

עדכוני תקינה אמריקאית (US GAAP)

SEC ודגשים נוספים

חוזר מקצועי

הרבעון הרביעי לשנת 2022



ינואר 2023

PwC skill
Your Source of Knowledge IL

עדכוני תקינה אמריקאית (US GAAP), עדכוני SEC ודגשים נוספים

לקוחות וידידים יקרים,

אנו שמחים לשמור על עדכוןכם המקצועי מדי תקופה באמצעות פרסום החוזר המקצועי שלנו מבית PwC Skill העוסק בעדכוני תקינה חשבונאית לפי התקינה האמריקאית (US GAAP), כמו גם עדכונים משולחנה של רשות ניירות ערך האמריקאית (ה – SEC).

מטרתו העיקרית של הפרסום הינה לספק מקור מידע שירכז בעבורכם, כמדווחים, את השינויים והעדכונים המרכזיים אשר רלוונטיים לתקופת הדיווח הנוכחית והתפתחויות עיקריות נוספות בתקינה ובעמדות ה-SEC, אותן חשוב להכיר.

ברבעון הרביעי של שנת 2022 פורסם תקן המאריך את תקופת ההקלות הניתנות לשינויי חוזים הנובעים מהפסקת ציטוט ריביות הליבור השונות, שנכנס לתוקף מידי ומטרתו, כאמור, להקל על הטיפול החשבונאי בשינויי חוזים כמו חוזי חכירה, הלוואות, המשך יישום חשבונאות גידור ועוד.

ה – FASB ממשיך פרויקטים שונים בנושאי הכרה ומדידה, כמו נכסים קריפטוגרפים, ובמקביל משקיע משאבים בתקנים לטובת שיפור הגילוי בדוחות הכספיים, כמו בנושא המיסים על ההכנסה, מגזרים ופילוח סעיפי הוצאות בדוח רווח והפסד.

בארצות הברית פרסם ה – SEC תקנה הקובעת כי ישויות מדווחות יצטרכו לקבוע ולפרסם מדיניות השבת תגמול בכירים, מקום בו נדרשה הישות בתיקון דוחות. בנוסף, עדכן ה – SEC את קובץ השאלות והתשובות לגבי דיווח נתוני Non-GAAP.

כידוע, שנת 2022 מסתיימת במגמה של תנודתיות בשוקי ההון, שיעורי אינפלציה גבוהים, והעלאות ריבית במדינות השונות, לרבות בישראל ובארצות הברית, אשר להן עשויות להיות השלכה משמעותית על הדיווח הכספי. בנוסף, הסכסוך בין רוסיה לאוקראינה שהחל במהלך הרבעון הראשון של 2022 ממשיך להשפיע על הכלכלה העולמית, בפרט באזורים המושפעים מהסכסוך.

אנו מציעים לקרוא את הפרסום ביחד עם הפרסומים הקודמים [שפורסמו](#) על ידינו, כחלק מההערכות לפרסום הדוחות הכספיים לשנת 2022.

בפרט, מזמינים אתכם לשוב ולצפות בכנס ששידורנו ביום 27 לדצמבר 2022, בו התייחסנו בהרחבה להערכות הנדרשת לקראת הדוחות השנתיים של שנת 2022, לאור המצב הכלכלי הגאו-פוליטי השורר בעולם, תוך הרחבה על הנושאים שעלו בכנס ה – AICPA בושינגטון על ידי צוותי ה – SEC מהמחלקות השונות. לצפייה בשידור הכנס, [לחצו כאן](#).

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה שתעלה.

בברכה,

המחלקה המקצועית

PwC Israel

תוכן העניינים

5	תקנים חדשים שפורסמו במהלך התקופה
5	ASU 2022-06 - רפורמת ריביות העוגן - הארכת תוקף ההקלות של ASC 848
6	משולחנו של ה - FASB - פרויקטים על סדר היום
6	הצעה לתיקון תקן המגזרים (ASC 280)
7	שיפור הגילוי של מיסים על ההכנסה
8	פילוח הוצאות הכלולות בדוח רווח והפסד
9	הטיפול החשבונאי והגילוי של נכסים קריפטוגרפים (Accounting for and Disclosure of Crypto Assets)
12	נושאים חמים (Hot topics) – Q4 2022
12	שינויים מאקרו-כלכליים וגאו-פוליטיים
13	רשות ניירות ערך האמריקאית (SEC)
13	עדכון לקובץ השאלות ותשובות של ה - SEC לדיווח נתוני Non-GAAP
15	השבת תגמול בכירים שהוענק בעקבות תיקון למפרע של טעות חשבונאית
17	תקנים/ תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 בעבור חברות ציבוריות PBE
18	תקנים/ תיקונים לתקנים שיכנסו לתוקף מחייב לאחר 2022 בעבור חברות ציבוריות PBE
19	תקנים/ תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 בעבור חברות פרטיות
20	תקנים/ תיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב לאחר שנת 2022 בעבור חברות פרטיות



עדכונים לתקני דיווח כספי אמריקאיים



תקנים חדשים שפורסמו במהלך התקופה

ASU 2022-06 - רפורמת ריביות העוגן - הארכת תוקף ההקלות של ASC 848

רקע

כידוע, במסגרת רפורמת ריביות העוגן ("הרפורמה"), נקבע כי החל מסוף שנת 2021, אמור היה להסתיים הציטוט של ריביות הליבור השונות, כשאת מקומן יתפסו ריביות אחרות.

