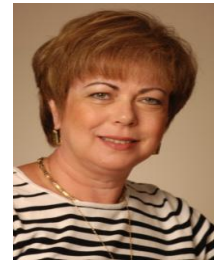




המדריך המקוצר למלכ"ר 2 סקטור המגזר השלישי

מהדורה מעודכנת



לקוחותינו וידידינו היקרים,

לאור הצלחת המדריך המקוצר למלכ"רים, שמשרדנו הוציא לפני מעל שנה והביקוש לו זכה, החלטנו להיענות לבקשות לקוחותינו ובעלי תפקידים בארגוני המגזר השלישי ולהוציא לאור מהדורה שניה ומעודכנת של המדריך למלכ"רים.

בנוסף לפרקים במדריך הקודם, אותם ערכנו מחדש ועדכנו לאור השינויים שחלו בחקיקה ובהוראות הרגולטורים, כללנו במדריך המעודכן נושאים שונים נוספים המהווים כלי עזר לעומדים בראש ארגוני המגזר השלישי והמלכ"רים.

המדריך המעודכן כולל את הפרקים הבאים:

מוסדות העמותה/החל"צ - רו"ח חני עמר.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות - המחלקה המקצועית, BDO זיו האפט.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר - רו"ח חני עמר.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים - רו"ח, עו"ד טארק דיביני ורו"ח עדי שלום.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק - רו"ח חני עמר.

כל מה שרצייתם לדעת על תרומות בשוה כסף למלכ"רים - רו"ח חני עמר.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים - רו"ח שרון ויטקובסקי-טביב ועו"ד דובי ארבל.

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים - רו"ח אבי פרקש.

נספחים.

המלכ"רים נמצאים בשנים האחרונות תחת זכוכית מגדלת של רשויות החוק והרגולציה המפרסמים הוראות חוק ודרישות שונות ועורכים בקורות עומק בארגונים.

פירמת BDO זיו האפט, הינה מהפירמות המובילות ומתמחה בתחום המלכ"רים, מלווה אתכם ארגוני המגזר ומנהליו ומעמידה לרשותכם שותפים ועובדים מומחים בתחום המלכ"רים. בנוסף למדריך מעודכן זה, הפירמה שלנו תמשיך לעדכןכם באמצעות מאמרים ועדכונים הנשלחים באופן שוטף באמצעות הדואר האלקטרוני, בהרצאות, בכנסים שונים ובייעוץ וסיוע נוספים בתחומי הבקורת המסויי, הייעוץ העסקי, ניהול הסיכונים, הבקורת הפנימית, ייעוץ והטמעת מערכות מידע והערכות לעמידה בדרישות הרגולציה.

לנוחיותכם איגדנו במדריך מעודכן זה את הנושאים הרלוונטיים וכן צרפנו בנספחים תקנות וחוקים אותם חשבנו לנכון שישמשו אתכם בעבודה היומיומית.

אנו תקווה כי מדריך זה יסייע בעבודתכם השוטפת ובהתמודדות עם דרישות החוק והרגולציה המכבידים.

קריאה מועילה ומהנה

אורנה גרדמן, רו"ח
שותפה
זיו האפט - רואי חשבון

"המדריך המקוצר למלכ"ר" נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור במדריך זה לבין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, נוסח האחרון גובר.

זכויות היוצרים במדריך שייכים ל-BDO זיו האפט. אין לשכפל, להעתיק, לתרגם, לאחסן במאגרי מידע, לשדר או לקלוט בכל דרך ובכל אמצעי אלקטרוני, אופטי או אחר, כל חלק שהוא מהספר "המדריך המקוצר למלכ"ר" אלא אם יצוין שם הכותב, שם הבעלים של זכויות היוצרים, וכי מקורו של הקטע בספר "המדריך המקוצר למלכ"ר" שפורסם ע"י BDO זיו האפט ובכפוף לאישור מראש ובכתב של בעל זכויות היוצרים באשר לאופן האזכור.

תוכן עניינים

<u>עמוד מס'</u>	
3	1. מוסדות העמותה/החל"צ.....
8	2. הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות.....
12	3. עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר.....
17	4. מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים.....
26	5. ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק.....
29	6. האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים
32	7. כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים.....
39	8. השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים.....
	9. נספחים
42	חוק העמותות, תש"ם-1980.....
64	חוק החברות, התשנ"ט-1999.....
79	ניהול תקין של עמותות 2011.....
115	תקנות העמותות (טפסים), התשס"ט-2009.....
122	טפסים מקוונים.....
144	תקנות החברות (גמול ליו"ר דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור), התשס"ט-2009.....

מוסדות העמותה / החל"צ

רו"ח חני עמר

כללי

כבכל תאגיד רשום, הן בעמותה והן בחברה לתועלת הציבור חייבים לקיים מוסדות/אורגנים מסוימים.

לצד מוסדות החובה, רשאי התאגיד לקיים מוסדות נוספים.

מוסדות חובה בעמותה

בסעיף 19 לחוק העמותות נקבע כי על כל עמותה לקיים לפחות שלושה מוסדות:

1. אסיפה כללית.

2. ועד מנהל.

3. ועדת ביקורת או גוף מבקר.

כמו כן, על פי סעיף 19(ג) לחוק, בעמותות בעלות מחזור כספי העולה על מיליון ש"ח קיימת חובה למנות רואי חשבון מבקר.

מוסדות חובה בחברה לתועלת הציבור

בסעיף 46 לחוק החברות נקבע כי האורגנים של החברה הינם:

1. אסיפה כללית.

2. דירקטוריון.

3. מנהל כללי.

במידה ולא מונה מנהל כללי, תנוהל החברה בידי הדירקטוריון.

עוד נקבע בסעיף 345 ח לחוק החברות כי האסיפה הכללית של חברה לתועלת הציבור תמנה ועדת ביקורת.

כמו כן, על פי סעיף 154 לחוק, חברה תמנה רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.

עוד נקבע בסעיף 154 ט לחוק כי חברה שמחזורה עולה על 10 מיליון ש"ח מחויבת במינוי מבקר פנימי.

להלן טבלה להשוואה בין מוסדות החובה בעמותה לבין אלו בחברה לתועלת הציבור:

חברה לתועלת הציבור	עמותה	
✓	✓	אסיפה כללית
✓	✓	ועד מנהל/דירקטוריון
✓	✓ ניתן למנות גם גוף מבקר	ועדת ביקורת
✓	x	מנהל כללי
✓	בעמותה 'מיליונרית'	רואה חשבון מבקר
בחברה שמחזורה עולה על 10 מיליון ש"ח	x	מבקר פנימי

אסיפה כללית

האסיפה הכללית בעמותה ובחברה לתועלת הציבור הינה המוסד העליון של התאגיד. משכך, החלטות האסיפה הכללית מחייבות את התאגיד על כל מוסדותיו.

חברי האסיפה הכללית

בעמותה - האסיפה הכללית הינו הגוף הכולל את כל חברי העמותה.

בסעיף 15 לחוק העמותות נקבע כי כחבר בעמותה יכול לכהן כל אדם שמלאו לו 17 שנים וכן כל תאגיד, בין שהם אזרחי ישראל ובין אם לאו.

בחברה לתועלת הציבור - האסיפה הכללית כוללת את בעלי המניות של החברה.

מוסדות העמותה/החל"צ

סמכויות ותפקידי האסיפה הכללית

להלן רשימה חלקית של סמכויות ותפקידי האסיפה הכללית:

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
סעיף 59 לחוק החברות - האסיפה הכללית תמנה את הדירקטורים.	סעיף 26(א) לחוק העמותות - קביעת מספר חברי הוועד המנהל ובחירת הוועד המנהל.	לעניין מינוי ועד מנהל / דירקטוריון
סעיף 345 לחוק החברות - מינוי ועדת ביקורת.	סעיף 31 לחוק העמותות - בחירת ועדת הביקורת או הגוף המבקר.	לעניין מינוי ועדת ביקורת
סעיף 57 לחוק החברות - החלטה בדבר מינוי רואה חשבון מבקר, תנאי העסקתו והפסקת העסקתו תתקבל באסיפה הכללית.	סעיף 31 לחוק העמותות - מינוי רואה חשבון מבקר וקביעת שכרו בעמותה המחויבת במינוי רואה חשבון מבקר.	לעניין מינוי רואה חשבון
סעיפים 171 ו-345 לחוק החברות - אישור הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים השנתיים של החברה.	סעיפים 36(א) ו-37 לחוק העמותות - אישור הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים השנתיים של העמותה.	לעניין אישור דוחות כספיים ודוחות מילוליים
סעיפים 20 ו-57 לחוק החברות - האסיפה כללית מוסמכת להחליט על שינוי התקנון.	סעיף 11 לחוק העמותות - קבלת החלטות בדבר שינוי תקנון, מטרות או שם העמותה.	לעניין שינוי תקנון, שם ומטרות
-	תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה) - אישור גמול לחברי ועד או לחברי ועדת ביקורת.	לעניין גמול חברי ועד / דירקטוריון או ועדת ביקורת

נציין כי בהתאם לחוק העמותות ולחוק החברות, האסיפה הכללית רשאית בהתקיים תנאים מסוימים להפעיל בעצמה סמכויות מסוימות מתוך סמכויות שניתנו לוועד/לדירקטוריון.

מוסדות העמותה/החל"צ

התכנסות האסיפה הכללית

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
סעיף 60 לחוק החברות - חברה תקיים אסיפה שנתית בכל שנה ולא יאוחר מתום 15 חודשים לאחר האסיפה השנתית האחרונה.	סעיף 20 לחוק העמותות - על האסיפה הכללית להתכנס לפחות אחת לשנה.	תדירות התכנסות האסיפה
סעיף 90 לחוק החברות - חברה תערוך פרוטוקולים של הליכים באסיפה הכללית. פרוטוקול שנחתם על ידי יו"ר האסיפה מהווה ראיה לכאורה לאמור בו.	סעיף 23 לחוק העמותות - לכל אסיפה כללית יש לנהל פרוטוקול, אשר יחתם בידי יו"ר האסיפה.	קיום פרוטוקול לישיבה
סעיף 83 לחוק החברות - בעל מניה רשאי להצביע בעצמו או באמצעות שלוח, אלא אם נקבע אחרת בתקנון.	סעיף 21 לחוק העמותות - ההצבעה תהיה אישית.	אופן ההצבעה בישיבה
נציין כי בהתאם להוראות ניהול תקין, הצבעה באמצעות נציג שבידו ייפוי כח אינה פסולה, בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות שייפוי הכח יהיה ספציפי לישיבה המסוימת ויכלול את עמדת מיופה הכח בנושאים שעל סדר היום. כמו כן, נציין כי בהתאם לתקנות העמותות (טפסים), יש לתעד על גבי הטופס שבנדון את כמות המצביעים בעד ונגד לגבי כל הצבעה.		
סעיף 85 לחוק החברות - החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	סעיף 21 לחוק העמותות - החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	הרוב הנדרש לקבלת החלטות
-	סעיף 24 לחוק העמותות - עמותה שמספר חבריה עולה על 200 רשאית לקבוע בתקנונה כי האסיפה הכללית תהיה בדרך של כינוס נציגים שנבחרו על ידי כלל החברים.	אסיפת נציגים

ועד מנהל / דירקטוריון

הועד המנהל / הדירקטוריון הינו הגוף המייצג והמבצע העליון של התאגיד, האחראי על חזון הארגון ועל מדיניותו.

חברי הועד / הדירקטוריון

כאמור, חברי הועד המנהל / הדירקטוריון נבחרים על ידי האסיפה הכללית.

בעמותה - על פי סעיף 33 לחוק העמותות, בועד המנהל רשאים לכהן חברי העמותה שאינם קטינים (קרי, מי שמלאו להם 18 שנים). לא רשאי לכהן בועד קטין או מי שהוכרז כפסול דין / פושט רגל או מי שעבר על אחת מהעבירות המנויות בסעיף.

מספר חברי הועד / הדירקטוריון

בעמותה - בהתאם לתקנון המצוי של עמותות, מספר חברי הועד יהיה לא פחות משניים.

בחברה לתועלת הציבור - בהתאם לסעיף 93 לחוק החברות, בחברה פרטית יכול שיהיה דירקטוריון המונה אדם אחד.

תקופת כהונת חברי ועד / דירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות אינו קובע הוראות לעניין תקופת כהונתו של ועד העמותה.

בהוראות ניהול תקין נקבע כי תקופת כהונת חברי ועד תוגבל ל-4 שנים, למעט במקרים חריגים בהם אופי העמותה מצדיק כהונה לפרק זמן ממושך יותר. יחד עם זאת, אין מניעה כי העמותה תאפשר בחירת אותם חברים לקדנציות נוספות, כל עוד הוראות התקנון אינן מגבילות זאת.

מכאן שיש לערוך בחירות לועד העמותה לפחות אחת ל-4 שנים.

מוסדות העמותה/החל"צ

בחברה לתועלת הציבור - סעיף 59 לחוק החברות קובע כי האסיפה הכללית השנתית תמנה את הדירקטורים, קרי חברי הדירקטוריון נבחרים מדי שנה.

סמכויות ותפקידים של הוועד המנהל / הדירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות אינו מרחיב לגבי סמכויותיו המעשיות של הוועד המנהל, אלא נקבע בסעיף 25 לחוק כי הוועד ינהל את ענייני העמותה ובידו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה.

לצד זאת, בהוראות ניהול תקין קיימת הגדרה מפורטת יותר של סמכויות ותפקידי הוועד המנהל.

בחברה לתועלת הציבור - סעיף 93 לחוק החברות מפרט את סמכויות הדירקטוריון ותפקידי.

להלן רשימה חלקית של סמכויות ותפקידי ועד מנהל / דירקטוריון:

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
הדירקטוריון יקבע את תוכנית הפעולה של החברה, עקרונות למימון וסדרי עדיפויות ביניהן.	הוועד יקבע את מדיניות העמותה, בכפוף להחלטות האסיפה הכללית, יכין את תוכנית העבודה של העמותה ויקבע עקרונות למימון הפעילות וסדרי עדיפויות בין אפשרויות הפעולה השונות.	קביעת מדיניות התאגיד
הדירקטוריון יבדוק את מצבה הכספי של החברה ויקבע את מסגרת האשראי שהחברה רשאית ליטול.	הוועד יאשר תקציב שנתי, יקבץ אחר מצבה הכספי של העמותה ויקבע את מסגרת האשראי שהעמותה רשאית ליטול.	מעקב אחר מצבו הכספי של התאגיד
הדירקטוריון יקבע את המבנה הארגוני ואת מדיניות השכר.	הוועד יקבע את המבנה הארגוני של העמותה ואת מדיניות השכר והתשלומים.	קביעת מבנה ארגוני ומדיניות שכר
הדירקטוריון אחראי לעריכת הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים.	הוועד אחראי להכין את הדוחות הכספיים והמילוליים של העמותה ולהביאם בפני מוסדות העמותה הרלוונטיים.	הכנת הדוחות הכספיים והמילוליים
הדירקטוריון ימנה ויפטר את המנהל הכללי.	הוועד מוסמך למנות ולפטר מנהל כללי	מינוי / פיטורי מנכ"ל
הדירקטוריון ידווח לאסיפה השנתית על מצב ענייני החברה ועל תוצאותיה.	הוועד ידווח לאסיפה הכללית על מצב ענייני העמותה.	דיווח לאסיפה הכללית

ועדת ביקורת

ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה) הינו המוסד בעמותה / בחברה לתועלת הציבור האחראי על קיום ביקורת ופיקוח על פעילותם של יתר מוסדות התאגיד.

חברי ועדת הביקורת

כאמור, חברי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה) נבחרים על ידי האסיפה הכללית של העמותה/חברה לתועלת הציבור. בעמותה - על פי סעיף 33 לחוק העמותות, בועדת הביקורת רשאים לכהן חברי העמותה שאינם קטינים (קרי, מי שמלאו להם 18 שנים). לא רשאי לכהן בועדת הביקורת קטין או מי שהוכרז כפסול דין / פושט רגל או מי שעבר על אחת מהעבירות המנויות בסעיף.

כגוף מבקר בעמותה רשאי לכהן רואה חשבון (שאינו מבקר את הדוחות הכספיים של העמותה ושאינו מבצע את הנהלת החשבונות של העמותה) או גוף אחר שאושר לעניין זה על ידי רשם העמותות.

בחברה לתועלת הציבור - בסעיף 345 לחוק החברות נקבע כי נושאי משרה של החברה לא יהיו חברים בועדת הביקורת. כלומר, דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל הכללי, סגן מנהל כללי וכל ממלא תפקיד אחר בחברה, אף אם תוארו שונה, וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי, אינם יכולים לכהן בועדת הביקורת של החברה.

האסיפה הכללית הינה הגוף הממנה את רואה החשבון והקובע את שכרו מדי שנה.

מוסדות העמותה/החל"צ

מספר חברי ועדת ביקורת

בעמותה - בחוק העמותות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת. יחד עם זאת, בהתאם להוראות ניהול תקין, בוועדת ביקורת צריכים לכהן לפחות שניים מחברי העמותה.

כמו כן, בהתאם לחוק העמותות, גוף מבקר יכול להיות אדם אחד.

בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור. למעשה, סעיף 345 ח לחוק מחריג מתחולה לגבי חברה לתועלת הציבור את ההוראה בחוק לפיה מספר חבריה של ועדת ביקורת בחברה לא יפחת משלושה. משכך, המספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור הינו אחד.

סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת

במסגרת תיקון 10 לחוק העמותות ותיקון 6 לחוק החברות הוסדרו תפקידי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה), אשר הינם:

1. לבדוק את תקינות פעולות העמותה / החברה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה / החברה למטרותיה.
2. לבדוק את השגת יעדי העמותה / החברה ביעילות ובחיסכון.
3. לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד / הדירקטוריון.
4. להציע לוועד / לדירקטוריון דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה / החברה.
5. לבדוק את ענייניה הכספיים של העמותה / החברה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה / החברה לקידום מטרותיה.
6. לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה / החברה.
7. להביא לפני הוועד / הדירקטוריון והאסיפה הכללית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף זה.

רואה חשבון מבקר

כאמור, עמותה שהמחזור הכספי שלה לשנת 2008 עלה על סך של 1,146,952 ש"ח (הסכום מתעדכן מדי שנה) וכן חברה לתועלת הציבור מחויבות במינוי רואה חשבון מבקר, קרי רואה חשבון אשר יהא אחראי על עריכת הביקורת על הדוחות הכספיים של העמותה.

אי התלות הנדרשת מרואה החשבון

בהתאם לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, חזקה שרואי חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר אם הוא עסק או עוסק, במישרין או בעקיפין, בעיסוק כמפורט להלן:

- בעמותה / חל"צ שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון ש"ח או יותר - עיסוק בהנהלת חשבונות על ידי רואה החשבון המבקר^(*).

- בעמותה / חל"צ שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה אינו עולה על 5 מיליון ש"ח - עיסוק בהנהלת חשבונות בידי רואה החשבון המטפל.

תחילתן של התקנות כאמור ביום 1/1/2009 והן יחולו על תקופות הביקורת שתחילתן ביום האמור או אחריו.

^(*) רואה חשבון מבקר כהגדרתו בתקנות - לרבות רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי החשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי מניות בתאגיד רואי החשבון האמור.

פי תקנות 3(12) ו-3(13) לתקנות רואי החשבון¹, רואה החשבון המבקר המבצע את הביקורת על הדוחות הכספיים אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ש"ח, רשאי אדם ממוסד רואי החשבון המבקר, שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדוחות הכספיים, לבצע את הנהלת החשבונות.

5. הוצאת כספים מהעמותה תבוצע רק על-ידי גורמים מורשים ותוך תיעוד נאות.

בנוסף, התוספת השנייה לחוק העמותות קובעת כי:

• עמותה שמחזורה עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל מערכת חשבונות על פי שיטת החשבונאות הכפולה. פנקסי העמותה יכללו:

- א. ספר קופה.
- ב. שוברי קבלה. יש לנהל שוברי קבלות נפרדות בשל: מכירת נכסים, מתן שירותים ותרומות. בנוסף, על כל קבלה בפנקס של שובר קבלות לתרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה". במידה וניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים "למוסד אישור מס הכנסה לענין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה".

ג. חשבון הכנסות אשר בו יירשמו בנפרד, הכנסות בשל: הקצבות והשתתפויות שנתקבלו מאחרים (כולל גופים ממשלתיים או עירוניים), תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שיתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה², תרומות מישות מדינית זרה, הכנסות מריבית והפרשי הצמדה, הכנסות מהשכרת נכסים, תקבולים מדמי חבר, הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה,

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

המחלקה המקצועית, BDO זיו האפט

מבוא

בהתאם לסעיף 36 לחוק העמותות, תש"ם-1980 (להלן: "חוק העמותות"), על ועד העמותה להכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון של הכנסות העמותה והוצאותיה בכל שנת מס.

תהליך הכנת הדוחות הכספיים של עמותה מורכב ממספר שלבים, לרבות: הכנת הדוחות הכספיים, דיון של ועד העמותה וגורמים נוספים (כגון: ועדת הביקורת) ביחס לדוחות הכספיים, הגשת הדוחות לאסיפה הכללית לאישורה, בצירוף המלצות והערות ועדת הביקורת. אישור הדוחות הכספיים של עמותה נעשה על ידי האסיפה הכללית, ורק לאחר אישור הדוחות הכספיים על ידי גוף זה וחתומה של שני חברי ועד העמותה, ניתן לפרסם את הדוחות הכספיים השנתיים המבוקרים כמסמך של העמותה.

תהליך זה הינו מורכב וכרוך בהתלבטויות ובקשיים רבים.

לקראת הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים לשנת 2009 ריכזנו בעבורכם מידע בתמצית ביחס לנושאים משלב הכנת הדוחות הכספיים: ניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים.

ניהול פנקסי חשבונות

סעיף 35 לחוק העמותות קובע, בין היתר, כי עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי. על העמותה לדאוג לרישום פעולותיה הכספיות בהתאם לתוספת השניה לחוק העמותות ובהתאם להוראות ניהול ספרים של מס הכנסה.

לצורך כך מערכת החשבונות נדרשת לעמוד בעקרונות הבאים:

1. המערכת החשבונאית תנהל על-ידי העמותה עצמה או גורם מטעמה.
2. הנהלת החשבונות תהיה אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידים אחרים.
3. רישומי הנהלת החשבונות יכללו כל פעילות כספית המבוצעת בעמותה, תוך התבססות על תיעוד נאות. בין היתר, על העמותה לשמור חשבונות וקבלות וכן כל הסכם וכל מסמך המהווה בסיס לפעולות הכספיות שבוצעו.
4. על העמותה לדאוג למנות אדם שיהיה מופקד על רישום הפעולות הכספיות, ולעדכן באופן שוטף את מערכת הנהלת החשבונות. בהקשר זה יש לציין כי על

¹ תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008

² סעיף 36א לחוק העמותות, תש"ם-1980 מגדיר ישות מדינית זרה כ:

1. מדינה זרה, לרבות:
 - (א) איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות (בסעיף זה - איחוד מדינות זרות);
 - (ב) ארגון, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;
 - (ג) רשות מקומית או מחוזית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בברית מדינות במדינה זרה (בסעיף זה - גוף זר);
 - (ד) איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;
2. הרשות הפלסטינית, כמשמעותה בחוק להארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), התשכ"ח-1967;
3. תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שגוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו. "אמצעי שליטה", "החזקה" ביחס לסעיף זה הינם כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

במישרין למטרות העמותה, רכישות הוניות, עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד, והוצאות אחרות.

3. ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם⁵, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

ב. תיק תיעוד חוץ.

עריכת דוחות כספיים

סעיף 36 (א) לחוק העמותות קובע כי: "הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון על הכנסות העמותה והוצאותיה בכל שנת מס...."

כלומר, כל עמותה נדרשת להגיש דוחות כספיים ללא קשר לגודל המחזור הכספי שלה כאשר הדוח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה, ויתן ביטוי גאות לנתונים הכלולים בפנקסי החשבונות המנוהלים על ידה⁶.

על עמותה לרשום הכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות ושינויים בנכסים נטו על בסיס צבירה, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אולם עמותה שהיקף הכנסותיה לשנה, למעט הכנסות חד פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על סכום מסוים רשאית לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מותאם⁷.

בהתאם לגילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מספר 5, הדוחות הכספיים של עמותה יכללו⁸:

א. **מאזן:** המאזן ייערך כך שכל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים ויוצגו על פי סדר הנזילות שלהם, החל מהנזיל ביותר, ללא הפרדה בין נכסים או התחייבויות המתחייבים לקבוצה זו או אחרת של נכסים נטו.

בנוסף, הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת תוך הבחנה, בגוף המאזן, בין:

1. נכסים נטו שלא שקיימת לגביהם הגבלה.
2. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני.
3. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים, והכנסות אחרות.

ד. חשבון הוצאות אשר בו יירשמו בנפרד, הוצאות בשל: תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר, שכר עבודה והוצאות נלוות, הוצאות הנהלה והוצאות כלליות, הוצאות ריבית והפרשי הצמדה, סכומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה, רכישות הוניות, עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד, והוצאות אחרות.

ה. ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם³, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

• עמותה שמחזורה אינו עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל, לכל שנת מס, מערכת חשבונות שתכלול לפחות:

א. ספר תקבולים ותשלומים, שבו יירשמו בטורים נפרדים:

1. בצד התקבולים: הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים, תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה⁴, תרומות מישות מדינית זרה, הכנסות מריבית והפרשי הצמדה, הכנסות מהשכרת נכסים, תקבולים מדמי חבר, הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה, תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים, והכנסות אחרות.

2. בצד התשלומים: תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר, שכר עבודה והוצאות נלוות, הוצאות הנהלה והוצאות כלליות, הוצאות ריבית והפרשי הצמדה, תשלומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים

³ עמותה רשאית שלא לרשום בדוח הכספי שמו של תורם, במידה ולא מדובר בתרומות מישות מדינית זרה וכן בהתקיים אחד מאלה:

א. סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר.
 ב. הרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם בדוח הכספי, לפי הליכים ונהלים שקבע השר.
 במקרה זה, יש לציין בשובר הקבלה, במקום המיועד לרישום שם התורם, את המלים: "תרומה בעילום שם".
⁴ ראו הערה 2 לעיל.

⁵ ראו הערה 3 לעיל.
⁶ בהתאם לסעיף 36 (ב) לחוק העמותות, תש"ם-1980.
⁷ בהתאם לסעיף 19 לתקן חשבונאות מספר 5.
⁸ יש לציין כי בהתאם לכללי ניהול תקין - אוגוסט 2009, עמותה שהמחזור הכספי שלה אינו עולה על כמיליון ש"ח והדוח שלה אינו מוגש בצירוף חוות דעת של רואה חשבון, אינה חייבת בעריכת הדוחות הכספיים בהתאם לגילוי דעת 69 ותקן מספר 5, אלא צריכה לכלול בדוחות הכספיים מאזן ודוח הוצאות והכנסות בלבד.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

במסגרת הדיווח על חמשת מקבלי השכר הגבוה, על העמותה לדווח גם על אנשים שמועסקים על ידה בפועל כעובדים, גם אם אינם מועסקים כשכירים.

כמו כן, עמותה אשר מחזורה הכספי עולה על 300,000 ש"ח, אשר מקבלת תרומות מישות מדינית זרה בסכום מצטבר העולה על 20,000 ש"ח נדרשת לציין בדוח הכספי את: זהות נותן התרומה, הסכום שהתקבל, מטרת התרומה או ייעודה והתנאים לתרומה, אם יש כאלה.¹¹

בנוסף, בהתאם לסעיף 37(א) לחוק העמותות, על עמותה לצרף לדוח הכספי דוח מילולי. מטרת הדוח המילולי הינה לתאר באופן תמציתי ובהיר את פעילות העמותה ואת המבנה הארגוני בשנה לגביו מתייחס הדוח. דוח זה כולל, בין היתר, דיווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה, פירוט המבנה הארגוני של העמותה לרבות מוסדותיה של העמותה ונושאי משרה בעמותה, דיווח בדבר תאגידים שנושא משרה בהם הוא גם נושא משרה בעמותה וכן תאגידים להם זיקה לעמותה, פירוט בדבר השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדוח, היקף השירותים העיקריים שניתנו לעמותה, פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה, או עסקאות עם צדדים קשורים, אירועים חריגים, ליקויים וכל עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדוח.

אחריות על עריכת הדוחות הכספיים: בהתאם לסעיף 19(ג)1 לחוק העמותות, עמותה שמחזורה השנתי עולה על כמיליון שקלים חדשים¹² חייבת למנות רואה חשבון¹³.

תפקידו של רואה החשבון המבקר הוא לחוות את דעתו באיזו מידה המאזן משקף באופן נאות את מצבה הכספי של העמותה לתאריך מסוים, ובאיזו מידה הדוח על הפעילויות והדוח על השינויים בכספים נטו משקפים באופן נאות את תוצאות הפעילויות לתקופה שהסתיימה באותו תאריך והדוח על תזרימי המזומנים משקף באופן נאות את תזרימי המזומנים של העמותה לאותה תקופה.

יש להדגיש כי קיומה של ביקורת חיצונית על הדוחות הכספיים אינה משחררת את ועד העמותה מאחריותו לאותם דוחות כספיים ולנאותות שלהם. רואה החשבון

במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ניתן להבחין בין:

1. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות העמותה.
2. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות העמותה.
3. נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע.

ב. דוח על הפעילויות:⁹ הדוח על הפעילויות יכול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בתקופת הדיווח וכן סכומים ששחררו מקבוצות של נכסים נטו שהוגבלו לפעילויות והועברו לקבוצת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בעקבות קיום, או ביטול, של התנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו. הדוח על הפעילויות לא יכול תרומות שנתקבלו ושהוגבלו כל עוד לא שוחררו.

יש לציין כי בדוח על הפעילויות יש לבצע, בין היתר, הפרדה בין הוצאות לפעילות לבין הוצאות הנהלה וכלליות.

ג. דוח על השינויים בכספים נטו:¹⁰ הדוח על השינויים בכספים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף ההוצאות על ההכנסות (גרעון) בתקופת החשבון, כפי שהוא מוצג בדוח על הפעילויות.

ד. דוח על תזרימי המזומנים: הדוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים בהתאם לגילוי דעת 51 של לשכת רו"ח בישראל.

ה. ביאורים לדוחות הכספיים: במסגרת הדוחות הכספיים יש לתת גילויים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 5, לרבות פרטים ביחס לתרומות, הקצבות, עזבונות ומתנות שקיבלה העמותה, צדדים קשורים, הלוואה שהעמותה נתנה או קיבלה וכן פירוט ביחס לרכוש הקבוע.

ו. מידע נוסף: בהתאם לסעיף 36(ב) לחוק העמותות יש לצרף לדוח הכספי פירוט מלא ומדויק (מילולי וכמותי) של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדוח הכספי, לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה. תשלומים אלו כוללים, בין היתר, גם הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף (לרבות ניירות ערך), תנאי פרישה, וכל הטבה אחרת.

⁹ בהתאם לסעיף 9 (2) לתקן חשבונאות מספר 5 ניתן להציג את הדוח על הפעילויות ואת הדוח על השינויים בכספים נטו במשולב בתנאי שישמרו כל ההבחנות וההנחיות שנקבעו בתקן זה.
¹⁰ ראו הערה 9 לעיל.

¹¹ להגדרת ישות מדינית זרה ראו הערה 2 לעיל. כמו כן, עמותה המקבלת תרומה מישות מדינית זרה נדרשת גם לפרסם את המידע שצוין לעיל באתר האינטרנט שלה. אם אין לעמותה אתר אינטרנט עליה להודיע על כך לרשם העמותות והוא יפרסם את המידע באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

¹² הסכום המדויק מתעדכן מידי שנה.

¹³ יודגש כי לא ניתן למנות את רואה החשבון שמבקר את הדוחות הכספיים של העמותה או שמבצע את הנהלת החשבונות כגוף מבקר במקום ועדת הביקורת, כדי שלא ליצור ניגוד עניינים בין שני התפקידים.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

אינו אחראי לדוחות הכספיים אלא לחוות דעתו עליהם בלבד.

כלומר, האחריות על עריכת הדוחות הכספיים הינם על ועד העמותה. לכן, גם אם ועד העמותה מטיל את הכנת הדוח על גורם אחר, האחריות לתקינות הדוח ולעמידתו בדרישות החוק, לרבות מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ובחירת מדיניות חשבונאית נאותה על מנת שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, הינה של ועד העמותה.

סיכום

תהליך הכנת הדוחות הכספיים של עמותה מורכב ממספר שלבים והוא כרוך בהתלבטויות ובקשיים רבים. במסגרת המאמר ריכזנו בעבורכם מידע תמציתי ביחס לשני נושאים משלב הכנת הדוחות הכספיים: ניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים. על ועד הנהלת העמותה לוודא, בין היתר, יישום ההוראות הנ"ל במסגרת היערכותו לפרסום הדוחות הכספיים לשנת 2009.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

רו"ח חני עמר

מורשי חתימה

כללי

בעמותה - בהתאם לסעיף 18 לתקנון המצוי, על הוועד להסמיך שניים או יותר מבין חבריו לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה. לצד זאת, אין חובה כי עמותה תכלול בתקנונה סעיף זה.

בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות נעדרות הוראות לעניין מורשי חתימה.

יחד עם זאת, רשם העמותות דורש כי בכל מקרה יהיו לעמותה / לחברה לפחות שני מורשי חתימה.

כשירות לכהן כמורשי החתימה

בהתאם להוראות ניהול תקין, מורשי החתימה נדרשים להיות בכל מקרה מחברי העמותה או מבעלי התפקידים בה (נושאי משרה, עובדים בכירים אחרים וכו'). אין חובה כי מורשי החתימה יהיו מבין חברי הוועד / הדירקטוריון, אולם הם אינם יכולים להיות מבין חברי ועדת הביקורת.

כמו כן, מורשי החתימה לא יהיו בדרגת קרבה ראשונה ביניהם.

ביצוע תשלומים

תשלומים במזומן

בהתאם למדיניות רשם העמותות, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה / חברת לתועלת הציבור המשלמת הוצאות במזומן, למעט הוצאות שניתן להוציאן במסגרת "קופה קטנה".

תשלומים בהמחאות

בהתאם להוראות ניהול תקין, על עמותה / חברה לתועלת הציבור להקפיד על כך שכל ההמחאות הנרשמות על ידה תכלולנה את הציון "למוטב בלבד".

כמובן שיש להקפיד על כך שההמחאות לא תחתמנה מראש ללא ציון השם והמוטב (חותמת "בלנקו").

תשלומים בהעברה בנקאית

בהתאם להוראות ניהול תקין, העברות כספיות מחשבון הבנק של העמותה / החברה לתועלת הציבור לחשבון אחר תעשינה אך ורק באמצעות מסמך בקשה החתום על ידי מורשי החתימה, ואשר יועבר אל הבנק באמצעות הפקס.

בכל מקרה אין לבצע העברות כספיות באמצעות הטלפון.

יצוין כי ההוראות כאמור חלות בין אם מדובר בהעברה בנקאית לחשבון בנק של העמותה / החברה ובין אם לחשבון בנק של גורם אחר.

תשלומים בכרטיסי אשראי

בהתאם להוראות ניהול תקין, השימוש בכרטיס אשראי מתאפשר במקרים בהם אין דרך אחרת לביצוע הרכישה המבוקשת או במקום שימוש במזומן במסגרת קופה קטנה.

כמו כן, השימוש בכרטיס אשראי צריך לענות על אחד משני התנאים הבאים:

א. כרטיס אשראי מוגבל - כרטיס האשראי מוגבל לסכום המותר לשימוש כקופה קטנה. הכוונה לכרטיס אשראי מסוג מיוחד, הכולל בתוכו מגבלה על סך הוצאה החד פעמית או החודשית.

לעמותה / לחל"צ יכול להיות רק כרטיס יחיד כזה בזמן נתון.

ב. כרטיס אשראי עם חשבון בנק ייעודי - כרטיס אשראי שהתשלום בו כפוף לקיומה של יתרה כספית בחשבון ייעודי שפתח לצורך כך. השימוש בכרטיס כפוף להעברת כספים לחשבון הייעודי בהוראה חתומה על ידי שני מורשי חתימה.

תשלום מלגות

בהתאם למדיניות רשם העמותות, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה / חל"צ המשלמת מלגות במזומן.

תשלומי המלגות יבוצעו באמצעות המחאות עליהן מצוין "למוטב בלבד".

כמו כן, חלוקת המלגות צריכה להתבצע בהתאם לקריטריונים קבועים, שווים ופומביים.

הוצאות הנהלה וכלליות

כללי

בהתאם למדיניות רשם העמותות, כאחת מאמות המידה לסבירות אחוז הוצאות הנהלה וכלליות בעמותה / בחברה לתועלת הציבור, בוחן הרשם הוצאות אלו לאור הכללים שנקבעו על ידי החשב הכללי כתנאי למתן תמיכה.

בבואה של העמותה / החל"צ לבחון את סבירות הוצאות הנהלה וכלליות, עליה להתייחס הן לשיעור המרבי של ההוצאות כאמור מתוך סך מחזור, והן להגדרת הרכיבים שיש לכלול בהוצאות אלו.

שיעור הוצאות הנהלה וכלליות מירבי

להלן השיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות מתוך סך מחזור ההכנסות של העמותה / החל"צ, כפי שנקבעו על פי החשב הכללי:

השיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות כאחוז מסך המחזור	הכנסות העמותה/החל"צ (במיליוני ש"ח)
22%	10-0
18%	25-10
13%	50-25
11%	100-50
7%	100 ומעלה

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

רכיבי הוצאות הנהלה וכלליות

להלן עיקרי כללי המיון והדיווח שנקבעו על ידי החשב הכללי באשר לרכיבים שיש לכלול במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות (יצוין כי סיווג זה לא חייב להיות זהה לסיווג בדוחות הכספיים):

סעיף	הרכב, מהות והערות
1.	<ul style="list-style-type: none"> משכורות ושכר עבודה, סוציאליות ונלוות לשכר ו/או קניית שירות ניהול הוצאות שכר נושאי משרה בגוף (מנכ"ל, סמנכ"ל, חשב, עובדי מנהלה ושאר העובדים המשמשים בתפקידי ניהול ומינהלה). אין לפצל שכר של עובד וליחסו באופן חלקי לסעיפי השכר במסגרת עלות הפעילויות כמבצע פעילות שאיננה ניהולית ו/או מנהלתית.
2.	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות גיוס תרומות (ראה התייחסות לאחר טבלה זו) הוצאות שיווק, פרסום והפקת אירועים (לגיוס תורמים). הוצאות העסקת עובדים בגיוס תרומות. עמלות למגייסים חיצוניים (*). דמי ניהול וייעוץ (*). (* בכפוף להמצאת הסכם גיוס עם גורמים אלה.
3.	<ul style="list-style-type: none"> שירותים מקצועיים שכר טרחת יועצים משפטיים. שכר טרחת רואי חשבון. שכר טרחת מבקר פנימי. הוצאות בגין ניהול חשבונות וחשבות שכר (אם מבוצע על ידי גוף חיצוני).
4.	<ul style="list-style-type: none"> צורכי משרד והדפסות, דואר, טלפון ותקשורת למעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות (כדוגמת מוקדים, סניפים שבהם עוסקים במישרין בביצוע מטרות הגוף ומטלותיו).
5.	<ul style="list-style-type: none"> שכר דירה והחזקה הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי הנהלה של הגוף ולמבנים שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.
6.	<ul style="list-style-type: none"> אש"ל, כיבודים ונסיעות בארץ ובחו"ל.
7.	<ul style="list-style-type: none"> החזקת כלי רכב ושכירות הוצאות בגין החזקת כלי רכב ושכירות כלי רכב, למעט הוצאות כאמור בגין כלי רכב המשמשים את הגוף במישרין לביצוע מטרות הגוף ומטלותיו. לרבות כלי רכב המיועדים לנושאי משרה ועובדי מינהלה.
8.	<ul style="list-style-type: none"> מסים ואגרות הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי הנהלה של הגוף ולמבנים שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין. אגרות רישוי ודמי חבר (שהינם בגדר חובה).
9.	<ul style="list-style-type: none"> פחת הוצאות פחת בגין ריהוט וציוד משרדי, מכונות וציוד, שיפורים והתאמות במבנה/במושכר, כלי רכב (סעיף 7 לעיל) ולמעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות ולרבות הוצאות כאמור שלא נועדו לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.

הוצאות בגין גיוס תרומות

בהתאם לפשרה שהושגה בנושא סיווג עלויות גיוס תרומות ואשר קיבלה תוקף של פסק דין במסגרת בג"צ 7165/05, עלויות בגין גיוס תרומות שיש להן יעוד ספציפי מוגדר, כגון תרומות המיועדות להקמת פרויקט מסוים, מבנה מסוים וכדומה, אינן נכללות כלל במרכיב הוצאות הנהלה וכלליות, להבדיל מעלויות בגין גיוס תרומות ששימשו לפעילות השוטפת.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

תשלום גמול לחבר ועד / דירקטוריון, ליו"ר ועד / דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת

כללי

על פי חוק העמותות וחוק החברות, חבר ועד / דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת לא יתנו שירותים בשכר לעמותה / לחברה, במישרין או בעקיפין, שלא במסגרת היותו חבר ועד / דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכללים, בין היתר, האיסור שחבר הועד / הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה / החל"צ, קבלן / נותן שירותים וכיוצ"ב.

למעשה, הגמול שרשאי חבר ועד / דירקטוריון וחבר ועדת ביקורת לקבל מהעמותה / מהחל"צ הינו אך ורק גמול בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בהתאם לתקנות בנדון, אשר תוקפן הינו מיום 23.2.2010.

גמול בעד השתתפות בישיבות

בהתאם לתקנות, יו"ר הועד המנהל / הדירקטוריון, חבר הועד המנהל / הדירקטוריון וכן חבר ועדת ביקורת רשאי לקבל גמול בעבור השתתפות בישיבות, על פי אישור מראש של האסיפה הכללית, ובלבד שהגמול לא יעלה על המפורט בתקנות.

התקנות קובעות תקרה למספר ישיבות של הועד / הדירקטוריון, ועדה קבועה של הועד / הדירקטוריון או ועדת ביקורת, שניתן לקבל בגינן גמול בעד השתתפות בישיבות וכן קובעות את גובה הגמול כדלקמן:

מספר הישיבות המירבי בשנה בגינן ניתן לשלם גמול:

ועדות קבועות של הועד / הדירקטוריון - 8 ישיבות.

ועד / דירקטוריון - 12 ישיבות.

ועדת ביקורת - 12 ישיבות.

הגמול המקסימאלי שניתן לשלם בעד השתתפות בישיבה:

גמול לישיבה / ליו"ר הועד / יו"ר הדירקטוריון (בש"ח)	בחל"צ בלבד - גמול לישיבה לחבר ועדת ביקורת מומחה (בש"ח)	גמול לישיבה לחבר ועד / דירקטור / (בחל"צ - חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה) (בש"ח)	דרגת העמותה / החברה
555	755	505	1 [מחזור עד 10 מיליוני ש"ח]
675	905	605	2 [מחזור בין 10-25 מיליוני ש"ח]
1,030	1,205	805	3 [מחזור בין 25-50 מיליוני ש"ח]
1,230	1,385	990	4 [מחזור בין 50-100 מיליוני ש"ח]
1,435	1,800	1,200	5 [מחזור מעל 100 מיליוני ש"ח]

גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד / דירקטוריון

במקרים בהם בעמותה / בחל"צ לא מכהן מנהל כללי, התקנות מתירות תשלום גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד / דירקטוריון, על פי אישור האסיפה הכללית. גמול שנתי זה יבוא במקום כל גמול אחר.

הגמול המקסימאלי שניתן לשלם כגמול שנתי קבוע:

גמול שנתי ליו"ר ועד / דירקטוריון (בש"ח)	דרגת העמותה/החברה
15,000	1 [מחזור עד 10 מיליוני ש"ח]
21,115	2 [מחזור בין 10-25 מיליוני ש"ח]
41,235	3 [מחזור בין 25-50 מיליוני ש"ח]
73,505	4 [מחזור בין 50-100 מיליוני ש"ח]
90,615	5 [מחזור מעל 100 מיליוני ש"ח]

יצוין כי כל הסכומים המפורטים בתקנות שבנדון יתעדכנו מדי שנה.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות

ככלל, הגמול המשולם לחברי ועד / דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בישיבה.

יחד עם זאת, התקנות קובעות מספר מקרים בהם רשאית עמותה / חברה לשלם ליו"ר הוועד / הדירקטוריון, חבר הוועד / הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפותו בישיבה, וזאת בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות או לגמול השנתי ליו"ר הוועד / הדירקטוריון.

החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה/החברה

בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות, גמול שנתי ליו"ר הוועד / הדירקטוריון והחזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות, עמותה / חברה רשאית לשלם לחברי ועד / דירקטוריון או ליו"ר הוועד / הדירקטוריון את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה / החברה, וזאת במידה ומתקיימים כל התנאים הבאים:

1. הוועד / הדירקטוריון החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד / הדירקטוריון או יו"ר הוועד / הדירקטוריון עבור העמותה / החל"צ.

2. תשלום ההוצאות בפועל אושר על ידי הוועד / הדירקטוריון.

3. ההוצאות הינן סבירות בניסיונות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות, והכל לפי כללים שקבעה בנדון האסיפה הכללית אחת לשנה.

4. חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר הוועד / הדירקטוריון דיווח לוועדת הביקורת ולוועד / לדירקטוריון על תוצאות הפעילות האמורה וכן הוועד / הדירקטוריון דיווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.

בעמותה / בחל"צ בדרגה 5 או בעמותה / בחל"צ שאינן משלמות גמול ליו"ר הוועד/הדירקטוריון או לחבר הוועד / הדירקטוריון לפי התקנות שבנדון, ניתן לשלם, לצורך קידום מטרות העמותה ועל פי המנגנון האמור לעיל, גם הוצאות מסוג אחר שהיו כרוכות בקיום הפעילות.

העברות של כספים ונכסים אחרים למלכ"ר אחר לתמורה

בהתאם למדיניות רשם העמותות, עמותה / חברה רשאית להעביר כספים או נכסים אחרים למלכ"ר אחר וזאת בהתקיים כל התנאים כדלקמן:

1. העברת הכספים / הנכסים מתיישבת בפירוש עם נוסח מטרותיה המאושרות של העמותה / החל"צ המעבירה.

2. התאגיד אליו מועברים הכספים / הנכסים הינו תאגיד ללא כוונת רווח, אשר אינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.

3. הכספים / הנכסים מועברים לתאגיד אחר בעל מטרות דומות לאלו של העמותה / החל"צ המעבירה.

4. ידוע למי שתורם או מעביר כספים / נכסים לעמותה / החל"צ המעבירה כי יתכן שהכספים / הנכסים יועברו לתאגיד אחר.

5. במקרה שמועברים כספים / נכסים שיש בהם כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה / החל"צ המעבירה, יובא הדבר לאישור האסיפה הכללית בטרם העברת הכספים / הנכסים. בכל מקרה אחר, טעונה ההעברה אישור הוועד המנהל/הדירקטוריון.

6. העמותה / החל"צ המעבירה תקיים פיקוח מהותי על השימוש בכספים/הנכסים בהתאם למטרות ההעברה.

7. לתאגיד אליו מועברים הכספים / הנכסים יש אישור ניהול תקין או אישור מקביל מאת הגורם הרשמי המפקח עליו.

באשר לעמותות נתמכות, יש לפעול גם בהתאם לכללי החשב הכללי בכל הנוגע להעברת כספים לגופים אחרים.

באשר לתאגידים להם מעמד של מוסד ציבורי לענין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, אלו יכולים להעביר כספים רק לתאגידים אחרים להם אותו מעמד לענין התרומות.

נכסי העמותה / החל"צ

רישום הנכסים

בהתאם להוראות ניהול תקין, על חברי הוועד / הדירקטוריון להקפיד על כך שכל הזכויות הקנייניות שיש לעמותה / לחברה ירשמו על שם העמותה / החברה, לרבות זכויות בנכסים לגביהם מתקיים רישום כדין.

כלי רכב

בהתאם להוראות ניהול תקין, עמותה / חברה רשאית לרכוש רכב לשימושה לצורך קידום מטרותיה.

הרכב ירשם על שם העמותה / החברה בלבד.

מצבים נוספים של ניגוד עניינים

נקבע כי אם עיסוקו של בעל תפקיד בעמותה / בחל"צ יוצרים ניגוד עניינים בעניין פרטני מסוים, שאינו מונע את המשך כהונתו בעמותה וכן אינו אסור על פי חוק העמותות / החברות, על בעל התפקיד כאמור להימנע מהשתתפות בדיונים ומהבעת עמדה באותו עניין.

עוד נקבע כי על העמותה / החל"צ להיזהר בביצוע עסקאות עם גופים קשורים ובמקרה שהעמותה / החל"צ מחליטה לבצע עסקה עם תאגיד קשור, עליה להחיל על עצמה תנאים מחמירים יותר.

יודגש כי במקרה של התקשרות בעסקה עם צד קשור, יש לדווח על כך במסגרת הדוח המילולי.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

שמירה על נכסי העמותה / החברה

בהתאם להוראות ניהול תקין, עמותה / חל"צ שבבעלותה רכוש, בין אם ניתן כתרומה ובין אם נרכש על ידה, חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו.

במסגרת עיקרון זה, במידה ולעמותה / לחל"צ יתרות כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעילותה השוטפת, עליה להשקיע אותם באופן סולידי בכדי לשמור על ערכם, בכפוף למדיניות שתקבע בנדון על ידי הוועד המנהל.

קרבה משפחתית וניגוד עניינים

כללי

חוק העמותות וחוק החברות אינם קובעים באופן מפורש מגבלות בנוגע לקרבת משפחה בין מוסד ממוסדות העמותה / החברה, הן באשר לקרבה בין חברי המוסד לבין עצמם והן באשר לקרבה בין חברי המוסד לחברים ממוסדות נוספים.

לצד זאת, רשם העמותות קבע במסגרת הוראות ניהול תקין מספר כללים בנושא זה.

נציין כי קרבה משפחתית נבחנת בהתייחס להוראות אלו על פי הגדרת המונח "קרוב" בתוספת השלישית לחוק העמותות, קרי אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה.

קרבה משפחתית בין עובדי העמותה / החל"צ לבין חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון וחברי ועדת הביקורת

נקבע כי לא יעסקו עובדים בשכר בעמותה / בחל"צ שהינם קרובי משפחה של חברי ועד / דירקטוריון או של חברי ועדת ביקורת בשיעור העולה על 10% מסך עובדי העמותה / החל"צ.

כמו כן, לא ישולם לקרובי המשפחה כאמור למעלה מ-10% מהשכר המשולם על ידי העמותה / החל"צ, גם אם שיעור קרובי המשפחה נמוך מ-10% מסך עובדי העמותה/החל"צ.

קרבה משפחתית בין חברי הוועד המנהל / הדירקטוריון לחברי ועדת ביקורת ובינם לבין עצמם

נקבע כי לא יכהן בוועדת הביקורת קרוב משפחה של חבר ועד מנהל/דירקטוריון.

עוד נקבע כי כאשר יש יותר משני חברים בוועד המנהל / בדירקטוריון או בוועדת הביקורת, נדרש שרוב חברי הוועד המנהל / הדירקטוריון או חברי ועדת הביקורת לא קרובי משפחה ביניהם.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

רו"ח, עו"ד טארק דיביני ורו"ח עדי שלום

פקודת מס הכנסה

המסגרת הכללית

סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה קובע את המסגרת הכללית של הפטור ממס שניתן למוסדות ציבור. בסעיף 9(2)(א) נקבע כי הפטור ממס הכנסה יחול על:

"הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק וכן הכנסתה של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית; אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור";

מיהו "מוסד ציבורי"

בהמשך סעיף 9(2) ישנו הסבר מפורט מהו מוסד ציבורי. בהתאם להגדרה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה, "מוסד ציבורי" הינו -

"חבר-בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה..."

כלומר, כדי להיחשב כ"מוסד ציבורי" לעניין פקודת מס הכנסה, יש לעמוד ברשימה של תנאים, כדלקמן:

א. הגוף מהווה "חבר בני אדם" או "הקדש". הגדרת "חבר בני אדם" בפקודה הינה רחבה ולפיכך אין הכרח שהמוסד הציבורי יהיה מאוגד.

ב. מספר החברים לא יפחת משבעה חברים. יש להדגיש, כי גם תאגיד יכול להיחשב כחבר לעניין זה. התנאי הזה אינו נדרש בכל הנוגע להקדש.

ג. מרבית חבריו אינם קרובים זה לזה. "קרוב" הינו: בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי-הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה.

ד. מוסד ציבורי חייב להגיש דו"ח שנתי על נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו.

ה. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית. מהי "מטרה ציבורית"? בהתאם להוראות החוק, מטרה ציבורית הינה מטרה שענייניה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט. וכן, מטרה אחרת שאושרה על-ידי שר האוצר. שר האוצר השתמש בסמכות זו וקבע, מפעם לפעם, כי המטרות של גוף ציבורי מסוים ייחשבו כ"מטרה ציבורית" לעניין הפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה (לדוגמא: מניעת תאונות, קליטת עליה, סיוע לחיילים משוחררים, סיוע לישובים במצוקה, הגנה על זכויות האזרח בישראל ועוד).

כמו כן, בבג"צ 637/89 ביקשה עמותת חוקה למדינת ישראל שמטרתה כינון חוקה כתובה למדינת ישראל להכיר בה כמוסד ציבורי. בית המשפט העליון פסק כי שינוי המבנה החוקתי במדינה אינו בבחינת מטרות חינוך ותרבות.

עוד יצויין, כי בהתאם למבחנים והקריטריונים שהותוו במהלך השנים, מוסד ציבורי צריך לפעול למען ציבור בלתי מסוים, ומכאן שגוף שמטרתו להגשים ולקדם את ענייני חבריו בלבד, כגון איגודים מקצועיים ולשכות מסחר, איננו פועל למטרה ציבורית ואינו זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה. גופים מעין אלה עשויים ליהנות מההטבות מכוח סעיף 9(2)(א) לפקודה.

מיהו הכנסות הפטורות?

הסעיף הנ"ל מעניק פטור ל"מוסד ציבורי" בגין הכנסותיו, ובלבד שלא מדובר בהכנסה מעסק שהמוסד הציבורי עוסק בו או מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה ששולמו על ידי חברה עסקית שבשליטתו.

יוצא אם כן, כי הפטור חל גם על הכנסות מהפעילות הציבורית הישירה (תרומות ותקבולים למיניהם) וגם על הכנסות פסיביות אחרות כגון ריבית בנקאית, דמי שכירות וכן רווחי הון, לרבות רווחים בשוק ההון. אולם, מאחר והסעיף חל על הכנסות הכפופות לפקודת מס הכנסה, הרי שאין לו תחולה על שבח בעסקאות במקרקעין. בעסקאות מקרקעין נקבעו פטורים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 אשר מציב קריטריונים ומגבלות שונים במהותם.

נשאלת השאלה, מתי מגיעה הפעילות של המוסד הציבורי לכדי עסק (כך שההכנסה לא תהיה פטורה ממס)? לעיתים, בבעלותו של המוסד הציבורי נכסי נדל"ן שמושכרים לצדדים

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

שלישיים. במידה ותתקבל הגישה לפיה השכרה זו, בשל מאפייניה, אינה בבחינת הכנסה פסיבית מדמי שכירות אלא היא מגיעה לכדי עסק, הרי שהכנסה זו לא תזכה לפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה. בתי המשפט נדרשו לסוגייה זו לא פעם, ונראה כי ככל שלמשכיר מעורבות בניהול ובסיכונים העסקיים כך גדלה הנטייה לסיווגה כפעילות עסקית. כמו כן, ככל שהמשכיר אקטיבי יותר בפעילות ההשכרה ונדרש ליגיעה אישית להפקת ההכנסה, כך ניתן לסווג את ההכנסה כעסק.

בפס"ד אגודת ידידי האוניברסיטה העברית (ע"א 335/79) דובר על מוסד ציבורי שמטרתו גיוס תרומות. העמותה קיבלה תרומה בדמות פרס. בינתיים ועד למכירת הפרס, ביקשה העמותה מהגוף החקלאי שעיבד את הקרקע עד כה שימשיך בפעילותו ויעביר לידיה את הרווח בניכוי חלקו. ביהמ"ש העליון פסק כי ההכנסות הן מעסק ואינן זכאיות לפטור ממס. האגודה לא צריכה לנהל את העסק בעצמה על מנת להיות בעלים של עסק. העובדה שהאגודה לא עיבדה בעצמה ולא מכרה בעצמה את הפירות לא אומרת שהיא לא מנהלת עסק. עסק ניתן לנהל גם באמצעות יד ארוכה. האגודה נושאת בסיכונים ובסיכויים, קרי ברווחים ובהוצאות מהפרס. אילו הייתה האגודה משכירה את הפרס לגוף אחר ומקבלים על זה דמי שכירות בסכום קבוע, זה היה מסווג כהכנסה פסיבית.

לעומת זאת, בפרשת למען מכבי אבשלום (576/66) הושכר בית קולנוע שהיה בבעלות מוסד ציבורי. בית הקולנוע הושכר בתמורה ל-30% מההכנסות ברוטו. בנוסף נשא המוסד הציבורי בחלק מההוצאות-קופאית, סדרנים ועובדי הניקיון, חשמל וסרטים חדשים. דמי השכירות שולמו בסוף כל יום. המוסד הציבורי סייע בקבלת הרישיונות לניהול בית קולנוע והתחייב שלא לעסוק בתחום הקולנוע בפתח תקווה. ביהמ"ש העליון פסק שמדובר בשכירות פסיבית שאינה מגיעה לכדי עסק, ולפיכך זכאית לפטור ממס. דמי שכירות שמבוססות על אחוז ממחזור (ולא אחוז מהרווחים) אינם הופכים להכנסות מעסק. המוסד הציבורי השתתף בהכנסות ברוטו ולא היה לו סיכון גבוה. ההשתתפות בהוצאות הסדרנים והקופאית הינה חלק מהפיקוח על גובה ההכנסות. אי התחרות הינה אינטרס משותף להגדלת המחזור. המוסד הציבורי לא היה שותף בניהול עסק אלא קיבל תשואה על הנכס שבבעלותו.

בפס"ד בית הכנסת הגדול (עמ"ה 520/81) נקבע כי מתן זכות חניה לבעלי רכבים במגרש הסמוך לבית הכנסת תמורת שכר חודשי והעמדת שומר בכניסה שתפקידו לפקח על כך שרק בעלי רכב המשלמים עבור החניה יוכלו לחנות באותו מגרש, אינה מגיעה לכדי ניהול עסק של השכרת מקומות חניה. בהתאם לפסק הדין, יש לראות הכנסה זו כהכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה הפטורה ממס בידי המוסד הציבורי. באשר להכנסות מעריכת חתונות ושמחות באולמי בית הכנסת נקבע כי מדובר בניהול של עסק החייב במס.

בית הכנסת קיבל את ההזמנות, גבה את הכספים ושילם 80% מתוכם לספק שהוציא לפועל את האירוע ונשא בכל ההוצאות. בית המשפט למד מההסכמים כי הרווח בשיעור 20% שנתר בידי בית הכנסת אינו בבחינת דמי שכירות גרידא עבור האולם, אלא הוא טומן בחובו מידה רבה של שותפות בניהול עסק.

יש להדגיש, כי העדרו של מניע או העדרה של כוונה לעשיית רווחים- אין בהם כדי להביא לקביעה שאין "פעילות עסקית". העדר כוונה סובייקטיבית לרווח אין בכוחה לשלול את אופיה של הפעילות כעסק, מאחר ומבחן הפעילות המסחרית הוא אובייקטיבי. כלומר, יש להתייחס לשאלה האם הפעולות והשיטות של המסחר בו מדובר מהווים "עיסוק מסחרי".

ניתן לראות בנקל כי בפסיקה זו לא דובר בפעילות עסקית המהווה חלק אינטגרלי ממימוש מטרותיו הציבוריות של מוסד. מעבר לפסיקה הנ"ל ניתן ללמוד על סיווגה של פעילות כפעילות עסקית מהמבחנים שפרסמה רשות המסים בדברי ההסבר להכרה במוסד ציבורי לענין תרומות כלהלן:

- א. היקף הפעילות העסקית הוא מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.
- ב. המוסד רשום כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.
- ג. המוסד מתחרה בסקטור העיסקי, מבחינת אופי השירותים והמוצרים שהוא מספק.
- ד. ככל שמחירי המוסד קרובים למחירי השוק, תיחשב פעילותו עיסקית.
- ה. תרומות והשתתפויות הינן תנאי או מסווה, לקבלת שירותים מהמוסד.
- ו. ככל שהמוסד מספק סחורות ושירותים לגופים עסקיים, הנטייה לראות בו גוף עסקי תגבר.

מובן, כי יש לראות את התמונה בכללותה. אין המדובר במבחן מתמטי ברור, אם כי יש לבחון גם את הנסיבות הספציפיות של העסקה הנדונה. יישום דווקני של הקריטריונים האמורים בדבר קיומו של עסק עשוי להביא לידי מסקנה, כי פעילויות של מכירת עבודות יד של חוסים במוסד, הכנסות מנשפי צדקה, ערבי גאלה, שווקים, תצוגות אופנה וכו', המבוצעות על ידי מוסדות ציבוריים, הן בבחינת פעילות בעלת אופי מסחרי, אלא אם הן נעשות לעיתים רחוקות. לפיכך, במדריך למילוי דין וחשבון על הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי על פי תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997, אומץ הכלל לפיו פירוש המונח "עסק" בהקשר לפעילות של מוסד ציבורי ייעשה באופן שונה מאשר בהקשרי מיסוי אחרים. נקבע, כי כאשר מוסד ציבורי פועל במישרין במסגרת מטרותיו, יש לפרש את החוק באופן כזה שלא יראו פעילות זו כעיסוק. כלומר, קיימת נטייה לסווג הכנסות עסקיות ממכירות וממתן שירותים כהכנסות פטורות ממס, אם הן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

טומנת בחובה מרכיב כלשהו של הנאה פרטית או הטבה לעובד, הרי שלפי ההיגיון של פסק הדין הנ"ל, אין המדובר בהוצאה עודפת ואין לשלם בגינה מקדמות כאמור.

בחוברת זו לא נרחיב בעניין סעיף 3(ח) לפקודה מאחר ותחולתו הולכת ומצטמצמת עם השנים (ראו החלטת מיסוי מס' 58/06).

חוק מס ערך מוסף

הגדרת מלכ"ר

בהגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק מע"מ נכלל, בין השאר, "חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי".

רואים כי הגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ שונה מהגדרת המונח מוסד ציבורי בסעיף 9(2) לפקודה. ההבחנה בפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם הדגש על המבחן- האם עיסוקו של המוסד הוא לשם קבלת רווחים אם לאו.

בסעיף 58 לחוק מע"מ נקבע כי "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר". בהתאם לסמכות זו, יכול מנהל מע"מ לאשר כ"עוסק מורשה" מלכ"ר אשר חלק מפעילותו הינה פעילות עסקית, למרות שהוא מלכ"ר מעצם אופיו ומטרותיו, ולהיפך. מכאן שאם יש למלכ"ר פעילות עסקית מובהקת כלשהי, קיימת אפשרות שיירשם כעוסק לגבי חלק מסויים של פעילותו. אותו קטע עיסוקי יופרד תפעולית מכלל פעילותו של המלכ"ר, לרבות הפרדה מבחינת ניהול פנקסים.

אם כן, מתי תיחשב הפעילות כפעילות מלכ"רית ומתי כפעילות עסקית. בפסק הדין בעניין בשערייר ירושלים נדון ערעורה של עמותה המנהלת רשת של 12 חנויות מזון ברחבי הארץ שהיו פתוחות לכל, אולם הכנסות העמותה שימשו לסבסוד מוצרים כדי שימכרו במחיר מוזל למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים ואף שינתנו בחינם. המנהל השתמש בסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ופיצל את מעמד האגודה כך שהחנויות יירשמו כעוסק, ויתר הפעילות, כגון ארגון מועדוני נוער, יירשמו כמלכ"ר. העמותה עירערה על החלטת המנהל. בית המשפט העליון קבע, כי על המנהל להשתמש בסמכותו מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ תוך מתן הדעת למהות עיסוקיו ופעילותיו של הגוף, ולא רק למטרתם הסופית. מקום שמהות העיסוק והפעילות של הגוף הינה עסקית, יש לסווג את הגוף כעוסק.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

בדברי ההסבר נקבע, כי בסעיף תמורה ממכירות וממתן שירותים שמתחת לכותרת תקבולים והכנסות פטורות, יירשמו כל ההכנסות שנתקבלו בתמורה ישירה למכירות או שירותים, ובלבד שאינן בבחינת הכנסות הוניות והן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

מקדמות בשל עודפות

בסעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה נקבע כי גופים מסוימים, וביניהם מוסדות ציבור, ישלמו מס בשיעור של 90% מההוצאות העודפות שהוצאו באותה שנה. בגין מס זה אין זכות לפטור, ניכוי או קיזוז כלשהו.

בסעיף 181ב לפקודה נקבע כי מס זה ישולם בצורה של מקדמות בשל הוצאות עודפות.

ההוצאות המתחייבות במס כאמור הינם אלה:

- א. הוצאות שניכוי אינו מותר לפי סעיף 32(11) לפקודה, קרי הוצאה למתן טובת הנאה לעובדים ואשר לא ניתן לייחסה לעובד ספציפי;
 - ב. הוצאות כיבוד, נסיעה לחו"ל, אש"ל, לינה וארוחת בוקר בארץ, אירוח, מתנות, ביגוד, שיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972;
 - ג. הוצאות רכב שאינן מותרות בניכוי בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995; נציין, כי לפי נוסחן המתוקן של התקנות הנ"ל (בתוקף מיום 1.1.2008), כל ההוצאות בגין רכב שהועמד לרשותו של עובד ונזקק בגינו שווי יותרו בניכוי ללא צורך בתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. גם בגין "רכב תפעולי" כהגדרתו בתקנות, אין לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות.
 - ד. הוצאות שהוציאו מתנדבים לכיבוד קל, נסיעה בתחבורה ציבורית, דלק ושיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות של מתנדב במוסד ציבורי), התשס"ז-2007.
 - ה. סכומים ששולמו לקופת גמל לפיצויים העולים על הסכומים שהיו מותרים אילולא המוסד היה פטור ממס.
- יש לציין, כי בפסק דין עיריית נהריה (ע"מ 872/06), שניתן לאחרונה, נפסק כי הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 אינן חלות מקום שמדובר בהוצאה שאינה מעורבת. נראה כי אם תתקבל גישה זו גם בבית המשפט העליון, הרי שיש בכך כדי לצמצם את החבות בתשלום מקדמות בשל עודפות. כל אימת שהמוסד הציבורי יכול להוכיח כי הוצאה מסוימת הינה עסקית גרידא ואינה

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

אבחנה זו, בין פעילות מלכ"רית לבין פעילות עסקית של מלכ"ר, נגזרת מהעובדה שהשוני בשיטת חיובו במע"מ של המלכ"ר, לעומת שיטת חיובו במע"מ של העוסק, אינה נעוצה דווקא במטרתו הפילנתרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של העוסק, ולא בכונה לעודד את המלכ"רים על כל גווניהם. השוני כאמור נובע ממהות עסקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של העוסק הטיפוסי. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהינם הערך המוסף שהוא יוצר, לעומת זאת, במלכ"ר ממוסה רק השכר משום שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לאור האמור ולאור כך שהשכר שמשלמת עמותת בשערייך ירושלים לעובדי רשת החנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מהפעילות, שכן גם רווחים מפעילות זו, קבע בית המשפט כי מן הדין למסות גם את הערך המוסף שבדמות רווחים, וזאת מבלי להתייחס לשאלה במה מושקעים רווחים אלה.

כמו כן, נקבעה בפסק הדין שורה של שיקולים שיש לקחתם בחשבון בקביעת מהות עיסוקיו ופעילותיו של המוסד וכך בסיווגו בין כמלכ"ר ובין כעוסק מורשה. השיקולים שנקבעו הינם, בין היתר:

א. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים בין אם לאו. מבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחיר שירותים דומים בשוק. לצורך השיקול הזה הוסיף בית המשפט וקבע, כי יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית, שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה, אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם היו כאלה- נדרש מיסוי של ערך מוסף זה;

ב. בחוקת החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע, כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת הרווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורה בהחלט; וכן, משיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי המוסד;

ג. עיון במאזן המוסד מעלה שקיים גרעון תפעולי ושחלק ניכר ממקורות המימון של הגרעון התפעולי בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים;

ד. מהות הפעילות של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה לעסקים אחרים;

ה. האם יש הצדקה עניינית לשינוי ברישום, כלומר האם ניתן להפריד, מינהלית וארגונית, בין עסקיו השונים של המוסד לצורך רישום חלקי;

ו. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר.

עוד נקבע, כי אין צורך בקיומם של כל ששת המאפיינים לעיל כדי לקבוע את סיווגו של המוסד כמלכ"ר.

החבות במס שכר

חוק מע"מ מטיל מס על הערך המוסף. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהינם הערך המוסף שהוא יוצר, לעומת זאת, במלכ"ר ממוסה רק השכר משום שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לפיכך, בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נקבע כי מלכ"רים יהיו כפופים לחובת תשלום מס שכר בגין הפעילות המלכ"רית:

"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת."

שיעורו של מס השכר נקבע על ידי שר האוצר בצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992 והוא עומד כיום על 7.5%.

טרם נפנה לסוגיות העולות מהגדרת שכר לעניין חוק מע"מ, נציין כי מס שכר מוטל על "פעילות בישראל". סעיף 15(ב) לחוק מע"מ קובע כי יראו פעילות כמנוהלת בישראל, אם נתקיים אחד מאלה:

- 1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;
- 2) ניהל אותה מי שעיקר עסקו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל;
- 3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה נוהלה מחוץ לישראל.

לפיכך, המלצתנו לבחון בכל מקרה ומקרה, מהי מידת תחולתו הטריטוריאלית של מס השכר על פעילות המלכ"ר, אם בכלל.

ענה, נפנה לסוגייה המרכזית סביבה מתנהל עיקר הדיון לגבי הטלת מס השכר והיא: מהו "שכר"?

"שכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ - סעיף ההגדרות - כדלקמן:

"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קיצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו."

להלן נתייחס לסוגים שונים של תשלומים שניתנים בקשר ליחסי עובד מעביד ונבחן את חבותם במס שכר:

מענק עקב פרישה או עקב מוות - הגישה המקובלת הינה כי פיצויי פטורין ומענקי פרישה אינם חייבים במס שכר. זאת,

שוויה של הסעה מרוכזת לעובדים המאורגנת וממומנת על ידי המעביד, וזאת במידה וההסעה הינה הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקומו של מקום העבודה. נשאלת השאלה, האם עניינו בהכנסת עבודה, שאז היא תהא חייבת במס שגר, או שמא מדובר בהטבה שמטבעה הינה בעיקר לנוחות המעביד ולא טובת הנאה לעובד ולפיכך אינה בבחינת הכנסת עבודה בידי העובד ואינה חייבת במס שגר. לנו נראה כי ישנם טיעונים כבדי משקל התומכים בגישה שאין לראות בשווי ההסעה כהכנסת עבודה בידי העובד, וזאת בין היתר משום שהתנאים שנקבעו על ידי מנהל רשות המיסים למתן פטור ממס בגין ההסעה המרוכזת הינם קפדניים ויתקיימו, ככל הנראה, אך ורק במקרים בהם ברור כי ההסעה הינה בעיקר לנוחות המעביד.

אש"ל לעובד בהתאם לסכומים שנקבעו בתקנות מס הכנסה - בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ובתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 נקבע כי החזר הוצאות לעובד בשל ארוחות בעת שהייה מחוץ לתחום הישוב אינה מהווה הכנסת עבודה בידי העובד בהתקיים תנאים מסויימים. לפיכך, תשלומים לעובד בגין אש"ל בגובה הסכומים שנקבעו בתקנות והעומדים בתנאי התקנות אינם מתחייבים במס שגר.

נציין כי לפי נוסחו המתוקן של סעיף 32(1) לפקודה בתחולה מיום 01.01.2011 נשללה הזכות לניכוי הוצאות אש"ל. לפיכך החל משנת המס 2011, תשלומים לעובד בגין אש"ל מהווים הכנסת עבודה ולפיכך אינם פטורים ממס שגר.

מע"מ על עסקאות אקראי ויבוא טובין ושירותים

ככלל, מס ערך מוסף חל על "עסקה בישראל" ועל "יבוא טובין".

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כך שהוא כולל כל אחד מאלה:

"(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי."

"עסקת אקראי" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

"(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;

(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי";

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

לאור ההלכה לפיה פיצויי פיטורין ומענקי פרישה אינם בבחינת "הכנסת עבודה" המתחייבת מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אלא הכנסה בעלת אופי הוני החייבת במס מכוח הוראות סעיף 9(א7) לפקודה כמקור הכנסה עצמאי.

קיצבה לבן משפחה של עובד שנפטר - שגר לענין החבות במס שגר כולל "קיצבה מאת מעביד למי שהיה עובדו". בהתאם ללשון החוק עולה כי קיצבה המשתלמת לשאריו של עובד שנפטר אינה מתחייבת במס שגר.

תשלומים באמצעות המעביד של תגמולי מילואים - במקרה זה מן הראוי לקבוע כי המקור לתשלום תגמולי המילואים לעובד הינו המוסד לביטוח לאומי ולא המעביד עצמו. לפיכך, אין לחייב את המעביד במס שגר בגין תשלומים אלה. תימוכין למסקנה זו ניתן למצוא בע"א 434/83 פקיד שומה תל-אביב 5 נ' סולל בונה בע"מ (פד"א י"ג עמ' 1), בו נקבע לענין מס מעסיקים כי תשלום באמצעות המעסיק של התגמולים בשל שירות מילואים אינו תשלום של המעביד ולא יראו בו "הכנסת עבודה" שמשלם המעביד לענין חוק מס מעסיקים.

תשלומים מאת המעביד של דמי פגיעה - על פניו נראה, בהתבסס על חוק הביטוח הלאומי, תכלית החקיקה והפסיקה הקיימת, כי דמי הפגיעה בעד התקופה שמעבר לתקופת הזכאות הראשונה ואשר המוסד לביטוח לאומי מחזיר למעביד, אינם בגדר הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה ולפיכך אינם חייבים במס שגר.

