

דצמבר 2022  
כסלו תשפ"ג

## עקרונות מנחים ודגשים למיפוי ותיוג

### 1. מטרת הפרסום

מטרת מסמך זה הינה לקבוע עקרונות מנחים ודגשים למיפוי ותיוג, אשר יתמכו בתאגידים בהליך המיפוי והתיוג. מסמך זה הינו כאמור מסמך **עקרונות** ולכן לצד יישומו על הדירקטוריון וההנהלה להפעיל שיקול דעת ולהעריך את נאותות ומהימנות התיוגים, תוך הבאה בחשבון של כלל העובדות והנסיבות הייחודיות לתאגיד.

העקרונות המפורטים להלן מיועדים לאזן בין שני שיקולים עיקריים בבחירת תגיות – דיוק והשוואתיות. ככלל, וכפי שיפורט להלן, התאגיד ימפה ויתייג את הסעיפים השונים כך שמחד התגית תשקף את מהות הסעיף בדיווח הכספי באופן המדויק ביותר ומאידך תוביל ותסייע בהשוואתיות בין התאגידים השונים.

### 2. תיאור הטקסונומיה

הטקסונומיה מורכבת מ"קבוצות" תגיות שונות המתייחסות לחלקי הדוחות הכספיים. ביחס לכל תגית כוללת הטקסונומיה מידע שנועד לסייע לתאגיד להחליט האם התגית מתארת בצורה מהימנה את הסעיף המתויג. כגון: הגדרה תמציתית של התגית, תיאור מפורט של מהות התגית, הפניה לסעיף בתקן חשבונאי רלוונטי ועוד. הקבוצות שבטבלה להלן יוגדרו בהמשך מסמך זה – "**קבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים**".

דוח	מספר קבוצה	מהות קבוצה
דוח על המצב הכספי	210000	סעיפי המאזן בחלוקה בין נכסים והתחייבויות שוטפים ללא שוטפים
	220000	סעיפי המאזן בהתאם לסדר הנזילות
	800100	ביאורים למאזן
דוח על הרווח	320000	סעיפי רווח והפסד בהתאם למהות ההוצאה

סעיפי רווח והפסד בהתאם למאפיין הפעילות של ההוצאה	310000	הכולל
סעיפי רווח כולל אחר, בניכוי מס	410000	
סעיפי רווח כולל אחר, לפני מס	420000	
ביאורים לדוח על הרווח הכולל	800200	
סעיפי תזרים מזומנים לפי השיטה הישירה	510000	דוח תזרים מזומנים
סעיפי תזרים מזומנים לפי השיטה העקיפה	520000	
ביאורים לדוח תזרים מזומנים	800300	
סעיפי הדוח על השינויים בהון	610000	דוח על השינויים בהון
ביאורים לדוח על השינויים בהון	800400	

לצד קבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים הטקסונומיה כוללת גם קבוצות נוספות של תגיות לביאורים השונים של הדוחות הכספיים.

### 3. הכלל – שימוש בתגית מקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים

לאור האמור בפתח המסמך (איזון בין השוואתיות ודיוק), הכלל הינו כי יש להשתמש בתגית הנאותה והמהימנה ביותר מבין התגיות הכלולות בקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים.<sup>1</sup> לעניין זה הקבוצות השונות הנכללות ברשימת קבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים הינן כולן באותו מעמד ולא קיימת עדיפות אפרירית לקבוצה מסוימת.

תגית נאותה ומהימנה היא תגית שעומדת בכל התנאים להלן:

- (1) היא משקפת באופן מדויק ומהימן את מהות הסעיף.
- (2) היא אינה "תגית כללית". תגית כללית היא תגית הכוללת את תיאור העובדה שמדובר בנכס או התחייבות, הכנסה או הוצאה וכדומה בלבד.<sup>2</sup>
- (3) לא קיימת תגית נאותה ומהימנה שהיא ספציפית יותר.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> לדוגמה - תאגיד משכיר נדל"ן להשקעה לצד ג'. דוח רווח והפסד של התאגיד כולל סעיף הכנסות מדמי שכירות מנדל"ן להשקעה. התאגיד מצא שתי תגיות המתארות באופן נאות את מהות הסעיף בדוחות הכספיים: (1) Rental Income From Investment Property המצויה בקבוצה 825100 שעניינה Notes - Investment property; (2) Rental income המצויה בקבוצה 800200 שעניינה Notes - Analysis of income and expense. התאגיד ישתמש בתגית Rental Income מאחר שהיא משתייכת לקבוצת התיוגים של הדוחות הראשיים.