בהתחשב בהיקף הרחב של חוזים המבוססים על ריביות אלו, במהלך שנת 2020 פורסם ¹Topic 848 אשר מטרתו **להקל** על זיהוי ההשלכות האפשריות של הרפורמה, ועל **הטיפול החשבונאי** בהשלכות כאמור.

במסגרת Topic 848, נקבע כי ההקלות יחולו על תיקוני חוזים שיתרחשו עד לתום **שנת 2022** בלבד. לאור העובדה כי חלק מריביות הליבור ממשיכות להיות מצוטטות בפועל אף לאחר שנת 2021, כשמועד הפסקתן מתוכנן להיות במהלך 2023, עלה הצורך בהארכת תוקף ההקלות.

עיקרי התיקון

- התיקון מאריך את תוקף ההקלות עבור שינויי חוזים שיתרחשו עד ליום **31.12.2024**.
- התיקון חל על כלל החברות, ציבוריות ופרטיות.
- מועד האימוץ - מיידי!

לפירוט אודות ההקלות המנויות ב - Topic 848

[לחצו כאן](#)

¹ ASU 2020-04

משולחנו של ה - FASB - פרויקטים על סדר היום

הצעה לתיקון תקן המגזרים (ASC 280)

רקע

מידע מגזרי המדווח במסגרת הדוחות הכספיים מהווה מידע חשוב למשתמשי הדוחות ולמשקיעים לצורך הבנת הפעילויות העסקיות השונות של הישות. מידע זה מאפשר הבנה טובה יותר של הביצועים הכוללים של הישות ומסייע בהערכת תזרימי מזומנים עתידיים פוטנציאליים.

בהתאם, משתמשי הדוחות הכספיים, ובעיקר ציבור המשקיעים, התריעו על הצורך בהרחבת הגילוי אודות הוצאות שונות של המגזרים ברי הדיווח. למרות שמידע על הכנסות המגזר והרווח או ההפסד המגזרי מדווח במסגרת ביאור המגזרים, קיים בדרך כלל מידע מצומצם לגבי ההוצאות של המגזרים המדווחים.

בהתאם, בחודש **אוקטובר 2022** פרסם ה- FASB **טיטוט הצעה לתיקון** בנושא, (להלן – "ההצעה") שמטרתה להרחיב את דרישות הגילוי האיכותיות והכמותיות עבור מגזרים ברי דיווח.

תחולה

התיקון יחול על **חברות ציבוריות**, אשר מפרסמות מידע מגזרי לפי ASC 280.



עיקרי ההצעה לתיקון

1. **Significant expense principle** - מתן גילוי בתקופות שנתיות ותקופות ביניים, על הוצאות משמעותיות המדווחות באופן קבוע ל-CODM ונכללות במדד המדווח של הרווח או ההפסד המגזרי.
2. **Other segment items** - מתן גילוי בתקופות שנתיות ותקופות ביניים, של סכום יחיד הכולל הוצאות שלא פורטו בסעיף הקודם, עבור כל מגזר בר דיווח, כמו גם תיאור מילולי אודות הפריטים המרכיבים את הסעיף. סכום זה הוא ההפרש בין הכנסות המגזר בניכוי ההוצאות המשמעותיות שדווחו בסעיף הקודם, לבין הרווח או ההפסד המגזרי.
3. קביעה כי חברות ציבוריות יצטרכו לספק **בתקופות ביניים** את כל הגילויים לגבי הרווח או ההפסד והנכסים של מגזר בר דיווח אשר נדרשים כיום לפי ASC 280 רק בתקופות שנתיות.
4. הבהרה כי ישות ציבורית תהיה רשאית לתת גילוי ליותר ממדד אחד של רווח או הפסד מגזרי, כל עוד לפחות אחד מהמדדים מהווה מדד לפי כללי חשבונאות מקובלים.
5. קביעה כי חברות ציבוריות בעלות מגזר בר דיווח יחיד, יידרשו אף הן לספק את כל הגילויים הנדרשים על פי ASC 280.

מועד תחילה והוראות המעבר הצפויות

התיקונים המוצעים יחולו רטרואקטיבית על כל התקופות הקודמות שהוצגו בדוחות הכספיים.

ההצעה מצויה בשלב הדיונים במכתבי התגובות, כשמועד התחילה יקבע בהמשך לאור תגובות הציבור.

[לקריאה נוספת - לחצו כאן](#)

שיפור הגילוי של מיסים על ההכנסה

רקע

תחילתו של הפרויקט עוד בשנת 2014, כשה – FASB העלה את הנושא על סדר היום. טיוטה ראשונה של הצעה לתיקון פורסמה בשנת 2016, ולאחריה טיוטה מתוקנת פורסמה בשנת 2019, אך לא התקבלו החלטות לגביהן. בתחילת 2022 התכנסה – FASB שוב לדיון בנושא, וההחלטה שהתקבלה הייתה לשנות את תחולת הפרויקט, כך שתתמקד רק בנושאי גילוי ספציפיים, ביניהם – גילוי לגבי מיסים ששולמו, וביאור המס התאורטי.