פדיון ימי חופשה - סעיף 17 לחוק חופשה שנתית יוצר השוואה מוחלטת בין דמי חופשה, פדיון חופשה ותמורת חופשה - לבין שגר עבודה. אולם, לא תמיד הולכים דיני המס והדין הכללי (ובכלל זה דיני העבודה) יד ביד. דמי חופשה המשתלמים לעובד במהלך תקופת עבודתו הינם לכל הדעות חלק משגר העבודה. עיקר המחלוקת נסובה סביב פדיון דמי החופשה במועד הפרישה. האם הם ייחשבו כחלק ממענק הפרישה? תשובה חיובית הייתה מזכה את התשלום בפטור ממס שגר בהתאם לדין טרם התיקון האחרון. בית המשפט פסק בעניין קופ"ח כללית (עמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5) כי פדיון ימי החופשה אינם חלק ממענק הפרישה ולפיכך אינם פטורים ממס שגר.

פדיון ימי מחלה - בעניין זה הסכימו רשויות המס כי פדיון ימי מחלה בעת הפרישה הינם חלק ממענק הפרישה ולפיכך לא יחול בגינם מס שגר (חוזר מס הכנסה 8/99).

הסעה פטורה לעובדים - לאחרונה עלתה סוגייה זו לדין במספר מקרים שבהם טענו רשויות המס כי הסעות אלה הינם טובת הנאה לעובד, קרי הכנסת עבודה בידי, ולפיכך יחול בגינם מס שגר, אף על פי שהכנסה זו פטורה בידי העובד. בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה נקבע כי מנהל רשות המיסים רשאי לקבוע תנאים בהם יינתן פטור ממס בגין

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

יש לזכור, כי לעניין חוק מע"מ המונח "מכר" כולל גם השכרה של נכס, הקניית רשות להשתמש בנכס בתמורה, הקניית זכות במכס ועוד.

מכאן עולה, כי מכירת מקרקעין ואף השכרתם על ידי מלכ"ר, וכן רכישת מקרקעין או שכירתם על ידי מלכ"ר יכולה להיחשב כ"עסקת אקראי" החייבת במע"מ.

א6 לתקנות מע"מ נקבע כי מלכ"ר שקיבל שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה, והשירות נמנה על רשימת השירותים שפורטה בגוף התקנה (כגון מופעים, הנחיות, הרצאות, הדרכות ושירותים של בעלי מקצועות חופשיים מסויימים), יהיה חייב במס בשל השירות, זולת אם קיבל חשבונית מס מנותן השירות. יש לציין כי גם בגין שירותים כאמור לעיל המתקבלים מעוסק פטור כהגדרתו בחוק מע"מ יהיה חייב המלכ"ר במס בשל השירות.

[להרחבה בעניין הוראות הדיווח החדשות החלות על מלכ"רים החל משנת 2010 בהתאם לחוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2009-2010, ראו פירוט במידעוני אגף המסים של משרד BDO מס' 84 ו 87].

למען הסדר הטוב, נביא להלן טבלה המרכזת עסקאות אקראי להם שותף מלכ"ר, בין אם כרוכש/שוכר או כמוכר/משכיר:

מוכר/ משכיר	רוכש/ שוכר	סוג העסקה	חייב במס בהתאם לתקנה 6(ב)
מלכ"ר / מוסד כספי	מלכ"ר / מוסד כספי	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המוכר
מלכ"ר	אדם פרטי	אין עסקה	לא רלוונטי
מלכ"ר	עוסק	עסקת אקראי	המלכ"ר
אדם פרטי	מלכ"ר	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המלכ"ר
עוסק	מלכ"ר	עסקה רגילה	עוסק
עוסק שמוכר דירת מגורים כאדם פרטי	מלכ"ר	אין עסקה	לא רלוונטי

מעבר לעסקאות במקרקעין כמפורט לעיל, גם עסקאות של יבוא טובין ושירותים עשויות להתחייב במע"מ בידי מלכ"ר.

ביבוא טובין משולם המע"מ על ידי בעל הטובין. במידה והיבואן הינו מלכ"ר, הרי שהוא ישלם את המע"מ בגין הנכסים המיובאים (אלא אם כן ישנו פטור ספציפי).

גם בקבלת שירותים מתושב חוץ עלתה לאחרונה טענה מצד רשויות מע"מ לפיה, מאחר ושירות שניתן לתושב ישראל (לרבות למלכ"ר תושב ישראל) נחשב כשירות שניתן בישראל, הרי שחלה על שירות זה חבות במע"מ. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 מועברת החבות בתשלום המע"מ במקרים אלה מנותן השירות לקונה- מקבל השירות. כלומר, המלכ"ר תושב ישראל שקיבל שירות מתושב חוץ חייב לשלם מע"מ בגין השירותים שקיבל, וזאת באמצעות טופס עסקת אקראי.

מעבר לכל האמור, קיימים מקרים בהם תועבר החבות בתשלום מס העסקאות מנותן השירות לידי המלכ"ר. בתקנה

חוק מיסוי מקרקעין

הסעיף העיקרי הודן בפטורים ממס שבח למוסדות ציבור הינו סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. יש להדגיש תחילה, כי הגדרות המונחים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין הינן רחבות למדי. כך לדוגמא, "מכירה" כוללת מתן זכות לקבלת זכות במקרקעין וכן הענקת זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין (לרבות אופציות במקרקעין). הגדרת "זכות במקרקעין" כוללת חכירה לתקופה העולה על 25 שנה, וכן זכויות בנייה נוספות.

מהו מוסד ציבורי לעניין חוק מיסוי מקרקעין

"מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"(ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" - מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."

(ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד)."

כלומר, לא כל מוסד ציבורי לענין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ייחשב ככזה גם לענין חוק מיסוי מקרקעין. "מוסד ציבורי" לענין הפטורים בחוק מיסוי מקרקעין הינו מוסד שאושר לענין הזיכוי מהתרומות לפי סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה או מוסד שאושר על ידי שר האוצר לענין חוק מיסוי מקרקעין באופן ספציפי (מקרים נדירים).

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידיו - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידיו;

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידיו."

פטור על הענקת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי

סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס". קרי, לפי הסעיף, על מנת שהעברת המקרקעין למוסד הציבורי תהא פטורה ממס שבח, אל למעביר לקבל תמורה כלשהי כנגד העברה זו. בהקשר זה יש לפרש את המונח "תמורה" באופן רחב כך שכל תמורה, הן ישירה והן עקיפה, עלולה לשלול את מתן הפטור לפי הסעיף.

כאן המקום לציין כי הסעיף אינו דן בשאלת זכותו של נותן התרומה לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה. מכאן שקיים החשש, כי תעלה טענה לפיה מתן זיכוי ממס לנותן המתנה בשל העברת המקרקעין למוסד הציבורי תיחשב כ"תמורה" אשר בשלה יישלל הפטור ממס שבח לפי הסעיף. רשות המסים לא הביעה את דעתה מפורשות בסוגיה זו.

אולם, הפטור הנ"ל אינו מוחלט. על מנת ליהנות מהפטור באופן סופי ומוחלט יש לעמוד בהוראות סעיף 61(ג) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי:

"מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם היתה פטורה ממס לפי סעיף קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור."

כאשר "מוסד ציבורי" מקבל זכות במקרקעין ללא תמורה (קרי - מתנה), יהיה נותן המתנה פטור ממס שבח בגין אותה זכות. אולם, אם המוסד מוכר אותה זכות תוך 5 שנים מיום קבלתה, הוא יתחייב במס שבח שנותן המתנה היה מתחייב בו, לו היה מוכר את הזכות בתמורה מלאה. זאת על מנת שהמוסד הציבורי לא יהווה כלי לכיבוס מס ולוודא כי התרומה ניתנה באמת לצורך מטרתיו הציבוריות של המוסד הציבורי.

למרות שזה לא כתוב במפורש, הנוהג הוא כי מוסד ציבורי המתחייב במס שבח עבור נותן המתנה, יחוייב בהפרשי הצמדה וריבית עבור התקופה מיום קבלת המתנה ועד תשלום המס בפועל בניכוי 30 יום מן התקופה האמורה. מקובל שלא להטיל קנסות.

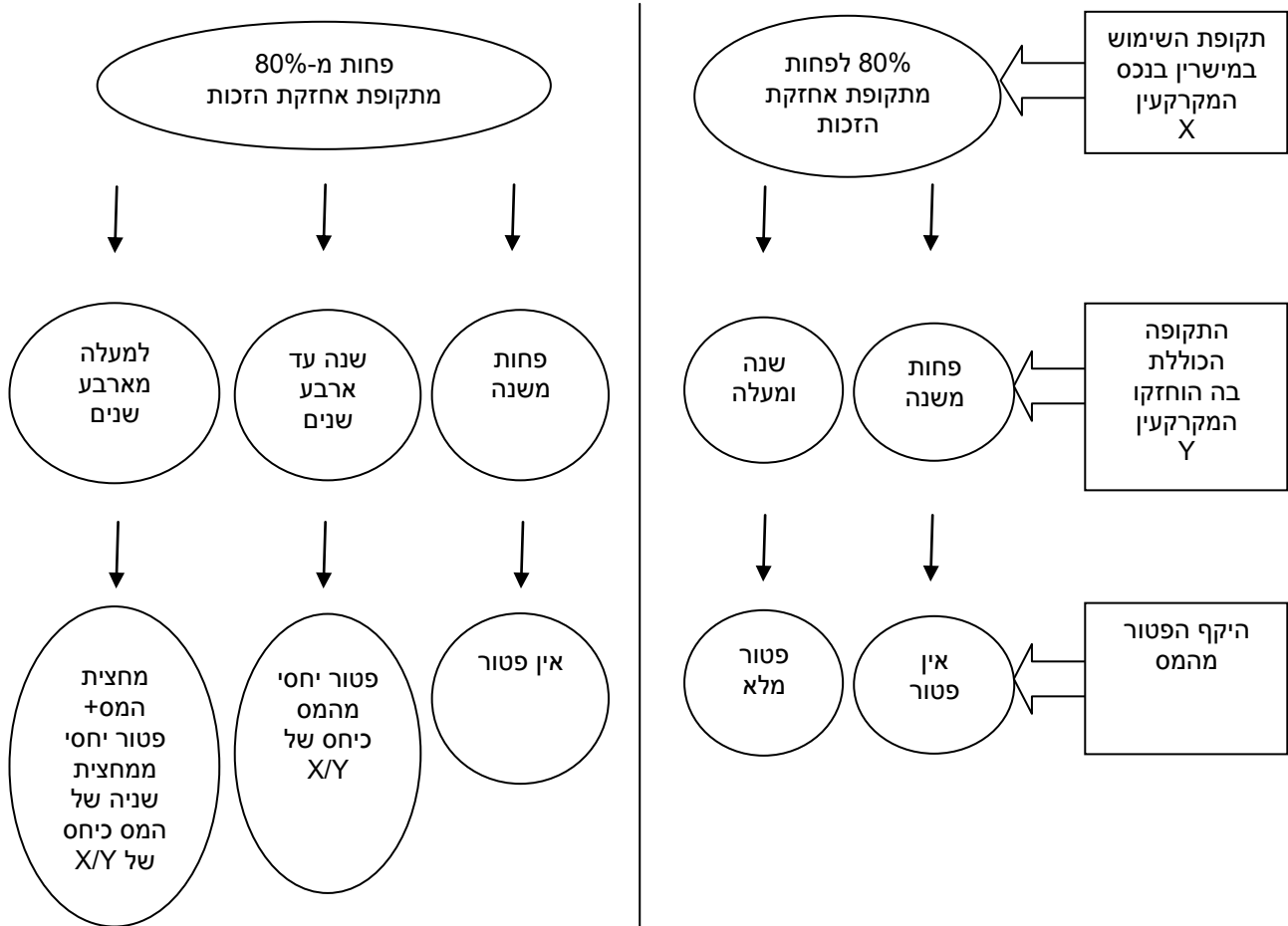
פטור ממס במכירת זכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי

סעיף 61(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את הפטור שיחול במכירת הזכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין:

"מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים



שאלת השימוש במישרין הינה השאלה הקריטית שתכריע לרוב את היקף החבות במס של המוסד הציבורי במכירת זכות במקרקעין שהוחזקה על ידו. נציין בקצרה, כי סביב שאלה זו נתגלעו מחלוקות רבות אשר הגיעו להכרעות שיפוטיות.

בע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה הועמדה דירת מגורים לעובד של המוסד ונפסק כי הדירה לא שימשה במישרין את המוסד הציבורי. השימוש הינו רק אמצעי להשגת המטרה הציבורית. דהיינו, נכס המשמש במישרין את המוסד הציבורי, הוא נכס המשמש במישרין את המטרה הציבורית של המוסד הציבורי. בעניין כפר ילדים ונוער אהבה אגודה לטובת הכלל (עמ"ש 2133/01) נפסק כי העמדת דירת מגורים לשימוש של מדריך במוסד חינוכי מחוץ לתחומי המוסד, אך בקרבת מקום ממנו, משרתת את המוסד רק בעקיפין ולא במישרין.

בפרשת שערי צדק (עמ"ש 23/94) נקבע כי שעבוד מקרקעין לטובת המטרות הציבוריות מהווה שימוש כלכלי במישרין. במסגרת פשרה שהושגה במסגרת הערעור לעליון בוטלה החלטת וועדת הערר. בעקבות זאת פרסמה רשות המסים את ה"ב 5/98 בה לגישה נדרש שימוש פיסי בפועל בנכס ולמען המטרה הציבורית במישרין (דחיית גישת השימוש הכלכלי והפיננסי).

בפסק הדין בפרשת קופת חולים כללית (ע"א 9946/06 קופת חולים כללית נגד מנהל מס שבח מקרקעין אזור ת"א) קבע בית המשפט העליון, כי הפטור ממס שבח למוסד ציבורי בגין מכירת מקרקעין ששימשו במישרין את המוסד, יחול גם בגין זכויות בנייה לא מנוצלות על המקרקעין.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים**פטור ממס במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה**

במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה יינתן פטור ממס לפי סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

- (1) המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 9(2) לפקודה והגיש דין וחשבון כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה;
- (2) המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים למטרותיו הציבוריות ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש האמור בדין וחשבון השנתי;
- (3) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
- (4) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה;
- (5) המוריש קבע בצוואתו שימוש מוגדר למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי בכל סכום התמורה ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש כאמור בדין וחשבון השנתי. תנאי זה אינו חל על צוואה שנעשתה לפני 17.3.00. בהוראת ביצוע 12/2004 קבעה רשות המסים את עמדתה לפיה אין להעניק את הפטור אלא אם קבע המוריש בצוואתו באופן מפורש את השימוש בכל כספי התמורה או כאשר הקביעה בצוואה מותרת שיקול דעת בידי מנהל עיזבון המוריש, נאמנו או המוסד הציבורי עצמו, מה יעשה בכספי התמורה. לאחר מכן תוקנה הוראה זו ונקבע, בתוספת לה"ב מיום 27.8.2008, כי הפטור יינתן גם במקרים שבהם המוריש ציווה את רכושו לטובת מוסד ציבורי אולם לא הגדיר בצוואה את השימוש הספציפי שיעשה המוסד בכספי המכירה. במקרים אלה ניתן להסתפק באישור רואה חשבון באשר לשימוש המוגדר שיעשה בכספי תמורת מכירת הדירה ובלבד שישמשו במישרין את מטרותיו הציבוריות של המוסד הציבורי.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

רו"ח חני עמר

- העמותה עושה שימוש בשמה המלא שאושר על ידי רשם העמותות, לרבות במסמכים רשמיים, בשלטים וכיוצ"ב
- הכתובת ממנה פועלת העמותה (משרדיה) הינה זו המופיעה ברישומי רשם העמותות
- מטרת העמותה, כפי שאושרו על ידי רשם העמותות, הינן אלו הממומשות בפועל ולא קיימות מטרת אשר נזנחו או פעולות המבוצעות בפועל ושאינן תואמות את המטרות המאושרות
- במידה וחלו שינויים במטרות העמותה, השינויים דווחו כנדרש לרשם העמותות (לרבות דיווח על החלטת האסיפה הכללית בנדון על גבי טופס מקוון) ואושרו על ידו בחתימתו
- בידי העמותה קיים פנקס חברים מעודכן² הכולל פרטים בדבר שמו המלא של החבר, מספר זהותו, מענו, תאריך תחילת חברותו ותאריך פקיעתה (במידה ורלוונטי)

ערוך מסדר מוסדות החובה

- בדוק כי בעמותה מכהנים כל מוסדות החובה הנדרשים וכי החברים במוסדות אלו רשאים לכהן בתפקידים אלו. בתוך כך בדוק כי:
- בעמותה מכהנים כל מוסדות החובה הנדרשים על פי חוק ותקנון: אסיפה כללית, ועד מנהל וועדת ביקורת (או גוף מבקר)³. במידה והמחזור עולה על סך של כ-1,150 אלפי ש"ח, גם רואה חשבון מבקר
 - מוסדות החובה מתכנסים בתדירות הנדרשת על פי חוק או על פי התקנון
 - קיימים פרוטוקולים מסודרים בגין כל ישיבה הנחתמים על ידי יו"ר הישיבה
 - הבחירות לועד המנהל נערכות בתדירות של כל 4 שנים לפחות ותהליך הבחירה מתועד כנדרש בפרוטוקול ונעשה על פי התקנון
 - חברי הועד המנהל אינם נושאים בתפקידים אסורים אחרים בעמותה, לרבות בתפקיד חבר ועדת ביקורת או בתפקיד אחר בשכר (הענקת שירותים אסורה)

כולנו מכירים את ההרגשה המלחיצה במקצת כאשר מתקבל במשרדי העמותה/החל"צ מכתב מאת רואה החשבון "ישראל ישראלי" בו הוא מודיע כי "החתום מטה הוסמך על ידי רשם העמותות לבצע ביקורת על פעילותה של העמותה ... המהווה תנאי לקבלת אישור ניהול תקין". רובנו אף יודעים כי אין כל סיבה להילחץ, שהרי העמותה/החל"צ מתנהלת על פי חוק ובצורה מסודרת, אולם הידיעה כי אנו ניבדק על ידי גורם חיצוני שאינו מכיר את העמותה/החל"צ ואת פועלה תגרום לתחושת מועקה בקרב כל מנהל סביר.

אם כך, מה עלינו לעשות כדי לעבור את הביקורת בשלום ואולי אפילו כדי "להקדים תרופה למכה"¹? קודם כל תירגע!

חשוב מאוד להכנס לפרופרציות הנכונות ולזכור כי רואה החשבון הבודק נשלח לעשות את עבודתו על פי כללים שנקבעו על ידי הרגולטור וכי אין לו כל משהו נגד העמותה/החל"צ הנבדקת. הבן לעומק את משמעות ביקורת העומק ואת הנושאים הנבדקים בכדי שתוכל להתכונן כראוי. חומר רב בנושא ניתן למצוא באתרי אינטרנט שונים, לרבות באתר רשם העמותות. במידת הצורך, היעזר גם בגורמים מקצועיים מתאימים, לרבות ברואה החשבון המבקר של העמותה או ביועץ המשפטי, ואל תשכח כי אין המדובר בהכרעה סופית של רואה החשבון הבודק. לעמותה/החל"צ תינתן ההזדמנות להגיב בצורה ראויה לממצאי הביקורת.

חזרו לשורשים

- בדוק כי בידי העמותה כל מסמכי ההתאגדות הנדרשים. בתוך כך בדוק כי:
- בידי העמותה מסמכי הרישום החתומים כנדרש על ידי רשם העמותות
 - בידי העמותה תקנון שאושר ונחתם כנדרש על ידי רשם העמותות
 - במידה וחלו שינויים בתקנון, השינויים דווחו כנדרש לרשם העמותות (לרבות דיווח על החלטת האסיפה הכללית בנדון על גבי טופס מקוון) ואושרו על ידו בחתימתו

² בחברה לתועלת הציבור - פנקס בעלי מניות
³ בחברה לתועלת הציבור - אסיפה כללית, דירקטוריון, ועדת ביקורת, מנכ"ל ורואה חשבון מבקר. אם המחזור עולה על 10 מיליון ש"ח, גם מבקר פנימי

¹ הכתוב מטה מופנה מטעמי נוחות בלבד כלפי עמותה, אולם חל בשינויים המחויבים גם על חברה לתועלת הציבור

קיומה של מערכת הנהלת חשבונות אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידים אחרים המסוגלת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי של העמותה

האסמכתאות בגין הפעולות הכספיות המבוצעות בעמותה מתועדות ונשמרות כנדרש ובאופן מסודר במשרדי העמותה (זכרו כי אורח לרגע רואה כל פגע) הוצאת כספים מהעמותה מבוצעת רק על פי אישור של שני מורשי חתימה לפחות שאושרו על ידי הוועד המנהל (או כפי שנקבע בתקנון) ושלא במזומן (למעט הוצאות מקופה קטנה)

העמותה מנהלת חשבונות בנק על שמה בלבד וכל ההתנהלות הכספית מבוצעת בחשבונות אלו בלבד

הרישום של הוצאות הנהלה וכלליות מתבצע על פי הסיווג הנדרש, קרי לא נרשמות עלויות ישירות כהוצאות הנהלה וכלליות (או להיפך), ושיעור ההוצאות כאמור מתוך מחזור ההכנסות אינו עולה על השיעור המרבי המותר בהתאם למדיניות רשם העמותות (כ-40%)

תשלומים לחברי ועד וועדת ביקורת מבוצעים על פי המותר בתקנות בדון בלבד וחברי הוועד וועדת הביקורת אינם מקבלים כל גמול או טובת הנאה אחרת מהעמותה או מצד קשור לה

השכר המשולם לעובדי העמותה נבדק ומאושר על ידי גורם בכיר בתחום הכספים של העמותה ולא מבוצעים תשלומים במזומן (מומלץ להכין ניירות עבודה מסודרים בדבר התשלום לחברי ועד/ועדת ביקורת)

הכן מראש תיק ביקורת מסודר

מומלץ כי תכין מראש תיק ובו ישמרו באופן מסודר כל המסמכים הרלוונטיים לביקורת העומק, אשר ניתן לשער מראש כי רואה החשבון העורך את הביקורת יידרש להם, לרבות מסמכי רישום העמותה, תקנון העמותה (לרבות אישור הרשם את השינויים שחלו בו), פנקס חברים ופנקס חברי ועד, דוחות כספיים, דוחות מילוליים, רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה, רשימת תרומות שהתקבלו מישות מדינית זרה, פרוטוקולים של מוסדות העמותה/החברה (לרבות אסיפה כללית, ועד מנהל/דירקטוריון וועדת ביקורת), נהלי עבודה, תקציבים, דפי בנק ואישורי יתרות מהבנקים, רשימת מקבלי השכר, תרשים ארגוני של מוסדות העמותה וכיוצ"ב. במסגרת זו עיין במכתב שהתקבל מאת רואה החשבון וברשימת המסמכים שפורטו במכתב.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

- בועדת הביקורת בעמותה מכהנים לפחות שני חברים⁴ או מכהן גוף מבקר (אשר במידה ואינו רואה חשבון, אושר כנדרש על ידי רשם העמותות)
- בועדת הביקורת לא מכהנים חברי ועד או נושאי משרה
- בועד המנהל ובוועדת הביקורת לא מכהנים חברים במשך תקופה ארוכה יותר מזו שנקבעה בתקנון
- במידה ונדרש מינוי, רואה החשבון מונה על ידי האסיפה הכללית, אשר קבעה גם את שכרו, ובמידה ומחזור העמותה הינו 5 מיליון ש"ח או יותר, רואה החשבון המבקר אינו עוסק בהנהלת החשבונות של העמותה

וודא כי הוגשו כנדרש כל המסמכים הנדרשים על פי חוק

זה הזמן לעשות יישור קו ולוודא כי העמותה הגישה בשנים האחרונות את כל המסמכים והדוחות הנדרשים על פי חוק כשהם חתומים וערוכים כנדרש. כך לדוגמא, בדוק כי הדוחות הכספיים הוגשו במועד הנדרש על פי חוק (או בהתאם להסדרי האורחות) כשהם ערוכים על פי כללי החשבונאות המקובלים הרלוונטיים וחתומים בחתימות מקוריות על ידי שני חברי ועד מנהל. במידה ונדרש במינוי רואה חשבון, בדוק כי הדוחות כוללים את חוות הדעת של רואה החשבון על הדוחות הכספיים.

ערוך בדק בית באשר לניהול הכספי

בהיותו של הניהול הכספי דבר שבשגרה נראה כי לא תמיד מוקדשת המחשבה המתודית לבחינת יעילותו ונאותותו. עניינה הכספיים של העמותה משליכים על פעילותה וניהולם מהווה למעשה סמן ימני באשר לניהול הכולל של העמותה והתנהלותה התקינה. עובדה זו נלקחת בחשבון על ידי רואה החשבון בבואו לערוך את ביקורת העומק ולכן חשוב להקדיש את הזמן הראוי בכדי לערוך מראש את בדק הבית הנדרש באשר לניהול משק הכספים של העמותה ולוודא כי העמותה מנצלת את משאביה הכלכליים לטובת מימוש מטרותיה בלבד תוך שמירה על יעילות וחיסכון. בתוך כך יש להתייחס לדברים הבאים:

- קיומו של תקציב מסודר בידי העמותה שאושר כנדרש במוסדות המקובלים
- קיומו של בעל תפקיד פנימי לעמותה הנושא באחריות למערך הכספים של העמותה ולרישום הפעולות הכספיות⁵

⁴ בחברה לתועלת הציבור מספיק חבר ועדת ביקורת יחיד (כל עוד ולא תוקנו תקנות בעניין זה)

⁵ זכרו בהקשר זה כי ככלל, למעט במקרה מסוים, רואה החשבון המבקר המבצע את הביקורת על הדוחות הכספיים של העמותה/החברה אינו רשאי לבצע גם את הנהלת החשבונות

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

מומלץ לכלול בתיק הביקורת גם חומר רקע על העמותה ופועלה, לרבות עלון שיווקי או כל מסמך אחר המתאר בצורה ציורית ומסודרת את פעילות העמותה.

זכרו שלאופן הצגת הדברים ולאופן שמירת האסמכתאות ונגישותן יכולה להיות השפעה פסיכולוגית לא מעטה על רואה החשבון העורך את ביקורת העומק ועל גישתו החיובית כלפי העמותה.

שמור על יחסים קורקטיים עם רואה החשבון הבודק

שמור על יחס ענייני והיצמד לשאלותיו של רואה החשבון הבודק. אל תפגין כלפיו יחס עוין, מתנשא או מזלזל על מנת שלא ליצור אנטגוניזם ומנגד, אל תתחנף כמובן. זכור כי הוא עושה את עבודתו מבלי שיש לו עניין אישי בתוצאות ביקורת העומק וכי גם הוא בן-אנוש שניתן לפנות אליו בכל שאלה ועניין שעולה במסגרת הביקורת.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

רו"ח שרון ויטקובסקי-טביב¹ ועו"ד דובי ארבל²

לאחרונה אנו עדים לריבוי דרישות מצד משקיעים חברתיים (ובהם תורמים פרטיים, קרנות ותאגידים) לקבל דיווחים על האפקטיביות של העמותות שלהן הם תורמים. אם בעבר חשו התורמים שמילאו חובתם במלואה עת השלימו את ביצוע העברת הכספים לעמותה, הרי שכיום חלקם חשים אחריות גם לגורל התרומה, וליתר דיוק - לערך החברתי ולתוצאות וההשפעה שהתרומה יוצרת. לכן הם מבקשים, לעתים כתנאי לתרומתם, דיווחים על הישגי העמותה.

אין ספק כי דרישות התורמים הן תמריץ חשוב לאיסוף נתונים על הישגי העמותה והשפעתה ואף לתקשור נתונים אלה - במיוחד באתר האינטרנט של העמותה (במחקר בשם Money for Good שערכה חברת הייעוץ HOPE נמצא כי רוב התורמים שמחפשים מידע על אפקטיביות העמותה יבדקו באתר האינטרנט שלה ולא יטרחו לבדוק מעבר לכך). אך האם יש לעמותה עצמה, משיקולים פנימיים, סיבות טובות נוספות לדווח ולתקשר את האפקטיביות שלה? במאמר קצר זה נסקור תשובות אפשריות לכך מהיבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים. למותר לציין כי הסקירה היא ממעוף הציפור בלבד, לאור קוצר היריעה.

הערה מקדימה - לעתים נטען, ובצדק, שלהבדיל מהעולם העסקי, האפקטיביות והתוצאות החברתיות של פעילות עמותות שייכות לדברים "הבלתי מדידים". אנו מסכימים שקשה לאמוד את ערך חיובי של ילד או איכות חיים של זקן. ברם, אין הקושי במדידה או היעדר האפשרות למדוד חלק מהדברים יכולים להצדיק הימנעות ממדידה כלשהי. בהיעדר האפשרות למדוד במלואה את התוצאה הסופית ניתן למדוד תפוקות³, תוצאות חלקיות ואבני דרך, אשר אם הן מתקיימות מתקיימות ניתן להניח, לפחות בקירוב, כי התוצאה הסופית מתקיימת. על כל פנים, במאמר זה לא נעסוק בסוגיית המדידה של סוגיות חברתיות - יש בכך עיסוק למכביר, וראו לדוגמה באתר הארגון הבריטי NPC.

ההיבט הניהולי

גם אם נניח ששום תורם אינו מעוניין בדיווחי העמותה על השפעתה והאפקטיביות שלה, אנו מאמינים כי ניהול איכותי,

כחם ויעיל מחייב את הנהלת העמותה לאסוף נתונים בדבר האפקטיביות שלה, הצלחתה והשפעתה. על העמותה להציב מדדים להצלחת עבודתה, הן איכותיים והן כמותיים, לבחון אם עמדה בהם, ולהסיק מסקנות שיאפשרו לה להשתפר. אחרת, איך תדע הנהלת העמותה האם היא מצליחה בפעילותה?

בהקשר זה מעניין להזכיר את מחקרו של ד"ר גדליה אורבך "על פילנתרופיה ואפקטיביות"⁴. המחקר בדק את האפקטיביות של פעילות שתי קרנות שונות שמטרתן לסייע לילדים, לבני נוער ולסטודנטים מהפריפריה להצליח בלימודים. בקרב תלמידי בתי הספר זיהו החוקרים שיפור משמעותי בהישגים הלימודיים, אך בקרב הסטודנטים שהשתתפו בתכנית נמצא כי רק 7.7% מהם שיפרו את ציוניהם, 33.8% לא שיפרו את ציוניהם כלל ו-4.6% אף חוו ירידה בציונים! (יתר הסטודנטים, 53.9%, לא השיבו על השאלון). מנתונים אלה אפשר להניח שההשקעה בפרויקט לא הייתה אפקטיבית כפי שיוזמיו תכננו, אם בכלל, אך האחראי על הפעילות טען כי הפעילות מצליחה, ולמעשה לא אפשר לנתונים "לבלבל אותו".

הניסיון האישי שלנו מלמד שמנהלים טובים (כמו גם יושבי ראש וחברי ועד מנהל) מחדירים לארגון שהם מובילים תרבות של הצלחה, שמבוססת על מדידת תוצאות ביחס למדדים שהוצבו מראש (שהם, כאמור, איכותיים וכמותיים). המנהלים המצוינים אינם מתייחסים למדידת האפקטיביות כאל מטלה או חובה חיצונית, אלא תופסים אותה ככלי בסיסי, אמיתי והכרחי להנעת הארגון להשגת תוצאות והשפעה למען המוטבים. בהיבט זה, תקשור התוצאות לכלל השותפים הרלוונטיים של הארגון - ועד מנהל, עובדים, תורמים, מוטבים והציבור הרחב שמתעניין בפעילות העמותה - מסייע להפוך את המדידה והאפקטיביות לחלק מהתרבות המזוהה עם הארגון, וכך מגדיל את סיכויי ההצלחה שלו. נקודה נוספת לעניין זה היא הפיכת הארגון לארגון לומד ומשתפר תמידית: איסוף הנתונים, עיבודם, חשיפתם ובחינתם לאור המטרות והתכניות מחייבים את הנהלת הארגון ואת עובדיו שלא לקפוא על השמרים, אלא לחשוב בכל עת איך לשפר את ההישגים והתוצאה למען המוטבים. לדעתנו, העובדים בארגון כזה חשים שייכות גבוהה יותר לארגון ומחויבים יותר להצלחתו. חשוב גם לזכור כי במגזר השלישי עובדים אנשים יוצאי דופן מבחינת איכותם, עולם הערכים שלהם ורצונם להיטיב עם החברה. אנשים אלה מקדישים את חייהם למטרות נעלות. ללא החלת תרבות של מדידה ודיווח על האפקטיביות וההשפעה מאמציהם עלולים להיות לריק, וזמנם ומרצם יתבזבזו לחינם, שלא לדבר על המשאבים הרבים שמושקעים בארגונים שהם מנהלים.

⁴ פורסם במאי 2009 על ידי המרכז לחקר הפילנתרופיה בישראל באוניברסיטה העברית. סדרת מאמרים, חוברת 5, ירושלים.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

היבט המשפטי

בדברים שנשא בכנס מידות בנושא "פילנתרופיה אפקטיבית" טען מאיר שמגר, נשיא בית המשפט העליון בדימוס, כי תורמים שהם תאגידיים מחויבים לקבל דיווחים על האפקטיביות של העמותה שלהם מתכוונים לתרום, ולהתחשב בדיווחים אלה כשיקול לתרומה. שמגר ציין כי זוהי חובתן של הנהלות התאגידיים כלפי בעלי המניות, בדומה לחובתן להשקיע כספים בעסקים שנבדקו ונמצאו כדאיים. אמנם חובה זו טרם קיבלה ביטוייה בדבר חוק וגם לא בתקדים משפטי, ככל הידוע לנו, אך היא מציבה לדעתנו את השלב הבא במחויבות המשפטית של השחקנים במגזר השלישי. הואיל ורוב השחקנים נהנים גם מתמיכה ציבורית וממשלתית, בין אם באופן ישיר ובין אם בעקיפין (לדוגמה, באמצעות זיכוי במס לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה לתורמים, פטור ממע"מ לעמותות ועוד) - הרי שחלות עליהם מנגד חובות משפטיות. שיטת משפט, מטבעה, מתקדמת ומתפתחת במקביל להתפתחויות בעולם. כך נאלץ המשפט להתאים עצמו למהפכת האינטרנט ולמהפכות אחרות. גם בתחום דן אנו סבורים כי המגמות החדשות של מדידת אפקטיביות והשפעה ישפיעו בסופו של דבר על חקיקה חדשה או על פרשנות של חקיקה קיימת. לדוגמה, חוק העמותות, תש"ם - 1980, קובע בסעיף 27 כי "על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה". לאור ההתפתחויות בנושא מדידה והערכה של תוצאות והשפעה של ארגונים ללא כוונת רווח, פרשנות הולמת לסעיף זה תחייב פרשנות מרחיבה, שכוללת את חובת חברי הוועד לוודא כי העמותה משיגה את התוצאות שלמען הוקמה. ללא קבלת דיווחים על האפקטיביות וההשפעה של העמותה עלולים חברי הוועד שלא להיות מסוגלים למלא את חובתם המשפטית בהתאם לחוק הנ"ל. גם החובה המשפטית של התורמים (לפי הקונסטרוקציה המשפטית של הנשיא בדימוס שמגר) מחייבת את העמותות לדווח לתורמים שלהן על השפעת תרומותיהם, וזאת כדי שלא להכשילם. כמו כן, בשנים האחרונות, ובעיקר בשלוש השנים האחרונות, אנו עדים לתמורות רבות בדרישות הרגולטור מהמגזר השלישי בארץ ונראה כי עוד רבות לפנינו. לא מופרך להאמין כי שינויים אלו משקפים את הלקח החשוב שלמדו הרגולטורים מהמשברים ומהשערוריות הניהוליות של ראשית שנות האלפיים, והוא שלצד חשיבות התוצאה הסופית שמשגי הארגון (רווח או הפסד), יש חשיבות גדולה אף יותר לאמצעים שנקטו ולהליכים שהנהיגו כדי להשיג את התוצאה. התפיסות החדשות מחייבות ארגונים להימדד, לצד הקריטריונים הכמותיים, גם על פי קריטריונים איכותיים הנוגעים לאופן שבו השיג את תוצאתו הסופית.

נציין בהערת אגב כי כללי "ממשל תאגידי" הנפוצים בעולם העסקי דורשים מהארגון העסקי לאמץ קודי התנהגות ומנגנוני בקרה נאותים, בעיקר כדי להקטין את הסיכון לניצול כספים שלא כראוי בידי ההנהלה ולהבטיח שהארגון ינוהל באופן הוגן ושקוף לטובת כלל המשקיעים. יהיה מי שיטען שכללי הממשל התאגידי צריכים לחול באותה המידה גם על עמותות, כך שהדיווח על אפקטיביות העמותה ופועלה יש בו כדי לתרום למימד זה.

היבט החשבונאי

[הכללת נתונים בדבר האפקטיביות, התוצאות וההשפעה של העמותה בדוח המילולי המוגש לרשם העמותות לצד הדוח הכספי]

גילוי דעת 69 של לשכת רואי החשבון קובע בסעיף 69 לו: "על הדוחות הכספיים של מלכ"ר לספק מידע ענייני שימושי לצדדים שונים, כגון: מוסדות המלכ"ר, תורמים, עמיתים, בעלי חוב, נתני אשראי אחרים ורשויות שלטוניות". סעיף 70 קובע כי: "מטרת הדוחות הכספיים של מלכ"ר היא לספק מידע בדבר: ... (ד) המקורות הכספיים והשימוש בהם...". לאחרונה נוספה לחוק העמותות גם החובה להגיש דוחות מילוליים לצד הדוחות הכספיים. אמנם, הנושאים הנדרשים לדיווח אינם כוללים במפורש דיווח על מדדי ההצלחה של העמותה או על עמידתה בהם, אך הם כוללים הוראות כלליות אשר ניתן לפרשן כמטילות חובה על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה - כמו החובה לדווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה.

לעניין זה מעניין לבחון את אמירתו של מר Nick Hurd, השר לחברה האזרחית בבריטניה, אשר אמר לאחרונה:

"[There is] a great deal of pressure on [charities] to more effectively communicate impact ... To be able to tell a story that doesn't just rely on anecdotes or bringing a few people into the office to tell their personal story - I'm afraid the future is going to demand more than that".

אנו צופים כי גם בישראל תחול התקדמות לכיוון זה, של חובת דיווח על האפקטיביות. העמותות המצטיינות יקדימו מן הסתם את המחקק והממשלה, ויתחילו לכלול כבר עתה נתונים בדבר התוצאות של פעילותן בדוחות המילוליים שלהם (כידוע, הדוח המילולי אינו מוגבל לנושאים הקבועים בחוק וכל עמותה רשאית להוסיף בו מידע ופרטים רלוונטיים נוספים).

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

לסיכום, מעבר לדרישות הגדלות של תורמים לקבל דיווחים על האפקטיביות של עמותות ועל הצלחתן להשפיע על מוטביהן, אנו מוצאים כי גם היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים מחייבים את העמותה לשקול הכללת נתונים על האפקטיביות בפרסומיה, באתר האינטרנט שלה ובדיווחיה להנהלתה ולרשות. במאמר זה קצרה היריעה מלהתייחס גם להיבטים של אחריותיות (accountability), שקיפות ציבורית, אתיקה ונראות של המגזר השלישי, אשר אף הם מחייבים הגברת הדיווחים על אפקטיביות ותוצאות. לבסוף יש לציין כי כדי לדווח באמינות ובדיוק על תוצאות, השפעה ואפקטיביות, יש להתחיל ולאסוף נתונים זמן מה מראש, ובעיקר להפוך את האפקטיביות לחלק בלתי נפרד מהתרבות הארגונית. מומלץ לעמותות להיערך לכך, גם אם טרם קיימת חובה מפורשת בחוק. ויפה שעה אחת קודם.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

רו"ח חני עמר

עמותת ספורט מקבלת תרומה של צעיפים ומוצרים שונים מאחד האוהדים. כיצד יש לרשום את הפריטים הללו, כאשר לא ניתן להעריך את שווי השוק או את עלותם? האם יש להוציא קבלה ואם כן, מה יש לרשום כסכום הקבלה? האם יש לרשום בספרי העמותה הכנסה והוצאה?

מרכז כנסים מתיר לחל"צ לעשות שימוש באחד מאולמותיו מדי יום רביעי לצורך סדרת הרצאות. כיצד יש לרשום, אם בכלל, את ההטבה הזו?

לעמותה מתנדבים רבים הלוקחים חלק מהותי בפעילותה, לרבות עורכי דין בלשכות הייעוץ המשפטי, סטודנטים העוסקים במענה לטלפונים וכו'. האם עבודת המתנדבים נחשבת כהכנסה מתרומה בידי העמותה? האם ניתן לדווח על כך כהוצאה במסגרת הדיווחים לחשב הכללי וחישוב שיעור הוצאות הנהלה וכליות מגובה המחזור? מהו השווי לפיו יש לרשום את עבודת המתנדבים?

משתתפים מכובדים בערב גאלה שארגנה העמותה שילמו \$500 בגין השתתפות בערב זה. כיצד יש להתייחס לפריטי אומנות שנתרמו לעמותה על ידי אמן מוכר ואשר נרכשו על ידי האורחים במסגרת מכירה פומבית?

על שאלות כאלו ואחרות ננסה לענות בכתובים הבאים.

1. תרומות בשווה כסף - כללי

מלכ"רים רבים מקבלים ציוד או שירותים כתרומה, הן מגורמים פרטיים והן מחברות וארגונים, החל מפריטי יד שנייה לצורך מכירתם ביריד מכירות שמארגנת העמותה ועד לפריט אומנות יקר ערך שנתרם על ידי אמן מפורסם לצורך מכירתו במכירה פומבית שמקיימת חברה לתועלת הציבור או מכשיר רפואי יקר ערך שנתרם לבית חולים.

שווה הכסף יכול למעשה להיות בדמות של רכוש קבוע, מלאי, פריטים חסרי ערך, שירותים, עבודה בהתנדבות, מתן הרשאת שימוש בנדל"ן ועוד.

בשל העובדה כי אין המדובר בתרומה סטנדרטית המתקבלת במזומן, ומשכך לא ניתן לקבוע את ערכה באופן מדויק, קיימות הוראות מיוחדות לעניין הטיפול הנדרש בתרומה בשווה כסף.

הטיפול הנדרש על ידי המלכ"ר בתרומה בשווה כסף נחלק למספר מישורים, לרבות טיפול חשבונאי הנוגע לאופן הצגת ומדידת התרומה בדוחות הכספיים של המלכ"ר, טיפול מבחינת מיסוי, טיפול בהתאם להנחיות החשכ"ל לגופים נתמכים ועוד.

2. חובת רישום נכסים שהתקבלו כתרומות

2.1. בהתאם לחוק העמותות

בהתאם לחוק העמותות¹, עמותה חייבת לנהל ספר כרוך ובו ירשמו נכסים שהתקבלו כתרומות או כמתנות. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שהתקבל ומועד קבלתו. חוק החברות² מחיל חובה גם על חברה לתועלת הציבור.

נציין כי בחוק העמותות לא מוגדר המונח "נכס" ומקובל לפנות בעניין זה להגדרת "נכס" בפקודת מס הכנסה³. במסגרת זו נכללים כל רכוש (מקרקעין או מיטלטלין) וכל זכות או טובת הנאה, בין בישראל ובין מחוץ לישראל, למעט: (1) מיטלטלין המוחזקים על ידי יחיד לשימוש האישי; (2) מלאי עסקי; (3) זכות חזקה במקרקעין המשמשים לצרכי מגורים; (4) זכויות במקרקעין כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין⁴.

מכאן, שבספר הנכסים שהתקבלו כתרומות שעל המלכ"ר לנהל לא קיים הכרח לרשום שירותים שהתקבלו ללא תמורה או שווי עבודת מתנדבים.

2.2. בהתאם לקביעת מס הכנסה

הוראות מס הכנסה בדבר ניהול חשבונות על ידי מוסד⁵ קובעות גם כן כי על מוסד⁶ לנהל ספר כרוך ובו ירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות, אשר יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

נציין כי במסגרת הדוח השנתי שמגיש המוסד הציבורי בדבר הכנסותיו והוצאותיו⁷, עליו לדווח גם על תרומות והשתתפויות בשווה כסף שהתקבלו בידו מאדם אחר.

¹ התוספת השנייה לחוק העמותות, התש"מ-1980

² סעיף 345כד(ב) לחוק החברות, התשס"ז-2007

³ סעיף 88 לפקודת מס הכנסה

⁴ סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1976: "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שבישור, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעין ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים.

⁵ סעיף 2 להוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992

⁶ "מוסד" כמשמעותו בסעיף 130(א)(4) לפקודת מס הכנסה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2) לפקודה ומוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

⁷ במסגרת נספח מספר 2 ל"דין וחשבון שנתי על הכנסות והוצאות מוסד ציבורי" - טופס 1217/א בדבר "תרומות בשווה כסף שהתקבלו מאדם אחר"

בהם על פי חוק ולכן נאלץ לקבל אותם בכל מקרה מגורם מקצועי), שירותים אלו יחשבו כתרומה בידי המלכ"ר. מנגד, במקרה בו בוחרת הגב' לוי, שהינה בוגרת מוסד חינוכי, להעניק למוסד שירותי הרצאות העשרה לחניכים במוסד, שאלמלא תרומתה לא היו מבוצעים במוסד, אין לראות בשירותים אלו משום תרומה בשווה כסף.

3.2. הערך על פיו ירשמו תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים על פי השווי הנאות שלהם. מאותו המועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס. במידה ולא ניתן להעריך את השווי הנאות של הנכסים כאמור, יש לציין זאת בביאור בדוחות הכספיים. שירותים שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה ירשמו גם הם על פי השווי הנאות שלהם.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

3. הטיפול החשבונאי הנדרש בגין תרומות בשווה כסף

3.1. חובת הכללת תרומה בשווה כסף בדוחות הכספיים

בהתאם לתקן 5 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים⁸, רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים וזאת בהתקיים שני התנאים הבאים:

- 1) הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
- 2) ניתן להעריך את שווי הנאות בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון ברמת מהימנות סבירה

מכאן שבמקרים בהם נתרמים למלכ"ר בגדים או פריטים משומשים אחרים לצורך מסירתם לנזקקים או מכירתם בחנויות יד שנייה מוזלות, תרומת פריטים אלו לא תיכלל בדוחות הכספיים של המלכ"ר (בהנחה כי פריטים אלו אינם נושאים בערך כספי מהותי באופן כולל ביחס לפעילות המלכ"ר), בעיקר לאור זאת שלא ניתן להעריך את שווי הנאות.

באשר לשירותים, נקבע כי המלכ"ר רשאי לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו בידו ללא תמורה (משמע לא קיימת החובה לרשם בדוח הכספי) וזאת בהתקיים שלושת התנאים כדלקמן:

- 1) השירותים הינם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
- 2) ניתן להעריך את שווי הנאות של השירותים ברמת מהימנות סבירה
- 3) השירותים הינן מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש אותם

כך לדוגמא, במקרה בו ר"ח כהן מעניק למלכ"ר שירותי ביקורת על הדוחות הכספיים ללא תמורה (שירותים אשר המלכ"ר מחויב

⁸ נוסח משולב של גילוי דעת 69 ותקן ביקורת מספר 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר "כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים"

סכום התרומה יהא בגובה השווי ההוגן של זכויות השימוש בנכס, לדוגמה בגובה שווי דמי שכירות מקובלים בגין נכס דומה.

בנוסף לאמור, נקבע בתקן חשבונאות מספר 5 כי פרטים בדבר הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה יציגו בביאורים לדוחות הכספיים כדלקמן:

- (1) תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים, טובין או שירותים שהתקבלו ללא תמורה לשם ביצוע הפעולות
- (2) תיאור מילולי ו/או כמותי המתייחס לטבעם והיקפם של הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

3.3. אופן הצגת תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין יוצגו כדלקמן:

אופי הנכסים שהתקבלו	אופן ההצגה
רכוש קבוע/נכסים שתמורתם הוגבלה על ידי התורם	מחד כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" ומאידך כתוספת לרכוש הקבוע
רכוש קבוע/נכסים שתמורתם לא הוגבלה על ידי התורם	מחד כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (או אם המלכ"ר כולל סעיף זה בדוחות הכספיים - "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" - ששימשו לרכוש קבוע) ומאידך כתוספת לרכוש הקבוע
נכסים מתכלים או טובין	מחד כהכנסה ומאידך כהוצאה בדוח על הפעילות או כנכס במאזן (בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לעניין ההבחנה בין "נכס" ל"הוצאה")

שירותים שהתקבלו ללא תמורה יוצגו מחד כהכנסות ומאידך כהוצאות או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים.⁹

במידה והמלכ"ר בחר שלא לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו ללא תמורה, עליו לציין בביאורים לדוחות הכספיים כי לא ניתן בדוחות ביטוי לשירותים שהתקבלו ללא תמורה.

קבלת רשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות נדל"ן, כתרומה - מלכ"רים מקבלים לעיתים רשות לעשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות במקרקעין, ללא תמורה (מבלי שמועברת לו זכות הבעלות או זכות קניינית אחרת בנכס על ידי בעל הזכויות בנכס). לדוגמה: העמותה קיבלה רשות שימוש באולם הכנסים של אחד מבתי המלון בעיר. בידי המלכ"ר תחשב רשות שימוש זו כתרומה.

⁹ לרבות בהתאם למסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

ובקרה על עבודת המתנדבים וכן עליו לוודא כי כל הנתונים יהיו ניתנים לבקרה של החשב הכללי או כל גורם מטעמו. יתרה מזאת, במסגרת דוח הוצאות הנהלה וכלליות שמגיש הגוף הנתמך במסגרת הבקשה לתמיכה עליו לצרף פירוט בדבר שעות פעילות המתנדבים בכל אחד מסניפי הגוף. כלומר, על המלכ"ר לוודא כי קיימת אצלו מערכת מסודרת לבקרה ומעקב אחר שעות עבודת המתנדבים ומהות ההתנדבות.

4.2.3. חובת מיון הוצאות שכר מתנדבים

מלכ"ר הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור וקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות חייב למיין את הוצאות השכר של המתנדבים להוצאות פעילות ולהוצאות הנהלה וכלליות לפי כללי חשבונאות נאותים והנחיות החשב בנדון, לרבות:

- שווי עלות מתנדבים בתפקידי אדמיניסטרציה וניהול י"רשם בהוצאות הנהלה וכלליות
- שווי עבודת חברי הוועד המנהל לא י"רשם בהכנסות ו/או בהוצאות הנהלה וכלליות

4.2.4. גובה ההכנסה שתוכר כהכנסה מתרומה

בהתאם לעמדת החשכ"ל, יש להכיר בהכנסה בגין עבודת מתנדבים בגובה שכר מינימום.

לצד זאת, נקבע כי במידה והשירותים הניתנים על ידי המתנדב הינם במסגרת מטרות הגוף הנתמך (לדוגמא, גוף הנותן שירותי רפואת שיניים לנזקקים ומעסיק כמתנדבים רופאי שיניים מקצועיים) ולמתנדב קיימת המיומנות והמומחיות המקצועית לתת שירותיו במסגרת אותן המטרות, באפשרות המוסד להביא את המקרה בפני הוועד המיוחדת לעניין הוצאות הנהלה וכלליות באגף החשב הכללי. החשכ"ל ישקול לגופו של עניין ובהתאם לנתונים שיוצגו בפניו האם ניתן להכיר בעלות שכר מתנדב לשעה בשכר הגבוה משכר המינימום.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

4. עבודת מתנדבים

4.1. הכרה בשווי עבודת מתנדבים בדוחות הכספיים

במידה ומתקיימים שלושת התנאים בהקשר של הכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה בדוחות הכספיים, מלכ"ר רשאי להכיר בשווי עבודת מתנדבים כשירותים שהתקבלו כתרומה. ואלו התנאים:

- (1) עבודת המתנדבים הינה בעלת ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
 - (2) ניתן להעריך את שוויה הנאות של עבודת המתנדבים ברמת מהימנות סבירה
 - (3) העבודות המבוצעות על ידי המתנדבים הינן מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולוא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש אותם
- גובה התרומה בה יכיר המלכ"ר יהיה בהתאם לשווי הנאות של העבודות המבוצעות על ידי המתנדבים.
- נדגיש כי מדובר בשירותים מקצועיים המתקבלים על ידי מתנדבים שמקצועם ומומחיותם הם בכך.

4.2. כללי החשב הכללי בנושא עבודת מתנדבים¹⁰

4.2.1. כללי

בהתאם לעמדת החשב הכללי, ניתן להתחשב בהכנסות משווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור לקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות.

יחד עם זאת, נקבע כי הוצאות שווי מתנדבים לא יוכרו כחלק מהוצאות הפעילות הנתמכת המדווחת על ידי הגוף למשרד הממשלתי בדוחות הביצוע השוטפים ובדוח מקורות ושימושים.

4.2.2. חובת רישום ומעקב אחר עבודת מתנדבים

גוף נתמך הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים מחויב ברישום

¹⁰ עמדת החשכ"ל מפורטת במכתבו ללשכת רואי החשבון בישראל מיום 14/12/2008 בדבר "בדיקת נתוני הוצאות הנהלה וכלליות של גופים נתמכים מתקציב המדינה", המפורסם באתר האינטרנט של לשכת רואי החשבון.

הנהלה וכלליות בטרם תתקבל בגינו ההחלטה האם להעלותו לדין בועדת החריגים או לאו.

במידה והגוף הנתמך בחר לכלול בדיווחו שווי עבודת מתנדבים, תבדוק הועדה כי הדיווח כאמור כולל את הנתונים כדלקמן¹¹:

- הכנסות - חשב המשרד יוודא כי בהכנסות המדווחות נכלל פירוט לפי סניפים של מספר עובדים ומספר שעות עבודה
- פרוט עלות לשעה - עלות לפי שכר מינימום
- הפרדה בין עלות מתנדבים לפעילות ולהנהלה וכלליות
- הצהרת הנהלה על שלמות ונאותות הנתונים מסומנת בחותמת רואה חשבון
- יידוע הגופים כי כשווי מתנדבים יכללו רק כאלה שאם לא היו מתנדבים היו מעסיקים במקומם עובדים בשכר
- קיימים רישום ובקרה על עבודת המתנדבים וכן כל הנתונים ניתנים לבקרה
- הצהרת רואה החשבון כי שווי מתנדבים ייכלל בדוחות הכספיים

4.3 חריג לגבי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים

בהקשר של בתי חולים ציבוריים וקופות חולים נקבעו הוראות שמטרתן להבטיח טיפול אחיד בכל הגופים במגזר הבריאות הציבורית באשר לשירותי עבודה של מתנדבים¹². במסגרת זו נקבע כי יש להכיר בשירותים כאמור המתייחסים לפעילות של השקעות ברכוש קבוע הן כתוספת לנכסים נטו והן כרכוש קבוע, וזאת בתנאי ועומדים בשני התנאים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 5 לעניין הכרה ברכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה. מכאן, שלא קיימת בידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים האפשרות לבחור האם להכיר בשירותי מתנדבים כהכנסה/נכס או לאו. עוד נקבע כי אין להכיר בשירותים רפואיים או מנהליים המתקבלים ממתנדבים (לא כהכנסות ולא כהוצאות).

¹¹ הנתונים שיבדקו מפורטים בהוראת החשב הכללי מספר 6.1.8 בדבר "הגבלת הוצאות הנהלה וכלליות"

¹² תקן חשבונאות מספר 18 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר דיווח כספי על ידי קופות חולים.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

4.2.5 הקשר שבין הדיווח לחשכ"ל לבין

הדוח הכספי

בהתאם לכללים שנקבעו, במסגרת הבקשות לתמיכות לשנת 2008 ואילך יכול הגוף הנתמך לכלול שווי מתנדבים בדיווח שמגיש, אף אם הכנסות אלו לא הוצגו בדוחות הכספיים המבוקרים שצורפו לבקשת התמיכה, וזאת בכפוף למתן דיווח מפורט הכולל את הפרטים כדלקמן:

- פירוט של מספר המתנדבים בכל סניף של הגוף הנתמך ומספר שעות ההתנדבות שלהם
- פרוט עלות לשעה (כאמור, עלות שכר מתנדב תוכר על פי עלות שכר מינימום, אלא אם ניתן אישור של ועדת החריגים בחשכ"ל)
- הפרדה בין עלות מתנדבים הפועלים בגוף הנתמך לטובת פעילותו ובין עלות המתנדבים הפועלים בתפקידי ניהול ואדמיניסטרציה (אשר, כאמור, עלות שכרם של האחרונים תיכלל במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות)
- הצהרת הנהלת הגוף הנתמך על שלמות ונאותות הנתונים, בצירוף חותמת רואה חשבון

4.2.6 אופי עבודת המתנדבים המותרת

בהכרה כהכנסה

בדומה לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 5 בדבר דיווח חשבונאי על ידי מלכ"רים, קבע החשכ"ל כי ניתן להכיר בשווי עבודת מתנדב, רק במידה ומדובר באדם אשר אם לא היה מתנדב בגוף, היה צורך להעסיק במקומו עובד בשכר.

4.2.7 פנייה לוועדת חריגים לאישור חריגה

מהשיעור המרבי המותר של הוצאות

הנהלה וכלליות

באגף החשב הכללי פועלת ועדה מיוחדת המוסמכת לאשר למוסד ציבור חריגה מהשיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות. גוף נתמך הפונה לוועדת כאמור יעבור סדרה של ברורים, לרבות בדיקת דיווח הוצאות

במידה והמוסד מקבל התרומה מוכר כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, התורם יקבל זיכוי במס.

5.3. עבודת מתנדבים

נקבע כי מתן שירותים בהתנדבות למוסד ציבורי (השקעת שעות עבודה או מתן שירות מקצועי בהתנדבות) לא יוכר כתרומה ועל כן לא יותר בזיכוי במס ומנגד, גם לא יחשב כהכנסה חייבת במס בידי התורם.

6. היבטי מס ערך מוסף הנוגעים לתרומה בשוה כסף

6.1. תרומת נכס מתוך נכסי העסק

במקרים בהם מדובר בעוסק שהעניק כתרומה למלכ"ר נכס מתוך נכסי העסק, העוסק יחויב במס ערך מוסף. מחיר העסקה החייבת במע"מ יהיה בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם. משכך, על המלכ"ר להוציא לעוסק קבלה בגובה השווי ההוגן של הנכס בתוספת מע"מ, קרי בדיוק בסכום שמופיע בחשבונית המס שהוציא לו העוסק (במידה ולא ניתן לקבוע את השווי ההוגן של הנכס, יקבע מחיר העסקה לפי עלות הנכס בתוספת הרווח המקובל באותו ענף).

6.2. תרומת נכס שלא ניתן למכירה על ידי העוסק/המיועד להשמדה

במקרים שנתרם למוסד ציבורי נכס שהינו חסר ערך עבור העוסק, מחירו של הנכס הנתרם ייקבע לפי מחיר אפס, כלומר העוסק לא יחויב בפועל במע"מ, וזאת במידה ומתקיימים התנאים שנקבעו בהוראת פרשנות בנדון של רשות המיסים¹⁷. בין היתר, נקבעו התנאים שהטובין לא יועדו מראש לתרומה, אלא שימשו במקור כמלאי עסקי/ציוד, הטובין הם פגומים, מדובר במוסד ציבורי שמטרתו הציבורית הינה סעד, יש לצרף אישור רואה-חשבון בנדון וכו'.

6.3. תרומת מלאי עסקי רגיל

העוסק יהיה חייב במע"מ ומחיר העסקה יהא מחיר העלות של המלאי או מחיר ייצורו, וזאת בהתקיים התנאים שנקבעו בהוראת הפרשנות האמורה לעיל. (אולי לצרף קישור להוראה) קצת בעייתי - אפשר למצוא אותה בקלות באינטרנט.

¹⁷ הוראת פרשנות 1/2003 - "תרומות בידי עוסקים - היבטי החבות במע"מ"

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשוה כסף במלכ"רים

5. היבטי מס הכנסה הנוגעים לתרומה בשוה כסף

5.1. כללי

בהתאם לפקודת מס הכנסה, העברה/הענקה/מתנה של נכס¹³ נכללת בהגדרת המונח "מכירה".

האם מנקודת מבטו של התורם מכירה זו חייבת במס רווח הון? בפקודה נקבע¹⁴ כי מתנה הניתנת למוסד ציבורי¹⁵ פטורה ממס רווח הון. במקרה דנן לא נדרש אישורו של המוסד כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת הכנסה, קרי כמוסד שהוכר ככזה על ידי שר האוצר או ועדת הכספים של הכנסת.

לעניין הטבת המס - **זיכוי במס** - ההטבה תינתן רק אם התרומה ניתנה למוסד ציבורי שאושר לעניין זה על ידי שר האוצר ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, קרי מוסד ציבורי כמשמעותו לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה. לצורך קבלת הזיכוי במס הכנסה נדרש התורם להציג קבלה מקורית (בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם) וכן לצרף הערכת שמאי לקבלה לצורך קבלת הזיכוי.

בכל מקרה לא יוכל התורם ליהנות מהטבה כפולה והוא יידרש לבקש פטור ממס רווח הון או חיוב במס רווח הון ומנגד זיכוי בגין התרומה.

נציין כי במידה ומדובר בתרומה של מקרקעין, הרי שיש לפנות לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)¹⁶, הקובע כי מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי פטורה ממס.

5.2. תרומת מלאי עסקי

אם התורם תרם מלאי עסקי, הוא יחויב במס בגין הרווח הנובע מה"מכירה" (שכאמור, תרומה נחשבת ל"מכירה" על פי פקודת מס הכנסה), כאשר שווי המכירה יהא מחיר השוק (כלומר המחיר הרגיל) של המוצרים שנתרמו.

¹³ כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה: כל רכוש (מקרקעין או מיטלטליו) וכל זכות או טובת הנאה, בין בישראל ובין מחוץ לישראל, למעט: (1) מיטלטליו המוחזקים על ידי יחיד לשימוש האישי; (2) מלאי עסקי; (3) זכות חזקה במקרקעין המשמשים לצרכי מגורים; (4) זכויות במקרקעין כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין

¹⁴ סעיף 97(א)4 לפקודת מס הכנסה

¹⁵ כמשמעות המונח "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה

¹⁶ סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963

באשר לטובין שהתקבלו בידי מלכ"ר כתרומה לצורך מכירתם במכירה פומבית, הרי שהטובין התקבלו כתרומה ולכן נדרש המלכ"ר להוציא קבלה בגין תרומה עבור התורם שתרם את הנכסים וזאת בגובה השווי ההוגן של הטובין שהתקבלו.

7.2. תרומה במסגרת השתתפות בהגרלה

שיטה נפוצה לגיוס כספים על ידי מלכ"ר הינה עריכת הגרלה או משחק מזל אחר אשר בעד ההשתתפות בהם נדרש לשלם סכום מסוים שמוצג על ידי המלכ"ר כתרומה. ככלל, במקרים האמורים בהם מוגרל פרס רב ערך (כגון מכונית, מוצרי חשמל וכו') הסכום ששולם לא יחשב כתרומה מבחינת מס הכנסה, ועל כן לא יותר זיכוי בגין תרומה. הזיכוי יותר רק במידה והפרס הצפוי הינו בעל ערך מועט.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

6.4. תרומת שירות

מתן שירות שלא בתמורה אינו נכלל בהגדרת המונח "שירות" בחוק מס ערך מוסף¹⁸. משכך, מתן שירותים על ידי עוסק ללא תמורה למלכ"ר אינו מהווה עסקה החייבת במס על פי חוק המע"מ ועל כן העוסק אינו חייב במס ערך מוסף.

7. סוגיה קשורה - תרומה שכנגדה התקבלה תמורה חלקית

7.1. תרומה במסגרת מכירה פומבית או אירוע גיוס כספים

ישנם מקרים בהם תורם שילם סכום כסף למלכ"ר במסגרת אירוע התרמה, אולם לא כל הסכום ששולם מייצג את התרומה, אלא התורם מקבל תמורה כלשהי. כך לדוגמא, אדם ששילם סך של \$500 במהלך מכירה פומבית מקבל לידו את הפריט שרכש, או אדם ששילם 300 ש"ח בעד אירוע תרבותי שארגנה העמותה במסגרת ערב גיוס כספים נהנה מהאירוע.

במקרים כאמור ישנן למעשה 2 פעולות נפרדות:

- (1) מכירת שירותים/טובין על ידי המלכ"ר - שווי הפעולה יהיה בגובה השווי הנאות של השירותים/הטובין שהתקבלו בידי התורם
- (2) קבלת תרומה בידי המלכ"ר - סכום התרומה יהיה בגובה ההפרש שבין הסכום ששולם על ידי התורם לבין השווי הנאות של הטובין/השירותים שהתקבלו בידו (הערך הכספי של הטובין/השירותים שהיה נקבע אילו היה מדובר בעסקת חליפין רגילה)

המלכ"ר נדרש להפיק בגין כל אחת מהפעולות קבלה נפרדת (קבלה רגילה וקבלה בגין תרומה).

במידה ושווי התמורה נמוך מ-200 ש"ח והוא זניח יחסית לסכום ששולם כתרומה, ייחשב כל הסכום ששולם כתרומה.

¹⁸ מכוח הגדרת "שירות" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-

כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעולתה השוטפת לקידום מטרתיה, עליה להשקיע אותם באופן סולידי, כדי לשמור על ערכם בכפוף למדיניות שתקבע לעניין זה על ידי הוועד, ובלבד שלא יהיה בכך משום צבירת נכסים באופן בלתי סביר".

ההתייחסות כפי שרואים היא די עמומה ולא ממש ברורה, מצד אחד "יש להפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו" ומצד שני "להשקיע באופן סולידי, לשמור על ערכם". בכל מקרה ניתנת לכאורה יד חופשית לוועד לקבוע את מדיניות ההשקעה בכפוף לכך שתהיה סולידיית.

מס הכנסה

כאמור אין בפקודת מס הכנסה התייחסות לסוגיה. לעומת זאת בחוזרי מס הכנסה ובהוראות הביצוע ישנה התייחסות מסוימת לסוגיה.

בחוזר מס הכנסה 2/2001 - קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי נכתב בפרק 3.2 בסעיף י"א: "כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידיית, שלא תסכן באופן בלתי סביר את קרן ההשקעה (כגון אג"ח ממשלתי או קרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח)".

בהוראת ביצוע 12/2002 תוכנית ביקורת בתיק מוסד ציבורי, נכתב בסעיף 3.4.2 השקעות בשוק ההון: "בעקרון מוסד ציבורי המשקיע עודפי כספים בשוק ההון אמור להשקיעם בהשקעות סולידיות, השקעות בני"ע ובכלים פיננסיים אחרים בעלי סיכון גבוה מהווים סממן לפעילות עסקית".

על מנת לבחון אם התיק סולידי יש להתייחס לנקודות הבאות:

- 1) אג"ח ממשלתי וקרן נאמנות נתפסים כסולידי.
- 2) יש לבחון אם ההשקעה במניות מוחזקת לתקופה ארוכה או לתקופה קצרה.
- 3) תיק השקעות הכולל מניות בשיעור של מעל 50% מסך השקעה, ותדירות מכירות / קניות גבוהה, יחשב עסקי וימוסה.
- 4) השקעות בכלים פיננסיים אחרים יבדקו הן לגופן והן ביחס למשקלן בסך התיק.

המטרה העיקרית בסעיף היא לקבוע מתי ניתן למסות הכנסות מהשקעות במוסד ציבורי ולא דווקא לעצם ההשקעה בהן.

המסקנה העולה מהנחיות אלו, שניתן להשקיע בכל אפיק השקעה. יש סיכון שהתשואה תהיה חייבת מס במקרים חריגים ובכל מקרה ההשקעה צריכה להיות סולידיית וללא סיכון לא סביר.

השקעות בנכסים פיננסיים

באלכ"רים

רו"ח אבי פרקש

אחת הסוגיות איתם מתמודדים מנהלי אלכ"רים או אנשי הכספים באלכ"רים הינה אופן ההשקעה של אמצעים כספיים שאינם נדרשים לשימוש המיידי של הארגון, בין אם מדובר בהשקעות לטווח קצר, לטווח בינוני ואף לטווח ארוך ביותר.

כידוע הגורמים המשפיעים בדרך כלל בהחלטות השקעה הינם רמת סיכון ובצידה רמת תשואה, נזילות, טווח זמן ועוד. במאמר זה אין כוונה לעסוק בסוגיות אלו, אלא להתמקד באפשרויות וליתר דיוק במגבלות על אפיקי ההשקעה המוטלות על ידי גורמים חיצוניים לארגון, חוקים, רגולטורים, רשויות מס וכדומה.

חוקי התאגידים

בחוקים המסדירים פעילות אלכ"רים, חוק העמותות וחוק החברות (לעניין חל"צים) אין כל התייחסות לנושא ההשקעות ואין כל הגבלה על אפיקי השקעות, למעט כמובן ההגבלה הכללית הנובעת מכך שחובתם של חברי הוועד והדירקטוריון לפעול לטובת הארגון במסגרת מטרתיו.

לעומת חוקים אלו שעברו שינויים ותיקונים רבים והם לכאורה "מעודכנים", אך אין בהם התייחסות לסוגיה, בחוק הנאמנות המסדיר פעילות הקדשים והוא "מיושן" לכאורה, ישנה התייחסות ברורה לסוגיה. בסעיף 6 לחוק נכתב "כספי הנאמנות שאינם דרושים לצרכיה השוטפים, חייב הנאמן להחזיק או להשקיע כיעיל לשמירת הקרן ולעשיית פירות. שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות דרכים שבהם ניתן להשקיע כספי נאמנות".

ואכן בשנת 2004 הותקנו תקנות הנאמנות (דרכי השקעות כספי הקדש ציבורי), התס"ד-2004, אליהם נתייחס בהרחבה בהמשך.

גם בפקודת מס הכנסה והתקנות אין כל מגבלה על ביצוע השקעות. התייחסות המחוקק בעקיפין לסוגיה היא בשאלת חיוב או פטור ממס לסוגים שונים של הכנסות מהשקעות. המסקנה - מבחינת החקיקה, אין כל מגבלה על אפיקי ההשקעה.

רגולטורים

רשם התאגידים שהינו כידוע רשם העמותות, החברות וההקדשים (ואף המפלגות) מתייחס לסוגיה בחוברת ניהול תקין של עמותות. בקובץ המעודכן לשנת 2010 נכתב תחת הכותרת שמירה על נכסי העמותה: "עמותה שבעלותה רכוש או נכס... חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו. אם לעמותה יש

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים

מוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה

מוסדות ציבור שקיבלו את האישור לעניין סעיף 46 עד שנת 1991, אישורן לא הוגבל בזמן והן אינן נדרשות לחדש האישור ועל כן למוסדות אלו אין מגבלה לעניין השקעות, הנובעות ממעמדן לעניין סעיף 46.

לעומתן, כל מוסדות הציבור שקיבלו את האישור, לעניין סעיף 46 לראשונה מ- 1992 ואילך, אישורן הוגבל בזמן (שנתיים או שלוש שנים) והן נדרשות להגיש בקשה לחידוש האישור מדי מספר שנים.

מוסדות אלו (וכן מוסדות חדשים המבקשים כיום לראשונה אישור לעניין סעיף 46), נדרשים לחתום על כתב התחייבות שהינו תנאי לחידוש האישור הכולל סעיף בו מתחייב המוסד כלהלן:

"לא להחזיק כספי המוסד אלא בפקדונות במוסדות בנקאיים, באג"ח ממשלתי, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח ממשלתי".

על כן מוסד שאישורו מתחדש כאמור לעיל או מוסד שמגיש לראשונה בקשה ל- 46 צריך לקחת בחשבון שהוא מתחייב לגבי אפיקי ההשקעות של המוסד.

אך גם בהתחייבות הנ"ל שהמוסד נדרש לחתום, ישנם שוב אי בהירויות המאפשרות לכאורה מרחב תמרון באפיקי השקעות.

ראשית - ההשקעה בקרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח ממשלתי, מאפשרת למוסד להשקיע בקרנות המשקיעות 51% ומעלה באג"ח ממשלתי ואת היתר בכל אפיק אחר, לרבות מניות אופציות וכו'. כלומר ניתן להגיע להשקעות של 49% במניות ואופציות.

שנית - השקעה באג"ח ממשלתי - לכאורה אינה מוגבלת לאג"ח של ממשלת ישראל אלא גם לאג"ח שמנפיקות ממשלות ברחבי העולם וניתן למצוא בזמנים מסוימים אג"ח של ממשלות החזקות כלכלית מזו של ישראל (ארה"ב, גרמניה) עם תשואות טובות יותר.

שלישית - השקעה בפקדונות במוסדות בנקאיים מאפשרת כיום למעשה השקעה בפקדונות מובנים (סטרוקצ'רים), אשר למעשה מאפשרים הצמדה למדדי מניות שונים, מדדי סחורות או מנגנונים רבים ומשונים של אפיקי השקעה.

כאמור זו פרשנות לאמור בכתב ההתחייבות ולא בטוח שמס הכנסה מסכים עם פרשנות זו, אך לדעתי היא סבירה.

על אף דרישה זו בכתב ההתחייבות לעניין סעיף 46 לפקודה הוציאה מחלקת המלכ"רים בנציבות מס הכנסה נייר עמדה, הקובע כי מוסדות ציבור יחזיקו באפיקי השקעה שנקבעו בהוראת ביצוע 24/92 מ- 30.4.92, דהיינו - בפקדונות במוסדות בנקאיים, באג"ח נסחרות בבורסה, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח.

ולחילופין ניתנת הקלה לפיה מוסד ציבורי ישקיע 90% מהכספים באג"ח ממשלתי, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן

אג"ח ממשלתי בלבד, וה- 10% הנותרים יושקעו בכל אפיק על פי שיקול דעת המנהלים.

לפי החלופה הראשונה בעמדה זו אין דרישה לאג"ח ממשלתי אלא, לכל אג"ח נסחרת בבורסה. הן ישירות והן דרך קרנות נאמנות.

בחלופה השניה (המקלה לכאורה) יש דרישה ל- 90% אג"ח ממשלתי או דרך קרנות נאמנות ויתרת ה- 10% בכל אפיק שהוא.

תקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי), התשס"ד-2004

כאמור ב- 2004 הותקנו התקנות הקובעות את אופן ואת אפיקי ההשקעה, שעל נאמן בהקדש ציבור להשקיע את כספי ההקדש.

הקביעה הראשונה היא שאם יוצר ההקדש (המקור שהביא את הכספים) קבע בכתב את דרכי ההשקעה - יש לפעול לפי קביעתו.

אם יוצר ההקדש לא קבע דרכי השקעה ישנן שתי חלופות השקעה:

(א) השקעה בעזרת מנהל תיקים או יועץ השקעות באפיקים הבאים:

אג"ח מדינה, פקדונות בנקאיים שקליים צמודי מדד וצמודי מט"ח, אג"ח סחירות כהגדרתן בתקנה 41א לתקנות קופות גמל, שאינן להמרה, בדרוג AA או A לפחות וקרנות נאמנות שכל נכסיהן מושקעים באחד או יותר מהאפיקים הנ"ל.

