר, על בסיס מצטבר, הסכום שיוכר עבור הסחורות והשירותים שהתקבלו כתמורה בגין המכשירים הוניים המוענקים יתבסס על מספר המכשירים הוניים, שהבשילו בפועל. על מנת ליישם עיקרון זה ישות תעשה שימוש באומדן הזמין הטוב ביותר של מספר המכשירים הוניים החזויים להבשיל ואומדן זה יעודכן בתקופות עוקבות במידת הצורך. מנגד, תנאי הבשלה מסוג תנאי שוק יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של תשלום מבוסס מניות המסולק במכשירים הוניים כך שלגבי הענקות הכוללות תנאי שוק כאמור, ישות תכיר בהענקה אשר מקיימת את כל יתר התנאים להבשלה, ללא תלות בקיומו של תנאי השוק.
- **ההשפעות של תנאי הבשלה על מדידת עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן** - התיקון מבהיר כי תנאי הבשלה, **למעט** תנאי שוק, לא יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן במועד המדידה. במקום זאת, תנאי ההבשלה יובאו בחשבון על ידי התאמת מספר המענקים הכלול במדידת ההתחייבות הנובעת מהעסקה, כך שבסופו של דבר הסכום שיוכר עבור הסחורות והשירותים שהתקבלו כתמורה בגין המענקים שהוענקו יתבסס על מספר המענקים שהבשילו וסולקו במזומן. על מנת ליישם עיקרון זה ישות תעשה שימוש באומדן הזמין הטוב ביותר של מספר המענקים החזויים להבשיל ואומדן זה יעודכן בתקופות עוקבות במידת הצורך. מנגד, תנאי הבשלה מסוג תנאי שוק כמו גם תנאים שאינם תנאי הבשלה יובאו בחשבון באמידת השווי ההוגן של תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן, הן במועד ההענקה והן בסוף כל תקופת דיווח ובמועד הסילוק.
- **עסקאות תשלום מבוסס מניות הכוללות מאפיין סילוק נטו עבור מחויבויות לניכוי מס במקור** - חוקי מס עשויים לחייב לנכות במקור את חבות המס של העובד המיוחסת לתשלומים מבוססי מניות שהוענקו לו, ולהעבירה, בדרך כלל **במזומן**, לרשויות המס בשמו של העובד. לצורך קיום מחויבות זו, הסדרים רבים של תשלום מבוסס מניות לעובדים כוללים **מאפיין סילוק נטו** שמאפשר או דורש מהישות להפחית מסך המכשירים הוניים המונפקים לעובד את מספר המכשירים הוניים ששוויים הינו הערך הכספי של חבות המס של העובד. כזכור, בהתאם לעיקרון שמתווה התקן, כאשר תנאיה של עסקת תשלום מבוסס מניות מאפשרים לישות או לצד שכנגד בחירה בין סילוק במזומן או בנכסים אחרים לבין סילוק באמצעות הנפקת מכשירים הוניים, הישות תטפל באותה עסקה 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 התחייבות כזאת. התיקון קובע חריג לדרשה בדבר סיווג העסקה כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן כאמור לעיל בהתייחס לעסקאות תשלום מבוסס מניות הכוללות מאפיין סילוק נטו עבור מחויבויות לניכוי מס במקור.
- **הטיפול החשבונאי בשינוי סיווג של עסקת תשלום מבוסס מניות מעסקה המסולקת במזומן לעסקה המסולקת במכשירים הוניים** - העסקה תטופל ככזו ממועד התיקון כדלקמן:

- א. עסקת התשלום מבוסס המניות המסולקת במכשירים הוניים נמדדת בהתייחס לשווי ההגון של המכשירים הוניים 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 למועד התיקון נגרעת באותו מועד.
- ג. הפרש כלשהו בין הערך בספרים של ההתחייבות הנגרעת לבין סכום ההון המוכר במועד התיקון מוכר באופן מידי ברווח או הפסד.
- נוספו דוגמאות להמחשת מרבית היבטים שפורטו לעיל אשר בגינם התבצעו שינויים בתקן.

מועד תחילה - התיקון יחול על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

לקישור לתקן כפי שפורסם באתר המוסד לתקינה לחץ/י כאן.

▪ **מסמך ריכוז הבדלים עיקריים בין התקינה החשבונאית הבינלאומית לבין התקינה החשבונאית הישראלית -**

