**סיכום בנקודות ל IFRS2- תשלום מבוסס מניות**

IFRS2 עוסק במצבים בהם ישות מקבלת סחורות או שירותים ומשלמת בעדם באמצעות הנפקת הון (מכשירים הוניים) או משלמת במזומן אבל לפי השוו"ה של המכשירים ההוניים.

1. **תחולה והגדרות-**

* **התקן חל במצבים בהם ישות מקבלת סחורות ושירותים מונפקים מכשירים הוניים או משולם מזומן לפי השוו"ה של מכשירים הוניים של אחת מחברות הקבוצה לפי בחירת הישות או לפי בחירת הצד שכנגד.**
* התקן חל גם במצבים אשר בהם הישות מקבלת שירותים ובע"מ הוא זה אשר מוסר את המכשירים ההוניים
* התקן חל גם במצב שבו אחת מחברות הקבוצה מקבלת את השירות וחברה אחרת בקבוצה מוסרת את המכשיר ההוני (במקרה זה התקן יחול גם על הישות שמקבלת את השירות וגם על הישות אשר מוסרת את המכשיר ההוני)
* התקן לא חל על במצבים הבאים :

1. במצב שבו מונפקות מניות לציבור או מונפקות מניות הטבה כיוון שהישות לא מקבלת סחורה או שירות.
2. במצב של צירוף עסקים באמצעות הנפקת מכשירים הוניים כיוון שלנושא זה יש תקן נפרד IFRS3 .
3. לא חל על חוזים אשר בתחולת IAS39 .

**הגדרות:**

* **הסדר תשלום מבוסס מניות –** זהו חוזה בין הישות לבין הצד שכנגד אשר מזכה את הצד שכנגד בזכות לקבל מכשירים הוניים , מזומן או נכסים אחרים לפי שוו"ה של המכשירים ההוניים של אחת מחברות הקבוצה **. כדאי לשים לב שהגדרה זו עוסקת בזכויות של הצד שכנגד וכן כדאי לשים לב שהחוזה הזה יכול להיחתם עם הישות או עם בע"מ שלה או עם חברה אחרת בתוך הקבוצה**
* **עסקת תשלום מבוסס מניות –** זוהי עסקה אשר בה :

1. ישות מקבלת סחורות ושירותים עבור הסדר תשלום מבוסס מניות
2. ישות מחויבת לסלק הסדר תשלום מבוסס מניות עבור סחורות ושירותים שקיבלה ישות אחרת בקבוצה. **כדאי לשים לב שההגדרה הזאת עוסקת גם בישות שמקבלת את הסחורות והשירותים וגם בישות שמסלקת את ההסדר אפילו שהיא לא מקבלת את השירות.**

* **עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים –** זוהי עסקה אשר בה ישות מקבלת סחורות ושירותים ומנפיקה עבורה מכשירים הוניים שלה או שהיא לא מחויבת לסלק את ההסדר (הרעיון כאן הוא שבע"ש נתן מתנה לישות)
* **מתנה מטופלת במסגרת ההון העצמי (הדו"ח על השינויים)**
* **עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן –** זהו מצב שבו ישות רוכשת סחורות או שירותים ומשלמת עבורם במזומן או בנכסים אחרים לפי השוו"ה של המכשירים ההוניים של אחת מחברות הקבוצה
* **שוו"ה –** זהו המחיר שבו היה מוחלף נכס או מסולקת התחייבות או מוחלף מכשיר הוני בין מוכר מרצון לרוכש מרצון בעסקה שאינה מושפעת מו מוחלף מכשיר הוני בין מוכר מרצון לרוכש מרצון אחרים לפי השווסלקת את ההסדר אפילו שהיא לא מקבלת את השירות יחסים מיוחדים בין הצדדים.
* **מועד הענקה –** זהו מועד ההסכם הסופי בין הישות לבין הצד שכנגד להסדר תשלום מבוסס מניות (לעיתים נחתם הסכם אבל בהסכם נאמר כי הוא דורש אישור של בע"מ או של ועדה מסוימת. במקרה זה מועד הענקה יהיה מועד האשרור).
* **מועד המדידה –** זהו המועד אשר בו אנו מודדים את השוו"ה של ההסדר . לגבי עסקאות עם עובדים או כאלו הנותנים שירות דומה מועד המדידה יהיה במועד ההענקה ואילו לגבי עסקאות עם ספקים חיצוניים מועד המדידה יהיה במועד קבלת השירות או הנכס .
* **תנאי הבשלה –** תנאים בגין הסדר תשלום מבוסס מניות אשר יקבעו האם השירותים אשר הצד שכנגד מספק מזכים אותו בתשלום. תנאי הבשלה יכולים להיות תנאי שירות או תנאי ביצוע .
* **תנאי שירות –** זהו תנאי שהצד שכנגד חייב להשלים תקופת שירות מוגדרת בה הוא חייב לספק את השירות.
* **תנאי ביצוע-** זהו תנאי הבשלה הכולל מחוייבות להשלים תקופת שירות מוגדרת מפורשת או משתמעת וכן להשיג יעד ביצוע מוגדר בתקופת השירות המוגדרת.
* יעד הביצוע צריך להיות קשור לפעילות הכוללת או לחלק ממנה של אחת מחברות הקבוצה
* תקופת השגת היעד צריכה להיות לא יאוחר מסיום תקופת השירות המוגדרת ולא מוקדם באופן ממשמעותי מתחילת השירות
* **תנאי שוק –** זהו תנאי ביצוע הקשור במישרין לשוו"ה של המכשיר ההוני המוענק
* **תנאים שאינם תנאי הבשלה –** אילו הם תנאים שלא קשורים לפעילות של הישות, לא קשורים לשירות ולא קשורים למכשירים ההוניים.
* **תקופת הבשלה –** התקופה שבה צריכים להתקיים תנאי הבשלה והתנאים שהם לא תנאי הבשלה.
* **מועד ההבשלה –** המועד שבו כל התנאים יתקיימו ואז הצד שכנגד זכאי לקבל את התשלום.

1. **עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים-**

אנו עוסקים במצב בו ישות מקבלת סחורות ושירותים ומוסרת עבורם מכשירים הוניים

פקודת היומן העקרונית :

ח' נכס (עבור נכס)/ הוצאה (עבור שירות)

ז' קרן הון – ת.מ.מ (מייצג את המכשיר ההוני המוענק)

* יש לשים לב שאם מתקבל נכס- ההון העצמי גדל .
* אם מתקבל שירות- לא משתנה ההון העצמי .
* **מועד רישום הפקודה –** כאשר מתקבל הנכס או השירות ואם השירות ניתן בחלקים אז נרשום את הפקודה בחלקים
* **באיזה סכום לרשום את הפקודה**- **כלל של התקן:** יש לרשום את הפקודה לפי שווי הנכס או השירות. **רק** אם הוא לא ניתן לאומדן מהימן רק אז נמדוד את שווי המכשיר ההוני.
* בעסקאות עם ספקים חיצוניים קיימת הנחה הניתנת להפרכה לפיה ניתן לאמוד את שווי הנכס או השירות ולכן כך בד"כ נעשה.
* בעסקאות עם עובדים או כאלו המספקים שירות דומה אין זה אפשרי לאמוד את שווי השירות כי הוא בד"כ מהווה בונוס או תחליף חלקי לשכר.
* **חשוב מאד ! שוו"ה של מכשיר הוני – בעסקאות עם עובדים כאמור אנו מודדים במועד ההענקה את שווי המכשיר ההוני. השווי צריך לשקף כמה אדם חיצוני היה מוכן לשלם במועד ההענקה עבור המכשיר ההוני. את אותו אדם חיצוני כלל לא מעניין אם העובד יעבוד או לא. לא מעניין אותו האם יושג יעד ביצוע מסוים או לא. לכן השוו"ה של המכשיר ההוני מנותק ולא קשור לתנאי שירות ולא קשור ליעדי ביצוע למעט תנאי שוק.** בהגדרת תנאי שוק נאמר שתנאי שוק הוא תנאי הקשור במישרין לשוויו של המכשיר ההוני ולכן השוו"ה מתחשב בתנאי שוק.
* **מודל עקרוני –**אם ידוע כי העובד לא ישלים את תנאי השירות יש לבצע חילוט אופציה על הסכום שנרשם ש"ק (הכוונה גם למקרים בהם הצפי הוא שלא יתקיים תנאי השירות) .