(ב) השקעה בעזרת ועדת השקעות:

התקנות מגדירות את מומחיותם וכשירותם של חברי ועדת ההשקעות וקובע כי בנוסף להשקעות בחלופה הראשונה ניתן להשקיע באג"ח סחירות שאינן להמרה בדרוג AAA או BBB וכן במניות סחירות או באג"ח סחיר בדרוג נמוך יותר או באופציות, ובלבד שההשקעה הכוללת בהם לא תעלה על 20% מהתיק ולגבי אופציות לא תעלה על 10% מהתיק.

כמו כן, ישנה דרישה כי השקעה בתאגיד אחד לא תעלה על 20% משווי התיק, וכן אין להגיע לשליטה או להפיכת ההקדש לבעל עניין בתאגיד אחר. בתקנות נקבעו נוהלים לעבודת ועדת ההשקעות.

מבחינת המהות, חבר ועד בעמותה או דירקטור בחל"צ מבצעים תפקיד זה לנאמן בהקדש ציבורי, ואחריותם דומה.

יתר על כן יש גישה הטוענת שכל תרומה מוגבלת היא בעצם סוג של הקדש ציבורי.

ולכן מן הראוי שאותם כללים ודרכי השקעות החלים על נאמן בהקדש ציבורי יחולו על עמותות וחל"צים.

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים

סיכום

עמותות וחל"צים שאינם מוגבלים מכח התחייבות עליה חתמו לעניין סעיף 46 יכולים ל"אמץ" את תקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי) ולפעול על פי ההנחיות שנקבעו בתקנות. אימוץ כזה רצוי ומתבקש לאור ה"לקונות" בחוק העמותות ובחוק החברות.

עמותות וחל"צים המוגבלים מכח התחייבות עליה חתמו, יכולים לבקש מרשות המסים הקלה בהתאם לנייר עמדה שפורסם על ידי רשות המסים ובמועד החידוש לבקש לשנות את נוסח כתב ההתחייבות בהסכמת רשות המסים. מן הראוי שגם רשם התאגידים וגם רשות המסים יאמצו את דרכי ההשקעה שנקבעו בתקנות ההקדשות לכלל מוסדות הציבור או יקבעו כללים שהינם ברוח תקנות ההקדשות שיהיו ברורים ופשוטים המאפשרים למוסדות להשיג תשואה גבוהה יותר ויחד עם זאת בצורה אחראית, תחת סיכון נמוך ותוך השקעה סולידית.

נספחים - חוק העמותות, תש"ם-1980*

חוק העמותות, תש"ם-1980*

פרק א': ייסוד

- | | |
|--|---|
| <p>1. שני בני אדם או יותר, שהם בגירים, החפצים להתאגד כתאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו ושמטרתו העיקרית אינה עשיית רווחים, רשאים לייסד עמותה; העמותה תיכון עם רישומה בפנקס העמותות.</p> | <p>הזכות לייסד עמותה
(תיקון מס' 5)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007</p> |
| <p>2. (א) בקשה לרישום עמותה תוגש בידי המייסדים לרשם העמותות (להלן - הרשם) ויצויינו בה שם העמותה, מטרתה, מענה בישראל, שמות המייסדים, מעניהם ומספרי זהותם; לבקשה יצורף תצהיר התום בידי כל המייסדים על נכונותם לייסד עמותה, כאמור בבקשה, ולכהן בה כחברי ועד.
(ב) לאחרי הגשת הבקשה, וכל עוד לא נרשמה העמותה, יכיר הרשם בכל בקשה לשינוי או לתיקון פרט כאמור בסעיף קטן (א), אם התומים עליה רוב המייסדים החתומים על הבקשה המקורית; ובלבד שהוכח להנחת דעתו, כי הודעה על ההחלטה להגיש בקשה לשינוי או לתיקון, נשלחה לכל המייסדים בדואר רשום 14 ימים לפחות לפני מועד הגשתה.</p> | <p>בקשה לרישום עמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996</p> |
| <p>3. לא תירשם עמותה אם מטרה ממטרותיה שוללת את קיומה של מדינת ישראל או את אופיה הדמוקרטי, או אם יש יסוד סביר למסקנה כי העמותה תשמש מסווה לפעולות בלתי חוקיות.</p> | <p>סייגים לרישום עמותה</p> |
| <p>4. (א) לא תירשם עמותה בשם העלול להטעות או לפגוע בתקנת הציבור או ברגשותיו.
(ב) לא תירשם עמותה בשם הזהה לשם של אחד מאלה, או הדומה לו עד כדי</p> | <p>סייגים לשם העמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996</p> |

* פורסם ס"ח תש"ם מס' 983 מיום 12.8.1980 עמ' 210 (ה"ח תשל"ט מס' 1392 עמ' 127).

תוקן ס"ח תשמ"ח מס' 1261 מיום 27.7.1988 עמ' 212 (ה"ח תשמ"ח מס' 1894 עמ' 259) - תיקון מס' 1.

ס"ח תשנ"ב מס' 1395 מיום 9.4.1992 עמ' 193 - תיקון מס' 2 בסעיף 30 לחוק המפלגות, תשנ"ב-1992; ר' סעיף 29 בענין סייג לתחולה וסעיף 34 בענין תחילה.

ס"ח תשנ"ו מס' 1588 מיום 1.4.1996 עמ' 276 (ה"ח תשנ"ה מס' 2431 עמ' 592) - תיקון מס' 3; תחילתו ביום 1.1.1997 אך ר' סעיף 36 לענין תחילה.

ס"ח תש"ס מס' 1739 מיום 11.6.2000 עמ' 194 - תיקון מס' 4 בסעיף 26 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים, תש"ס-2000; ר' סעיפים 30 ו-31 בענין תחילה והוראות מעבר.

י"פ תש"ס מס' 4869 מיום 6.4.2000 עמ' 3120 - הודעה תש"ס-2000.

ס"ח תשס"ה מס' 1986 מיום 3.3.2005 עמ' 225 (ה"ח הכנסת תשס"ה מס' 55 עמ' 14) - תיקון מס' 5.

ס"ח תשס"ה מס' 1987 מיום 6.3.2005 עמ' 228 (ה"ח הכנסת תשס"ה מס' 63 עמ' 70) - תיקון מס' 6.

ס"ח תשס"ה מס' 2020 מיום 8.8.2005 עמ' 751 (ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 77 עמ' 298) - תיקון מס' 7 בסעיף 37 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים (תיקון מס' 15), תשס"ה-2005.

ס"ח תשס"ו מס' 2049 מיום 3.1.2006 עמ' 232 (ה"ח הכנסת תשס"ו מס' 98 עמ' 10) - תיקון מס' 8; תחילתו שנה מיום פרסומו.

ס"ח תשס"ז מס' 2077 מיום 11.1.2007 עמ' 67 (ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260 עמ' 16) - תיקון מס' 9 בסעיף 35 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2007; תחילתו ביום 1.4.2007.

ס"ח תשס"ז מס' 2098 מיום 21.6.2007 עמ' 349 (ה"ח הממשלה תשס"ב מס' 195 עמ' 1092) - תיקון מס' 10 בסעיף 10 לחוק החברות (תיקון מס' 6), תשס"ז-2007; ר' סעיף 11 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.

ס"ח תשס"ח מס' 2129 מיום 24.1.2008 עמ' 152 (ה"ח הכנסת תשס"ח מס' 182 עמ' 41) - תיקון מס' 11.

להטעות:

- (1) תאגיד הרשום כדין בישראל;
- (2) תאגיד שהיה רשום כדין בישראל, רישומו בוטל וטרם חלפו שנתיים מיום ביטול הרישום של אותו תאגיד;
- (3) עמותה הנמצאת בתהליכי רישום.
- (ג) נרשמה עמותה בשם שאין לרשמה בו לפי סעיף קטן (א) או (ב), רשאי הרשם לדרוש ממנה לשנות את השם; לא שינתה העמותה את שמה תוך הזמן שקבע הרשם בדרישתו, רשאי היועץ המשפטי לממשלה לעתור לבית משפט לענינים מינהליים להורות לעמותה לשנות את שמה.
- 4 (תיקון מס' 4)
תש"ס-2000
5. הוגשה בקשה בהתאם לסעיף 2, ירשום הרשם את העמותה בפנקס העמותות זולת אם ראה עצמו מנוע מלעשות כן לפי סעיפים 1, 3, 4 (א) או 4 (ב).
- 5א. (א) הוגשה בקשה על פי סעיף 2 לרישום עמותה שמטרותיה גיוס כספים להצלת חיי אדם ולא רשם אותה הרשם בפנקס העמותות תוך שבועיים מיום שהוגשה הבקשה, שלא מחמת סירוב לרשמה, רשאים המייסדים לבקש משר הפנים¹ שיורה על אופן בדיקת הבקשה ורישום העמותה תוך תקופה שלא תעלה על 14 ימים מיום מתן ההוראה כאמור.
- (ב) על בדיקה ורישום עמותה לפי סעיף קטן (א) יהולו הוראות סעיפים 1, 3 ו-4.
- (ג) תוקף רישום עמותה שנרשמה מכוח סעיפים קטנים (א) ו-(ב) הוא לשנה אחת.
- (ד) חלפה שנה מיום רישומה הזמני של העמותה, ולא נרשמה העמותה לפי סעיף 5, יועברו נכסיה, לאחר שנפרעו חובותיה במלואם, לעמותה אחרת שקבע האפוטרופוס הכללי שמונה לפי חוק האפוטרופוס הכללי, תשל"ח-1978, ואשר מטרתה קרובות, לדעתו, למטרות העמותה שתוקף רישומה הזמני פג.
6. (בוטל).
- (תיקון מס' 7)
תשס"ה-2005
7. משנרשמה עמותה, יפרסם הרשם הודעה על כך ברשומות ויתן לעמותה תעודת רישום; התעודה תהיה ראייה חלוטה שהעמותה נוסדה כדין.
- פרסום ותעודת רישום
8. מהיום שצויין בתעודת הרישום כיום הרישום תהיה העמותה תאגיד, כשר לכל זכות, חובה ופעולה משפטית.
- העמותה תאגיד
- 8א. שם העמותה יצויין בכל מסמך, שילוט או פרסום היוצא מטעמה, בצורה המלאה המופיעה בתעודת הרישום; השם יצויין באותיות אחידות וללא קיצורים והשמטות ויכלול בסופו את הציון "עמותה", "עמותה רשומה" או "ע"ר".
- שימוש בשם
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פרק ב': תקנון

9. לכל עמותה יהיה תקנון כפורט בפרק זה; דין התקנון כדין חוזה בין העמותה לבין חבריה ובינם לבין עצמם.
- התקנון – כחוזח
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
10. המייסדים רשאים להגיש לרשם תקנון לעמותה; לא הגישו המייסדים תקנון לרשם
- תקנון רשום ותקנון מצוי
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

¹ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

כאמור, יראו כתקנונה את התקנון המצוי שבתוספת הראשונה.

11. (א) עמותה רשאית לשנות את תקנונה, שמה ומטרותיה בהחלטת האסיפה הכללית שנתקבלה ברוב קולות הזכאים להצביע בה; החלטה לפי סעיף זה טעונה רישום בידי הרשם ויהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיפים 4 עד 7 ו-10; תוקפה של החלטה מיום רישומה בידי הרשם. שינוי התקנון, השם והמטרות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ב) שינוי מטרה של עמותה במטרה אחרת או שינוי הוראות תקנון לגבי ייעוד הנכסים בפירוק (בסעיף זה – מטרה), וכן הוספת מטרה למטרות עמותה או גריעה מהן (בסעיף זה – שינוי מטרות), יתקבלו בהחלטת האסיפה הכללית, לאחר שוועד העמותה הציג לפניו פירוט של הנכסים שנצברו למטרותיה של העמותה עובר לשינוי המבוקש, והמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לענין זה, לרבות כלפי תורמים לעמותה. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ג) שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ב) ייעשה כמפורט להלן, לפי הענין:
- (1) אם המטרה שהעמותה מבקשת להחליף, לגרוע או להוסיף קרובה למטרה שאותה היא מחליפה או למטרותיה האחרות (בסעיף זה – מטרה קרובה), טעון שינוי כאמור רישום בידי הרשם; סבר הרשם כי המטרה כאמור אינה מטרה קרובה – יודיע על כך להברה, והיא תפעל כאמור בפסקה (2);
- (2) אם המטרה שהעמותה מבקשת להחליף או להוסיף, אינה מטרה קרובה, או שאין לעמותה מטרה קרובה למטרה שאותה היא מבקשת לגרוע, טעון שינוי כאמור אישור בית המשפט.
- (ד) הרשם לא ירשום שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ג) אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות העמותה, לפעילותה לפני השינוי, ולמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לצורך השינוי. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ה) בית המשפט יחליט בבקשה לשינוי מטרות של עמותה לפי סעיף זה, לאחר שנתן לרשם הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר שינוי מטרות אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות העמותה ולפעילותה לפני השינוי, ובתנאים ובהסדרים שיקבע. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ו) קיבל הרשם מעמותה עותק של החלטת בית המשפט המאשרת שינוי מטרות לפי סעיף קטן (ג), ירשום אותה בהתאם להוראות סעיף קטן (א). (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ז) שר המשפטים רשאי לקבוע הוראות לענין חובה של עמותה למסור הודעה על כוונתה לשנות את מטרותיה או על שינוי המטרות, ואת הדרכים והמועדים למסירתה, בהתחשב בסוגי עמותות ורשאי הוא להסמיך את הרשם לקבוע הוראות כאמור לגבי עמותה מסוימת, בהתחשב באופייה או בנסיבות הענין. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
12. (א) כל תקנון או שינוי בתקנון שהוגש לרשם על פי סעיפים 10 ו-11 יירשם על ידיו אם מצא כי התקיימו הוראות סעיפים 1, 15 עד 20, 23, 27 עד 39 ו-43 עד 47 וסעיפים 1(A), 1(B), 7 ו-12 לתקנון המצוי שבתוספת הראשונה. תוכן התקנון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ב) הוגש לרשם או נרשם על ידיו תקנון, וענין המוסדר בתקנון המצוי אינו מוסדר בו, מוסדר בו באופן חלקי, או מוסדר בו באופן לקוי כך שהוא נוגד את הוראות סעיף קטן (א), יחולו על החסר או על הליקוי הוראות התקנון המצוי.
13. התקנון יכול שיגביל את סמכות העמותה לשנות את תקנונה, שמה או מטרותיה, לדרוש לשינוי רוב גדול יותר מן האמור בסעיף 11 או לקבוע לו תנאים אחרים. סייגים לסמכות
14. הודעה על כל שינוי במען משרדה של העמותה תימסר לרשם והוא ירשום את השינוי. שינוי מען

פרק ג': חברים

15. (א) כל אדם שמלאו לו שבע עשרה שנים וכל תאגיד כשיר להיות חבר עמותה.
 (תיקון מס' 5 תשס"ה-2005)
- (ב) על אף האמור בסעיף 4 בחוק הכשרות המשפטית והאפוסטרופוסות, התשכ"ב-1962, הצטרפות של קטין לעמותה והצבעה של קטין שהוא חבר העמותה באסיפה הכללית אינן טעונות הסכמת נציגו.
 (תיקון מס' 5 תשס"ה-2005)
16. התנאים לחברות בעמותה, פקיעת חברות, קבלת חברים, פרישתם והוצאתם יהיו לפי הוראות התקנון, ואולם –
 (1) לא תותנה פרישתו של חבר אלא במתן הודעה זמן סביר מראש;
 (2) לא יוצא חבר אלא מן הטעמים שפורטו בתקנון ולאחר שניתנה לו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו.
 תנאים לחברות (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996)
17. החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה עוברת בירושה.
 מחות
18. עמותה חייבת לנהל פנקס חברים ולרשום בו כל חבר, מענו, מספר זהותו, תאריך תחילת חברותו ותאריך פקיעתה.
 פנקס חברים

פרק ד': מוסדות

19. (א) לכל עמותה תהיה אסיפה כללית, ועד וועדת בקורת, ויכול שיהיו לה מוסדות נוספים כאמור בתקנונה.
 (ב) האסיפה הכללית רשאית להחליט כי במקום ועדת בקורת ימונה רואה חשבון או גוף שאושר לענין זה בידי הרשם (להלן - הגוף המבקר).
 (ג) (1) מבלי לפגוע בהוראות סעיף קטן (ב), עמותה שמחזורה השנתי עולה על 956,025 שקלים חדשים חייבת למנות רואה חשבון;
 (2) הסכום האמור בפסקה (1) יהיה צמוד למדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה; שר הפנים³ יפרסם ברשומות בתחילת הודש פברואר של כל שנה את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה;
 (3) בסעיף זה –
 "מחזור" - כהגדרתו בתוספת השניה;
 "רואה חשבון" - לרבות שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות חוקית אחרת של רואי חשבון.
 מוסדות חובה ומוסדות רשות (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996 הודעה תש"ס-2000)

² המחזור השנתי לשנת 2006 הוא 1,069,884 ש"ח, ר"פ תשס"ו מס' 5496 מיום 19.2.2006 עמ' 1925.

³ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

סימן א': האסיפה הכללית

20. (א) אסיפה כללית רגילה של חברי העמותה תתקיים במועדים הקבועים בתקנונה ולא פחות מאחת לשנה.
- (ב) הועד רשאי לכנס בכל עת אסיפה כללית שלא מן המניין, ועליו לעשות כן לפי דרישה בכתב של ועדת הבקורת, של הגוף המבקר או של עשירית מכלל חברי העמותה.
- (ב1) לא כינס הועד את האסיפה הכללית שנדרשה כדין, תוך 21 ימים מיום שהוגשה הדרישה לפי סעיף קטן (ב), רשאים הדורשים לכנסה בעצמם, ובלבד שהאסיפה תתקיים בתוך שלושה חודשים מיום שהוגשה הדרישה כאמור; האסיפה תכונס, ככל האפשר, באותו האופן שבו מכונסות אסיפות בידי הועד.
- (ב2) כונסה האסיפה כאמור בסעיף קטן (ב1), תכסה העמותה את ההוצאות הסבירות שהוציאו הדורשים ותחייב בהוצאות את חברי הועד האחראים לאי כינוסה; כן רשאית העמותה לנכות את ההוצאות מכספים המגיעים או שיגיעו ממנה לחברי הועד כאמור.
- (ג) לא כונסה אסיפה כללית בהתאם להוראות סעיף זה, רשאי הרשם לכנסה או למנות אדם שיכנס אותה.
21. באסיפה כללית יהיה לכל חבר קול אחד וההצבעה תהיה אישית, והכל אם אין בתקנון הוראה אחרת לענינים אלה.
22. (א) החלטות האסיפה הכללית יתקבלו ברוב קולות רגיל של המצביעים אם אין בחוק זה או בתקנון הוראה אחרת לענין זה.
- (ב) עמותה רשאית לקבוע בתקנונה כי החלטות החתומות על ידי כל חברי העמותה יראו אותן לכל דבר וענין כהחלטות שהתקבלו באסיפה כללית, למעט החלטות לפי סעיפים 11, 36 ו-43(א).
23. בכל אסיפה כללית ינוהל פרוטוקול; הפרוטוקול ייהתם ביד יושב ראש האסיפה, ומשנחתם בידו יהיה ראייה לכאורה לתכנו ולכשרות כינוס האסיפה, ניהולה וקבלת החלטותיה.
24. (א) עמותה שמספר חבריה עולה על 200 רשאית לקבוע בתקנונה שאסיפותיה הכלליות יהיו בדרך של כינוס נציגים שנבחרו בידי כלל החברים; שיטת בחירת הנציגים ודרך בחירתם יהיו לפי ההוראות שבתקנון.
- (ב) לענין חוק זה דין כינוס נציגים כדין אסיפה כללית, וסמכות הרשם לפי סעיף 20(ג) תחול גם על עריכת הבחירות האמורות, בשינויים המחוייבים.

סימן ב': הועד

25. הועד ינהל את עניני העמותה ובידיו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק זה או בתקנון לאסיפה הכללית או למוסד אחר ממוסדות העמותה.
26. (א) הועד ייבחר באסיפה כללית רגילה, זולת אם נקבעה בתקנון הוראה אחרת לענין זה, לרבות הוראה שעל פיה –
- (1) חברי הועד, כולם או מקצתם, ימונו על ידי אדם או גוף אחר;
- (2) אדם הנושא בתפקיד המוגדר בתקנון יהא חבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד מוגדר;

- עד לבחירת הוועד הראשון ישמשו המייסדים ועד.
- (ב) כל אימת שאין לעמותה ועד שנבחר לפי סעיף קטן (א) רשאי הרשם למנות חבר או חברים של העמותה לשמש ועד.
- (ג) חבר ועד שהסתיימה תקופת כהונתו ולא נבחר לו מחליף, בדרך האמורה בסעיף קטן (א), ימשיך לכהן כחבר הוועד ויהיו לו כל הסמכויות הנתונות לחבר ועד; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על חבר ועד אשר התפטר מתפקידו או על חבר ועד שהועבר מתפקידו.
- 26א. האסיפה הכללית רשאית להחליט על תשלום שכר לחברי הוועד; החליטה כי יש לשלם שכר, תקבע את גובה השכר בכפוף להוראות לפי סעיף 34א.
27. על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית.
28. האסיפה הכללית רשאית להעביר, בכל עת, את הוועד או חבר בוועד מכהונתו; העבירה האסיפה הכללית את הוועד מכהונתו, לא ייכנסו הפיטורין לתוקפם אלא אם כן בחרה האסיפה הכללית ועד חדש.
29. עמותה הייבת לנהל פנקס חברי הוועד ולרשום בו שמו של כל אחד מהם, מענו, מספר זהותו, תאריך תחילת כהונתו ותאריך פקיעתה.
- סימן ג': ועדת ביקורת ורואה חשבון
30. אלה תפקידי ועדת הביקורת או הגוף המבקר:
- (1) לבדוק את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה למטרותיה;
 - (2) לבדוק את השגת יעדי העמותה ביעילות ובחיסכון;
 - (3) לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד;
 - (4) להציע לוועד דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה;
 - (5) לבדוק את עניניה הכספיים של העמותה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה לקידום מטרותיה;
 - (6) לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה;
 - (7) להביא לפני הוועד והאסיפה הכללית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף זה.
31. ועדת הביקורת או הגוף המבקר ייבחרו באסיפה הכללית הרגילה.
- 31א. על עמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג) יחולו הוראות אלה:
- (1) רואה חשבון ייבחר באסיפה כללית שנתית וישמש במשרתו עד האסיפה הכללית השנתית שלאחריה;
 - (2) הוועד רשאי, בכל עת שלפני האסיפה הכללית השנתית הראשונה, למנות את רואה החשבון הראשון של העמותה, שימש בתפקידו עד לאסיפה הכללית השנתית הראשונה; לא מינה הוועד רואה חשבון כאמור רשאית העמותה באסיפה הכללית הראשונה למנות את רואה החשבון הראשון;

שכר חברי הוועד
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

חובתו של חבר הוועד

העברה מכהונה של
הוועד או של חבר בו
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פנקס חברי הוועד

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

תפקידי
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

כינון

מינוי רואה חשבון
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(3) באסיפה הכללית הראשונה רשאית העמותה לאשר את מינוי רואה החשבון שמינה הועד או למנות במקומו רואה חשבון שהציע אחד מחברי העמותה, ובלבד שנשלחה לחברי העמותה ולרואה החשבון הודעה על ההצעה למנות רואה חשבון אחר במקומו שבעה ימים לפחות לפני יום האסיפה.

31ב. לא נתמנה רואה חשבון באסיפה כללית שנתית לעמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), רשאי הרשם, לפי בקשת אחד מחברי העמותה, למנות לה רואה חשבון לאותה שנה ולקבוע את השכר שתשלם לו בעד שירותיו.

מינוי רואה חשבון
בידי הרשם
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

31ג. (א) לא יתמנה אדם לרואה החשבון, כאמור בסעיף 31א(2), אלא אם כן חבר העמותה הודיע לעמותה לפני האסיפה הכללית השנתית על כוונתו להציע אותו אדם למשרת רואה חשבון.

הנוהל במינוי רואה
חשבון
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(ב) ההודעה לפי סעיף קטן (א) תימסר לא יאוחר מהמועד שנקבע בתקנון העמותה לזימון החברים לאסיפה הכללית.

(ג) העמותה תשלח העתק מההודעה שקיבלה לפי סעיף קטן (א) לחברי העמותה ולרואה החשבון העומד לסיים את תפקידו, שבעה ימים לפחות לפני מועד כינוס האסיפה הכללית.

(ד) הוראות סעיף זה לא יחולו על מינוי מחדש של רואה חשבון העומד לסיים את תפקידו.

31ד. נתפנתה משרתו של רואה חשבון, רשאי הועד למנות אחר במקומו, שיכהן עד לכינוס האסיפה הכללית הקרובה ורואי החשבון הנותרים רשאים להמשיך ולפעול כרואי החשבון של העמותה.

משרת רואה חשבון
שנתפנתה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

31ה. העמותה תקבע באסיפה הכללית את שכרו של רואה החשבון, אולם את שכרו של רואה חשבון שנתמנה לפני האסיפה הכללית השנתית הראשונה או שנתמנה על פי סעיפים 31א(2), 31ד או 37(ב) רשאי לקבוע הועד.

שכר רואה חשבון
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

סימן ד': סייגים לכהונה ותנאי העסקה

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

32. לא יכהן אדם בעת ובעונה אחת כחבר הועד וכחבר ועדת הבקורת או הגוף המבקר.

ייחוד הכהונה

33. (א) לא יכהן כחבר הועד או כחבר ועדת הבקורת –

פסולות לכהונה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(1) מי שאינו חבר העמותה;

(2) מי שנותן שירותים לעמותה בשכר שלא כחבר הועד או כחבר ועדת הבקורת, לפי הענין;

(3) קטין או מי שהוכרז פסול-דין או פושט רגל;

(4) מי שהורשע בפסק דין סופי בעבירה לפי סעיפים 290 עד 297 ו-414 עד 438 לחוק העונשין, תשל"ז-1977, או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלון;

(5) תאגיד, אולם יכול לכהן כחבר הועד נציג של תאגיד החבר בעמותה, גם אם הנציג עצמו אינו חבר בעמותה.

(ב) לא יכהן כגוף מבקר מי שנותן שירותים לעמותה בשכר שלא כגוף מבקר.

34. פעולה של חבר הוועד או של חבר ועדת הבקורת או של חבר הגוף המבקר, לא ייפגע תקפה בשל פגם שהיה בבחירתו של אותו חבר או במינויו.

תוקף פעולות

34א. שר המשפטים, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, יקבע הוראות לענין שכר או גמול שישולמו לחברי ועד או לחברי ועדת ביקורת, בעמותה, ולענין תנאי העסקתם, לרבות הגבלות לענין שכר, גמול, ותנאי העסקה כאמור; ורשאי שר המשפטים לקבוע, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, הוראות כאמור לענין המנהל הכללי של העמותה ומי שכפוף לו במישרין; הוראות לפי סעיף זה יכול שייקבעו לסוגי עמותות.

שכר חברי ועד וחברי ועדת ביקורת (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

34ב. שר המשפטים, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, רשאי לקבוע שיעור הוצאות מרבי שרשאית עמותה להוציא לניהולה, לרבות לשכר ולגמול, ביחס למחזור או לכספים שהוציאה לקידום מטרותיה; הוצאות כאמור יכול שייקבעו לסוגים של עמותות; בסעיף זה, "מחזור" – סכום התקבולים השנתי של עמותה מכל מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם טרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת העמותה – סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה.

הוצאות לניהול עמותה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

פרק ד' : חלוקה אסורה

(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

34ג. (א) עמותה אינה רשאית לבצע חלוקת רווחים לחבריה, במישרין או בעקיפין, לרבות למייסד העמותה, וכל חלוקת רווחים שבוצעה על ידה תיחשב לענין פרק זה כחלוקה אסורה.

חלוקה אסורה בעמותה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) ביצעה עמותה חלוקה אסורה, יהיה על חבר עמותה להשיב לעמותה את שקיבל, וזולת אם לא ידע ולא היה עליו לדעת כי החלוקה שבוצעה אסורה.

(ג) הוצאות סעיף זה לא יחולו על מתנה קטנת ערך וסבירה שניתנה לפי הנהוג בנסיבות הענין, וכן הן לא יחולו על טובת הנאה שקיבל חבר עמותה מהעמותה כאחד מציבור הזכאים ליהנות משירותי העמותה על פי מטרותיה.

34ד. בוצעה בעמותה חלוקה אסורה יראו כל מי שהיה חבר ועד במועד החלוקה כמי שהפר בכך את חובותיו כלפי העמותה, אלא אם כן הוכיח אחד מאלה:

אחריות חברי ועד לחלוקה אסורה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(1) שהתנגד לחלוקה האסורה ונקט את כל האמצעים הסבירים כדי למנועה;

(2) שבנסיבות הענין, לא ידע ולא היה עליו לדעת על החלוקה האסורה.

פרק ה' : ניהול חשבונות, הגשת מסמכים ועיון

35. (א) עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי ואשר יכללו לפחות את הפרטים המופיעים בתוספת השניה, לפי הענין.

פנקסי חשבונות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(ב) כל חבר של הוועד, של ועדת הבקורת או של הגוף המבקר וכן רואה חשבון שמונה לעמותה, רשאי לעיין בכל עת בפנקסי החשבונות של העמותה ובמסמכים המתייעים אל הרשום בהם ולקבל מכל חבר הוועד ומכל עובד העמותה כל מסמך שברשותם וכל מידע הדרושים, לדעתו, למילוי תפקידיו.

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

36. (א) הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון של הכנסות העמותה והוצאותיה (להלן – דו"ח כספי) בכל שנת מס, אשר יכלול פירוט מלא לפי הרשימה המופיעה בתוספת השניה; הדו"ח הכספי יוגש לוועדת הבקורת או לגוף המבקר לא פחות משבועיים לפני יום האסיפה הכללית או במועד מוקדם יותר שנקבע לכך בתקנון ויובא בפני האסיפה הכללית,

דו"ח כספי (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

לאישורה.

(ב) הוועד יצרף לדו"ח הכספי הודעה ובה פירוט מלא ומדוייק של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדו"ח הכספי, לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה לרבות פרטים בענין תנאי פרישה; והכל, בין שהתשלומים או ההתחייבויות לתשלומים כאמור ניתנו למקבלי השכר כאמור ובין שניתנו לאחר עבורם או בשל העסקתם;

לענין סעיף זה, "תשלומים" – סכומי כסף וכל דבר שהוא שווה כסף, הלוואות, ניירות ערך או זכויות אחרות וכן כל הטבה אחרת.

(ג) הדו"ח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה, ויתן ביטוי נאות לנתונים הכלולים בפנקסי החשבונות המנוהלים כאמור בסעיף 35(א).

(ד) הדו"ח הכספי המקורי או העתקו המאושר כדין יוגש לרשם לא יאוחר מיום 30 ביוני בשנה שלאחר תום תקופת הדו"ח, התום בידי שנים מחברי הוועד, ורשאי הרשם, להאריך את המועד להגשתם.

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

36.א (א) בסעיף זה –

"ישות מדינית זרה" – כל אחד מאלה:

(1) מדינה זרה, לרבות –

(א) איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות (בסעיף זה – איחוד מדינות זרות);

(ב) אורגן, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;

(ג) רשות מקומית או מהווית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בברית מדינות במדינה זרה (בסעיף זה – גוף זר);

(ד) איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;

(2) הרשות הפלסטינית, כמשמעותה בחוק להארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון – שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), התשכ"ח-1967;

(3) תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שגוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי שליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו; לענין זה, "אמצעי שליטה" – "החזקה" – כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;

"תרומה" – למעט הקלת מס, מלאה או חלקית, שניתנה מחוץ לישראל.

(ב) (1) עמותה שמחזורה עולה על 300,000 שקלים חדשים, תציין בדוח הכספי לפי סעיף 36, אם קיבלה או לא קיבלה בשנה שאליה מתייחס הדוח הכספי, תרומות מישויות מדיניות זרות ששוויין המצטבר עולה על סכום של 20,000 שקלים חדשים; בפסקה זו, "מחזור" – כהגדרתו בתוספת השניה;

(2) קיבלה העמותה תרומות כאמור בפסקה (1), יצוינו בדוח הכספי כל אלה, לגבי כל תרומה מישות מדינית זרה:

(א) זהות נותן התרומה;

(ב) סכום התרומה;

(ג) מטרת התרומה או ייעודה;

(ד) התנאים לתרומה, אם יש כאלה;

(3) על העמותה לעשות כל שביכולתה כדי לדעת אם התרומה הגיעה מישות מדינית זרה, וחובת הדיווח כאמור בסעיף זה תחול אם ידעה או היה עליה לדעת שהתרומה היא מישות מדינית זרה כאמור.

תרומה מישות מדינית זרה
(תיקון מס' 11)
תשס"ח-2008

(ג) העמותה תפרסם באתר האינטרנט שלה מידע כאמור בסעיף קטן (ב); הודיעה העמותה לרשם כי אין לה אתר אינטרנט, יפרסם הרשם את המידע כאמור באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

37. (א) דו"ח כספי של עמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), יוגש לאסיפה הכללית כשהוא מבוקר בידי רואה החשבון.

ביקורת של רואה חשבון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(ב) הרשם רשאי, לבקשת ועדת הבקורת, או עשירית מכלל חברי העמותה, ואף מיזמתו הוא, להורות כי הדו"ח הכספי של עמותה אשר אינה חייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), יוגש לאסיפה הכללית כשהוא מבוקר בידי רואה חשבון שימנה הוועד באישור הרשם.

(ג) רואה החשבון ישתתף בכל אסיפה כללית של העמותה, שיוגשו בה חשבונות שביקר או שמסר עליהם דין וחשבון, ולמסור כל הודעה או הסבר שנראה לו בנוגע לאותם החשבונות.

(ד) פעל הרשם על פי סעיף קטן (ב), רשאי הוא, אם ראה צורך בכך, להורות על דחיית האסיפה הכללית למועד שיקבע.

37א. (א) הוועד יכין אחת לשנה דין וחשבון אשר יכלול פירוט בענינים המנויים בתוספת השלישית (להלן – דוח מילולי).

דוח מילולי (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) הדוח המילולי של עמותה יוגש יחד עם הדוח הכספי שלה.

(ג) הוראות סעיפים 30, 36(א) סיפה ו-1(ד), 38 א ו-39, החלות לענין דוח כספי, יהולו, בשינויים המחויבים, לענין דוח מילולי.

38. (א) עמותה חייבת להגיש לרשם את המסמכים המקוריים הבאים או העתקיהם המאושרים כדין, התומים בידי שניים מחברי הוועד:

הגשת מסמכים לרשם (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(1) הודעה על שינוי מענה של העמותה, על בחירת חבר או מינוי חבר של הוועד, של ועדת הבקורת או של הגוף המבקר, או על פקיעת כהונתם ועל מינוי רואה חשבון;

(2) פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לשנות את תקנונה, שמה ומטרותיה לפי סעיף 11, או החלטת האסיפה הכללית או הוועד בדבר הרשאים להתום בשם העמותה;

(3) פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לאשר את הדו"ח הכספי אשר הובא בפניה - בצירוף הדו"ח הכספי והמלצת ועדת הבקורת או הגוף המבקר, ואם נתמנה רואה חשבון תצורף חוות דעתו על הדו"ח הכספי;

(4) הודעה על הגשת תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר הוועד בתוקף תפקידו כחבר הוועד; בהודעה יצויינו שמות הצדדים, בית המשפט שאליו הוגשה התובענה, העילה ומספר ההליך;

(5) פרוטוקול בדבר החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק לפי סעיף 43(א);

(6) הדו"ח הכספי כאמור בסעיף 36(ד);

(א6) הדוח המילולי כאמור בסעיף 37א;

(7) מסמכים אחרים ששר הפנים⁴ קבע בתקנות.

(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) (1) המסמכים המפורטים בפסקאות (1) עד (5) יוגשו תוך שבועיים מיום קבלת ההחלטה או מיום האירוע;

(2) החלטה כאמור בפסקה (5) תירשם בידי הרשם;

⁴ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

(3) דו"ח כספי ודוח מילולי יוגשו במועד הקבוע בסעיף 36(ד).	(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
38. (א) עמותה חייבת להמציא לרשם לפי דרישתו, ותוך תקופה שיקבע, כל מסמך או מידע נוסף שימצא לנכון לדרוש, להבהרת פרטים שצוינו או שהיה צריך לציין בדו"ח הכספי שהוגש לו לפי סעיף 38(א)(6).	הבהרת פרטים בדו"ח הכספי (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ב) הרשם רשאי לדרוש כי יוגש לו דו"ח כספי מתוקן שבו יצוינו הפרטים כאמור בסעיף קטן (א).	
39. (א) פנקס החברים ופנקס חברי הועד, הפרוטוקולים של האסיפות הכלליות והדו"חות הכספיים שהובאו לפני האסיפה הכללית, יהיו פתוחים בכל עת סבירה לעיון של כל חברי העמותה.	עיון ופרסום (תיקון מס' 8) תשס"ו-2006
(ב) המסמכים שהוגשו לרשם לפי סעיפים 2, 10 או 38 יהיו פתוחים במשרדו לעיון של כל דורש.	
(ג) צורפה לדוח הכספי שהוגש לרשם לפי סעיף 38(א)(6) הודעה כאמור בסעיף 36(ב), יפרסם הרשם באתר האינטרנט של משרד המשפטים פירוט של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם כאמור באותה הודעה, בלא פירוט שמותיהם של מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה.	

פרק ו': חקירת תפקוד העמותה

	(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
40. (א) הרשם רשאי, לבקשת רבע מכלל חברי העמותה או לבקשת ועדת הבקורת או הגוף המבקר, ואף מיזמתו הוא, למנות חוקר שיתקור את דרך ניהול העמותה, תפקודה בהתאם להוראות חוק זה, ופעולותיה הכספיות; החוקר ימסור לרשם דין וחשבון.	מינוי חוקר וסמכויותיו (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 6) תשס"ה-2005
(ג) לחוקר יהיו הסמכויות האמורות בסעיפים 9 עד 11 ו-27(ב) לחוק ועדות חקירה, תשכ"ט-1968, בשינויים המהוייבים.	
(ד) (בוטל).	(תיקון מס' 7) תשס"ה-2005
41. (א) הרשם רשאי להטיל את הוצאות החקירה, כולן או מקצתן, על העמותה, על חברי הועד או על מבקשי החקירה, ורשאי הוא לדרוש ממבקשי החקירה ערובה להוצאותיה.	הוצאות החקירה
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 7) תשס"ה-2005
(ג) בהוצאות החקירה שלא הוטלו כאמור בסעיף קטן (א) ישא אוצר המדינה.	

פרק ז': פירוק

42. פירוק של עמותה יהיה פירוק מרצון או פירוק לפי צו בית המשפט.	דרכי הפירוק
סימן א': פירוק מרצון	
43. (א) עמותה רשאית, באסיפה כללית, להחליט על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק או מפרקים; ההחלטה טעונה רוב של שני שלישים מן המצביעים באסיפה, שעליה ניתנה לכל חברי העמותה הודעה 21 ימים מראש תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק.	החלטה על פירוק ומינוי מפרק
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ג) תחילת הפירוק תהיה כעבור שבועיים מקבלת ההחלטה, זולת אם נקבע בה	

תאריך מאוחר יותר לענין זה.

<p>44. אסיפה כללית כאמור בסעיף 43 לא תכנס אלא לאחר שהוגש לרשם תצהיר של רוב חברי הועד שהם בדקו את מצב עסקי העמותה ונוכחו שתוכל לפרוע חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק.</p>	<p>הצהרת כושר פרעון</p>
<p>45. על המפרק – (1) לכנס את נכסי העמותה ולגבות את החובות המגיעים לה מחברים ומאחרים; (2) לממש את נכסי העמותה במידה הדרושה לפרעון חובותיה; (3) לפרוע את חובות העמותה, לרבות הוצאות הפירוק; (4) לעשות ביתרת הנכסים בהתאם לסעיף 58.</p>	<p>תפקידי המפרק</p>
<p>46. (א) תוך שבועיים לאחר תחילת מינויו יפרסם המפרק הודעה על פירוק העמותה ויזמין בה את נושי העמותה להגיש לו תביעותיהם תוך מועד סביר שקבע בהודעה. (ב) ההודעה תפורסם ברשומות; היא תפורסם גם בשני עתונים יומיים המופיעים בעברית, אולם אם רוב חברי העמותה דוברי ערבית - היא תפורסם בעתון יומי המופיע בערבית.</p>	<p>הודעה לנושים</p>
<p>47. (א) השלים המפרק את פעולות הפירוק, יכנס אסיפה כללית מסיימת ויביא לאישורה דין וחשבון על הפירוק, מאושר בידי ועדת הבקורת או בידי הגוף המבקר; הוראות סעיף 37 יחולו, בשינויים המחוייבים, גם על דין וחשבון זה. (ב) אישרה האסיפה הכללית המסיימת את הדין וחשבון, יגיש המפרק לרשם, תוך שבועיים אחרי האסיפה, העתק ממנו ומפרוטוקול האסיפה.</p>	<p>סיום הפירוק</p>
<p>48. פירוק מרצון לא יגרע מסמכות בית המשפט לתת צו פירוק לפי סעיף 49; ניתן צו כזה, ייחשב הפירוק לפי הצו כאילו התחיל ביום תחילת הפירוק מרצון.</p>	<p>שמירת סמכות</p>
<p>48א. נוסף על הוראות כל דין, מקום שעמותה מתפרקת מרצון, רשאי בית המשפט בכל שלב להורות, לבקשת הרשם, כי הפירוק יהיה לפי צו בית המשפט, אם מצא כי קיים אינטרס ציבורי בפיקוח בית המשפט על הליכי הפירוק של העמותה.</p>	<p>העברת פירוק מרצון לפירוק לפי צו בית המשפט (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007</p>

סימן ב': פירוק לפי צו בית המשפט

<p>49. בית המשפט המחוזי רשאי לצוות על פירוק של עמותה בכל אחת מאלה: (1) פעולות העמותה מתנהלות בניגוד לחוק, למטרותיה או לתקנונה; (2) העמותה או מטרותיה מכוונות לשלילת קיומה של מדינת ישראל או אופיה הדמוקרטי; (3) חוקר שנתמנה לפי סעיף 40 המליץ על פירוק העמותה; (4) העמותה אינה יכולה לפרוע חובותיה; (5) בית המשפט מצא שמן היושר ומן הצדק לפרק את העמותה.</p>	<p>עילות הפירוק</p>
---	---------------------

50. (א) בקשה לפירוק עמותה תוגש בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי הרשם; בקשה כאמור בסעיף 49(4) יכול גם שתוגש בידי נושה שהעמותה חייבת לו חוב של יותר מ-5,000 שקלים חדשים.
- (ב) לא תוגש בקשת פירוק כאמור בסעיף 49(1), (2) או (5) אלא לאחר שהתרה הרשם בעמותה בכתב לתקן את המעוות והעמותה לא עשתה זאת תוך זמן סביר לאחר קבלת ההתראה.
51. היה לרשם יסוד לחשוש שמתקיימת בעמותה אחת מעילות הפירוק האמורות בסעיף 49(1), (2), (4) או (5) רשאי הוא לדרוש מכל חבר של העמותה או של מוסד ממוסדותיה וכן מכל עובד שלה למסור, תוך תקופה שיקבע כל מסמך שברשותו וכל מידע העשויים, לדעת הרשם, לסייע לבירור החשש.
52. היועץ המשפטי לממשלה, הרשם, העמותה וכל מי שהיה צד להליכים בבית המשפט המחוזי ונפגע על ידי צו פירוק או על ידי סירוב לתיתו, רשאים לערער לבית המשפט העליון; נפגע אדם שלא היה צד להליכים אלה, רשאי הוא לערער אם קיבל רשות לכך מנשיא בית המשפט המחוזי.
53. תחילת הפירוק לפי צו בית המשפט תהיה ביום מתן הצו, זולת אם נקבע בו יום אחר לענין זה.
54. על פירוק עמותה לפי צו בית המשפט יחולו, בשינויים המחויבים, הוראות סעיפים 258, 263, 264, 267, 270, 276, 281, 285, 300 עד 305, 307, 312, 313, 315 עד 317, 336, 352 עד 356 ו-373 עד 378 לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983 (להלן – פקודת החברות), והתקנות שהותקנו על פיהם.
- סימן ג': הוראות משותפות
55. מתחילת הפירוק, ואם קבע לכך בית המשפט בצו הפירוק יום הקודם למתן הצו - מיום מתן הצו, לא תמשיך עוד העמותה בכל פעולה זולת פעולות הדרושות לביצוע הפירוק, וכל סמכות לפעול בשם העמותה תהיה בידי המפרק בלבד.
56. בית המשפט רשאי, לפי בקשה של המפרק, של חבר העמותה או של נושה, לתת למפרק הוראות בכל הנוגע לפירוק.
- 56א. (א) העתק מכל בקשה שהוגשה במסגרת הליך לפירוק מרצון או לפירוק לפי צו בית המשפט, של עמותה, ומכל החלטה שניתנה במסגרת הליך כאמור, יימסרו לרשם.
- (ב) בית המשפט יחליט בבקשה שהוגשה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר שנתן לרשם הזדמנות להביע את עמדתו.
- (ג) הרשם רשאי לפנות לבית המשפט בבקשה שיחליט בכל שאלה הנובעת מן הפירוק.
57. כל חבר של העמותה או של מוסד ממוסדותיה, כל העובד בה וכל מי שהיה חבר העמותה או מוסד ממוסדותיה או עבד בה, חייב, לפי דרישת המפרק, למסור לו כל מסמך שברשותו וכל מידע הנוגע לעסקי העמותה או לעניניה.

בקשה לצו פירוק
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

בירור מוקדם
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

ערעור

תחילת הפירוק

תחולת הוראות
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פעולות וייצוג

הוראות בית המשפט

מעמד הרשם בהליכי
פירוק
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

חובת מתן מידע

58. (א) פורקה עמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשארו נכסים, ינהגו בהם לפי הוראות התקנון, ובלבד שאם העמותה פורקה לפי צו בית המשפט, שוכנע בית המשפט שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי העמותה יהולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה או למייסדיה, או שיועברו נכסים, לאחר הפירוק, במישרין או בעקיפין, למטרות שאינן קרובות למטרות העמותה ערב מועד הפירוק; פורקה העמותה מרצון – אם שוכנע כאמור הרשם; באין הוראות כאלה או באין אפשרות מעשית לנהוג לפיהן, יוקדשו אותם נכסים לפי הוראות בית המשפט למטרה שקבע בית המשפט כקרובה למטרות העמותה.

נכסי עמותה שפורקה
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

(ב) הוראות סעיף זה לא יהולו לגבי נכס, שנקבע במועד העברתו לעמותה, בהסכם או בתקנון העמותה, כי הוא יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לעמותה (בסעיף קטן זה – המעביר) או לאדם אחר שקבע המעביר.

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

59. (א) עמותה שהתקיים בה אחד מאלה יראו אותה כעמותה שחדלה לפעול:

מחיקה, החיאה
וביטול פירוק
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(1) לא שילמה אגרה שחובה עליה לשלם לפי חוק זה, תוך תשעים ימים מהיום האחרון שנקבע לתשלום;

(2) לא הגישה לרשם את הדו"ח הכספי תוך תשעים ימים מהיום האחרון שנקבע לכך בסעיף 36;

(3) לא מילאה אחר פסק דין או החלטה של בית משפט בענין חוק זה, בתקופה שנקבעה לכך, או תוך תשעים ימים מיום מתן ההחלטה או פסק הדין, לפי המאוחר מביניהם.

(ב) הרשם רשאי למהוק עמותה שחדלה לפעול, לפי הוראות סעיף 368 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו, בשינויים המחוייבים.

(ג) על ביטול מחיקת עמותה יהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיף 369 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו.

(ד) על ביטול פירוקה של עמותה יהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיף 367 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו.

פרק ח': אגודות קיימות

60. (א) אגודה שנוסדה לפי החוק העותומאני על האגודות מיום 29 לחודש רג'ב 1327 (1909) (להלן - החוק העותומאני), ונמסרה לפני תחילת חוק זה הודעה על ייסודה בהתאם לחוק העותומאני (להלן - אגודה קיימת), רשאית להגיש לרשם בקשה להירשם כעמותה; על בקשה לפי סעיף זה יהולו הוראות סעיף 2(א).

בקשת רישום
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(ב) הרשם יקבל בקשה לרישום עמותה אם הוכחה, להנחת דעתו, סמכותם של התומים על הבקשה לפעול בשם האגודה לרישומה כעמותה.

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

61. (א) הוגשה בקשה כאמור בסעיף 60, ירשום הרשם את האגודה הקיימת בפנקס העמותות כעמותה זולת אם ראה את עצמו מנוע מלעשות כן לפי סעיפים 1, 3, 4(א) או 4(ב), והוראות סעיפים 4(ג) ו-7 יהולו בשינויים המחוייבים, לענין הרישום.

רישום אגודה עמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 7)
תשס"ה-2005

(ב) מיום הרישום כמצוין בתעודת הרישום תהיה האגודה הקיימת לעמותה ויהולו עליה הוראות חוק זה.

(ג) נרשמה אגודה קיימת כעמותה לפני תחילתו של חוק העמותות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996, לא ייפגע תוקפו של הרישום רק עקב הגשת הבקשה לרישומה של העמותה לאחר התקופה שנקבעה לכך בסעיף 60(א) כנוסחה לפני תחילת החוק האמור.

62. אגודה קיימת שלא ביקשה להירשם כעמותה, רשאי הרשם למחוק אותה; על הליך המחיקה ועל החיאת האגודה לאחר מחיקתה יהולו הוראות סעיפים 368 ו-369 לפקודת החברות, בשינויים המחויבים.

אגודה שלא ביקשה להירשם (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

פרק ט': שונות

63. שר המשפטים ימנה לרשם העמותות עובד המדינה הכשיר להיות שופט של בית משפט שלום, ורשאי השר למנות מבין עובדי המדינה כאמור סגן או סגנים לרשם ולאצול להם מסמכויות הרשם.

רשם העמותות

64. (א) חבר בעמותה, עובד בה או אדם שנמנה עם גוף מבקר, העושה אחד מאלה, דינו - מאסר שלוש שנים:

עבירות מרמה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

- (1) משיב תשובה כוזבת על שאלה שנשאל או מוסר מידע כוזב כשנדרש על פי חוק זה לעשות כן;
- (2) במטרה לרמות ממשיך לפעול בשם העמותה כשהיא נמצאת בפירוק, בניגוד להוראות סעיף 55.

64א. (א) עמותה שהפרה אחת מחובות אלה, דינה ודין כל אדם שהיה אחראי להפרת החובה - קנס כקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, תשל"ז-1977:

עבירות של אחריות קפידה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

- (1) ניהול פנקס חברים כקבוע בסעיף 18, פנקס חברי ועד כקבוע בסעיף 29 ופנקסי השבונות כקבוע בסעיף 35;
 - (2) קיום אסיפה כללית כאמור בסעיף 20(א);
 - (3) רישום פרוטוקול כקבוע בסעיף 23;
 - (4) מתן אפשרות לחבר הועד, ועדת הבקורת או הגוף המבקר לעיין בפנקסים ובמסמכים האמורים בסעיף 35(ב);
 - (5) הגשת המסמכים האמורים בסעיף 38 לרשם;
 - (6) מתן אפשרות לחבר עמותה לעיין בפנקסים ובמסמכים האמורים בסעיף 39;
 - (7) הימנעות מפעולה בשם העמותה כשהיא נמצאת בפירוק, בניגוד להוראות סעיף 55.
- (ב) עבירה לפי סעיף זה אינה טעונה הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות.

65. שר הפנים⁵ רשאי, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, לקבוע בתקנות שהוראה מהוראות חוק זה לא תחול על סוגי עמותות, או שתחול עליהם בשינויים, הכל כמפורט בתקנות.

פסור מתחולה

66. (א) שר הפנים⁴ ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו, לרבות בדבר -

ביצוע ותקנות

- (1) אגרות שיש לשלם בעד פעולות הרשם ואגרה שנתית; על גביית אגרות לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גביה);
- (2) רישום משכונות של עמותות;
- (3) רישום אגודות קיימות כעמותות לפי סעיף 60.

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 9) תשס"ז-2007

(1א) שר המשפטים רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן הגשת מסמכים ודוחות

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 11) תשס"ח-2008

⁵ סמכויות שר הפנים הועברו לישר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

לפי חוק זה וצורתם; תקנות לעניין דיווח לפי סעיף 37 א טעונות אישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת.

(ב) שר המשפטים רשאי להתקין תקנות סדרי דין להליכים בבית המשפט לפי חוק זה.

67. הוראות חוק זה לא יחולו על –

(1) בוטל

(2) אגודות שהן ארגונים של עובדים או של מעבידים קיימים או שנוסדו לפני עבר שלוש שנים מיום תחילת חוק זה.

אי-תחולה
(תיקון מס' 2)
תשנ"ב-1992

68. החוק העותמאני לא יחול אלא על אגודה קיימת כל עוד לא נרשמה כעמותה או לא נמחקה לפי סעיף 62, ועל אגודות שהוק זה אינו חל עליהן לפי סעיף 67.

תחולת החוק

69. סעיף 35 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979 – בטל.

תיקון חוק הנאמנות

70. תחילתו של חוק זה ביום כ"ו באדר ב' תשמ"א (1 באפריל 1981).

תחילה

71. חוק זה יפורסם ברשומות תוך 30 ימים מיום קבלתו בכנסת.

פרסום

תוספת ראשונה
(סעיף 10)

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

תקנון מצוי של עמותה

סימן א': חברות

1. (א) מייסדי העמותה הנם חברים בה מיום רישום העמותה בפנקס העמותות.
(ב) אדם החפץ להיות חבר העמותה יגיש לועד בקשה בלשון זו:
- "אני (שם, מען ומספר זהות) מבקש להיות חבר בעמותה (שם העמותה). מטרת העמותה ותקנונה ידועים לי. אם אתקבל כחבר בה, אני מתחייב לקיים את הוראות התקנון ואת החלטות האסיפה הכללית של העמותה."
- (ג) ההחלטה בדבר קבלת המבקש כחבר העמותה או אי קבלתו נתונה בידי הועד; סירב הועד לקבל את המבקש, רשאי הוא לערור על הסירוב לפני האסיפה הכללית הקרובה.
2. (א) חבר העמותה זכאי להשתתף ולהצביע בכל אסיפה כללית ויהיה לו קול אחד בכל הצבעה; הוא זכאי לבחור ולהיבחר לועד או לועדת הבקורת.
(ב) חבר העמותה זכאי להשתתף בפעולות העמותה וליהנות משירותיה.
(ג) הועד, באישור האסיפה הכללית, רשאי לקבוע דמי חבר שתשלומם יהיה חובה על החברים.
- (ד) פקיעת החברות בעמותה אינה פוטרת מסילוק התשלומים שהגיעו לעמותה מן החבר ערב פקיעת חברותו בעד התקופה שעד לפקיעת חברותו.
3. (א) החברות בעמותה פוקעת –
- (1) במות החבר, ובחבר שהוא תאגיד - בגמר פירוקו;
(2) בפרישתו מן העמותה; הודעת פרישה בכתב תינתן לועד שלושים יום מראש;
(3) בהוצאתו מן העמותה.
- (ב) האסיפה הכללית רשאית, לפי הצעת הועד, להחליט על הוצאת חבר מן העמותה מאחד הטעמים הבאים:
- (1) החבר לא שילם לעמותה את המגיע לה ממנו;
(2) החבר לא קיים את הוראות התקנון או החלטה של האסיפה הכללית;
(3) החבר פועל בניגוד למטרות העמותה;
(4) החבר הורשע בשל עבירה שיש עמה קלון.
- (ג) לא יציע הועד לאסיפה כללית להוציא חבר מן העמותה אלא לאחר שנתן לו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו לפניו, ולא יציע מהטעמים האמורים בתקנת משנה (ב), (1), (2) או (3) אלא לאחר שהתרה בחבר ונתן לו זמן סביר לתיקון המעוות.
4. הזמנה, דרישה, התראה והודעה אחרת של העמותה לחבר יינתנו לו בכתב שיימסר לו ביד או יישלח בדואר רגיל אל מענו הרשום בפנקס החברים; לפי בקשת החבר בכתב תשנה העמותה את מענו הרשום בפנקס החברים.

קבלת חברים

זכויות וחובות של חבר

פקיעת חברות

מתן הודעות לחבר

סימן ב': האסיפה הכללית

5.	יומה, שעתה ומיקומה של אסיפה כללית ייקבעו בידי הועד.	זמן ומקום
6.	אסיפה כללית תכונס על ידי הודעה שתינתן לכל חבר לפחות עשרה ימים מראש ותציין יום, שעה, מקום וסדר יום לאסיפה.	הזמנה
7.	אסיפה כללית רגילה תשמע דינים והשבונות על פעולות הועד ועל פעולות ועדת הבקורת, תדון בהם ובדין והשבון הכספי שהגיש לה הועד, תחליט על אישורם, ותבחר בועד ובוועדת הבקורת.	תפקידים של אסיפה כללית רגילה
8.	(א) אסיפה כללית לא תיפתח אם לא נכחו לפחות רבע ממספר חברי העמותה; היה מנין זה נוכח בפתיחת האסיפה, רשאית היא להמשיך בדיוניה ולקבל החלטות אף אם פחת מספר הנוכחים.	מנין
	(ב) לא נתכנס המנין האמור תוך שעה מהזמן הנקוב בהזמנה, יראו את האסיפה כנדהית, ללא צורך בהזמנה נוספת, בשבוע ימים לאותה שעה ולאותו מקום, ובאסיפה נדחית זו יהיו הנוכחים רשאים לדון ולהחליט, יהיה מספרם אשר יהיה.	
9.	אסיפה כללית תבחר, מבין חברי העמותה, יושב ראש ומזכיר לאסיפה.	יושב ראש ומזכיר
10.	החלטות האסיפה הכללית יתקבלו ברוב קולות של המצביעים, זולת אם החוק או תקנון זה דרשו רוב אחר לקבלתן; היו הקולות שקולים, רשאי יושב ראש האסיפה להכריע.	החלטות
11.	מזכיר האסיפה הכללית ינהל את פרוטוקול האסיפה.	פרוטוקול

סימן ג': הועד

12.	מספר חברי הועד ייקבע בהחלטת האסיפה הכללית ולא יהיה פחות משנים.	מספר החברים
13.	(א) הועד יכהן מהיבחרו באסיפה כללית ועד שאסיפה כללית אחרת תבחר ועד חדש; חבר הועד היוצא יכול להיבחר לועד החדש.	תקופת הכהונה
	(ב) חבר הועד רשאי להתפטר בכל עת מכהונתו על ידי הודעה בכתב לועד; חבר הועד יחדל לכהן אם הוכרו פסול דין או פושט רגל.	
14.	(א) נתפנה מקומו של חבר הועד, רשאים הנותרים או הנותר למנות חבר אחר של העמותה לכהן כחבר הועד עד לאסיפה הכללית הקרובה; עד למינוי כזה רשאים הנותרים או הנותר להמשיך לפעול כועד.	השלמת הועד
	(ב) חבר הועד שנבצר ממנו למלא תפקידיו, רשאים הנותרים או הנותר למנות חבר העמותה למלא מקומו עד שישוב למלא תפקידיו.	
15.	הועד רשאי להסדיר בעצמו את מועד ישיבותיו, ההזמנה להן, המנין הדרוש בהן ודרך ניהולן.	ישיבות הועד
16.	החלטות הועד יתקבלו ברוב קולות המצביעים; היו הקולות שקולים, לא נתקבלה ההצעה; החלטת כל חברי הועד פה אחד יכול שתתקבל גם שלא בישיבת הועד.	החלטות
17.	הועד ינהל פרוטוקול מישיבותיו והחלטותיו.	פרוטוקול
18.	הועד רשאי להסמיך שניים או יותר מבין חבריו להתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה, ולבצע בשמה פעולות שהן בתחום סמכותו.	זכות הייצוג

סימן ד': ועדת הבקורת

19.	הוראות תקנות 12 עד 17 יחולו, בשינויים המתווייכים, גם על ועדת הבקורת.	תחולת הוראות
-----	--	--------------

סימן ה': סניפים

20. העמותה רשאית, בהחלטת האסיפה הכללית, להקים סניפים ולקבוע את ארגונם ואת סדרי ניהול עניניהם. הקמת סניפים

סימן ו': נכסים לאחר פירוק

21. פורקה העמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשארו נכסים, יועברו נכסים אלה לעמותה אחרת בעלת מטרות דומות. העברת נכסים עודפים

תוספת שניה

(תיקון מס' 3
תשנ"ו-1996)

(סעיף 35א)

בתוספת זו –

"מהזור" - סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שתלפה;
 "שנה" - תקופה של 12 חודשים מהודש ינואר ועד סוף הודש דצמבר;
 "תקבולים" - לרבות תרומות, הקצבות, מסים עקיפים, סכומים מיועדים, הן בכסף והן בשווה ערך כסף, למעט תמורה ממכירת רכוש קבוע;
 "קרוב" - אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה.

א. עמותה שמתזורה עולה על 750,000 שקלים חדשים, הייבת לנהל מערכת השבונות על פי שיטת החשבונאות הכפולה באחת השיטות הנהוגות, לרבות:

(1) ספר קופה;

(2) שוברי קבלה, תקבולים בשל מכירת נכסים או בשל מתן שירותים יירשמו בפנקס שוברי קבלות נפרד; תקבולים בשל תרומות יירשמו בפנקס שוברי קבלות נפרד; על כל קבלה בפנקס של שובר קבלות לתרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה"; ניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים "למוסד אישור מס הכנסה לענין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה";

(3) חשבון הכנסות אשר בו יירשמו בנפרד, הכנסות בשל:

(א) הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים;
 (ב) תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שיתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה כמשמעותן בסעיף 36א (בתוספת זו – תרומות מישות מדינית זרה);

(תיקון מס' 11
תשס"ח-2008)

(1ב) תרומות מישות מדינית זרה;

(תיקון מס' 11
תשס"ח-2008)

(ג) הכנסות מריבית והפרשי הצמדה;

(ד) הכנסות מהשכרת נכסים;

(ה) תקבולים מדמי חבר;

(ו) הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;

(ז) תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים;

(ח) הכנסות אחרות;

(4) ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו;

- (5) חשבון הוצאות אשר בו יירשמו בנפרד, הוצאות בשל:
- (א) תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר;
 - (ב) שכר עבודה והוצאות נלוות;
 - (ג) הוצאות הנהלה והוצאות כלליות;
 - (ד) הוצאות ריבית והפרשי הצמדה;
 - (ה) סכומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
 - (ו) רכישות הוניות;
 - (ז) עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד;
 - (ח) הוצאות אחרות.

ב. עמותה שמחזורה אינו עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל, לכל שנת מס, מערכת חשבונית שתכלול לפחות –

- (1) ספר תקבולים ותשלומים, שבו יירשמו בטורים נפרדים:
- (א) בצד התקבולים –

- (1) הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים;
- (2) תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה;
- (א2) תרומות מישות מדינית זרה;
- (3) הכנסות מריבית והפרשי הצמדה;
- (4) הכנסות מהשכרת נכסים;
- (5) תקבולים מדמי חבר;
- (6) הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
- (7) תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים;
- (8) הכנסות אחרות;

(תיקון מס' 11 תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 11 תשס"ח-2008)

- (ב) ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו;
- (ג) בצד התשלומים –

- (1) תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר;
- (2) שכר עבודה והוצאות נלוות;
- (3) הוצאות הנהלה והוצאות כלליות;
- (4) הוצאות ריבית והפרשי הצמדה;
- (5) תשלומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
- (6) רכישות הוניות;
- (7) עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד;
- (8) הוצאות אחרות.

(2) תיק תיעוד חוץ.

ג. על אף האמור בתוספת זו, רשאית עמותה שלא לרשום בדו"ח הכספי שמו של תורם, למעט לגבי תרומות מישות מדינית זרה, אם צוינו בשובר הקבלה, במקום המיועד לרישום שם התורם, המלים "תרומה בעילום שם", והתקיים אחד מאלה:

(תיקון מס' 11)
תשס"ח-2008

- (1) סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר;
- (2) הרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם בדו"ח הכספי, לפי הליכים ונהלים שקבע השר.

תוספת שלישית

(סעיף 37א)

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

פרטים שיש לכלול בדוח מילולי

בתוספת זו –

- "גורם מוסמך" – משרד ממשלתי, רשות מקומית או רשות אחרת המוסמכת על פי דין;
- "מחזור" – כהגדרתו בתוספת השנייה;
- "נושאי משרה" – חברי ועד, חברי ועדת ביקורת או הגוף המבקר, לפי הענין, המנהל הכללי של העמותה וכל מי שכפוף במישרין למנהל הכללי;
- "קרוב" – בן זוג, אח או אחות, הורה, הורי הורה, צאצא או צאצא של בן הזוג או בן זוג של כל אחד מאלה.
- (1) הפעולות העיקריות שביצעה העמותה לצורך קידום מטרותיה במהלך השנה שלגביה מוגש הדוח הכספי (בתוספת זו – שנת הדוח), לרבות התייחסות לנתונים המופיעים בדוח הכספי הנוגעים לפעולות אלה;
- (2) תיאור המבנה הארגוני של העמותה בסוף שנת הדוח, לרבות שמות נושאי המשרה בה;
- (3) תאגידיים שמרבית חברי העמותה או קרוביהם הם חברים, בעלי מניות או שותפים בהם, לפי הענין, תאגידיים שנושא משרה בעמותה הוא נושא משרה בהם או מכהן בהם בתפקיד מקביל לנושא משרה, וכן כל תאגיד אחר שיש לו זיקה לעמותה;
- (4) היקף מתן השירותים שניתן לעמותה על ידי נותני השירותים המהווים חלק מרכזי בפעילותה, בלא ציון שמם;
- (5) השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדוח;
- (6) עלויות גיוס תרומות;
- (7) כספים ונכסים אחרים שהעבירה העמותה שלא במסגרת מימוש מטרותיה בלא תמורה במהלך שנת הדוח, לרבות פרטים לגבי הגורם הנעבר ומהות הקשרים שבינו לבין העמותה, ולמעט כספים או נכסים קטני ערך;
- (8) פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה בשנת הדוח, לרבות תיאור הנכס נושא העסקה, הצדדים לעסקה, הקשר שלהם לעמותה, לחברי העמותה או לנושאי משרה בה והמחיר ששולם במסגרת העסקה;
- (9) פירוט עסקאות של העמותה עם צדדים קשורים בשנת הדוח; לענין זה, "צדדים קשורים", כל אחד מאלה –
 - (א) חברי העמותה;
 - (ב) עובדי העמותה;
 - (ג) תורמים שתורמו בשנה כלשהי לעמותה סכום העולה על 25% מהמחזור שלה

באותה שנה ;

- (ד) בני זוגם וקרוביהם של מי מהמפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) ;
- (ה) תאגידים שאחד מאלה המפורטים בפסקאות משנה(א) עד (ד) מחזיק ב-25% לפחות של המניות בהם או של כוח ההצבעה בהם, או שאחד מאלה משמש נושא משרה בהם או מכהן בהם בתפקיד מקביל לנושא משרה ;
- (10) דרישה של גורם מוסמך, היצוני לעמותה, לתקן ליקויים שהתגלו בה, לרבות הקטנת גירעון, ודיווח על ביצוע דרישה כאמור ;
- (11) אירועים חריגים שאירעו בעמותה בשנת הדוח, לרבות התפטרות מוסד ממוסדותיה, התפטרות מנהלה הכללי, שינוי משמעותי בקהל היעד שלה או שינוי משמעותי באזורי הפעילות שלה ;
- (12) תיאור הפריסה הגאוגרפית של פעילויות העמותה ;
- (13) כל ענין מהותי אחר שאירע בשנת הדוח ;
- (14) כל עדכון שחל בפרטים המנויים בפסקאות (1) עד (13) בתקופה שמסוף שנת הדוח ועד למועד הגשת הדוח המילולי לאסיפה הכללית.

יוסף בורג
שר הפנים

מנחם בגין
ראש הממשלה

יצחק נבון
נשיא המדינה

חוק החברות, התשנ"ט-1999

פרק ראשון א': חברה לתועלת הציבור¹[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345א. (א) חברה לתועלת הציבור היא חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים או חלוקה אחרת לבעלי מניותיה (בפרק זה - חלוקת רווחים).

החברה לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) בפרק זה, "מטרות ציבוריות" - מטרה כמפורט בתוספת; השר, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, רשאי לשנות את התוספת.

345ב. (א) המבקש לרשום חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים, יצהיר בפני הרשם כי הוא מבקש לרשום חברה לתועלת הציבור; לבקשה יצורפו, בשני עותקים, המסמכים האלה:

רישום החברה לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(1) מסמכים לפי סעיף 8, לרבות תקנון שבו נקבע כי החברה היא חברה לתועלת הציבור לפי דרישות פרק זה;

(2) הצהרה של חברי ועדת הביקורת הראשונים על נכוונתם לכהן כחברי ועדת ביקורת, בהתאם לנוסח לגבי הצהרת דירקטורים ראשונים, בשינויים המחויבים;

(3) שמו של היזם ומענו;

(4) פירוט הנכסים שיוקנו לחברה שמתבקש רישומה והגורמים שמהם הועברו;

(5) הצהרת בעלי המניות, הדירקטורים הראשונים וחברי ועדת הביקורת הראשונים כי ידוע להם שמתבקש רישומה של חברה לתועלת הציבור.

(ב) ראה הרשם כי מתבקש רישומה של חברה לתועלת הציבור, או שינוי תקנון לפי סעיף קטן (ג), לא ירשום את החברה או את שינוי התקנון אלא אם כן אישר רשם ההקדשות כי לאחר רישומה או לאחר שינוי התקנון יתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 345א(א) ותקנונה תואם את הוראות פרק זה, וזאת לאחר שניתן כל המידע שהתבקש לענין זה; רשם ההקדשות ייתן את תשובתו בתוך 45 ימים מיום שהתקבלו כל המסמכים והמידע שנדרשו לענין זה.

(ג) קיבלה חברה החלטה על שינוי תקנונה שכתוצאה ממנה יתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 345א(א), תודיע על כך לרשם בתצהיר בחתימת מרבית הדירקטורים והמנהל הכללי שלה, ולא יהיה תוקף להחלטה כאמור

1. ראו הוראות תחילה לפרק ראשון א' (סעיפים 345א - 345ב) בסעיף 11 לחוק החברות (תיקון מס' 6, התשס"ז-2007 (ב"דינים", כרך 13, עמ' 75600א).

אלא לאחר רישום השינוי בידי הרשם; לבקשת החברה לרישום שינוי התקנון יצורפו המסמכים האמורים בסעיף קטן (א), בשינויים המחויבים.

(ד) לאחר רישום חברה לתועלת הציבור או לאחר רישום שינוי תקנון, תימסר לחברה תעודת התאגדות או תעודת התאגדות מתוקנת, לפי הענין, שבה יצוין כי היא חברה לתועלת הציבור וכי התקבל על כך אישור רשם ההקדשות.

(ה) רשם הרשם חברה לתועלת הציבור או רשם שינוי תקנון של חברה כאמור, יעביר לרשם ההקדשות עותק מתעודת ההתאגדות או מתעודת ההתאגדות המתוקנת של החברה ומתקנונה וכן עותק מהמסמכים שנמסרו לפי סעיף קטן (א) או (ג), לפי הענין, לצורך רישומה בפנקס כאמור בסעיף 345ג.

(ו) צוין בתעודת ההתאגדות של החברה כי היא חברה לתועלת הציבור וכי התקבל לגבי רישומה אישור רשם ההקדשות, יראו אותה כחברה הרשומה בפנקס כאמור בסעיף 345ג.

(ז) לא הצהירה החברה בפני הרשם כאמור בסעיף זה, אין בכך כדי לגרוע מהיותה חברה לתועלת הציבור והיא חייבת להגיש בקשה לרשם ההקדשות לרישום בפנקס כאמור בסעיף 345ג בצירוף עותק מתעודת ההתאגדות ומרשימת בעלי המניות והדירקטורים בחברה וכן מהמסמכים האמורים בסעיף קטן (א); עם קבלת הודעה מרשם ההקדשות כאמור בסעיף 345ג(ג), על רישומה של חברה כאמור בפנקס, יתקן הרשם את תעודת ההתאגדות של חברה כאמור בסעיף קטן (ד), בשינויים המחויבים.

(ח) השר רשאי לקבוע טפסים להגשת בקשה לפי סעיף זה וכן מסמכים נוספים שיצורפו לבקשה.

345ג. (א) רשם ההקדשות ינהל פנקס של חברות לתועלת הציבור (בפרק זה - הפנקס).

(ב) הפנקס יהיה פתוח לעיון הציבור וכל אדם רשאי לעיין בו.

(ג) קיבל רשם ההקדשות מהרשם את תעודת ההתאגדות של חברה לתועלת הציבור ומסמכים שנמסרו לו לגביה, לפי סעיף 345ב(ה), ירשום אותה בפנקס; קיבל רשם ההקדשות בקשה מאת חברה לתועלת הציבור לרישום בפנקס, ירשום אותה בפנקס וימסור הודעה על הרישום לחברה ולרשם, אם אישר כי תקנונה תואם את הוראות פרק זה, וזאת לאחר שניתן כל המידע שהתבקש לענין זה.

(ד) (1) בלי לגרוע מחובת חברה לתועלת הציבור להגיש בקשה לרישומה לפי הוראות סעיף 345ב, נודע לרשם ההקדשות בדרך אחרת על קיומה של חברה הפועלת למען מטרות ציבוריות בלבד ואוסרת על חלוקת רווחים, ירשום אותה בפנקס.

פנקס חברות
לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(2) רישום כאמור בפסקה (1) ייעשה לאחר שרשם ההקדשות ישלח, בדואר רשום, הודעה לחברה על כוונתו לרשום אותה בפנקס; לא הגיבה החברה להודעה בתוך 45 ימים מיום משלוח ההודעה, ירשום אותה רשם ההקדשות בפנקס וימסור על כך הודעה לחברה ולרשם.

(3) עם קבלת הודעת רשם ההקדשות יתקן הרשם את תעודת ההתאגדות של החברה כאמור בסעיף 345ב(ד) וימסור אותה לחברה, ויראו את החברה כחברה לתועלת הציבור.

(ה) השר רשאי לקבוע אילו פרטים ייכללו בפנקס.

345.ד (א) חברה לתועלת הציבור הרשומה בפנקס תציין, בצד שמה, בכל מסמך, שילוט או פרסום היוצא מטעמה, את הסיומת "חברה לתועלת הציבור" או "חל"צ".

ציון חל"צ בצד שם חברה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) חברה שאינה חברה לתועלת הציבור וכן חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס, לא תציין בצד שמה את הסיומת האמורה בסעיף קטן (א), ולא תציג עצמה בדרך אחרת כחברה לתועלת הציבור.