כזכור, תקן חשבונאות מספר 29, אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שפורסם בחודש יולי 2006 קבע כי ישויות שכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 ומחויבות לדיווח על פי תקנותיו של חוק זה, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים (IFRS) לתקופות המתחילות החל ביום 1 בינואר 2008. ישויות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, ואינן מחויבות לדיווח על פי תקנותיו של חוק זה, אינן מחויבות לערוך את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים ובמקרה זה חלים עליהם כללי החשבונאות המקובלים בישראל¹. תכנית לימודי החשבונאות הקיימת במוסדות להשכלה גבוהה ובחנינות מועצת רואי חשבון כוללים אך ורק את תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים. כפועל יוצא, בוגרי לימודי החשבונאות אינם בקיאים בתקני החשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ובגילויי הדעת של לשכת רואי החשבון בישראל אשר אומצו על ידו. אולם בפרקטיקה חלק ניכר מעבודתם של מדווחים ושל רואי חשבון מבקרים עוסק בדוחות כספיים של חברות שחייבות בדיווח לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל. כתוצאה מכך, התגבשה במוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ההבנה כי עולה הצורך בהכנה של מסמך מרכז הכולל זיהוי של ההבדלים העיקריים בכללי ההכרה, המדידה וההצגה בין תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים לבין תקני החשבונאות בישראל. **על רקע זה פורסמה בחודש ינואר 2016, חוברת הדרכה שכותרתה "ההבדלים העיקריים בין התקינה החשבונאית הבינלאומית לבין התקינה החשבונאית בישראל"** (להלן - "חוברת ההדרכה"). **בחודש מאי 2018 פורסם עדכון לחוברת ההדרכה**. חוברת ההדרכה, אשר הוכנה על ידי חברים ומשתתפים בוועדה המקצועית של המוסד לתקינה, מתנדבים נוספים וצוות המוסד לתקינה נועדה לסייע בזיהוי ההבדלים העיקריים כאמור, אך אינה מתיימרת להקיף את כלל ההבדלים בין התקינות בכל נושא, כך שייתכנו הבדלים נוספים מעבר לאלו הכלולים בחוברת. כמו כן, יצוין כי, על פי רוב, היקף הגילוי הנדרש בתקינה הבינלאומית, נרחב בהרבה לעומת היקף הגילוי הנדרש בתקינה הישראלית המיועדת לחברות פרטיות ולכן חוברת ההדרכה כוללת פירוט חלקי בלבד בקשר עם ההבדלים בדרישות הגילוי בין התקינות.

עוד יצוין כי במקרה שבו קיים בתקינה הבינלאומית סעיף, שאינו קיים בתקינה הישראלית, על ישות לשקול ולקבוע את המדיניות החשבונאית שלה לטיפול בעסקאות בהן עוסק הסעיף בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. בהתאם למידרג החשבונאי אשר נקבע בתקן זה, בהיעדר תקן ספציפי העוסק בנושא יש לבחון את קיומה של פרקטיקה מקובלת ובהיעדרה יש לבסס את המדיניות החשבונאית על תקנים קשורים ודומים ועל ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה במסגרת המושגית. ישות יכולה גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים של תקני דיווח כספי בינלאומיים. לפיכך, למרות שמצוין בחוברת כי מדובר בהבדל, יש אפשרות שישות תיישם את הוראות הסעיף מהתקינה הבינלאומית. לנוחיות הקוראים, חוברת ההדרכה כוללת בכל נושא, הפניה לסעיפים העוסקים בדרישות הגילוי בכל תקן. חוברת ההדרכה הינה כלי עזר ואינה מהווה תחליף לקריאת התקנים במלואם. ההשוואה במסגרת חוברת ההדרכה מבוססת על תקני החשבונאות בישראל ועל תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים כשהם מעודכנים עד לחודש ינואר 2018, מבלי להביא בחשבון אימוץ מוקדם של תקני דיווח כספי בינלאומיים שטרם נכנסו לתוקף מחייב (כגון תקן דיווח כספי בינלאומי 16, מכירות ותקן דיווח כספי בינלאומי 17, חוזי ביטוח שמועד תחילתם המחייב הוא לאחר 1 בינואר 2018). כמו כן, ההשוואה אינה כוללת התייחסות לפרקטיקה הנהוגה בתקינה הבינלאומית או לפרקטיקה הנהוגה בישראל, אם פרקטיקה כזו לא עוגנה במסגרת תקן דיווח כספי בינלאומי או תקן חשבונאות ישראלי, לרבות הפרשנויות להם המפורסמות על ידי גופי התקינה האמורים.

לקישור לחוברת ההדרכה באתר המוסד לתקינה לחץ/י כאן.

¹ יצוין כי חברות העומדות בתנאים מוגדרים רשאיות בהתאם לתקנות ניירות ערך לדווח לפי כללי חשבונאות אחרים (כגון כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב).

▪ **קובץ דוגמאות ליישום התקינה הישראלית -** בחודש מאי 2018 פרסם המוסד לתקינה קובץ דוגמאות ליישום התקינה הישראלית על מנת לסייע ביישום תקני החשבונאות. הדוגמאות ממחישות את אופן היישום של **חלק** מתקני החשבונאות אשר בתוקף ביום 1 בינואר 2018. כך, קובץ הדוגמאות, במתכונתו הנוכחית כולל היבטים הנוגעים לתקני החשבונאות הבאים:

- תקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תקופת הדיווח
 - תקן חשבונאות מספר 26, מלאי
 - תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע
 - תקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- הדוגמאות האמורות נועדו לשמש כמעין מורה דרך למשתמשים והן מבוססות על הבנה מסוימת של העובדות המתוארות בהן. יש לזכור כי יש להפעיל שיקול דעת בכל מקרה, בהתחשב בעובדות המקרה ובהנחות מסוימות הקיימות באותן נסיבות. בכוונת המוסד לתקינה להמשיך בהכנת דוגמאות נוספות במהלך התקופה הקרובה, אשר יוספו לקובץ הדוגמאות הנוכחי.

לקישור לקובץ הדוגמאות באתר המוסד לתקינה [לחץ כאן](#).

יובהר כי האמור לעיל אינו בגדר ייעוץ מקצועי ואינו מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של הפרסומים הנזכרים לעיל ולבחינת מכלול ההשלכות האפשריות של יישומם. מומלץ כי הישויות שהאמור עשוי להיות רלוונטי להן תיוועצנה בגורם מקצועי לבחינת מכלול ההשלכות.

בברכה,

המחלקה המקצועית