ח' קרן הון ת.מ.מ

ז' הוצאות שכ"ע

* **סוגי מענקים-**
* **במענק הוני מודדים את השוו"ה של המכשיר ההוני פעם אחת בלבד במועד ההענקה.**
* **במענק התחייבותי מודדים את השוו"ה בכל תאריך מאזן.**

1. **מענק ללא תנאים (ללא תנאי הבשלה וללא תנאים שאינם תנאי הבשלה)-**מדובר על מענק שהעובד מקבל מיידית נותנים אותו על שירותי העבר ולא על שירותי העתיד. לכאורה אם העובד הוא לא מוסרי הוא יכול לקחת את המענק ולעזוב את העבודה והמענק שלו במקרה הזה נכיר בהוצאה באופן מיידי
2. **מענק עם תנאי הבשלה הכולל תנאי שירות בלבד-ה**מודל הבסיסי- לעומת זאת , בכל תאריך דיווח כספי, הישות צריכה לאמוד את כמות העובדים, אשר ישלימו את תנאי השירות ולגבי אומדן זה כן נכיר בשינוי האומדן.
3. **מענק הכולל תנאי ביצוע שאינם תנאי שוק-**  במקרה זה נפוצים שלושה סוגים או שילוב ביניהם:
4. תנאי ביצוע מדורג המשנה את תקופת ההבשלה – ככל שנוצר תנאי גבוה יותר כך מתקצרת תקופת ההבשלה
5. תנאי ביצוע מדורג המשנה את כמות המכשירים המוענקים –יעד ביצוע גבוה יותר כך מוענקים יותר מכשירים
6. תנאי ביצוע מדורג המשנה את סוג המכשירים ההוניים –ככל שהיעד גבוה יותר העובד מקבל מכשירים בעלי שוו"ה גבוה יותר.

**בכל תאריך דיווח נכיר בשינוי אומדן לגבי שני נושאים: א.** יעד הביצוע , **ב.** כמות העובדים אשר ישלימו את תנאי השירות

1. **מענק הכולל תנאי ביצוע שהינם תנאי שוק -** אנו מתחשבים בתנאי שוק במדידת השוו"ה כלומר, כבר במועד ההענקה אנו משקללים את ההסתברות שתנאי השוק יתקיים ואת ההסתברות שתנאי השוק לא יתקיים.

* חשוב לשים לב לשני הבדלים קריטיים בין תנאי שירות ותנאי ביצוע שאינו תנאי שוק לבין תנאי שוק :

1. בתנאי שירות ובתנאי ביצוע שהם לא תנאי שוק אנו לא מתחשבים במדידת השוו"ה . לעומת זאת בהגדרה בתנאי שוק אנו כן מתחשבים במדידת השוו"ה
2. אם תנאי השירות לא מתקיים אנו מבטלים את ההוצאה (חילוט). אותו כנ"ל אם לא מתקיים תנאי הביצוע שהוא לא תנאי ששוק . לעומת זאת אם תנאי השוק לא מתקיים אז לא מבטלים את ההוצאה כי מראש במדידת השוו"ה לקחנו בחשבון שאולי התנאי הזה לא יתקיים.

* למעשה לגבי תנאי שוק ניתן להבחין בין שני מצבים :

1. **תקופת הבשלה קבועה-** עובד מחוייב לעבוד תקופת שירות מוגדרת בתום התקופה הזאת תנאי השוק צריך להתקיים. **נשים לב להבדל בין מצב בו תנאי שירות לא מתקיים ואז אני מבטלים את ההוצאה לבין מצב שבו תנאי השוק לא מתקיים אז לא מבטלים את ההוצאה כי זה נלקח בחשבון במדידת השוו"ה.**
2. **תקופת הבשלה משתנה -** במקרה זה אנו משקללים בשוו"ה גם את תנאי השוק וגם את תקופת ההבשלה . והמשמעות היא שלא נוכל בהמשך להכיר בשינוי אומדן. נכיר בשינוי אומדן רק לגבי כמות העובדים אשר ישלימו את תנאי השירות
3. **מענק הכולל תנאים שאינם תנאי הבשלה** - תנאי שאינו תנאי הבשלה זהו תנאי שאינו קשור לשירות אינו קשור לפעילות ולא קשור לשווי המכשיר ההוני . נשאלת השאלה למה בכלל לתת תנאי כזה ? והתשובה היא שישויות ע"י הוספת תנאי כזה החברה יכולה לנהל רווחים את זה התקן רוצה למנוע כיצד? התקן קובע שחייבים לשקלל תנאי שאינו תנאי הבשלה בשוו"ה של המכשיר ההוני וברגע שמשקללים את אותו תנאי בשוו"ה אסור להכיר בשינוי האומדן .

למעשה ניתן להבחין בין 3 סוגים של תנאים שאינם תנאי הבשלה :

1. תנאים שאינם בשליטת העובד ואינם בשליטת הישות
2. תנאים שהם בשליטת העובד
3. תנאים שהם בשליטת הישות .

**לגבי ב+ג** – אם העובד או הישות מחליטים לפני מועד ההבשלה להסתלק מהתנאי שאינו תנאי הבשלה לא רק שלא נבטל הוצאה אלא נאיץ אותה נכיר בה מידית שכן אין טעם להמשיך ולפרוש הוצאה אם התוכנית כבר לא קיימת.

1. **מענק הנכנס לתוקף בשלבים -** הכוונה למצב שבו אם העובד עובד שנה אחת הוא יקבל X אופציות אם הוא עובד עוד שנה הוא יקבל עוד אופציות וכן הלאה . המיוחד במקרה הזה הינו שיש כמה תקופות הבשלה התקן דורש לפצל את המענק לכמה מענקים ב"ת לפי מספר תקופות ההבשלה.
2. **מענק הכולל אופציות עם תוספת מימוש צמודה או הניתנות להמרה לכמות משתנה של מניות -** IAS32 עוסק בהגדרת מכשיר הוני ובהגדרת התחייבות פיננסית בין השאר. והוא קובע כי אופציה תהווה מכשיר הוני רק אם מתקיימים שני תנאים במצטבר fix for fix אם אחד מן התנאים לא מתקיים אז נציג את האופציה במסגרת ההתחייבויות:

א. **תוספת המימוש היא קבועה**

**ב. כמות המניות היא קבועה**

לכאורה לפי האמור המענק בו אנו עוסקים הוא לא מענק הוני כיוון שלא מתקיים FIX FOR FIX אבל IFRS2 הוא לא בתחולת IAS32 יתרה מכך IFRS2 קובע כי מענק הוני כולל את כל מה שיהפוך בסופו של דבר למניות. לכן בניגוד ל-IAS32 נטפל במענק האמור כמענק הוני לכל דבר ועניין.