345.ה (א) על אף הוראות סעיף 20, חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לשנות, במישרין או בעקיפין, את המטרות הקבועות בתקנונה ובכלל זה את ההוראות בתקנונה הנוגעות לייעוד הנכסים בפירוק, או את ההוראות בתקנונה האוסרות חלוקת רווחים, והיא לא תכלול, במישרין או בעקיפין, הוראה בתקנונה המנוגדת להוראות סעיף 345ז; לא יהיה תוקף לשינוי תקנון כאמור אלא אם אושר השינוי בהתאם להוראות סעיף זה.

פייג לשינוי תקנון
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאית חברה לתועלת הציבור, בהתאם להוראות סעיף 20, להחליף מטרה ציבורית שנקבעה בתקנונה, ובכלל זה את ההוראות בתקנונה הנוגעות לייעוד הנכסים בפירוק, במטרה ציבורית אחרת, וכן להוסיף מטרה ציבורית למטרות הציבוריות הקבועות בתקנונה או לגרוע מהן; בטרם תתקבל החלטת האסיפה הכללית על שינוי המטרות הציבוריות כאמור יציג בפניה הדירקטוריון פירוט של הנכסים שנצברו למטרותיה של החברה עובר לשינוי המבוקש, והמחויבויות שקיבלה על עצמה החברה לענין זה, לרבות כלפי תורמים לחברה.

(ג) החלטת האסיפה הכללית כאמור בסעיף קטן (ב) טעונה רישום בידי רשם ההקדשות או אישור בית המשפט כמפורט להלן, לפי הענין:

(1) אם המטרה הציבורית שהחברה מבקשת להחליף בתקנונה, לגרוע ממנו או להוסיף לו, קרובה למטרה הציבורית שאותה היא מחליפה או למטרות הציבוריות האחרות הקבועות בתקנונה (בסעיף זה - מטרה קרובה), טעון שינוי כאמור בידי רשם ההקדשות; סבר רשם ההקדשות כי המטרה כאמור אינה מטרה קרובה - יודיע על כך לחברה, והיא תפעל כאמור בפסקה (2);

(2) אם המטרה הציבורית שהחברה מבקשת להחליף בתקנונה או להוסיף לו, אינה מטרה קרובה, או שאין בתקנון מטרה קרובה למטרה שאותה היא מבקשת לגרוע ממנו, טעון שינוי כאמור אישור בית המשפט.

(ד) רשם ההקדשות לא ירשום שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ג)(1) אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה, לפעילותה לפני השינוי, ולמחויבויות שקיבלה על עצמה החברה לצורך השינוי.

(ה) בית המשפט יחליט בבקשה לשינוי מטרות של חברה לתועלת הציבור לפי סעיף זה, לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר שינוי מטרות אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה לפני השינוי, ובתנאים ובהסדרים שיקבע.

(ו) הרשם לא ירשום שינוי מטרות של חברה לתועלת הציבור לפי סעיף 40, אלא לאחר שרשם ההקדשות רשם שינוי כאמור או לאחר שקיבל מהחברה עותק של החלטת בית המשפט המאשרת שינוי כאמור, לפי סעיף זה.

(ז) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חובה של חברה לתועלת הציבור למסור הודעה על כוונתה לשנות את מטרותיה או על שינוי המטרות, ואת הדרכים למסירתה, וכן את המועדים למסירת ההודעה, בהתחשב בסוגי חברות ורשאי הוא להסמיך את רשם ההקדשות לקבוע הוראות כאמור לגבי חברה מסוימת, בהתחשב באופייה או בנסיבות הענין.

1345. על אף הוראות סעיף 56(ב), אישור חברה לתועלת הציבור בדיעבד לפעולה בחריגה מהמטרות הקבועות בתקנונה יינתן בידי האסיפה הכללית באישור בית המשפט; בית המשפט לא יאשר פעולה כאמור אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה.

פעולה בחריגה
ממטרות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 ז. על אף הוראות סעיף 301, חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לבצע חלוקת רווחים, במישרין או בעקיפין, לרבות חלוקת רווחים ליזם החברה, וכל חלוקת רווחים שבוצעה על ידה תיחשב לענין חוק זה כחלוקה אסורה.
(ב) הוראות סעיף זה לא יחולו על מתנה קטנת ערך וסבירה שניתנה לפי הנהוג בנסיבות הענין.

חלוקה אסורה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 ח. (א) האסיפה הכללית של חברה לתועלת הציבור תמנה ועדת ביקורת בהתאם להוראות לפי סעיף קטן (ח), ככל שנקבעו; נושאי משרה של החברה לא יהיו חברים בוועדת הביקורת.

ועדת ביקורת
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) הוראות סימנים ב' עד ז' לפרק שלישי, בחלק השלישי, יחולו, בשינויים המחויבים, על כינוס ישיבות ועדת הביקורת ואופן ניהולה; לענין הוראות אלה יראו בחברה לתועלת הציבור חברה ציבורית.

(ג) הוראות סעיפים 114, 115 (א), 117 ו-118 (א) לא יחולו על ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור.

(ד) אחריותם, זכויותיהם וחובותיהם של חברי ועדת הביקורת יהיו כשל דירקטורים בחברה, בכפוף להוראות לפי סעיף 345.

(ה) אלה תפקידי ועדת הביקורת:

(1) לבדוק את תקינות פעולות החברה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות החברה למטרותיה;

(2) לבדוק את השגת יעדי החברה ביעילות ובחיסכון;

(3) לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והדירקטוריון;

(4) להציע לדירקטוריון דרכים לתיקון ליקויים בניהול החברה;

(5) לבדוק את עניניה הכספיים של החברה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי החברה לקידום מטרותיה;

(6) להחליט אם לאשר פעולות ועסקאות הטעונות אישור ועדת ביקורת לפי סעיפים 255 ו-268 עד 275;

(7) לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של החברה;

(8) להביא לפני הדירקטוריון והאסיפה השנתית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף קטן זה.

(ו) ועדת הביקורת תשלח הודעה על ישיבותיה והנושאים שעל סדר היום לרואה החשבון המבקר של החברה ולמבקר הפנימי של החברה ורשאים הם להשתתף בישיבות ועדת הביקורת.

(ז) ועדת הביקורת רשאית לדרוש כינוס של הדירקטוריון או האסיפה הכללית, לצורך הבאת מסקנותיה לפנייהם, ואם לא כונסה ישיבת דירקטוריון או אסיפה כללית, לכנסם בעצמה והוראות סעיף 64 או 98 יחולו לפי הענין, בשינויים המחויבים.

(ח) השר רשאי לקבוע הוראות לענין -

(1) מספר מזערי של חברי ועדת ביקורת אשר יכהנו בחברות לתועלת הציבור שמחזורן עולה על סכום שקבע;

(2) תנאי כשירות הנדרשים מחברי ועדת ביקורת, דרך כלל או לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

(ט) בפרק זה, "מחזור" - סכום התקבולים השנתי של חברה לתועלת הציבור מכל מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם טרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת החברה - סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה.

345 ט. דירקטוריון של חברה לתועלת הציבור שמחזורה עולה על עשרה מיליון שקלים חדשים, או על סכום גבוה יותר שקבע השר, ימנה מבקר פנימי, לפי הוראות סעיפים 146 עד 153, בשינויים המחויבים.

מבקר פנימי
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 י. (א) דירקטור או חבר ועדת ביקורת, וכן תאגיד בשליטת מי מאלה, לא ייתן, במישרין או בעקיפין, שירותים בשכר לחברה לתועלת הציבור שלא כדירקטור או חבר ועדת ביקורת, לפי הענין; השר רשאי לקבוע הוראות לענין סוגי חברות, בשים לב למטרותיהן ולמספר המועסקים בהן, שבהן יהיה ניתן למנות עובד או מי שנותן לחברה שירותים בשכר, כדירקטור, למעט כיושב ראש הדירקטוריון, ובלבד שמספר הדירקטורים כאמור לא יעלה על רבע מכלל חברי הדירקטוריון; לענין סעיף קטן זה, "שליטה" - כמשמעותה בסעיף 1, לרבות חזקה שאדם שולט בתאגיד אם הוא מחזיק 25% או יותר מההון המונפק של התאגיד או מזכויות ההצבעה בתאגיד, ויראו יחיד וקרובו כאדם אחד.

שכר דירקטורים,
חברי ועדת
ביקורת, ונושאי
משרה אחרים
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) השר יקבע הוראות לענין שכר או גמול שישולמו לדירקטורים ולחברי ועדת ביקורת, בחברה לתועלת הציבור, ולענין תנאי כהונתם, לרבות הגבלות לענין שכר, גמול ותנאי הכהונה כאמור; ורשאי השר לקבוע הוראות כאמור לענין נושאי משרה אחרים בחברה לתועלת הציבור, לרבות לענין תנאי העסקתם; הוראות לפי סעיף קטן זה יכול שייקבעו לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

(ג) קיבל נושא משרה או חבר ועדת ביקורת שכר בניגוד להוראות לפי סעיף זה, לרבות לשירותים שנתן לחברה, יהיה עליו להשיב לחברה את שקיבל, אלא אם כן יוכיח שלא ידע ולא היה עליו לדעת על קיומה של מגבלת השכר בעת ההתקשרות עימו.

345יא. השר רשאי לקבוע שיעור הוצאות מרבי שרשאית חברה לתועלת הציבור להוציא לניהולה, לרבות לשכר ולגמול, ביחס למחזור או לכספים שהוציאה לקידום מטרתיה; הוראות כאמור יכול שייקבעו לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

הוצאות לניהול
חברה לתועלת
הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345יב. (א) על עסקאות של חברה לתועלת הציבור יחולו הוראות סעיף 255 והוראות לפי הפרק החמישי בחלק השישי, למעט סעיף 279, החלות על חברה ציבורית, אף אם היא חברה פרטית, בשינויים המחויבים ובכפוף להוראות אחרות בפרק זה, ובשינויים אלה:

אישור עסקאות
מסוימות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(1) עסקה של חברה לתועלת הציבור עם דירקטור או עם חבר ועדת ביקורת או עם תאגיד בשליטה של מי מהם, טעונה, נוסף לאמור בסעיף 275, גם אישור בית המשפט לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר את העסקה, אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן; בפסקה זו, "עסקה" - למעט עסקה למתן שירותים בשכר האסורה לפי הוראות סעיף 345יא), ולמעט התקשרות לפי הוראות חוק זה, לתשלום גמול לאותו אדם, בשל כהונתו כדירקטור או חבר ועדת ביקורת לפי הענין;

(2) עסקה חריגה של חברה לתועלת הציבור עם מי מאלה המפורטים להלן או עם תאגיד בשליטה של מי מהם, טעונה, נוסף לאמור בסעיף 275, גם אישור בית המשפט, לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו: קרוב של דירקטור, קרוב של חבר ועדת ביקורת, בעל מניה בחברה או קרובו, או יזם החברה או קרובו;

(3) עסקה של חברה לתועלת הציבור עם מי מהמנויים בפסקה (2), שאינה עסקה חריגה, טעונה אישור ועדת הביקורת ולאחר מכן אישור הדירקטוריון, והודעה על אישור העסקה ופרטיה תימסר לרשם ההקדשות; סבר רשם ההקדשות כי העסקה היא עסקה חריגה, יודיע על כך לחברה בתוך שלושים ימים מיום שהתקבלה הודעת החברה והעסקה תהיה טעונה אישור כאמור בפסקה (2).

(ב) הוראות סעיף קטן (א)1 ו-3, לא יחולו על עסקה בסכום מזערי או על עסקה שתנאיה זהים לעסקאות אחרות של החברה עם הציבור הרחב.
 (ג) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), הוראות סעיף 280 יחולו על עסקאות שלא אושרו בהתאם לקבוע בסעיף זה.
 (ד) בסעיף זה, "שליטה" - כהגדרתה בסעיף 345(א).

אחריות נושאי
 משרה וחברי ועדת
 ביקורת
 [תיקון התשס"ז
 (מס' 2)]

345 יג. (א) על אף הוראות סעיף 258(ב), חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לפטור נושא משרה או חבר ועדת ביקורת בה מאחריותו בשל הפרת חובת הזהירות כלפיה או לתת התחייבות לשיפוי עקב הפרת חובת הזהירות, ולא יהיה תוקף להתחייבות לשיפוי כאמור.
 (ב) חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס, יראו את נושאי המשרה בה כמי שהפרו את חובתם כלפי החברה אלא אם כן הוכיח נושא המשרה אחד מאלה:

- (1) שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי לרשום את החברה;
- (2) שהסתמך בתום לב על מידע מאת בעל תפקיד בחברה המוסמך לכך כי לא חלה חובה להירשם או כי החברה נרשמה כנדרש;
- (3) שבשל נסיבות הענין המיוחדות לא היה עליו לדעת על הפרת החובה לרישום בפנקס;
- (4) כי החברה פעלה בהתאם לשאר הוראות פרק זה, אף אם לא נרשמה בפנקס.

תביעות נזורת
 והגנה נזורת
 [תיקון התשס"ז
 (מס' 2)]

345 יד. (א) נוסף על הוראות סעיף 194(א), רשאי גם רשם ההקדשות, באישור היועץ המשפטי לממשלה, להגיש תביעה נגזרת בענינה של חברה לתועלת הציבור.
 (ב) נוסף על הוראות סעיף 203(א), רשאי גם רשם ההקדשות או היועץ המשפטי לממשלה להתגונן בשם חברה לתועלת הציבור.
 (ג) הוראות לפי סימן א' לפרק שלישי בחלק החמישי, יחולו על תביעה נגזרת או הגנה נגזרת כאמור בסעיף זה, לפי הענין, בשינויים המחוייבים.

העברת מניות
 [תיקון התשס"ז
 (מס' 2)]

345 טו. (א) בעל מניה בחברה לתועלת הציבור לא יעביר מניה ממניותיו בתמורה אלא אם כן ניתן לכך אישור בית המשפט מראש, לאחר שניתנה לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; ואולם, העברת מניות בתמורה לסכום מזערי לא תהיה טעונה אישור כאמור בסעיף זה, ובלבד שבעל המניה דיווח מראש לרשם ההקדשות על העברת המניה כאמור.

(ב) בלי לגרוע מהאמור בסעיף קטן (א), מניה בחברה לתועלת הציבור אינה ניתנת להורשה, לעיקול או לשעבוד והיא לא תהווה חלק מנכסי בעל המניה העומדים לחלוקה בפירוק או בפשיטת רגלו, לפי הענין, ולא תוקנה למפרק או לנאמן, לפי הענין; במות בעל מניה או בפירוק, יהיה דינה כדין מניה רדומה, כהגדרתה בסעיף 308.

345 טז. (א) חברה לתועלת הציבור רשאית להתמזג, לפי הוראות חוק זה, רק עם חברה לתועלת הציבור אחרת, ובלבד שנוסף על האישורים הנדרשים לצורך מיזוג לפי חוק זה, ניתן למיזוג אישור בית המשפט.

(ב) בית המשפט לא יאשר מיזוג כאמור בסעיף זה אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברות המתמזגות ולפעילותן לפני המיזוג, ובתנאים והסדרים שיקבע.

(ג) בית המשפט יחליט בבקשה לאישור מיזוג כאמור בסעיף זה לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו.

345 יז. (א) על כל הליך לפי סעיף 350, בנוגע לחברה לתועלת הציבור, תימסר הודעה לרשם ההקדשות ותינתן לו הזדמנות להביע את עמדתו.

(ב) בעלי המניות בחברה לתועלת הציבור לא יהיו זכאים, במסגרת הליך לפי סעיף 350, לחלק בנכסי החברה, רק בשל היותם בעלי מניות בה.

(ג) בית המשפט לא יאשר פשרה או הסדר לפי סעיף 350, בנוגע לחברה לתועלת הציבור, אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה, ובלבד שהפשרה או ההסדר תואמים את ההוראות החלות על חברה לתועלת הציבור לפי פרק זה, ובכלל זה ההוראות לענין שינוי מטרות החברה או פירוקה, לפי מהות הפשרה או ההסדר המוצעים.

345 יח. (א) קיים יסוד סביר לחשש כי חברה לתועלת הציבור אינה מקיימת את ההוראות לפי חוק זה או שאינה מקיימת את הוראות תקנונה, רשאי רשם ההקדשות, לבקשת בעל מניה, אחד או יותר, שלו לפחות 25 אחוזים מההון המונפק או לפחות 25 אחוזים מזכויות ההצבעה בחברה, לבקשת ועדת הביקורת, לבקשת היועץ המשפטי לממשלה, או מיזמתו, לחקור בעניינה של אותה חברה ויהיו לו לשם כך הסמכויות לפי סעיפים 9 עד 11 ו-27(ב) לחוק ועדות חקירה, התשכ"ט-1968.

מיזוג
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

פשרה או הסדר
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

מינוי חוקר
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) לצורך ביצוע חקירה כאמור בסעיף קטן (א) רשאי רשם ההקדשות למנות חוקר; מונה חוקר כאמור יהיו נתונות לו סמכויות החקירה כאמור בסעיף קטן (א), בכפוף לתנאי המינוי; החוקר ימסור לרשם ההקדשות דין וחשבון.

(ג) מונה חוקר כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי רשם ההקדשות להטיל את הוצאות החקירה, כולן או חלקן, על החברה לתועלת הציבור, על נושאי משרה בה, או על אדם שפנה לרשם ההקדשות בבקשה לפתוח בחקירה, ורשאי הוא לדרוש ממבקש החקירה ערובה להוצאותיה.

345 יט. (א) חברה לתועלת הציבור תפורק בידי בית המשפט לפי הוראות פקודת החברות, בכפוף לאמור בפרק זה.

(ב) נוסף על עילות הפירוק הקבועות בפקודת החברות ובחוק זה, רשאי בית המשפט לפרק חברה לתועלת הציבור בהתקיים אחת מאלה:

(1) פעולות החברה מתנהלות בניגוד לחוק, למטרותיה או לתקנונה;

(2) מי שנתמנה לבצע חקירה לפי סעיף 345 ניחא המליץ על פירוק החברה.

(ג) בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור בשל אחת העילות המנויות בסעיף קטן (ב) תוגש בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי רשם ההקדשות; בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור בשל העילות המנויות בסעיף 257 לפקודת החברות יכול שתוגש גם בידי רשם ההקדשות.

(ד) לא תוגש בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור, בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי רשם ההקדשות, בשל העילה המנויה בפסקה (1) שבסעיף קטן (ב), או בידי רשם ההקדשות בשל העילה המנויה בסעיף 257(5) לפקודת החברות, אלא לאחר שהתרה רשם ההקדשות בחברה, בכתב, לתקן את הפגם, והחברה לא עשתה כן בתוך פרק הזמן שקבע לכך, ואם לא קבע פרק זמן, בתוך זמן סביר לאחר קבלת ההתראה.

345 כ. (א) על אף הוראות סעיף 345 יט, רשאית חברה לתועלת הציבור להתפרק בפירוק מרצון לפי הוראות פקודת החברות, ובלבד שמתקיימים, נוסף על התנאים הנדרשים לפי הפקודה האמורה, גם תנאים אלה:

(1) לפני משלוח ההזמנות לאסיפת החברה, שבה הוצע לפרקה מרצון, ערכו מרבית הדירקטורים, ומרבית חברי ועדת הביקורת תצהיר, שהם בדקו את מצב עסקי החברה ונוכחו שתוכל לפרוע את חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק, ותצהיר זה הוגש לרשם ולרשם ההקדשות 21 ימים לפחות לפני משלוח ההזמנות; התצהיר

**פירוק בידי בית
משפט**
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

פירוק מרצון
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

ייערך, בין היתר, בהסתמך על דוחות כספיים כמשמעותם בפרק שישי לחלק הרביעי, ליום 31 בדצמבר של השנה שקדמה למועד הגשת התצהיר (בסעיף זה - המועד הקובע), ואם חלפו למעלה מחודשיים מהמועד הקובע, גם בהסתמך על דוח כספי סקור לפי כללי חשבונאות מקובלים, המשקף את מצבה של החברה סמוך ככל הניתן למועד הגשת התצהיר וסקור, בין השאר, את השינויים המהותיים מהמועד הקובע; הדוחות האמורים יצורפו לתצהיר ויוגשו יחד עימו כאמור לרשם ולרשם ההקדשות;

(2) החברה מסרה הודעה על החלטתה להתפרק מרצון לרשם ולרשם ההקדשות.

(ב) נוסף על הוראות סעיף 321 לפקודת החברות, החלטה על פירוק מרצון תפורסם בתוך שבעה ימים ממועד קבלתה בעיתון יומי הנדפס בשפה העברית, ובחברה שעיקר עסקיה מנוהלים במגזר הערבי - גם בעיתון יומי הנדפס בשפה הערבית; רשם ההקדשות רשאי להורות לחברה לפרסם את החלטה בדרכים אחרות, אם מצא בכך צורך בנסיבות הענין.

(ג) נוסף על הוראות סעיפים 262 ו-341 לפקודת החברות, מקום שחברה לתועלת הציבור מתפרקת מרצון, רשאי בית המשפט, בכל שלב, להורות, לבקשת רשם ההקדשות, כי הפירוק יהיה בידי בית המשפט, אם מצא כי קיים אינטרס ציבורי בפיקוח בית המשפט על הליכי הפירוק של החברה.

(ד) דוחות שעל המפרק להגיש בפירוק מרצון לפי פקודת החברות יאושרו בידי ועדת הביקורת.

345כא. (א) בעלי המניות של חברה לתועלת הציבור לא יהיו זכאים, בעת פירוקה, לחלק בנכסיה, רק בשל היותם בעלי מניות כאמור.

(ב) פורקה חברה לתועלת הציבור ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נותרו נכסים, ינהגו בהם לפי הוראות התקנון, ובלבד שאם החברה פורקה בידי בית המשפט, בית המשפט שוכנע שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי החברה יחולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לבעלי המניות או ליזם החברה, או שיועברו נכסים, לאחר הפירוק, במישרין או בעקיפין, למטרות שאינן מטרות ציבוריות הקרובות למטרות החברה ערב מועד הפירוק, ואם פורקה החברה מרצון - שוכנע כאמור רשם ההקדשות; בהעדר הוראות כאמור או בהעדר אפשרות לנהוג לפיהן, יועברו נכסים אלה, לפי הוראות בית המשפט, למטרה ציבורית שקבע בית המשפט כקרובה למטרות החברה.

הוראות בלגיות
לעטין פירוק
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו לגבי נכס, שנקבע במועד העברתו לחברה, בהסכם או בתקנון החברה, כי הוא יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לחברה (בסעיף קטן זה - המעביר) או לאדם אחר שקבע המעביר.

345כב. (א) העתק מכל בקשה שהוגשה במסגרת הליך לפירוק מרצון או לפירוק בידי בית המשפט, של חברה לתועלת הציבור, ומכל החלטה שניתנה במסגרת הליך כאמור, יימסרו לרשם ההקדשות, וכל הודעה או דוח לענין פירוק כאמור שיש למסרם לרשם לפי פקודת החברות, יימסרו גם לרשם ההקדשות.

(ב) בית המשפט יחליט בבקשה שהוגשה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו.

(ג) רשם ההקדשות רשאי לפנות לבית המשפט בבקשה שיחליט בכל שאלה הנובעת מן הפירוק.

345כג. הוראות לפי פקודת החברות לענין פירוק בידי בית משפט או פירוק מרצון, לפי הענין, יחולו על פירוקה של חברה לתועלת הציבור בשינויים המחויבים, אלא אם כן נקבע אחרת לפי פרק זה, ואולם בכל סתירה בין ההוראות האמורות להוראות לפי פרק זה, יגברו הוראות לפי פרק זה.

345כד. (א) חברה לתועלת הציבור החייבת בהגשת דין וחשבון שנתי ודיווחים אחרים לפי הוראות סעיפים 140 ו-141, תגישם גם לרשם ההקדשות; בהודעה לענין העברת מניות או מינויים לדירקטוריון ושינויים בהרכבו לפי סעיף 140 יצוין כי בעל המניות הנעבר או הדירקטור שמונה, לפי הענין, יודע כי החברה היא חברה לתועלת הציבור.

(ב) על חברה לתועלת הציבור יחולו חובות הדיווח והגשת המסמכים, החלות על עמותה לפי סעיפים 36, 38, 38א והתוספת השניה לחוק העמותות ואולם הדוחות והמסמכים כאמור יוגשו לרשם ההקדשות וסמכויות רשם העמותות לפי סעיפים אלה, לענין סעיף זה, יהיו נתונות לרשם ההקדשות.

(ג) הדוח הכספי והדוח המילולי כמשמעותם בחוק העמותות, יאושרו בידי האסיפה הכללית ויוגשו לא יאוחר מיום 30 ביוני בשנה שלאחר תום תקופת הדוח, ורשאי רשם ההקדשות להאריך את המועד להגשתם.

(ד) השר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוגים של חברות לתועלת הציבור, חובות דיווח והגשת מסמכים לרשם או לרשם ההקדשות, שיחולו על חברות כאמור, נוסף על החובות החלות עליהן לפי הוראות חוק זה.

מועמד רשם
ההקדשות בחליטת
פירוק
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

תחולת הוראות
פקודת החברות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

חובת דיווח והגשת
מסמכים
[תיקונים:
התשס"ז (מס' 2),
התשס"ח]

(ה) המסמכים שהוגשו לרשם ההקדשות לפי סעיף זה יהיו פתוחים במשרדו לעיונו של כל דורש.

(ו) סמכויות רשם העמותות לתת פטור לענין סעיף זה, יהיו נתונות לרשם ההקדשות.

345כה. (א) הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשם ההקדשות לפי פרק זה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט; סעיף קטן זה לא יחול על בקשות שהוגשו לפי חוק זה בידי רשם ההקדשות לבית המשפט כדי שיכריע בענין ושיידונו בבית המשפט, לרבות לענין פירוק, וכן על החלטות לענין אישור עסקאות לפי סעיף 345יב ולענין התראות לפירוק לפי סעיף 345יט.

(ב) השר רשאי לקבוע הוראות לענין סדרי הדין בערעור כאמור בסעיף קטן (א).

ערעור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345כו. בכל ענין לפי חוק זה הנוגע לחברה לתועלת הציבור, רשאי לפנות לבית משפט כל מי שנפגע מפעולתה של החברה, בין במעשה ובין במחדל, בבקשה למתן הוראות לחברה לפעול בהתאם למטרותיה או בהתאם להוראות חוק זה; כן רשאי היועץ המשפטי לממשלה לפתוח בכל הליך לפי חוק זה הנוגע לחברה לתועלת הציבור ולהתייצב ולטעון בהליך כאמור אם הוא סבור שיש בו ענין לציבור.

פניה לבית המשפט
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345כז. השר רשאי לקבוע אגרת רישום בפנקס, וכן אגרות ותשלומים אחרים שיש לשלמם בשל פעולות ושירותים שנותן רשם ההקדשות לפי פרק זה.

אגרות ותשלומים
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345כת. (א) הועברו לאחר, במישרין או בעקיפין, נכסים, לרבות כספים (בסעיף זה - העברת נכסים) של חברה לתועלת הציבור באחד מאלה:

השבה לחברה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

- (1) בחריגה ממטרותיה שלא אושרה בידי בית המשפט לפי סעיף 345יג;
- (2) בעסקה בניגוד להוראות סעיף 345יב;
- (3) בדרך של חלוקת רווחים לבעלי מניותיה או ליזם החברה בניגוד להוראות פרק זה;
- (4) במהלך פירוק מרצון, בניגוד להוראות פרק זה;

רשאי בית המשפט, בכפוף להוראות סעיף קטן (ב), לבקשת תורם לחברה, בעל מניה בחברה או רשם ההקדשות, להורות כי יהיה על נושא משרה בחברה שידע או היה עליו לדעת על העברת הנכסים, להשיב לחברה את הנכסים שהועברו כאמור או את שווים, כולם או חלקם.

(ב) בית המשפט לא יחייב נושא משרה בהשבה כאמור בסעיף קטן (א) אם הוכיח נושא המשרה אחד מאלה:

(1) שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע את העברת הנכסים;

(2) שהסתמך בתום לב על מידע מאת בעל תפקיד בחברה המוסמך לכך כי העברת הנכסים אינה כאמור בפסקאות (1) עד (4) שבסעיף קטן (א);

(3) כי פעל בתום לב וכי בשל נסיבות הענין המיוחדות לא היה עליו לדעת כי העברת הנכסים היתה בניגוד להוראות פרק זה.

(ג) בית המשפט רשאי שלא לחייב מי מהמנויים בסעיף קטן (א) להשיב את הנכסים שהועברו או את שוויים, כולם או חלקם, אם הנכסים או שוויים הוחזרו לחברה.

345כ.ט. לענין סעיף 6 לחוק זה -

(1) חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס חזקה כי עשתה שימוש באישיות המשפטית הנפרדת בכוונה להונות אדם ואולם תהיה זו הגנה טובה לנתבע אם יוכיח כי החברה פעלה בהתאם לעיקר הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור אף אם לא נרשמה או כי אותו אדם ידע על כך שלא נרשמה.

(2) בית המשפט רשאי, אם מצא כי נתקיימו התנאים לייחוס חוב של החברה כאמור בסעיף 6(א), בשינויים המחויבים, לייחס חוב של חברה לתועלת הציבור לנושא משרה בה, במקום או נוסף על בעלי מניותיה, הכל כפי שיקבע.

הוראות מיוחדות לענין זרמת מן החברה לתועלת הציבור [תיקון התשס"ו (מס' 2)]

345ל. (א) הוראות פרק זה באות להוסיף על יתר הוראות חוק זה והוראות כל דין אחר, ואולם במקרה של סתירה, יגברו הוראות פרק זה, אלא אם כן נקבעו הוראות מפורשות לפי דין אחר לגבי חברה לתועלת הציבור; בסעיף קטן זה, "דין אחר" - לרבות כללים, הנחיות או אישורים של גורם המוסמך לקבעם ביחס לאותה חברה, הפועל מכוחו של הדין האחר.

שמירת דינים [תיקון התשס"ו (מס' 2)]

(ב) אין בהוראות חוק זה כדי לגרוע מחובות נוספות החלות על בעלי מניות ונושאי משרה בחברה לתועלת הציבור הפועלת כנאמן, מכוח חוק הנאמנות, ככל שחלות חובות כאמור.

345 לא. אין להתנות על ההוראות לפי פרק זה.

איבוד התניה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 לב. השר ושר האוצר רשאים לקבוע כי הוראות פרק זה, כולן או מקצתן, לא יחולו על חברה לתועלת הציבור שהיא חברה ממשלתית או חברת בת ממשלתית כהגדרתן בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 (בסעיף זה - חברה ממשלתית לתועלת הציבור), או שיחולו על חברה ממשלתית לתועלת הציבור בשינויים שיקבעו.

תחולה לגבי חברות
ממשלתיות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 לג. (א) על חברת חוץ המקיימת מקום עסקים בישראל שבתקונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד ושתקונה אוסר על חלוקת רווחים (בחוק זה - חברת חוץ לתועלת הציבור), יחולו הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור בשינויים המחויבים ובשינויים שהשר רשאי לקבוע בתקנות.

תחולה לגבי חברות
חוץ
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) השר רשאי לקבוע, בצו, לאחר התייעצות עם רשם ההקדשות, כי על חברת חוץ לתועלת הציבור מסוימת לא יחולו הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור, כולן או מקצתן, או שיחולו בשינויים שיקבע, וזאת, אם שוכנע כי קיימות נסיבות המצדיקות זאת, בשים לב בין היתר, לדיני מקום ההתאגדות או להוראות הדין הזר החל על פעולתה בישראל כחברת חוץ לתועלת הציבור, לתחולתו של דין אחר בישראל לגביה, ולמקורם של נכסי החברה; השר רשאי לקבוע בתקנות הוראות כאמור לסוגים של חברות חוץ לתועלת הציבור.

(המשך בעמוד הבא)

ניהול תקין של עמותות 2011



ניהול תקין של עמותות

עורכים:

עו"ד אביטל שרייבר

עו"ד גלי גרוס

עו"ד שלומי בילבסקי

מהדורה שלישית: יוני 2010

4	דבר ראש רשות התאגידים
6	מבוא
8	מוסדות העמותה
8	כללי
8	אסיפה כללית
8	סמכויות האסיפה הכללית
9	ועד
10	סמכויות ותפקידים של הוועד
10	אחריות חברי הוועד
10	שיפוי וביטוח
10	תקופת כהונת הוועד
11	מורשי חתימה
11	ועדת ביקורת או גוף מבקר
12	סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת/גוף מבקר
13	רואה חשבון מבקר
13	זכות עיון במסמכי העמותה
14	שם, מטרת ותקנון העמותה
14	שימוש בשם העמותה
14	מטרות העמותה
15	ניצול נכסי העמותה לצורך קידום מטרותיה
16	פעולה בהתאם לתקנון העמותה
16	קיום נהלים בכתב
17	הגשת מסמכים לרשם העמותות
17	דרישות החוק
17	הגשת מסמכים לצורך קבלת אישור ניהול תקין
18	אגרה שנתית
19	המערכת החשבונאית והכנת הדו"ח הכספי והמילולי
19	עקרונות כלליים בנוגע לניהול הכספי
19	ניהול פנקסים על פי התוספת השנייה לחוק
19	עריכת הדו"ח הכספי
19	גילוי דעת חשבונאי 69 ותקן 5
20	דו"חות כספיים מאוחדים
20	הדו"ח המילולי
21	השימוש בכספי העמותה ובנכסיה
21	פתיחת חשבונות בנק
21	שימוש במזומנים ובהמחאות
21	העברות כספיות מחשבון הבנק



תוכן העניינים

21..... שימוש בכרטיסי אשראי.....

21..... הוצאות הנהלה וכלליות.....

22..... תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר וועד ולחבר ועדת ביקורת.....

24..... החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות.....

24..... החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה.....

25..... העברות של כספים או נכסים לתאגידיים אחרים ללא תמורה.....

25..... הלוואות.....

25..... אופן תשלומי מלגות.....

25..... תרומות.....

26..... תרומות מישות מדינית זרה.....

26..... רישום נכסי עמותה.....

27..... שמירה על נכסי העמותה.....

27..... עמותה המתמנית כנאמן בהקדש ציבורי.....

28..... קירבה משפחתית וניגוד עניינים.....

28..... כללי.....

28..... קרבת משפחה.....

28..... העסקת עובדים.....

28..... קירבה משפחתית בין חבר ועד לחבר ועדת ביקורת.....

29..... קירבה משפחתית בתוך הוועד ובתוך ועדת הביקורת.....

29..... מצבים נוספים של ניגוד עניינים.....

30..... הוראות מיוחדות.....

30..... גוף דו-מהותי.....

30..... חוק מיוחד החל על עמותה.....

30..... מיזוג עמותות.....

31..... ביקורות עומק מטעם רשם העמותות.....

31..... אישור על הגשת מסמכים.....

32..... שיקום עמותה.....

32..... כללי.....

32..... דוגמאות לסוגי ליקויים ותוכניות הבראה.....

33..... קנסות מנהליים.....

34..... פירוק ואיסור מכירת העמותה.....

34..... פירוק ביזמת העמותה.....

34..... הליך פירוק מרצון.....

36..... איסור מכירת עמותה.....

36..... איסור העברת נכסי העמותה לחבריה לאחר פירוק.....



דבר ראש רשות התאגידים

רשות התאגידים, שהוקמה על-ידי הממשלה באפריל 2006, הינה רשות ממשלתית המאגדת את הרישום והפיקוח על תאגידים בישראל. הרשות נמצאת בעיצומו של תהליך רפורמה והתאמה למציאות המשפטית, הכלכלית והטכנולוגית של המאה ה-21.

רשות התאגידים מחולקת לשתי זרועות מרכזיות. זרוע עסקית הכוללת את יחידות רשם החברות, רשם השותפויות ורשם המשכונות, וזרוע מלכ"רית הכוללת את יחידות רשם העמותות, החברות לתועלת הציבור ורשם ההקדשות.

איחוד היחידות המפורטות לעיל נבע מהתפיסה כי יש צורך בארגון מחדש, תפיסתי ומבני, של טיפול המדינה בתאגידים הן העסקיים והן שאינם למטרות רווח. התהליכים המשמעותיים אותם מקדמת הרשות והתאמת המערכות הממשלתיות המטפלות ברישום ובפיקוח על תאגידים, למציאות המשפטית, הכלכלית והטכנולוגית התואמת את עולם התאגידים העכשווי, תביא את היחידות המרכיבות את רשות התאגידים, לקפיצת מדרגה הן ברגולציה של פעילות התאגידים בישראל והן בשיפור השירות לציבור לקוחות הרשות על גווניו ומאפייניו השונים.

בכל מקום בו יצוין בחוברת זו "רשם העמותות" - כוונת הדברים היא לסמכותו של ראש רשות התאגידים כרשם העמותות, ולפעולות המבוצעות באמצעות הזרוע המלכ"רית ומחלקותיה.

בשנת 1998 החליטה ממשלת ישראל כי עמותות המבקשות לקבל תמיכה מהמדינה חייבות להמציא אישור ניהול תקין מרשם העמותות. בהמשך, במסגרת החלטות ממשלה נוספות, הרחיבה הממשלה את הדרישה לקיומו של אישור ניהול תקין אף לעמותות מהן רוכשת המדינה שירותים.

הטלת החובה האמורה הפכה, למעשה, את אישור הניהול התקין לתנאי סף עבור עמותות המבקשות ליהנות מתמיכת המדינה או לבצע עברה שירותים.

הרעיון המרכזי העומד מאחורי החלטות הממשלה הוא כי בצד עידוד פעולות מבורכות הנעשות על ידי עמותות רבות, קיים הצורך המובן מאליו לפעול לכך שכספי הציבור המועברים מהמדינה במישרין או בעקיפין, יגיעו לעמותות הפועלות באופן תקין ובהתאם לחוק העמותות.



דבר ראש רשות התאגידים

עובדי רשות התאגידים רואים בעבודתם שליחות ציבורית להבטחת פעילותן של העמותות בישראל בהתאם לדיון. תפקידם של עובדי יחידת רשם העמותות ברשות הינו, בין השאר, להבטיח כי כספי הציבור הניתנים לעמותות, בין בדרך של הקצבות מדינה ובין בדרך של תרומות מהציבור, יגיעו לעמותות הפועלות על פי הדיון וסדרי מינהל תקינים וישמשו למטרה לה ניתנו ויועדו.

הדגש שניתן בשנים האחרונות על ניהולן התקין של עמותות ונקיטת סנקציות כנגד עמותות שלא עשו כן, הביא למצב בו מרבית העמותות בישראל מגישות לרשם העמותות את המסמכים הנדרשים ומתנהלות בהתאם לדיון.

אנו ברשות התאגידים בודקים את העמותות בכדיקות יזומות ואחרות ומקום בו עולה כי העמותות אינן פועלות בהתאם לחוק העמותות ולהנחיות הרשם, נשללת מהן הזכות לקבלת אישור ניהול תקין. יצוין, כי במידת הצורך ננקטות כלפי עמותות הפועלות שלא כדיון ואף כלפי האחראים לאי הסדרים בהן, סנקציות שונות כגון, הטלת קנס מנהלי ובמידת הצורך אף ננקטים הליכי פירוק כנגד עמותות.

לפני כארבע שנים פרסמה רשות התאגידים חוברת נהלים המפרטת את כללי הניהול התקין של ארגונים ללא כוונת רווח. עתה, אנו מתכבדים להשיק קובץ שלם ומעודכן הכולל את ההנחיות ושינויי החקיקה מאז הוצאת החוברת הקודמת. קובץ מעודכן זה של כללי הניהול התקין נגיש לציבור גם באמצעות אתר האינטרנט של יחידת רשם העמותות ברשות התאגידים. בכוננתנו לעדכן חוברת זו באופן קבוע על בסיס שוטף, וככל שיחולו שינויים מבחינת החוק, התקנות או הנהלים ולפרסמה באופן שוטף באתר האינטרנט של רשות התאגידים.

החוברת כוללת נושאים מרכזיים בניהול עמותות וכן מענה לשאלות הנפוצות ביותר בנושא הניהול התקין. מובן, כי היא משקפת את המצב המשפטי בעת כתיבתה ובמידת הצורך תעודכן, כאמור, שוב בעתיד. עם זאת, אין החוברת מהווה או יכולה להוות תחליף לייעוץ משפטי פרטני, שוטף ועדכני.

רשות התאגידים רואה חשיבות רבה בעדכון הציבור באופן שוטף בכללי הניהול התקין ובקיומה של חוברת כללים הנגישה לציבור והמעודכנת באופן שוטף.

אני תקווה כי חוברת זו תסייע רבות לעמותות החפצות בקבלת אישור ניהול תקין או בשיפור ניהולן ותפקודן, ולכל מי שחשובה לו דרך ההתנהלות התקינה של ארגונים ללא כוונת רווח בישראל.

רשות התאגידים, יחידת רשם העמותות ועובדיה ימשיכו לסייע לציבור הנזקק לשירותי הרשות בנאמנות, במקצועיות ובמסירות.

בברכה,

אלון בכר, עו"ד
ראש רשות התאגידים
רשם העמותות

מבוא

בעקבות ממצאי מבקר המדינה בדו"ח שנתי 48 בנושא תמיכות מתקציב המדינה ועזבונו לטובת המדינה, ובהמשך לדיני ועדת שרים לענייני ביקורת המדינה, החליטה הממשלה ביום 15.10.98, בהחלטה מס' 4418 (בק/128), כי החל משנת התקציב 1999 יידרשו גופים הפונים בבקשה לתמיכה ממשרד ממשלתי להציג אישור של רשם העמותות. עוד נקבע בהחלטה כי רשם העמותות יבחן בהתאם לנהלים ולקריטריונים שיגובשו על ידו אם העמותה עומדת בכל דרישות החוק, ואם נכסי העמותה והכנסותיה משמשים אך ורק את מטרת העמותה.

האישור שניתן על-ידי הרשם, לעמותות שלאחר בדיקה נמצא כי הן עומדות בדרישות, מכונה "אישור ניהול תקין".

בהחלטת ממשלה מיום 18.7.01 הורחבה חובת הצגת אישור ניהול תקין גם על עמותות הנותנות שירותים למשרדי ממשלה.

קיימים גורמים נוספים המתנים העברת כספים לעמותות בהמצאת אישור ניהול תקין. כך לדוגמא, ועדת הכספים של הכנסת דורשת אישור ניהול תקין מעמותות המבקשות מעמד מיוחד על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ולפיו זכאי תורם לעמותה כזו לניכוי מס בגין תרומתו, וכן רשויות מקומיות, המועצה להסדר הימורים בספורט וקרנות גדולות. לעיתים אף תורמים פרטיים מחליטים להגביל תרומתם ולהעבירה רק לעמותות שיש ברשותן אישור ניהול תקין.

בעקבות החלטות הממשלה, ובהתאם לסמכויות הנתונות לרשם העמותות בחוק העמותות, מבצעת יחידת רשם העמותות בדיקות תקופתיות של העמותות. היחידה מנפיקה אישורי ניהול תקין לעמותות העומדות בדרישות החוק בכל הנוגע להמצאת המסמכים שעליהן להמציא מידי שנה על-פי החוק, ומבטלת אישורים כאשר מתברר כי קיימים ליקויים בהתנהלות העמותה. במקרה של ליקויים, מלבד סירוב לתת אישור, או ביטול אישור קיים, ננקטים צעדים נוספים כלפי העמותות ובמסגרתם: מינוי חוקר, הטלת קנס מנהלי (אשר יתכן ויוטל גם על חברי הוועד), נקיטה בהליכי פירוק או דרישה מהעמותה לעמוד בתכנית הבראה. יצוין כי בדיקות תקופתיות כאמור, לצורך בחינת קיום דרישות החוק, מתבצעות בכל העמותות, לא רק אלו הפונות בבקשות לאישור ניהול תקין.



מבוא

המקורות לחובות המוטלות על עמותות הנם כדלקמן:

1. חוק העמותות, התש"ם - 1980, והתקנות שהותקנו מכוחו.
2. כללי מינהל תקין - חובה זו נובעת אף היא, בין השאר, מחוק העמותות, סעיף 27, הקובע כי "על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית", וכן מכללים שגיבש רשם העמותות בהתאם להחלטת הממשלה בעניין אישור ניהול תקין, דרישות משרדי הממשלה המתקציבים ופסיקת בתי המשפט אשר הרחיבה את החובות המוטלות על סוגים מסוימים של עמותות ובכלל.
3. חוקים ותקנות אחרים, ובין היתר חוקים הכוללים דרישות מיוחדות באשר לפעילות מסוימת, כגון בנושאים של אימוץ, חברות קדישא, גמילה מסמים, ספורט וכיוצ"ב.

חברת זו תעסוק בדרישות המוטלות על עמותות על פי חוק העמותות וכללי מינהל תקין, ובמספר נושאים נוספים הקשורים בפעילות עמותות ובקשר שלהן ליחידת רשם העמותות.

יצוין, כי גם חברות לתועלת הציבור (חל"צ) נמצאות תחת פיקוחה של הזרוע המלכ"רית ברשות התאגידים. מעמדה של חברה לתועלת הציבור, והדינים החלים עליה, הוסדרו בתיקון מס' 6 לחוק החברות מיום 21.6.2007. ניתן, ומומלץ, לעיין בהוראות התיקון לחוק באתר האינטרנט של היחידה. חברה לתועלת הציבור הינה גוף, שבין השאר עליו לפעול על פי תקנונו לטובת מטרה ציבורית מתוך המטרות ציבוריות המצוינות בתוספת לחוק החברות ושנאסר עליו לחלק רווח. בתיקון מס' 6 לחוק החברות הושנו חובות הדיווח של חברות לתועלת הציבור לחובות הדיווח החלות על עמותות. קיימים הבדלים בין חברה לתועלת הציבור לבין עמותה, שמקורם בחוק השונה שחל עליהם.

חברות לתועלת הציבור נדרשות אף הן להציג אישור ניהול תקין כתנאי לקבלת תקציבים שונים.

כעיקרון, אותה מדיניות ואותם כללי ניהול תקין החלים על עמותות חלים גם על חברות לתועלת הציבור, למעט מקרים בהם הוראות חוק החברות קובעות במפורש אחרת.

בכוננת הזרוע המלכ"רית לדרוש באופן הדרגתי מחברות לתועלת הציבור לעמוד בכללי ניהול תקין כפי שנדרשות עמותות כיום, ולקיים ביקורות עומק שתודאנה את העמידה בהם.

מוסדות העמותה

כללי

עמותה מוגדרת בסעיף 1 לחוק העמותות כתאגיד המוקם על-ידי שני בני אדם או יותר, למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו ושמטרתו העיקרית אינה עשיית רווחים.

שלושת המאפיינים העיקריים של עמותה הם:

1. איסור חלוקת רווחים.
2. פעולה אך ורק במסגרת המטרות שאושרו לעמותה.
3. החברות בעמותה היא אישית, ואין אפשרות להעבירה לאחר. בשונה מגופים המוגדרים כחברות, אין לחבר עמותה זכות קניינית בעמותה.

חוק העמותות קובע בסעיף 19 כי על כל עמותה לקיים לפחות שלושה מוסדות:

1. אסיפה כללית.
2. ועד מנהל.
3. ועדת ביקורת (או גוף מבקר שיכול להיות רואה חשבון או גוף אחר שאושר על ידי רשם העמותות).

עמותה רשאית לייסד מוסדות נוספים. במידה ועמותה מעוניינת לייסד מוסדות נוספים, עליה להסדיר העניין בתקנונה, המאושר על-ידי רשם העמותות.

בעמותות בעלות מחזור כספי של למעלה ממיליון ש"ח (הסכום המדויק מתעדכן מידי שנה), קיימת חובה, נוסף על האמור לעיל, למנות ר"ח, לצורך עריכת ביקורת על הדו"ח הכספי של העמותה.

על פי תקנות רואי החשבון¹, ככלל, רואה החשבון המבצע את הביקורת על הדו"ח הכספי אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ₪, רשאי אדם ואף שותף אחר ממשדד רואי החשבון, שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדו"ח הכספי, לבצע את הנהלת החשבונות. בעמותות שמחזורן הכספי באותה שנה עולה על 5 מיליון ₪, ככלל, הנהלת החשבונות לא תבצע גם על ידי אחרים באותו משרד רואי חשבון.

אסיפה כללית

האסיפה הכללית היא גוף הכולל את כל חברי העמותה. חברי העמותה הם אלו שייסדו את העמותה וכן כל מי שפנה לעמותה בבקשה להתקבל כחבר, והתקבל על ידי הגוף המוסמך לכך על-פי תקנון העמותה, למעט אלו שחברותם בעמותה הופסקה. בהתאם לסעיף 15 לחוק, יכולים להיות חברים בעמותה כל אדם שמלאו לו שבע עשרה שנים וכל תאגיד, בין שהם אזרחי ישראל ובין אם לא. הפסקת חברות בעמותה יכולה להיות בפטירת החבר, בהתפטרותו, או בהוצאתו מהעמותה בהתאם להוראות תקנון העמותה. כינוס האסיפה הכללית יתבצע על פי הוראות סעיף 20 לחוק ובהתאם להוראות נוספות בתקנון, אם ישנן. זימון האסיפה הכללית יתבצע במועד האמור בתקנון העמותה ואם לא נקבעו הוראות לעניין מועד הזימון, יתבצע הזימון לפחות 10 ימים מראש, בהתאם להוראות התקנון המצוי (הוראות לעניין אסיפה העוסקת בפירוק מרצון - ר' להלן בפרק 'פירוק מרצון ואיסור מכירת העמותה'). במסגרת הזימון יפורטו הנושאים שאמורים לעלות על סדר היום של האסיפה הכללית.

מכויות האסיפה הכללית

1. קביעת מספר חברי הוועד, ובחירת ועד העמותה על-פי סעיף 26(א) לחוק (אלא אם כן נקבעה הוראה בתקנון על-פיה חברי ועד העמותה ימונו על ידי אדם או גוף אחר, או שנקבע בתקנון כי אדם הנושא בתפקיד מוגדר יהא חבר הוועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד. בכל מקרה קביעת מספר חברי הוועד נתונה לאסיפה הכללית, אלא אם כן נקבע מספרם במפורש בתקנון, ובכל מקרה יהיו בוועד לפחות 2 חברים).
2. בחירת ועדת ביקורת או גוף מבקר על-פי סעיף 31 לחוק.
3. מינוי רואה חשבון מבקר, על-פי סעיף 31 לחוק, בעמותה החייבת למנות רואה חשבון על-פי סעיף 19(ג) לחוק, וקביעת שכר.
4. אישור הדו"חות הכספיים השנתיים והדו"חות המילוליים על-פי סעיפים 36(א) ו-37 לחוק.

1. תקנות רואי חשבון (ניסוד עניינים ומכירה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשמ"ח-2008 מורסם בק"ת תשמ"ח, עמ' 608

בהתאם לסעיף 19(א) לחוק העמותות, רשאית עמותה לקבוע בתקנון כי יהיו לה מוסדות נוספים. מכאן שעמותה רשאית למנות מוסדות שיהיו אחראים על נושאים שונים, אולם היא אינה רשאית להעביר למוסדות אחרים את האחריות לניהול הכללי של העמותה.

הוועד הראשון של העמותה מורכב ממיסדי העמותה. לאחר מכן האסיפה הכללית היא שבחרת את הוועד, אלא אם כן נקבעה בתקנון הוראה אחרת לעניין זה. סעיף 26 לחוק העמותות קובע כי ניתן לקבוע הוראה בתקנון על פיה ימונו חברי הוועד, כולם או מקצתם, על-ידי אדם או גוף אחר, וכן כי אדם הנושא בתפקיד מוגדר יכהן כחבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד.

בכל מקרה, קיימת סמכות לאסיפה הכללית להעביר את הוועד או חבר ועד מכהונתו.

בוועד צריכים לכהן לפחות שני חברים.

על פי סעיף 33 לחוק העמותות, אדם הנתון שירותים כשכר לעמותה שלא עקב תפקידו כחבר ועד, אינו יכול לכהן כחבר ועד בעמותה. "מתן שירותים" משמעותו, מלבד האיסור שחבר ועד יהיה עובד העמותה, או שייתן לה שירות כקבלן, גם איסור על כל התקשרות נוספת של חבר הוועד עם העמותה, שכתוצאה ממנה חבר הוועד מקבל תמורה מהעמותה (וכן) - השכרת נכס לעמותה, העברת כספים לחבר הוועד, לרבות בעקיפין, באמצעות גוף אחר שהעמותה מתקשרת עימו. כללים אלה חלים גם על חבר ועד, הממלא תפקיד או מטפס שירותים לחברת בת שבשליטת העמותה. במילים אחרות, חל איסור על מתן תשלום כלשהו לחבר ועד באמצעות חברת בת שבשליטת העמותה. לגבי שירותים כשכר הניתנים ל"קרוב של חבר ועד, ראה בפרק "קירבת משפחה וניגוד עניינים"

חברי ועד רשאים לקבל גמול ישיכה בנין השתתפותם בישיבות הוועד והחזר הוצאות חברי ועד בהתאם לתקנות שהותקנו בעניין, אולם קיימות מגבלות בעניין זה, הכל כפי שימרט בפרק "השימוש בכספי העמותה" בהמשך.

סעיף 33 לחוק העמותות קובע עוד כי לא יכהן כחבר ועד בעמותה מי שאינו חבר בעמותה (אלא אם כן הוא נציג של תאגיד החבר בעמותה), קטין (מתחת לגיל 18) או מי שהוכרז

5. קבלת החלטות בדבר שינוי תקנון, מסרות או שם העמותה.

6. אישור גמול לחברי הוועד או לחברי ועדת הביקורת בנין תפקידם בהתאם לתקנות העמותות (גמול לישיב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009 (ניתן לעיין בתקנות באתר האינטרנט של היחידה) וקביעת נהלים בעניין החזר הוצאות לפי התקנות האמורות.

7. על-פי סעיף 28 לחוק העמותות יש לאסיפה הכללית סמכות להעביר בכל עת את הוועד או חבר ועד מכהונתו.

האסיפה הכללית רשאית לקבוע בתקנון, שסמכויות מסוימות מתוך אלה שפורטו באשר לוועד העמותה, יבוצעו על ידה או באישורה.

סעיף 17 לחוק העמותות קובע כי "החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה ניתנת לירשה". הדרך הראויה וההולמת להצבעה באסיפות כלליות של עמותות היא הצבעה אישית וישירה. עם זאת, הצבעה באמצעות נציג שבידו יפוי כוח אינה פסולה, אך יש להבטיח, שמדובר בייצוג אמיתי שאכן משקף את עמדתם של המיוצגים, ושהשימוש ביפוי הכח אינו מנוצל לרעה על ידי גורמים שירכזו אצלם מספר רב של יפוי כח, ובכך יוכלו להשפיע באופן מהותי על ההחלטות. ככלל, דרישת הרשם בעניין זה היא כי יפוי הכח יהיה ספציפי לאסיפה מסוימת, ויכלול את עמדת מיפוי הכח באשר לנושאים שעל סדר היום.

במקרה של קולות שקולים באסיפה הכללית, תוכרע ההצבעה בהתאם להוראות התקנון. אם לעמותה תקנון מצוי, לפי סעיף 10 לתקנון, רשאי יו"ד האסיפה להכריע אם לעמותה תקנון אחר, תוכרע ההצבעה בהתאם להוראות הנוגעות לעניין. ככל שאין הוראות בעניין מסוים בתקנון העמותה, יחולו הוראות התקנון המצוי (ר' בפרק העוסק בתקנון).

ועד

סעיף 25 לחוק העמותות קובע כי הוועד ינהל את ענייני העמותה ובידיו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה.

האינטרסים של העמותה ולא אינטרסים אישיים. כך לדוגמה, בעניינים הנוגעים לקבלת שירותים עבור העמותה, אסור לחבר הוועד לקחת בחשבון שיקולים של קשרי ידידות עם נתן השירות וכדומה.

על חברי הוועד מוטלת אחריות לדאוג לכך שלא תבוצע חלוקת רוחים בעמותה, ובמקרה שבוצעה חלוקה כאמור, יראו אותם כמפרים את חובתם כלפי העמותה, אלא אם יוכיחו שלא ידעו על כך ושלא היה עליהם לדעת על כך, או שנקטו בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע את חלוקת הרוחים.

על חברי הוועד לבצע את תפקידם בזהירות כדי שלא ייפגעו נכסים של העמותה או אינטרסים שלה. למשל, עליהם להתעדכן במצב הפיננסי של העמותה כדי להימנע מיצירת גירעונות שיסכנו את החוסן הכלכלי של העמותה. במקרים קיצוניים של פעולות חבר ועד תוך רשלנות חמורה, או הפרת חובותיו של חבר הוועד, למשל במקרה של חלוקת רוחים אסורה כאמור, ייתכן כי חבר הוועד יחויב על-ידי בית המשפט לשאת באופן אישי בנזקי העמותה, כולם או חלקם.

על חבר ועד, להיות בעל מיומנות בענייני העמותה וכישרונות מתאימים לצורך תפקיד זה.

שיפוי וביטוח

חוק העמותות אינו קובע הוראות המתיחות שיפוי וביטוח לחברי ועד, ויש בכך בעייתיות בין היתר לאור האיסור על חלוקת רוחים. יחד עם זאת, לאור העובדה שבחוק החברות בסעיפים 264-258, לרבות הסייגים בסעיף 345, נקבעו הסדרים בעניין זה בכל הנוגע לחברות לתועלת הציבור, אין מניעה כי נושאי משרה בעמותה (חברי ועד, חברי ועדת ביקורת, הגוף המבקר, המנכ"ל וכל מי שכפוף לו ישירות), יבוסחו וישופו, לאחר אישור האסיפה הכללית ובכפוף לכך שנקבעו הוראות מתאימות בתקנון העמותה, כל זאת על-פי אותם הסדרים החלים על חברות לתועלת הציבור. מוצע כי עמותה המבקשת להסדיר נושא זה תפנה ליועץ מקצועי מטעמה.

תקופת כהונת הוועד

החוק אינו קובע מהי תקופת כהונתו של ועד העמותה. אחד

פסול דין או פושט רגל, וכן מי שהורשע בעבירות המפורטות בסעיף או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלון. לא ניתן להתנות על הוראות אלו בתקנון.

סמכויות ותפקידים של הוועד

1. ליישם את החלטות האסיפה הכללית.
2. לקבוע את מדיניות העמותה בכפוף להחלטות האסיפה הכללית, להכין את תכנית העבודה של העמותה, לקבוע עקרונות למימון הפעילות וסדרי עדיפויות בין אפשרויות הפעולה השונות.
3. לקבוע דרכי פעולה ספציפיות לביצוע מטרות העמותה.
4. לדאוג לכך, כי לא תבצע חלוקת רוחים, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה.
5. לאשר תקציב שנתי, לעקוב אחר מצבה הכספית של העמותה, ולקבוע את מסגרת האשראי שהעמותה רשאית ליטול.
6. למנות ולפטר מנהל כללי.
7. לפקח על המנהל הכללי של העמותה.
8. לקבוע את המבנה הארגוני של העמותה ואת מדיניות השכר והתשלומים.
9. לבנס אסיפות כלליות מן המניין ושלא מן המניין.
10. להכין את הדו"חות הכספיים והמילוליים של העמותה ולהביאם לפני ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ובפני האסיפה הכללית לאישורה.
11. לדחוף לאסיפה הכללית על מצב ענייני העמותה.
12. לקבוע נהלים בכתב, המסדירים פעילויות שגרתיות משמעותיות בעמותה.
13. לחון, להחליט ולפעול בכל ענייני העמותה, כפי שימצא לנכון.
14. לנהל פנקס חברים של חברי האסיפה הכללית וחברי הוועד.

אחריות חברי הוועד

על חברי הוועד מוטלת אחריות "לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית" (סעיף 27 לחוק העמותות).

בהתאם לפסיקת בתי המשפט, על חברי הוועד מוטלת חובת האמון, הזהירות והמיומנות לפעול לטובת העמותה ובכלל זה, להגשמת מטרותיה. עליהם לבצע פעולות המשרתות את

ועדת ביקורת או גוף מבקר

האסיפה הכללית חייבת לבחור ועדת ביקורת או גוף מבקר. גוף מבקר יכול להיות רואה חשבון או גוף אחר שאושר לענין זה על-ידי רשם העמותות.

במקרה שהעמותה רוצה למנות רואה חשבון כגוף מבקר במקום ועדת ביקורת, היא אינה צריכה אישור של הרשם. אין למנות את אותו רואה חשבון שמבקר את הדוחות הכספיים של העמותה או שמבצע את הנהלת החשבונות, שכן יש ניגוד עניינים בין התפקידים.

גוף מבקר שאינו רואה חשבון - אם העמותה מעוניינת למנות כגוף מבקר מי שאינו רואה חשבון במקום ועדת ביקורת, עליה להעביר תחילה בקשה לרשם בצירוף קורות חיים וניסיון רלבנטי של אותו גוף (כגון - היותו בעל הכשרה להיות מבקר פנים, עו"ד, יועץ מס וכד'), בהתאם לצרכי הביקורת בעמותה, ולאחר אישור עקרוני של הרשם, עליה לקבל אישור אסיפה כללית, כדי שהמינוי ייכנס לתוקף.

יצוין כי גם עמותה שאינה פעילה מבחינה כספית חייבת במינוי ועדת ביקורת, שכן סעיף 19 לחוק קובע כי לכל עמותה תהיה ועדת ביקורת. כמו כן יתכן כי קיימת לעמותה פעילות כספית שהיא, מבחינתה, אינה מחשיבה אותה כפעילות כספית, כגון מימון שכר דירה על ידי גורם חיצוני. כן יתכן כי עצם העובדה שלא מתנהלת פעילות כספית היא בעיה שוועדת הביקורת צריכה לבדוק אותה.

על-פי חוק הביקורת הפנימית, קיימים מספר גופים, וביניהם עמותות בודדות, החייבים במינוי מבקר פנים. תפקידו של מבקר פנים אינו זהה לתפקידי ועדת הביקורת או הגוף המבקר. מבקר הפנים כפוף על פי חוק לוועד בעוד שוועדת הביקורת או הגוף המבקר כפופים לאסיפה הכללית, לכן, מבקר הפנים לא יוכל למלא פונקציה של ועדת ביקורת או גוף מבקר. לפיכך, במקרים בהם נדרש מינוי מבקר פנים, מינוי יהיה בנוסף על ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ולא במקומם. יש לציין כי הרוב המכריע של העמותות אינו מחויב במינוי מבקר פנים.

בוועדת ביקורת צריכים לכהן לפחות שני חברים, על פי כללי מינהל תקין. גוף מבקר יכול להיות אדם אחד, רואה חשבון או גוף אחר שאושר על ידי הרשם.

מתפקידיה של האסיפה הכללית הוא בחירת חברי ועד. בהתאם לסעיף 20 לחוק, על האסיפה הכללית להתכנס לפחות אחת לשנה.

כדי להבטיח את ניהולה התקין של העמותה, ואת פעולתם של חברי הוועד לסוכת העמותה, כנדרש בסעיף 27 לחוק, לא ניתן לאפשר מצב של בחירת ועד לתקופה בלתי מוגבלת. לפיכך נוכח נוהל על-פי תקופת כהונת הוועד תוגבל ל-4 שנים, למעט מקרים חריגים בהם אופי העמותה מצדיק כהונה לפרק זמן ממושך יותר. דהיינו, יש לערוך בחירות לוועד העמותה לפחות אחת ל-4 שנים (אלא אם כן חל התקנון המצוי או נקבעה תקופה קצרה יותר בתקנון). יחד עם זאת, אין מניעה כי העמותה תאפשר בחירת אותם חברים לקדנציות נוספות (אלא אם כן הדבר הוגבל בתקנון).

מורשי החתימה

בהתאם לסעיף 18 לתקנון המצוי, על הוועד להסמיך שניים או יותר מבין חבריו, לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה. אין חובה לכלול את סעיף 18 לתקנון המצוי בתקנון העמותה, אולם רשם העמותות דורש, לצורך פיקוח ובקרה נאותים על הוצאת כספים בעמותה ובהתאם לפרשנות החוק ולכללי מינהל תקין, כי בכל מקרה יהיו לעמותה לפחות שני מורשי חתימה, אשר חתימתם יחד תחייב את העמותה בכל הנוגע לפעולות בעלי משמעות כספית כגון חתימה על המחאות, חתימה על חוזים, ביצוע הזמנות, נסילת הלוואות, מתן הלוואות, רכישת ניירות ערך, רכישת מס"ח, השקעת כספים וכיו"ב. לענין אופן השימוש בכספי העמותה, לרבות האפשרות לשימוש בכרטיסי אשראי ונושאים כספיים נוספים, ר' הרחבה בהמשך.

אין חובה כי מורשי החתימה יהיו חברי ועד, אולם אין הם יכולים להיות חברי ועדת ביקורת.

מורשי החתימה לא יהיו בדרגת קירבה ראשונה ביניהם, כדי להימנע ממצבים של ניגוד עניינים פסול.

על מורשי החתימה להיות בכל מקרה מחברי העמותה או מבעלי התפקידים בה.

יצוין, כי על מרבית הדיווחים שעל עמותה להגיש לרשם העמותות להיות חתומים על ידי שני חברי ועד. לגבי פירוט הדיווחים ר' בפרק "הגשת מסמכים לרשם העמותות".

המשרה בעמותה ולבדוק ניהול תקין של עמותה, חיסכון, פעילות, אפקטיביות וטוהר המידות.

- לבדוק את השגת יעדי העמותה בייעול ובחיסכון.
- לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד.
- להציע לוועד דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה.
- לבדוק את ענייניה הכספיים של העמותה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה לקידום מטרתיה.
- לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה.

לצורך יישום תפקידיה

א. וועדת הביקורת תבצע בדיקה כללית מידי שנה כמפורט לעיל, וכן תבצע מעקב אחר יישום המלצות שנתנה בעבר. בשים לב להיקף פעילות העמותה, ועדת הביקורת תתמקד מידי שנה בנושא או במספר נושאים מתוך הנושאים הנ"ל, ותבצע במסגרתם בדיקה מעמיקה יותר מהרגיל.

ב. ועדת הביקורת תדון בדו"ח המילולי ובדו"ח הכספי ותגיש את המלצותיה לוועד ולאסיפה הכללית. יצוין כי במסגרת הדיווחים השנתיים, על העמותה להגיש לרשם את המלצות האמורות.

2. ועדת הביקורת נדרשת להכין דו"ח ביקורת לפחות פעם בשנה. דו"ח הביקורת יכלול מלבד ממצאי הוועדה גם המלצות והתייחסות לתיקון ליקויים שהתגלו בעבר, בהתאם לנסיבות. החובה להגיש דו"ח פעם בשנה נלמדת מסעיף 30 לחוק הקובע כי על ועדת הביקורת להביא את מסקנותיה לפני הוועד והאסיפה הכללית.

3. על-פי סעיף 20ב לחוק רשאית ועדת הביקורת או הנהג המבקר לדרוש מהוועד בכתב לכנס אסיפה כללית שלא סן המניין, ובמקרה שהוועד אינו פועל בהתאם לדרישה תוך 21 יום מיום שהוגשה, רשאית ועדת הביקורת לכנס את האסיפה הכללית, ובלבד שהאסיפה תתקיים תוך שלושה חודשים לכל היותר מיום שהוגשה הדרישה.

4. ועדת הביקורת או הנהג המבקר רשאים לבקש מרשם העמותות למנות חוקר שיחקור את דרך ניהול העמותה, תפקודה בהתאם להוראות חוק זה, ופעולותיה הכספיות לפי סעיף 40א לחוק.

2. תקנות העמותות (נמול לישב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), תשס"ז-2009 מרשם בק"ת תשס"ז - 2009

על פי סעיף 33 לחוק העמותות, אדם הנתון שירותים בשכר לעמותה שלא עקב תפקידו כחבר ועדת ביקורת, אינו יכול לכהן כחבר ועדת ביקורת בעמותה. "מתן שירותים" משמעותו, מלבד האיסור שחבר ועדת ביקורת יהיה עובד העמותה, או שייחן לה שירות כקבלן, גם איסור על כל התקשרות נוספת של חבר ועדת הביקורת עם העמותה, שכתוצאה ממנה חבר ועדת הביקורת מקבל תמורה מהעמותה (כגון - השכרת נכס לעמותה, העברת כספים לחבר ועדת ביקורת, לרבות בעקיפין, באמצעות גוף אחר שהעמותה מתקשרת עימו). כללים אלה חלים גם על חבר ועדת ביקורת, הממלא תפקיד או מספק שירותים לחברת בת שבשליטת העמותה. במילים אחרות, חל איסור על מתן תשלום כלשהו לחבר ועדת ביקורת באמצעות חברת בת שבשליטת העמותה. לגבי שירותים בשכר הניתנים ע"י קרוב של חבר ועדת ביקורת, ראה בפרק "קירבת משפחה וניגוד עניינים".

חברי ועדת ביקורת רשאים לקבל גמול ישיבה בעד השתתפותם בישיבות ועדת הביקורת והחזר הוצאות כחברי ועדת ביקורת בהתאם לתקנות שהותקנו בעניין², אולם קיימות מגבלות בעניין זה, הכל כפי שיפורט בפרק "השימוש בכספי העמותה" בהמשך. תקנות אלו אינן חלות על גוף מבקר ולפיכך שכרו של הנהג המבקר יקבע על ידי האסיפה הכללית לפי המקובל במקצוע.

סעיף 33 קובע עוד כי לא יכהן כחבר ועדת ביקורת בעמותה מי שאינו חבר בעמותה (אלא אם כן הוא נציג של תאגיד החבר בעמותה), קטין (מתחת לגיל 18) או מי שהוכרז פסול דין או פושט רגל, וכן מי שהורשע בעבירות המפורטות בסעיף או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלוון.

סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת/נהג מבקר

1. בהתאם לסעיף 30 לחוק העמותות, לוועדת הביקורת תפקיד מהותי בבדיקת ענייניה הכספיים והמשקיים של העמותה וכן בבדיקת תקינות העמותה ומוסדותיה, וכן היתר על ועדת הביקורת:

- לבדוק את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה למטרותיה. בכלל זה, נדרשת ועדת הביקורת לבדוק את תקינות פעילותם של נושאי

ממשרד רואי החשבון שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדו"ח הכספי לבצע את הנהלת החשבונות בעמותות שמחזורן הכספי באותה שנה עולה על 5 מיליון ₪, ככלל, הנהלת החשבונות לא תתבצע גם על ידי אחרים באותו משרד רואי חשבון.

זכות עיין במסמכי העמותה

על פי סעיף 39 לחוק, פנקס חברי העמותה (דהיינו, חברי האסיפה הכללית) ופנקס חברי הוועד, הפרוטוקולים של האסיפה הכללית והדו"חות הכספיים והמילוליים המאושרים של העמותה, יהיו פתוחים בכל עת סבירה לעיין של כל חברי העמותה.

זכות העיין בפנקס החברים משמעותה, גם הזכות להעתיק את המידע באופן מקובל אם המעיין רצה בכך, כגון צילום החומר.

נוסף על האמור לעיל, לחברי ועדת הביקורת ולחברי הנוף המבקר זכות לעיין בכל מסמך שהעמותה מחזיקה בו או לקבל מידע מחברי העמותה או עובדיה, אם מידע כאמור נדרש לדעתם לצורך ביצוע תפקידיהם.

הדברים אמורים ביהר שאת לנכי חברי הוועד במסגרת אחריותם על פי סעיף 27 לחוק לפעול לסוכת העמותה, במסגרת מטרוניה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית.

יצוין כי לציבור הרחב קיימת זכות לעיין בכל המסמכים שהעמותה חייבת להגיש על פי החוק לרשם, במשרדי רשם העמותות, בכפוף לתשלום אגרה, וזאת בנוסף לאפשרות לצפות בחלק מהמידע באמצעות האינטרנט. באשר למסמכים שעל העמותה להגיש לרשם העמותות ר' בפרק "הגשת מסמכים לרשם העמותות".

לצורך ביצוע תפקידם, רשאים חברי ועדת הביקורת/נוף מבקר לעיין בכל עת בפנקסי החשבונות של העמותה ובמסמכים המתחייבים לאמור בהם ולצלם אותם, ולקבל מכל חבר ועד ומכל עובד עמותה כל מסמך שברשותם וכל מידע הדרושים להם לדעתם למילוי תפקידם (סעיף 35(ב) לחוק).

רואה חשבון מבקר

נכון לשנת 2009, עמותה שהמחזור הכספי שלה לשנת 2008 עולה על סך של 1,146,952 ₪ (סכום המתעדכן מידי שנה), חייבת למנות רואה חשבון לבקר את הדו"חות הכספיים שלה, ולהגיש דין וחשבון מבקר.

האסיפה הכללית היא שצריכה למנות את רואה החשבון ולקבוע את שכרו.

על רואה החשבון להשתתף בכל אסיפה כללית הדנה בדוחות הכספיים שהוא ביקר, כדי לספק כל הודעה או הסבר נדרשים בנגע לאותם דוחות כספיים.

במקרה שהעמותה לא מינתה רואה כנדרש, רשאי הרשם, לפי בקשת אחד מחברי העמותה, למנות לה רואה לאותה שנה ולקבוע את השכר שהעמותה תשלם לו בעד שירותיו.

רואה החשבון של העמותה רשאי אף הוא, כמו חברי הוועד ועדת הביקורת, לעיין במסמכים הדרושים לו לדעתו לצורך ביצוע תפקידו ולצלמם.

יודגש כי, לא ניתן למנות את אותו רואה החשבון שמבקר את הדו"חות הכספיים של העמותה כנוף מבקר במקום ועדת הביקורת, כדי שלא ליצור ניגוד עניינים בין שני התפקידים. על פי תקנות רואי החשבון, ככלל, רואה החשבון המבצע את הביקורת על הדו"ח הכספי אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ₪, רשאי אדם ואף שותף אחר

3. תקנות רואי חשבון וניגוד עניינים ומניעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר, תשס"ח-2008 פרטם בק"ת תשס"ז, עמ' 608

שאין כוונתה לקדם. אם לעמותה מסרות רשומות שלא קודמו במשך תקופת זמן בלתי סבירה, על העמותה חלה האחריות לבסלן או להראות תכנית מעשית לקדם.

עמותה הרוצה להוסיף, לגרוע או לשנות מסרות קרובות למסרות הקיימות שלה, רשאית, בהתאם לסעיף 11(א) לחוק העמותות, לכנס אסיפה כללית ולקבל החלטה על כך, ולאחר מכן להעביר את ההחלטה לבחינת רשם העמותות. המסרות החדשות לא יכנסו לתוקף ולא ניתן יהיה לפעול על פיהן אלא לאחר רישומן בידי הרשם. במידה והמסרות שהעמותה מבקשת לגרוע, לשנות או להוסיף אינן קרובות למסרות הקיימות של העמותה, על העמותה לפנות לבית המשפט כדי לקבל את אישורו לפעולה המבוקשת. בכל מקרה, לא יהיה תוקף לשינוי המסרות לפני רישומן בידי הרשם.