בנובמבר 2022 התכנסה – FASB לדיון בנושא, כשהצעה מחודשת לתיקון צפויה להתפרסם במחצית הראשונה של שנת 2023.

להלן עיקרי ההחלטות הטנטטיביות שהתקבלו במהלך הדיונים שהתקיימו

ביאור המס התאורטי – הכללת והרחבת הוראות Reg. S-X

במסגרת ביאור המס התאורטי, **חברות ציבוריות** תידרשנה להציג מספר קטגוריות מינימאליות, בין היתר:

- מס מקומי בניכוי השפעות מס פדרלי;
- השפעות מיסים זרים;
- שינוי בשיעור המס;
- Tax credits;
- Valuation allowance;
- פריטים שלא ניתנים בניכוי/פטורים ממס;
- שינוי בהפרשה לפוזיציות מס לא ודאיות;

כמו כן, סעיפים אשר השפעתם על המס התאורטי היא 5% או יותר מקטגוריה מסוימת (דוגמת מיסים זרים, פריטים שלא ניתנים בניכוי/פטורים ממס) ידווחו בנפרד. בנוסף, סעיפים אחרים אשר עוברים את רף ה-5%, ולא נכללים באף קטגוריה אחרת, ידווחו בנפרד.

בעבור חברות פרטיות, דרישות הגילוי של ביאור המס התאורטי אינן מפורטות כמו בעבור חברות ציבוריות, והן ידרשו לספק מידע איכותי לגבי קטגוריות וטריטוריות ספציפיות אשר משפיעות משמעותית על הפער שבין המס הסטטוטורי לבין המס האפקטיבי.

גילוי אודות מיסים ששולמו (חברות ציבוריות ופרטיות)

חברות ציבוריות ופרטיות תידרשנה לגלות את סך המיסים ששולמו, בניכוי מיסים שהוחזרו. בתקופות שנתיות ותקופות ביניים הגילוי יעשה על ידי הפרדה בין מס מקומי, פדרלי וזר, כשבתקופות שנתיות בלבד, יידרש פילוח לכל טריטוריה שעולה על 5% מסך המיסים ששולמו.

הוראות המעבר הצפויות

התיקון צפוי להתבצע בצורה רטרוספקטיבית, כלומר חברות ידרשו לדווח את דרישות הגילוי החדשות לכל התקופות המוצגות.

ובשלב הבא..

לאחר שתפורסם טיוטת ההצעה לתיקון (כשהצפי לכך כאמור הוא בחודשים הקרובים), תינתן תקופה של 75 ימים לתגובות.

לקריאה נוספת – [לחצו כאן](#).

פילוח הוצאות הכלולות בדוח רווח והפסד

רקע

בתחילת שנת 2022 החל ה-FASB בפרויקט זה, שמטרתו שיפור יכולת קבלת ההחלטות של משתמשי הדוחות הכספיים, באמצעות פילוח הוצאות מסוימות הנכללות בדוח רווח והפסד. בחודש ינואר 2023, החלו הדיונים אודות סוגי ההוצאות ואופן הפילוח שיידרש.



להלן עיקרי ההחלטות הטנטטיביות שהתקבלו במהלך הדיון

ישויות יצטרכו לפלח את ההוצאות במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים לפי המודל הבא:

- סוג ההוצאות הדורשות גילוי - פילוח בין הוצאות שנזקפו מיידית לרווח והפסד לבין הוצאות שהונו למלאי וכפופות בהמשך להוראות ASC 330 – מלאי;
- עבור כל שורה רלבנטית בדוח רווח והפסד, ישויות יצטרכו לגלות סכומים בגין הטבות עובדים (לרבות מתוקף ASC 718 – תשלום מבוסס מניות), פחת רכוש קבוע, הפחתות של נכסים בלתי מוחשיים, והוצאות בגין מלאי;
- גילוי לגבי עלויות שהונו למלאי – גילוי הסכומים שהונו במהלך התקופה למלאי – רכישות, הוצאות בגין עובדים, פחת והפחתות;
- הוצאות אחרות (כמו ירידת ערך מוניטין) אשר נדרש גילוי בגין סכומן ומיקומן בדוח רווח והפסד במסגרת תקנים אחרים, יכללו אף הן במסגרת הגילוי הטבלאי החדש;
- מתן גילוי איכותי לסכומים אחרים שנותרו לאחר פילוח הקטגוריות המתוארות לעיל, עבור כל שורה רלבנטית המופיעה בדוח רווח והפסד, בין אם ההוצאה הוכרה מיידית או שהוונה למלאי;
- עלויות מכירה – גילוי סכום עלויות המכירה והמדיניות שננקטה לקביעה אילו עלויות מסווגות במסגרת עלויות מכירה.

ובשלב הבא..

ה-FASB ימשיך בדיונים לגבי תחולת הפרויקט לחברות פרטיות, הוראות מעבר צפויות, דרישות הגילוי במסגרת דוחות ביניים והתקופה שתינתן למשלוח מכתבי התגובה להצעה.

לקריאה נוספת – [לחצו כאן](#).

הטיפול החשבונאי והגילוי של נכסים קריפטוגרפים (Accounting for and Disclosure of Crypto Assets)

רקע

בשנה האחרונה, לאור הפעילות ההולכת וגוברת בתעשיית הנכסים הדיגיטליים, נצפתה התעוררות מצד ה-FASB וה-SEC בנושאים שונים בתחום החשבונאות והדיווח הכספי בהקשר לנכסים אלו.