1. **מענק שלא ניתן לזהות בו את השירות המתקבל -** כיוון שלא מתקבלת סחורה, וכן אנו לא מזהים שירות. אם כי יכול להיות שיש כאן שירות סמוי כגון: פרסום. בכל מקרה IFRS2 קובע כי עסקה זו היא בתחולתו אבל למרות שמדובר על עסקה עם ספק חיצוני לא נאמוד את שווי השירות כי הוא לא מזוהה אלא נאמוד את השוו"ה של המכשיר ההוני במועד ההענקה.
2. **מענק הכולל הסכם הדורש אשרור**- הבעיה שנוצרת במקרה זה היא שהעובדים התחילו לספק שירות וקיימת הצדקה להכיר בהוצאה, אבל מועד ההענקה הוא רק מאוחר יותר – מועד האישור. רק אז אנו יודעים את השוו"ה. אז בעצם אנו רוצים לרשום הוצאה אבל אנחנו עדיין לא יודעים את השוו"ה. **הפיתרון הוא** – נרשום את ההוצאה לפי שוו"ה משוער שהוא מועד הדיווח ונעדכן בכל מועד דיווח את השוו"ה עד מועד ההענקה (האישור). החל ממועד ההענקה , נקבע את השוו"ה.
3. **מענק הכולל אופציות שלא ניתן לאמוד את שווין ההוגן** - IFRS2 קובע כי במציאות הכלכלית של היום כמעט לכל אופציה ניתן לאמוד שוו"ה. ורק במקרים נדירים ישות תוכל לטעון כי אין אפשרות למדידת שוו"ה . במקרים הנ"ל לא ניתן ליישם את המודל שלמדנו כיוון שכולו מושתת על מדידת שוו"ה למועד ההענקה שכאמור הוא אינו בר מדידה. לכן במקרה זה מיישמים מודל אחר לגמרי המכונה **"מודל השווי הפנימי"-**בהתאם למודל הזה נכיר בהוצאה לפי השווי הפנימי. אבל השווי הפנימי משתנה בכל יום נתון, אז נעדכן את ההוצאה עד מועד ההמרה או מועד הפקיעה.

ישנם שני הבדלים קריטיים בין מודל השוו"ה אותו למדנו עד כה, לבין מודל השווי הפנימי:

1. במודל השוו"ה מדדנו את השוו"ה פעם אחת בלבד במועד ההענקה ולא הכרנו בשינוי אומדן של השווי. לעומת זאת **במודל השווי הפנימי אנו מודדים את השווי הפנימי בכל תאריך דיווח כספי ומכירים בשינוי אומדן.**
2. במודל השוו"ה פרסנו את ההכרה בהוצאה למשך תקופת ההבשלה, לאחריה לא נגענו בהוצאה ולא שינינו אותה. במודל השווי הפנימי אמנם **אנו גם פורסים את ההוצאה למשך תקופת ההבשלה אבל ממשיכים לעדכן אותה גם לאחר מועד ההבשלה לאור השינויים בשווי הפנימי.**

**טבלת סיכום מענקים**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | תנאי הבשלה | | | תנאים שאינם תנאי הבשלה | | |
|  | שרות | ביצוע פעילות | תנאי שוק | לא בשליטת הישות / העובד | בשליטת העובד | בשליטת הישות |
| השפעה על מדידת שוו"ה למועד ההענקה | X | X | V | V | V | V |
| הכרה שינוי אומדן | V | V | X | X | X | X |
| אי עמידה בתנאי | **חילוט**  ביטול הוצאה  ח' ק.הון ת.מ.מ  ז' הוצאות שכ"ע | | **פקיעה**  ח' קרן הון ת.מ.מ  ז' פרמיה | | **ביטול**  האצה + פקיעה  ח' הוצאות שכ"ע  ז' ק.הון ת.מ.מ  ח' ק.הון ת.מ.מ  ז' פרמיה | |

* **שינויים בתנאי ההבשלה , ביטולים , פדיונות ושינוי יזום בשוו"ה של התוכנית-**

1. **שינוי בתנאי ההבשלה -** אנו עוסקים במצב אשר בו הישות מבצעת שינוי יזום בתנאי השירות או ביעדי הביצוע הקשורים לפעילות. הכלל המנחה הוא: אם השינוי מיטיב עם העובד נכיר, אם השינוי מרע עם העובד נתעלם ממנו. **המטרה היא מניעת ניהול רווחים.**
2. **ביטולים** - הכוונה למצב שהישות מבטלת את התוכנית, אותו רעיון למעשה מדובר בהרעה ואנו מתעלמים מהרעה אבל, התקן מדגיש **לא רק שלא נבטל את ההוצאה אלא שנאיץ בה ונשקף פקיעה** כיוון שאין טעם להמשיך ולפרוס את ההוצאה אם העובדים כבר לא עובדים בשביל התוכנית
3. **פדיונות –**במצב זה הישות מבטלת את התוכנית אבל היא גם משלמת לעובד עבור הביטול . נבחין בין שלושה מקרים:
4. **פדיון במהלך תקופת ההבשלה –** במקרה זה נחשוב בשלושה שלבים:
5. נאיץ את ההכרה בהוצאה כיוון שבוטלה התכנית
6. אם הישות שילמה מעל השוו"ה של האופציות לאותו יום כיוון שהיא רוצה לתת הטבה נוספת לעובד לכן נכיר בהוצאה נוספת בגובה ההפרש. **הערה:** יש לשים לב שאם היא שילמה פחות מהשוו"ה זאת הרעה ואנו לא מכירים בהכנסה.
7. התשלום עצמו יירשם כפדיון הון
8. **פדיון לאחר מועד ההבשלה –** ההבדל היחידי הוא שאין צורך לבצע את שלב א' שכן בכל מקרה כבר הכרנו במלוא ההוצאה. לכן במקרה זה נכיר בהוצאה נוספת אם הישות שילמה מעל השוו"ה והתשלום עצמו יוצג כפדיון הון.
9. **פדיון במצבים בהם לא ניתן לאמוד את שווי האופציה-** בדומה לשני המקרים הקודמים כדי להחליט האם הפדיון מגלם הוצאה נוספת נשווה בין התשלום לבין הערך הפנימי תהא הוצאה נוספת רק אם התשלום גבוה מהערך הפנימי לאותו יום.

* **שינוי יזום בשווי ההוגן-**

אם הישות ביצעה שינוי בשוו"ה אז הכלל המנחה הוא: אם השינוי גרם להקטנת השוו"ה אזי מתעלמים ממנו . אם השינוי גרם להגדלת השוו"ה אז נתייחס אליו כמענק נפרד ב"ת בקודם.