סרם קבלת החלטה על שינוי מסרות, מחובתו של הוועד להציג בפני האסיפה הכללית את פירוט הנכסים שצברה העמותה למסרותיה הקיימות והמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לעניין זה, לרבות כלפי תורמים לעמותה. עמידה בתנאים הנ"ל חיונית כדי לוודא שלא תתקבל החלטה כה משמעותית בחיי העמותה כלאחר יד, אלא לאחר שהעמותה שקלה כראוי את השלכותיה, וכן תוודא כי אין פגיעה באינטרסים של התורמים לעמותה בעקבות השינוי. לגבי מחויבות כלפי תורמים שכספם ישמש למסרה מסוימת, ובכלל זה, המשמעות של שינוי מסרות במקרה כזה - ראו להלן בפרק "ניהול נכסי העמותה לקידום מסרותיה".

על פי סעיף 4 לחוק, מסרתה העיקרית של עמותה איננה יכולה להיות מכוונת לעשיית רווחים. לפיכך, פעילותה העיקרית של עמותה איננה יכולה להתבסס באחזקת מניות בחברה עסקית, גם אם במקרה זה החברה היא בבעלותה המלאה של העמותה וכל רווחיה מחולקים לעמותה.

עם זאת, עמותה רשאית להחזיק במניות בחברה עסקית לכד או יחד עם גופים מלכ"דים נוספים ובתנאי שפעילות זו אינה פעילותה העיקרית, ושרווחי פעילות זו משמשים את מסרותיה העיקריות של העמותה. לגבי החזקה במניות בחברה עסקית יחד עם גורם פרטי ר' בנושא הבא.

שם, מסרות ותקנון העמותה

שימוש בשם העמותה

לפי הוראת סעיף 8 לחוק העמותות, על עמותה להשתמש בשמה המלא כפי שהוא מופיע בתעודת הרישום, ללא כל השמטות או תוספות. שם העמותה צריך להופיע על כל מסמך, שילוט או פרסום היוצא מטעם העמותה בהתאם לדרישה זו. אסור לעמותה להשתמש בשמות חלופיים במסגרת קידום פרויקטים שונים. כסיום שם העמותה יש להוסיף ("ע"ר") או "עמותה" או "עמותה רשומה".

עמותה רשאית, לכלול את שמה ללא ציון ע"ד בלוגו, ולעצב את הלוגו כרצונה, כל עוד אין בכך הסעיה, ובלבד ששם העמותה במלואו, ובהתאם להוראות סעיף 8 לחוק, יצוין בכל מסמך של העמותה ללא קשר ללוגו. במקרה דגן יש לוודא שבנייר המכתבים של העמותה שם העמותה המלא מופיע בצורה ברורה וכוללת על גבי המסמך, כך לדוגמה יש להימנע ממצב שבו שם העמותה קטן ושולי ביחס ללוגו.

מסרות העמותה

אחד הנושאים המרכזיים הנבדקים לעניין תקינות פעילות העמותה הוא קיום מסרותיה הרשומות. המסרות הרשומות הן אלו שנרשמו על-ידי הרשם במסגרת הבקשה לרישום עמותה, או מסרות שנרשמו על ידי הרשם בשלב מאוחר יותר, לבקשת העמותה, כאשר כמפורט להלן, אם מדובר במסרות השונות מהמסרות הרשומות של העמותה לפני השינוי, נדרש, קודם לרישום בידי הרשם גם אישור בית המשפט.

יודגש כי אין די בהגשת פרוסוקול לרשם בדבר שינוי מסרות, אלא, רישום השינוי, בכפוף להוראות להלן בדבר אישור שינוי המסרות, הוא תנאי לכך שהשינוי יכנס לתוקף.

עמותה אינה רשאית לבצע פעולות שאינן במסגרת מסרותיה הרשמיות אף אם המדובר בפעולות חשובות, המסייעות לציבור או לנזקקים.

על עמותה לקדם את כל מסרותיה הרשומות, ולבסלן מסרות

ניצול נכסי העמותה לצורך קידום מסרתייה

על עמותה לנצל את משאביה לצורך קידום המטרות שלה. דהיינו, כספי העמותה, נכסיה, המוניטין שלה, הציוד וכו' צריכים להיות מנוצלים באופן מלא לצורך קידום מטרות העמותה.

כספים ייעודיים

כמידה והעמותה קיבלה כספים, בין בתרומות ובין כתמיכות לצורך קידום מטרה מסוימת, עליה להשתמש באותם כספים למטרה לשמה ניתנו ולא למטרות אחרות, אף אם המטרות האחרות הן במסגרת מטרות העמותה. כמו כן אם המצג שהוצג כלפי התורמים הוא כי יעשה שימוש מסוים בכספי העמותה, יש להשתמש בכספים לאותו שימוש, ולא לצבור אותם או להעבירם לשימושים אחרים (גם אם הם במסגרת המטרות). יצוין, כי על העמותה לתת ביטוי הולם בד"חות הכספיים, בהתאם לכללים חשבונאיים, לנכסים שהשימוש בהם הוגבל, בין אם ע"י תורם חיצוני ובין אם ע"י מוסד ממוסדות העמותה המוסמך לכך. כמו כן, במסגרת קבלת החלטה באסיפה הכללית על שינוי מטרות או על שינוי הוראות התקנון לגבי ייעוד נכסים בפירוק, על הוועד להציג בפני האסיפה הכללית התחייבות שניתנו כלפי תורמים של העמותה לגבי כספים ייעודיים כאמור. שינוי המטרות או התקנון ייכנסו לתוקף רק לאחר רישומן בידי הרשם, ובכפוף לאישור בית המשפט אם נדרש, כמפורט בפרק הקודם. על העמותה לציין את ההתחייבות שניתנו כלפי התורמים גם בפניה לצורך אישור או רישום המטרות, לפי העניין. גם אם יאושר שינוי המטרות יתכן והעמותה תידרש להתחייב להמשיך ולהשתמש בכספים שנצברו בעבר למטרות לשמן ניתנו.

העדר פעילות

עמותה שאינה פעילה, לא תוכל לקבל אישור ניהול תקין, והרשם ישקול נקיטה במעולות נוספות, כגון פירוק.

צבירת נכסים

עמותה הצוברת, באופן לא סביר, נכסים או הון לתקופה ממושכת בלי להשקיעם בקידום מטרות קונקרטיות, או שאין לה תוכנית עדיכנית, מעשית ויעילה לשימוש בכספים אלו לצורך קידום המטרות, לא תהא זכאית לקבל אישור ניהול תקין. איסור צבירת עודפים באופן לא סביר נובע בין היתר מתכלית העמותה לפעול לקידום מסרתייה, ומהנחת היסוד

שתורמים או גופים אחרים העבירו כספים לעמותה לצורך קידום ישיר של מטרותיה תוך זמן סביר. במקרים מסוימים אופי העמותה או אופי הנכסים מאפשר שמירה על רוב הנכסים בעמותה, תוך שימוש בחלק קטן מהם לצורך קידום המטרות, כגון, כספים שניתנו לעמותה בתנאי שישימשו כקרן אשר פירוטייה יחולקו לזכאים על-פי מטרות העמותה. במקרים כגון אלו אין פסול בהחזקת הכספים לסווח רחוק, אם כי יהיה על העמותה לבחון האם לא נוצר במקרה הקדש בו העמותה היא הנאמן. במקרה שאכן נוצר הקדש, על העמותה לרשום את ההקדש אצל רשם ההקדשות, ולפעול למסירת דיווחים בהתאם לכללי חוק הנאמנות.

יובהר כי עמותה רשאית לצבור סכום סביר בשים לב לפעילותה השוטפת, כגון לצורך התמודדות עם תקופות של קשיים כלכליים.

שיתוק פעילות בעמותה

עמותה שאינה פועלת לקידום מסרתייה עקב סכסוכים פנימיים ומאבקי כוח בין חברי העמותה, או מכל סיבה אחרת, לא תוכל לקבל אישור ניהול תקין, אלא אם כן תראה נכונות לנקיטה בצעדים אשר יאפשרו לה לתפקד.

תאגידים קשורים

- עמותה רשאית להקים חברה⁴ לצורך קידום מסרתייה כגון:
- לצורך ביצוע פעילות עסקית אשר רוחיה יועברו לעמותה (לדוגמא בית כנסת המקים חברה אשר תפעיל אולם שמחות, כאשר מטרת הפעלת החברה היא קבלת הכנסות לצורך פעילות העמותה).
 - לצורך ביצוע פעולות אשר מתאימות באופיין למסגרת של חברה ולא של עמותה (לדוגמא עמותה שמטרתה לחלק מזון למיעוטי יכולת המקימה חברה שתפעיל מרכולים מיוחדים).

במקרים אלו יש להקפיד כי רוחי החברה יישמשו למטרות העמותה בלבד, ולא יחולקו לגורם אחר (לרבות עובדי החברה באמצעות משכורות מוגדלות וכיוצא"כ) וכי אחזקת המניות בחברה איננה מהווה את מטרתה או פעילותה העיקרית

⁴ לענין זה חברה או כל תאגיד עסקי אחר

שלה גם אם אינן נוחות וגם אם יש בעמותה רוב מכריע נגד דרישות אלו. כך לדוגמה, עמותה שאימצה את התקנון המצוי, אינה רשאית למנות מורשי חתימה שאינם חברי ועד העמותה, שכן סעיף 18 לתקנון המצוי קובע כי מורשי החתימה יהיו מבין חברי הוועד. כמו כן אם נקבע בתקנון כי כל מספר שנים יערכו בחירות לוועד עמותה, אין חברי העמותה רשאים לוותר על קיום הבחירות.

במידה והעמותה מעוניינת לשנות סעיף בתקנון, יש לקבל החלטה בדבר השינוי באסיפה הכללית, ולאחר מכן להעביר את ההחלטה לכחינת רשם העמותות השינוי ייכנס לתוקף רק לאחר רישומו בידי רשם העמותות. יש להקפיד על כך שגם ההחלטה שתקבל בהתאם לתקנון אם ישנה הגבלה לגבי הרוב הנדרש, זכות וטו וכיו"ב.

במסגרת בדיקת נוסח התקנון על ידי רשם העמותות, תיבחן התאמתו לדרישות החוק, לרבות הפרשנות שניתנה להן על ידי הרשם. במקרה שבמסגרת הבדיקה יעלה הצורך לתקן את הוראות התקנון, כאשר התיקון נובע מכך שהחוק קובע הסדר חד משמעי אחר בעניין, לא תידרש העמותה לכנס שוב את האסיפה הכללית לאישור הנוסח. במקרה כזה ניתן יהיה לרשום את התיקון, ללא אישור נוסף של האסיפה הכללית, אם חתמו שני חברי ועד על הנוסח המתוקן. אם מדובר בנושא מהותי, בו קיים מרחב שיקול דעת לאסיפה הכללית, יהיה צורך להביא את העניין שוב לאישורה בסרם רישום הנוסח המתוקן על ידי הרשם.

מומלץ, שהעמותה תחזיק בנוסח שלם ומעודכן של התקנון, הכולל את כל השינויים שנעשו בו עד לאותו עת.

קיום נהלים בכתב

על עמותה המקיימת פעילות משמעותית בתחום מסוים לדאוג לקיומם של נהלים מקצועיים ומפורטים בכתב, המסדירים את הפעילות האמורה. כך למשל, מצופה מעמותה המעסיקה עובדים ומקיימת פעילות משמעותית לקבוע נוהל קבלת עובדים לעמותה, נוהל התקשרות עם ספקים, נוהל נוכחות עובדים בעבודה, נוהל קופה קטנה וכיו"ב. נהלים המבטיחים פעילות תקינה ורציפה בעמותה לאורך זמן היקף הנהלים ורמת הפירוט שלהם יותאם להיקף הפעילות של העמותה.

של העמותה, גם אם רוחי החברה מועברים לעמותה. אותם כללים הנגעים לאיסור העסקת חברי ועד או חברי ועדת ביקורת בעמותה, ולקבלת שירותים בשכר מבעלי תפקידים אלו, יחולו גם על העסקתם על ידי החברה. ככלל, רצוי כי העמותה בעצמה או בשיתוף גופים מלכ"רים נוספים תחזיק ב-100% ממניות החברה. במקרים חריגים ניתן יהיה לחלוג מכלל זה, מקום שיש הצדקה מיוחדת לכך. רשם העמותות יבחן את השאלה האם אין חשש לחלוקת רוחים לגורם פרטי או ניצול העמותה לטובת גורמים פרטיים. כמו כן תיבחן השאלה האם העמותה נקטה באמצעים חוקיים ומשפטיים להבטחת זכויותיה לרבות בדרך של שימור שליטתה בחברה, עיגון זכויותיה בתקנון החברה, שריון זכות וטו לעמותה בנושאים מהותיים כגון משכורות לעובדים, מכירת נכסים וכיו"ב, עריכת הסכם בכתב בין העמותה לבין החברה וכיו"ב. נוכח מורכבות הנשוא מוצע כי העמותה תפנה מראש להתייעצות מול רשם העמותות, כדי שלא תימצא מפרה את הכללים בדיעבד. בכל מקרה חל איסור על כך שבעל תפקיד בעמותה או מי מטעמו יחזיקו באופן אישי במניות של חברת הבת. פעולה מעין זו עלולה להיחשב כהעברת נכסים אסורה. יתרה מכך, אם מדובר בחבר עמותה, הדבר יחשב כחלוקת רוחים, על כל המשמטע מכך, ולגבי חבר ועד וחבר ועדת ביקורת, עלול הדבר להיחשב בניסבות מסוימות, כעקיפה של הוראות סעיף 33(א)2 לחוק העמותות ותקנות הגמול.

פעולה בהתאם לתקנון העמותה

עמותה חייבת לפעול על-פי התקנון שלה. חובה זו נובעת הן מסעיף 27 לחוק העמותות הקובע כי על חברי הוועד לפעול בהתאם לתקנון העמותה, והן מסעיף 9 לחוק העמותות הקובע כי דין התקנון כדין חוזה בין העמותה לבין חבריה ובינם לבין עצמם.

סעיף 12(ב) לחוק העמותות קובע כי אם יש עניין המוסדר בתקנון המצוי, אך אינו מוסדר בתקנון העמותה, או מוסדר בו באופן חלקי או לקוי (בניגוד להוראות החוק), יחולו על אותו עניין הוראות התקנון המצוי.

יצוין, כי לא די בכך שכל חברי העמותה הסכימו על הסדרת עניין מסוים בדרך מסוימת, אלא יש לבדוק האם העניין תואם את תקנון העמותה. על עמותה לקיים את דרישות התקנון

הגשת מסמכים לרשם העמותות

דרישות החוק

סעיף 38 לחוק העמותות קובע מהם המסמכים שעל כל עמותה להגיש לרשם העמותות. את המסמכים יש להגיש בחתימות מקוריות של שני חברי ועד, תוך ציון שמות החותמים. לחילופין, ניתן להגיש העתק מהמסמכים חתומים כאמור, כשהוא חתום כ"העתק נאמן למקור" על-ידי עו"ד או רואה חשבון.

בעקבות התקנת תקנות העמותות (ספסים), התשנ"ט - 2009, החל מיום 25.7.09 חלה חובה להגיש לרשם העמותות דיווחים על גבי ספסים כפי שנקבעו בתקנות. החל מיום 25.12.09 חלה חובה למלא ספסים אלו באמצעות הספסים המקוונים כפי שזיכינו באתר רשם העמותות, ולהגיש לרשם פלט חתום כאמור לעיל.

המסמכים שעל העמותה להגיש לרשם כוללים:

1. הודעה על שינוי מען העמותה.
2. הודעה על מינוי חבר ועד, ועדת ביקורת או הגוף המבקר, או פקיעת כהונתם, וכן הודעה על מינוי ר"ח ופקיעת כהונתו.
3. פרוטוקול האסיפה הכללית הכולל החלטה לשנות את תקנון העמותה, שמה או מסותיה.
4. החלסת האסיפה הכללית או הוועד בדבר הרשאים לחתום בשם העמותה.
5. הודעה על הגשת תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר הוועד בתוקף תפקידו כחבר הוועד. יש לציין בהודעה את שמות הצדדים, בית המשפט שאליו הגושה התובענה, העילה ומספר ההליך.
6. הדוחות הכספיים של העמותה, הכוללים: פירוט של חמשת מקבלי השכר הנבוא בעמותה, ד"ח על תרומות והודעה על תרומות מישות מדינית זרה לפי סעיף 36 לחוק. אופן עריכת הדוחות הכספיים יפורט בהמשך.
7. הדוח המילולי של העמותה.
8. פרוטוקול החלסת האסיפה הכללית לאשר את הדוח

הכספי והדוח המילולי בציורף הדוח הכספי ובציורף המלצת ועדת ביקורת או הגוף המבקר לגבי הדוח הכספי והדוח המילולי, ואם נתמנה ר"ח, בציורף חוות דעתו על הדוח הכספי.
9. פרוטוקול בדבר החלסת האסיפה הכללית על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק.

על פי סעיף 38 לחוק, רשם העמותות רשאי לדרוש כל מסמך או מידע נוסף לצורך הבהרת פרטים שצינו או שצריך היה לציין בדוח הכספי או בדוח המילולי, או לצורך הבהרות באשר להתנהלות החוקית של העמותה.

המסמכים המוגשים לרשם העמותות צריכים להיות בשפה העברית או הערבית. אין להגיש מסמכים בשפה האנגלית אלא אם כן מצורף להם תרגום מלא וחתום ע"י שני חברי ועד בעברית, שמהווה נוסח מחייב. לא ניתן להסתפק בתרגום בעברית שאינו חתום אף אם הוא מאושר על ידי נוסריו.

הגשת מסמכים לצורך קבלת אישור ניהול תקין

קיום חובות הדיווח השנתיות על פי החוק, באופן שוסף, מהווה תנאי סף לצורך קבלת אישור ניהול תקין מרשם העמותות.

רק בתום שנתיים של פעילות רצופה מוכחת של העמותה, הגשת המסמכים הנדרשים בהתאם לחוק וכן עמידה בכללי הניהול התקין ינתן אישור ניהול תקין לעמותה.

עמותה, המבקשת אישור ניהול תקין לאחר שבמשך מספר שנים לא קיימה את חובות הדיווח כנדרש, תתבקש להשלים את כל המסמכים אותם הייתה חייבת להגיש על פי החוק במשך שבע השנים, שקדמו לשנה עבורה מבקש האישור.

יובהר, שרשם העמותות אינו מנפיק אישור ניהול תקין טרואקטיבי בגין שנים שחלפו.

עמותה שלא קיימה את חובות הדיווח כראוי במשך תקופה ארוכה, נדרשת להשלים חומר ולהעביר, לצורך מתן האישור, את הדוח הכספי האחרון הנדרש לצורך מתן האישור והמסמכים הנלווים, ובנוסף דוחות כספיים ומסמכים כאמור

חברי ועד העמותה בפני עו"ד, כאשר לכל שנה בנפרד, כי מתקיימים בה התנאים המצטברים:

1. מחזור השנתי אינו עולה על 300,000 ₪.
2. אין היא משלמת שכר ותשלומים (עבור עבודה, בין אם כעובד ובין אם כקבלן משנה), פרט לשכר המשולם לבעל מקצוע לצורך ביצוע הוראות החוק, כגון תשלום לגוף מבקר.

על כל עמותה לשלם את האגרה השנתית בבנק הדואר או באינטרנט ולחילופין להמציא לבנק הדואר טופס תצהיר בדבר פטור (הנכלל בטפסים שנשלחים לעמותה מידי שנה) חתום כנדרש.

לא יינתן אישור ניהול תקן לעמותה שלא שילמה אגרה או שלא הגישה תצהיר לפטור לבנק הדואר לפי העניין.

אי תשלום אגרה עלול לגרום סנקציות נוספות כלפי העמותה.

ל- 3 השנים הקודמות. לדוגמא, עמותה המבקשת אישור לשנת 2010 תידרש להגיש דו"ח ומסמכים נוספים לשנת 2008, וכן דו"חות ומסמכים המתייחסים לשנים 2005 - 2007. על העמותה להמציא כל מסמך נוסף שיידרש על ידי הרשם לצורך הבהרות.

אם עמותה אינה ממציאה את המסמכים הנדרשים על-ידי רשם העמותות, רשאי הרשם לסרב לתת לעמותה אישור ניהול תקן, ואף לנקוט כלפי העמותה בפעולות ובסנקציות חמורות יותר הכוללות מינוי חוקר והגשת בקשה לפירוק העמותה.

אגרה שנתית

כל עמותה חייבת בתשלום אגרה שנתית, החל מהשנה שלאחר רישומה, אלא אם כן היא נכנסת לגדר הפטור הקבוע בתקנות.

עמותה תהא זכאית לפטור מאגרה שנתית אם הצהירה שני

על פי התוספת השנייה עמותה שהמחזור השנתי שלה עולה על סכום של 750,000 ₪ צריכה לנהל מערכת חשבונאית על-פי שיטת החשבונאות הכפולה.

עריכת הדו"ח הכספי

סעיף 36(א) לחוק העמותות מטיל על הוועד את האחריות להכנת הדו"חות הכספיים. הדו"חות אמורים לכלול לכל הפחות מאזן ודו"ח הכנסות העמותה והוצאותיה. מסמכים אלו צריכים לתת ביטוי נאות לנתונים הכלולים במערכת החשבונאית של העמותה. הסלת הכנת הדו"ח על גורם אחר מסעם העמותה אינה פוטרת את הוועד מאחריותו לתקינות הדו"ח ועמידתו בדרישות החוק. יודגש, על כל עמותה להגיש דו"חות כספיים ללא קשר להיקף המחזור הכספי שלה.

בהתאם לסעיף 36(ב) לחוק יש לצרף לדו"ח הכספי פירוט מלא ומדויק של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדו"ח הכספי, לרבות תשלומים אחרים והתחייבויות לתשלום ובכלל זה הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף (לרבות ניירות ערך), תנאי פרישה, וכל הסבה אחרת (פירוט מילולי וכמותי), לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הנבחר ביותר בעמותה. הפירוט יוגש בסופסוף בהתאם להוראות תקנות הספסום.

במסגרת הדיווח על חמשת מקבלי השכר הנבחר, על העמותה לדווח גם על אנשים שמועסקים על ידה בפועל כעובדים, גם אם אינם מועסקים כשכירים כגון אדם שמשמש בפועל כמנכ"ל בעמותה אולם מקבל תמורה כקבלן. על החובה לפרט בדו"ח הכספי תרומות מישות מדינית זרה ראה בפרק "תרומות מישות מדינית זרה". בדו"ח הכספי המוגש לרשם יש לבצע הפרדה בין הוצאות לפעילות לבין הוצאות המשויכות להנהלה וכלליות. כמו כן יש לפרט את רשימת האנשים שתרמו לעמותה סכום העולה על 20,000 ₪ לשנה אלא אם כן ניתן אישור מיוחד מרשם העמותות לאי פרסום השם (באשר להוצאות אותן יש לפרט בהוצאות "הנהלה וכלליות", ובאשר לכללים החלים על פירוט שמות התורמים ר' פרק "השימוש בכספי העמותה ובכסיה").

בילוי דעת חשבונאי 69 ותקן 5

סעיף 36(ג) לחוק העמותות קובע כי "הדו"ח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים...".

המערכת החשבונאית והכנת הדו"ח הכספי והמילולי

סעיף 35 לחוק העמותות קובע כי עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי. על העמותה לדאוג לרישום פעולותיה הכספיות בהתאם להוראות ניהול ספרים של מס הכנסה.

עקרונות כלליים בנוגע לניהול הכספי

1. המערכת החשבונאית תנוהל על-ידי העמותה עצמה או גורם מסעמה. הנהלת החשבונות צריכה להיות אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידים אחרים.
2. יש לרשום ברישומי הנהלת החשבונות כל פעילות כספית המבוצעת בעמותה. רישומי הנהלת החשבונות צריכים להתבסס על תיעוד נאות, ותיעוד זה צריך להישמר בצורה מסודרת. יש לדאוג לחתימת הסכמים בכתב באשר לכל התחייבות כספית של העמותה, לרבות הסכמי הלוואה, ולתיעוד בכתב של הוצאת כספים וקבלתם. על העמותה לשמור חשבונות וקבלות וכן כל הסכם וכל מסמך המהווה בסיס לפעולות הכספיות שבוצעו.
3. על העמותה לדאוג למנות אדם שיהיה מפקד על רישום הפעולות הכספיות, ולעדכן באופן שוטף את מערכת הנהלת החשבונות.
4. הוצאת כספים מהעמותה תבוצע רק על-ידי המורשים לחייב את העמותה בחתימתם, תוך תיעוד נאות.

ניהול פנקסים על פי התוספת השנייה לחוק

בהתאם לסעיף 35 לחוק העמותות, פנקסי העמותה צריכים לכלול, לפחות, את הפרטים המופיעים בתוספת השנייה לחוק. התוספת השנייה מפרטת קטגוריות שונות שעל עמותה לכלול במערכת החשבונות שלה.

קטגוריות אלו כוללות בין היתר עריכת ספר שבו ירשמו נכסים שהתקבלו כתרומות וכמתנות, וכן פירוט בספר תקבולים של ההקצבות שהעמותה קיבלה מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים.

הוא החשבון המבקר את הדו"ח הכספי יפעל בהתאם לקבוע בדיון ובתקנים המקובלים.

דו"חות כספיים מאוחדים

כאשר עמותה היא בעלת השליטה בתאגידי בת עליה להגיש לרשם דו"חות כספיים מאוחדים, המציגים את עצמה ואת תאגידי הבת כמקשה כלכלית אחת בהתאם לגילוי דעת 57 של לשכת רואי החשבון.

הדו"ח המילולי

בהתאם לסעיף 37(א) לחוק העמותות, על עמותה להגיש את הדו"ח הכספי יחד עם הדו"ח המילולי. תפקיד הדו"ח המילולי לתאר באופן תמציתי ובהיר את פעילות העמותה ואת המבנה הארגוני בשנה לבניו מתייחס הדו"ח.

פרטי הדו"ח המילולי ימולאו בהתאם לתוספת השלישית לחוק העמותות האחריות להכנת הדו"ח חלה על הוועד המנהל ובעת הגשתו על הדו"ח להיות חתום בחתימות מקוריות על-ידי שניים מחבריו. מתפקדיה של ועדת הביקורת לבחון את הדו"ח המילולי ולהביא המלצותיה בפני האסיפה הכללית.

הגשת הדו"ח המילולי הינה אחד מתנאי טף למתן אישור גיהול תקין.

הגשת הדו"ח המילולי, על פרטי השונוים, איננה מחליפה את החובה של העמותה לדווח כדן על גבי הספטים שנקבעו לכך, במועד קבלת ההחלטות השונות, כגון: דיווח על מינוי חברי ועד וכיו"ב.

הדו"ח המילולי יהיה פתוח לעיני הציבור.

בתוספת השלישית מפורטות הקטגוריות אשר אמורות להיכלל בדו"ח המילולי ובין היתר כוללות: דיווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה, פירוט המבנה הארגוני של העמותה לרבות מוסדותיה של העמותה ונושאי משרה בעמותה, דיווח בדבר תאגידיים שנושא משרה בהם הוא גם נושא משרה בעמותה וכן תאגידיים להם זיקה לעמותה, פירוט בדבר השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדו"ח, היקף השירותים העיקריים שניתנו לעמותה, פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה, או עסקאות עם צדדים קשורים, אירועים חריגים, ליקויים וכל עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדו"ח.

ניתן למצוא באתר רשם העמותות טופס מומלץ למילוי הדו"ח המילולי וכן הנחיות למילוי הטופס.

במסגרת חובה זו יש לערוך את הדו"ח בהתאם לתקנים הנקבעים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ולגילוי דעת של לשכת רואי החשבון. החל מהדו"ח הכספי לשנת 1999 קיימת חובה לערוך את הדו"ח בהתאם לגילוי דעת 69 ותקן 5 (תקן 5 כולל תקונים והבהרות לגילוי דעת 69).

בהתאם לגילוי דעת 69 ולגילוי דעת נוספים, הדו"ח הכספי של מלכ"ר חייב לכלול את המרכיבים הבאים:

1. מאזן - ייערך באופן שבו כל הנכסים וההתחייבויות יסווגו על-פי אופיים ויוצגו על-פי רמת הנזילות שלהם הנכסים נטו (ההפרש בין הנכסים לבין ההתחייבויות) יוצגו תחת כותרת אחת תוך אבחנה בנוף המאזן בין:
 - א. נכסים נטו שלא קיימת לגביהם כל הנבילה לשימוש לפעילויות / נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הנבילה ושימשו לרכוש קבוע.
 - ב. נכסים נטו שקיימת לגביהם הנבילה בעלת אופי זמני.
 - ג. נכסים נטו שקיימת לגביהם הנבילה בעלת אופי קבוע (משאבים שהועברו לעמותה למטרות ספציפיות בלבד, כגון תרומות שהועברו בתנאי שימשו למטרות מסוימת).
2. דו"ח על פעילות - דו"ח זה יכלול את כל ההכנסות והוצאות בתקופת הדיווח. דו"ח זה יכלול גם סכומים ששוחזרו מקבוצות של נכסים נטו שהונבלו לפעילות והועברו לקבוצה של נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הנבילה, בעקבות קיום או ביטול תנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים.
3. דו"ח על שינויים בנכסים נטו - דו"ח זה ייערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף ההכנסות על הוצאות בתקופת החשבון. דו"ח זה מיועד לתת תמונה מקיפה לעניין מעמד הנכסים השונים לסוגיהם.
4. דו"ח על תזרימי מזומנים - הדו"ח ישקף את כל תזרימי המזומנים ככל שיש חובה לכך בגילוי דעת 51 ובהתאם לאמור בו.
5. ביאורים לדו"חות הכספיים - יש לרשום ביאורים בהתאם לגילוי דעת של לשכת רואי החשבון והתקנים של המוסד לתקינה חשבונאית. במסגרת הביאורים יש להתייחס בין היתר למטרות העמותה, פרטים בדבר צדדים קשורים, תלות העמותה בנופים אחרים ובפרט במשרדי ממשלה, פרטים בנוגע להלוואות שהעמותה נתנה או קיבלה וכן פירוט הרכוש הקבוע.

שימוש בכרטיסי אשראי

שימוש בכרטיסי אשראי על ידי עמותה מהווה בעיה מכיוון שאינו מאפשר חתימה על ידי שני מורשי חתימה כנדרש, ולפיכך פוגע בבקרה על ההתנהלות הכספית של העמותה. עם זאת ישנם מקרים שבהם נדרש שימוש בכרטיסי אשראי, כגון במקרים בהם אין דרך אחרת לביצוע הרכישה המבוקשת או במקום שימוש במזומן במסגרת קופה קטנה.

שימוש בכרטיסי אשראי יהיה אפשרי בכפוף להתקיימות אחד התנאים הבאים:

1. העמותה משתמשת בכרטיסי אשראי המוגבל לסכום המותר לשימוש כקופה קטנה, ומשתמשת בו לצורך הוצאות המותרות במסגרת קופה קטנה בלבד. יובהר כי הכולנה לכרטיסי אשראי מסוג מיוחד, הכולל בתוכו מנבלה על סך ההוצאה החד פעמית (וכגון כרטיס נטען) או הודשית (כגון כרטיס עם מנבלת מסגרת אשראי בסכום קטן). החלטה בדבר הוצאת כרטיס כאמור תיחתם על ידי שני מורשי חתימה.

2. כרטיס אשראי שהתשלום בו כפוף לקיזמה של יתרה כספית בחשבון ייעודי שנפתח לצורך השימוש בכרטיס זה. השימוש בכרטיס מסוג כזה יהיה כפוף להעברת כספים לחשבון הייעודי בהוראה חתומה על ידי שני מורשי חתימה של העמותה, לצורך הוצאה מסוימת, בציון מטרת ההעברה. העמותה תקפיד על כך שלא יהיו בחשבון זה יתרות מעבר לכספים שהועברו לביצוע הוצאה מסוימת כאמור. שימוש בכרטיס כאמור ייעשה במקרים בהם קיים קושי לביצוע התשלום בדרך אחרת למשל לצורך ביצוע תשלומים שניתן לבצע רק באמצעות האינטרנט, תשלום אגרה לרשם, הוצאות הנגרמות במסגרת נסיעה לחו"ל וכיוצא בזה.

ככל שיהיו סוגים נוספים של כרטיסי אשראי שהמאפיינים שלהם יעלו בקנה אחד עם האפשרות לקיים בקרה נאותה על הוצאות הכספיות, ישקול רשם העמותות מתן אפשרות לשימוש בכרטיסים כאמור.

הוצאות הנהלה וכלליות

עמותה אינה רשאית לשלם שכר לחברי הוועד וחברי ועדת

השימוש בכספי העמותה ובנכסיה

פתיחת חשבונת בנק

על עמותה לפתוח חשבון בנק על שמה בלבד, וכספיה יופקדו באותו חשבון, ולא בחשבונות של גורמים אחרים כגון חברי ועד.

כאשר עמותה מפעילה פרויקטים שונים בהיקפים משמעותיים, מומלץ לפתוח חשבון בנק נפרד לכל פרויקט.

כמו כן, בעת שימוש בכרטיסי אשראי על פי כללי ניהול תקין, במקרים מסוימים תידרש העמותה לפתוח חשבון בנק ייעודי עבור כרטיסי אשראי מסויים.

שימוש במזומנים ובהמחאות

באופן עקרוני, ביצוע תשלומים במזומן פוגע באפשרות לבצע בקרה מינימאלית על הוצאת כספי העמותה. לפיכך, קבע הרשם במסגרת הקריטריונים לצורך הוצאת אישור ניהול תקין, כי לא ינתן אישור לעמותה שמשלמת הוצאות מזומן (למעט הוצאות שניתן להוציאן במסגרת "קופה קטנה"), וכן לא ינתן אישור כאמור לעמותה המשלמת מלגות במזומן.

המחאות מטעם העמותה יחתמו על ידי שני מורשי חתימה מטעמה, שמונע ע"ה האסיפה הכללית או ועד העמותה, הכל לפי הוראות התקנון. על העמותה להקפיד על כך שהמחאות לא תחתמנה מראש ללא ציון הסכום והמוטב.

מטעמי בקרה נאותה, על העמותה להקפיד על כך, שכל ההמחאות הנרשמות על ידה תכלולנה ציון "למוטב בלבד", למעט המחאה המיועדת להוצאת מזומנים מהבנק לקופה קטנה.

העברת כספיות מחשבון הבנק

העברות כספיות מחשבון הבנק של העמותה לחשבון אחר, בין אם של העמותה או של גורם חיצוני, תעשינה אך ורק באמצעות פקט' (ולא באמצעות טלפון) בחתימת מורשי החתימה.

שמתעורר חשש לחלוקת רווחים או לשימוש בכספי העמותה בניגוד למטרותיה.

החשב הכללי פרסם כללים בדבר הוצאות הנהלה וכלליות כתנאי למתן תמיכה. כללי החשב הכללי מתייחסים הן לאחוז הוצאות הנהלה וכלליות מכלל המחזור הכספי של העמותה והן להגדרת הרכיבים שיש לכלול בהוצאות אלו. ניתן לראות את הוראות החשב הכללי בעניין באתר משרד האוצר.

תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר ועד ולחבר ועדת ביקורת

בחוק העמותות קיימים שלושה סעיפים העוסקים בעניין תשלום שכר לחברי ועד.

סעיף 26 לחוק העמותות קובע כי האסיפה הכללית רשאית להחליט על תשלום שכר לחברי ועד ולקבוע את גובה השכר, בכפוף לתקנות שהתקין שר המשפטים בעניין. סעיף 33 (א) (2) לחוק קובע כי מי שנותן שירותים לעמותה בשכר, שלא כחבר ועד, אינו יכול לכהן בוועד. מכאן שאסור לחבר ועד להיות עובד של העמותה או לתת לה שירותים שונים בשכר. סעיף 34 לחוק העמותות מסמיך את שר המשפטים לקבוע תקנות, בין השאר, לענין שכר חברי ועד וחברי ועדת ביקורת.

מטרת הוראות החוק הנ"ל הינה להבטיח, שכמוסדות העמותה יכהנו נושאי תפקידים, שלנגד עיניהן עומדת טובת העמותה בלבד, כיאה למוסד ללא כוונת רווח.

יו"ד הוועד, חברי הוועד וועדת ביקורת רשאים לקבל רק גמול עבור השתתפותם בפועל בישיבות וזאת רק לאחר אישור האסיפה הכללית כאשר לעצם התשלום ולשיעורו בכל מקרה, לא יתקיימו יחסי עובד מעביד בין חבר הוועד/חבר וועדת הביקורת לעמותה, וחבר הוועד/וועדת ביקורת לא יהיה זכאי לתוספות סוציאליות.

שר המשפטים התקין ביום 23.2.2009 תקנות לעניין זה לפי סעיף 34 לחוק העמותות, אשר תוקפן הינו מיום 23.2.2010, כאשר לתקרת התשלום שהאסיפה הכללית רשאית לאשר ליו"ד ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת עבור השתתפות בפועל בישיבה והחזר הוצאות עד ליום 23.2.2010 יחולו

הביקורת אלא גמול ישיבה והחזר הוצאות בלבד, כמפורט בתקנות⁵ שיהיו בתוקף מיום 23.2.2010 ועבור ביצוע תפקידים ככאלה בלבד. גם לעובדיה אין העמותה רשאית לשלם שכר העולה על הסיכור, בהתחשב בכישורי העובד והמקובל בשוק העבודה עבור תפקידים דומים. כאשר מדובר בשכר לעובד שהוא חבר עמותה, יש במתן שכר מעבר לסיכור משום חלוקת רווחים אסורה, בנייה עלול חבר הוועד לחוב אישית עקב הפרת חובותיו כלפי העמותה לפי סעיף 34 לחוק, אלא אם כן התנגד לחלוקה האסורה ונקט את כל האמצעים הסבירים כדי למנוע או שבנסיבות העניין לא ידע ולא היה עליו לדעת על החלוקה האסורה. כאשר לתשלום שכר בלתי סביר לספקים אחרים עובדי העמותה, מדובר בפעולה שאינה לטובת האינטרסים של העמותה ולקידום מטרותיה ולכן עשויה להיות בניגוד להוראות סעיף 27 לחוק.

עמותה לא תהא זכאית לקבל אישור ניהול תקין במידה והוצאות השכר שהיא משלמת תהינה בלתי סבירות במידה כזו שיהיה בהן משום שימוש בכספי העמותה שלא למטרותיה.

בכל הנוגע לקביעת תקרה לשכר בכירים בעמותות, נבחנת סבירות השכר תוך התחשבות בגורמים כדלקמן:

1. גודל - המחזור השנתי של העמותה.
2. עצמאות - אחוז התמיכות וההקצבות מהמדינה מסך המחזור הכספי.
3. יעילות - אחוז הוצאות הנהלה וכלליות מסך מחזור ההכנסות.
4. איכות ניהול - העדר גירעון, גידול בפעילות, יעילות ועדת ביקורת וכו'.
5. איכות נושא המשרה - כישורים, השכלה, ניסיון מקצועי וכו'.

הוצאות הנהלה וכלליות הן הוצאות האדמיניסטרטיביות. על-פי כללי מינהל תקין על העמותה להקפיד כי הוצאות אלו לא יעלו על אחוז סביר מסך המחזור השנתי של העמותה. רשם העמותות יתערב בעניין זה במקרים קיצוניים בהם יעלה חשש כי הוצאות הכספים הנה בלתי סבירה באופן כזה

⁵ תקנות העמותות ונמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה, תשס"ט - 2009 פרסם בק"ת תשס"ט - 2009

מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם סרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת העמותה - סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה".

התקנות קובעות תקרה למספר הישיבות של הוועד, וועדה קבועה של הוועד או וועדת ביקורת, שניתן לקיים במהלך שנה מספר זה אינו תלוי במחזור העמותה. ועדה קבועה היא ועדה שמונתה על ידי הוועד לטיפול לאורך זמן בנושא שבסמכותו, כאשר אופי העמותה מצדיק מינוי ועדה לטיפול באותו נושא.

הוראות שפורסמו בחוברת ניהול תקין הקודמת, בה ניתן לעיין באתר האינטרנט של רשם העמותות.

על פי התקנות, וכפי שמפורט בסכלה להלן, גובה הנמול שניתן לשלם לאחד מחברי המוסדות הנ"ל תלוי במחזור העמותה. ככל שמחזור העמותה גבוה יותר, כך עולה שיעור הנמול שניתן לשלם לאחד מחברי המוסדות שנמנו לעיל.

סעיף 34 לחוק העמותות קובע, לעניין גובה הנמול, כי מחזור העמותה מוגדר כ-"סכום התקבולים השנתי של עמותה מכל

מחזור כספי של העמותה במיליוני שקלים	מספר ישיבות מירבי בשנה של הוועד	מספר ישיבות מירבי בשנה של ועדת ביקורת	מספר ישיבות מירבי של ועדה קבועה של הוועד	נמול מירבי לשיבה לחבר ועד/ועדת ביקורת בש"ח	נמול מירבי לשיבה ליו"ד ועד בש"ח
עד 10	12	12	8	505	555
מעל 10 עד 25	12	12	8	605	675
מעל 25 עד 50	12	12	8	805	1030
מעל 50 עד 100	12	12	8	990	1230

מחזור כספי של העמותה במיליוני שקלים	נמול שנתי מירבי בשקלים חדשים
עד 10	15,000
מעל 10 עד 25	21,115
מעל 25 עד 50	41,235
מעל 50 עד 100	73,505
מעל 100	90,615

למרות האמור בסכלה, אם בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של העמותה לקידום מסוּתת, עלה מספר הישיבות על המספר המצוין לעיל בסכלה, העמותה רשאית לשלם נמול עבור חריגה זו באישור האסיפה הכללית בלבד. ככל מקרה ניתן לאשר תשלום בגין חריגה עד ל-150% (פי אחת וחצי) ממספר הישיבות המצוין בסכלה הנ"ל.

בעמותה בה לא מכהן מנהל כללי, רשאית האסיפה הכללית לקבוע, כי ליושב ראש הוועד ישולם נמול שנתי קבוע בעד כהונתו כיושב ראש הוועד, כמפורט להלן.

הנמול השנתי הנ"ל הינו במקום הנמול עבור השתתפות בישיבות.

התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.

- **מקרה ה'**: אם העמותה איננה משלמת כלל גמול עבור השתתפות בשיבות, או שמשלמת גמול חלקי עבור השתתפות בשיבות, הנמוך מהסכום המירבי שקובעות התקנות, כפי שפורט בטבלה לעיל - רשאית העמותה לשלם החזר הוצאות ליו"ד ועד, חבר ועד או לחבר ועדת ביקורת גם אם לא מתקיימים התנאים המפורטים במקרים א-ד' הקודמים, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית תוך התחשבות במספר הישיבות ובהוצאות שהוצאו בפועל. הגמול המופחת המשולם (אם משולם) יחד עם החזר ההוצאות לא יעלה על הגמול המירבי עבור ישיבה והחזר ההוצאות לפי המקרים שצוינו לעיל, שניתן היה לשלם לאותו אדם לפי התקנות.

החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה

בנוסף לגמול עבור השתתפות בשיבות והחזר הוצאות בקשר להשתתפות זו, או גמול שנתי ליו"ד הוועד, כפי שתוארו לעיל, עמותה רשאית לשלם לחבר ועד או ליושב ראש ועד את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהיה שלו מחוץ לישראל לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה, אם מתקיימים התנאים הבאים:

- הוועד החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד או יו"ד הוועד עבור העמותה (אלא אם כן יו"ד הוועד מקבל גמול שנתי שאז אין חובה לקבל החלטה זו).
- תשלום הוצאות בפועל אושר ע"פ הוועד.
- ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישרין, והאסיפה הכללית קבעה כללים ונהלים לעניין זה, אחת לשנה. חבר הוועד או יושב ראש הוועד דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולוועד על תוצאות הפעילות האמורה עבור העמותה והוועד דיווח לאסיפה הכללית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.

בעמותה שהמחזור הכספי שלה עולה על 100 מיליון ש, ניתן לאשר, לצורך קידום מטרות העמותה ועל פי המגננון האמור לעיל, גם הוצאות מסוג אחר שאינן הוצאות נסיעה (בישראל)

החזר הוצאות בקשר להשתתפות בשיבות

ככלל, השכר המשולם לחבר הוועד, יו"ד הוועד או חבר ועדת הביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בשיבה. במקרים מסוימים, רשאית עמותה לשלם ליו"ד ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפותו בשיבה, בנוסף לגמול עבור השתתפות בשיבה או לגמול השנתי ליו"ד הוועד. להלן המקרים שבהתקיימותם רשאית העמותה לשקול האם לשלם החזר הוצאות:

- **מקרה א'**: החזר הוצאות נסיעה בפועל כאשר חבר הוועד, יו"ד הוועד או חבר ועדת הביקורת נרים במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה. אם העמותה החליטה לשלם הוצאות במקרה זה, על האסיפה הכללית לקבוע, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הנסיעות, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.
- **מקרה ב'**: החזר הוצאות נסיעה בפועל כאשר יו"ד הוועד, חבר הוועד או חבר ועדת הביקורת הוא אדם עם מוגבלות שהציג אישור רופא שהוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו. הנדרת "אדם עם מוגבלות" על פי החוק הינה "אדם עם לקות פיזית, נפשית או שכלית לרבות קוגניטיבית, קבועה או זמנית, אשר בשלה מוגבלת תפקודו באופן מהותי בתחום אחד או יותר מתחומי החיים העיקריים".
- **מקרה ג'**: אם מחזור הכספי השנתי של העמותה עולה על 50 מיליון ש, ויותר משליש מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל עבור ישיבת ועד אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל.
- אם יותר ממחצית מחברי הוועד אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל עבור שתי ישיבות ועד בשנה, שהתקיימו מחוץ לישראל.
- התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.
- **מקרה ד'**: אם מחזור הכספי של העמותה עולה על 50 מיליון ש, רשאית העמותה לשלם לחבר ועד שאינם תושבי ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל לצורך השתתפות בשיבות ועד בישראל.

4. נחתם הסכם הלוואה בין העמותה לתאגיד הכולל תנאי הלוואה סבירים, לרבות שיעור הריבית, תנאי החזר ומועד הפירעון.
5. הוסדרו בטחונות סבירים לפירעון הלוואה.
6. אין במתן הלוואה כדי לפגוע בפעילות העמותה המלווה (וכן היתר שסכום הלוואה יהיה סביר ביחס למחזור השנתי, ושסכום הלוואה והתקופה שנקבעה להשבת הכספים אינם מונעים או מעכבים מימוש של תוכנית העמותה המלווה).
7. הועד שוכנע כי יש לעמותה הלווה יכולת לעמוד בהחזר הלוואה כמועדים שנקבעו.
8. למיטב ידיעת הוועד ועל סמך נתונים שהוצגו לו אין ליקויים משמעותיים בהתנהלות העמותה הלווה.

עמותה תהא רשאית לתת הלוואות לעובדיה בתנאי שתנאי הלוואה סבירים, ובהתאם למקובל בשוק לעניין הלוואה של מעביד לעובד. במידה ומטרות העמותה כוללות מטרה של מתן הלוואות כגון נמ"ח, תהא העמותה רשאית לתת הלוואות בהתאם למטרותיה, ובלבד שתקבע קריטריונים סבירים, מפורטים וברורים למתן הלוואות ותקפיד על שוויון בין מקבלי הלוואות בהתאם לקריטריונים שקבעה.

עמותה אינה רשאית לתת הלוואות לחבריה שאינם עובדים (אלא אם כן מטרות העמותה כוללות מתן הלוואות כנמ"ח, ומדובר בחברים שעומדים בקריטריונים כאמור לעיל, והם אינם חברי ועד או חברי ועדת ביקורת).

אופן תשלומי מלגות

בהתאם לכללי הניהול התקין נקבע כי, הואיל וביצוע תשלומים במזומן פוגע באפשרות לבצע בקרה מינימאלית על הוצאת כספי העמותה, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה המשלמת מלגות במזומן.

לפיכך, תשלומי מלגות יבוצעו באמצעות שיקים ל"מוטב בלבד".

ככל מקרה יש להקפיד כי חלוקת מלגות בעמותה תבצע בהתאם לקריטריונים קבועים, שווים ופומביים.

תרומות

בהתאם לתוספת השנייה לחוק העמותות, עמותה חייבת לנהל פנקס תורמים פנימי, ולרשום בו את כל הנכסים (לרבות כספים) שהיא קיבלה כתרומות או כמתנות, הרישום

או נסיעה ושהייה (בחול"ל). כך גם בעמותות בעלות מחזור כספי נמוך יותר, אם אינן משלמות גמול כלל.

העברת של כספים או נכסים לתאגידים אחרים ללא תמורה

מבחינת כללי ניהול תקין, עמותה רשאית להעביר כספים או נכסים לתאגיד מלכ"רי אחר אולם עליה להקפיד על מספר תנאים כדלקמן:

1. העברת כספים/נכסים לנוף אחר מתיישבת בפירוש עם מטח מטרותיה הרשומות של העמותה.
2. הכספים/הנכסים יועברו לתאגיד אחר עם מטרות דומות, ובלבד שמדובר בתאגיד ללא כוונת רווח ואשר אינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.
3. ידוע למי שתורם או מעביר כספים/נכסים לעמותה כי יתכן שהכספים/הנכסים יועברו לתאגיד אחר.
4. במקרה שמועבר סכום או נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה, יבא הדבר לאישור האסיפה הכללית בטרם העברת הכספים. ככל מקרה אחר, טעון הדבר אישור ועד העמותה.
5. העמותה תקיים פיקוח על השימוש בכספים/בנכסים בהתאם למטרת ההעברה.
6. לתאגיד אליו מועברים הכספים/הנכסים יש אישור ניהול תקין או אישור מקביל מאת הגורם הרשמי המפקח עליו.

באשר לעמותות נחמכות, יש לפעול גם לפי כללי החשב הכללי בכל הנוגע להעברת כספים לגופים אחרים. כמו כן באשר לעמותות שיש להן אישור לפי סעיף 46, יש לפעול לפי כללי רשות המיסים לענין זה.

על העמותה לפרט העברות כאמור לעיל במסגרת הדו"ח המילולי, כסעיפים הרלבנטיים.

הלוואות

עמותה רשאית להלוות כספים לתאגיד מלכ"רי אחר ובלבד שיתקיימו הכללים האמורים לעיל בנוגע להעברת כספים. עם זאת, עמותה רשאית לתת הלוואה לתאגיד אחר, אף אם לא מתקיימים כל הכללים בנוגע להעברת כספים, בכפוף לתנאים כדלקמן:

1. התאגיד הלווה הינו תאגיד ללא מטרת רווח.
2. מטרות התאגיד הלווה הן מטרות דומות למטרות של העמותה המלווה.
3. הלוואה אושרה כדון על-ידי הוועד של העמותה המלווה.

חלה החובה לפרסם את המידע האמור באתר האינטרנט שלה. אם אין לעמותה אתר אינטרנט עליה להודיע על כך לרשם העמותות, אשר יפרסם את המידע באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

משות מדינית זרה על פי החוק הנה, בתמצית:

1. מדינה זרה, לרבות -
 - א. איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות;
 - ב. ארגון, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;
 - ג. רשות מקומית או מחוזית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בכרית מדינות במדינה זרה;
 - ד. איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;
 2. הרשות הפלסטינית;
 3. תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שנוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו לעניין זה, "אמצעי שליטה", "החזקה" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.
- יודגש, כי לגבי תרומה מישות מדינית זרה אין זכות לעמותה לבקש חיסיון על שם התורם.

רישום נכסי עמותה

על חברי הוועד להקפיד על כך שכל זכויות העמותה, לרבות זכויות בנכסים לגביהם מתקיים רישום כדן, יהיו רשומים על שם העמותה.

עמותה רשאית לרכוש רכב לשימושה לצורך קידום מטרותיה. הרכב ירשם על שם העמותה בלבד.

השיקולים והקריטריונים לבחירת הרכב יהיו שיקולים סבירים תוך התייחסות, בין היתר, לעלות הרכישה והאחזקה של הרכב ובהתאם לסוג העמותה, אופי הפעילות והיקפה, והמחזור הכספי שלה.

לגבי רכבים השייכים לעמותה ואשר נרשמו בעבר (לפני פרסום כללים אלו) על שם גורם אחר אין חובה להעביר את הרכב על שם העמותה מקום שהדבר עלול לגרום לירידת ערך הרכב באופן משמעותי, אך חובה לשעבד את הרכב לטובת העמותה.

צריך לכלול את שם התורם, תיאור הנכס שהתקבל ומועד קבלתו.

פנקס התורמים הפנימי של העמותה צריך להיות פתוח לעיון חברי הוועד, בודקים מסעם רשם העמותות, נציבות מס הכנסה וגופים אחרים שיש להם סמכות לעיון בפנקס על-פי חוק.

בהתאם לתוספת, רשאית עמותה שלא לרשום בדו"ח הכספי שם של תורם שביקש לתרום בעילום שם אם סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר, או שהרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם לפי הליכים ונהלים שקבע השר.

בשנת 2002 הותקנו תקנות העמותות (קביעת סכום מירבי ונהלים לרישום תרומה בעילום שם בדו"ח הכספי), התשס"ג - 2002. בתקנות נקבע כי הסכום המירבי לענין תרומה שרשאית עמותה שלא לרשום לגביה בדו"ח הכספי את שם התורם הוא 20,000 ₪ לשנה.

כן נקבע כי הרשם רשאי ליתן לעמותה אישור מיוחד שלא לציין בדו"ח הכספי שלה את שמו של תורם שתורם למעלה מ-20,000 ₪ אם שוכנע כי הדבר מוצדק בנסיבות העניין, לאחר שהוגשה לו בקשה מנומקת בכתב על כך, שפורסו בה שם התורם, מספר הזהות שלו, מענו, סכום התרומה והצורך בשמירת עילום שמו של התורם.

תרומות מישות מדינית זרה

בהתאם לסעיף 36 לחוק העמותות - על עמותה, אשר מחזור הכספי עולה על 300,000 ₪, לציין בדו"ח הכספי האם קיבלה תרומות מ"ישות מדינית זרה" (ראה הגדרה להלן) בשנה אליה מתייחס הדו"ח המדובר בתרומות אשר שווין המצטבר עולה על סכום של 20,000 ₪.

במידה ועמותה קיבלה תרומות כאמור, עליה לציין בדו"ח הכספי את: זהות נותן התרומה, הסכום שהתקבל, מסרת התרומה או ייעודה והתנאים לתרומה אם יש כאלה.

על העמותה חלה החובה והאחריות לעשות כל שביכולתה לדעת אם התרומה הגיעה מישות מדינית זרה.

על עמותה המקבלת תרומות מישות מדינית זרה כאמור,

שמירה על נכסי העמותה

עמותה שבבעלותה רכוש או נכס, בין אם ניתן כתלושה ובין אם נרכש על ידה, חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו.

אם לעמותה יש כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעולתה השוטפת לקידום מטרתיה, עליה להשקיע אותם באופן סולידאי, כדי לשמור על ערכם בכפוף למדיניות שתקבע לעניין זה על ידי הוועד, ובלבד שלא יהיה בכך משום צבירת נכסים באופן בלתי סביר, כמפורט בפרק "מטרות העמותה".

עמותה איננה רשאית להעביר נכס מנכסיה ללא קבלת תמורה הולמת או להעמידו לרשות אחרים ללא תמורה או בתמורה מופחתת, אם הדבר איננו מתיישב עם מטרתיה ואיננו עומד בכללי הניהול התקין החלים על העברה כספית לגורם אחר. דברים אלו אמורים ביתר שאת בנוגע להעברת נכסים לצדדים אליהם יש לגורמים בעמותה קירבה משפחתית, עסקית או אחרת. במקרים מעין אלו עלולה העברת הנכסים להיחשב לחלוקה אחרת לפי סעיף 34. לחוק, ולגורם להסלת אחריות אישית על חברי הוועד בנין העברה זו.

הוראות אלו נוגעות לכלל נכסי העמותה כגון, מקרקעין, מיסלסלין, מניות, מוניטין ועוד.

עמותה המתמנית כנאמן בהקדש ציבורי

הקדש ציבורי הינו מושג משפטי הבא לתאר מצב בו אדם או גוף מסוים תרם או הוריש נכס מסוים לטובת הציבור, קבע הוראות מיוחדות לטיפול בנכס זה, ומינה אדם או גוף אחר כאחראי ("נאמן") לבצע את ההוראות המיוחדות בקשר לנכס. פעמים רבות, הוראות מיוחדות אלו קובעות, כי לא ניתן להשתמש בנכס עצמו אלא רק בפירוטיו. כך לדוגמה, לעיתים מוריש אדם סכום כסף מסוים, קובע כי פירוטיו של הנכס ישמשו לצורך מלגות לתלמידים, וממנה את פירוטיו כאחראי לטיפול בסכום הכסף ולחלוקת המלגות. בפועל, נוצר במקרה מעין זה הקדש ציבורי.

על פי חוק הנאמנות, התשל"ט - 1979, על הנאמן חלה חובה לרשום הקדש ציבורי אצל רשם ההקדשות.

פעמים רבות, מתמנית עמותה כנאמנת בהקדש ציבורי ע"י תורם או מוריש. במקרה זה, חלה חובה על העמותה לרשום את ההקדש ברשם ההקדשות. יודגש, שחובה זו קיימת גם לנכס הקדשות ציבוריים שנוצרו בעבר וטרם נרשמו.

אם העמותה התמנתה כנאמן בהקדש, עליה לתת לכך ביטוי נאות בדו"ח הכספי, חוץ הבהרה שמדובר בנכסי הקדש.

קירבה משפחתית וניגוד עניינים

כללי

עמותה הרוצה להעסיק עובד או להתקשר בחוזה עם קבלן עצמאי, צריכה להתחשב בהתאמת העובד או הקבלן לביצוע העבודה מבחינת כישוריו, הידע שלו, מוכנותו לבצע את המטלות הרלבנטיות וכו'. טרם העסקת העובד, ובהתחשב בתנאי ההתקשרות, סכומה ומהותה, על העמותה לתת הזדמנות למציעים להציע עצמם בתנאי שוק חופשיים. יצוין כי אין הכוונה לכך שהעמותה תהא מחויבת בקיום הליך מרכזי, אלא אם הדבר מתחייב מנסיבות העניין, מאופי העמותה ומאופי ההתקשרות.

כך גם כאשר עמותה מזמינה שירות או מוצר מספק, עליה לכדוק האם מבחינת המחיר, האיכות וכו', המדובר בהצעה הטובה ביותר שבאפשרות העמותה לקבל.

עקרונות אלו תקפים מיוחד מקום בו העמותה הינה גוף דו-מהותי, כלומר, עמותות המספקות שירות חיוני לציבור בהקפים משמעותיים, כגון, עמותה שהינה חברה-קדישא, איגוד ספורט ועוד.

קרבת משפחה

בחוק העמותות אין קביעה מפורשת באשר למגבלות בנוגע לקרבת משפחה בתוך מוסד ממוסדות העמותה, בין חברי המוסדות לבין עצמם וכן בין חברים במוסדות העמותה לעובדי העמותה.

עם זאת, וכפועל יוצא מטעין 27 לחוק העמותות, הקובע כי על חברי הוועד לפעול לסובת העמותה, מינהל תקין מחייב העסקת עובדים על פי אמות מידה אובייקטיביות ותוך התחשבות בסובת העמותה ולא על פי שיקולים של קירבה משפחתית. כמו כן בנסיבות מסוימות, תשלום שכר לקרוב משפחה של חבר ועד (בין במסגרת העמותה ובין במסגרת תאגיד בת שבשליטת העמותה) עלול להיחשב לעקיפה של טעין 133(א)2 לחוק הקובע כי לא יכהן כחבר ועד או כחבר ועדת ביקורת מי שנותן לעמותה שירותים בשכר שלא כחבר ועד או כחבר ועדת ביקורת.

העסקת עובדים

העסקת קרובי משפחה של חברי ועד, חברי ועדת ביקורת או הנהג המבקר עלולה להביא למצב של ניגוד אינטרסים בין תפקיד חבר הוועד לפעול לסובת העמותה או תפקיד חבר ועדת הביקורת לקיים בקרה בלתי תלויה בעמותה, לבין המחויבות המשפחתית של חבר הוועד או חבר ועדת הביקורת כלפי העובד, כמו כן עלולה להיות בכך עקיפה של ההוראה הקבועה בטעין 133(א)2 וטעין 133(ב) לחוק.

לפיכך לא יועסקו בעמותה קרובי משפחה של חברי ועדת ביקורת או הנהג המבקר.

עם זאת, באשר לחברי ועד, נקבע כי כעקרון לא יועסקו בעמותה בשכר יותר מ- 10% עובדים שהם קרובי משפחה של חברי ועד, וכן, ולחילופין, לא ישולם למעלה מ- 10% מהשכר שמשולם על ידי העמותה לקרובי משפחה כאמור (גם אם שיעורם נמוך מ- 10% ממספר עובדי העמותה), למעט מקרים חריגים בהם אופי העמותה יצדיק חריגה מכלל זה.

בתוספת השלישית לחוק העמותות מוגדר המושג "קרוב" "אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה".

כלומר, "קרוב" של חבר ועד או חבר ועדת ביקורת לענייננו הוא בעל/אישה, אח/אחות, אב/אם, סב/סבתא, צאצא, צאצא חורג, בן/בת זוג של אח/אחות (ניסים), אב/אם חורגים, סב/סבתא חורגים וכן הזוג של הצאצא (כלומר, חתן/כלה) גם אם הצאצא עצמו הוא צאצא חורג.

יובהר, כי "צאצא" אינו רק בנו של אדם או בתו אלא גם נכד/נכדה, ניין/נינה וכן הלאה.

קירבה משפחתית בין חבר ועד לחבר ועדת ביקורת

לאור קביעת חוק העמותות כי חבר ועד לא יכהן במקביל כחבר ועדת ביקורת, שמטרתה מניעת ניגוד עניינים בין הוועד לוועדת הביקורת, נקבע כי כעקרון לא יכהן בוועדת הביקורת קרוב משפחה, כהגדרתו לעיל, של חבר ועד.

אם בעל התפקיד בעמותה נמצא בניגוד עניינים בעניין פרסני מסוים, שאינו מונע את כהונתו בעמותה כאמור לעיל, והעניין אינו אסור לפי הוראות סעיף 33(א)(2) לחוק העמותות (איסור מתן שירות בשכר ע"י חבר ועד או חבר ועדת ביקורת כפי שהוסבר לעיל), ואין המדובר בחלוקת רווחים, על בעל התפקיד להימנע מהשתתפות בדיונים ומהבעת עמדה באותו עניין.

על העמותה להיזהר בכיצוע עסקאות עם גופים הקשורים לעמותה כדי להימנע ככל הניתן מכיצוע עסקאות בניגודי עניינים אסורים. במקרה שהעמותה מחליטה לבצע עסקה עם תאגיד קשור, עליה להחיל על עצמה תנאים מחמירים יותר מאשר בכיצוע אותה עסקה עם תאגיד שאינו קשור.

קירבה משפחתית בתוך הועד ובתוך ועדת הביקורת

בדרך כלל, כאשר יש יותר משני חברים בוועד או בוועדת הביקורת, רוב חברי הועד או חברי ועדת הביקורת לא יהיו קרובי משפחה ביניהם, וזאת כדי למנוע מצב של ניגוד עניינים בין האינטרסים המשפחתיים לבין האינטרסים של העמותה.

מצבים נוספים של ניגוד עניינים

כאשר עיסוקיו של אדם יוצרים מצב בו קיים חשש ממשי כי לא יבצע תפקיד כלשהו בעמותה כנדרש, לסובת העמותה, על העמותה להימנע מלאפשר לאותו אדם לבצע תפקיד זה.

הוראות מיוחדות

גוף דו-מהותי

על פי פסיקת בית המשפט, יתכנו מצבים בהם העמותה תוגדר כ"גוף דו-מהותי", כלומר גוף בעל אלמנטים פרטיים וציבוריים, ולפיכך יוחלו עליה כללים מתמרים יותר, המחייבים בדרך כלל רק גופים ציבוריים כגון משרדי ממשלה, עיריית וכו'.

בפסקי דין שעסקו בנושא נמנו מספר אלמנטים מרכזיים באמצעותם תיבחן השאלה האם העמותה היא גוף דו-מהותי:

1. האם הגוף חולש על פעולה שמעורב בה אינטרס ציבורי חשוב.
2. האם, ועד כמה, נהנה הגוף ממונופול.
3. האם זוכה הגוף לתמיכה תקציבית ישירה/עקיפה, או מתפרנס בדרך אחרת מציבור רחב של משלמי מיסים.
4. האם יש קשר הדוק לרשות מינהלית חשובה, עד כדי כך כי הציבור עשוי לכוון את פעולתו עם אותה רשות וליחס את ליקוייו גם אליה.
5. האם פעילות הגוף כרוכה ברגישויות דתיות, אתניות, מסורתיות או תרבותיות.

לא מדובר ברשימה סגורה, וככל שיהיו בגוף יותר אלמנטים אשר יטו את הכף לכך שמדובר בגוף בעל היבטים ציבוריים, כך תהיה נטייה חזקה יותר לראות בו גוף דו מהותי. כך לדוגמה, הוכרה עמותת חברה קדישא ירושלים כגוף דו-מהותי ולפיכך הוטלו עליה חובות מסוימות מהמשפט הציבורי.

החובות המורכבות העשויות להיות מוטלות על עמותות שהינן גוף דו-מהותי, הינן החובה לפעול ביתר שוויוניות, יתר שקיפות, עריכת מכתרים בדומה לאמור בחוק חובת מכתרים ועוד. ככל שיש בעמותה יותר אלמנטים ציבוריים, כך עליה לאמץ יותר חובות מהמשפט הציבורי במסגרת התנהלותה.

חוק מיוחד החל על עמותה

במקרים רבים, בנוסף לחוק העמותות ולכללי הניהול התקן הרגילים, יחולו על העמותה חובות מסוימים מכוח חוק מיוחד שעשוי לחול עליה. כך, למשל, עשוי חוק הספורט או חוק האימוץ לחול על חלק מן העמותות. במקרה כזה, מובן כי על העמותה

לעמוד, בנוסף להוראות חוק העמותות, גם בהוראות החוק הנוסף החל עליה. בדומה, אם עמותה המקיימת פעילות מסוימת החייבת ברישוי מתאים, עליה לדאוג לקיומו של אותו רישוי.

מיזוג עמותות

ביום 21.12.09 התקבל תיקון לחוק העמותות המאפשר ומסדיר לראשונה מיזוג בין שתי עמותות או יותר או בין עמותה למסורות ציבוריות, אחת או יותר, לבין חברה לתועלת הציבור, אחת או יותר. התיקון בא להיטיב עם עמותות שרוצות עקב קשיים כלכליים או מסיבות אחרות לאחד את הפעילות שלהן.

המיזוג יתבצע ככלל לפי הוראות חוק החברות, התשנ"ט - 1999 (להלן - חוק החברות) לעניין מיזוג וכתוצאה מהמיזוג תאגיד אחד לפחות יתחיל ("תאגיד היעד") וכל נכסיו והתחייבויותיו יועברו לתאגיד האחר ("התאגיד הקולט"). בפרק 2' לחוק העמותות, נכללות גם ההתאמות הנדרשות הנובעות מהאופי המיוחד של התאגידים המתמזגים וכן ההתאמות המיוחדות הנובעות מהמיזוג האפשרי בין סוגי תאגידים שונים - עמותה וחברה לתועלת הציבור. כך, למשל, נקבע מה הם השיקולים המיוחדים שהאסיפה הכללית או הדיקטטוריון או הוועד, לפי העניין, נדרשים לשקול כבואם לאשר את המיזוג וביניהם - מסורת תאגיד היעד (התאגיד שמתחיל בעקבות המיזוג) מול מסורת התאגיד הקולט (התאגיד שאליה עוברים הנכסים וההתחייבויות), הנכסים שנצברו למסורתיו של התאגיד המתמזג והמחויבויות שקיבל על עצמו התאגיד המתמזג ובפרט כלפי תורמים לו. יודגש כי יכול והתורמים תרמו תרומה לתאגיד מסויים, למסורה מסויימת או לפרוייקט מסויים, ולכן יש להבטיח, ככל הניתן, המשך עמידה בהתחייבויות כלפיהם גם בעקבות המיזוג. המיזוג טעון אישור הדיקטטוריון וכן האסיפה הכללית נדרשת לאשר את המיזוג ברוב של 75% מהנכחים והמצביעים (בדומה לרוב הדרוש לקבלת החלטה על פירוק חברה), אלא אם נקבע רוב אחר לעניין זה בתקנון החברה או העמותה. במידה והתאגידים המתמזגים הינם תאגידים קשורים, כהגדרתם בפרק 2' לחוק העמותות, טעון המיזוג גם אישור ועדת הביקורת או הגוף המבקר, של כל אחד מהתאגידים המתמזגים.

בנוסף, המיזוג יהיה טעון אישור בית המשפט המחוזי לאחר שניתנה לרשם ההקדשות או לרשם העמותות, לפי העניין,

מיוחד החל על העמותה, ואשר נמצא באחריות אותו גורם. בדומה, מועברים לרשם העמותות להתייחסותו ולסיפולו, דוחות ביקורת מגורמים רשמיים אחרים כגון החשב הכללי, משרד החינוך ועוד.

על עמותה שנעשתה אליה פנייה מסעם משרד רואה חשבון לשתף פעולה באופן מלא בהמצאת מסמכים, מתן מענה לשאלות ומתן סיוע לרואה החשבון בעת הביקור בשטח. אי שיתוף פעולה כשלעצמו עלול לסכן את אישור הניהול התקין של העמותה או למנוע את קבלתו בעתיד.

אם עמותה נמצאת בעיצומה של ביקורת עומק, אין הדבר כשלעצמו מונע קבלת אישור ניהול תקין, אלא אם כן כבר בשלב הבדיקה הראשוני התגלו ממצאים חמורים, המצדיקים את שלילת האישור על אתר עד לסיום הבדיקה. על העמותה להגיש לרשם העמותות את המסמכים שעליה להגיש מידי שנה ולא לרואה החשבון הבודק, אף אם העמותה נמצאת בהליך של ביקורת עומק.

אישור על הגשת מסמכים

עמותה שטרם פעלה במשך שנתיים רצופות בסדרם בקשתה לאישור ניהול תקין (אם בשל היותה חדשה ואם בשל היותה בלתי פעילה) איננה זכאית לקבל אישור ניהול תקין, אלא, במקרה של עמותה חדשה, תוכל לקבל אישור על הגשת מסמכים ותחילת פעילות. אישור זה יינתן לאחר שהעמותה מינתה מוסדות כחוק, הגישה את המסמכים שהיא אמורה להגיש על פי חוק עד לאותו מועד, הצהירה לרשם על נסיבות הקמתה, ביצעה פעולות בסיסיות כגון פתיחת חשבון בנק והוכיחה תחילת פעילות.

אישור זה איננו אישור ניהול תקין כאמור, אך עשוי לשמש את העמותה לצורך הגשת בקשה למס הכנסה לצורך הכרה כ'מוסד ציבורי' על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה.

רק בתום שנתיים של פעילות רצופה מוכחת של העמותה (ללא כל קשר ליום בו נתאגדה), הגשת המסמכים הנדרשים בהתאם לחוק וכן עמידה בכללי הניהול התקין יבחנו מתן אישור ניהול תקין לעמותה, אם יתבקש על ידה.

הזדמנות להביע את עמדתו בהליך. זאת, בין היתר כדי להציג בפני בית המשפט את האינטרסים של תורמים שתרמו לתאגיד המבקש להתמזג וכן כדי להציג בפני בית המשפט את העמידה בדרישות הדין על ידי כל אחד מהתאגידים סרם המיזוג. בית המשפט, כבואו לדון באישור מיזוג, נדרש לבחון את מטרותיהם של התאגידים המתמזגים, את הקשר בין התאגידים המתמזגים, אם קיים, ואת מידת העמידה של התאגידים המתמזגים בהוראות הדין, והכל, כדי להבטיח שהמיזוג עולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי ויקדם את המטרות הציבוריות של התאגידים המתמזגים, מבלי לפגוע במחויבויות של התאגידים המתמזגים למשל כלפי תורמים, תרומות מיעדות וכיוצא ב. בית המשפט יהיה רשאי להתנות את המיזוג בהסדרים שונים, למשל נוכח התחייבויות של מי מהתאגידים המתמזגים כלפי תורמים להם.

מומלץ, כי עמותה השוקלת להתמזג עם עמותה אחרת או עם חברה לתועלת הציבור תפנה ליעוץ מקצועי מתאים בקשר לכך.

ביקורת עומק מסעם רשם העמותות

כחלק מתוכנית העבודה השנתית של רשם העמותות, מקיים רשם העמותות ביקורת עומק יזומות בעמותות, באמצעות משרדי רואי חשבון הפועלים מסעם. מספר ביקורת העומק המתבצע מדי שנה הינו בין חמש מאות לאלף. הביקורת נערכת כמגוון עמותות מתחומים שונים ובעלי מחזור שנתי בהיקפים שונים. מטרת הביקורת היא לוודא שהעמותה אכן פועלת בהתאם לחוק, מתנהלת באופן תקין ומקדמת את מטרותיה. הביקורת מסעם רשם העמותות איננה מתבצעת במקום ביקורת אחרת מסעם משרדי הממשלה, המתמקדות בדרך כלל בנושאים מקצועיים שלגביהם ניהנה תמיכה מיוחדת מהמשרד או שמפקחים ע"א אותו משרד.

ממצאי הביקורת מועברים על ידי רואה החשבון שביצע את הביקורת, לידי רשם העמותות, וזאת לאחר העברת סיכום לתגובת העמותה, והרשם עשוי להחליט, בהתאם לממצאים, על הפעולה המתאימה: שלילת אישור הניהול התקין, מתן אורכה לתיקון ליקויים, הפנייה לתכנית הבראה ובמקרים מסוימים אף פירוק. ממצאי הביקורת אף עשויים לעבור לידיעת גורמים נוספים, בעיקר כאשר מדובר בהפרה של חוק

שיקום עמותה

כללי

כאשר קיימים ליקויים בתפקוד העמותה, המצדיקים אי מתן אישור ניהול תקין, מינוי חוקר, או הגשת בקשת פירוק, אולם העמותה מביעה נכונות לתקן הליקויים, ונמצא כי אכן ניתן לתקנם, ישקול רשם העמותות מתן הזדמנות לעמותה לתקן הליקויים במסגרת "תכנית הבראה".

"תכנית הבראה" כוללת התחייבות של העמותה לפעול בהתאם לדרישות הרשם, כאשר בכפוף לכך, ינתן לעמותה אישור ניהול תקין או אישור מיוחד במסגרת תוכנית הבראה, אשר יבטל אם העמותה לא תעמוד בתנאי התוכנית.

"תכנית הבראה" תותאם לסוג הליקויים שהתגלו בעמותה. התכנית תוכן על ידי יחידת רשם העמותות, ונדרשת הסכמת העמותה לצורך ביצועה. ככל שהליקויים חמורים יותר, כך תגדל מידת הפיקוח של רשם העמותות על פעילות העמותה.