כך לדוגמה, וכפי שדיווחנו בפרסומים קודמים, בתחילת השנה פרסם ה-SEC את SAB 121 המתייחס להכרה, מדידה וגילוי בנוגע למחויבות של פלטפורמת נכסים דיגיטליים להגן על נכסי המשתמשים שבשליטתה. בנוסף, בכנס שנערך בווינגטון בחודש דצמבר האחרון התייחסו צוותי ה-SEC בהרצאות השונות לסוגיות מדידה וגילוי שונות ואף לנושאים הקשורים בבקורות הפנימיות של החברות בהקשר לנכסים דיגיטליים. בנוסף, פרסם ה-SEC [מכתב לדוגמה](#) בהקשר לשאלות שחברות עשויות להישאל בנוגע לנכסים דיגיטליים.

בחודשים האחרונים החל גם ה-FASB בפרויקט שמטרתו קביעת טיפול חשבונאי ספציפי בהיבטי ההצגה, המדידה והגילוי של נכסים דיגיטליים מסוימים. כיום, לא קיימת תקינה ספציפית² לטיפול החשבונאי בנכסים דיגיטליים, כך שחברות המחזיקות בנכסים אלו מסווגות ומודדות אותם בהתאם למהותם. כך למשל, במקרים רבים יעמוד הנכס הדיגיטלי בהגדרה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים בלתי מוגדר, ובהתאם, יימדד לפי עלותו, בניכוי ירידות ערך.

עיקרי ההחלטות הטנטטיביות שהתקבלו במהלך הדיונים

תחולה

הפרויקט יחול על כל החברות (ציבוריות ופרטיות).
יתכן שבהמשך יתווספו הנחיות ספציפיות לתעשיות שונות.

² למעט עבור ישויות השקעה, אשר עליהן חלות הוראות ASC 946 ואשר מודדות נכסים דיגיטליים בשווי הוגן מדי תקופה.

נכס דיגיטלי בתחולת הפרויקט הוא כזה המוחזק על ידי ישות ולו כל המאפיינים הבאים:

1. עומד בהגדרה של נכס בלתי מוחשי לפי כללי התקינה האמריקאית;
2. אין למחזיק בו זכות (enforceable right) למוצרים, שירותים או נכסים אחרים;
3. הנכס מועבר באמצעות פלטפורמת בלוקצ'יין;
4. הנכס מאובטח בקוד קריפטוגרפי;
5. הנכס ניתן להחלפה (fungible);

לאור העובדה שתחולת הפרויקט צומצמה רק לנכסים הניתנים להחלפה (fungible), הפרויקט לא יכלול נכסים כמו NFTs אשר לא עומדים בקריטריון זה. על כן, הפרויקט שבמקור נקרא "הטיפול החשבונאי והגילוי של נכסים דיגיטליים" נקרא כעת "הטיפול החשבונאי והגילוי של נכסים קריפטוגרפים".



הכרה ומדידה

- נכס קריפטוגרפי יימדד לראשונה בשווי הוגן. שינויים עוקבים בשווי ההוגן יזקפו מדי תקופה לדוח רווח והפסד;
- עלויות עסקה ועמלות אחרות יזקפו מיידית לדוח רווח והפסד, אלא אם כן קיימת תקינה ספציפית לתעשייה מסוימת הקובעת אחרת;
- נכסים קריפטוגרפיים יוצגו בנפרד מנכסים בלתי מוחשיים אחרים על פני המאזן;
- רווחים והפסדים משינויים בשווי ההוגן של נכסים קריפטוגרפיים יוצגו בנפרד מהפחתות וירידות ערך של נכסים בלתי מוחשיים אחרים;
- סיווג תקבול של נכסי קריפטו כתמורה שאינה במזומן במסגרת עסקת הכנסות בפעילות שוטפת בדוח תזרים מזומנים, אם הם ניתנים להמרה באופן "כמעט מידי" ³ למזומן.

דרישות הגילוי (יחולו הן על חברות ציבוריות והן על פרטיות)

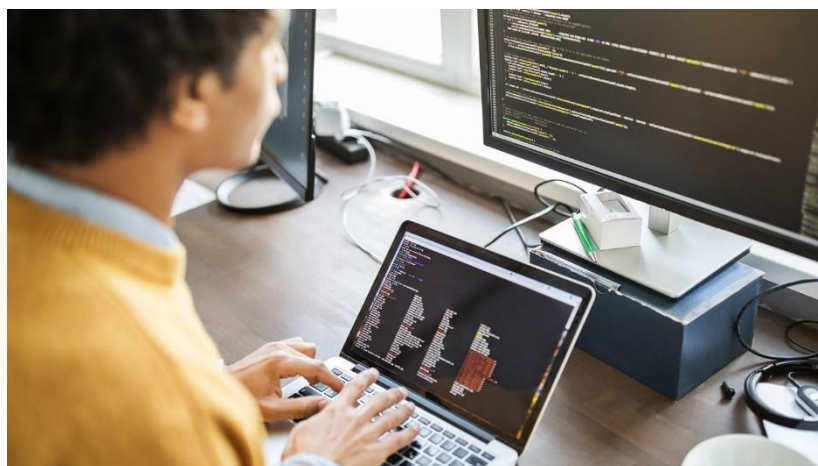
- גילוי בתקופות שנתיות ותקופות ביניים על החזקות משמעותיות של נכסים קריפטוגרפיים, לרבות השם, בסיס העלות, השווי ההוגן ומספר היחידות המרכיבות כל החזקה משמעותית. השווי ההוגן ובסיס העלות של החזקות לא משמעותיות אחרות של הישות עשויות להיות מקובצות לשורה אחת. בתקופות שנתיות, יינתן גם גילוי לגבי האופן שבו בסיס העלות נקבע (ממוצע, זיהוי ספציפי וכו').
- בתקופות שנתיות – מעגל המתאר את התנועה בנכסי הקריפטו במהלך השנה. במסגרת המעגל יידרש פיצול בין תוספות, גרועות ורווחים

