

הנדון: הטיפול החשבונאי במענקי תשלום מבוססי מניות המוענקים במסגרת חוזה עם לקוח

בחודש נובמבר 2019 פרסמה ה-FASB את ASU 2019-08¹ (להלן: "התיקון"), אשר מבהיר את הטיפול החשבונאי עבור תשלומים מבוססי מניות שהונפקו כתמורה ללקוח בהתאם לנושא 606 בקודיפיקציה.

רקע

בחודש יוני 2018 פרסמה ה-FASB את ASU 2018-07, שאיחד את הטיפול החשבונאי בתשלום מבוססי מניות לעובדים ולצדדים שאינם עובדים תחת נושא 718 בקודיפיקציה, למעט הקלות מסוימות. בנוסף, תיקון 2018-07 הבהיר כי תשלומים מבוססי מניות שהוענקו במסגרת חוזה עם לקוח, אינם בתחולת נושא 718 בקודיפיקציה, אלא בתחולת נושא 606 בקודיפיקציה, הכנסות מחוזים עם לקוחות ומטופלים באופן הבא:

- תשלומים מבוססי מניות שהתקבלו כתמורה מלקוח עבור שירותים או סחורות שנמסרו – מטופלים כתמורה שאינה במזומן ונמדדים בשווי הוגן במועד תחילת החוזה.
- תשלומים מבוססי מניות המשולמים ללקוח – מטופלים כתמורה המשולמת ללקוח, כלומר מופחתים ממחיר העסקה במסגרת סעיף הכנסות מלקוחות, למעט אם שולמו עבור שירות או סחורה מובחנים.
- תשלומים מבוססי מניות המשולמים ללקוח עבור שירות או סחורה מובחנים – מטופלים כעסקה רגילה של רכישה מספק/צד ג' ולכן יוכרו כהוצאה או כנכס באותו אופן אלא אם השווי הוגן של התשלום מבוסס מניות שנמסר עולה על השווי הוגן של השירות או הסחורה שהתקבלו, במצב זה ההפרש יופחת ממחיר העסקה במסגרת סעיף הכנסות.

תיקון 2018-07 לא קבע מהו מועד מדידת השווי הוגן של תשלומים מבוססי מניות המשולמים ללקוח. כתוצאה מכך הופנו שאלות ל-FASB לאור ההתנגשות שבין מועד המדידה של תשלום מבוסס מניות בנושא 718 בקודיפיקציה- **מועד הענקה** לבין מועד מדידת השווי הוגן של תמורה שאינה במזומן בנושא 606 בקודיפיקציה – **מועד תחילת החוזה**. כתוצאה מכך פרסמה ה-FASB את תיקון 2019-08 לקודיפיקציה אשר מספק מספר הבהרות.

הבהרות עיקריות:

- תשלום מבוסס מניות ששולם ללקוח יסווג כמענק הוני או כמענק התחייבותי ויימדד בשווי הוגן **למועד ההענקה**² בהתאם לנושא 718 בקודיפיקציה.
- השווי הוגן למועד ההענקה יוכר כהפחתה ממחיר העסקה במסגרת סעיף הכנסות מלקוחות. בנוסף, לאחר מועד ההכרה לראשונה הוראות הסיווג והמדידה של נושא 718 בקודיפיקציה, ימשיכו לחול על המענק אלא אם חל שינוי בתנאי המענק שלאחריו הצד שכנגד אינו נחשב יותר "לקוח"³.
- שינויים בסכום המענק בתקופות עוקבות כתוצאה משינוי בצפי לגבי **תנאי שירות** או **תנאי ביצוע** יוכרו כקישור או כגידול בהכנסות (שינוי של מחיר העסקה)⁴, שינויים בסכום המענק כתוצאה מתנאים אחרים לא יטופלו כשינוי המחיר העסקה אלא יירשמו בסעיף אחר בדוח רווח והפסד.
- תשלומים מבוססי מניות המשולמים ללקוח עבור שירות או סחורה מובחנים – מטופלים כעסקה רגילה של רכישה מספק/צד ג' ולכן יוכרו כהוצאה או כנכס באותו אופן אלא אם השווי הוגן של התשלום מבוסס מניות עולה על השווי הוגן של השירות או הסחורה שהתקבלו, במצב זה ההפרש יופחת ממחיר העסקה במסגרת סעיף הכנסות.

¹ Accounting Standards Update 2019-08, Compensation—Stock Compensation (Topic 718) and Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Codification Improvements—Share-Based Consideration Payable to a Customer.

² מועד הענקה הוא המועד שבו המעניק ומקבל המענק מגיעים להבנה משותפת לגבי התנאים העיקריים של התשלום מבוסס מניות.

³ במצב בו חל שינוי בתנאי המענק שלאחריו הצד שכנגד אינו נחשב ללקוח, המענק יטופל בהתאם לנושא אחר בקודיפיקציה (לדוגמה: נושא 480 בקודיפיקציה, הבחנה בין הון להתחייבות או נושא 815 בקודיפיקציה, נגזרים וגידורים) אלא אם כן השינוי נעשה יחד עם ארגון מחדש של הון העומד בתנאים שבסעיף 10-35-10-718 בקודיפיקציה, במצב זה המענק יישאר בתחולת נושא 718 בקודיפיקציה.

⁴ בין אם המענק סווג כמענק הוני ובין אם סווג כהתחייבותי.

מועד תחילה והוראות מעבר

כל יתר החברות	חברות ציבוריות וחברות שאימצו את תיקון 2018-07 ⁵ באימוץ מוקדם
תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, ותקופות ביניים הנכללות בתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2020.	תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, ותקופות ביניים הנכללות בתוך אותן תקופות שנתיות.

- אימוץ מוקדם מותר עבור דוחות כספיים שטרם פורסמו אבל לא קודם לאימוץ תיקון 2018-07 לקודיפיקציה.
- התיקונים ייושמו בדרך של יישום למפרע מותאם באמצעות התאמה בגין ההשפעה המצטברת ליתרת הפתיחה של העודפים בשנת האימוץ. [לחילופין: התיקונים ייושמו בדרך של יישום למפרע עבור שנת 2019 ויישום למפרע מותאם עד לשנת 2019 באמצעות התאמה ליתרת הפתיחה של העודפים ליום 1 בינואר 2019].

⁵ מועד התחילה של תיקון 2018-07 לקודיפיקציה: חברות ציבוריות - מתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2018, ותקופות ביניים הנכללות בתוך אותן תקופות שנתיות. יתר החברות - מתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, ותקופות ביניים הנכללות בתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2020. אימוץ מוקדם מותר עבור דוחות כספיים שטרם הפכו זמינים לפרסום.