למעשה, נטפל בשני מענקים :

1. **מענק ראשון** – מועד ההענקה שלו הוא המועד המקורי השוו"ה שלו הוא השווי המקורי. תקופת ההבשלה שלו היא התקופה המקורית אלא אם היא קוצרה במועד השינוי.
2. **מענק שני** – מועד ההענקה שלו הוא מועד השינוי, השוו"ה שלו הוא השווי התוספתי במועד השינוי או במילים אחרות – בכמה גדל השוו"ה כתוצאה מהשינוי היזום ותקופת ההבשלה היא התקופה שנקבעה במועד השינוי.

* **כיצד משנים שוו"ה של תכנית ?**

קיימות מספר אפשרויות:

1. **שינוי בתנאי המכשיר עצמו**- כמו: הקטנת תוספת מימוש או הארכת התקופה בה ניתן להמיר וכדו'
2. **הגדלת כמות המכשירים ההוניים –** הגדלת כמות המכשירים ההוניים . במקרה זה השווי התוספתי יהיה כמות המכשירים הנוספת כפול השווי שלהם לאותו היום
3. **החלפת סדרת אופציות בסדרה אחרת –** במקרה זה השווי התוספתי יהיה ההפרש בין שתי הסדרות .
4. **החלפת סדרת האופציות + תשלום במזומן** – השווי יהיה השווי של האופציה החדשה + המזומן בניכוי השווי של האופציה הישנה . המזומן ששולם יוצג כפדיון הון.

בדצמבר 2015 הישות שילמה לעובד מזומן 10\*1,000=10,000 סכום זה יוצג כפדיון הון

בדצמבר 2016 צריך לבצע פעולת הנפקה 24,000+3,000=10,000=17,000

1. **לא לעשות שינוי בשווי התוכנית אלא לחתום עם העובדים על הסדר נוסף**
2. **עסקאת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן**-

אנו עוסקים כעת במצב בו הישות מסלקת את ההסדר במזומן או בנכסים אחרים אבל לפי השוו"ה של המכשירים ההוניים .

**שימו לב!** כי לא ניתן ליישם את המודל שלמדנו עד היום כי כל הרעיון במודל אותו למדנו עד היום היה שמדובר על מכשיר הוני ובגין מכשיר הוני אין הכרה בשינויים בשוו"ה . ואילו עכשיו מדובר על התחייבות ולגבי התחייבות יש הכרה בשינויים בשווי הוגן. לכן עלינו ליישם מודל אחר לגמרי. המודל הוא **"מדידת ההוצאה לפי השוו"ה של ההתחייבות".**

קיימים שלושה הבדלים עקרוניים בין מענק הוני לבין מענק התחייבותי :

1. **פקודת היומן –** במענק הוני פקודת היומן היתה

ח' הוצאה / נכס

ז' קרן הון ת.מ.מ

במענק התחייבותי הפקודה

ח' נכס/ הוצאה

ז' זכאים

**המענק הזה כלל לא עובר בדו"ח על השינויים בהון העצמי.**

אם מתקבל נכס – ההון העצמי לא משתנה

אם מתקבל שירות – ההון העצמי קטן

1. במענק הוני מדדנו את השוו"ה פעם אחת בלבד. במועד ההענקה, ולא הכרנו בשינוי אומדן במענק התחייבותי נמדוד את השוו"ה בכל תאריך דיווח ונכיר בשינוי אומדן .
2. במענק הוני פרסנו את ההכרה בהוצאה למשך תקופת ההבשלה, ואח"כ לא שינינו אותה. במענק התחייבותי אנו אמנם פורסים את ההוצאה למשך תקופת ההבשלה אבל ממשיכים לעדכן אותה גם לאחר מועד ההבשלה עד למועד התשלום.
3. **עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן או במכשירים הוניים לפי בחירת הישות-**

אנו עוסקים כעת במענק שרובו לפי תנאי החוזה. הישות רשאית במועד ההבשלה לבחור בין תשלום במזומן או הענקת מכשיר הוני. IAS32 בין השאר מגדיר התחייבות פיננסית ומכשיר הוני. **התחייבות פיננסית –** מחויבות חוזית לשלם מזומן אבל אם הישות יכולה להתחמק מתשלום מזומן ע"י הנפקה של כמות קבועה של מכשירים הוניים זו לא התחייבות אלא מכשיר הוני. את ההיגיון נלמד כשנלמד את IAS32. אמנם IFRS2 הוא לא בתחולת IAS32 אבל הוא מיישם רעיון דומה והוא קובע כי למעשה אין לישות מחויבות לשלם את המזומן ולכן נטפל במענק כמענק הוני.

**חריג: אם לישות יש מכל סיבה שהיא מניעה להנפיק הון או לחילופין יש לה מחויבות משתמעת (נוהג היוצר ציפיות אצל הצד שכנגד) לשלם מזומן , אז המענק יטופל כמענק התחייבותי.**

**נדון בשני המקרים :**

**טיפול במענק כמענק התחייבותי** – החריג - אנחנו מטפלים במענק כמענק התחייבותי לכל דבר ועניין. אם בכל זאת הונפק הון נעביר את ההתחייבות להון עצמי. אבל אם שווי ההון הוא יותר גבוה משווי ההתחייבות ובכל זאת הישות בחרה את שווי ההון, היא כנראה רצתה לתת הטבה נוספת ולכן נכיר בהוצאה נוספת בגובה ההפרש .

**טיפול במענק כמענק הוני-** ברירת המחדל , נטפל במענק כמענק הוני לכל עניין ודבר, דהיינו נכיר בהוצאה לפי השוו"ה למועד ההענקה.

בעת הסילוק ייתכנו 4 אפשרויות:

1. הישות בחרה בחלופת ההון כי זו החלופה היותר זולה – כיוון שמראש טיפלנו במענק כמענק הוני מה שנצטרך לעשות זוהי פעולת מיון להנפקה.
2. הישות בחרה בחלופת ההון למרות שזו חלופה יותר יקרה – במקרה זה נכיר בהוצאה נוספת בגובה הפרשי השווי לאותו היום ובנוסף כמובן נבצע פעולת מיון של הנפקה.
3. הישות בחרה בחלופת המזומן כי זוהי החלופה היותר זולה – כיוון שהמענק טופל כמענק הוני התשלום יירשם כפדיון הון.
4. הישות בחרה בחלופת המזומן אף על פי שזוהי חלופה יותר יקרה – במקרה הזה נכיר בהוצאה נוספת בגובה הפרשי השווי לאותו היום ובנוסף המזומן ששולם יוצג כפדיון הון.
5. **עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים או במזומן לפי בחירת הצד שכנגד-** במענק זה זכות הבחירה היא של הצד שכנגד. כדי להבין את הטיפול החשבונאי נפריד בין עסקה עם ספק חיצוני לבין עסקה עם עובדים :

**עסקה עם ספק חיצוני -** המענק הזה נקרא **מענק מורכב-** מענק הכולל גם התחייבות וגם הון. IFRS2 דורש אם כך לבצע פיצול וכיוון שמדובר בעסקה עם ספק חיצוני את הפיצול נבצע במועד ההכרה בנכס והוא יבוצע כדלקמן:

1. נמדוד את השוו"ה של הנכס
2. נמדוד את השווי של ההתחייבות
3. השארית זה מרכיב ההון

**עסקה עם עובדים -** הרעיון הוא מאד דומה לעסקה עם ספק חיצוני הבעיה היא שאנו לא יכולים למדוד את שווי השירות ולכן, במקום למדוד את שווי השירות אנו מודדים את השווי של המכשיר ההוני. מכאן שאת הפיצול נבצע במועד ההענקה כדלקמן:

1. נמדוד את השוו"ה של המכשיר ההוני (זה מייצג את שווי השירות)
2. נמדוד את השוו"ה של ההתחייבות
3. השארית זה מרכיב ההון

* **הערה : לא בכל העסקאות חייב לצאת מרכיב הון. יכול להיות מצב שיהיה מרכיב הון רק אם א'>מ-ב ' אם א=ב ל-ב או ש-ב>א אז מרכביב ההון הוא 0.**

**מכאן ואילך** להתחייבות נתייחס כמענק התחייבותי לכל דבר ועניין כלומר, נמדוד את ההוצאה לפי השוו"ה למועד הדיווחלמרכיב ההון נתייחס כמענק כמעט לכל דבר ועניין ז"א לא נכיר בשינוי אומדן שלשווי הוגן .אם העובד יבחר בסופו של דבר בחלופת המזומן נכיר בפעולה של תשלום ובפעולה של פקיעת אופציה ואם העובד יבחר בחלופת ההון נציג פעולת הנפקה.

1. **החלפת מענקים –**

מדובר במצב בו הישות העניקה מענק התחייבותי ולאחר מכן היא שינתה אותו למענק הוני ולהיפך

**מעבר ממענק התחייבותי למענק הוני -**נבחין בין 3 מצבים :

1. **מעבר לפי אותו שוו"ה –** המאפיין של מצב זה הוא שאין כאן הטבה נוספת אבל גם אין הרעה. ההבדל העקרוני בין מענק התחייבותי למענק הוני הוא כזה: **במענק התחייבותי** – אנו מעדכנים את השוו"ה **במענק הוני** – אנחנו לא מכירים בשינוי בשוו"ה ולכן הטיפול יהיה כדלקמן: **א.** כל עוד המענק הוא התחייבותי נרשום את ההוצאה לפי שוו"ה של ההתחייבות למועד הדיווח. **ב.**במועד השינוי למענק הוני נסווג את ההתחייבות להון העצמי . **ג.** ממועד השינוי למענק הוני נקפיא את השוו"ה ונכיר בהוצאה לפי השוו"ה למועד השינוי.

* **הערה :אם במקום להחליף את המענק למענק הוני הישות מוסיפה חלופה לעובד ז"א שהעובד יכול לבחור בין קבלת מזומן בשווי של המניות לבין קבלת המניות המענק הופך להיות מענק מורכב ויש לחשב מרכיב הון ומרכיב התחייבות אם אין מרכיב הון ממשיכים לטפל במענק כמענק התחייבותי. לגבי הסילוק – תלוי אם הוא בחר בחלופת המזומן או בחלופת ההון**

1. **מעבר לפי שוו"ה גבוה יותר –** המאפיין של מצב זה הוא שהחלפנו באותו שווי הוגן ובנוסף נתנו מענק חדש. זה דומה לשינוי יזום של הישות שמגדיל את השוו"ה של המענק ההוני. בכל מקרה במועד ההחלפה נרוץ עם שני מענקים :
2. המענק המקורי
3. המענק החדש שמועד ההענקה שלו הוא מועד השינוי והשוו"ה שלו זה שווי תוספתי (הגידול) ותקופת ההבשלה שלו זוהי התקופה שנקבעה במועד השינוי.

* **הערה: אם במקום להחליף את המענק למענק הוני ההחברה היתה מוסיפה חלופה לעובד ז"א שהעובד יכול לבחור בין קבלת מזומן בשווי של המניות לבין קבלת יותר מניות אבל חסומות אז המענק הופך להיות מענק מורכב** **המשמעות היא שנרוץ על 2 מענקים : 1.** מענק התחייבותי – לפי המזומן שיתקבל 2. מענק הוני – לפי השווי של תוספת המניות ממועד השינוי תקופת ההבשלה של המענק הזה היא התקופה שנקבעה במועד השינוי.

1. **החלפה לפי שווי נמוך יותר -**עד למועד השינוי מטפלים במענק כמענק התחייבותי. במועד השינוי יש למיין את ההתחייבות להון. בהתאם לפרשנות אנו לא מכירים באותו יום ברווח כי זה דומה למצב שבו לישות יש זכות בחירה והיא בוחרת את החלופה הזולה יותר. במילים אחרות, זה דומה לפדיון המענק הקודם ואי הכרה ברווח והענקת מענק חדש.

* **הערה :יש לשים לב שהטיפול במקרה זה שונה מהמקרים הקודמים במקרה זה התפישה היא של פדיון המועד השינוי נפדה המענק התחייבותי ובמקומו ניתן מענק חדש – שהוא הוני.**

**מעבר ממענק הוני למענק התחייבותי-** נבחין בין 3 מצבים :

1. **מעבר לפי אותו שוו"ה –**המאפיין של מצב זה הוא שכל עוד המענק הוא מענק הוני אנחנו מכירים בהוצאה לפי שוו"ה למועד ההענקה . במועד השינוי עלינו למיין את קרן ההון להתחייבות כי המענק הופך להיות מענק התחייבותי . מאותו רגע אנו מכירים בשינוי בשוו"ה של ההתחייבות .

**בפועל נבצע 3 טבלאות :**

1. **טבלה ראשונה** - עבור המענק ההוני
2. **טבלה שניה** - עבור שערוך ההתחייבות
3. **טבלה שלישית** –על כמה ההתחייבות צריכה לעמוד

מרגע השינוי ההוצאה תירשם לפי הסיכום של טבלאות 1 ו-2 הגידול בהתחייבות לפי הטבלה ה-3 וה-P.N לפרמיה .

* **הערה : אם במקום להחליף את המענק למענק התחייבותי הישות היתה נותנת לעובד זכות בחירה, ז"א שהעובד זכאי לבחור בין מניות לבין מזומן** לכאורה, המענק היה הופך להיות מורכב, אבל השווי של המכשיר ההוני זהה לשווי של ההתחייבות ולכן מרכיב ההון הוא 0 מכאן שהטיפול יהיה של החלפה ממענק הוני למענק התחייבותי.

1. **מעבר ממענק הוני למענק התחייבותי בשווי גבוה יותר –** כל עוד המענק הוא מענק הוני אנחנו מכירים בהוצאה לפי השוו"ה במועד ההענקה . במועד השינוי המענק הופך להיות מענק התחייבותי. כמובן שצריך לסגור את קרן ההון וליצור התחייבות. העניין הוא שהפעם ההתחייבות היא בסכום גבוה יותר כלומר, כבר באותו היום יש לבצע שיערוך של ההתחייבות כיוון שבמענק התחייבותי ההוצאה נקבעת לפי השווי של ההתחייבות, ולכן כבר באותו יום תיווצר הוצאה . מכאן ואילך כמובן, נכיר גם בשינוי בשוו"ה.