- והפסדים במהלך התקופה. לגבי גרועות שאירעו במהלך התקופה, גילוי של הפער בין מחיר המכירה לבין בסיס העלות של אותם נכסים. בתקופות שנתיות ותקופות ביניים – השווי ההוגן של נכסים קריפטוגרפיים אשר קיימת חסימה על מכירתם, האופי ויתרת תקופת החסימה.

ובשלב הבא..

ה – FASB ידון בהוראות המעבר ואפשרות לעדכון של תחולת הפרויקט.

לקריאה נוספת – [לחצו כאן](#).



³ במסגרת ההחלטה הטנטטיבית, ה – FASB לא הרחיב אודות הגדרת "כמעט מידי"



Hot topics & SEC



נושאים חמים (Hot topics) – Q4 2022

שינויים מאקרו-כלכליים וגאו-פוליטיים

שנת 2022 התאפיינה בשינויים מאקרו-כלכליים וגאו-פוליטיים רבים, אשר עשויים להשפיע במידה ניכרת על פעילות חברות וכפועל יוצא גם על דוחותיהן הכספיים.

בין השינויים הבולטים שהתרחשו, ושיש לבחון את השפעתן על הדוחות הכספיים, נמצאים הנושאים הבאים - המשך עלייה בריביות השונות בעולם, תנודתיות בשוקי ההון, שיעורי אינפלציה גואים ועוד. בנוסף, הסכסוך בין רוסיה לאוקראינה ממשיך להשפיע על שוק האנרגיה העולמי בצורה של פגיעה בשרשרות האספקה ועליות מחירים משמעותיות, כשאלו לא הספיקו להתאושש עדיין מהשפעות מגפת הקורונה.

חברות במיקומים שונים ותעשיות שונות, עשויות לחוות השפעות ישירות ועקיפות של המצב הגאו-פוליטי והמאקרו כלכלי. ההתמשכות והעוצמה של כל אחת מהמגמות שנצפות כיום עשויות להשפיע משמעותית על נכסים והתחייבויות בספרי החברות השונות. כך לדוגמה, עשויות להתעורר סוגיות כבדות משקל בנושא הכרה בהכנסה, ירידות ערך נכסים, יכולת גבייה מלקוחות, בעיות עסק חי, ועוד.

להרחבה בנושא:

- PwC In Depth 2022-05 - FAQ on accounting in uncertain economic times - [לחצו כאן](#)
- פרסום PwC skill העוסק בסכסוך בין רוסיה לאוקראינה ולהשפעות החשבונאיות שעשויות לנבוע ממנו – [לחצו כאן](#).

רשות ניירות ערך האמריקאית (SEC)

עדכון לקובץ השאלות ותשובות של ה- SEC לדיווח נתוני Non-GAAP

בחודש דצמבר עדכן ה- SEC את קובץ השאלות והתשובות לדיווח נתוני Non-GAAP ([Compliance & Disclosure Interpretations](#)). העדכון מעלה על הכתב למעשה את הפרשנות של ה- SEC מהתקופה האחרונה באשר לדיווחי חברות לנתוני Non-GAAP במצבים שלדעת ה- SEC מדובר בהצגה מטעה של נתונים.

כך לדוגמה, **שאלה 100.01** עודכנה, לאור אי בהירות באשר למצבים בהם הוצאה נחשבת "נורמאלית" ו"חוזרת ונשנית" (recurring), ושם תואם במסגרת נתוני ה- Non-GAAP, ההצגה תיחשב כמטעה. על פי השאלה המעודכנת, הבחינה אמורה להתייחס למהות והשפעת התיאום לנתוני ה-GAAP, בהתייחס לפעילויות מניבות ההכנסה של החברה, האסטרטגיה שלה והסביבה הרגולטורית. בנוסף, הוצאה תפעולית שחוזרת על עצמה תכופות או מדי פעם, לרבות בפערי זמן לא אחידים, תיחשב כחוזרת ונשנית. בכנס ה- AICPA שהתקיים בדצמבר 2022, התייחס צוות ה- SEC לנושא ונתן דוגמה לענף הקמעונאות, בו עלויות הקשורות לפתיחה וסגירה של חנויות יחשבו בדרך כלל כ"חוזרות ונשנות", הגם שהן לא מתהוות באופן תדיר או קבוע.