<sup>2</sup> להלן דוגמאות לתגיות כלליות: Other income, Adjustments for decrease (increase) in other assets. יצוין כי במקום שבו בדוחות הראשיים עצמם קיים סעיף בעל שם כללי (כגון הכנסות אחרות) אז שימוש בתגיות כלליות יהיה נאות. עם זאת גם במקרה זה, לפני שימוש בתגית כללית התאגיד יבחן האם באופן עקבי הנתונים הכלולים בסעיף הנ"ל משקפים וצפויים לשקף מהות מסוימת, כגון הכנסות שכירות. אם כן, התאגיד ימפה ויתייג את הסעיף בתגית המשקפת את מהות הסעיף חלף שימוש בתגית כללית. במקרה כאמור ראוי שהתאגיד יבחן אם אין זה מן הראוי לשנות את שם הסעיף בדוחות עצמם על מנת שישקפו את מהות הסעיף בצורה מדויקת יותר.

<sup>3</sup> לפיכך יש להעדיף תגית הכוללת תיאור של הסעיף (נכס או התחייבות) כשוטף (current) או לא שוטף (non-current) על פני תגית זהה שאינה כוללת תיאור כאמור. כמו כן לאור עיקרון זה, יש להעדיף תגית המשקפת את מהות הסעיף בלבד על פני תגית המשלבת בין מהות הסעיף לרכיב נוסף. לדוגמה, בתיוג סעיף חייבים אחרים יש עדיפות לתגית המשקפת מהות של חייבים אחרים (Other receivables) על פני תגית המשקפת לקוחות וחייבים אחרים (Trade and other receivables).

#### 4. החריג – שימוש בתגית שאינה נכללת בקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים

אם לאחר בחינת התיוגים הנכללים בקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים, הסיק התאגיד כי לא קיימת בקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים תגית שהיא נאותה ומהימנה, ישתמש התאגיד בתגית נאותה ומהימנה שאינה בקבוצות התיוגים של הדוחות הראשיים לפי סדר הקדימות הבא:

(א) שימוש בתגית מקבוצות אחרות בטקסונומיה.

(ב) שימוש בהרחבה.

כעולה מן האמור לעיל, שימוש בהרחבה הינה החלופה הכי פחות רצויה. לכן לדוגמא, יש להעדיף תגית הכוללת תיאור של מהות הסעיף ורכיב נוסף (גם ככל שאינו קיים אצל החברה) על פני הרחבה.<sup>4</sup> תגית כאמור עשויה להיחשב תגית נאותה ומהימנה (ככל שלא קיימת תגית ספציפית יותר ממנה) מאחר שהיא אינה כללית ואינה שגויה (הסעיף בדוחות נכלל בה שכן התגית כאמור הינה רחבה יותר מהסעיף בדוחות).

#### 5. הקלה – שימוש בתגיות כלליות

כהקלה פרקטית, בעת תיוג סעיף שאינו מהותי מבחינה כמותית ואיכותית (ואף אינו צפוי להיות בעתיד מהותי מבחינה כמותית או איכותית), יהיה זה נאות לדעת הסגל להשתמש בתגית כללית אף במקום שקיימת אפשרות להשתמש בתגית שאינה תגית כללית.

עם זאת, יצוין כי תאגיד לא יכול להשתמש באותה תגית כללית פעמיים באותו הדוח ולכן, אם תאגיד מבקש לעשות שימוש בתגית כללית, לדוגמא תגית הכוללת את המונח Other, יש לוודא שלא נעשה בתגית זו שימוש בדוח הראשי המדובר.

#### 6. הערה בנוגע לתיוג סעיפים בדוח על תזרימי המזומנים

במיפוי ותיוג של סעיפי הפעילות השוטפת, המוצגת תוך שימוש בגישה העקיפה (Indirect method), מצופה מתאגיד לעשות הבחנה בין תגיות שמשקפות כניסה או יציאה של מזומנים (כדוגמת, דיבידנד ששולם/ התקבל, ריבית ששולמה/ התקבלה) לבין תגיות שמשקפות התאמות שאינן מהוות כניסה או יציאה של מזומנים כאמור; תאגיד ימפה סעיפי פעילות שוטפת שמשקפות התאמות שאינן מהוות כניסה או יציאה של מזומנים תוך שימוש בתגיות המבטאות את העובדה שמדובר בהתאמות - Adjustments for.<sup>5</sup>

**אנשי קשר: רו"ח (משפטן) יעקב (יקי) גולד, רו"ח גיא אלמסי**

**טל. 02-6556444, פקס 02-6513160**

<sup>4</sup> לדוגמא: בתיוג הסעיף בפעילות השקעה בדוח על תזרימי המזומנים בגין רכישת נכס בלתי מוחשי ניתן לבחור את התגית Purchase of property, plant and equipment, intangible assets other than goodwill, investment property and other non-current assets. שימוש בתגית זאת, על אף שהיא מתייחסת לחלופות נוספות מאלו הנכללות בסעיף המתויג עדיפה כאמור על פני שימוש בהרחבה.

<sup>5</sup> להלן דוגמאות לתגיות המבטאות התאמות: Adjustments for decrease (increase) in inventories, Adjustments for depreciation and amortisation expense