* **הערה: אם במקום להחליף למענק התחייבותי הישות היתה נותנת זכות בחירה בה העובד יכול היה לבחור בין קבלת מניות לבין קבלת מזומן בשווי של יותר מניות ברעיון זה הופך להיות מענק מורכב אבל שווי ההתחייבות גבוה יותר משווי המכשיר ההוני ולכן אין מרכיב הון כך שהטיפול יהיה כמעבר ממענק הוני למענק התחייבותי.**

1. **מעבר לשוו"ה נמוך יותר –** בהתחלה המענק היה הוני ואז הישות החליפה אותו במענק התחייבותי אבל בשווי יותר נמוך . במענק התחייבותי הנקודה החשובה ביותר היא השוו"ה של ההתחייבות, לכן אם הישות הקטינה את השוו"ה לכאורה, כבר בנקודה הזאת היה צריך להכיר ברווח. אבל התקן אוסר על כך מתוך טענה של הרעה. כמובן שמכאן ואילך נכיר בשינוי אומדן השוו"ה בגין המענק ההתחייבותי. למעשה חושבים בשלושה שלבים :
2. בתקופה שהמענק היה מענק הוני, מכירים בהוצאה לפי שוו"ה למועד ההענקה.
3. מועד השינוי- יוצרים התחייבות לפי שוו"ה אבל לא מכירים ברווח .
4. החל מהרגע שהמענק הפך להיות התחייבותי- מכירים בשערוך של ההתחייבות (שינויים בשוו"ה).
5. **הסדרי מס-**

**מענק הוני-** במענק הוני אנו מכירים בהוצאה לפי שוו"ה למועד ההענקה וזאת למשך תקופת ההבשלה. אם מ"ה מכיר בדיוק באותה ההוצאה ובדיוק באותם מועדים אז **הוא נותן הטבת מס שוטפת וכלל לא עולה שאלת המיסים הנדחים.** אם מ"ה לא מכיר בהוצאה ולא יכיר בהוצאה לעולם אזי מדובר על הפרש קבוע **ולא עולה השאלה של מיסים נדחים.** רק אם הוא יכיר בחלק מההוצאה או בכולה או ביותר ממנה במועדים שונים רק אז עולה השאלה של מיסים נדחים. **בארץ ישות צריכה לבחור בין שני מסלולים :**

1. **מסלול הוני –** במסלול זה מ"ה מחייב את העובד בעת המימוש במס רוו"ה על השווי הפנימי. ואז לא תותר לישות הוצאה. יש לשים לב כי במקרה זה מדובר על הפרש קבוע ולכן לא עולה השאלה של מיסים נדחים.

* **מועד המימוש הוא המועד בו הנאמן מעביר לעובד את המכשיר ההוני או מוכר עבורו את המכשיר ההוני או המועד שבו האופציות מומרות למניות.**

1. **מסלול פירותי –** במסלול זה מ"ה מחייב את העובד במועד המימוש במס על העבודה (מס שולי) ואז הוא מכיר לישות בהוצאה בגובה השווי הפנימי. במקרה זה תיתכנה 3 אפשרויות:
2. **השווי הפנימי במועד המימוש שווה בדיוק לשוו"ה למועד ההענקה-** ז"א שההוצאה שמ"ה הכיר שווה בדיוק להוצאה שרשומה בספרים . למעשה, מ"ה נתן הטבה על סעיף תוצאתי. ולכן פק"י שנרשום תיהיה :

**ח' מס לשלם**

**ז' הוצאות מס שוטפות**

1. **השווי הפנימי במועד המימוש נמוך מהשוו"ה למועד ההענקה –** ז"א שמ"ה הכיר בהוצאה הנמוכה מההוצאה הרשומה בספרים, במילים אחרות, חלק מההוצאה הרשומה בספרים מהווה הפרש קבוע. בכל מקרה גם הפעם מ"ה נתן הטבה רק על סעיף תוצאתי. פקודת היומן שנרשום:

**ח' מס לשלם**

**ז' הוצאות מס שוטפות**

1. **השווי הפנימי במועד המימוש גבוה מהשוו"ה למועד ההענקה –** זה אומר שמ"ה הכיר בהוצאה גבוהה מההוצאה בספרים וזה קורה בגלל מרכיב האופציה. לפי הוראות IAS12 אם מתקבלת הטבה על סעיף הוני רושמים אותה בסעיף עצמו. לכן, פק"י היא :

**ח' מס לשלם**

**ז' הוצאות מס שוטפות 🡨 בגין המרכיב התוצאתי**

**ז' פרמיה 🡨 בגין המרכיב ההוני**

עד כה דיברנו מה קורה במועד המימוש – המועד בו מ"ה מכיר בהוצאה, אבל אנו יודעים כי בספרים אנו בכלל רושמים את ההוצאה במועד אחר - **במשך תקופת ההבשלה .** ועל כן במקרה הזה צריך ליצור מ"נ. הבעיה היא שאנו לא יודעים לפי איזה סכום ליצור את המיסים הנדחים יתרה מכך , אנחנו לא יודעים כנגד מה ליצור את המיסים הנדחים. **התקן קובע כי** את סכום המ"נ ניצור לפי ההוצאה הצפויה למ"ה אשר נקבעת לפי השווי הפנימי למועד הדיווח. אם ההוצאה הזאת **שווה או נמוכה להוצאה המצטברת בספרים זה אומר שצפויה הטבה רק בגין סעיף תוצאתי ועל כן הפקודה תיהיה :**

**ח' מס נדחה**

**ז' הוצאות מ"נ**

**אם ההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מההוצאה המצטברת בספרים זה אומר, שצפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני לכן הפקודה תיהיה :**

**ח' מס נדחה**

**ז' הוצאות מ"נ**

**ז' קרן הון ת.מ.מ**

בשנה בה מ"ה מכיר בפועל בהוצאה נחשוב בשני שלבים:

1. נסגור את המ"נ בפעולה הפוכה מהיצירה
2. ניתן ביטוי להטבה בפועל

**סוגיות בנושא המס:**

1. **רמת העובד ורמת המענק-** השאלה העולה היא : האם כדי להחליט אם לרשום את ההטבה בפועל רק כנגד סעיף תוצאתי או גם כנגד סעיף הוני יש לחשוב על רמת המענק או על רמת העובד. **התקן אינו קובע באיזו גישה לנקוט ואנו נפעל לפי רמת העובד כי נח יותר לעקוב אחרי זה.**
2. **מיסים ושינוי יזום בשוו"ה-** כבר למדנו כי אם ישות מבצעת שינוי המגדיל את השוו"ה של המענק אנו רואים בזאת מענק נוסף בלתי תלוי בקודם. גם את ההוצאה הצפויה למ"ה יש לפצל לשני מענקים אבל, כדי להחליט האם לרשום את המס הנדחה רק כנגד הוצאות מ"נ או גם כנגד הוצאות מ"נ וגם כנגד קרן הון עלינו לחשוב על שני המענקים יחד.

**מענק התחייבותי-** במענק התחייבותי אין ויכוח בין חשבונאות לבין מ"ה על סכום ההוצאה הסופי, בכל מקרה ההוצאה תירשם לפי המזומן ששולם. הוויכוח הוא על עיתוי ההכרה בהוצאה כיוון ש:

**בספרים-** אנו מכירים בהוצאה לאורך תקופת ההבשלה וממשיכים לעדכן אותה כתוצאה משינויים בשוו"ה עד למועד התשלום.

ואילו **מס הכנסה –** מכיר בהוצאה רק במועד התשלום.