שאלה 100.04 אף היא עודכנה ודנה במצבים בהם הצגה של כללי חשבונאות "מותאמים" (tailored) לא תעמוד בהוראות Regulation G. לפני העדכון, השאלה התייחסה בעיקר למצב בו מדד ה- Non-GAAP הציג הכנסה מואצת ביחס לדוחות הכספיים, למשל על בסיס עיתוי הוצאת החשבונות. השאלה המעודכנת מוסיפה כעת דוגמאות למצבים אחרים בהם כללי חשבונאות "מותאמים" אינם מותרים. לדוגמה, הצגת מדד Non-GAAP שמציג הכנסות בניכוי הוצאות העסקה כסוכן, על בסיס "נטו", בעוד שלפי כללי החשבונאות המקובלים ההצגה היא כספק עיקרי על בסיס "ברוטו" ולהפך, או הכרה בהכנסה או בהוצאה על בסיס מזומן בעוד שלפי כללי החשבונאות המקובלים אלו יוכרו על בסיס צבירה.

שאלה 100.05 נוספה לראשונה, לאור הערות תכופות של צוות ה- SEC במצבים בהם מדד ה- Non-GAAP לא תויג ככזה, או תויג בצורה מטעה. השאלה שנוספה מזכירה לחברות שתיוג שגוי מהווה הפרה של Regulation G, ומקנה דוגמאות למצבים כאמור. כך לדוגמה, הצגת הכנסות בניכוי עלויות מסוימות כ"הכנסות נטו", או כינוי מדד Non-GAAP בשם זהה למדד חשבונאי אחר, למרות שהוא מחושב בצורה שונה (כמו רווח גולמי), ואף כינוי מדד Non-GAAP כפרופורמה, על אף שלא מחושב לפי הוראות Article 11 של Regulation S-X.

(המשך בעמוד הבא)



שאלה 100.06 נוספה לראשונה ומבהירה כי לא ניתן לכפר על הצגת מידע מטעה שלא בהתאם ל - Regulation G באמצעות גילוי רחב ומפורט. יתר על כן, בכנס ה - AICPA שהתקיים בדצמבר, הבהיר צוות ה - SEC כי במצב בו צוות ה - SEC סובר כי חברה דיווחה מידע מטעה, עליה להסירו מיד בדיווח הבא!

בנוסף, **שאלה 102.10** עודכנה על מנת להבהיר את המצבים בהם נתוני Non-GAAP **מובלטים** יותר מהנתונים החשבונאיים, ועל כן אינם מותרים. עוד מחדדת השאלה כי נתונים מבוססי חשבונאות תמיד חייבים לבוא לפני נתוני ה - Non-GAAP, בין אם הם מבוטאים במונחים כספיים (dollar amount), לפי יחס או שיעור מסוים.

עוד מדגישה השאלה כי הצגת דוח רווח והפסד במסגרת נתוני ה - Non-GAAP דוח רווח והפסד נותן עדיפות למעשה לנתוני ה - Non-GAAP ועל כן אסורה. דוח רווח והפסד לפי נתוני Non-GAAP הוא כזה שיש בו את רוב הסעיפים ותתי הסעיפים שניתן למצוא בדוח רווח והפסד המבוסס על כללי החשבונאות המקובלים.

כאמור, בכנס ה - AICPA שהתקיים בדצמבר, התייחסו הצוותים השונים של ה - SEC לנושא נתוני ה - Non-GAAP, כמו גם לנושאים נוספים, דוגמת הגילוי המצופה מחברות בדוחות הכספיים של 2022 ביחס למשבר הכלכלי הגאו-פוליטי, מגמות במכתבי ה - SEC לחברות בתקופה האחרונה, מקרים שטופלו על ידי מחלקת האכיפה, ועוד.

אנו מזמינים אתכם לשוב ולצפות בכנס שקיימנו ב - 27 בדצמבר 2022 בנושא עדכוני תקינה אמריקאית ו - SEC:

- נושאים חשבונאיים חמים אליהם יש להתייחס מבחינת מדידה, הצגה וגילוי בדוחות הכספיים של 2022;
- עדכוני SEC מהשנה החולפת;
- דגשים שהעלה צוות ה - SEC בכנס בווישינגטון שנערך בדצמבר. לצפייה בשידור הכנס - [לחצו כאן](#)

השבת תגמול בכירים שהוענק בעקבות תיקון למפרע של טעות חשבונאית

התקנה כוללת מספר דרישות גילוי, לרבות דרישה מישויות מדווחות לפרסם את מדיניות ההשבה שלהן כנספח לדוחות הכספיים השנתיים, כמו גם גילוי במסגרת הכריכה של דיווחי ה-10-k, 20-f ו-40-f שיתייחס לכך שהדוחות המצורפים כוללים תיקון טעות, והאם תיקון הטעות גורר השבה של מענק שהוענק בעבר לבכירים.

מועד תחילה

התקנה קובעת כי הבורסות צריכות להגיש הוראות להכללת תקנת ה-SEC לא יאוחר מיום 26 בפברואר, 2023 (90 ימים לאחר פרסום התקנה ברשומות הפדרליות).

הוראות אלו יכנסו לתוקף לא יאוחר מיום 28 בנובמבר 2023.