דוגמאות לסוגי ליקויים ותוכניות הבראה

א. גירעון כספי גדול וגרעון העלווה לסכן את המשך פעילות העמותה כעסק חי, לדוגמה אם הגרעון עולה על 50% מסך ההכנסות של העמותה לאותה שנה:

על העמותה להכין תכנית לחיסול הגירעון הכוללת התייחסות לתקציב המתוכנן, מקורות צפויים ומועדים ספציפיים המעקב יתבצע על ידי רואה חשבון מטעם הרשם אשר יבדוק מאזני בוחן רבעוניים כדי לוודא שהעמותה עומדת בתכנית.

ב. אי רישום פעולה כספית בודדת/ אי רישום פריס אחד בדו"ח הכספי/ ביצוע עבירה קלה על חוק אחר שאינה כרוכה באי סדרים כספיים או מעילות:

על העמותה להגיש דו"חות רבעוניים של ועדת ביקורת, הועד, או ח"ת. במידה ומדובר בליקוי בעל אופי כספי או חשבונאי - הגשת מאזני בוחן רבעוניים.

ג. אי רישום מספר מועט של פעולות כספיות, ליקויים לא מהותיים במערכת החשבונאית:

העמותה תידרש לבצע אחת או יותר מהפעולות הבאות: עמידה בנהלים שייקבעו מטעם הרשם, תוך פיקוח על יישומם, השתתפות של נציגי הרשם בישיבות וקבלת כל מסמך מהעמותה, הכנת דו"חות רבעוניים ומאזני בוחן במידת הצורך, החלפת בעלי תפקיד בעמותה, דרישת השבת כספים והגשת תביעות בהתאם לצורך.

ד. אי רישום פעולות כספיות בתדירות גבוהה/ הנהלת חשבונות לקויה/ הוצאות או הלוואות שאינן תואמות את מסרות העמותה או את כללי המינהל התקין/ מעילות בכספי העמותה/ התנהלות כספית דרך חשבון בנק של חבר העמותה/ אי המצאת מסמכים חשבונאיים לרשם העמותות/ שימוש בחברות שלא בהתאם למסרות העמותה/ ביצוע עבירות חמורות שאינן קשורות באי סדרים כספיים או מעילות:

ימונה לעמותה חשב מלווה מטעם רשם העמותות. העמותה תפעל בהתאם לדרישות החשב המלווה, אשר יכללו אחד או יותר מהעניינים הבאים: עמידה בנהלים תוך פיקוח של החשב המלווה על יישומם, זכות וסו לחשב המלווה על פעולות כספיות (כולן או מקצתן), השתתפות של החשב בישיבות ומסירת כל מסמך שיידרש מהעמותה, הכנת דו"חות רבעוניים ומאזני בוחן במידת הצורך, החלפת בעלי תפקיד בעמותה, דרישת השבת כספים והגשת תביעות בהתאם לצורך.

ה. ליקויים משפטיים כלליים:
העמותה תידרש לבצע פעולות ספציפיות לתיקון הליקוי.

* הערה - האמור לעיל הנו לצורך הדגמה בלבד. תוכנית הבראה תגבש בהתאם לנסיבות הספציפיות בכל עמותה ועמותה.

לאחר גיבוש תכנית הבראה, תחתום העמותה על התחייבות לבצע התכנית, ובמקרה שמונה גוף מפקח חיצוני או חשב מלווה, תחתום העמותה על הסכם בנוגע לשכר עם אותו גוף או חשב (השכר ישולם על-ידי העמותה).

קנסות מנהליים

בגין עבירות נמשכות, על עמותה או על כל אדם שהפך חובות על-פי סעיף 64 א לחוק העמותות.

כמפורט בסעיף 64 א לחוק העמותות, קנס כאמור יכול שיוטל בגין אי ניהול פנקס חברים, פנקס חברי ועד ופנקסי חשבונות, בגין אי קיום אסיפה כללית כנדרש בסעיף 20(א) לחוק, בגין אי רישום פרזוסקול כנדרש בסעיף 23 לחוק, בגין אי מתן זכות עיון כנדרש בסעיף 35(ב) לחוק, בגין אי הגשת מסמכים לרשם וכו'.

רשם העמותות מטיל קנסות מנהליים, בגין הפרת החובות המפורסות לעיל, הן על עמותות והן על חברי וועד שאחראים להפרת החובות.

חוק העבירות המנהליות, התשמ"ז-1985 (להלן "חוק העבירות המנהליות") קובע כי עבירות פליליות ספציפיות יוגדרו גם כעבירות מנהליות. על פי חוק העבירות המנהליות, על העובר עבירה מנהלית יוטל קנס מנהלי כערוך חלוסי להגשת כתב אישום פלילי. בחודש מרץ 2004 פורסמו תקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי - עמותות), התשס"ד - 2004 (להלן "תקנות העבירות המנהליות"). תקנות העבירות המנהליות קובעות כי עבירות שונות המוגדרות בסעיף 64 א לחוק העמותות יוגדרו כעבירות מנהליות ויוטל על פי תקנות אלו קנס מנהלי בסכומים שבין 1000 ל- 2000 ש, בתוספת קנס

פירוק ואיסור מכירת העמותה

פירוק ביוזמת העמותה

עמותה הרוצה להפסיק להתקיים, צריכה לנקוט בהליך של פירוק מרצון (אלא אם היא מעוניינת במיזוג עם עמותה אחרת או עם חברה לתועלת הציבור אחרת לפי הוראות פרק ד' לחוק העמותות).

העמותה יכולה לנקוט בהליך של פירוק מרצון אם ניתנה הצהרת כושר פרעון, בהתאם להליכים המפורטים בסעיפים 43-47 לחוק העמותות.

כמו כן, במסגרת תיקון מס' 12 לחוק העמותות, תוקנו סעיפים 49 ו-50 לחוק העמותות, והתווספה האפשרות של העמותה לזווג הליך של פירוק בבית המשפט, אם התקיימו אחד מאלה:

1. העמותה קיבלה החלטה על פירוק באסיפה הכללית של העמותה, ברוב של שני שלישים מן המצביעים באסיפה שעליה ניתנה לכל חברי העמותה הודעה 21 ימים מראש, תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק כאמור.
2. העמותה אינה יכולה לפרוע את חובותיה (סעיף 49) לחוק העמותות).
3. מן הצדק ומן הישיר שהעמותה תפורק (סעיף 50) לחוק העמותות).

אין להעביר את נכסי העמותה במסגרת הליכי הפירוק, אלא בהתאם לאמור בסעיף 45 לחוק. במידה ונשארו נכסים לאחר פירעון חובות העמותה, יש לנהוג בהם בהתאם להוראות החוק בסעיף 58, ואין לחלקם בין חברי העמותה.

הליך פירוק מרצון

להלן נהל שגובש ביחידת רשם העמותות לעניין הליך הפירוק מרצון:

פירוק מרצון של עמותה יתבצע בדרך הקבועה בחוק העמותות, התש"ם - 1980 (פרק ז' סימן א'), וכן על פי הוראות תקנון העמותה הדנות בפירוק העמותה. הליך הפירוק מרצון מאפשר לחברים לפרק את העמותה מבלי להיות כפופים להוראות בית המשפט או הכנסת הרשמי.

המפרק מתמנה ע"י החברים ופועל תחת פיקוחם או פיקוח ועדת הביקורת.

להלן מפורטים השלבים שעל העמותה לנקוט עד לסיום הליכי הפירוק מרצון.

א. הצהרת כושר פרעון

1. התנאי הבסיסי לפירוק מרצון הוא כושר הפירעון של העמותה. יש לשים לב כי באחריותם של חברי הוועד לבדוק את מצב העמותה ואת יכולת הפירעון שלה. על רוב חברי הוועד להגיש תצהיר חתום בפני עורך דין לרשם העמותות, שבו יאמר כי הם בדקו את מצב עסקי העמותה ונאכחו שהעמותה תוכל לפרוע חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק. (סעיף 44 לחוק). במכתב נלווה יש לפרט את מספר חברי הוועד והאם החברים החתומים על התצהיר מהווים רוב בוועד.

ב. אסיפה כללית ראשונה

1. לאחר הגשת התצהיר יש לכנס אסיפה כללית. האסיפה תכנס ע"י מתן הודעה מוקדמת לחברים על כינוס האסיפה, תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק. (סעיף 43 (א)). הודעה תשלח 21 ימים לפני כינוס האסיפה.
2. יש לשלוח את ההודעה לכל החברים הרשומים בפקס החברים ולקיים את האסיפה הכללית בכפוף להוראות החוק והתקנון ובמיוחד לגבי ההוראות המתייחסות לאסיפה הכללית המחליטה על פירוק העמותה.
3. האסיפה תקבל החלטה על פירוק מרצון של העמותה ועל מינוי מפרק או מפרקים. המפרק יכול להיות אחד מחברי העמותה. ההחלטה תתקבל ברוב של שני שלישים מהמצביעים באסיפה, או ברוב גדול יותר אם נקבע כך בתקנון.
4. פרוטוקול האסיפה הכללית יהיה חתום בחתימות מקוריות של שניים מחברי הוועד, ויצוין בו כי התקיימו הדרישות בדבר הודעה מוקדמת ונאכחות החברים.

ג. תפקידי המפרק

1. תחילת הפירוק תהיה כעבור שבועיים מקבלת ההחלטה אא"כ הוחלט על תאריך מאוחר יותר באסיפה (סעיף 43(ג)).

העמותות אישור מהגוף האחר כי הוא מקבל על עצמו את ההחייבות בנוסף נדרשת גם הסכמת הנשיא להעברת החוב לגוף האחר.

ד. לגבי יתרת הנכסים - יש לנהוג בהם לפי הוראות סעיף 58 לחוק העמותות.

לאחר שנפרעו מלוא חובות העמותה יש לנהוג בנכסים לפי הוראות התקנון ובלכך שרשם העמותות ישוכנע שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי העמותה יחולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה או למייסדיה, או שיועברו נכסים, במישרין או בעקיפין, למסרות שאינן קרובות למסרות העמותה (יצוין כי אם הייתה הוראה מפורשת בתקנון לפני יום 21.6.07 שקבעה כי נכסי העמותה יועברו למסרה מסוימת או לגוף מסוים שאינם קרובים למסרות העמותה, ניתן יהיה לפעול על פי אותה הוראה, בכפוף ליתר הוראות הדין).

באין הוראות כאלה בתקנון או באין אפשרות מעשית לנהוג לפי הוראות התקנון, יוקדשו אותם נכסים לפי הוראות בית המשפט למסרה שקבע בית המשפט כקרובה למסרות העמותה.

על אף האמור לעיל, ניתן לקבוע במועד העברת נכס לעמותה כי אותו נכס יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לעמותה או לאדם אחר שקבע מעביר הנכס.

7. על המפרק לבצע את תפקידו ביעילות ובהגינות, ללא משוא פנים ובהתאם להוראות חוק העמותות.

המפרק אינו נוף עצמאי אלא אורגן הפועל בשם העמותה בפירוק ולא בשם עצמו, שכן העמותה מוסיפה להיות גוף עצמאי אף כי כשירותה המשפטית מוגבלת. המפרק עשוי לחוב בחבות אישית כגון פעולותיו במסגרת הפירוק, כגון אם חרג ממסכותו או נהג שלא כדין בנכסי העמותה.

8. כל חבר של העמותה או מוסד ממוסדותיה, כל העובד בה וכל מי שהיה אחד מאלו בעבר, חייב, לפי דרישת המפרק, למסור לו כל מסמך שברשותו וכל מידע הנוגע לעסקי העמותה או לענייניה (סעיף 57).

9. המפרק יכין דין וחשבון על הפירוק. כדין וחשבון יינתן הסבר כללי לגבי פעילות העמותה לפני הפירוק, הקמתה, שמות חברי הוועד, הסיבות לפירוק, שמות ר"ח ועו"ד העמותה, פירוט חשבונות הבנק, פירוט על נכסי העמותה, מאורעות משמעותיים בעמותה, נושאים

2. מתחילת הפירוק, לא תמשיך עוד העמותה בכל פעולה זולת פעולות הדרושות לביצוע הפירוק, וכל סמכות לפעול בשם העמותה תהיה בידי המפרק בלבד (סעיף 55).

3. המפרק יפרסם, בתוך שבועיים לאחר תחילת מינויו, הודעה על פירוק העמותה ויזמין בה את נושי העמותה להגיש לו את תביעותיהם תוך מועד סביר שקבע בהודעה (סעיף 46).

4. ההודעה תפורסם ברשומות ובשני עיתונים יומיים המופיעים בעברית.

אם רוב חברי העמותה דוברי ערבית, ההודעה תפורסם בעיתון יומי המופיע בערבית.

הפרסום ברשומות נעשה ע"י משרד המשפטים. ניתן לקבל פרטים על הפרסום בסלפון מספר: 02-6466333.

5. להלן דוגמא לנוסח המודעה:

שם העמותה ומספרה
הודעה על פירוק העמותה
באסיפה הכללית של העמותה מיום
הוחלט על פירוק מרצון של העמותה ומינויה של מר/גב'
כמפרקות העמותה.
שם וכתובת לצורך משלוח תביעות
על כל נושי העמותה להגיש למפרקות, לפי הכתובת הרשומה לעיל, את תביעותיהם תוך 21 יום מיום פרסום הודעה זו.
שם המפרקות

6. תפקידי המפרק הם:

- לכנס את נכסי העמותה ולגבות את החובות המגיעים לה מחברים ומאחרים.
 - לממש את נכסי העמותה במידה הדרושה לפירעון חובותיה.
 - לפרוע את חובות העמותה, לרבות הוצאות פירוק.
- כאם מועברת התחייבות של העמותה לגוף אחר המוכן לקבל על עצמו את החוב, יש לשלוח לרשם

מפרק מאושר ע"י ועדת ביקורת, פרוסוקול אסיפה כללית המסיימת את הפירוק, דוחות כספיים ל 4 השנים האחרונות.
 4. כסיום ההליך ינתן אישור מאת רשם העמותות על סיום הליכי הפירוק מרצון.

איסור מכירת עמותה

סעיף 17 לחוק העמותות קובע כי "החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה עוברת ביחשה". בשונה מחברה, אין לחברי עמותה זכות קניינית בעמותה, הם אינם יכולים להעביר או למכור את החברות בעמותה לאחר.

לפיכך, לא ניתן למכור עמותה במידה ובכוונת העמותה להעביר פעילות לעמותה אחרת, בעלת מטרות דומות, עליה לקבל על כך החלטה במסגרת העמותה. במידה ומדובר בהעברת כל פעילות העמותה, על העמותה המעבירה לבצע מיזוג עם הגוף האחר, בהתאם להוראות פרק 2' לחוק העמותות (ראה לעיל). לחילופין יכולה העמותה המעבירה להעביר את הפעילות במסגרת הליך של פירוק. במקרה כזה, על העמותה הקולטת לקבל החלטה על קבלת הפעילות במסגרת מוסדות העמותה, ולקבל על עצמה, החל מיום העברה, את כל החובות והזכויות הכרוכות בכך.

איסור העברת נכסי העמותה לחבריה לאחר פירוק

בהתאם לסעיף 58(א) לחוק חל איסור על העברת נכס של העמותה למי מחבריה לאחר פירוק העמותה מרצון או לפי צו בית משפט, ואיסור זה חל גם על נכס שניתן ע"י חבר העמותה לעמותה לפני הפירוק. על מנת שנכס כאמור יצא מתחולת האיסור לעיל, נדרשת העמותה לקבוע במועד העברת הנכס בתקנון או בהסכם כי בגמר הפירוק הוא יוחזר לחבר המעביר או לאדם אחר שנקבע על ידו, בהתאם לסעיף 58(ב) לחוק.

ותביעות כנגד העמותה. בהמשך יפורטו כל הפעולות שנעשה המפרק בתפקידו, דהיינו כינוס הנכסים ומימושם, הגשת תביעות ונביית חובות, תשלום חובות ודין בהזכרות חוב, והנעשה ביחירת הנכסים (סעיף 47).

10. הדין וחשבון יועבר לוועדת הביקורת או לגוף המבקר, והם יאשרו את הדוח.

הוראות סעיף 37 יחולו על דוח זה, בשינויים המחויבים, דהיינו, דוח המפרק יבוקר ע"י רואה החשבון כאשר מדובר בעמותה החייבת במיני רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), או כאשר הרשם הורה כן ביוזמתו או על פי בקשת ועדת הביקורת, או עשירית מכלל חברי העמותה.

ד. אסיפה כללית מסיימת

1. המפרק יכנס אסיפה כללית מסיימת, ויביא לאישורה את הדוח.
2. המפרק יגיש לרשם העמותות העתק מהדוח, ומפרוסוקול האסיפה הכללית (סעיף 47(ב)). פרוסוקול האסיפה הכללית יהיה חתום בחתימות מקוריות של שניים מחברי הוועד.

כללי

1. פירוק מרצון לא יגרע מסמכות בית המשפט לתת צו פירוק. אם ניתן צו פירוק ע"י בית המשפט, ייחשב הפירוק ע"י בית המשפט כאילו התחיל ביום תחילת הפירוק מרצון.
2. בית המשפט רשאי, לפי בקשה של המפרק, של חבר בעמותה או של נושה, לתת למפרק הוראות בכל הנוגע לפירוק.
3. המסמכים שיש להגיש לרשם העמותות הם: תצהיר רוב חברי הוועד, פרוסוקול אסיפה כללית ראשונה, העתק פרסום בשני עיתונים יומיים, העתק פרסום ברשומות, אסמכתא להעברת כספים ונכסים לעמותה אחרת תוך ציון שם ומספר העמותה המקבלת, דוח

תקנות העמותות (טפסים), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 38(א7) ו-66(א1) לחוק העמותות, התש"ם-1980² (להלן – החוק), אני מתקין תקנות אלה:

1. בתקנות אלה –
- "אגודה קיימת" – כמשמעותה בסעיף 60 לחוק;
- "רשם" – רשם העמותות;
- "המייסדים" – כמשמעותם בסעיף 2 לחוק;
- "מספר זיהוי" – לגבי יחיד בעל תעודת זהות ישראלית – מספר תעודת הזהות; לגבי יחיד שאינו בעל תעודת זהות ישראלית – מספר דרכונו תוך ציון המדינה שבה הוצא ויצורף העתק כאמור בתקנה 15 ולגבי תאגיד – מספר התאגיד.
2. (א) המבקש לרשום עמותה יגיש לרשם בקשה, לפי טופס 1 שבתוספת (בתקנה זו – הבקשה), שמולאו בה כל הפרטים הנדרשים, ובכלל זה, 3 חלופות לשמה המבוקש של העמותה בהתאם לסדרי עדיפות כמצוין בטופס 1 שבתוספת, מען העמותה, כתובת דואר אלקטרוני, אם יש, ומטרת העמותה; כמו כן, יצוין בבקשה האם העמותה שמתבקש רישומה, רשומה או היתה רשומה כאגודה קיימת, תוך ציון פרטיה.
- (ב) בבקשה –
- (1) לרישום עמותה חדשה – יצוין אם בכוננת המייסדים לאמץ את התקנון המצוי כאמור בתוספת הראשונה לחוק; אם לא אומץ התקנון המצוי – יצורף לבקשה העתק מתקנון העמותה כאמור בסעיף 10 לחוק או שיצורף מסמך המפרט את השינויים המבוקשים לתקנון המצוי כאמור;
- (2) לרישום אגודה קיימת כעמותה – יצוין האם אומץ כתקנון העמותה התקנון הקיים של האגודה האמורה (בתקנה זו – התקנון הקיים) או התקנון המצוי לפי התוספת הראשונה לחוק העמותות (בתקנה זו – התקנון המצוי), אם אומצו בשינויים או אם אומץ תקנון חדש; יש לצרף לדיווח לפי תקנה זו את התקנון המבוקש של העמותה, למעט אם אומץ התקנון המצוי בלא שינויים.
- (ג) אם מענה הרשום של העמותה הוא במענו של אדם אחר, יצוין בבקשה גם שמו של אותו אדם ואם איננו בין המייסדים – תצורף הסכמתו לכך שמענו ישמש כמען העמותה; לא ניתן לציין מספר תא דואר כמען העמותה.
- (ד) לבקשה תצורף קבלה של בנק הדואר בעבור תשלום אגרת רישום ודמי פרסום ברשומות ויצוינו פרטי התשלום, במקום המיועד לכך בטופס 1 שבתוספת.
- (ה) הבקשה תכלול את פרטי המייסדים כמפורט בטופס 1 שבתוספת, וכן תצהיר של המייסדים כאמור בסעיף 2(א) לחוק, ערוך לפי טופס 1 שבתוספת; בתצהיר יצהירו המייסדים על נכונותם לייסד עמותה או לרשום אגודה קיימת כעמותה ולכהן בה כחברי ועד, וכן ייתנו המייסדים את הסכמתם לכך שהרשם יקבל מידע פלילי על אודותם, בהתאם להוראות חוק המרשם הפלילי ותקנת השבים, התשמ"א-1981³.
- (ו) לבקשה לרישום אגודה קיימת יצורף פרוטוקול האסיפה הכללית של האגודה שבה הוחלט על רישום האגודה כעמותה ועל חברי העמותה שמתבקש רישומה.

¹ ר"פ התשס"ד, עמ' 1870.
² ס"ח התש"ם, עמ' 210; התשס"ח, עמ' 152.
³ ס"ח התשמ"א, עמ' 322.

- (ז) הבקשה תיחתם בידי המייסדים, ואם המייסד הוא תאגיד, על ידי המורשים לחתום בשמו; החתימות יאומתו בידי עורך דין אשר יציין כי הזהיר את החותם על הצהרתו.
3. (א) עמותה תדווח על החלטות האסיפה הכללית לפי טופס 2 שבתוספת, אם קיבלה דיווח על החלטות האסיפה הכללית החלטה לגבי אחד או יותר מאלה:
- (1) שינוי שם העמותה;
 - (2) שינוי מטרות העמותה;
 - (3) שינוי תקנון העמותה;
 - (4) מינוי חברי ועד, חברי ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון או סיום כהונתם של מי מאלה;
 - (5) מינוי מורשי חתימה, אם המינוי נעשה על ידי האסיפה הכללית;
 - (6) אישור הדוח המילולי;
 - (7) אישור הדוח הכספי.
- (ב) בדיווח כאמור בתקנת משנה (א), יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת את הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
 - (2) איזה מבין ההחלטות המנויות בתקנת משנה (א) היו על סדר יומה של האסיפה הכללית;
 - (3) ככל הנדרש, מה היה מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה;
 - (4) האם קיימות בתקנון העמותה הוראות בדבר הרוב הדרוש בדבר קבלת החלטה באותו עניין, ואם קיימות, לפרט מהו הרוב הדרוש כאמור ובאיזה סעיף בתקנון העמותה הוא מוסדר;
 - (5) בדיווח על החלטת האסיפה הכללית לשינוי שם העמותה יש לציין 3 חלופות לשמה המבוקש של העמותה בהתאם לסדרי עדיפות כמצוין בטופס 2 שבתוספת.
- (ג) בדיווח בדבר החלטת האסיפה הכללית על בחירה, מינוי או סיום כהונה של חבר ועד, חבר ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון (בתקנת משנה זו – בעל תפקיד) יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת –
- (1) את שמו של בעל התפקיד שנבחר, מונה או שהסתיימה כהונתו כאמור, את כתובתו ואת תפקידו וכן את מועד הכניסה לתוקף של המינוי או של סיום הכהונה;
 - (2) אם מונה או נבחר בעל תפקיד – גם את מספר הזיהוי שלו, את מועד קבלת ההחלטה על הבחירה או המינוי, את תקופת הכהונה הכוללת של אותו בעל תפקיד בעמותה בתפקיד הנוכחי וכן האם מדובר בנציג של תאגיד, ואם כן, את שם התאגיד ומספר הזיהוי שלו;
 - (3) אם הוחלט על סיום כהונת בעל תפקיד – גם את הסיבה לסיום הכהונה;

(4) אם מונה גוף מבקר בעמותה – האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, או משרד רואי חשבון; גוף מבקר שאיננו רואה חשבון טעון את אישור רשם העמותות לפי סעיף 19(ב) לחוק.

(ד) בדיווח על מינוי מורשי החתימה יצוין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת, ההרכב המלא של כל מורשי החתימה של העמותה אף אם קדם למינוי לגביו מתבצע הדיווח ומועד מינויים, ואם מינויים קדם למינוי הנוכחי – גם דרך מינויים; אם לא נדרשת חתימת כל מורשי החתימה שצוינו בכל עניין לרבות אם הרכב מורשי החתימה משתנה לפי העניין, יפורטו ההרכבים השונים של מורשי החתימה והמקרים שבהם נדרש כל אחד מההרכבים האמורים.

(ה) לדיווח לפי תקנת משנה (א) יש לצרף את פרוטוקול האסיפה הכללית.

(ו) לדיווח לפי תקנת משנה (א) על החלטת האסיפה הכללית באחד מאלה, יש לצרף גם דיווח לפי התקנות המפורטות להלן, את הטפסים המפורטים להלן, או את המסמכים המפורטים להלן, לפי העניין, ולציין על גבי טופס 2 את צירופם, במקום המיועד לכך:

(1) שינוי מטרות – דיווח לפי תקנה 4;

(2) שינוי תקנון – טופס 3 שבתוספת; יש לצרף גם נוסח תקנון משולב אם נדרש;

(3) אישור דוח כספי – דיווח לפי תקנה 7.

(ז) שני חברי הוועד החותמים על הדיווח לפי תקנה זו יאשרו את נכונות הפרטים שנמסרו וכן כי החלטות האסיפה הכללית התקבלו כדין ובהתאם להוראות תקנון העמותה.

(א) קיבלה עמותה החלטה על שינוי מטרות, תצרף לדיווח לפי תקנת משנה (א) גם דיווח לפי טופס 4 שבתוספת; יש לציין על גבי הטופס האמור, האם העמותה סבורה כי מדובר במטרה קרובה כמשמעותה בסעיף 11 לחוק וכן, בהתאם להוראות סעיף 11 לחוק, יש לציין אם מבוקש רישום שינוי המטרות על ידי הרשם, אם בכוננת העמותה לפנות לבית המשפט לאישור שינוי המטרות או אם פנתה לבית המשפט כאמור; כמו כן, יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 3 שבתוספת, האם העמותה קיבלה על עצמה מחוייבויות לפי סעיף 11(ד) לחוק במסגרת קבלת ההחלטה לשינוי המטרות.

(ב) התקבלה החלטת בית המשפט בבקשה לשינוי מטרות תדווח על כך העמותה לרשם לפי טופס 5 שבתוספת, בציון השינוי שאישר בית המשפט למטרות העמותה, במקום המיועד לכך בטופס, ובצירוף החלטת בית המשפט.

(א) נבחר או מונה חבר ועד או שהסתיימה כהונה של חבר ועד, חבר ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון (בתקנה זו – בעל תפקיד), שלא על פי החלטת האסיפה הכללית תדווח העמותה על כך לרשם לפי טופס 6 שבתוספת; בטופס יצוין שמו של חבר הוועד שנבחר או מונה או שמו של בעל התפקיד שהסתיימה כהונתו כאמור, כתובתו ותפקידו, וכן יצוין מועד הכניסה לתוקף של המינוי או של סיום הכהונה, לפי העניין.

(ב) בדיווח על מינוי או בחירה של חבר ועד, יצוינו גם, במקום המיועד לכך בטופס 6 שבתוספת, מספר הזיהוי שלו, מועד קבלת ההחלטה על הבחירה או המינוי, תקופת הכהונה הכוללת של אותו בעל תפקיד בעמותה בתפקיד הנוכחי וכן, האם מדובר בנציג של תאגיד, ואם כן, שם התאגיד ומספר הזיהוי שלו; מונה חבר הוועד בידי גוף שאיננו האסיפה הכללית בהתאם לתקנון העמותה, יש לפרט, במקום המיועד לכך בטופס 6 שבתוספת, מיהו הגוף האמור ואת מועד קבלת ההחלטה על ידו; נקבע בתקנון

4. דיווח על החלטה על שינוי מטרות

5. דיווח על בחירה, מינוי או סיום כהונה של בעלי תפקידים, שלא על פי החלטת האסיפה הכללית

⁴ ס"ח התשט"ו, עמ' 26.

- העמותה כי אדם הנושא בתפקיד המוגדר בתקנון יהא חבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד, יש לציין זאת במקום המיועד לכך בטופס, ולדווח לרשם אם שונתה זהותו של אותו בעל תפקיד.
- (ג) בדיווח על סיום כהונה של בעל תפקיד, יש לציין את סיבת סיום הכהונה.
6. (א) קיבל ועד עמותה החלטה למינוי מורשי חתימה תדווח על כך העמותה לרשם לפי טופס 7 שבתוספת; בדיווח יצוין ההרכב המלא של כל מורשי החתימה של העמותה אף אם קדם למינוי לגביו מתבצע הדיווח ומועד מינוים, ואם מינוים קדם למינוי הנוכחי – גם דרך מינוים; אם לא נדרשת חתימת כל מורשי החתימה שצוינו בכל עניין לרבות אם הרכב מורשי החתימה משתנה לפי העניין, יפורטו ההרכבים השונים של מורשי החתימה והמקרים שבהם נדרש כל אחד מההרכבים האמורים.
- (ב) במקום המיועד לכך בטופס 7 שבתוספת יצוין גם מיקום ישיבת הוועד, שמם של חברי הוועד שנכחו בדיון, ומספרם מתוך כלל חברי הוועד המכהנים.
- (ג) חברי הוועד החותמים על גבי הטופס יאשרו כי מינוי מורשי החתימה תואם את הוראות תקנון העמותה.
7. (א) דוח כספי כאמור בסעיף 36 לחוק יוגש לרשם, לאחר שאושר על ידי האסיפה הכללית, בצירוף המסמכים האלה:
- (1) דיווח בדבר המלצת ועדת הביקורת או הגוף המבקר לעניין הדוח הכספי, לפי טופס 8 שבתוספת;
- (2) חוות דעתו של רואה החשבון של העמותה, אם מונה, כאמור בסעיף 38(א) לחוק;
- (3) דיווח לפי טופס 9 שבתוספת שבו יצוין האם מועסקים בעמותה עובדים בשכר או לא; מועסקים בעמותה עובדים בשכר, יפורטו במקום המיועד לכך בטופס, כלל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה, בציון שמם של בעלי התפקיד ותפקידם בעמותה לרבות תשלומים שניתן לאחר בעבורם או בשל העסקתם; לענין פסקה זו, "תשלומים" – שכר שנתי ברוטו וכן תשלומים אחרים או התחייבויות לתשלום, ובכלל זה, הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף, תנאי פרישה וכל הטבה אחרת.
- (ב) דיווח כאמור בתקנה זו יוגש מצורף לדיווח לפי תקנה 3 בדבר החלטת האסיפה הכללית על אישור הדוח הכספי.
8. עמותה תדווח לרשם על שינוי במען המשרד הרשום לפי טופס 10 שבתוספת, בתוך 14 ימים מיום שינוי המען על ידי העמותה.
9. הוגשה תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר ועד העמותה מתוקף תפקידו כחבר ועד, תדווח העמותה לרשם לפי טופס 11 שבתוספת; בדיווח יצוינו הצדדים לתובענה, סוג ההליך, מספר ההליך, בית המשפט שבו הוא מתנהל, עילת התובענה והמועד שבו הוגשה.
10. תצהיר כושר פירעון כאמור בסעיף 44 לחוק, יוגש לרשם ערוך לפי טופס 12 שבתוספת, וחתום בידי רוב חברי הוועד, לפני כינוסה של אסיפה כללית כאמור בסעיף 43 לחוק.

11. דיווח על החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון של העמותה ומינוי מפרק
- (א) קיבלה אסיפה כללית של עמותה החלטה בדבר פירוק מרצון של העמותה לפי סעיף 43(א) לחוק או על מינוי מפרק, תדווח על כך לרשם לפי טופס 13 שבתוספת; בדיווח כאמור יצוינו במקום המיועד לכך בטופס, הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
- (2) כי הוגש לרשם תצהיר כושר פירעון כאמור בתקנה 10;
- (3) המועד שבו ניתנה לחברי האסיפה הכללית הודעה מוקדמת בדבר כינוס האסיפה הכללית.
- (ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), בדיווח על החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון במקום המיועד לכך בטופס 13 שבתוספת, יצוינו גם הפרטים האלה:
- (1) מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על הפירוק מרצון והשיעור או החלק היחסי של המצביעים בעד הפירוק מבין כלל החברים המצביעים באסיפה הכללית;
- (2) האם התקנון קובע רוב גדול מרוב של שני שלישים לקבלת החלטה על פירוק מרצון, ואם כן, יש לציין את הסעיף התקנון ואת הרוב הדרוש;
- (3) מועד תחילת הפירוק.
- (ג) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), בדיווח על החלטת האסיפה הכללית למינוי מפרק יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 13 שבתוספת, גם את הפרטים האלה:
- (1) שמו של המפרק, מספר תעודת הזהות שלו וכתובתו;
- (2) מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על מינוי המפרק.
- (ד) לדיווח כאמור בתקנה זו יצורף פרוטוקול האסיפה הכללית.
12. דיווח על סיום פירוק מרצון של עמותה
- (א) מפרק העמותה ידווח לרשם לפי טופס 14 שבתוספת על סיום פירוק מרצון של עמותה, כאמור בסעיף 47 לחוק; בדיווח כאמור יצוינו הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית המסיימת, כמשמעותה בסעיף 47 לחוק, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
- (2) כי ועדת הביקורת או הגוף המבקר של העמותה אישרה את דוח המפרק ומועד האישור;
- (3) בעמותה שחייבת במינוי רואה חשבון לפי סעיף 19(ג) או סעיף 37(ב) לחוק – כי דוח המפרק בוקר על ידי רואה החשבון המבקר ומועד הביקורת כאמור;
- (4) כי האסיפה הכללית אישרה את דוח המפרק לפי סעיף 47(ב) לחוק ואת סיום הליכי הפירוק, וכן מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על הפירוק;
- (5) האם נותרו נכסים לאחר פירעון חובות העמותה, ואם נותרו – פירוט מה נעשה בהם;
- (6) המועדים שבהם פורסמו הודעות ברשומות ובשני עיתונים שיפורטו בדבר הפירוק, כאמור בסעיף 46(ב) לחוק.

- (ב) לדיווח כאמור בתקנה זו, יש לצרף את דוח המפרק, את הפרסום שבוצע ברשומות ובעיתונות ואת פרוטוקול האסיפה הכללית המסיימת.
13. (א) טופס 1 שבתוספת ייחתם בידי מייסדי העמותה או מורשי התימה שלהם אם מייסד העמותה הוא תאגיד; טפסים 2 עד 7, 9 עד 11 ו-13 שבתוספת ייחתמו בידי שני חברי ועד בציון שמם ומספרי תעודת הזהות שלהם, במקום המיועד לכך בטופס; טופס 8 שבתוספת ייחתם בידי חבר ועדת ביקורת או חבר הגוף המבקר; טופס 12 שבתוספת ייחתם בידי רוב חברי הוועד של העמותה; טופס 14 שבתוספת ייחתם בידי מפרק העמותה.
- (ב) הטפסים והמסמכים שיוגשו יכללו את החתימות המקוריות של החותמים על הדיווח כאמור בתקנת משנה (א).
- (ג) בטפסים 1 ו-12 נדרשת הצהרת החותמים על הטופס ואימות החתימות בידי עורך דין.
14. דיווח לרשם לפי תקנות אלה, שלא נקבע לו מועד אחר בחוק או בתקנות אלה ייעשה מועד הדיווח בתוך 14 ימים ממועד הפעולה או ההחלטה הטעונה דיווח.
15. (א) חברה תצרף לדוח הראשון שלה לגבי יחיד שאינו תושב ישראל שנדרש ציון אימות מספר זהותו, העתק מתאים למקור של דרכונו, מאומת באחת מאלה:
- (1) לפי סעיף 33 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971⁵ (להלן – פקודת הראיות);
 - (2) בידי נוטריון מוסמך במדינה שבה הוצא הדרכון;
 - (3) בידי עורך דין בעל רישיון לעריכת דין בישראל;
 - (4) בידי נוטריון מוסמך במדינת מושבו של היחיד שאינו תושב ישראל.
- (ב) חברה תצרף לדוח הראשון שלה לגבי תאגיד שהואגד מחוץ לישראל, שנדרש ציון מספר זהותו, העתק מתאים למקור של תעודת ההתאגדות או הרישום של התאגיד במדינה שבה הואגד, בצירוף אישור על קיומו של התאגיד באותו מועד, מאומת לפי תקנת משנה (א), בצירוף תרגום לעברית או לאנגלית, מאושר בידי נוטריון ומאומת כאמור.
- (ג) בדוח השנתי יצוין כי לא חל שינוי בפרטים שדווחו לגבי דירקטור לפי תקנה זו; חל שינוי בפרטים כאמור, תדווח עליו החברה כאילו היה הדוח הראשון, ויצורפו המסמכים הנדרשים לפי תקנת משנה (א) או (ב).
- (ד) עורך דין או נוטריון שאישר מסמך לפי תקנה זו, יצוין על גבי הטופס או המסמך את שמו, מענו, מספרי טלפון ופקסימילה שלו ומספר רישונו.
16. מילוי הפרטים בטפסים לפי תקנות אלה ייעשה בדרך של הקלדה על גבי הטופס המקוון באופן מקוון מילוי פרטים באתר האינטרנט של הרשם; פלט חתום לפי הוראות תקנות אלה בצירוף המסמכים הנדרשים יוגש לרשם.
17. הפרטים לפי תקנות אלה מהווים מידע ציבורי וייתכן כי יפורסמו באמצעים שונים ובכלל זה, באינטרנט; יש להימנע ממילוי פרטים אישיים למעט במקומות שבהם נדרש הדבר מפורשות.

⁵ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 18, עמ' 421.

- | | |
|---|--|
| <p>18. תחילתן של תקנות אלה, למעט תקנה 16, 30 ימים מיום פרסומן; תחילתה של תקנה 16 שישה חודשים מיום פרסומן של תקנות אלה.</p> | <p>תחילה</p> |
| <p>19. בלי לגרוע מתחולת הוראות סעיף 64(א)(5) לחוק לגבי הפרת החובה להגיש את המסמכים האמורים בסעיף 38 לחוק, הפרת הוראות תקנות אלה לא תהווה הפרת חובה לעניין סעיף 64(א)(5) לחוק.</p> | <p>הפרת תקנות אלה אינה הפרת חובה לעניין סעיף 64 לחוק</p> |

טפסים מקוונים

1. הודעה על הגשת תובענה.
2. דין וחשבון מילולי.
3. תצהיר כושר פרעון.
4. הודעה על סיום פירוק מרצון של עמותה.
5. דיווח על החלטה לשינוי תקנון.
6. דיווח על החלטה לשינוי מטרת.
7. הודעה על שינוי מען.
8. בקשה לרישום עמותה.
9. הודעה על מינוי או סיום כהונה של חבר וועד.
10. דיווח על החלטת ועד העמותה על מינוי מורשי חתימה.
11. רשימת מקבלי השכר גבוה.
12. בקשה לאישור ניהול תקין.
13. דיווח על החלטות.
16. בקשה להחייאת עמותה.
17. המלצות ועדת ביקורת/הגוף המבקר.
18. דיווח על החלטת בית משפט בבקשה לשינוי מטרת.
19. דיווח על אסיפה כללית בדבר פירוק מרצון.

טפסים אלה וטפסים נוספים ניתן למצוא באתר רשם העמותות בכתובת:
[/http://justice.gov.il/MOJHeb/RasutHataagidim/RashamAmutot](http://justice.gov.il/MOJHeb/RasutHataagidim/RashamAmutot)

הטפסים המקוונים שיש להגיש לרשם העמותות יחד עם הדוח הכספי:

1. פרוטוקול אסיפה כללית המאשר את הדו"ח הכספי והדו"ח המילולי.
2. המלצות ועדת ביקורת לאישור הדו"ח הכספי.
3. חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה (שכר ברוטו) להציג בשקלים ולא באלפי ש"ח.
4. דו"ח מילולי – מומלץ להשתמש בטופס המקוון.

דיווח על החלטת אסיפה כללית של עמותה בדבר החלטות שינוי שם, מטרות ותקנות, בחירת בעלי תפקידים, אישור דוחות ומינוי רואה חשבון בהתאם לסעיף 38 לחוק העמותות התש"ם1980 -

טופס 2 (תקנה 3)

[אתר משרד המשפטים](#)
[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)
 לתמיכה: 1-700-700-684

לשימוש המשרד

53171 סימוכין:

להלן תמצית הפרוטוקול של אסיפה כללית

שנתכנסה כדין ביום					שעה
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	ישוב	שכתובת:

נוכחים: חברים מתוך חברים הרשומים בעמותה.
 שם יושב ראש האסיפה

על סדר היום: (בחר באפשרויות המתאימות)

- שינוי שם העמותה
- שינוי מטרות העמותה
- שינוי תקנון העמותה
- אישור דוח כספי לשנת
- אישור דוח מילולי לשנת
- בחירת / מינוי חברי ועד / ועדת ביקורת או גוף מבקר
- מינוי רואה חשבון
- סיום כהונת חברי ועד / ועדת ביקורת / גוף מבקר / רואה חשבון
- מינוי מורשה חתימה

ניתן לדון בנושאים נוספים אך אין צורך להגיש לגביהם דיווח במסגרת טופס זה.

החלטות

• **לשנות את שם העמותה**

ל- (בעדיפות ראשונה):

או ל- (בעדיפות שניה):

או ל- (בעדיפות שלישית):

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

מבוקש רישום שינוי השם על ידי רשם העמותות.

• **לשנות את מטרת העמותה כמפורט בטופס דיווח על החלטה לשינוי מטרת**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

הערה: יש למלא ולצרף דיווח על החלטה לשינוי מטרת לפי טופס 4 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009.

• **לתקן את התקנון לפי הנוסח המפורט בטופס דיווח על החלטה לשינוי תקנון**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

הערה: יש למלא ולצרף דיווח על החלטה לשינוי תקנון לפי טופס 5 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים) התשס"ט 2009

• **לאשר את הדוח הכספי לשנת xxxx המצורף בזה**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

הערה: יש לצרף המלצת ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ורשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לפי טפסים 8 ו-9 בהתאמה, לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט 2009. אם נתמנה רואה חשבון, יש לצרף גם את חוות דעתו על הדין וחשבון הכספי (לפי סעיף 38 (א) (3) לחוק העמותות התש"ם - 1980). יש לציין כי עמותה חייבת במינוי רואה חשבון אם מתקיימות בה הוראות סעיף 19(ג) או 37(ב) לחוק העמותות התש"ם - 1980.

• לאשר את הדוח המילולי לשנת xxxx המצורף בזה

הערה: לפי סעיף 37א' לחוק העמותות התש"ם- 1980 יש לצרף דין וחשבון מילולי כפי שאושר בידי האסיפה הכללית לאחר שהובא בפני ועדת הביקורת או הגוף המבקר של העמותה.

לאשר את בחירתם לוועד העמותה של החברים הבאים

חבר מספר 1				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד		שם תאגיד		

לאשר את בחירתם לוועדת ביקורת של החברים הבאים

חבר מספר 1				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד		שם תאגיד		

למנות כגוף מבקר של העמותה את

חבר מספר 1				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד		שם תאגיד		
<p>האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו – 1955, או משרד רואי חשבון? (מינוי גוף מבקר שאינו רואה חשבון או משרד רואי חשבון טעון את אישור הרשם בהתאם לסעיף 19(ב) לחוק)</p>				

למנות כרואה חשבון של העמותה את:

שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד			שם תאגיד	

לסיים את כהונת:

חבר ועד חבר ועדת ביקורת גוף מבקר רואה חשבון

שורה מספר 1				
			תפקיד	
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
סיבת סיום כהונה				

להחליט כי הרכב מורשי החתימה בשם העמותה יהיה:

(אנא פרט את שמות כל מורשי החתימה, אף אם מונו קודם למינוי הנוכחי)

שורה מספר 1				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
תאריך מינוי לרבות אם קדם למינוי הנוכחי				תפקיד
דרך המינוי אם מונו קודם למינוי הנוכחי (ועד העמותה או האסיפה הכללית)				
<p>הערה! אם מדובר ביחיד שאינו בעל תעודת זהות ישראלית, יש למלא מספר דרכון, המדינה שבה הוצא ולצרף העתק דרכון כאמור בתקנה 15 לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט – 2009</p>				

חתימות

אנו החתומים מטה מאשרים את נכונות הפרטים לעיל וכי החלטות האסיפה התקבלו כדין ובהתאם להוראות התקנון.

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועד מספר 1 חתימת חבר ועד מספר 2

פירוט המסמכים המצורפים

נא לסמן ולמלא בהתאם.

פרוטוקול של האסיפה הכללית

דיווח על החלטה לשינוי מטרות (לפי סעיף 3 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009)

דיווח על החלטה לשינוי תקנון (כולל נוסח תקנון משולב במקרים בהם נדרש, על פי טופס שינוי התקנון, צרוף הנוסח המשולב) (לפי טופס 5 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009)

דוח מילולי לשנת לפי סעיף 37א' לחוק העמותות

דוח כספי יחד עם חוות דעת רואה חשבון אם נתמנה, ובצירוף רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לפי טופס 9 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009

המלצת ועדת ביקורת / גוף מבקר לשנת לפי טופס 8 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009

הערה!

החלטה על שינוי שם מטרות ותקנון ועל מינוי בעלי תפקידים יש להמציא לרשם תוך שבועיים מקבלתה באסיפה הכללית, החלטה לאישור דו"ח כספי ומילולי יש להמציא לרשם עד 30 יוני בשנה שלאחר תום תקופת הדו"ח, אלא אם אושר מועד מאוחר יותר לפי סעיף 36(ד) לחוק העמותות, התש"ם - 1980.

המלצות ועדת ביקורת / הגוף המבקר

טופס 8 (תקנה 7)

[אתר משרד המשפטים](#)

[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)

לתמיכה 1-700-700-684 :

לשימוש המשרד

50761 סימוכין:

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ופורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט.
משום כך יש להמנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים שבהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

אנו חברי ועדת הביקורת / הגוף המבקר בדקנו את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה בהתאם לתפקידינו המפורטים בסעיף 30 לחוק העמותות, התש"ם - 1980

קראנו את הדין וחשבון הכספי

לשנת

ולהלן הערותינו:

מתוך כך אנו ממליצים לאסיפה הכללית: (יש להמליץ לאשר או לא לאשר את הדין וחשבון הכספי)

חתימות

חבר ועדת ביקורת מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועדת ביקורת מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועדת ביקורת מספר 1 חתימת חבר ועדת ביקורת מספר 2

הערה! המסמך יוגש בחתימות מקוריות של חבר ועדת ביקורת או גוף מבקר, יצורף לטופס הודעה על החלטות האסיפה הכללית לאישור הדין וחשבון הכספי ויוגש בצירוף הדין וחשבון הכספי חוות דעת רואה חשבון אם העמותה חייבת במינויו, רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה ופרוטוקול אסיפה כללית המאשר את הדין וחשבון הכספי.

רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לשנת

על פי סעיף 36 (ב) לחוק העמותות התש"ם - 1980

טופס 9 (תקנה 7)

[אתר משרד המשפטים](#)
[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)
 לתמיכה 1-700-700-684:

לשימוש המשרד

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ויפורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט. משום כך יש להמנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים שבהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

50595 סימוכין:

פרטי עובדים

לעמותה עובדים בשכר אין לעמותה עובדים בשכר

בחר באחת האפשרויות:

פרטי עובדים

יש לפרט את כלל התשלומים ששילמה העמותה או התחייבה לשלם לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה, לרבות תנאי פרישה ותשלומים שניתנו לאחר עבורם או בשל העסקתם.

עובד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
שכר ברוטו שנתי		תפקיד
₪		
תשלומים אחרים והתחייבויות לתשלום ובכלל זה הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף, תנאי פרישה וכל הטבה אחרת (פירוט מילולי וכמותי)		

חתימות

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועד מספר 1 חתימת חבר ועד מספר 2

הערה! המסמך יוגש מצורף לדוח הכספי.

דין וחשבון מילולי לשנת

[אתר משרד המשפטים](#)

[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)

[לתמיכה 1-700-700-684](#)

לשימוש המשרד

בהתאם לסעיף 37 א לחוק העמותות, תש"ם-1980 מתכבדים בזאת חברי וועד העמותה להגיש לרשם העמותות דין וחשבון בדבר פעילות העמותה כפי שמפורט בתוספת השלישית לחוק האמור:

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ויפורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט. משום כך יש להימנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים בהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

81093 סימוכין:

חלק א' - דו"ח מילולי

1. פעולות עיקריות שבוצעו בשנת הדין וחשבון

הפעולות העיקריות שבוצעו על ידי העמותה לצורך קידום מטרתיה במהלך שנת הדין וחשבון	הסכום שהוצא על ידי העמותה לביצוע הפעולות בהתאם למופיע בדין וחשבון הכספי		
	ש	1	

2. מבנה ארגוני (עובדים ומתנדבים לסוף שנת הדין וחשבון)

נושאי משרה המועסקים בעמותה (מנהל כללי ומי שכפוף לו ישירות):

נושא משרה מספר 1			
שם פרטי	שם משפחה		
תפקיד	מספר שנים בתפקיד ברצף	תאריך מינוי	

מספר המועסקים בעמותה בשנת הדין וחשבון

מספר המתנדבים בעמותה בשנת הדין וחשבון

3. פירוט תאגידים קשורים בשנת הדין וחשבון

תאגידים אשר מרבית חברי העמותה או קרוביהם, הם בעלי מניות או שותפים בהם:
(אם יש אסיפה של נציגים לפי סעיף 24 לחוק, תאגידים אשר מרבית הנציגים הם בעלי מניות או שותפים בהם)

מספר תאגיד	שם התאגיד		
		1	

תאגידים אשר נושאי משרה בעמותה מכהנים בתאגידים אלו כנושאי משרה או בתפקיד לנושא משרה:

מספר תאגיד	שם התאגיד		
		1	X

תאגידים בעלי זיקה אחרת לארגון:

תאגיד מספר 1	
מספר תאגיד	שם התאגיד
טיב הזיקה בין העמותה לתאגיד	

4. השירותים שניתנו לעמותה בשנת הדין וחשבון והיוו חלק מרכזי בפעילותה

האם התקבלו שירותים לעמותה בשנת הדין וחשבון? כן לא

היקף כספי שנתי של השירות שניתן / הקניה	תיאור כללי של השירות / קניות המהוות חלק מרכזי בפעילות התאגיד (ללא שם נותן השירות)		
ש		1	X

5. שימוש בכספי תרומות בשנת הדין וחשבון

השימוש שנעשה בתרומה בתקופת הדין וחשבון	מטרת התרומה	סכום התרומה		
		ש	1	X

6. עלויות גיוס התרומות בשנת הדין וחשבון

הסכום שהתקבל	עלות גיוס התרומה	אופן הגיוס		
			1	X

7. העברת כספים ונכסים ללא תמורה, שאינה מהווה חלק מהפעילות השוטפת בשנת הדין וחשבון

שורה מספר 1			
השווי הכספי של הנכס	תיאור הנכס / כסף שהועבר		X
ש			
הקשר בין האדם / גוף אליו עבר הנכס לעמותה	שם האדם / הגוף אליו עבר הנכס		

8. פירוט עסקאות במקרקעין בשנת הדין וחשבון

שורה מספר 1		
תיאור הנכס		
גוש	חלקה	תת חלקה
סוג העסקה		
הצדדים האחרים לעסקה:		
הקשר לעמותה (פירוט הקשר בין העמותה ו/או מי מחבריה ו/או מי מנושאי משרה בעמותה לצד בעסקה)	הצד לעסקה	
		1
המחיר ששולם \ התקבל במסגרת העסקה		ש

9. עסקאות שלא במקרקעין שביצעה העמותה עם צדדים קשורים בשנת הדין וחשבון

"צדדים קשורים" כמפורט בסעיף (9) לתוספת השלישית לחוק העמותות תש"ם - 1980.

צד קשור מספר 1	
סוג העסקה	
שם ופרטיו של הצד השני לעסקה	סכום העסקה
	ש
הקשר בין הצד השני לעסקה לבין העמותה	

10. דרישה לתיקון ליקויים על-ידי גורם מוסמך בשנת הדין וחשבון

דרישה מספר 1	
שם הרשות המוסמכת	
פירוט הליקויים שנדרשו לתיקון	דיווח על ביצוע התיקונים (לרבות מועדים)
בתאריך:	

11. פירוט אירועים חריגים בשנת הדין וחשבון

לעניין זה "אירועים חריגים" כדוגמת: התפטרות מוסד ממוסדות העמותה, התפטרות מנהל כללי, שינוי משמעותי בקהל היעד שלה או שינוי משמעותי באזור הפעילות שלה, פתיחה בחקירה פלילית כנגד העמותה או מי מנושאי המשרה בה, והגשת כתב האישום כנגד העמותה או כנגד מי מנושאי המשרה בה.

מועד האירוע	תיאור האירוע		
		1	

12. תיאור הפריסה הגיאוגרפית של פעילויות העמותה בשנת הדין וחשבון

פעילות	מקום		
		1	

13. פירוט עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדין וחשבון

אירוע מספר 1		
תאריך האירוע	ההשפעה הכספית בשקלים חדשים	תיאור האירוע
	₪	

14. עדכונים נוספים

שינויים בעניינים המפורטים לעיל שאירעו מסוף שנת הדיווח ועד להגשת הדין וחשבון המילולי לאישור האסיפה הכללית.

דרישה מספר 1	
עדכון סעיף	
פירוט העדכון	בעניין

15. חלק ב' – הודעה באשר לבעלי התפקידים בעמותה

בעלי תפקידים בעמותה נכון ליום מילוי הטופס, תאריך 17/5/2011:

שורה מספר 1 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 2 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 3 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 4 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	
האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו - 1955, או משרד רואי חשבון? (מינוי גוף מבקר שאינו רואה חשבון או משרד רואי חשבון טעון את אישור הרשם בהתאם לסעיף 19(ב) לחוק)				

שורה מספר 5 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 6 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

למנות מורשי חתימה שאינם חברי ועד.

תקנון העמותה מאפשר לא מאפשר

במינוי רואה חשבון.

העמותה חייבת אינה חייבת

חתימת חברי ועד העמותה

אנו החתומים מטה, שני חברי ועד העמותה, מאשרים בזאת את פרטיו של הדין וחשבון המילולי לשנת xxxx המפורט לעיל. האסיפה כללית מיום אישרה את סעיפים 1 עד 14 של הדוח המילולי. בנוסף, מצרפת הודעה באשר לבעלי התפקידים בעמותה כפי שהם נכון ליום מילוי טופס זה (חלק ב' של הדוח המילולי).

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
חתימה		דואר אלקטרוני

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
חתימה		דואר אלקטרוני

לתשומת לב -

במידה ויש צורך להוסיף פרטים נוספים מעבר לנדרש בדין וחשבון, ניתן להוסיפם ולצרפם לדין וחשבון הקיים.

תקנות החברות (גמול ליו"ר דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 345(ב) ו-366 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן – החוק), ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. **הגדרות**
- בתקנות אלה –
- “דרגה” – כמפורט בתוספת הראשונה;
- “החזר הוצאות” – מראש או בדיעבד, לפי העניין;
- “חבר ועדת ביקורת” – חבר ועדת ביקורת מומחה או חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה;
- “חבר ועדת ביקורת מומחה” – חבר בוועדת הביקורת של חברה, שאינו מחזיק במניות בחברה ושאינו יזם החברה, ושהוא בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית או שבשל השכלתו, ניסיונו וכישוריו הוא בעל מיומנות גבוהה והבנה עמוקה בתחום עיסוקה העיקרי של החברה והוא נתן על כך הצהרה לחברה בצירוף מסמכים התומכים בהצהרתו;
- “חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה” – חבר בוועדת הביקורת של חברה שאינו חבר ועדת ביקורת מומחה;
- “חברה” – חברה לתועלת הציבור;
- “מחזור” – כהגדרתו בסעיף 345(ט) לחוק.
2. **גמול והחזר הוצאות מרבי**
- (א) חברה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובהתאם להוראות תקנות אלה, כי ישולם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, גמול והחזר הוצאות; סך כל הגמול והחזר ההוצאות שתשלם חברה ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, לא יעלה על הקבוע בתקנות אלה.
- (ב) יושב ראש דירקטוריון, דירקטור או חבר ועדת ביקורת לא זכאי לתמורה נוספת כלשהי מהחברה על הגמול או החזר ההוצאות לפי תקנות אלה.
3. **גמול ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בעבור השתתפות בישיבות**
- (א) חברה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובאישור מראש של האסיפה הכללית, כי ישולם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, גמול בעבור השתתפות בישיבות הדירקטוריון, ישיבות של ועדת דירקטוריון קבועה או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין; קבעה החברה כאמור, רשאית היא לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, גמול שלא יעלה על המפורט בתוספת השניה, לפי העניין, והכל בהתאם לדרגת החברה; גמול כאמור ישולם לפי מספר ישיבות דירקטוריון או ישיבות של ועדת דירקטוריון קבועה או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין, שבהן השתתף.
- (ב) לא ישולם גמול כאמור בתקנה זו בעד השתתפות ביותר ממספר הישיבות המרבי לשנה הנקוב בתוספת השלישית, לפי העניין.
- (ג) התקיימה ישיבה באמצעות שימוש באמצעי תקשורת כאמור בסעיף 101 לחוק, רשאית החברה לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, שלא נכח בישיבה והשתתף בה באמצעי תקשורת, גמול בשיעור שלא יעלה על 50% מהגמול

¹ ס"ח התשנ"ט, עמ' 189; התשס"ז, עמ' 332.

הקבוע בתקנות אלה, והשתתפות בישיבה כאמור תבוא במניין מספר הישיבות המרבי לשנה, כמפורט בתוספת השלישית; לא ישולם גמול כאמור ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, שהשתתף בקבלת החלטה של הדירקטוריון, של ועדת דירקטוריון, או של ועדת הביקורת, לפי העניין, בלא התכנסות בפועל, כאמור בסעיף 103 לחוק.

(ד) עלה המספר של ישיבות הדירקטוריון או ישיבות ועדת דירקטוריון קבועה שבהן השתתף יושב ראש דירקטוריון או דירקטור או של ישיבות ועדת ביקורת שבהן השתתף חבר ועדת ביקורת על מספר הישיבות השנתי כמפורט בתוספת השלישית, בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של החברה לקידום מטרותיה, רשאית החברה לשלם גמול לפי מספר הישיבות בפועל, ובלבד שנתקבל לכך אישור האסיפה הכללית וכן שמספר הישיבות אינו עולה על 150% ממספר הישיבות המפורט בתוספת השלישית.

4. חברה, שלא מכהן בה מנהל כללי, רשאית, באישור האסיפה הכללית, לקבוע כי ליושב ראש הדירקטוריון ישולם גמול שנתי בעד כהונתו כיושב ראש דירקטוריון, כמפורט בתוספת הרביעית ובהתאם לדרגת החברה; קבעה החברה כאמור, יבוא הגמול השנתי במקום כל גמול אחר לפי תקנות אלה.

5. (א) גמול כאמור בתקנה 3 או 4, לפי העניין, כולל כיסוי של כל ההוצאות שהיו ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת הביקורת בקשר להשתתפותו בישיבה; ואולם רשאית חברה לשלם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת הביקורת, החזר הוצאות נסיעה שהוציא בפועל לצורך השתתפות באותה ישיבה אם מתקיים אחד מאלה:

(1) הישיבה מתקיימת בארץ מגוריו והוא מתגורר במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה; לעניין זה, תקבע האסיפה הכללית, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הוצאות נסיעות כאמור, וזאת, בשים לב להחזר הוצאות הנסיעה המקובל בשירות המדינה;

(2) הוא אדם עם מוגבלות, כהגדרתו בסעיף 5 לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלויות, התשנ"ח-1998, שהציג אישור רופא כי הוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו.

(ב) חברה בדרגה 4 ומעלה –

(1) שיותר משליש מחברי הדירקטוריון שלח אינם תושבי ישראל, רשאית, באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם ליושב ראש הדירקטוריון ולחברי הדירקטוריון החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל, בעד ישיבת דירקטוריון אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל, ואם יותר ממחצית מחברי הדירקטוריון שלח אינם תושבי ישראל, רשאית לשלם החזר הוצאות כאמור לשתי ישיבות דירקטוריון בשנה;

(2) רשאית לשלם לחבר דירקטוריון שאינו תושב ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה שהוצאו בפועל לצורך השתתפות בישיבת דירקטוריון בישראל;

(3) החזר הוצאות נסיעה ושהייה כאמור בתקנת משנה זו ישולמו לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית, לעניין זה, אחת לשנה, וזאת, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה בעניינים אלה.

² ס"ח התשנ"ח, עמ' 152.

(ג) החליטה חברה כי ישולם גמול ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, בסכום נמוך יותר מהקבוע בתקנות אלה או שלא ישולם גמול בכלל, רשאית החברה לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, החזר הוצאות, בהתאם לנהלים ולכללים שקבעה האסיפה הכללית ובהתאם למספר הישיבות שבהן השתתף ובשים לב להוצאות שהוציא בפועל, ובלבד שסך כל התשלום לפי תקנת משנה זו יחד עם הגמול המשולם לפי תקנות אלה, לא יעלה על התשלום המרבי שניתן לשלם לאותו אדם לפי תקנות משנה (א) ו-(ב) ותקנה 3.

6. (א) נוסף על האמור בתקנות 3 עד 5, לפי העניין, רשאית חברה לשלם לדירקטור או ליושב ראש הדירקטוריון את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של החברה, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(1) הדירקטוריון החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע אותו דירקטור או יושב ראש הדירקטוריון בעבור החברה; ואולם לא נדרשת החלטה כאמור לגבי יושב ראש דירקטוריון המקבל גמול לפי תקנה 4;

(2) תשלום ההוצאות בפועל אושר בידי הדירקטוריון;

(3) ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישורין, והכל, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה לעניין זה;

(4) הדירקטור או יושב ראש הדירקטוריון, דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולדירקטוריון על תוצאות הפעילות האמורה בעבור החברה וכן הדירקטוריון דיווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות כאמור.

(ב) חברה בדרגה 5 או חברה שאינה משלמת גמול ליושב ראש הדירקטוריון או לדירקטורים לפי תקנות אלה, רשאית לשלם, לפי תקנת משנה (א), גם הוצאות אחרות של יושב ראש הדירקטוריון או של אותו דירקטור, לגבי פעילות כאמור בתקנת משנה (א), נוסף על תשלום הוצאות הנסיעה או הוצאות הנסיעה והשהייה, לפי העניין.

7. על אף האמור בתקנות אלה, חברה מדרגה 2 ומעלה רשאית לקבוע כי לחבר ועדת ביקורת מומחה ישולם שכר כמקובל לבעלי מקצוע באותו תחום, ובלבד ששכר כאמור ישולם לחבר ועדת ביקורת אחד בלבד; הוחלט על תשלום שכר כאמור, הוא יבוא במקום תשלום גמול והחזר הוצאות לפי תקנות 3 ו-5.

8. (א) הסכומים המפורטים בתוספות ישתנו ב-1 בינואר של כל שנה החל ב-1 בינואר 2010 (להלן – יום השינוי), לפי שיעור השינוי של המדרד החדש לעומת המדרד היסודי.

(ב) סכום מוגדל כאמור יעוגל לשקל החדש השלם הקרוב שהוא מכפלה של חמישה שקלים חדשים.

(ג) בתקנה זו –

“המדרד החדש” – המדרד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי;

“המדרד היסודי” – המדרד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי הקודם, ולגבי השינוי ב-1 בינואר 2010 – המדרד שפורסם לחודש יולי 2009;

“מדרד” – מדרד המחירים לצרכן שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

קובץ התקנות 6757, כ"ט בשבט התשס"ט, 23.2.2009

536

9. תקנות אלה לא יחולו מקום שתשלום גמול או החזר הוצאות ליושב ראש דירקטוריון, סייג לתחילה לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה אושר מכוח סמכות על פי דין.
10. בלי לגרוע מהוראות לפי כל דין החלות על חברה, תחילתן של תקנות אלה שנה מיום שמירת דינים ותחילה פרסומן.

תוספת ראשונה

(תקנה 1)

דרגת החברה

דרגה	מחזור במיליוני שקלים חדשים
1	עד 10
2	מעל 10 עד 25
3	מעל 25 עד 50
4	מעל 50 עד 100
5	מעל 100

תוספת שנייה

(תקנה 3(א))

גמול ישיבה לדירקטור וחבר ועדת ביקורת

דרגה	גמול ישיבה לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת שאינו מומחה בשקלים חדשים	גמול ישיבה לחבר ועדת ביקורת מומחה בשקלים חדשים	גמול ישיבה ליושב ראש דירקטוריון בשקלים חדשים
1	505	755	555
2	605	905	675
3	805	1,205	1,030
4	990	1,385	1,230
5	1,200	1,800	1,435

תוספת שלישית

מספר ישיבות מרבי בשנה

(תקנה 3(ב) עד (ד))

ועדת דירקטוריון קבועה	דירקטוריון	ועדת ביקורת
8	12	12

תוספת רביעית

(תקנה 4)

גמול שנתי ליושב ראש דירקטוריון

דרגה	גמול שנתי ליושב ראש דירקטוריון בשקלים חדשים
1	15,000
2	21,115
3	41,235
4	73,505
5	90,615

ט"ו בשבט התשס"ט (9 בפברואר 2009)

(חמ 3-3815)

דניאל פרידמן
שר המשפטים

תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 34 א ו-66 לחוק העמותות, התש"ם-1980 (להלן – החוק), ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. הגדרות
 - בתקנות אלה –
 - "דרגה" – כמפורט בתוספת הראשונה;
 - "החזר הוצאות" – מראש או בדיעבד, לפי העניין;
 - "מחזור" – כהגדרתו בסעיף 34 לחוק.
2. גמול מרבי
 - (א) עמותה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובהתאם להוראות תקנות אלה, כי ישולם ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, גמול והחזר הוצאות; סך כל הגמול והחזר הוצאות שתשלם עמותה ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, לא יעלה על הקבוע בתקנות אלה.
 - (ב) יושב ראש ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת לא זכאי לתמורה נוספת כלשהי מהעמותה על הגמול או החזר הוצאות לפי תקנות אלה.
3. גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעבור השתתפות הישיבות
 - (א) עמותה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובאישור מראש של האסיפה הכללית, כי ישולם ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, גמול בעבור השתתפות בישיבות הוועד, ועדותיו הקבועות או ישיבות ועדת הביקורת, לפי העניין; קבעה העמותה כאמור, רשאית היא לשלם ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, גמול שלא יעלה על המפורט בתוספת השניה, לפי העניין, והכל בהתאם לדרגת העמותה; גמול כאמור ישולם לפי מספר ישיבות הוועד, ועדותיו הקבועות או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין, שבהן השתתף.
 - (ב) לא ישולם גמול כאמור בתקנה זו בעד השתתפות ביותר ממספר הישיבות המרבי לשנה הנקוב בתוספת השלישית.

¹ ס"ח התש"ם, עמ' 210; התשס"ז, עמ' 349.

(ג) עלה המספר של ישיבות הוועד או ועדותיו הקבועות שבהן השתתף יושב ראש הוועד או חבר הוועד, או של ישיבות ועדת ביקורת שבהן השתתף חבר ועדת ביקורת, על מספר הישיבות השנתי כמפורט בתוספת השלישית, בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של העמותה לקידום מטרותיה, רשאית היא לשלם גמול לפי מספר הישיבות בפועל, ובלבד שנתקבל לכך אישור האסיפה הכללית וכן שמספר הישיבות אינה עולה על 150% ממספר הישיבות המפורטת בתוספת השלישית.

4. עמותה שלא מכהן בה מנהל כללי רשאית, באישור האסיפה הכללית, לקבוע כי ליושב ראש הוועד ישולם גמול שנתי בעד כהונתו כיושב ראש הוועד, כמפורט בתוספת הרביעית בהתאם לדרגת העמותה; קבעה העמותה כאמור, יבוא הגמול השנתי במקום כל גמול אחר לפי תקנות אלה.
5. (א) גמול כאמור בתקנה 3 או 4, לפי העניין, כולל כיסוי של כל ההוצאות שהיו ליושב ראש הוועד, לחבר הוועד או לחבר ועדת הביקורת בקשר להשתתפותו בישיבה; ואולם רשאית עמותה לשלם ליושב ראש הוועד, לחבר הוועד או לחבר ועדת הביקורת החזר הוצאות נסיעה שהוציא בפועל לצורך השתתפות באותה ישיבה אם מתקיים אחד מאלה:

(1) הישיבה מתקיימת בארץ מגוריו והוא מתגורר במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה; לעניין זה, תקבע האסיפה הכללית, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הוצאות נסיעות כאמור, וזאת, בשים לב להחזר הוצאות הנסיעה המקובל בשירות המדינה;

(2) הוא אדם עם מוגבלות, כהגדרתו בסעיף 5 לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלויות, התשנ"ח-1998², שהציג אישור רופא כי הוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו.

(ב) עמותה בדרגה 4 ומעלה –

(1) שיותר משליש מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית, באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם ליושב ראש הוועד ולחברי הוועד החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל, בעד ישיבת ועד אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל ואם יותר ממחצית מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית לשלם החזר הוצאות כאמור לשתי ישיבות ועד בשנה;

(2) רשאית לשלם לחבר ועד שאינו תושב ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה שהוצאו בפועל לצורך השתתפות בישיבת ועד בישראל;

(3) החזר הוצאות נסיעה ושהייה כאמור בתקנת משנה זו ישולמו לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית, לעניין זה, אחת לשנה, וזאת, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה בעניינים אלה.

(ג) החליטה עמותה כי ישולם גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, בסכום נמוך יותר מהקבוע בתקנות אלה או שלא ישולם גמול בכלל, רשאית החברה לשלם ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, החזר הוצאות, בהתאם לנהלים ולכללים שקבעה האסיפה הכללית ובהתאם למספר הישיבות שבהן השתתף ובשים לב להוצאות שהוציא בפועל, ובלבד שסך כל התשלום לפי תקנת משנה זו יחד עם הגמול שמשולם לפי תקנות אלה, לא יעלה על התשלום המרבי שניתן לשלם לאותו אדם לפי תקנות משנה (א) ו-(ב) ותקנה 3.

² ס"ח התשנ"ח, עמ' 152.

6. החזר הוצאות לחבר ועד וליושב ראש ועד
- (א) נוסף על האמור בתקנות 3 עד 5, לפי העניין, רשאית עמותה לשלם לחבר ועד או ליושב ראש הוועד, את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה, ובלבד שנתקיימו כל אלה:
- (1) הוועד החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע אותו חבר ועד או יושב ראש הוועד בעבור העמותה; ואולם לא נדרשת החלטה כאמור לגבי יושב ראש ועד המקבל גמול לפי תקנה 4;
- (2) תשלום ההוצאות בפועל אושר בידי הוועד;
- (3) ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישורין, והכל, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה לעניין זה;
- (4) חבר הוועד או על ידי יושב ראש הוועד, דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולוועד על תוצאות הפעילות האמורה בעבור העמותה וכן הוועד דיווח לאסיפה הכללית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות כאמור.
- (ב) עמותה בדרגה 5 או עמותה שאינה משלמת גמול ליושב ראש הוועד או לחברי הוועד לפי תקנות אלה, רשאית לשלם, לפי תקנת משנה (א), גם הוצאות אחרות של יושב ראש הוועד או של אותו חבר ועד, לגבי פעילות כאמור בתקנת משנה (א), נוסף על תשלום הוצאות הנסיעה או הוצאות הנסיעה והשהייה, לפי העניין.
7. ערכון סכומים
- (א) הסכומים המפורטים בתוספות ישתנו ב-1 בינואר של כל שנה החל ב-1 בינואר 2010 (להלן – יום השינוי), לפי שיעור השינוי של המדד החדש לעומת המדד היסודי.
- (ב) סכום מוגדל כאמור יעוגל לשקל השלם החדש הקרוב שהוא מכפלה של חמישה שקלים חדשים.
- (ג) בתקנה זו –
- “המדד החדש” – המדד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי;
- “המדד היסודי” – המדד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי הקודם, ולגבי השינוי ב-1 בינואר 2010 – המדד שפורסם לחודש יולי 2009;
- “מדד” – מדד המחירים לצרכן שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
8. סייג לתחולה
- (1) על עמותה שחל עליה חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975³, לפי הוראות סעיף 60 לחוק האמור, ויחולו על עמותה כאמור תקנות החברות הממשלתיות (כללים בדבר גמול והוצאות לדירקטור מקרב הציבור בחברות הממשלתיות), התשנ"ד-1994⁴, בשינויים המחויבים;
- (2) מקום שתשלום גמול או החזר הוצאות ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה אושר מכוח סמכות על פי דין.
9. שמירת דינים
- בלי לגרוע מהוראות לפי כל דין החלות על עמותה, תחילתן של תקנות אלה שנה מיום פרסומן.

³ ס"ח התשל"ה, עמ' 132.

⁴ ק"ת התשנ"ד, עמ' 1258.

תוספת ראשונה

(תקנה 1)

דרגת העמותה

דרגה	מחזור
	במיליוני שקלים חדשים
1	עד 10
2	מעל 10 עד 25
3	מעל 25 עד 50
4	מעל 50 עד 100
5	מעל 100

תוספת שניה

(תקנה 3(א))

גנוול ישיבה ליושב ראש ועד, חבר ועד וחבר ועדת ביקורת

דרגה	גמול ישיבה לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת	
	בשקלים חדשים	בשקלים חדשים
1	505	555
2	605	675
3	805	1,030
4	990	1,230
5	1,200	1,435

תוספת שלישית

(תקנה 3(ב) ר-ג))

מספר ישיבות נורבי בשנה

ועדות קבועות של הוועד	ועד	ועדת ביקורת
8	12	12

תוספת רביעית

(תקנה 4)

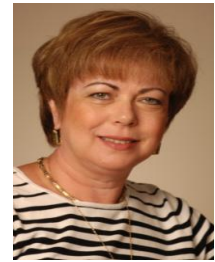
גנוול שנתי ליושב ראש ועד

דרגה	גמול בשקלים חדשים
1	15,000
2	21,115
3	41,235
4	73,505
5	90,615

ט"ו בשבט התשס"ט (9 בפברואר 2009)

דניאל פרידמן
שר המשפטים

(חמ 3-3814)



לקוחותינו וידידינו היקרים,

לאור הצלחת המדריך המקוצר למלכ"רים, שמשרדנו הוציא לפני מעל שנה והביקוש לו זכה, החלטנו להיענות לבקשות לקוחותינו ובעלי תפקידים בארגוני המגזר השלישי ולהוציא לאור מהדורה שניה ומעודכנת של המדריך למלכ"רים.

בנוסף לפרקים במדריך הקודם, אותם ערכנו מחדש ועדכנו לאור השינויים שחלו בחקיקה ובהוראות הרגולטורים, כללנו במדריך המעודכן נושאים שונים נוספים המהווים כלי עזר לעומדים בראש ארגוני המגזר השלישי והמלכ"רים.