זהו הפרש עיתוי קלאסי. לכן, עלינו ליצור מיסים נדחים . בכל שנה נרשום את הפעולה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מס נדחה  ז' הוצאות מס נדחות | 🡨בגובה ההוצאה בספרים \* שיעור המס |

**בשנת ההכרה נחשוב בשני שלבים :**

1. נסגור את המס הנדחה בפעולה הפוכה מהיצירה דהיינו

**ח' הוצאות מ"נ**

**ז' מ"נ**

1. ניתן ביטוי להטבה בפועל

**ח' מס לשלם**

**ז' הוצאות מס שוטפות**

**כדאי לשים לב ששום דבר לא נרשם כנגד מרכיב הון שכן מדובר במענק התחייבותי .**

1. **תשלום מבוסס מניות בקבוצה חברות-**

|  |
| --- |
| למעשה בחלק הזה אנו לומדים כיצד משתלב IFRS2 בדו"חות מאוחדים. לחלק זה יש שלושה כללים בסיסיים :  **כלל ראשון – מתייחס לישות המקבלת את השירות –** הישות הזאת מטפלת במענק כמענק הוני רק אם מתקיים אחד משני תנאים:   1. המענק מסולק במכשירים הוניים שלה – **לא חשוב מי המסלק** 2. לישות אין מחויבות לסלק את המענק – **היא קיבלה מתנה**   **כלל שני- מתייחס לישות שמסלקת את המענק עבור שירות שקיבלה ישות אחרת בקבוצה –** הישות הזאת מטפלת במענק כמענק הוני **רק אם היא מסלקת אותו באמצעות מכשירים הוניים שלה**  **כלל שלישי – עוסק בדו"ח המאוחד –** בדו"ח המאוחד נטפל במענק כמענק הוני רק אם התקיים אחד משני תנאים :   1. המענק מסולק במכשירים הוניים של אחת מחברות הקבוצה 2. לקבוצה אין מחויבות לסלק את המענק – מתנה |

1. **סילוק במכשירים הוניים של הישות אשר מקבלת את השירות-** במסגרת הנושא הזה נדון ב-4 סוגיות :
2. (לא מאוחדים) הישות הגיע להסכם עם עובד לפיו היא תמסור לו מניות שלה אבל היא מתכוונת או מחוייבת לרכוש אותן בשוק ואז למסור לעובד. עד היום למדנו על הנפקת מניות או הגדלת מחזור המניות ואילו כעת אנו מדברים על קניה בשוק ומסירה . **ז"א מחזור המניות לא משתנה .** המענק הוא מענק הוני מכוח תנאי 1א. – מסולק במכשירים הוניים שלה. **ההיגיון הוא** שכשישות רוכשת את המניות של עצמה מדובר על פדיון הון – מניות באוצר ואז כשהיא מוסרת את המניות זוהי הנפקה מחדש ואין שום הבדל בחשבונאות בין הנפקת מניות חדשות לבין הנפקת מניות באוצר- **לכן המענק מטופל כמענק הוני**
3. (לא מאוחדים) הישות מקבלת שירות אך מי שמוסר את המניות הוא בעל המניות שלה – הישות מטפלת במענק כמענק הוני מכוח 1א. **ההיגיון הוא** שאם הישות משלמת לבע"מ אז בעצם חזרנו לסוגיה הקודמת שמדובר בפדיון המניות ואין שום משמעות לעובדה שפיזית לא היא מעבירה לעובדים אלא בעל המניות מעביר. ואם הישות לא מחויבת לסלק אלא בעל המניות נותן לה מתנה אז חל 1ב. **תזכורת:** מתנה מטופלת במסגרת ההון העצמי.
4. (קשור למאוחד) חברת בת מגיעה להסכם עם עובד שלה לפיו היא תנפיק לו מניות שלה. **ספרי הבת** – מענק הוני מכח 1א.

**ספרי האם** – לא רלוונטי כי האם לא מעורבת בעסקה **דו"ח מאוחד**- מענק הוני מכח 3א.

1. (קשור למאוחד) חברת האם הגיעה להסדר עם עובד של הבת לפיו הוא יעבוד אצל הבת והיא תמסור לו את המניות של הבת. הנקודה החשובה היא שחברת הבת קיבלה את השירות אבל מי שמחויב לסלק את המענק זוהי חברת האם .

**ספרי הבת-** מענק הוני מכוח 1ב. **ספרי האם-** מענק התחייבותי כי המענק מסולק במכשירים הוניים של הבת ולא במכשירים הוניים שלה **במאוחד** – מענק הוני מכח 3א פקודה :

1. **סילוק במכשירים הוניים של ישות אחרת בקבוצה-** בנושא זה נדון ב-2 סוגיות :
2. חברת הבת הגיעה להסכם עם עובד שלה לפיו היא תעניק לו מניות של חברת האם. כמובן שכדי לבצע את ההסדר חברת הבת תצטרך לרכוש את המניות בשוק. **ספרי הבת** – מענק התחייבותי כיוון שלא מדובר במכשירים הוניים שלה **חברת האם-** אין פקודה היא לא מעורבת בעסקה **במאוחד –** מענק הוני מכח 3א.
3. חברת האם הגיעה להסכם עם עובד של הבת לפיו היא תעניק לו מניות שלה – הנקודה החשובה היא שאת השירות מקבלת חברת הבת אבל המחויבות לסלק את המענק היא של חברת האם **חברת הבת –** מענק הוני מכח 1ב. **חברת האם –** מענק הוני – מסולק במכשירים הוניים שלה כלל 2. **במאוחד –** מענק הוני מכח 3א .
4. **סילוק במזומן-** ישנן 2 סוגיות:
5. חברת הבת הגיע להסכם עם עובד שלה לפיו תשלם לו מזומן לפי השוו"ה של המניות (של האם או של הבת – לא משנה) **ספרי הבת – מענק התחייבותי. ספרי האם –** אין כלום היא לא מעורבת. **מאוחד –** התחייבותי כי הסילוק במזומן **המענק לא עובר דרך דו"ח על השינויים וההוצאה מחולקת**
6. חברת האם הגיע להסדר עם עובד של הבת , על פיו היא תשלם לו מזומן. הנקודה החשובה היא שחברת הבת מקבלת את השירות וחברת האם מחויבת לסלק. **ספרי הבת –** מענק הוני מכח 1ב. **ספרי האם – מענק התחייבותי. במאוחד -** מענק התחייבותי. בנוסף יש לשקף מתנה.
7. **מעברים של עובדים-** אנו עוסקים כעת במצב בו לעובדים ישנה אפשרות לעבור בין חברות הקבוצה מבלי שזכותם למענק תיפגע. למעשה זכותם נפגעת רק כאשר הם עוזבים את הקבוצה או שלא עומדים ביעד ביצוע. נבחין בין מענק הוני למענק התחייבותי:

**מענק הוני -** ההוצאה אצל כל אחת מהחברות רשומה לפי שוו"ה למועד ההענקה ולפי תקופת השירות היחסית .

**מענק התחייבותי-** גם במענק התחייבותי , כל חברה , תכיר בהוצאה לפי החלק היחסי של השירות אותו היא קיבלה . ההבדל לעומת המענק ההוני הוא שההוצאה נקבעת לפי שוו"ה למועד הדיווח, ואז ייתכן מצב שבחברה מסויימת העובדים כבר לא עובדים אבל עדיין היא רושמת הוצאה כי מעדכנים את השוו"ה.