ישויות שיושפעו מהתקנה ידרשו לאמץ מדיניות השבה לא יאוחר מ-60 ימים ממועד התחילה של הוראות הבורסה, לכשיפורסמו.

למידע מפורט אודות התקנה - [לחצו כאן](#).



בנובמבר 2022, פורסמה ברשויות הפדרליות תקנה חדשה מטעם ה-SEC ("התקנה"), באשר להשבה של מענקים מבוססי ביצועים שהוענקו לבכירים. התקנה דורשת מישויות מדווחות לאמץ מדיניות כתובה (הכפופה להנחיות המוגדרות בתקנה) להשבת מענקים מבוססי ביצועים שהוענקו לבכירים המכהנים בהווה או בעבר, במצבים בהם נדרש תיקון דוחות כספיים, כשהמענקים התבססו על אותם נתונים שגויים שדווחו בעבר ("מדיניות ההשבה").

התקנה חלה על חברות מקומיות, זרות (ולרבות כאלו שנחשבו EGC או SRC).

עיקרי הדרישה

התקנה קובעת הנחיות מפורטות שיש לכלול במסגרת מדיניות ההשבה שישויות מדווחות יאמצו. בין היתר, התקנה קובעת הגדרה רחבה של עובדים הנחשבים בכירים בישות, כמו גם הוראות לגבי סוג התיקון של הדוחות הכספיים שיגרור את השבת המענק. לפי התקנה, תיקון דוחות כספיים הוא כזה שנעשה מטעמי תיקון טעות חשבונאית, ויכלול כל תיקון דוחות בתקופה של שלוש שנים אחורה.

תיקון טעות חשבונאית הוא אחד מהשניים:

- תיקון טעות בדוחות כספיים שפורסמו בעבר אשר מהותי לאותם דוחות כספיים (Big R) או -
- יגרור דיווח מטעה אם הטעות תתוקן בתקופה השוטפת, או שלא תתוקן בתקופות העבר (little r).



רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסים
לתוקף מחייב בשנת 2022 ותקנים ותיקונים
לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

רשימת תקנים עיקריים ותיקונים לתקנים שנכנסים לתוקף מחייב בשנת 2022 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

חברות ציבוריות

להלן רשימת תקנים/תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב החל מדוחות כספיים שנתיים וביניים המתחילים ביום 1 בינואר 2022 עבור ישויות ציבוריות (PBE כהגדרתן בקודיפיקציה) אשר תאריך המאזן שלהן הינו ה-31 בדצמבר, או שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות, לרבות האפשרות ליישום מוקדם של חלק מהתקנים/התיקונים.

תקנים/ תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 בעבור חברות ציבוריות PBE

ASU No.	Standard name	Effective date	Early adoptable
ASU 2020-06	Accounting for Convertible Instruments and Contracts in an Entity's Own Equity	SEC filers, excluding SRCs : Fiscal years, and interim periods within those fiscal years, beginning after December 15, 2021 SRCs: Fiscal years beginning after December 15, 2023, including interim periods within those years.	Yes, but not earlier than fiscal years beginning after December 15, 2020, including interim periods within those fiscal years.
ASU 2021-04	Issuer's Accounting for Certain Modifications or Exchanges of Freestanding Equity-Classified Written Call Options	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2021-05	Lessors-Certain Leases with Variable Lease Payments	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2021-10	Government Assistance (Topic 832): Disclosures by Business Entities about Government Assistance	Effective for financial statements issued for annual periods beginning after December 15, 2021	Yes
ASU 2022-06	Reference Rate Reform (Topic 848): Deferral of the Sunset Date of Topic 848	Immediately	N/A

תקנים/ תיקונים לתקנים שיכנסו לתוקף מחייב לאחר 2022 בעבור חברות ציבוריות PBE

ASU No.	Standard name	Effective date	Early adoptable
ASU 2016-13	Financial Instruments—Credit Losses (Topic 326): Measurement of Credit Losses on Financial Instruments	SRCs: As amended by ASU 2019-10, fiscal years beginning after December 15, 2022, including interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2020-06	Accounting for Convertible Instruments and Contracts in an Entity's Own Equity	SRCs: Fiscal years beginning after December 15, 2023, including interim periods within those years.	Yes, but not earlier than fiscal years beginning after December 15, 2020, including interim periods within those fiscal years.
ASU 2022-04	Supplier Finance Programs (Subtopic 405-50): Disclosure of Supplier Finance Program Obligations	Fiscal years beginning after December 15, 2022, and interim periods within those fiscal years.	Yes
ASU 2017-04	Intangibles—Goodwill and Other (Topic 350)	SRCs: As amended by ASU 2019-10, annual or interim goodwill impairment tests in fiscal years beginning after December 15, 2022	Yes, for impairment tests performed after 1/1/17
ASU 2022-01	Derivatives and Hedging (Topic 815)- Fair Value Hedging—Portfolio Layer Method	Fiscal years beginning after December 15, 2022, and interim periods within those fiscal years.	Yes
ASU 2022-02	Financial Instruments—Credit Losses (Topic 326) Troubled Debt Restructurings and Vintage Disclosures	For entities that have adopted the amendments in Update 2016-13, the amendments in this Update are effective for fiscal years beginning after December 15, 2022, including interim periods within those fiscal years. For entities that have not yet adopted the amendments in Update 2016-13, the effective dates for the amendments in this Update are the same as the effective dates in Update 2016-13.	Yes
ASU 2022-03	Fair Value Measurement of Equity Securities Subject to Contractual Sale Restrictions	fiscal years beginning after December 15, 2023, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2021-08	Business Combinations (Topic 805): Accounting for Contract Assets and Contract Liabilities from Contracts with Customers	Fiscal years beginning after December 15, 2022, and interim periods within those fiscal years	Yes