המדריך המעודכן כולל את הפרקים הבאים:

מוסדות העמותה/החל"צ - רו"ח חני עמר.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות - המחלקה המקצועית, BDO זיו האפט.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר - רו"ח חני עמר.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים - רו"ח, עו"ד טארק דיביני ורו"ח עדי שלום.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק - רו"ח חני עמר.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשוה כסף למלכ"רים - רו"ח חני עמר.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים - רו"ח שרון ויטקובסקי-טביב ועו"ד דובי ארבל.

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים - רו"ח אבי פרקש.

נספחים.

המלכ"רים נמצאים בשנים האחרונות תחת זכוכית מגדלת של רשויות החוק והרגולציה המפרסמים הוראות חוק ודרישות שונות ועורכים בקורות עומק בארגונים.

פירמת BDO זיו האפט, הינה מהפירמות המובילות ומתמחה בתחום המלכ"רים, מלווה אתכם ארגוני המגזר ומנהליו ומעמידה לרשותכם שותפים ועובדים מומחים בתחום המלכ"רים. בנוסף למדריך מעודכן זה, הפירמה שלנו תמשיך לעדכןכם באמצעות מאמרים ועדכונים הנשלחים באופן שוטף באמצעות הדואר האלקטרוני, בהרצאות, בכנסים שונים ובייעוץ וסיוע נוספים בתחומי הבקורת המסווי, הייעוץ העסקי, ניהול הסיכונים, הבקורת הפנימית, ייעוץ והטמעת מערכות מידע והערכות לעמידה בדרישות הרגולציה.

לנוחיותכם איגדנו במדריך מעודכן זה את הנושאים הרלוונטיים וכן צרפנו בנספחים תקנות וחוקים אותם חשבנו לנכון שישמשו אתכם בעבודה היומיומית.

אנו תקווה כי מדריך זה יסייע בעבודתכם השוטפת ובהתמודדות עם דרישות החוק והרגולציה המכבידים.

קריאה מועילה ומהנה

אורנה גרדמן, רו"ח
שותפה
זיו האפט - רואי חשבון

"המדריך המקוצר למלכ"ר" נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור במדריך זה לבין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, נוסח האחרון גובר.

זכויות היוצרים במדריך שייכים ל-BDO זיו האפט. אין לשכפל, להעתיק, לתרגם, לאחסן במאגרי מידע, לשדר או לקלוט בכל דרך ובכל אמצעי אלקטרוני, אופטי או אחר, כל חלק שהוא מהספר "המדריך המקוצר למלכ"ר" אלא אם יצוין שם הכותב, שם הבעלים של זכויות היוצרים, וכי מקורו של הקטע בספר "המדריך המקוצר למלכ"ר" שפורסם ע"י BDO זיו האפט ובכפוף לאישור מראש ובכתב של בעל זכויות היוצרים באשר לאופן האזכור.

תוכן עניינים

<u>עמוד מס'</u>	
3	1. מוסדות העמותה/החל"צ.....
8	2. הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות.....
12	3. עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר.....
17	4. מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים.....
26	5. ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק.....
29	6. האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים
32	7. כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים.....
39	8. השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים.....
	9. נספחים
42	חוק העמותות, תש"ם-1980.....
64	חוק החברות, התשנ"ט-1999.....
79	ניהול תקין של עמותות 2011.....
115	תקנות העמותות (טפסים), התשס"ט-2009.....
122	טפסים מקוונים.....
144	תקנות החברות (גמול ליו"ר דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור), התשס"ט-2009.....

מוסדות העמותה / החל"צ

רו"ח חני עמר

כללי

כבכל תאגיד רשום, הן בעמותה והן בחברה לתועלת הציבור חייבים לקיים מוסדות/אורגנים מסוימים.

לצד מוסדות החובה, רשאי התאגיד לקיים מוסדות נוספים.

מוסדות חובה בעמותה

בסעיף 19 לחוק העמותות נקבע כי על כל עמותה לקיים לפחות שלושה מוסדות:

1. אסיפה כללית.

2. ועד מנהל.

3. ועדת ביקורת או גוף מבקר.

כמו כן, על פי סעיף 19(ג) לחוק, בעמותות בעלות מחזור כספי העולה על מיליון ש"ח קיימת חובה למנות רואי חשבון מבקר.

מוסדות חובה בחברה לתועלת הציבור

בסעיף 46 לחוק החברות נקבע כי האורגנים של החברה הינם:

1. אסיפה כללית.

2. דירקטוריון.

3. מנהל כללי.

במידה ולא מונה מנהל כללי, תנוהל החברה בידי הדירקטוריון.

עוד נקבע בסעיף 345 ח לחוק החברות כי האסיפה הכללית של חברה לתועלת הציבור תמנה ועדת ביקורת.

כמו כן, על פי סעיף 154 לחוק, חברה תמנה רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.

עוד נקבע בסעיף 154 ט לחוק כי חברה שמחזורה עולה על 10 מיליון ש"ח מחויבת במינוי מבקר פנימי.

להלן טבלה להשוואה בין מוסדות החובה בעמותה לבין אלו בחברה לתועלת הציבור:

חברה לתועלת הציבור	עמותה	
✓	✓	אסיפה כללית
✓	✓	ועד מנהל/דירקטוריון
✓	✓ ניתן למנות גם גוף מבקר	ועדת ביקורת
✓	x	מנהל כללי
✓	בעמותה 'מיליונרית'	רואה חשבון מבקר
בחברה שמחזורה עולה על 10 מיליון ש"ח	x	מבקר פנימי

אסיפה כללית

האסיפה הכללית בעמותה ובחברה לתועלת הציבור הינה המוסד העליון של התאגיד. משכך, החלטות האסיפה הכללית מחייבות את התאגיד על כל מוסדותיו.

חברי האסיפה הכללית

בעמותה - האסיפה הכללית הינו הגוף הכולל את כל חברי העמותה.

בסעיף 15 לחוק העמותות נקבע כי כחבר בעמותה יכול לכהן כל אדם שמלאו לו 17 שנים וכן כל תאגיד, בין שהם אזרחי ישראל ובין אם לאו.

בחברה לתועלת הציבור - האסיפה הכללית כוללת את בעלי המניות של החברה.

מוסדות העמותה/החל"צ

סמכויות ותפקידי האסיפה הכללית

להלן רשימה חלקית של סמכויות ותפקידי האסיפה הכללית:

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
סעיף 59 לחוק החברות - האסיפה הכללית תמנה את הדירקטורים.	סעיף 26(א) לחוק העמותות - קביעת מספר חברי הוועד המנהל ובחירת הוועד המנהל.	לעניין מינוי ועד מנהל / דירקטוריון
סעיף 345 לחוק החברות - מינוי ועדת ביקורת.	סעיף 31 לחוק העמותות - בחירת ועדת הביקורת או הגוף המבקר.	לעניין מינוי ועדת ביקורת
סעיף 57 לחוק החברות - החלטה בדבר מינוי רואה חשבון מבקר, תנאי העסקתו והפסקת העסקתו תתקבל באסיפה הכללית.	סעיף 31א לחוק העמותות - מינוי רואה חשבון מבקר וקביעת שכרו בעמותה המחויבת במינוי רואה חשבון מבקר.	לעניין מינוי רואה חשבון
סעיפים 171 ו-345 כד לחוק החברות - אישור הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים השנתיים של החברה.	סעיפים 36(א) ו-37 לחוק העמותות - אישור הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים השנתיים של העמותה.	לעניין אישור דוחות כספיים ודוחות מילוליים
סעיפים 20 ו-57 לחוק החברות - האסיפה כללית מוסמכת להחליט על שינוי התקנון.	סעיף 11 לחוק העמותות - קבלת החלטות בדבר שינוי תקנון, מטרות או שם העמותה.	לעניין שינוי תקנון, שם ומטרות
-	תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה) - אישור גמול לחברי ועד או לחברי ועדת ביקורת.	לעניין גמול חברי ועד / דירקטוריון או ועדת ביקורת

נציין כי בהתאם לחוק העמותות ולחוק החברות, האסיפה הכללית רשאית בהתקיים תנאים מסוימים להפעיל בעצמה סמכויות מסוימות מתוך סמכויות שניתנו לוועד/לדירקטוריון.

מוסדות העמותה/החל"צ

התכנסות האסיפה הכללית

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
סעיף 60 לחוק החברות - חברה תקיים אסיפה שנתית בכל שנה ולא יאוחר מתום 15 חודשים לאחר האסיפה השנתית האחרונה.	סעיף 20 לחוק העמותות - על האסיפה הכללית להתכנס לפחות אחת לשנה.	תדירות התכנסות האסיפה
סעיף 90 לחוק החברות - חברה תערוך פרוטוקולים של הליכים באסיפה הכללית. פרוטוקול שנחתם על ידי יו"ר האסיפה מהווה ראיה לכאורה לאמור בו.	סעיף 23 לחוק העמותות - לכל אסיפה כללית יש לנהל פרוטוקול, אשר יחתם בידי יו"ר האסיפה.	קיום פרוטוקול לישיבה
סעיף 83 לחוק החברות - בעל מניה רשאי להצביע בעצמו או באמצעות שלוח, אלא אם נקבע אחרת בתקנון.	סעיף 21 לחוק העמותות - ההצבעה תהיה אישית.	אופן ההצבעה בישיבה
נציין כי בהתאם להוראות ניהול תקין, הצבעה באמצעות נציג שבידו ייפוי כח אינה פסולה, בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות שייפוי הכח יהיה ספציפי לישיבה המסוימת ויכלול את עמדת מיופה הכח בנושאים שעל סדר היום. כמו כן, נציין כי בהתאם לתקנות העמותות (טפסים), יש לתעד על גבי הטופס שבנדון את כמות המצביעים בעד ונגד לגבי כל הצבעה.		
סעיף 85 לחוק החברות - החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	סעיף 21 לחוק העמותות - החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	הרוב הנדרש לקבלת החלטות
-	סעיף 24 לחוק העמותות - עמותה שמספר חבריה עולה על 200 רשאית לקבוע בתקנונה כי האסיפה הכללית תהיה בדרך של כינוס נציגים שנבחרו על ידי כלל החברים.	אסיפת נציגים

ועד מנהל / דירקטוריון

הועד המנהל / הדירקטוריון הינו הגוף המייצג והמבצע העליון של התאגיד, האחראי על חזון הארגון ועל מדיניותו.

חברי הועד / הדירקטוריון

כאמור, חברי הועד המנהל / הדירקטוריון נבחרים על ידי האסיפה הכללית.

בעמותה - על פי סעיף 33 לחוק העמותות, בועד המנהל רשאים לכהן חברי העמותה שאינם קטינים (קרי, מי שמלאו להם 18 שנים). לא רשאי לכהן בועד קטין או מי שהוכרז כפסול דין / פושט רגל או מי שעבר על אחת מהעבירות המנויות בסעיף.

מספר חברי הועד / הדירקטוריון

בעמותה - בהתאם לתקנון המצוי של עמותות, מספר חברי הועד יהיה לא פחות משניים.

בחברה לתועלת הציבור - בהתאם לסעיף 93 לחוק החברות, בחברה פרטית יכול שיהיה דירקטוריון המונה אדם אחד.

תקופת כהונת חברי ועד / דירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות אינו קובע הוראות לעניין תקופת כהונתו של ועד העמותה.

בהוראות ניהול תקין נקבע כי תקופת כהונת חברי ועד תוגבל ל-4 שנים, למעט במקרים חריגים בהם אופי העמותה מצדיק כהונה לפרק זמן ממושך יותר. יחד עם זאת, אין מניעה כי העמותה תאפשר בחירת אותם חברים לקדנציות נוספות, כל עוד הוראות התקנון אינן מגבילות זאת.

מכאן שיש לערוך בחירות לועד העמותה לפחות אחת ל-4 שנים.

מוסדות העמותה/החל"צ

בחברה לתועלת הציבור - סעיף 59 לחוק החברות קובע כי האסיפה הכללית השנתית תמנה את הדירקטורים, קרי חברי הדירקטוריון נבחרים מדי שנה.

סמכויות ותפקידים של הוועד המנהל / הדירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות אינו מרחיב לגבי סמכויותיו המעשיות של הוועד המנהל, אלא נקבע בסעיף 25 לחוק כי הוועד ינהל את ענייני העמותה ובידו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה.

לצד זאת, בהוראות ניהול תקין קיימת הגדרה מפורטת יותר של סמכויות ותפקידי הוועד המנהל.

בחברה לתועלת הציבור - סעיף 93 לחוק החברות מפרט את סמכויות הדירקטוריון ותפקידי.

להלן רשימה חלקית של סמכויות ותפקידי ועד מנהל / דירקטוריון:

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
הדירקטוריון יקבע את תוכנית הפעולה של החברה, עקרונות למימון וסדרי עדיפויות ביניהן.	הוועד יקבע את מדיניות העמותה, בכפוף להחלטות האסיפה הכללית, יכין את תוכנית העבודה של העמותה ויקבע עקרונות למימון הפעילות וסדרי עדיפויות בין אפשרויות הפעולה השונות.	קביעת מדיניות התאגיד
הדירקטוריון יבדוק את מצבה הכספי של החברה ויקבע את מסגרת האשראי שהחברה רשאית ליטול.	הוועד יאשר תקציב שנתי, יקבץ אחר מצבה הכספי של העמותה ויקבע את מסגרת האשראי שהעמותה רשאית ליטול.	מעקב אחר מצבו הכספי של התאגיד
הדירקטוריון יקבע את המבנה הארגוני ואת מדיניות השכר.	הוועד יקבע את המבנה הארגוני של העמותה ואת מדיניות השכר והתשלומים.	קביעת מבנה ארגוני ומדיניות שכר
הדירקטוריון אחראי לעריכת הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים.	הוועד אחראי להכין את הדוחות הכספיים והמילוליים של העמותה ולהביאם בפני מוסדות העמותה הרלוונטיים.	הכנת הדוחות הכספיים והמילוליים
הדירקטוריון ימנה ויפטר את המנהל הכללי.	הוועד מוסמך למנות ולפטר מנהל כללי	מינוי / פיטורי מנכ"ל
הדירקטוריון ידווח לאסיפה השנתית על מצב ענייני החברה ועל תוצאותיה.	הוועד ידווח לאסיפה הכללית על מצב ענייני העמותה.	דיווח לאסיפה הכללית

ועדת ביקורת

ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה) הינו המוסד בעמותה / בחברה לתועלת הציבור האחראי על קיום ביקורת ופיקוח על פעילותם של יתר מוסדות התאגיד.

חברי ועדת הביקורת

כאמור, חברי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה) נבחרים על ידי האסיפה הכללית של העמותה/חברה לתועלת הציבור. בעמותה - על פי סעיף 33 לחוק העמותות, בועדת הביקורת רשאים לכהן חברי העמותה שאינם קטינים (קרי, מי שמלאו להם 18 שנים). לא רשאי לכהן בועדת הביקורת קטין או מי שהוכרז כפסול דין / פושט רגל או מי שעבר על אחת מהעבירות המנויות בסעיף.

כגוף מבקר בעמותה רשאי לכהן רואה חשבון (שאינו מבקר את הדוחות הכספיים של העמותה ושאינו מבצע את הנהלת החשבונות של העמותה) או גוף אחר שאושר לעניין זה על ידי רשם העמותות.

בחברה לתועלת הציבור - בסעיף 345 לחוק החברות נקבע כי נושאי משרה של החברה לא יהיו חברים בועדת הביקורת. כלומר, דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל הכללי, סגן מנהל כללי וכל ממלא תפקיד אחר בחברה, אף אם תוארו שונה, וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי, אינם יכולים לכהן בועדת הביקורת של החברה.

האסיפה הכללית הינה הגוף הממנה את רואה החשבון והקובע את שכרו מדי שנה.

מוסדות העמותה/החל"צ

מספר חברי ועדת ביקורת

בעמותה - בחוק העמותות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת. יחד עם זאת, בהתאם להוראות ניהול תקין, בוועדת ביקורת צריכים לכהן לפחות שניים מחברי העמותה.

כמו כן, בהתאם לחוק העמותות, גוף מבקר יכול להיות אדם אחד.

בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור. למעשה, סעיף 345 ח לחוק מחריג מתחולה לגבי חברה לתועלת הציבור את ההוראה בחוק לפיה מספר חבריה של ועדת ביקורת בחברה לא יפחת משלושה. משכך, המספר המינימאלי של חברי ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור הינו אחד.

סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת

במסגרת תיקון 10 לחוק העמותות ותיקון 6 לחוק החברות הוסדרו תפקידי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה), אשר הינם:

1. לבדוק את תקינות פעולות העמותה / החברה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה / החברה למטרותיה.
2. לבדוק את השגת יעדי העמותה / החברה ביעילות ובחיסכון.
3. לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד / הדירקטוריון.
4. להציע לוועד / לדירקטוריון דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה / החברה.
5. לבדוק את ענייניה הכספיים של העמותה / החברה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה / החברה לקידום מטרותיה.
6. לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה / החברה.
7. להביא לפני הוועד / הדירקטוריון והאסיפה הכללית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף זה.

רואה חשבון מבקר

כאמור, עמותה שהמחזור הכספי שלה לשנת 2008 עלה על סך של 1,146,952 ש"ח (הסכום מתעדכן מדי שנה) וכן חברה לתועלת הציבור מחויבות במינוי רואה חשבון מבקר, קרי רואה חשבון אשר יהא אחראי על עריכת הביקורת על הדוחות הכספיים של העמותה.

אי התלות הנדרשת מרואה החשבון

בהתאם לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, חזקה שרואי חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר אם הוא עסק או עוסק, במישרין או בעקיפין, בעיסוק כמפורט להלן:

- בעמותה / חל"צ שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון ש"ח או יותר - עיסוק בהנהלת חשבונות על ידי רואה החשבון המבקר^(*).

- בעמותה / חל"צ שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה אינו עולה על 5 מיליון ש"ח - עיסוק בהנהלת חשבונות בידי רואה החשבון המטפל.

תחילתן של התקנות כאמור ביום 1/1/2009 והן יחולו על תקופות הביקורת שתחילתן ביום האמור או אחריו.

^(*) רואה חשבון מבקר כהגדרתו בתקנות - לרבות רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי החשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי מניות בתאגיד רואי החשבון האמור.

פי תקנות 3(12) ו-3(13) לתקנות רואי החשבון¹, רואה החשבון המבקר המבצע את הביקורת על הדוחות הכספיים אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ש"ח, רשאי אדם ממוסד רואי החשבון המבקר, שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדוחות הכספיים, לבצע את הנהלת החשבונות.

5. הוצאת כספים מהעמותה תבוצע רק על-ידי גורמים מורשים ותוך תיעוד נאות.

בנוסף, התוספת השנייה לחוק העמותות קובעת כי:

• עמותה שמחזורה עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל מערכת חשבונות על פי שיטת החשבונאות הכפולה. פנקסי העמותה יכללו:

- א. ספר קופה.
- ב. שוברי קבלה. יש לנהל שוברי קבלות נפרדות בשל: מכירת נכסים, מתן שירותים ותרומות. בנוסף, על כל קבלה בפנקס של שובר קבלות לתרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה". במידה וניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים "למוסד אישור מס הכנסה לענין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה".

ג. חשבון הכנסות אשר בו יירשמו בנפרד, הכנסות בשל: הקצבות והשתתפויות שנתקבלו מאחרים (כולל גופים ממשלתיים או עירוניים), תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שיתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה², תרומות מישות מדינית זרה, הכנסות מריבית והפרשי הצמדה, הכנסות מהשכרת נכסים, תקבולים מדמי חבר, הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישורן למטרות העמותה,

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

המחלקה המקצועית, BDO זיו האפט

מבוא

בהתאם לסעיף 36 לחוק העמותות, תש"ם-1980 (להלן: "חוק העמותות"), על ועד העמותה להכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון של הכנסות העמותה והוצאותיה בכל שנת מס.

תהליך הכנת הדוחות הכספיים של עמותה מורכב ממספר שלבים, לרבות: הכנת הדוחות הכספיים, דיון של ועד העמותה וגורמים נוספים (כגון: ועדת הביקורת) ביחס לדוחות הכספיים, הגשת הדוחות לאסיפה הכללית לאישורה, בצירוף המלצות והערות ועדת הביקורת. אישור הדוחות הכספיים של עמותה נעשה על ידי האסיפה הכללית, ורק לאחר אישור הדוחות הכספיים על ידי גוף זה וחתומה של שני חברי ועד העמותה, ניתן לפרסם את הדוחות הכספיים השנתיים המבוקרים כמסמך של העמותה.

תהליך זה הינו מורכב וכרוך בהתלבטויות ובקשיים רבים.

לקראת הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים לשנת 2009 ריכזנו בעבורכם מידע בתמצית ביחס לנושאים משלב הכנת הדוחות הכספיים: ניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים.

ניהול פנקסי חשבונות

סעיף 35 לחוק העמותות קובע, בין היתר, כי עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי. על העמותה לדאוג לרישום פעולותיה הכספיות בהתאם לתוספת השניה לחוק העמותות ובהתאם להוראות ניהול ספרים של מס הכנסה.

לצורך כך מערכת החשבונות נדרשת לעמוד בעקרונות הבאים:

1. המערכת החשבונאית תנהל על-ידי העמותה עצמה או גורם מטעמה.
2. הנהלת החשבונות תהיה אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידים אחרים.
3. רישומי הנהלת החשבונות יכללו כל פעילות כספית המבוצעת בעמותה, תוך התבססות על תיעוד נאות. בין היתר, על העמותה לשמור חשבונות וקבלות וכן כל הסכם וכל מסמך המהווה בסיס לפעולות הכספיות שבוצעו.
4. על העמותה לדאוג למנות אדם שיהיה מופקד על רישום הפעולות הכספיות, ולעדכן באופן שוטף את מערכת הנהלת החשבונות. בהקשר זה יש לציין כי על

¹ תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008

² סעיף 36א לחוק העמותות, תש"ם-1980 מגדיר ישות מדינית זרה כ:

1. מדינה זרה, לרבות:
 - (א) איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות (בסעיף זה - איחוד מדינות זרות);
 - (ב) ארגון, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;
 - (ג) רשות מקומית או מחוזית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בברית מדינות במדינה זרה (בסעיף זה - גוף זר);
 - (ד) איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;
2. הרשות הפלסטינית, כמשמעותה בחוק להארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), התשכ"ח-1967;
3. תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שגוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו. "אמצעי שליטה", "החזקה" ביחס לסעיף זה הינם כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

במישרין למטרות העמותה, רכישות הוניות, עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד, והוצאות אחרות.

3. ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם⁵, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

ב. תיק תיעוד חוץ.

עריכת דוחות כספיים

סעיף 36 (א) לחוק העמותות קובע כי: "הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון על הכנסות העמותה והוצאותיה בכל שנת מס...."

כלומר, כל עמותה נדרשת להגיש דוחות כספיים ללא קשר לגודל המחזור הכספי שלה כאשר הדוח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה, ויתן ביטוי גאות לנתונים הכלולים בפנקסי החשבונות המנוהלים על ידה⁶.

על עמותה לרשום הכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות ושינויים בנכסים נטו על בסיס צבירה, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אולם עמותה שהיקף הכנסותיה לשנה, למעט הכנסות חד פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על סכום מסוים רשאית לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מותאם⁷.

בהתאם לגילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מספר 5, הדוחות הכספיים של עמותה יכללו⁸:

א. **מאזן:** המאזן ייערך כך שכל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים ויוצגו על פי סדר הנזילות שלהם, החל מהנזיל ביותר, ללא הפרדה בין נכסים או התחייבויות המתחייבים לקבוצה זו או אחרת של נכסים נטו.

בנוסף, הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת תוך הבחנה, בגוף המאזן, בין:

1. נכסים נטו שלא שקיימת לגביהם הגבלה.
2. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני.
3. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים, והכנסות אחרות.

ד. חשבון הוצאות אשר בו יירשמו בנפרד, הוצאות בשל: תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר, שכר עבודה והוצאות נלוות, הוצאות הנהלה והוצאות כלליות, הוצאות ריבית והפרשי הצמדה, סכומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה, רכישות הוניות, עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד, והוצאות אחרות.

ה. ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם³, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

• עמותה שמחזורה אינו עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל, לכל שנת מס, מערכת חשבונות שתכלול לפחות:

א. ספר תקבולים ותשלומים, שבו יירשמו בטורים נפרדים:

1. בצד התקבולים: הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים, תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה⁴, תרומות מישות מדינית זרה, הכנסות מריבית והפרשי הצמדה, הכנסות מהשכרת נכסים, תקבולים מדמי חבר, הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה, תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים, והכנסות אחרות.

2. בצד התשלומים: תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר, שכר עבודה והוצאות נלוות, הוצאות הנהלה והוצאות כלליות, הוצאות ריבית והפרשי הצמדה, תשלומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים

³ עמותה רשאית שלא לרשום בדוח הכספי שמו של תורם, במידה ולא מדובר בתרומות מישות מדינית זרה וכן בהתקיים אחד מאלה:

א. סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר.
 ב. הרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם בדוח הכספי, לפי הליכים ונהלים שקבע השר.
 במקרה זה, יש לציין בשובר הקבלה, במקום המיועד לרישום שם התורם, את המלים: "תרומה בעילום שם".
⁴ ראו הערה 2 לעיל.

⁵ ראו הערה 3 לעיל.
⁶ בהתאם לסעיף 36 (ב) לחוק העמותות, תש"ם-1980.
⁷ בהתאם לסעיף 19 לתקן חשבונאות מספר 5.
⁸ יש לציין כי בהתאם לכללי ניהול תקין - אוגוסט 2009, עמותה שהמחזור הכספי שלה אינו עולה על כמיליון ש"ח והדוח שלה אינו מוגש בצירוף חוות דעת של רואה חשבון, אינה חייבת בעריכת הדוחות הכספיים בהתאם לגילוי דעת 69 ותקן מספר 5, אלא צריכה לכלול בדוחות הכספיים מאזן ודוח הוצאות והכנסות בלבד.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

במסגרת הדיווח על חמשת מקבלי השכר הגבוה, על העמותה לדווח גם על אנשים שמועסקים על ידה בפועל כעובדים, גם אם אינם מועסקים כשכירים.

כמו כן, עמותה אשר מחזורה הכספי עולה על 300,000 ש"ח, אשר מקבלת תרומות מישות מדינית זרה בסכום מצטבר העולה על 20,000 ש"ח נדרשת לציין בדוח הכספי את: זהות נותן התרומה, הסכום שהתקבל, מטרת התרומה או ייעודה והתנאים לתרומה, אם יש כאלה.¹¹

בנוסף, בהתאם לסעיף 37(א) לחוק העמותות, על עמותה לצרף לדוח הכספי דוח מילולי. מטרת הדוח המילולי הינה לתאר באופן תמציתי ובהיר את פעילות העמותה ואת המבנה הארגוני בשנה לגביו מתייחס הדוח. דוח זה כולל, בין היתר, דיווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה, פירוט המבנה הארגוני של העמותה לרבות מוסדותיה של העמותה ונושאי משרה בעמותה, דיווח בדבר תאגידים שנושא משרה בהם הוא גם נושא משרה בעמותה וכן תאגידים להם זיקה לעמותה, פירוט בדבר השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדוח, היקף השירותים העיקריים שניתנו לעמותה, פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה, או עסקאות עם צדדים קשורים, אירועים חריגים, ליקויים וכל עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדוח.

אחריות על עריכת הדוחות הכספיים: בהתאם לסעיף 19(ג)1 לחוק העמותות, עמותה שמחזורה השנתי עולה על כמיליון שקלים חדשים¹² חייבת למנות רואה חשבון¹³.

תפקידו של רואה החשבון המבקר הוא לחוות את דעתו באיזו מידה המאזן משקף באופן נאות את מצבה הכספי של העמותה לתאריך מסוים, ובאיזו מידה הדוח על הפעילויות והדוח על השינויים בכספים נטו משקפים באופן נאות את תוצאות הפעילויות לתקופה שהסתיימה באותו תאריך והדוח על תזרימי המזומנים משקף באופן נאות את תזרימי המזומנים של העמותה לאותה תקופה.

יש להדגיש כי קיומה של ביקורת חיצונית על הדוחות הכספיים אינה משחררת את ועד העמותה מאחריותו לאותם דוחות כספיים ולנאותות שלהם. רואה החשבון

במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ניתן להבחין בין:

1. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות העמותה.
2. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות העמותה.
3. נכסים נטו ששימושו לרכוש קבוע.

ב. דוח על הפעילויות:⁹ הדוח על הפעילויות יכול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בתקופת הדיווח וכן סכומים ששחררו מקבוצות של נכסים נטו שהוגבלו לפעילויות והועברו לקבוצת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בעקבות קיום, או ביטול, של התנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו. הדוח על הפעילויות לא יכול תרומות שנתקבלו ושהוגבלו כל עוד לא שוחררו.

יש לציין כי בדוח על הפעילויות יש לבצע, בין היתר, הפרדה בין הוצאות לפעילות לבין הוצאות הנהלה וכלליות.

ג. דוח על השינויים בנכסים נטו:¹⁰ הדוח על השינויים בנכסים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף ההוצאות על ההכנסות (גרעון) בתקופת החשבון, כפי שהוא מוצג בדוח על הפעילויות.

ד. דוח על תזרימי המזומנים: הדוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים בהתאם לגילוי דעת 51 של לשכת רו"ח בישראל.

ה. ביאורים לדוחות הכספיים: במסגרת הדוחות הכספיים יש לתת גילויים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 5, לרבות פרטים ביחס לתרומות, הקצבות, עזבונות ומתנות שקיבלה העמותה, צדדים קשורים, הלוואה שהעמותה נתנה או קיבלה וכן פירוט ביחס לרכוש הקבוע.

ו. מידע נוסף: בהתאם לסעיף 36(ב) לחוק העמותות יש לצרף לדוח הכספי פירוט מלא ומדויק (מילולי וכמותי) של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדוח הכספי, לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה. תשלומים אלו כוללים, בין היתר, גם הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף (לרבות ניירות ערך), תנאי פרישה, וכל הטבה אחרת.

⁹ בהתאם לסעיף 9 (2) לתקן חשבונאות מספר 5 ניתן להציג את הדוח על הפעילויות ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו במשולב בתנאי שישמרו כל ההבחנות וההנחיות שנקבעו בתקן זה.
¹⁰ ראו הערה 9 לעיל.

¹¹ להגדרת ישות מדינית זרה ראו הערה 2 לעיל. כמו כן, עמותה המקבלת תרומה מישות מדינית זרה נדרשת גם לפרסם את המידע שצוין לעיל באתר האינטרנט שלה. אם אין לעמותה אתר אינטרנט עליה להודיע על כך לרשם העמותות והוא יפרסם את המידע באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

¹² הסכום המדויק מתעדכן מידי שנה.

¹³ יודגש כי לא ניתן למנות את אותו רואה החשבון שמבקר את הדוחות הכספיים של העמותה או שמבצע את הנהלת החשבונות כגוף מבקר במקום ועדת הביקורת, כדי שלא ליצור ניגוד עניינים בין שני התפקידים.

הערכות להכנה ולעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של עמותות

אינו אחראי לדוחות הכספיים אלא לחוות דעתו עליהם בלבד.

כלומר, האחריות על עריכת הדוחות הכספיים הינם על ועד העמותה. לכן, גם אם ועד העמותה מטיל את הכנת הדוח על גורם אחר, האחריות לתקינות הדוח ולעמידתו בדרישות החוק, לרבות מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ובחירת מדיניות חשבונאית נאותה על מנת שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, הינה של ועד העמותה.

סיכום

תהליך הכנת הדוחות הכספיים של עמותה מורכב ממספר שלבים והוא כרוך בהתלבטויות ובקשיים רבים. במסגרת המאמר ריכזנו בעבורכם מידע תמציתי ביחס לשני נושאים משלב הכנת הדוחות הכספיים: ניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים. על ועד הנהלת העמותה לוודא, בין היתר, יישום ההוראות הנ"ל במסגרת היערכותו לפרסום הדוחות הכספיים לשנת 2009.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

רו"ח חני עמר

מורשי חתימה

כללי

בעמותה - בהתאם לסעיף 18 לתקנון המצוי, על הוועד להסמיך שניים או יותר מבין חבריו לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה. לצד זאת, אין חובה כי עמותה תכלול בתקנונה סעיף זה.

בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות נעדרות הוראות לעניין מורשי חתימה.

יחד עם זאת, רשם העמותות דורש כי בכל מקרה יהיו לעמותה / לחברה לפחות שני מורשי חתימה.

כשירות לכהן כמורשי החתימה

בהתאם להוראות ניהול תקין, מורשי החתימה נדרשים להיות בכל מקרה מחברי העמותה או מבעלי התפקידים בה (נושאי משרה, עובדים בכירים אחרים וכו'). אין חובה כי מורשי החתימה יהיו מבין חברי הוועד / הדירקטוריון, אולם הם אינם יכולים להיות מבין חברי ועדת הביקורת.

כמו כן, מורשי החתימה לא יהיו בדרגת קרבה ראשונה ביניהם.

ביצוע תשלומים

תשלומים במזומן

בהתאם למדיניות רשם העמותות, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה / חברת לתועלת הציבור המשלמת הוצאות במזומן, למעט הוצאות שניתן להוציאן במסגרת "קופה קטנה".

תשלומים בהמחאות

בהתאם להוראות ניהול תקין, על עמותה / חברה לתועלת הציבור להקפיד על כך שכל ההמחאות הנרשמות על ידה תכלולנה את הציון "למוטב בלבד".

כמובן שיש להקפיד על כך שההמחאות לא תחתמנה מראש ללא ציון השם והמוטב (חותמת "בלנקו").

תשלומים בהעברה בנקאית

בהתאם להוראות ניהול תקין, העברות כספיות מחשבון הבנק של העמותה / החברה לתועלת הציבור לחשבון אחר תעשינה אך ורק באמצעות מסמך בקשה החתום על ידי מורשי החתימה, ואשר יועבר אל הבנק באמצעות הפקס.

בכל מקרה אין לבצע העברות כספיות באמצעות הטלפון.

יצוין כי ההוראות כאמור חלות בין אם מדובר בהעברה בנקאית לחשבון בנק של העמותה / החברה ובין אם לחשבון בנק של גורם אחר.

תשלומים בכרטיסי אשראי

בהתאם להוראות ניהול תקין, השימוש בכרטיס אשראי מתאפשר במקרים בהם אין דרך אחרת לביצוע הרכישה המבוקשת או במקום שימוש במזומן במסגרת קופה קטנה.

כמו כן, השימוש בכרטיס אשראי צריך לענות על אחד משני התנאים הבאים:

א. כרטיס אשראי מוגבל - כרטיס האשראי מוגבל לסכום המותר לשימוש כקופה קטנה. הכוונה לכרטיס אשראי מסוג מיוחד, הכולל בתוכו מגבלה על סך הוצאה החד פעמית או החודשית.

לעמותה / לחל"צ יכול להיות רק כרטיס יחיד כזה בזמן נתון.

ב. כרטיס אשראי עם חשבון בנק ייעודי - כרטיס אשראי שהתשלום בו כפוף לקיומה של יתרה כספית בחשבון ייעודי שפתח לצורך כך. השימוש בכרטיס כפוף להעברת כספים לחשבון הייעודי בהוראה חתומה על ידי שני מורשי חתימה.

תשלום מלגות

בהתאם למדיניות רשם העמותות, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה / חל"צ המשלמת מלגות במזומן.

תשלומי המלגות יבוצעו באמצעות המחאות עליהן מצוין "למוטב בלבד".

כמו כן, חלוקת המלגות צריכה להתבצע בהתאם לקריטריונים קבועים, שווים ופומביים.

הוצאות הנהלה וכלליות

כללי

בהתאם למדיניות רשם העמותות, כאחת מאמות המידה לסבירות אחוז הוצאות הנהלה וכלליות בעמותה / בחברה לתועלת הציבור, בוחן הרשם הוצאות אלו לאור הכללים שנקבעו על ידי החשב הכללי כתנאי למתן תמיכה.

בבואה של העמותה / החל"צ לבחון את סבירות הוצאות הנהלה וכלליות, עליה להתייחס הן לשיעור המרבי של ההוצאות כאמור מתוך סך מחזורה, והן להגדרת הרכיבים שיש לכלול בהוצאות אלו.

שיעור הוצאות הנהלה וכלליות מירבי

להלן השיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות מתוך סך מחזור ההכנסות של העמותה / החל"צ, כפי שנקבעו על פי החשב הכללי:

השיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות כאחוז מסך המחזור	הכנסות העמותה/החל"צ (במיליוני ש"ח)
22%	10-0
18%	25-10
13%	50-25
11%	100-50
7%	100 ומעלה

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

רכיבי הוצאות הנהלה וכלליות

להלן עיקרי כללי המיון והדיווח שנקבעו על ידי החשב הכללי באשר לרכיבים שיש לכלול במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות (יצוין כי סיווג זה לא חייב להיות זהה לסיווג בדוחות הכספיים):

סעיף	הרכב, מהות והערות
1.	<ul style="list-style-type: none"> משכורות ושכר עבודה, סוציאליות ונלוות לשכר ו/או קניית שירות ניהול הוצאות שכר נושאי משרה בגוף (מנכ"ל, סמנכ"ל, חשב, עובדי מנהלה ושאר העובדים המשמשים בתפקידי ניהול ומינהלה). אין לפצל שכר של עובד וליחסו באופן חלקי לסעיפי השכר במסגרת עלות הפעילויות כמבצע פעילות שאיננה ניהולית ו/או מנהלתית.
2.	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות גיוס תרומות (ראה התייחסות לאחר טבלה זו) הוצאות שיווק, פרסום והפקת אירועים (לגיוס תורמים). הוצאות העסקת עובדים בגיוס תרומות. עמלות למגייסים חיצוניים (*). דמי ניהול וייעוץ (*). (* בכפוף להמצאת הסכם גיוס עם גורמים אלה.
3.	<ul style="list-style-type: none"> שירותים מקצועיים שכר טרחת יועצים משפטיים. שכר טרחת רואי חשבון. שכר טרחת מבקר פנימי. הוצאות בגין ניהול חשבונות וחשבות שכר (אם מבוצע על ידי גוף חיצוני).
4.	<ul style="list-style-type: none"> צורכי משרד והדפסות, דואר, טלפון ותקשורת למעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות (כדוגמת מוקדים, סניפים שבהם עוסקים במישרין בביצוע מטרות הגוף ומטלותיו).
5.	<ul style="list-style-type: none"> שכר דירה והחזקה הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי הנהלה של הגוף ולמבנים שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.
6.	<ul style="list-style-type: none"> אש"ל, כיבודים ונסיעות בארץ ובחו"ל.
7.	<ul style="list-style-type: none"> החזקת כלי רכב ושכירות הוצאות בגין החזקת כלי רכב ושכירות כלי רכב, למעט הוצאות כאמור בגין כלי רכב המשמשים את הגוף במישרין לביצוע מטרות הגוף ומטלותיו. לרבות כלי רכב המיועדים לנושאי משרה ועובדי מינהלה.
8.	<ul style="list-style-type: none"> מסים ואגרות הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי הנהלה של הגוף ולמבנים שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין. אגרות רישוי ודמי חבר (שהינם בגדר חובה).
9.	<ul style="list-style-type: none"> פחת הוצאות פחת בגין ריהוט וציוד משרדי, מכונות וציוד, שיפורים והתאמות במבנה/במושכר, כלי רכב (סעיף 7 לעיל) ולמעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות ולרבות הוצאות כאמור שלא נועדו לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.

הוצאות בגין גיוס תרומות

בהתאם לפשרה שהושגה בנושא סיווג עלויות גיוס תרומות ואשר קיבלה תוקף של פסק דין במסגרת בג"צ 7165/05, עלויות בגין גיוס תרומות שיש להן יעד ספציפי מוגדר, כגון תרומות המיועדות להקמת פרויקט מסוים, מבנה מסוים וכדומה, אינן נכללות כלל במרכיב הוצאות הנהלה וכלליות, להבדיל מעלויות בגין גיוס תרומות ששימשו לפעילות השוטפת.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

תשלום גמול לחבר ועד / דירקטוריון, ליו"ר ועד / דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת

כללי

על פי חוק העמותות וחוק החברות, חבר ועד / דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת לא יתנו שירותים בשכר לעמותה / לחברה, במישרין או בעקיפין, שלא במסגרת היותו חבר ועד / דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכללים, בין היתר, האיסור שחבר הועד / הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה / החל"צ, קבלן / נותן שירותים וכיוצ"ב.

למעשה, הגמול שרשאי חבר ועד / דירקטוריון וחבר ועדת ביקורת לקבל מהעמותה / מהחל"צ הינו אך ורק גמול בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בהתאם לתקנות בנדון, אשר תוקפן הינו מיום 23.2.2010.

גמול בעד השתתפות בישיבות

בהתאם לתקנות, יו"ר הועד המנהל / הדירקטוריון, חבר הועד המנהל / הדירקטוריון וכן חבר ועדת ביקורת רשאי לקבל גמול בעבור השתתפות בישיבות, על פי אישור מראש של האסיפה הכללית, ובלבד שהגמול לא יעלה על המפורט בתקנות.

התקנות קובעות תקרה למספר ישיבות של הועד / הדירקטוריון, ועדה קבועה של הועד / הדירקטוריון או ועדת ביקורת, שניתן לקבל בגינן גמול בעד השתתפות בישיבות וכן קובעות את גובה הגמול כדלקמן:

מספר הישיבות המירבי בשנה בגינן ניתן לשלם גמול:

ועדות קבועות של הועד / הדירקטוריון - 8 ישיבות.

ועד / דירקטוריון - 12 ישיבות.

ועדת ביקורת - 12 ישיבות.

הגמול המקסימאלי שניתן לשלם בעד השתתפות בישיבה:

גמול לישיבה / ליו"ר הועד / יו"ר הדירקטוריון (בש"ח)	בחל"צ בלבד - גמול לישיבה לחבר ועדת ביקורת מומחה (בש"ח)	גמול לישיבה לחבר ועד / דירקטור / (בחל"צ - חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה) (בש"ח)	דרגת העמותה / החברה
555	755	505	1 [מחזור עד 10 מיליוני ש"ח]
675	905	605	2 [מחזור בין 10-25 מיליוני ש"ח]
1,030	1,205	805	3 [מחזור בין 25-50 מיליוני ש"ח]
1,230	1,385	990	4 [מחזור בין 50-100 מיליוני ש"ח]
1,435	1,800	1,200	5 [מחזור מעל 100 מיליוני ש"ח]

גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד / דירקטוריון

במקרים בהם בעמותה / בחל"צ לא מכהן מנהל כללי, התקנות מתירות תשלום גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד / דירקטוריון, על פי אישור האסיפה הכללית. גמול שנתי זה יבוא במקום כל גמול אחר.

הגמול המקסימאלי שניתן לשלם כגמול שנתי קבוע:

גמול שנתי ליו"ר ועד / דירקטוריון (בש"ח)	דרגת העמותה/החברה
15,000	1 [מחזור עד 10 מיליוני ש"ח]
21,115	2 [מחזור בין 10-25 מיליוני ש"ח]
41,235	3 [מחזור בין 25-50 מיליוני ש"ח]
73,505	4 [מחזור בין 50-100 מיליוני ש"ח]
90,615	5 [מחזור מעל 100 מיליוני ש"ח]

יצוין כי כל הסכומים המפורטים בתקנות שבנדון יתעדכנו מדי שנה.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות

ככלל, הגמול המשולם לחברי ועד / דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בישיבה.

יחד עם זאת, התקנות קובעות מספר מקרים בהם רשאית עמותה / חברה לשלם ליו"ר הוועד / הדירקטוריון, חבר הוועד / הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפותו בישיבה, וזאת בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות או לגמול השנתי ליו"ר הוועד / הדירקטוריון.

החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה/החברה

בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות, גמול שנתי ליו"ר הוועד / הדירקטוריון והחזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות, עמותה / חברה רשאית לשלם לחברי ועד / דירקטוריון או ליו"ר הוועד / הדירקטוריון את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה / החברה, וזאת במידה ומתקיימים כל התנאים הבאים:

1. הוועד / הדירקטוריון החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד / הדירקטוריון או יו"ר הוועד / הדירקטוריון עבור העמותה / החל"צ.

2. תשלום ההוצאות בפועל אושר על ידי הוועד / הדירקטוריון.

3. ההוצאות הינן סבירות בניסיונות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות, והכל לפי כללים שקבעה בנדון האסיפה הכללית אחת לשנה.

4. חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר הוועד / הדירקטוריון דיווח לוועדת הביקורת ולוועד / לדירקטוריון על תוצאות הפעילות האמורה וכן הוועד / הדירקטוריון דיווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.

בעמותה / בחל"צ בדרגה 5 או בעמותה / בחל"צ שאינן משלמות גמול ליו"ר הוועד/הדירקטוריון או לחבר הוועד / הדירקטוריון לפי התקנות שבנדון, ניתן לשלם, לצורך קידום מטרות העמותה ועל פי המנגנון האמור לעיל, גם הוצאות מסוג אחר שהיו כרוכות בקיום הפעילות.

העברות של כספים ונכסים אחרים למלכ"ר אחר לתמורה

בהתאם למדיניות רשם העמותות, עמותה / חברה רשאית להעביר כספים או נכסים אחרים למלכ"ר אחר וזאת בהתקיים כל התנאים כדלקמן:

1. העברת הכספים / הנכסים מתיישבת בפירוש עם נוסח מטרותיה המאושרות של העמותה / החל"צ המעבירה.

2. התאגיד אליו מועברים הכספים / הנכסים הינו תאגיד ללא כוונת רווח, אשר אינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.

3. הכספים / הנכסים מועברים לתאגיד אחר בעל מטרות דומות לאלו של העמותה / החל"צ המעבירה.

4. ידוע למי שתורם או מעביר כספים / נכסים לעמותה / החל"צ המעבירה כי יתכן שהכספים / הנכסים יועברו לתאגיד אחר.

5. במקרה שמועברים כספים / נכסים שיש בהם כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה / החל"צ המעבירה, יובא הדבר לאישור האסיפה הכללית בטרם העברת הכספים / הנכסים. בכל מקרה אחר, טעונה ההעברה אישור הוועד המנהל/הדירקטוריון.

6. העמותה / החל"צ המעבירה תקיים פיקוח מהותי על השימוש בכספים/הנכסים בהתאם למטרות ההעברה.

7. לתאגיד אליו מועברים הכספים / הנכסים יש אישור ניהול תקין או אישור מקביל מאת הגורם הרשמי המפקח עליו.

באשר לעמותות נתמכות, יש לפעול גם בהתאם לכללי החשב הכללי בכל הנוגע להעברת כספים לגופים אחרים.

באשר לתאגידים להם מעמד של מוסד ציבורי לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, אלו יכולים להעביר כספים רק לתאגידים אחרים להם אותו מעמד לעניין התרומות.

נכסי העמותה / החל"צ

רישום הנכסים

בהתאם להוראות ניהול תקין, על חברי הוועד / הדירקטוריון להקפיד על כך שכל הזכויות הקנייניות שיש לעמותה / לחברה ירשמו על שם העמותה / החברה, לרבות זכויות בנכסים לגביהם מתקיים רישום כדין.

כלי רכב

בהתאם להוראות ניהול תקין, עמותה / חברה רשאית לרכוש רכב לשימושה לצורך קידום מטרותיה.

הרכב ירשם על שם העמותה / החברה בלבד.

מצבים נוספים של ניגוד עניינים

נקבע כי אם עיסוקו של בעל תפקיד בעמותה / בחל"צ יוצרים ניגוד עניינים בעניין פרטני מסוים, שאינו מונע את המשך כהונתו בעמותה וכן אינו אסור על פי חוק העמותות / החברות, על בעל התפקיד כאמור להימנע מהשתתפות בדיונים ומהבעת עמדה באותו עניין.

עוד נקבע כי על העמותה / החל"צ להיזהר בביצוע עסקאות עם גופים קשורים ובמקרה שהעמותה / החל"צ מחליטה לבצע עסקה עם תאגיד קשור, עליה להחיל על עצמה תנאים מחמירים יותר.

יודגש כי במקרה של התקשרות בעסקה עם צד קשור, יש לדווח על כך במסגרת הדוח המילולי.

עקרונות בסיסיים לניהול תקין של המלכ"ר

שמירה על נכסי העמותה / החברה

בהתאם להוראות ניהול תקין, עמותה / חל"צ שבבעלותה רכוש, בין אם ניתן כתרומה ובין אם נרכש על ידה, חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו.

במסגרת עיקרון זה, במידה ולעמותה / לחל"צ יתרות כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעילותה השוטפת, עליה להשקיע אותם באופן סולידי בכדי לשמור על ערכם, בכפוף למדיניות שתקבע בנדון על ידי הוועד המנהל.

קרבה משפחתית וניגוד עניינים

כללי

חוק העמותות וחוק החברות אינם קובעים באופן מפורש מגבלות בנוגע לקרבת משפחה בין מוסד ממוסדות העמותה / החברה, הן באשר לקרבה בין חברי המוסד לבין עצמם והן באשר לקרבה בין חברי המוסד לחברים ממוסדות נוספים.

לצד זאת, רשם העמותות קבע במסגרת הוראות ניהול תקין מספר כללים בנושא זה.

נציין כי קרבה משפחתית נבחנת בהתייחס להוראות אלו על פי הגדרת המונח "קרוב" בתוספת השלישית לחוק העמותות, קרי אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה.

קרבה משפחתית בין עובדי העמותה / החל"צ לבין חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון וחברי ועדת הביקורת

נקבע כי לא יעסקו עובדים בשכר בעמותה / בחל"צ שהינם קרובי משפחה של חברי ועד / דירקטוריון או של חברי ועדת ביקורת בשיעור העולה על 10% מסך עובדי העמותה / החל"צ.

כמו כן, לא ישולם לקרובי המשפחה כאמור למעלה מ-10% מהשכר המשולם על ידי העמותה / החל"צ, גם אם שיעור קרובי המשפחה נמוך מ-10% מסך עובדי העמותה/החל"צ.

קרבה משפחתית בין חברי הוועד המנהל / הדירקטוריון לחברי ועדת ביקורת ובינם לבין עצמם

נקבע כי לא יכהן בוועדת הביקורת קרוב משפחה של חבר ועד מנהל/דירקטוריון.

עוד נקבע כי כאשר יש יותר משני חברים בוועד המנהל / בדירקטוריון או בוועדת הביקורת, נדרש שרוב חברי הוועד המנהל / הדירקטוריון או חברי ועדת הביקורת לא קרובי משפחה ביניהם.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

רו"ח, עו"ד טארק דיביני ורו"ח עדי שלום

פקודת מס הכנסה

המסגרת הכללית

סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה קובע את המסגרת הכללית של הפטור ממס שניתן למוסדות ציבור. בסעיף 9(2)(א) נקבע כי הפטור ממס הכנסה יחול על:

"הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק וכן הכנסתה של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית; אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור";

מיהו "מוסד ציבורי"

בהמשך סעיף 9(2) ישנו הסבר מפורט מהו מוסד ציבורי. בהתאם להגדרה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה, "מוסד ציבורי" הינו -

"חבר-בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה..."

כלומר, כדי להיחשב כ"מוסד ציבורי" לעניין פקודת מס הכנסה, יש לעמוד ברשימה של תנאים, כדלקמן:

א. הגוף מהווה "חבר בני אדם" או "הקדש". הגדרת "חבר בני אדם" בפקודה הינה רחבה ולפיכך אין הכרח שהמוסד הציבורי יהיה מאוגד.

ב. מספר החברים לא יפחת משבעה חברים. יש להדגיש, כי גם תאגיד יכול להיחשב כחבר לעניין זה. התנאי הזה אינו נדרש בכל הנוגע להקדש.

ג. מרבית חבריו אינם קרובים זה לזה. "קרוב" הינו: בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי-הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה.

ד. מוסד ציבורי חייב להגיש דו"ח שנתי על נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו.

ה. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית. מהי "מטרה ציבורית"? בהתאם להוראות החוק, מטרה ציבורית הינה מטרה שענייניה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט. וכן, מטרה אחרת שאושרה על-ידי שר האוצר. שר האוצר השתמש בסמכות זו וקבע, מפעם לפעם, כי המטרות של גוף ציבורי מסוים ייחשבו כ"מטרה ציבורית" לעניין הפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה (לדוגמא: מניעת תאונות, קליטת עליה, סיוע לחיילים משוחררים, סיוע לישובים במצוקה, הגנה על זכויות האזרח בישראל ועוד).

כמו כן, בבג"צ 637/89 ביקשה עמותת חוקה למדינת ישראל שמטרתה כינון חוקה כתובה למדינת ישראל להכיר בה כמוסד ציבורי. בית המשפט העליון פסק כי שינוי המבנה החוקתי במדינה אינו בבחינת מטרות חינוך ותרבות.

עוד יצויין, כי בהתאם למבחנים והקריטריונים שהותוו במהלך השנים, מוסד ציבורי צריך לפעול למען ציבור בלתי מסוים, ומכאן שגוף שמטרתו להגשים ולקדם את ענייני חבריו בלבד, כגון איגודים מקצועיים ולשכות מסחר, איננו פועל למטרה ציבורית ואינו זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה. גופים מעין אלה עשויים ליהנות מההטבות מכוח סעיף 9(2) לפקודה.

מיהו הכנסות הפטורות?

הסעיף הנ"ל מעניק פטור ל"מוסד ציבורי" בגין הכנסותיו, ובלבד שלא מדובר בהכנסה מעסק שהמוסד הציבורי עוסק בו או מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה ששולמו על ידי חברה עסקית שבשליטתו.

יוצא אם כן, כי הפטור חל גם על הכנסות מהפעילות הציבורית הישירה (תרומות ותקבולים למיניהם) וגם על הכנסות פסיביות אחרות כגון ריבית בנקאית, דמי שכירות וכן רווחי הון, לרבות רווחים בשוק ההון. אולם, מאחר והסעיף חל על הכנסות הכפופות לפקודת מס הכנסה, הרי שאין לו תחולה על שבח בעסקאות במקרקעין. בעסקאות מקרקעין נקבעו פטורים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 אשר מציב קריטריונים ומגבלות שונים במהותם.

נשאלת השאלה, מתי מגיעה הפעילות של המוסד הציבורי לכדי עסק (כך שההכנסה לא תהיה פטורה ממס)? לעיתים, בבעלותו של המוסד הציבורי נכסי נדל"ן שמושכרים לצדדים

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

שלישיים. במידה ותתקבל הגישה לפיה השכרה זו, בשל מאפייניה, אינה בבחינת הכנסה פסיבית מדמי שכירות אלא היא מגיעה לכדי עסק, הרי שהכנסה זו לא תזכה לפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה. בתי המשפט נדרשו לסוגייה זו לא פעם, ונראה כי ככל שלמשכיר מעורבות בניהול ובסיכונים העסקיים כך גדלה הנטייה לסיווגה כפעילות עסקית. כמו כן, ככל שהמשכיר אקטיבי יותר בפעילות ההשכרה ונדרש ליגיעה אישית להפקת ההכנסה, כך ניתן לסווג את ההכנסה כעסק.

בפס"ד אגודת ידידי האוניברסיטה העברית (ע"א 335/79) דובר על מוסד ציבורי שמטרתו גיוס תרומות. העמותה קיבלה תרומה בדמות פרס. בינתיים ועד למכירת הפרס, ביקשה העמותה מהגוף החקלאי שעיבד את הקרקע עד כה שימשיך בפעילותו ויעביר לידיה את הרווח בניכוי חלקו. ביהמ"ש העליון פסק כי ההכנסות הן מעסק ואינן זכאיות לפטור ממס. האגודה לא צריכה לנהל את העסק בעצמה על מנת להיות בעלים של עסק. העובדה שהאגודה לא עיבדה בעצמה ולא מכרה בעצמה את הפירות לא אומרת שהיא לא מנהלת עסק. עסק ניתן לנהל גם באמצעות יד ארוכה. האגודה נושאת בסיכונים ובסיכויים, קרי ברווחים ובהוצאות מהפרס. אילו הייתה האגודה משכירה את הפרס לגוף אחר ומקבלים על זה דמי שכירות בסכום קבוע, זה היה מסווג כהכנסה פסיבית.

לעומת זאת, בפרשת למען מכבי אבשלום (576/66) הושכר בית קולנוע שהיה בבעלות מוסד ציבורי. בית הקולנוע הושכר בתמורה ל-30% מההכנסות ברוטו. בנוסף נשא המוסד הציבורי בחלק מההוצאות- קופאית, סדרנים ועובדי הניקיון, חשמל וסרטים חדשים. דמי השכירות שולמו בסוף כל יום. המוסד הציבורי סייע בקבלת הרישיונות לניהול בית קולנוע והתחייב שלא לעסוק בתחום הקולנוע בפתח תקווה. ביהמ"ש העליון פסק שמדובר בשכירות פסיבית שאינה מגיעה לכדי עסק, ולפיכך זכאית לפטור ממס. דמי שכירות שמבוססות על אחוז ממחזור (ולא אחוז מהרווחים) אינם הופכים להכנסות מעסק. המוסד הציבורי השתתף בהכנסות ברוטו ולא היה לו סיכון גבוה. ההשתתפות בהוצאות הסדרנים והקופאית הינה חלק מהפיקוח על גובה ההכנסות. אי התחרות הינה אינטרס משותף להגדלת המחזור. המוסד הציבורי לא היה שותף בניהול עסק אלא קיבל תשואה על הנכס שבבעלותו.

בפס"ד בית הכנסת הגדול (עמ"ה 520/81) נקבע כי מתן זכות חניה לבעלי רכבים במגרש הסמוך לבית הכנסת תמורת שכר חודשי והעמדת שומר בכניסה שתפקידו לפקח על כך שרק בעלי רכב המשלמים עבור החניה יוכלו לחנות באותו מגרש, אינה מגיעה לכדי ניהול עסק של השכרת מקומות חניה. בהתאם לפסק הדין, יש לראות הכנסה זו כהכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה הפטורה ממס בידי המוסד הציבורי. באשר להכנסות מעריכת חתונות ושמחות באולמי בית הכנסת נקבע כי מדובר בניהול של עסק החייב במס.

בית הכנסת קיבל את ההזמנות, גבה את הכספים ושילם 80% מתוכם לספק שהוציא לפועל את האירוע ונשא בכל ההוצאות. בית המשפט למד מההסכמים כי הרווח בשיעור 20% שנתר בידי בית הכנסת אינו בבחינת דמי שכירות גרידא עבור האולם, אלא הוא טומן בחובו מידה רבה של שותפות בניהול עסק.

יש להדגיש, כי העדרו של מניע או העדרה של כוונה לעשיית רווחים- אין בהם כדי להביא לקביעה שאין "פעילות עסקית". העדר כוונה סובייקטיבית לרווח אין בכוחה לשלול את אופיה של הפעילות כעסק, מאחר ומבחן הפעילות המסחרית הוא אובייקטיבי. כלומר, יש להתייחס לשאלה האם הפעולות והשיטות של המסחר בו מדובר מהווים "עיסוק מסחרי".

ניתן לראות בנקל כי בפסיקה זו לא דובר בפעילות עסקית המהווה חלק אינטגרלי ממימוש מטרותיו הציבוריות של מוסד. מעבר לפסיקה הנ"ל ניתן ללמוד על סיווגה של פעילות כפעילות עסקית מהמבחנים שפרסמה רשות המסים בדברי ההסבר להכרה במוסד ציבורי לענין תרומות כלהלן:

- א. היקף הפעילות העסקית הוא מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.
- ב. המוסד רשום כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.
- ג. המוסד מתחרה בסקטור העיסקי, מבחינת אופי השירותים והמוצרים שהוא מספק.
- ד. ככל שמחירי המוסד קרובים למחירי השוק, תיחשב פעילותו עיסקית.
- ה. תרומות והשתתפויות הינן תנאי או מסווה, לקבלת שירותים מהמוסד.
- ו. ככל שהמוסד מספק סחורות ושירותים לגופים עסקיים, הנטייה לראות בו גוף עסקי תגבר.

מובן, כי יש לראות את התמונה בכללותה. אין המדובר במבחן מתמטי ברור, אם כי יש לבחון גם את הנסיבות הספציפיות של העסקה הנדונה. יישום דווקני של הקריטריונים האמורים בדבר קיומו של עסק עשוי להביא לידי מסקנה, כי פעילויות של מכירת עבודות יד של חוסים במוסד, הכנסות מנשפי צדקה, ערבי גאלה, שווקים, תצוגות אופנה וכו', המבוצעות על ידי מוסדות ציבוריים, הן בבחינת פעילות בעלת אופי מסחרי, אלא אם הן נעשות לעיתים רחוקות. לפיכך, במדריך למילוי דין וחשבון על הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי על פי תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997, אומץ הכלל לפיו פירוש המונח "עסק" בהקשר לפעילות של מוסד ציבורי יעשה באופן שונה מאשר בהקשרי מיסוי אחרים. נקבע, כי כאשר מוסד ציבורי פועל במישרין במסגרת מטרותיו, יש לפרש את החוק באופן כזה שלא יראו פעילות זו כעיסוק. כלומר, קיימת נטייה לסווג הכנסות עסקיות ממכירות וממתן שירותים כהכנסות פטורות ממס, אם הן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

טומנת בחובה מרכיב כלשהו של הנאה פרטית או הטבה לעובד, הרי שלפי ההיגיון של פסק הדין הנ"ל, אין המדובר בהוצאה עודפת ואין לשלם בגינה מקדמות כאמור.

בחוברת זו לא נרחיב בעניין סעיף 3(ח) לפקודה מאחר ותחולתו הולכת ומצטמצמת עם השנים (ראו החלטת מיסוי מס' 58/06).

חוק מס ערך מוסף

הגדרת מלכ"ר

בהגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק מע"מ נכלל, בין השאר, "חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי".

רואים כי הגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ שונה מהגדרת המונח מוסד ציבורי בסעיף 9(2) לפקודה. ההבחנה בפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם הדגש על המבחן- האם עיסוקו של המוסד הוא לשם קבלת רווחים אם לאו.

בסעיף 58 לחוק מע"מ נקבע כי "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר". בהתאם לסמכות זו, יכול מנהל מע"מ לאשר כ"עוסק מורשה" מלכ"ר אשר חלק מפעילותו הינה פעילות עסקית, למרות שהוא מלכ"ר מעצם אופיו ומטרותיו, ולהיפך. מכאן שאם יש למלכ"ר פעילות עסקית מובהקת כלשהי, קיימת אפשרות שיירשם כעוסק לגבי חלק מסויים של פעילותו. אותו קטע עיסוקי יופרד תפעולית מכלל פעילותו של המלכ"ר, לרבות הפרדה מבחינת ניהול פנקסים.

אם כן, מתי תיחשב הפעילות כפעילות מלכ"רית ומתי כפעילות עסקית. בפסק הדין בעניין בשערייר ירושלים נדון ערעורה של עמותה המנהלת רשת של 12 חנויות מזון ברחבי הארץ שהיו פתוחות לכל, אולם הכנסות העמותה שימשו לסבסוד מוצרים כדי שימכרו במחיר מוזל למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים ואף שינתנו בחינם. המנהל השתמש בסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ופיצל את מעמד האגודה כך שהחנויות יירשמו כעוסק, ויתר הפעילות, כגון ארגון מועדוני נוער, יירשמו כמלכ"ר. העמותה עירערה על החלטת המנהל. בית המשפט העליון קבע, כי על המנהל להשתמש בסמכותו מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ תוך מתן הדעת למהות עיסוקיו ופעילותיו של הגוף, ולא רק למטרתם הסופית. מקום שמהות העיסוק והפעילות של הגוף הינה עסקית, יש לסווג את הגוף כעוסק.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

בדברי ההסבר נקבע, כי בסעיף תמורה ממכירות וממתן שירותים שמתחת לכותרת תקבולים והכנסות פטורות, יירשמו כל ההכנסות שנתקבלו בתמורה ישירה למכירות או שירותים, ובלבד שאינן בבחינת הכנסות הוניות והן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

מקדמות בשל עודפות

בסעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה נקבע כי גופים מסוימים, וביניהם מוסדות ציבור, ישלמו מס בשיעור של 90% מההוצאות העודפות שהוצאו באותה שנה. בגין מס זה אין זכות לפטור, ניכוי או קיזוז כלשהו.

בסעיף 181ב לפקודה נקבע כי מס זה ישולם בצורה של מקדמות בשל הוצאות עודפות.

ההוצאות המתחייבות במס כאמור הינם אלה:

- א. הוצאות שניכוי אינו מותר לפי סעיף 32(11) לפקודה, קרי הוצאה למתן טובת הנאה לעובדים ואשר לא ניתן לייחסה לעובד ספציפי;
 - ב. הוצאות כיבוד, נסיעה לחו"ל, אש"ל, לינה וארוחת בוקר בארץ, אירוח, מתנות, ביגוד, שיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972;
 - ג. הוצאות רכב שאינן מותרות בניכוי בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995; נציין, כי לפי נוסחן המתוקן של התקנות הנ"ל (בתוקף מיום 1.1.2008), כל ההוצאות בגין רכב שהועמד לרשותו של עובד ונזקק בגינו שווי יותרו בניכוי ללא צורך בתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. גם בגין "רכב תפעולי" כהגדרתו בתקנות, אין לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות.
 - ד. הוצאות שהוציאו מתנדבים לכיבוד קל, נסיעה בתחבורה ציבורית, דלק ושיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות של מתנדב במוסד ציבורי), התשס"ז-2007.
 - ה. סכומים ששולמו לקופת גמל לפיצויים העולים על הסכומים שהיו מותרים אילולא המוסד היה פטור ממס.
- יש לציין, כי בפסק דין עיריית נהריה (ע"מ 872/06), שניתן לאחרונה, נפסק כי הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 אינן חלות מקום שמדובר בהוצאה שאינה מעורבת. נראה כי אם תתקבל גישה זו גם בבית המשפט העליון, הרי שיש בכך כדי לצמצם את החבות בתשלום מקדמות בשל עודפות. כל אימת שהמוסד הציבורי יכול להוכיח כי הוצאה מסוימת הינה עסקית גרידא ואינה

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

אבחנה זו, בין פעילות מלכ"רית לבין פעילות עסקית של מלכ"ר, נגזרת מהעובדה שהשוני בשיטת חיובו במע"מ של המלכ"ר, לעומת שיטת חיובו במע"מ של העוסק, אינה נעוצה דווקא במטרתו הפילנטרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של העוסק, ולא בכונה לעודד את המלכ"רים על כל גווניהם. השוני כאמור נובע ממהות עסקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של העוסק הטיפוסי. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהינם הערך המוסף שהוא יוצר, לעומת זאת, במלכ"ר ממוסה רק השכר משום שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לאור האמור ולאור כך שהשכר שמשלמת עמותת בשערייך ירושלים לעובדי רשת החנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מהפעילות, שכן גם רווחים מפעילות זו, קבע בית המשפט כי מן הדין למסות גם את הערך המוסף שבדמות רווחים, וזאת מבלי להתייחס לשאלה במה מושקעים רווחים אלה.

כמו כן, נקבעה בפסק הדין שורה של שיקולים שיש לקחתם בחשבון בקביעת מהות עיסוקיו ופעילותיו של המוסד וכך בסיווגו בין כמלכ"ר ובין כעוסק מורשה. השיקולים שנקבעו הינם, בין היתר:

א. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים בין אם לאו. מבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחיר שירותים דומים בשוק. לצורך השיקול הזה הוסיף בית המשפט וקבע, כי יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית, שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה, אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם היו כאלה- נדרש מיסוי של ערך מוסף זה;

ב. בחוקת החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע, כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת הרווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורה בהחלט; וכן, משיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי המוסד;

ג. עיון במאזן המוסד מעלה שקיים גרעון תפעולי ושחלק ניכר ממקורות המימון של הגרעון התפעולי בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים;

ד. מהות הפעילות של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה לעסקים אחרים;

ה. האם יש הצדקה עניינית לשינוי ברישום, כלומר האם ניתן להפריד, מינהלית וארגונית, בין עסקיו השונים של המוסד לצורך רישום חלקי;

ו. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר.

עוד נקבע, כי אין צורך בקיומם של כל ששת המאפיינים לעיל כדי לקבוע את סיווגו של המוסד כמלכ"ר.

החבות במס שכר

חוק מע"מ מטיל מס על הערך המוסף. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהינם הערך המוסף שהוא יוצר, לעומת זאת, במלכ"ר ממוסה רק השכר משום שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לפיכך, בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נקבע כי מלכ"רים יהיו כפופים לחובת תשלום מס שכר בגין הפעילות המלכ"רית:

"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת."

שיעורו של מס השכר נקבע על ידי שר האוצר בצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992 והוא עומד כיום על 7.5%.

טרם נפנה לסוגיות העולות מהגדרת שכר לעניין חוק מע"מ, נציין כי מס שכר מוטל על "פעילות בישראל". סעיף 15(ב) לחוק מע"מ קובע כי יראו פעילות כמנוהלת בישראל, אם נתקיים אחד מאלה:

- 1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;
- 2) ניהל אותה מי שעיקר עסקו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל;
- 3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה נוהלה מחוץ לישראל.

לפיכך, המלצתנו לבחון בכל מקרה ומקרה, מהי מידת תחולתו הטריטוריאלית של מס השכר על פעילות המלכ"ר, אם בכלל.

ענה, נפנה לסוגייה המרכזית סביבה מתנהל עיקר הדיון לגבי הטלת מס השכר והיא: מהו "שכר"?

"שכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ - סעיף ההגדרות - כדלקמן:

"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קיצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו."

להלן נתייחס לסוגים שונים של תשלומים שניתנים בקשר ליחסי עובד מעביד ונבחן את חבותם במס שכר:

מענק עקב פרישה או עקב מוות - הגישה המקובלת הינה כי פיצויי פיטורין ומענקי פרישה אינם חייבים במס שכר. זאת,

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

לאור ההלכה לפיה פיצויי פיטורין ומענקי פרישה אינם בבחינת "הכנסת עבודה" המתחייבת מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אלא הכנסה בעלת אופי הוני החייבת במס מכוח הוראות סעיף 9(א7) לפקודה כמקור הכנסה עצמאי.

קיצבה לבן משפחה של עובד שנפטר - שכן לענין החבות במס שכן כולל "קיצבה מאת מעביד למי שהיה עובדו". בהתאם ללשון החוק עולה כי קיצבה המשתלמת לשאריו של עובד שנפטר אינה מתחייבת במס שכן.

תשלומים באמצעות המעביד של תגמולי מילואים - במקרה זה מן הראוי לקבוע כי המקור לתשלום תגמולי המילואים לעובד הינו המוסד לביטוח לאומי ולא המעביד עצמו. לפיכך, אין לחייב את המעביד במס שכן בגין תשלומים אלה. תימוכין למסקנה זו ניתן למצוא בע"א 434/83 פקיד שומה תל-אביב 5 נ' סולל בונה בע"מ (פד"א י"ג עמ' 1), בו נקבע לענין מס מעסיקים כי תשלום באמצעות המעסיק של התגמולים בשל שירות מילואים אינו תשלום של המעביד ולא יראו בו "הכנסת עבודה" שמשלם המעביד לענין חוק מס מעסיקים.

תשלומים מאת המעביד של דמי פגיעה - על פניו נראה, בהתבסס על חוק הביטוח הלאומי, תכלית החקיקה והפסיקה הקיימת, כי דמי הפגיעה בעד התקופה שמעבר לתקופת הזכאות הראשונה ואשר המוסד לביטוח לאומי מחזיר למעביד, אינם בגדר הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה ולפיכך אינם חייבים במס שכן.

פדיון ימי חופשה - סעיף 17 לחוק חופשה שנתית יוצר השוואה מוחלטת בין דמי חופשה, פדיון חופשה ותמורת חופשה - לבין שכר עבודה. אולם, לא תמיד הולכים דיני המס והדין הכללי (ובכלל זה דיני העבודה) יד ביד. דמי חופשה המשתלמים לעובד במהלך תקופת עבודתו הינם לכל הדעות חלק משכר העבודה. עיקר המחלוקת נסובה סביב פדיון דמי החופשה במועד הפרישה. האם הם ייחשבו כחלק ממענק הפרישה? תשובה חיובית הייתה מזכה את התשלום בפטור ממס שכן בהתאם לדין טרם התיקון האחרון. בית המשפט פסק בעניין קופ"ח כללית (עמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5) כי פדיון ימי החופשה אינם חלק ממענק הפרישה ולפיכך אינם פטורים ממס שכן.

פדיון ימי מחלה - בעניין זה הסכימו רשויות המס כי פדיון ימי מחלה בעת הפרישה הינם חלק ממענק הפרישה ולפיכך לא יחול בגינם מס שכן (חוזר מס הכנסה 8/99).

הסעה פטורה לעובדים - לאחרונה עלתה סוגייה זו לדין במספר מקרים שבהם טענו רשויות המס כי הסעות אלה הינם טובת הנאה לעובד, קרי הכנסת עבודה בידיו, ולפיכך יחול בגינם מס שכן, אף על פי שהכנסה זו פטורה בידי העובד. בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה נקבע כי מנהל רשות המסים רשאי לקבוע תנאים בהם יינתן פטור ממס בגין

שוויה של הסעה מרוכזת לעובדים המאורגנת וממומנת על ידי המעביד, וזאת במידה וההסעה הינה הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקומו של מקום העבודה. נשאלת השאלה, האם עניינו בהכנסת עבודה, שאז היא תהא חייבת במס שכן, או שמא מדובר בהטבה שמטבעה הינה בעיקר לנוחות המעביד ולא טובת הנאה לעובד ולפיכך אינה בבחינת הכנסת עבודה בידי העובד ואינה חייבת במס שכן. לנו נראה כי ישנם טיעונים כבדי משקל התומכים בגישה שאין לראות בשווי ההסעה כהכנסת עבודה בידי העובד, וזאת בין היתר משום שהתנאים שנקבעו על ידי מנהל רשות המסים למתן פטור ממס בגין ההסעה המרוכזת הינם קפדניים ויתקיימו, ככל הנראה, אך ורק במקרים בהם ברור כי ההסעה הינה בעיקר לנוחות המעביד.

אש"ל לעובד בהתאם לסכומים שנקבעו בתקנות מס הכנסה - בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ובתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 נקבע כי החזר הוצאות לעובד בשל ארוחות בעת שהייה מחוץ לתחום הישוב אינה מהווה הכנסת עבודה בידי העובד בהתקיים תנאים מסויימים. לפיכך, תשלומים לעובד בגין אש"ל בגובה הסכומים שנקבעו בתקנות והעומדים בתנאי התקנות אינם מתחייבים במס שכן.

נציין כי לפי נוסחו המתוקן של סעיף 32(1) לפקודה בתחולה מיום 01.01.2011 נשללה הזכות לניכוי הוצאות אש"ל. לפיכך החל משנת המס 2011, תשלומים לעובד בגין אש"ל מהווים הכנסת עבודה ולפיכך אינם פטורים ממס שכן.