1. **שילוב בין IFRS2 ל-IFRS3-** גם בנושא זהה נדון ב-3 סוגיות :
2. חברה א' רכשה שליטה מבע"מ של חברה ב' והגיעה עם העובד להסכם לפיו הוא מחויב לעבוד ואז הוא יקבל מניות . הסוגיה העולה במקרה זה היא האם ליחס את שווי ההסדר לעלות צירוף העסקים כמו תמורה מותנית או האם לראות בזאת עסקת ת.מ.מ רגילה ואז בדו"ח המאוחד להכיר בהוצאות שכ"ע. **התשובה :** אין לכך תשובה מוחלטת , עלינו לבדוק כל מקרה לגופו ובין השאר להפעיל את השיקולים הבאים :
3. **תקופת העסקה –** מה קורה האם אותו עובד פורש לפני הזמן האם הוא בכל זאת יקבל את המענק או לא ? אם הוא מקבל את המענק זה מרמז שאין למענק קשר לעבודה ולכן הוא חלק מעלות צירוף העסקים. ואם הוא לא מקבל , אז זה מרמז שהמענק הוא עבור העבודה לכן IFRS2
4. **הקשר בין מועד התשלום לבין מועד סיום העסקה –** אם העובד מקבל את המענק רק בסיום העסקה זה מרמז על כך שהוא קשור לעבודה IFRS2 ואם הוא מקבל את התשלום בלא קשר לסיום העסקה מרמז על IFRS3 .
5. **השוואה עם אנשי מפתח אחרים –** אם אנשי המפתח האחרים מקבלים אותו שכר כמו העובד ועם כולם הגיעו להסדר דומה זה מרמז על IFRS2 אבל אם השכר של כולם דומה ורק עם העובד הגיעו להסדר מרמז על IFRS3 .
6. **השוואה עם מוכרים אחרים –** נניח שחברה א' רכשה את השליטה מכמה בע"מ, אם היא הגיעה לאותו הסדר עם כולם בין אם הם עובדים ובין אם לא , אזי IFRS3 כי אין קשר לעבודה . לעומת זאת אם ההסדר הוא רק עם אילו אשר ממשיכים לעבוד אז מרמז על IFRS2.
7. **הקשר להערכת שווי-** לפני שרוכשים חברת בת , בד"כ מבצעים לה הערכת שווי, והערכת שווי זה לא מדע מדויק לרוב מתקבל טווח של מחירים ומחיר הרכישה נקבע איפשהו באמצע . נניח כי מחיר הרכישה נקבע בטווח הנמוך, וההסדר קשור במישרין להערכת השווי הזאת זה אומר שכנראה ההסדר מהווה פיצוי כלשהו על מחיר הרכישה הנמוך לכן מרמז על IFRS3 .
8. **החלפת מענקים –** אנו עוסקים כעת במצב שבו חברה ב' הגיע להסדר עם עובדיה , בשלב מאוחר יותר חברה א' רכשה שליטה והחליפה את המענק במענק שלה. עלינו להבין מדוע חברה א' ביצעה את ההחלפה ? נניח שלאור השגת השליטה המענק הקודם פוקע, כלומר, חברה א' בכלל לא מחויבת להחליף את המענק . אם היא בכל זאת החליפה כנראה היא רצתה לתת הטבה לעובדים. לכן יטופל במסגרת IFRS2 אבל המקרה הנפוץ יותר הוא שהיא מחויבת להחליף את המענק כי התקנות והחוקים קובעים זאת או הסכם השגת השליטה דורש זאת או כי ההסכם המקורי עם העובדים דורש זאת או כי אחרת יהיו עוד בעלי מניות לחברה ב' וא' לא רוצה בזאת . במקרים האלו לפחות חלק מעלות ההחלפה מיוחסת ל-IFRS3 .

**IFRS3 מציג בפנינו נוסחה לפיצול בין IFRS3 ל-IFRS2 כדלקמן :**

**החלק המיוחס ל-IFRS3 :** שוו"ה של מענק ישן למועד ההחלפה \* (תקופת השירות שסופקה) חלקי (MAX בין תקופת ההבשלה המקורית לבין תקופת ההבשלה הכוללת).

**תקופת ההבשלה הכוללת**- היא התקופה החל ממועד ההענקה המקורי ועד למועד ההבשלה אשר נקבע ע"י חברה א'.

* IFRS3 קובע כי החלק המיוחס לצירוף עסקים נקבע לפי אומדן העובדים אשר ישלימו את תנאי השירות כפי שהוערך במועד השגת השליטה. אם האומדן משתנה בהמשך **אסור לשנות** את עלות צירוף העסקים והשינוי ייזקף לרוה"ס .

1. **חברה א' לא החליפה את המענק-** למה הכוונה – חברה ב' הגיעה להסדר עם עובדיה מאוחר יותר חברה א' רכשה שליטה ב-ב' ולא החליפה את ההסדר ז"א שההסדר עדיין קיים . מה המשמעות ? נכון למועד השגת השליטה , יש בעלי זכויות לחברה ב' שהם לא חברה א' . הם נקראים זשמ"ש לכן השוו"ה של ההסדר לאותו היום הוא חלק מהזשמ"ש וחלק מעלות צירוף העסקים. כל העניין הוא כיצד קובעים את השוו"ה, על כך אומר התקן שנשתמש בנוסחא (כמו קודם).
2. **שילוב בין IFRS2 ל-IAS28-** נניח שחברה כלולה הגיעה להסדר עם עובדים שלה וכתוצאה מכך היא רשמה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע  ז' קרן הון ת.מ.מ |  |

כיצד פעולה זו משפיעה על ההשקעה ? **נתחיל בהוצאות שכ"ע –** הוצאות שכ"ע הן חלק מדו"ח רוה"ס של הכלולה ולכן הן נמשכו באופן אוטומטי באמצעות רווחי אקוויטי . הפעולה היא :

ח' רווחי אקוויטי

ז' השקעה

**לגבי ז' קרן הון ת.מ.מ-** אמנם הסכום מגדיל את ההון העצמי אבל הגידול הזה בהון העצמי לא שייך לבעלי המניות, הם לא נהנים מזה. לכן, זה לא משפיע על ח-ן ההשקעה. שוב דומה המצב למניות בכורה. כשהכלולה מנפיקה מניות בכורה ההון העצמי שלה גדל ובכל זאת ההשקעה לא משתנה כי ההון העצמי של בעלי המניות הרגילות לא משתנה.

1. **הוראה של המוסד הישראל לתקינה בחשבונאות-**

**המוסד נתן דעתו על המקרה הבא :** ישות נתנה לעובד הלוואה מסוג "הלוואה ללא זכות החזר" לצורך רכישת מניותיה. הוא מחויב לעבוד 3 שנים ואז בתום ה-3 שנים מחזירים את ההלוואה או את המניות . הסוגיה העולה במקרה זה הוא כיצד לטפל בעסקה זו? לכאורה יש שתי אפשרויות :

1. כעסקת הלוואה רגילה
2. לחשוב בצורה הבאה : הישות העניקה לעובד מעין אופציה כשהוא מחויב לעבוד 3 שנים ואז אם יחזיר כסף הוא כאילו שילם תוספת מימוש ואם יחזיר מניה זו פקיעה . בכל מקרה כל העסקה הזאת היא עבור שירות לכן יש להפעיל IFRS2 ולהכיר בהוצאה.

**המוסד הישראלי קבע כי יש להפעיל את IFRS2 ולהכיר בהוצאות במשך 3 שנים**