חברות פרטיות

להלן מועדי הכניסה לתוקף של תקנים/תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב החל מדוחות כספיים שנתיים או ביניים של שנת 2022 **עבור ישויות שאינן ציבוריות כהגדרתן בקודיפיקציה** אשר תאריך המאזן שלהן הינו ה-31 בדצמבר, או שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות, לרבות האפשרות ליישום מוקדם של חלק מהתקנים/התיקונים.

תקנים/ תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 בעבור חברות פרטיות

ASU No.	Standard name	Effective date	Early adoptable
ASU 2016-02	Leases (Topic 842)	As amended by ASU 2020-05, fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within fiscal years beginning after December 15, 2022	Yes
ASU 2021-05	Lessors-Certain Leases with Variable Lease Payments	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within annual periods beginning after December 15, 2022.	Yes
ASU 2019-12	Income Taxes (Topic 740): Simplifying the Accounting for Income Taxes	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within fiscal years beginning after December 15, 2022	Yes
ASU 2020-01	Investments—Equity Securities (Topic 321), Investments—Equity Method and Joint Ventures (Topic 323), and Derivatives and Hedging (Topic 815)	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2021-04	Issuer's Accounting for Certain Modifications or Exchanges of Freestanding Equity-Classified Written Call Options	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2020-08	Codification Improvements to Subtopic 310-20, Receivables—Nonrefundable Fees and Other Costs	Fiscal years beginning after December 15, 2021, and interim periods within fiscal years beginning after December 15, 2022.	Yes, for fiscal years, and interim periods within those fiscal years, beginning after December 15, 2020
ASU 2020-07	Not-for-Profit Entities (Topic 958): Presentation and Disclosures by Not-for-Profit Entities for Contributed Nonfinancial Assets	Annual periods beginning after June 15, 2021, and interim periods within annual periods beginning after June 15, 2022.	Yes
ASU 2021-10	Government Assistance (Topic 832): Disclosures by Business Entities about Government Assistance	Effective for financial statements issued for annual periods beginning after December 15, 2021	Yes
ASU 2022-06	Reference Rate Reform (Topic 848): Deferral of the Sunset Date of Topic 848	Immediately	N/A

תקנים/ תיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב לאחר שנת 2022 בעבור חברות פרטיות

ASU No.	Standard Name	Effective Date	Early Adoptable
ASU 2017-04	Intangibles—Goodwill and Other (Topic 350)	As amended by ASU 2019-10, annual or interim goodwill impairment tests in fiscal years beginning after December 15, 2022	Yes, for any goodwill impairment tests performed after January 1, 2017
ASU 2016-13	Financial Instruments—Credit Losses (Topic 326): Measurement of Credit Losses on Financial Instruments	As amended by ASU 2019-10, fiscal years beginning after December 15, 2022, including interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2022-04	Supplier Finance Programs (Subtopic 405-50): Disclosure of Supplier Finance Program Obligations	Fiscal years beginning after December 15, 2022, including interim periods within those fiscal years.	Yes
ASU 2020-06	Accounting for Convertible Instruments and Contracts in an Entity's Own Equity	Fiscal years beginning after December 15, 2023, including interim periods within those fiscal years.	Yes, but not earlier than fiscal years beginning after December 15, 2020, including interim periods within those fiscal years.
ASU 2021-08	Business Combinations (Topic 805): Accounting for Contract Assets and Contract Liabilities from Contracts with Customers	Fiscal years beginning after December 15, 2022, and interim periods within those fiscal years	Yes
ASU 2022-01	Derivatives and Hedging (Topic 815)- Fair Value Hedging—Portfolio Layer Method	Fiscal years beginning after December 15, 2023, and interim periods within those fiscal years.	Yes
ASU 2022-02	Financial Instruments—Credit Losses (Topic 326) Troubled Debt Restructurings and Vintage Disclosures	For entities that have adopted the amendments in Update 2016-13, the amendments in this Update are effective for fiscal years beginning after December 15, 2022, including interim periods within those fiscal years. For entities that have not yet adopted the amendments in Update 2016-13, the effective dates for the amendments in this Update are the same as the effective dates in Update 2016-13.	Yes
ASU 2022-03	Fair Value Measurement of Equity Securities Subject to Contractual Sale Restrictions	Fiscal years beginning after December 15, 2024, and interim periods within those fiscal years	Yes



נשמח לעמוד לרשותכם במתן הסברים נוספים.

המחלקה המקצועית, PwC Israel:

מלכי אייכנשטיין
Malka.eichenstein@pwc.com



יעל ג'רסי
Yael.gerassi@pwc.com



דנית מאיר
Danit.meir@pwc.com



אבי דנוס
Avi.danos@pwc.com



פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת, PwC השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חובת זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל נזק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.

© 2023 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

"PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 157 countries with over 276,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com/il