מע"מ על עסקאות אקראי ויבוא טובין ושירותים

ככלל, מס ערך מוסף חל על "עסקה בישראל" ועל "יבוא טובין".

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כך שהוא כולל כל אחד מאלה:

"(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי."

"עסקת אקראי" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

"(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;

(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי";

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

יש לזכור, כי לעניין חוק מע"מ המונח "מכר" כולל גם השכרה של נכס, הקניית רשות להשתמש בנכס בתמורה, הקניית זכות במכס ועוד.

מכאן עולה, כי מכירת מקרקעין ואף השכרתם על ידי מלכ"ר, וכן רכישת מקרקעין או שכירתם על ידי מלכ"ר יכולה להיחשב כ"עסקת אקראי" החייבת במע"מ.

א6 לתקנות מע"מ נקבע כי מלכ"ר שקיבל שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה, והשירות נמנה על רשימת השירותים שפורטה בגוף התקנה (כגון מופעים, הנחיות, הרצאות, הדרכות ושירותים של בעלי מקצועות חופשיים מסויימים), יהיה חייב במס בשל השירות, זולת אם קיבל חשבונית מס מנותן השירות. יש לציין כי גם בגין שירותים כאמור לעיל המתקבלים מעוסק פטור כהגדרתו בחוק מע"מ יהיה חייב המלכ"ר במס בשל השירות.

[להרחבה בעניין הוראות הדיווח החדשות החלות על מלכ"רים החל משנת 2010 בהתאם לחוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2009-2010, ראו פירוט במידעוני אגף המסים של משרד BDO מס' 84 ו 87].

למען הסדר הטוב, נביא להלן טבלה המרכזת עסקאות אקראי להם שותף מלכ"ר, בין אם כרוכש/שוכר או כמוכר/משכיר:

מוכר/ משכיר	רוכש/ שוכר	סוג העסקה	חייב במס בהתאם לתקנה 6(ב)
מלכ"ר / מוסד כספי	מלכ"ר / מוסד כספי	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המוכר
מלכ"ר	אדם פרטי	אין עסקה	לא רלוונטי
מלכ"ר	עוסק	עסקת אקראי	המלכ"ר
אדם פרטי	מלכ"ר	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המלכ"ר
עוסק	מלכ"ר	עסקה רגילה	עוסק
עוסק שמוכר דירת מגורים כאדם פרטי	מלכ"ר	אין עסקה	לא רלוונטי

מעבר לעסקאות במקרקעין כמפורט לעיל, גם עסקאות של יבוא טובין ושירותים עשויות להתחייב במע"מ בידי מלכ"ר.

ביבוא טובין משולם המע"מ על ידי בעל הטובין. במידה והיבואן הינו מלכ"ר, הרי שהוא ישלם את המע"מ בגין הנכסים המיובאים (אלא אם כן ישנו פטור ספציפי).

גם בקבלת שירותים מתושב חוץ עלתה לאחרונה טענה מצד רשויות מע"מ לפיה, מאחר ושירות שניתן לתושב ישראל (לרבות למלכ"ר תושב ישראל) נחשב כשירות שניתן בישראל, הרי שחלה על שירות זה חבות במע"מ. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 מועברת החבות בתשלום המע"מ במקרים אלה מנותן השירות לקונה- מקבל השירות. כלומר, המלכ"ר תושב ישראל שקיבל שירות מתושב חוץ חייב לשלם מע"מ בגין השירותים שקיבל, וזאת באמצעות טופס עסקת אקראי.

מעבר לכל האמור, קיימים מקרים בהם תועבר החבות בתשלום מס העסקאות מנותן השירות לידי המלכ"ר. בתקנה

חוק מיסוי מקרקעין

הסעיף העיקרי הודן בפטורים ממס שבח למוסדות ציבור הינו סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. יש להדגיש תחילה, כי הגדרות המונחים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין הינן רחבות למדי. כך לדוגמא, "מכירה" כוללת מתן זכות לקבלת זכות במקרקעין וכן הענקת זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין (לרבות אופציות במקרקעין). הגדרת "זכות במקרקעין" כוללת חכירה לתקופה העולה על 25 שנה, וכן זכויות בנייה נוספות.

מהו מוסד ציבורי לעניין חוק מיסוי מקרקעין

"מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"(ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" - מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."

(ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד)."

כלומר, לא כל מוסד ציבורי לענין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ייחשב ככזה גם לענין חוק מיסוי מקרקעין. "מוסד ציבורי" לענין הפטורים בחוק מיסוי מקרקעין הינו מוסד שאושר לענין הזיכוי מהתרומות לפי סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה או מוסד שאושר על ידי שר האוצר לענין חוק מיסוי מקרקעין באופן ספציפי (מקרים נדירים).

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים

80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידיו - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידיו;

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידיו."

פטור על הענקת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי

סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס". קרי, לפי הסעיף, על מנת שהעברת המקרקעין למוסד הציבורי תהא פטורה ממס שבח, אל למעביר לקבל תמורה כלשהי כנגד העברה זו. בהקשר זה יש לפרש את המונח "תמורה" באופן רחב כך שכל תמורה, הן ישירה והן עקיפה, עלולה לשלול את מתן הפטור לפי הסעיף.

כאן המקום לציין כי הסעיף אינו דן בשאלת זכותו של נותן התרומה לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה. מכאן שקיים החשש, כי תעלה טענה לפיה מתן זיכוי ממס לנותן המתנה בשל העברת המקרקעין למוסד הציבורי תיחשב כ"תמורה" אשר בשלה יישלל הפטור ממס שבח לפי הסעיף. רשות המסים לא הביעה את דעתה מפורשות בסוגיה זו.

אולם, הפטור הנ"ל אינו מוחלט. על מנת ליהנות מהפטור באופן סופי ומוחלט יש לעמוד בהוראות סעיף 61(ג) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי:

"מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם היתה פטורה ממס לפי סעיף קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור."

כאשר "מוסד ציבורי" מקבל זכות במקרקעין ללא תמורה (קרי - מתנה), יהיה נותן המתנה פטור ממס שבח בגין אותה זכות. אולם, אם המוסד מוכר אותה זכות תוך 5 שנים מיום קבלתה, הוא יתחייב במס שבח שנותן המתנה היה מתחייב בו, לו היה מוכר את הזכות בתמורה מלאה. זאת על מנת שהמוסד הציבורי לא יהווה כלי לכיבוס מס ולוודא כי התרומה ניתנה באמת לצורך מטרתיו הציבוריות של המוסד הציבורי.

למרות שזה לא כתוב במפורש, הנוהג הוא כי מוסד ציבורי המתחייב במס שבח עבור נותן המתנה, יחוייב בהפרשי הצמדה וריבית עבור התקופה מיום קבלת המתנה ועד תשלום המס בפועל בניכוי 30 יום מן התקופה האמורה. מקובל שלא להטיל קנסות.

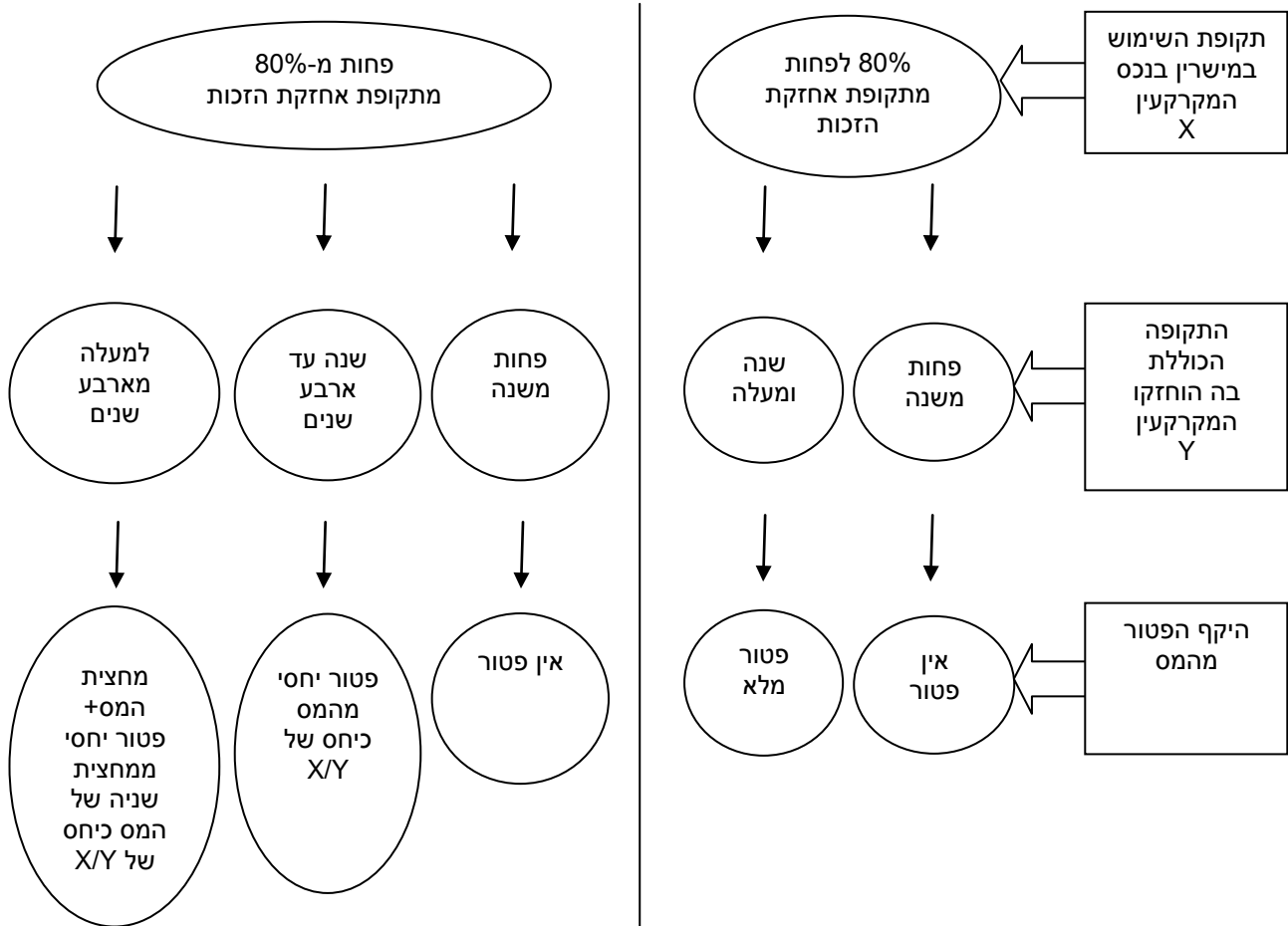
פטור ממס במכירת זכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי

סעיף 61(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את הפטור שיחול במכירת הזכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין:

"מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים



שאלת השימוש במישרין הינה השאלה הקריטית שתכריע לרוב את היקף החבות במס של המוסד הציבורי במכירת זכות במקרקעין שהוחזקה על ידו. נציין בקצרה, כי סביב שאלה זו נתגלעו מחלוקות רבות אשר הגיעו להכרעות שיפוטיות.

בע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה הועמדה דירת מגורים לעובד של המוסד ונפסק כי הדירה לא שימשה במישרין את המוסד הציבורי. השימוש הינו רק אמצעי להשגת המטרה הציבורית. דהיינו, נכס המשמש במישרין את המוסד הציבורי, הוא נכס המשמש במישרין את המטרה הציבורית של המוסד הציבורי. בעניין כפר ילדים ונוער אהבה אגודה לטובת הכלל (עמ"ש 2133/01) נפסק כי העמדת דירת מגורים לשימוש של מדריך במוסד חינוכי מחוץ לתחומי המוסד, אך בקרבת מקום ממנו, משרתת את המוסד רק בעקיפין ולא במישרין.

בפרשת שערי צדק (עמ"ש 23/94) נקבע כי שעבוד מקרקעין לטובת המטרות הציבוריות מהווה שימוש כלכלי במישרין. במסגרת פשרה שהושגה במסגרת הערעור לעליון בוטלה החלטת וועדת הערר. בעקבות זאת פרסמה רשות המסים את ה"ב 5/98 בה לגישה נדרש שימוש פיסי בפועל בנכס ולמען המטרה הציבורית במישרין (דחיית גישת השימוש הכלכלי והפיננסי).

בפסק הדין בפרשת קופת חולים כללית (ע"א 9946/06 קופת חולים כללית נגד מנהל מס שבח מקרקעין אזור ת"א) קבע בית המשפט העליון, כי הפטור ממס שבח למוסד ציבורי בגין מכירת מקרקעין ששימשו במישרין את המוסד, יחול גם בגין זכויות בנייה לא מנוצלות על המקרקעין.

מיסוי מוסדות ציבור ומלכ"רים**פטור ממס במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה**

במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה יינתן פטור ממס לפי סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

- (1) המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 9(2) לפקודה והגיש דין וחשבון כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה;
- (2) המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים למטרותיו הציבוריות ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש האמור בדין וחשבון השנתי;
- (3) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
- (4) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה;
- (5) המוריש קבע בצוואתו שימוש מוגדר למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי בכל סכום התמורה ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש כאמור בדין וחשבון השנתי. תנאי זה אינו חל על צוואה שנעשתה לפני 17.3.00. בהוראת ביצוע 12/2004 קבעה רשות המסים את עמדתה לפיה אין להעניק את הפטור אלא אם קבע המוריש בצוואתו באופן מפורש את השימוש בכל כספי התמורה או כאשר הקביעה בצוואה מותרת שיקול דעת בידי מנהל עיזבון המוריש, נאמנו או המוסד הציבורי עצמו, מה יעשה בכספי התמורה. לאחר מכן תוקנה הוראה זו ונקבע, בתוספת לה"ב מיום 27.8.2008, כי הפטור יינתן גם במקרים שבהם המוריש ציווה את רכושו לטובת מוסד ציבורי אולם לא הגדיר בצוואה את השימוש הספציפי שיעשה המוסד בכספי המכירה. במקרים אלה ניתן להסתפק באישור רואה חשבון באשר לשימוש המוגדר שיעשה בכספי תמורת מכירת הדירה ובלבד שישמשו במישרין את מטרותיו הציבוריות של המוסד הציבורי.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

רו"ח חני עמר

- העמותה עושה שימוש בשמה המלא שאושר על ידי רשם העמותות, לרבות במסמכים רשמיים, בשלטים וכיוצ"ב
- הכתובת ממנה פועלת העמותה (משרדיה) הינה זו המופיעה ברישומי רשם העמותות
- מטרת העמותה, כפי שאושרו על ידי רשם העמותות, הינן אלו הממומשות בפועל ולא קיימות מטרת אשר נזנחו או פעולות המבוצעות בפועל ושאינן תואמות את המטרות המאושרות
- במידה וחלו שינויים במטרות העמותה, השינויים דווחו כנדרש לרשם העמותות (לרבות דיווח על החלטת האסיפה הכללית בנדון על גבי טופס מקוון) ואושרו על ידו בחתימתו
- בידי העמותה קיים פנקס חברים מעודכן² הכולל פרטים בדבר שמו המלא של החבר, מספר זהותו, מענו, תאריך תחילת חברותו ותאריך פקיעתה (במידה ורלוונטי)

ערוך מסדר מוסדות החובה

- בדוק כי בעמותה מכהנים כל מוסדות החובה הנדרשים וכי החברים במוסדות אלו רשאים לכהן בתפקידים אלו. בתוך כך בדוק כי:
- בעמותה מכהנים כל מוסדות החובה הנדרשים על פי חוק ותקנון: אסיפה כללית, ועד מנהל וועדת ביקורת (או גוף מבקר)³. במידה והמחזור עולה על סך של כ-1,150 אלפי ש"ח, גם רואה חשבון מבקר
 - מוסדות החובה מתכנסים בתדירות הנדרשת על פי חוק או על פי התקנון
 - קיימים פרוטוקולים מסודרים בגין כל ישיבה הנחתמים על ידי יו"ר הישיבה
 - הבחירות לועד המנהל נערכות בתדירות של כל 4 שנים לפחות ותהליך הבחירה מתועד כנדרש בפרוטוקול ונעשה על פי התקנון
 - חברי הועד המנהל אינם נושאים בתפקידים אסורים אחרים בעמותה, לרבות בתפקיד חבר ועדת ביקורת או בתפקיד אחר בשכר (הענקת שירותים אסורה)

כולנו מכירים את ההרגשה המלחיצה במקצת כאשר מתקבל במשרדי העמותה/החל"צ מכתב מאת רואה החשבון "ישראל ישראלי" בו הוא מודיע כי "החתום מטה הוסמך על ידי רשם העמותות לבצע ביקורת על פעילותה של העמותה ... המהווה תנאי לקבלת אישור ניהול תקין". רובנו אף יודעים כי אין כל סיבה להילחץ, שהרי העמותה/החל"צ מתנהלת על פי חוק ובצורה מסודרת, אולם הידיעה כי אנו ניבדק על ידי גורם חיצוני שאינו מכיר את העמותה/החל"צ ואת פועלה תגרום לתחושת מועקה בקרב כל מנהל סביר.

אם כך, מה עלינו לעשות כדי לעבור את הביקורת בשלום ואולי אפילו כדי "להקדים תרופה למכה"¹ קודם כל תירגע!

חשוב מאוד להכנס לפרופרציות הנכונות ולזכור כי רואה החשבון הבודק נשלח לעשות את עבודתו על פי כללים שנקבעו על ידי הרגולטור וכי אין לו כל משהו נגד העמותה/החל"צ הנבדקת. הבן לעומק את משמעות ביקורת העומק ואת הנושאים הנבדקים בכדי שתוכל להתכונן כראוי. חומר רב בנושא ניתן למצוא באתרי אינטרנט שונים, לרבות באתר רשם העמותות. במידת הצורך, היעזר גם בגורמים מקצועיים מתאימים, לרבות ברואה החשבון המבקר של העמותה או ביועץ המשפטי, ואל תשכח כי אין המדובר בהכרעה סופית של רואה החשבון הבודק. לעמותה/לחל"צ תינתן ההזדמנות להגיב בצורה ראויה לממצאי הביקורת.

חזרו לשורשים

- בדוק כי בידי העמותה כל מסמכי ההתאגדות הנדרשים. בתוך כך בדוק כי:
- בידי העמותה מסמכי הרישום החתומים כנדרש על ידי רשם העמותות
 - בידי העמותה תקנון שאושר ונחתם כנדרש על ידי רשם העמותות
 - במידה וחלו שינויים בתקנון, השינויים דווחו כנדרש לרשם העמותות (לרבות דיווח על החלטת האסיפה הכללית בנדון על גבי טופס מקוון) ואושרו על ידו בחתימתו

² בחברה לתועלת הציבור - פנקס בעלי מניות
³ בחברה לתועלת הציבור - אסיפה כללית, דירקטוריון, ועדת ביקורת, מנכ"ל ורואה חשבון מבקר. אם המחזור עולה על 10 מיליון ש"ח, גם מבקר פנימי

¹ הכתוב מטה מופנה מטעמי נוחות בלבד כלפי עמותה, אולם חל בשינויים המחויבים גם על חברה לתועלת הציבור

קיומה של מערכת הנהלת חשבונות אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידיים אחרים המסוגלת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי של העמותה

האסמכתאות בגין הפעולות הכספיות המבוצעות בעמותה מתועדות ונשמרות כנדרש ובאופן מסודר במשרדי העמותה (זכרו כי אורח לרגע רואה כל פגע) הוצאת כספים מהעמותה מבוצעת רק על פי אישור של שני מורשי חתימה לפחות שאושרו על ידי הוועד המנהל (או כפי שנקבע בתקנון) ושלא במזומן (למעט הוצאות מקופה קטנה)

העמותה מנהלת חשבונות בנק על שמה בלבד וכל ההתנהלות הכספית מבוצעת בחשבונות אלו בלבד

הרישום של הוצאות הנהלה וכלליות מתבצע על פי הסיווג הנדרש, קרי לא נרשמות עלויות ישירות כהוצאות הנהלה וכלליות (או להיפך), ושיעור ההוצאות כאמור מתוך מחזור ההכנסות אינו עולה על השיעור המרבי המותר בהתאם למדיניות רשם העמותות (כ-40%)

תשלומים לחברי ועד וועדת ביקורת מבוצעים על פי המותר בתקנות בדון בלבד וחברי הוועד וועדת הביקורת אינם מקבלים כל גמול או טובת הנאה אחרת מהעמותה או מצד קשור לה

השכר המשולם לעובדי העמותה נבדק ומאושר על ידי גורם בכיר בתחום הכספים של העמותה ולא מבוצעים תשלומים במזומן (מומלץ להכין ניירות עבודה מסודרים בדבר התשלום לחברי ועד/ועדת ביקורת)

הכן מראש תיק ביקורת מסודר

מומלץ כי תכין מראש תיק ובו ישמרו באופן מסודר כל המסמכים הרלוונטיים לביקורת העומק, אשר ניתן לשער מראש כי רואה החשבון העורך את הביקורת יידרש להם, לרבות מסמכי רישום העמותה, תקנון העמותה (לרבות אישור הרשם את השינויים שחלו בו), פנקס חברים ופנקס חברי ועד, דוחות כספיים, דוחות מילוליים, רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה, רשימת תרומות שהתקבלו מישות מדינית זרה, פרוטוקולים של מוסדות העמותה/החברה (לרבות אסיפה כללית, ועד מנהל/דירקטוריון וועדת ביקורת), נהלי עבודה, תקציבים, דפי בנק ואישורי יתרות מהבנקים, רשימת מקבלי השכר, תרשים ארגוני של מוסדות העמותה וכיוצ"ב. במסגרת זו עיין במכתב שהתקבל מאת רואה החשבון וברשימת המסמכים שפורטו במכתב.

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

- בועדת הביקורת בעמותה מכהנים לפחות שני חברים⁴ או מכהן גוף מבקר (אשר במידה ואינו רואה חשבון, אושר כנדרש על ידי רשם העמותות)
- בועדת הביקורת לא מכהנים חברי ועד או נושאי משרה
- בועד המנהל ובוועדת הביקורת לא מכהנים חברים במשך תקופה ארוכה יותר מזו שנקבעה בתקנון
- במידה ונדרש מינוי, רואה החשבון מונה על ידי האסיפה הכללית, אשר קבעה גם את שכרו, ובמידה ומחזור העמותה הינו 5 מיליון ש"ח או יותר, רואה החשבון המבקר אינו עוסק בהנהלת החשבונות של העמותה

וודא כי הוגשו כנדרש כל המסמכים הנדרשים על פי חוק

זה הזמן לעשות יישור קו ולוודא כי העמותה הגישה בשנים האחרונות את כל המסמכים והדוחות הנדרשים על פי חוק כשהם חתומים וערוכים כנדרש. כך לדוגמא, בדוק כי הדוחות הכספיים הוגשו במועד הנדרש על פי חוק (או בהתאם להסדרי האורחות) כשהם ערוכים על פי כללי החשבונאות המקובלים הרלוונטיים וחתומים בחתימות מקוריות על ידי שני חברי ועד מנהל. במידה ונדרש במינוי רואה חשבון, בדוק כי הדוחות כוללים את חוות הדעת של רואה החשבון על הדוחות הכספיים.

ערוך בדק בית באשר לניהול הכספי

בהיותו של הניהול הכספי דבר שבשגרה נראה כי לא תמיד מוקדשת המחשבה המתודית לבחינת יעילותו ונאותותו. עניינה הכספיים של העמותה משליכים על פעילותה וניהולם מהווה למעשה סמן ימני באשר לניהול הכולל של העמותה והתנהלותה התקינה. עובדה זו נלקחת בחשבון על ידי רואה החשבון בבואו לערוך את ביקורת העומק ולכן חשוב להקדיש את הזמן הראוי בכדי לערוך מראש את בדק הבית הנדרש באשר לניהול משק הכספים של העמותה ולוודא כי העמותה מנצלת את משאביה הכלכליים לטובת מימוש מטרותיה בלבד תוך שמירה על יעילות וחיסכון. בתוך כך יש להתייחס לדברים הבאים:

- קיומו של תקציב מסודר בידי העמותה שאושר כנדרש במוסדות המקובלים
- קיומו של בעל תפקיד פנימי לעמותה הנושא באחריות למערך הכספים של העמותה ולרישום הפעולות הכספיות⁵

⁴ בחברה לתועלת הציבור מספיק חבר ועדת ביקורת יחיד (כל עוד ולא תוקנו תקנות בעניין זה)

⁵ זכרו בהקשר זה כי ככלל, למעט במקרה מסוים, רואה החשבון המבקר המבצע את הביקורת על הדוחות הכספיים של העמותה/החברה אינו רשאי לבצע גם את הנהלת החשבונות

ארגז כלים לעמותות וחברות לתועלת הציבור לקראת התמודדות עם ביקורת עומק

מומלץ לכלול בתיק הביקורת גם חומר רקע על העמותה ופועלה, לרבות עלון שיווקי או כל מסמך אחר המתאר בצורה ציורית ומסודרת את פעילות העמותה.

זכרו שלאופן הצגת הדברים ולאופן שמירת האסמכתאות ונגישותן יכולה להיות השפעה פסיכולוגית לא מעטה על רואה החשבון העורך את ביקורת העומק ועל גישתו החיובית כלפי העמותה.

שמור על יחסים קורקטיים עם רואה החשבון הבודק

שמור על יחס ענייני והיצמד לשאלותיו של רואה החשבון הבודק. אל תפגין כלפיו יחס עוין, מתנשא או מזלזל על מנת שלא ליצור אנטגוניזם ומנגד, אל תתחנף כמובן. זכור כי הוא עושה את עבודתו מבלי שיש לו עניין אישי בתוצאות ביקורת העומק וכי גם הוא בן-אנוש שניתן לפנות אליו בכל שאלה ועניין שעולה במסגרת הביקורת.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

רו"ח שרון ויטקובסקי-טביב¹ ועו"ד דובי ארבל²

לאחרונה אנו עדים לריבוי דרישות מצד משקיעים חברתיים (ובהם תורמים פרטיים, קרנות ותאגידים) לקבל דיווחים על האפקטיביות של העמותות שלהן הם תורמים. אם בעבר חשו התורמים שמילאו חובתם במלואה עת השלימו את ביצוע העברת הכספים לעמותה, הרי שכיום חלקם חשים אחריות גם לגורל התרומה, וליתר דיוק - לערך החברתי ולתוצאות וההשפעה שהתרומה יוצרת. לכן הם מבקשים, לעתים כתנאי לתרומתם, דיווחים על הישגי העמותה.

אין ספק כי דרישות התורמים הן תמריץ חשוב לאיסוף נתונים על הישגי העמותה והשפעתה ואף לתקשור נתונים אלה - במיוחד באתר האינטרנט של העמותה (במחקר בשם Money for Good שערכה חברת הייעוץ HOPE נמצא כי רוב התורמים שמחפשים מידע על אפקטיביות העמותה יבדקו באתר האינטרנט שלה ולא יטרחו לבדוק מעבר לכך). אך האם יש לעמותה עצמה, משיקולים פנימיים, סיבות טובות נוספות לדווח ולתקשר את האפקטיביות שלה? במאמר קצר זה נסקור תשובות אפשריות לכך מהיבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים. למותר לציין כי הסקירה היא ממעוף הציפור בלבד, לאור קוצר היריעה.

הערה מקדימה - לעתים נטען, ובצדק, שלהבדיל מהעולם העסקי, האפקטיביות והתוצאות החברתיות של פעילות עמותות שייכות לדברים "הבלתי מדידים". אנו מסכימים שקשה לאמוד את ערך חיובי של ילד או איכות חיים של זקן. ברם, אין הקושי במדידה או היעדר האפשרות למדוד חלק מהדברים יכולים להצדיק הימנעות ממדידה כלשהי. בהיעדר האפשרות למדוד במלואה את התוצאה הסופית ניתן למדוד תפוקות³, תוצאות חלקיות ואבני דרך, אשר אם הן מתקיימות מתקיימות ניתן להניח, לפחות בקירוב, כי התוצאה הסופית מתקיימת. על כל פנים, במאמר זה לא נעסוק בסוגיית המדידה של סוגיות חברתיות - יש בכך עיסוק למכביר, וראו לדוגמה באתר הארגון הבריטי NPC.

ההיבט הניהולי

גם אם נניח ששום תורם אינו מעוניין בדיווחי העמותה על השפעתה והאפקטיביות שלה, אנו מאמינים כי ניהול איכותי,

כחם ויעיל מחייב את הנהלת העמותה לאסוף נתונים בדבר האפקטיביות שלה, הצלחתה והשפעתה. על העמותה להציב מדדים להצלחת עבודתה, הן איכותיים והן כמותיים, לבחון אם עמדה בהם, ולהסיק מסקנות שיאפשרו לה להשתפר. אחרת, איך תדע הנהלת העמותה האם היא מצליחה בפעילותה?

בהקשר זה מעניין להזכיר את מחקרו של ד"ר גדליה אורבך "על פילנתרופיה ואפקטיביות"⁴. המחקר בדק את האפקטיביות של פעילות שתי קרנות שונות שמטרתן לסייע לילדים, לבני נוער ולסטודנטים מהפריפריה להצליח בלימודים. בקרב תלמידי בתי הספר זיהו החוקרים שיפור משמעותי בהישגים הלימודיים, אך בקרב הסטודנטים שהשתתפו בתכנית נמצא כי רק 7.7% מהם שיפרו את ציוניהם, 33.8% לא שיפרו את ציוניהם כלל ו-4.6% אף חוו ירידה בציונים! (יתר הסטודנטים, 53.9%, לא השיבו על השאלון). מנתונים אלה אפשר להניח שההשקעה בפרויקט לא הייתה אפקטיבית כפי שיוזמיו תכננו, אם בכלל, אך האחראי על הפעילות טען כי הפעילות מצליחה, ולמעשה לא אפשר לנתונים "לבלבל אותו".

הניסיון האישי שלנו מלמד שמנהלים טובים (כמו גם יושבי ראש וחברי ועד מנהל) מחדירים לארגון שהם מובילים תרבות של הצלחה, שמבוססת על מדידת תוצאות ביחס למדדים שהוצבו מראש (שהם, כאמור, איכותיים וכמותיים). המנהלים המצוינים אינם מתייחסים למדידת האפקטיביות כאל מטלה או חובה חיצונית, אלא תופסים אותה ככלי בסיסי, אמיתי והכרחי להנעת הארגון להשגת תוצאות והשפעה למען המוטבים. בהיבט זה, תקשור התוצאות לכלל השותפים הרלוונטיים של הארגון - ועד מנהל, עובדים, תורמים, מוטבים והציבור הרחב שמתעניין בפעילות העמותה - מסייע להפוך את המדידה והאפקטיביות לחלק מהתרבות המזוהה עם הארגון, וכך מגדיל את סיכויי ההצלחה שלו. נקודה נוספת לעניין זה היא הפיכת הארגון לארגון לומד ומשתפר תמידית: איסוף הנתונים, עיבודם, חשיפתם ובחינתם לאור המטרות והתכניות מחייבים את הנהלת הארגון ואת עובדיו שלא לקפוא על השמרים, אלא לחשוב בכל עת איך לשפר את ההישגים והתוצאה למען המוטבים. לדעתנו, העובדים בארגון כזה חשים שייכות גבוהה יותר לארגון ומחויבים יותר להצלחתו. חשוב גם לזכור כי במגזר השלישי עובדים אנשים יוצאי דופן מבחינת איכותם, עולם הערכים שלהם ורצונם להיטיב עם החברה. אנשים אלה מקדישים את חייהם למטרות נעלות. ללא החלת תרבות של מדידה ודיווח על האפקטיביות וההשפעה מאמציהם עלולים להיות לריק, וזמנם ומרצם יתבזבזו לחינם, שלא לדבר על המשאבים הרבים שמושקעים בארגונים שהם מנהלים.

⁴ פורסם במאי 2009 על ידי המרכז לחקר הפילנתרופיה בישראל באוניברסיטה העברית. סדרת מאמרים, חוברת 5, ירושלים.

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

היבט המשפטי

בדברים שנשא בכנס מידות בנושא "פילנתרופיה אפקטיבית" טען מאיר שמגר, נשיא בית המשפט העליון בדימוס, כי תורמים שהם תאגידיים מחויבים לקבל דיווחים על האפקטיביות של העמותה שלהם מתכוונים לתרום, ולהתחשב בדיווחים אלה כשיקול לתרומה. שמגר ציין כי זוהי חובתן של הנהלות התאגידיים כלפי בעלי המניות, בדומה לחובתן להשקיע כספים בעסקים שנבדקו ונמצאו כדאיים. אמנם חובה זו טרם קיבלה ביטוייה בדבר חוק וגם לא בתקדים משפטי, ככל הידוע לנו, אך היא מציבה לדעתנו את השלב הבא במחויבות המשפטית של השחקנים במגזר השלישי. הואיל ורוב השחקנים נהנים גם מתמיכה ציבורית וממשלתית, בין אם באופן ישיר ובין אם בעקיפין (לדוגמה, באמצעות זיכוי במס לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה לתורמים, פטור ממע"מ לעמותות ועוד) - הרי שחלות עליהם מנגד חובות משפטיות. שיטת משפט, מטבעה, מתקדמת ומתפתחת במקביל להתפתחויות בעולם. כך נאלץ המשפט להתאים עצמו למהפכת האינטרנט ולמהפכות אחרות. גם בתחום דן אנו סבורים כי המגמות החדשות של מדידת אפקטיביות והשפעה ישפיעו בסופו של דבר על חקיקה חדשה או על פרשנות של חקיקה קיימת. לדוגמה, חוק העמותות, תש"ם - 1980, קובע בסעיף 27 כי "על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה". לאור ההתפתחויות בנושא מדידה והערכה של תוצאות והשפעה של ארגונים ללא כוונת רווח, פרשנות הולמת לסעיף זה תחייב פרשנות מרחיבה, שכוללת את חובת חברי הוועד לוודא כי העמותה משיגה את התוצאות שלמען הוקמה. ללא קבלת דיווחים על האפקטיביות וההשפעה של העמותה עלולים חברי הוועד שלא להיות מסוגלים למלא את חובתם המשפטית בהתאם לחוק הנ"ל. גם החובה המשפטית של התורמים (לפי הקונסטרוקציה המשפטית של הנשיא בדימוס שמגר) מחייבת את העמותות לדווח לתורמים שלהן על השפעת תרומותיהם, וזאת כדי שלא להכשילם. כמו כן, בשנים האחרונות, ובעיקר בשלוש השנים האחרונות, אנו עדים לתמורות רבות בדרישות הרגולטור מהמגזר השלישי בארץ ונראה כי עוד רבות לפנינו. לא מופרך להאמין כי שינויים אלו משקפים את הלקח החשוב שלמדו הרגולטורים מהמשברים ומהשערוריות הניהוליות של ראשית שנות האלפיים, והוא שלצד חשיבות התוצאה הסופית שמשגי הארגון (רווח או הפסד), יש חשיבות גדולה אף יותר לאמצעים שנקטו ולהליכים שהנהיגו כדי להשיג את התוצאה. התפיסות החדשות מחייבות ארגונים להימדד, לצד הקריטריונים הכמותיים, גם על פי קריטריונים איכותיים הנוגעים לאופן שבו השיג את תוצאתו הסופית.

נציין בהערת אגב כי כללי "ממשל תאגידי" הנפוצים בעולם העסקי דורשים מהארגון העסקי לאמץ קודי התנהגות ומנגנוני בקרה נאותים, בעיקר כדי להקטין את הסיכון לניצול כספים שלא כראוי בידי ההנהלה ולהבטיח שהארגון ינוהל באופן הוגן ושקוף לטובת כלל המשקיעים. יהיה מי שיטען שכללי הממשל התאגידי צריכים לחול באותה המידה גם על עמותות, כך שהדיווח על אפקטיביות העמותה ופועלה יש בו כדי לתרום למימד זה.

היבט החשבונאי

[הכללת נתונים בדבר האפקטיביות, התוצאות וההשפעה של העמותה בדוח המילולי המוגש לרשם העמותות לצד הדוח הכספי]

גילוי דעת 69 של לשכת רואי החשבון קובע בסעיף 69 לו: "על הדוחות הכספיים של מלכ"ר לספק מידע ענייני שימושי לצדדים שונים, כגון: מוסדות המלכ"ר, תורמים, עמיתים, בעלי חוב, נתני אשראי אחרים ורשויות שלטוניות". סעיף 70 קובע כי: "מטרת הדוחות הכספיים של מלכ"ר היא לספק מידע בדבר: ... (ד) המקורות הכספיים והשימוש בהם...". לאחרונה נוספה לחוק העמותות גם החובה להגיש דוחות מילוליים לצד הדוחות הכספיים. אמנם, הנושאים הנדרשים לדיווח אינם כוללים במפורש דיווח על מדדי ההצלחה של העמותה או על עמידתה בהם, אך הם כוללים הוראות כלליות אשר ניתן לפרשן כמטילות חובה על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה - כמו החובה לדווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה.

לעניין זה מעניין לבחון את אמירתו של מר Nick Hurd, השר לחברה האזרחית בבריטניה, אשר אמר לאחרונה:

"[There is] a great deal of pressure on [charities] to more effectively communicate impact ... To be able to tell a story that doesn't just rely on anecdotes or bringing a few people into the office to tell their personal story - I'm afraid the future is going to demand more than that".

אנו צופים כי גם בישראל תחול התקדמות לכיוון זה, של חובת דיווח על האפקטיביות. העמותות המצטיינות יקדימו מן הסתם את המחקק והממשלה, ויתחילו לכלול כבר עתה נתונים בדבר התוצאות של פעילותן בדוחות המילוליים שלהם (כידוע, הדוח המילולי אינו מוגבל לנושאים הקבועים בחוק וכל עמותה רשאית להוסיף בו מידע ופרטים רלוונטיים נוספים).

האם ולמי על העמותה לדווח על האפקטיביות שלה? היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים

לסיכום, מעבר לדרישות הגדלות של תורמים לקבל דיווחים על האפקטיביות של עמותות ועל הצלחתן להשפיע על מוטביהן, אנו מוצאים כי גם היבטים ניהוליים, משפטיים וחשבונאיים מחייבים את העמותה לשקול הכללת נתונים על האפקטיביות בפרסומיה, באתר האינטרנט שלה ובדיווחיה להנהלתה ולרשות. במאמר זה קצרה היריעה מלהתייחס גם להיבטים של אחריותיות (accountability), שקיפות ציבורית, אתיקה ונראות של המגזר השלישי, אשר אף הם מחייבים הגברת הדיווחים על אפקטיביות ותוצאות. לבסוף יש לציין כי כדי לדווח באמינות ובדיוק על תוצאות, השפעה ואפקטיביות, יש להתחיל ולאסוף נתונים זמן מה מראש, ובעיקר להפוך את האפקטיביות לחלק בלתי נפרד מהתרבות הארגונית. מומלץ לעמותות להיערך לכך, גם אם טרם קיימת חובה מפורשת בחוק. ויפה שעה אחת קודם.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

רו"ח חני עמר

עמותת ספורט מקבלת תרומה של צעיפים ומוצרים שונים מאחד האוהדים. כיצד יש לרשום את הפריטים הללו, כאשר לא ניתן להעריך את שווי השוק או את עלותם? האם יש להוציא קבלה ואם כן, מה יש לרשום כסכום הקבלה? האם יש לרשום בספרי העמותה הכנסה והוצאה?

מרכז כנסים מתיר לחל"צ לעשות שימוש באחד מאולמותיו מדי יום רביעי לצורך סדרת הרצאות. כיצד יש לרשום, אם בכלל, את ההטבה הזו?

לעמותה מתנדבים רבים הלוקחים חלק מהותי בפעילותה, לרבות עורכי דין בלשכות הייעוץ המשפטי, סטודנטים העוסקים במענה לטלפונים וכו'. האם עבודת המתנדבים נחשבת כהכנסה מתרומה בידי העמותה? האם ניתן לדווח על כך כהוצאה במסגרת הדיווחים לחשב הכללי וחישוב שיעור הוצאות הנהלה וכליות מגובה המחזור? מהו השווי לפיו יש לרשום את עבודת המתנדבים?

משתתפים מכובדים בערב גאלה שארגנה העמותה שילמו \$500 בגין השתתפות בערב זה. כיצד יש להתייחס לפריטי אומנות שנתרמו לעמותה על ידי אמן מוכר ואשר נרכשו על ידי האורחים במסגרת מכירה פומבית?

על שאלות כאלו ואחרות ננסה לענות בכתובים הבאים.

1. תרומות בשווה כסף - כללי

מלכ"רים רבים מקבלים ציוד או שירותים כתרומה, הן מגורמים פרטיים והן מחברות וארגונים, החל מפריטי יד שנייה לצורך מכירתם ביריד מכירות שמארגנת העמותה ועד לפריט אומנות יקר ערך שנתרם על ידי אמן מפורסם לצורך מכירתו במכירה פומבית שמקיימת חברה לתועלת הציבור או מכשיר רפואי יקר ערך שנתרם לבית חולים.

שווה הכסף יכול למעשה להיות בדמות של רכוש קבוע, מלאי, פריטים חסרי ערך, שירותים, עבודה בהתנדבות, מתן הרשאת שימוש בנדל"ן ועוד.

בשל העובדה כי אין המדובר בתרומה סטנדרטית המתקבלת במזומן, ומשכך לא ניתן לקבוע את ערכה באופן מדויק, קיימות הוראות מיוחדות לעניין הטיפול הנדרש בתרומה בשווה כסף.

הטיפול הנדרש על ידי המלכ"ר בתרומה בשווה כסף נחלק למספר מישורים, לרבות טיפול חשבונאי הנוגע לאופן הצגת ומדידת התרומה בדוחות הכספיים של המלכ"ר, טיפול מבחינת מיסוי, טיפול בהתאם להנחיות החשכ"ל לגופים נתמכים ועוד.

2. חובת רישום נכסים שהתקבלו כתרומות

2.1. בהתאם לחוק העמותות

בהתאם לחוק העמותות¹, עמותה חייבת לנהל ספר כרוך ובו ירשמו נכסים שהתקבלו כתרומות או כמתנות. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שהתקבל ומועד קבלתו. חוק החברות² מחיל חובה גם על חברה לתועלת הציבור.

נציין כי בחוק העמותות לא מוגדר המונח "נכס" ומקובל לפנות בעניין זה להגדרת "נכס" בפקודת מס הכנסה³. במסגרת זו נכללים כל רכוש (מקרקעין או מיטלטלין) וכל זכות או טובת הנאה, בין בישראל ובין מחוץ לישראל, למעט: (1) מיטלטלין המוחזקים על ידי יחיד לשימוש האישי; (2) מלאי עסקי; (3) זכות חזקה במקרקעין המשמשים לצרכי מגורים; (4) זכויות במקרקעין כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין⁴.

מכאן, שבספר הנכסים שהתקבלו כתרומות שעל המלכ"ר לנהל לא קיים הכרח לרשום שירותים שהתקבלו ללא תמורה או שווי עבודת מתנדבים.

2.2. בהתאם לקביעת מס הכנסה

הוראות מס הכנסה בדבר ניהול חשבונות על ידי מוסד⁵ קובעות גם כן כי על מוסד⁶ לנהל ספר כרוך ובו ירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות, אשר יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

נציין כי במסגרת הדוח השנתי שמגיש המוסד הציבורי בדבר הכנסותיו והוצאותיו⁷, עליו לדווח גם על תרומות והשתתפויות בשווה כסף שהתקבלו בידו מאדם אחר.

¹ התוספת השנייה לחוק העמותות, התש"מ-1980

² סעיף 345כד(ב) לחוק החברות, התשס"ז-2007

³ סעיף 88 לפקודת מס הכנסה

⁴ סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1976: "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שבישור, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעין ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים.

⁵ סעיף 2 להוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992

⁶ "מוסד" כמשמעותו בסעיף 130(א)(4) לפקודת מס הכנסה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2) לפקודה ומוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

⁷ במסגרת נספח מספר 2 ל"דין וחשבון שנתי על הכנסות והוצאות מוסד ציבורי" - טופס 1217/א בדבר "תרומות בשווה כסף שהתקבלו מאדם אחר"

בהם על פי חוק ולכן נאלץ לקבל אותם בכל מקרה מגורם מקצועי), שירותים אלו יחשבו כתרומה בידי המלכ"ר. מנגד, במקרה בו בוחרת הגב' לוי, שהינה בוגרת מוסד חינוכי, להעניק למוסד שירותי הרצאות העשרה לחניכים במוסד, שאלמלא תרומתה לא היו מבוצעים במוסד, אין לראות בשירותים אלו משום תרומה בשווה כסף.

3.2. הערך על פיו ירשמו תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים על פי השווי הנאות שלהם. מאותו המועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס. במידה ולא ניתן להעריך את השווי הנאות של הנכסים כאמור, יש לציין זאת בביאור בדוחות הכספיים. שירותים שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה ירשמו גם הם על פי השווי הנאות שלהם.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

3. הטיפול החשבונאי הנדרש בגין תרומות בשווה כסף

3.1. חובת הכללת תרומה בשווה כסף בדוחות הכספיים

בהתאם לתקן 5 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים⁸, רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים וזאת בהתקיים שני התנאים הבאים:

- 1) הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
- 2) ניתן להעריך את שווי הנאות בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון ברמת מהימנות סבירה

מכאן שבמקרים בהם נתרמים למלכ"ר בגדים או פריטים משומשים אחרים לצורך מסירתם לנזקקים או מכירתם בחנויות יד שנייה מוזלות, תרומת פריטים אלו לא תיכלל בדוחות הכספיים של המלכ"ר (בהנחה כי פריטים אלו אינם נושאים בערך כספי מהותי באופן כולל ביחס לפעילות המלכ"ר), בעיקר לאור זאת שלא ניתן להעריך את שווי הנאות.

באשר לשירותים, נקבע כי המלכ"ר רשאי לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו בידו ללא תמורה (משמע לא קיימת החובה לרשם בדוח הכספי) וזאת בהתקיים שלושת התנאים כדלקמן:

- 1) השירותים הינם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
- 2) ניתן להעריך את שווי הנאות של השירותים ברמת מהימנות סבירה
- 3) השירותים הינן מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש אותם

כך לדוגמא, במקרה בו ר"ח כהן מעניק למלכ"ר שירותי ביקורת על הדוחות הכספיים ללא תמורה (שירותים אשר המלכ"ר מחויב

⁸ נוסח משולב של גילוי דעת 69 ותקן ביקורת מספר 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר "כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים"

סכום התרומה יהא בגובה השווי ההוגן של זכויות השימוש בנכס, לדוגמה בגובה שווי דמי שכירות מקובלים בגין נכס דומה.

בנוסף לאמור, נקבע בתקן חשבונאות מספר 5 כי פרטים בדבר הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה יציגו בביאורים לדוחות הכספיים כדלקמן:

- (1) תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים, טובין או שירותים שהתקבלו ללא תמורה לשם ביצוע הפעולות
- (2) תיאור מילולי ו/או כמותי המתייחס לטבעם והיקפם של הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

3.3. אופן הצגת תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין יוצגו כדלקמן:

אופי הנכסים שהתקבלו	אופן ההצגה
רכוש קבוע/נכסים שתמורתם הוגבלה על ידי התורם	מחד כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" ומאידך כתוספת לרכוש הקבוע
רכוש קבוע/נכסים שתמורתם לא הוגבלה על ידי התורם	מחד כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (או אם המלכ"ר כולל סעיף זה בדוחות הכספיים - "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" - ששימשו לרכוש קבוע) ומאידך כתוספת לרכוש הקבוע
נכסים מתכלים או טובין	מחד כהכנסה ומאידך כהוצאה בדוח על הפעילות או כנכס במאזן (בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לעניין ההבחנה בין "נכס" ל"הוצאה")

שירותים שהתקבלו ללא תמורה יוצגו מחד כהכנסות ומאידך כהוצאות או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים.⁹

במידה והמלכ"ר בחר שלא לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו ללא תמורה, עליו לציין בביאורים לדוחות הכספיים כי לא ניתן בדוחות ביטוי לשירותים שהתקבלו ללא תמורה.

קבלת רשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות נדל"ן, כתרומה - מלכ"רים מקבלים לעיתים רשות לעשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות במקרקעין, ללא תמורה (מבלי שמועברת לו זכות הבעלות או זכות קניינית אחרת בנכס על ידי בעל הזכויות בנכס). לדוגמה: העמותה קיבלה רשות שימוש באולם הכנסים של אחד מבתי המלון בעיר. בידי המלכ"ר תחשב רשות שימוש זו כתרומה.

⁹ לרבות בהתאם למסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

ובקרה על עבודת המתנדבים וכן עליו לוודא כי כל הנתונים יהיו ניתנים לבקרה של החשב הכללי או כל גורם מטעמו. יתרה מזאת, במסגרת דוח הוצאות הנהלה וכלליות שמגיש הגוף הנתמך במסגרת הבקשה לתמיכה עליו לצרף פירוט בדבר שעות פעילות המתנדבים בכל אחד מסניפי הגוף. כלומר, על המלכ"ר לוודא כי קיימת אצלו מערכת מסודרת לבקרה ומעקב אחר שעות עבודת המתנדבים ומהות ההתנדבות.

4.2.3. חובת מיון הוצאות שכר מתנדבים

מלכ"ר הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור וקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות חייב למיין את הוצאות השכר של המתנדבים להוצאות פעילות ולהוצאות הנהלה וכלליות לפי כללי חשבונאות נאותים והנחיות החשב בנדון, לרבות:

- שווי עלות מתנדבים בתפקידי אדמיניסטרציה וניהול י"רשם בהוצאות הנהלה וכלליות
- שווי עבודת חברי הוועד המנהל לא י"רשם בהכנסות ו/או בהוצאות הנהלה וכלליות

4.2.4. גובה ההכנסה שתוכר כהכנסה

מתרומה

בהתאם לעמדת החשכ"ל, יש להכיר בהכנסה בגין עבודת מתנדבים בגובה שכר מינימום.

לצד זאת, נקבע כי במידה והשירותים הניתנים על ידי המתנדב הינם במסגרת מטרות הגוף הנתמך (לדוגמא, גוף הנותן שירותי רפואת שיניים לנזקקים ומעסיק כמתנדבים רופאי שיניים מקצועיים) ולמתנדב קיימת המיומנות והמומחיות המקצועית לתת שירותיו במסגרת אותן המטרות, באפשרות המוסד להביא את המקרה בפני הוועד המיוחדת לעניין הוצאות הנהלה וכלליות באגף החשב הכללי. החשכ"ל ישקול לגופו של עניין ובהתאם לנתונים שיוצגו בפניו האם ניתן להכיר בעלות שכר מתנדב לשעה בשכר הגבוה משכר המינימום.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

4. עבודת מתנדבים

4.1. הכרה בשווי עבודת מתנדבים בדוחות הכספיים

במידה ומתקיימים שלושת התנאים בהקשר של הכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה בדוחות הכספיים, מלכ"ר רשאי להכיר בשווי עבודת מתנדבים כשירותים שהתקבלו כתרומה. ואלו התנאים:

- (1) עבודת המתנדבים הינה בעלת ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר
 - (2) ניתן להעריך את שווי הנאות של עבודת המתנדבים ברמת מהימנות סבירה
 - (3) העבודות המבוצעות על ידי המתנדבים הינן מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולוא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש אותם
- גובה התרומה בה יכיר המלכ"ר יהיה בהתאם לשווי הנאות של העבודות המבוצעות על ידי המתנדבים.
- נדגיש כי מדובר בשירותים מקצועיים המתקבלים על ידי מתנדבים שמקצועם ומומחיותם הם בכך.

4.2. כללי החשב הכללי בנושא עבודת מתנדבים¹⁰

4.2.1. כללי

בהתאם לעמדת החשב הכללי, ניתן להתחשב בהכנסות משווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור לקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות.

יחד עם זאת, נקבע כי הוצאות שווי מתנדבים לא יוכרו כחלק מהוצאות הפעילות הנתמכת המדווחת על ידי הגוף למשרד הממשלתי בדוחות הביצוע השוטפים ובדוח מקורות ושימושים.

4.2.2. חובת רישום ומעקב אחר עבודת

מתנדבים

גוף נתמך הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים מחויב ברישום

¹⁰ עמדת החשכ"ל מפורטת במכתבו ללשכת רואי החשבון בישראל מיום 14/12/2008 בדבר "בדיקת נתוני הוצאות הנהלה וכלליות של גופים נתמכים מתקציב המדינה", המפורסם באתר האינטרנט של לשכת רואי החשבון.

הנהלה וכלליות בטרם תתקבל בגינו ההחלטה האם להעלותו לדין בועדת החריגים או לאו.

במידה והגוף הנתמך בחר לכלול בדיווחו שווי עבודת מתנדבים, תבדוק הועדה כי הדיווח כאמור כולל את הנתונים כדלקמן¹¹:

- הכנסות - חשב המשרד יוודא כי בהכנסות המדווחות נכלל פירוט לפי סניפים של מספר עובדים ומספר שעות עבודה
- פרוט עלות לשעה - עלות לפי שכר מינימום
- הפרדה בין עלות מתנדבים לפעילות ולהנהלה וכלליות
- הצהרת הנהלה על שלמות ונאותות הנתונים מסומנת בחותמת רואה חשבון
- יידוע הגופים כי כשווי מתנדבים יכללו רק כאלה שאם לא היו מתנדבים היו מעסיקים במקומם עובדים בשכר
- קיימים רישום ובקרה על עבודת המתנדבים וכן כל הנתונים ניתנים לבקרה
- הצהרת רואה החשבון כי שווי מתנדבים ייכלל בדוחות הכספיים

4.3 חריג לגבי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים

בהקשר של בתי חולים ציבוריים וקופות חולים נקבעו הוראות שמטרתן להבטיח טיפול אחיד בכל הגופים במגזר הבריאות הציבורית באשר לשירותי עבודה של מתנדבים¹². במסגרת זו נקבע כי יש להכיר בשירותים כאמור המתייחסים לפעילות של השקעות ברכוש קבוע הן כתוספת לנכסים נטו והן כרכוש קבוע, וזאת בתנאי ועומדים בשני התנאים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 5 לעניין הכרה ברכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה. מכאן, שלא קיימת בידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים האפשרות לבחור האם להכיר בשירותי מתנדבים כהכנסה/נכס או לאו. עוד נקבע כי אין להכיר בשירותים רפואיים או מנהליים המתקבלים ממתנדבים (לא כהכנסות ולא כהוצאות).

¹¹ הנתונים שיבדקו מפורטים בהוראת החשב הכללי מספר 6.1.8 בדבר "הגבלת הוצאות הנהלה וכלליות"

¹² תקן חשבונאות מספר 18 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר דיווח כספי על ידי קופות חולים.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

4.2.5 הקשר שבין הדיווח לחשכ"ל לבין

הדוח הכספי

בהתאם לכללים שנקבעו, במסגרת הבקשות לתמיכות לשנת 2008 ואילך יכול הגוף הנתמך לכלול שווי מתנדבים בדיווח שמגיש, אף אם הכנסות אלו לא הוצגו בדוחות הכספיים המבוקרים שצורפו לבקשת התמיכה, וזאת בכפוף למתן דיווח מפורט הכולל את הפרטים כדלקמן:

- פירוט של מספר המתנדבים בכל סניף של הגוף הנתמך ומספר שעות ההתנדבות שלהם
- פרוט עלות לשעה (כאמור, עלות שכר מתנדב תוכר על פי עלות שכר מינימום, אלא אם ניתן אישור של ועדת החריגים בחשכ"ל)
- הפרדה בין עלות מתנדבים הפועלים בגוף הנתמך לטובת פעילותו ובין עלות המתנדבים הפועלים בתפקידי ניהול ואדמיניסטרציה (אשר, כאמור, עלות שכרם של האחרונים תיכלל במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות)
- הצהרת הנהלת הגוף הנתמך על שלמות ונאותות הנתונים, בצירוף חותמת רואה חשבון

4.2.6 אופי עבודת המתנדבים המותרת

בהכרה כהכנסה

בדומה לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 5 בדבר דיווח חשבונאי על ידי מלכ"רים, קבע החשכ"ל כי ניתן להכיר בשווי עבודת מתנדב, רק במידה ומדובר באדם אשר אם לא היה מתנדב בגוף, היה צורך להעסיק במקומו עובד בשכר.

4.2.7 פנייה לוועדת חריגים לאישור חריגה

מהשיעור המרבי המותר של הוצאות

הנהלה וכלליות

באגף החשב הכללי פועלת ועדה מיוחדת המוסמכת לאשר למוסד ציבור חריגה מהשיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות. גוף נתמך הפונה לוועדת כאמור יעבור סדרה של ברורים, לרבות בדיקת דיווח הוצאות

במידה והמוסד מקבל התרומה מוכר כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, התורם יקבל זיכוי במס.

5.3. עבודת מתנדבים

נקבע כי מתן שירותים בהתנדבות למוסד ציבורי (השקעת שעות עבודה או מתן שירות מקצועי בהתנדבות) לא יוכר כתרומה ועל כן לא יותר בזיכוי במס ומנגד, גם לא יחשב כהכנסה חייבת במס בידי התורם.

6. היבטי מס ערך מוסף הנוגעים לתרומה בשוה כסף

6.1. תרומת נכס מתוך נכסי העסק

במקרים בהם מדובר בעוסק שהעניק כתרומה למלכ"ר נכס מתוך נכסי העסק, העוסק יחויב במס ערך מוסף. מחיר העסקה החייבת במע"מ יהיה בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם. משכך, על המלכ"ר להוציא לעוסק קבלה בגובה השווי ההוגן של הנכס בתוספת מע"מ, קרי בדיוק בסכום שמופיע בחשבונית המס שהוציא לו העוסק (במידה ולא ניתן לקבוע את השווי ההוגן של הנכס, יקבע מחיר העסקה לפי עלות הנכס בתוספת הרווח המקובל באותו ענף).

6.2. תרומת נכס שלא ניתן למכירה על ידי העוסק/המיועד להשמדה

במקרים שנתרם למוסד ציבורי נכס שהינו חסר ערך עבור העוסק, מחירו של הנכס הנתרם ייקבע לפי מחיר אפס, כלומר העוסק לא יחויב בפועל במע"מ, וזאת במידה ומתקיימים התנאים שנקבעו בהוראת פרשנות בנדון של רשות המיסים¹⁷. בין היתר, נקבעו התנאים שהטובין לא יועדו מראש לתרומה, אלא שימשו במקור כמלאי עסקי/ציוד, הטובין הם פגומים, מדובר במוסד ציבורי שמטרתו הציבורית הינה סעד, יש לצרף אישור רואה-חשבון בנדון וכו'.

6.3. תרומת מלאי עסקי רגיל

העוסק יהיה חייב במע"מ ומחיר העסקה יהא מחיר העלות של המלאי או מחיר ייצורו, וזאת בהתקיים התנאים שנקבעו בהוראת הפרשנות האמורה לעיל. (אולי לצרף קישור להוראה) קצת בעייתי - אפשר למצוא אותה בקלות באינטרנט.

¹⁷ הוראת פרשנות 1/2003 - "תרומות בידי עוסקים - היבטי החבות במע"מ"

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשוה כסף במלכ"רים

5. היבטי מס הכנסה הנוגעים לתרומה בשוה כסף

5.1. כללי

בהתאם לפקודת מס הכנסה, העברה/הענקה/מתנה של נכס¹³ נכללת בהגדרת המונח "מכירה".

האם מנקודת מבטו של התורם מכירה זו חייבת במס רווח הון? בפקודה נקבע¹⁴ כי מתנה הניתנת למוסד ציבורי¹⁵ פטורה ממס רווח הון. במקרה דנן לא נדרש אישורו של המוסד כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת הכנסה, קרי כמוסד שהוכר ככזה על ידי שר האוצר או ועדת הכספים של הכנסת.

לעניין הטבת המס - **זיכוי במס** - ההטבה תינתן רק אם התרומה ניתנה למוסד ציבורי שאושר לעניין זה על ידי שר האוצר ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, קרי מוסד ציבורי כמשמעותו לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה. לצורך קבלת הזיכוי במס הכנסה נדרש התורם להציג קבלה מקורית (בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם) וכן לצרף הערכת שמאי לקבלה לצורך קבלת הזיכוי.

בכל מקרה לא יוכל התורם ליהנות מהטבה כפולה והוא יידרש לבקש פטור ממס רווח הון או חיוב במס רווח הון ומנגד זיכוי בגין התרומה.

נציין כי במידה ומדובר בתרומה של מקרקעין, הרי שיש לפנות לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)¹⁶, הקובע כי מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי פטורה ממס.

5.2. תרומת מלאי עסקי

אם התורם תרם מלאי עסקי, הוא יחויב במס בגין הרווח הנובע מה"מכירה" (שכאמור, תרומה נחשבת ל"מכירה" על פי פקודת מס הכנסה), כאשר שווי המכירה יהא מחיר השוק (כלומר המחיר הרגיל) של המוצרים שנתרמו.

¹³ כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה: כל רכוש (מקרקעין או מיטלטליו) וכל זכות או טובת הנאה, בין בישראל ובין מחוץ לישראל, למעט: (1) מיטלטליו המוחזקים על ידי יחיד לשימוש האישי; (2) מלאי עסקי; (3) זכות חזקה במקרקעין המשמשים לצרכי מגורים; (4) זכויות במקרקעין כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין

¹⁴ סעיף 97(א)4 לפקודת מס הכנסה

¹⁵ כמשמעות המונח "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה

¹⁶ סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963

באשר לטובין שהתקבלו בידי מלכ"ר כתרומה לצורך מכירתם במכירה פומבית, הרי שהטובין התקבלו כתרומה ולכן נדרש המלכ"ר להוציא קבלה בגין תרומה עבור התורם שתרם את הנכסים וזאת בגובה השווי ההוגן של הטובין שהתקבלו.

7.2. תרומה במסגרת השתתפות בהגרלה

שיטה נפוצה לגיוס כספים על ידי מלכ"ר הינה עריכת הגרלה או משחק מזל אחר אשר בעד ההשתתפות בהם נדרש לשלם סכום מסוים שמוצג על ידי המלכ"ר כתרומה. ככלל, במקרים האמורים בהם מוגרל פרס רב ערך (כגון מכונית, מוצרי חשמל וכו') הסכום ששולם לא יחשב כתרומה מבחינת מס הכנסה, ועל כן לא יותר זיכוי בגין תרומה. הזיכוי יותר רק במידה והפרס הצפוי הינו בעל ערך מועט.

כל מה שרציתם לדעת על תרומות בשווה כסף במלכ"רים

6.4. תרומת שירות

מתן שירות שלא בתמורה אינו נכלל בהגדרת המונח "שירות" בחוק מס ערך מוסף¹⁸. משכך, מתן שירותים על ידי עוסק ללא תמורה למלכ"ר אינו מהווה עסקה החייבת במס על פי חוק המע"מ ועל כן העוסק אינו חייב במס ערך מוסף.

7. סוגיה קשורה - תרומה שכנגדה התקבלה תמורה חלקית

7.1. תרומה במסגרת מכירה פומבית או אירוע גיוס כספים

ישנם מקרים בהם תורם שילם סכום כסף למלכ"ר במסגרת אירוע התרמה, אולם לא כל הסכום ששולם מייצג את התרומה, אלא התורם מקבל תמורה כלשהי. כך לדוגמא, אדם ששילם סך של \$500 במהלך מכירה פומבית מקבל לידו את הפריט שרכש, או אדם ששילם 300 ש"ח בעד אירוע תרבותי שארגנה העמותה במסגרת ערב גיוס כספים נהנה מהאירוע.

במקרים כאמור ישנן למעשה 2 פעולות נפרדות:

- (1) מכירת שירותים/טובין על ידי המלכ"ר - שווי הפעולה יהיה בגובה השווי הנאות של השירותים/הטובין שהתקבלו בידי התורם
- (2) קבלת תרומה בידי המלכ"ר - סכום התרומה יהיה בגובה ההפרש שבין הסכום ששולם על ידי התורם לבין השווי הנאות של הטובין/השירותים שהתקבלו בידו (הערך הכספי של הטובין/השירותים שהיה נקבע אילו היה מדובר בעסקת חליפין רגילה)

המלכ"ר נדרש להפיק בגין כל אחת מהפעולות קבלה נפרדת (קבלה רגילה וקבלה בגין תרומה).

במידה ושווי התמורה נמוך מ-200 ש"ח והוא זניח יחסית לסכום ששולם כתרומה, ייחשב כל הסכום ששולם כתרומה.

¹⁸ מכוח הגדרת "שירות" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-

כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעולתה השוטפת לקידום מטרתיה, עליה להשקיע אותם באופן סולידי, כדי לשמור על ערכם בכפוף למדיניות שתקבע לעניין זה על ידי הוועד, ובלבד שלא יהיה בכך משום צבירת נכסים באופן בלתי סביר".

ההתייחסות כפי שרואים היא די עמומה ולא ממש ברורה, מצד אחד "יש להפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו" ומצד שני "להשקיע באופן סולידי, לשמור על ערכם". בכל מקרה ניתנת לכאורה יד חופשית לוועד לקבוע את מדיניות ההשקעה בכפוף לכך שתהיה סולידיית.

מס הכנסה

כאמור אין בפקודת מס הכנסה התייחסות לסוגיה. לעומת זאת בחוזרי מס הכנסה ובהוראות הביצוע ישנה התייחסות מסוימת לסוגיה.

בחוזר מס הכנסה 2/2001 - קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי נכתב בפרק 3.2 בסעיף י"א: "כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידיית, שלא תסכן באופן בלתי סביר את קרן ההשקעה (כגון אג"ח ממשלתי או קרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח)".

בהוראת ביצוע 12/2002 תוכנית ביקורת בתיק מוסד ציבורי, נכתב בסעיף 3.4.2 השקעות בשוק ההון: "בעקרון מוסד ציבורי המשקיע עודפי כספים בשוק ההון אמור להשקיעם בהשקעות סולידיות, השקעות בני"ע ובכלים פיננסיים אחרים בעלי סיכון גבוה מהווים סממן לפעילות עסקית".

על מנת לבחון אם התיק סולידי יש להתייחס לנקודות הבאות:

- 1) אג"ח ממשלתי וקרן נאמנות נתפסים כסולידי.
- 2) יש לבחון אם ההשקעה במניות מוחזקת לתקופה ארוכה או לתקופה קצרה.
- 3) תיק השקעות הכולל מניות בשיעור של מעל 50% מסך השקעה, ותדירות מכירות / קניות גבוהה, יחשב עסקי וימוסה.
- 4) השקעות בכלים פיננסיים אחרים יבדקו הן לגופן והן ביחס למשקלן בסך התיק.

המטרה העיקרית בסעיף היא לקבוע מתי ניתן למסות הכנסות מהשקעות במוסד ציבורי ולא דווקא לעצם ההשקעה בהן.

המסקנה העולה מהנחיות אלו, שניתן להשקיע בכל אפיק השקעה. יש סיכון שהתשואה תהיה חייבת מס במקרים חריגים ובכל מקרה ההשקעה צריכה להיות סולידיית וללא סיכון לא סביר.

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים

רו"ח אבי פרקש

אחת הסוגיות איתם מתמודדים מנהלי אלכ"רים או אנשי הכספים באלכ"רים הינה אופן ההשקעה של אמצעים כספיים שאינם נדרשים לשימוש המיידי של הארגון, בין אם מדובר בהשקעות לטווח קצר, לטווח בינוני ואף לטווח ארוך ביותר.

כידוע הגורמים המשפיעים בדרך כלל בהחלטות השקעה הינם רמת סיכון ובצידה רמת תשואה, נזילות, טווח זמן ועוד. במאמר זה אין כוונה לעסוק בסוגיות אלו, אלא להתמקד באפשרויות וליתר דיוק במגבלות על אפיקי ההשקעה המוטלות על ידי גורמים חיצוניים לארגון, חוקים, רגולטורים, רשויות מס וכדומה.

חוקי התאגידים

בחוקים המסדירים פעילות אלכ"רים, חוק העמותות וחוק החברות (לעניין חל"צים) אין כל התייחסות לנושא ההשקעות ואין כל הגבלה על אפיקי השקעות, למעט כמובן ההגבלה הכללית הנובעת מכך שחובתם של חברי הוועד והדירקטוריון לפעול לטובת הארגון במסגרת מטרתיו.

לעומת חוקים אלו שעברו שינויים ותיקונים רבים והם לכאורה "מעודכנים", אך אין בהם התייחסות לסוגיה, בחוק הנאמנות המסדיר פעילות הקדשים והוא "מיושן" לכאורה, ישנה התייחסות ברורה לסוגיה. בסעיף 6 לחוק נכתב "כספי הנאמנות שאינם דרושים לצרכיה השוטפים, חייב הנאמן להחזיק או להשקיע כיעיל לשמירת הקרן ולעשיית פירות. שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות דרכים שבהם ניתן להשקיע כספי נאמנות".

ואכן בשנת 2004 הותקנו תקנות הנאמנות (דרכי השקעות כספי הקדש ציבורי), התס"ד-2004, אליהם נתייחס בהרחבה בהמשך.

גם בפקודת מס הכנסה והתקנות אין כל מגבלה על ביצוע השקעות. התייחסות המחוקק בעקיפין לסוגיה היא בשאלת חיוב או פטור ממס לסוגים שונים של הכנסות מהשקעות. המסקנה - מבחינת החקיקה, אין כל מגבלה על אפיקי ההשקעה.

רגולטורים

רשם התאגידים שהינו כידוע רשם העמותות, החברות וההקדשים (ואף המפלגות) מתייחס לסוגיה בחוברת ניהול תקין של עמותות. בקובץ המעודכן לשנת 2010 נכתב תחת הכותרת שמירה על נכסי העמותה: "עמותה שבעלותה רכוש או נכס.... חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו. אם לעמותה יש

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים

מוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה

מוסדות ציבור שקיבלו את האישור לעניין סעיף 46 עד שנת 1991, אישורן לא הוגבל בזמן והן אינן נדרשות לחדש האישור ועל כן למוסדות אלו אין מגבלה לעניין השקעות, הנובעות ממעמדן לעניין סעיף 46.

לעומתן, כל מוסדות הציבור שקיבלו את האישור, לעניין סעיף 46 לראשונה מ- 1992 ואילך, אישורן הוגבל בזמן (שנתיים או שלוש שנים) והן נדרשות להגיש בקשה לחידוש האישור מדי מספר שנים.

מוסדות אלו (וכן מוסדות חדשים המבקשים כיום לראשונה אישור לעניין סעיף 46), נדרשים לחתום על כתב התחייבות שהינו תנאי לחידוש האישור הכולל סעיף בו מתחייב המוסד כלהלן:

"לא להחזיק כספי המוסד אלא בפקדונות במוסדות בנקאיים, באג"ח ממשלתי, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח ממשלתי".

על כן מוסד שאישורו מתחדש כאמור לעיל או מוסד שמגיש לראשונה בקשה ל- 46 צריך לקחת בחשבון שהוא מתחייב לגבי אפיקי ההשקעות של המוסד.

אך גם בהתחייבות הנ"ל שהמוסד נדרש לחתום, ישנם שוב אי בהירויות המאפשרות לכאורה מרחב תמרון באפיקי השקעות.

ראשית - ההשקעה בקרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח ממשלתי, מאפשרת למוסד להשקיע בקרנות המשקיעות 51% ומעלה באג"ח ממשלתי ואת היתר בכל אפיק אחר, לרבות מניות אופציות וכו'. כלומר ניתן להגיע להשקעות של 49% במניות ואופציות.

שנית - השקעה באג"ח ממשלתי - לכאורה אינה מוגבלת לאג"ח של ממשלת ישראל אלא גם לאג"ח שמנפיקות ממשלות ברחבי העולם וניתן למצוא בזמנים מסוימים אג"ח של ממשלות החזקות כלכלית מזו של ישראל (ארה"ב, גרמניה) עם תשואות טובות יותר.

שלישית - השקעה בפקדונות במוסדות בנקאיים מאפשרת כיום למעשה השקעה בפקדונות מובנים (סטרוקצ'רים), אשר למעשה מאפשרים הצמדה למדדי מניות שונים, מדדי סחורות או מנגנונים רבים ומשונים של אפיקי השקעה.

כאמור זו פרשנות לאמור בכתב ההתחייבות ולא בטוח שמס הכנסה מסכים עם פרשנות זו, אך לדעתי היא סבירה.

על אף דרישה זו בכתב ההתחייבות לעניין סעיף 46 לפקודה הוציאה מחלקת המלכ"רים בנציבות מס הכנסה נייר עמדה, הקובע כי מוסדות ציבור יחזיקו באפיקי השקעה שנקבעו בהוראת ביצוע 24/92 מ- 30.4.92, דהיינו - בפקדונות במוסדות בנקאיים, באג"ח נסחרות בבורסה, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח.

ולחילופין ניתנת הקלה לפיה מוסד ציבורי ישקיע 90% מהכספים באג"ח ממשלתי, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן

אג"ח ממשלתי בלבד, וה- 10% הנותרים יושקעו בכל אפיק על פי שיקול דעת המנהלים.

לפי החלופה הראשונה בעמדה זו אין דרישה לאג"ח ממשלתי אלא, לכל אג"ח נסחרת בבורסה. הן ישירות והן דרך קרנות נאמנות.

בחלופה השניה (המקלה לכאורה) יש דרישה ל- 90% אג"ח ממשלתי או דרך קרנות נאמנות ויתרת ה- 10% בכל אפיק שהוא.

תקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי), התשס"ד-2004

כאמור ב- 2004 הותקנו התקנות הקובעות את אופן ואת אפיקי ההשקעה, שעל נאמן בהקדש ציבור להשקיע את כספי ההקדש.

הקביעה הראשונה היא שאם יוצר ההקדש (המקור שהביא את הכספים) קבע בכתב את דרכי ההשקעה - יש לפעול לפי קביעתו.

אם יוצר ההקדש לא קבע דרכי השקעה ישנן שתי חלופות השקעה:

(א) השקעה בעזרת מנהל תיקים או יועץ השקעות באפיקים הבאים:

אג"ח מדינה, פקדונות בנקאיים שקליים צמודי מדד וצמודי מט"ח, אג"ח סחירות כהגדרתן בתקנה 41א לתקנות קופות גמל, שאינן להמרה, בדרוג AA או A לפחות וקרנות נאמנות שכל נכסיהן מושקעים באחד או יותר מהאפיקים הנ"ל.

(ב) השקעה בעזרת ועדת השקעות:

התקנות מגדירות את מומחיותם וכשירותם של חברי ועדת ההשקעות וקובע כי בנוסף להשקעות בחלופה הראשונה ניתן להשקיע באג"ח סחירות שאינן להמרה בדרוג AAA או BBB וכן במניות סחירות או באג"ח סחיר בדרוג נמוך יותר או באופציות, ובלבד שההשקעה הכוללת בהם לא תעלה על 20% מהתיק ולגבי אופציות לא תעלה על 10% מהתיק.

כמו כן, ישנה דרישה כי השקעה בתאגיד אחד לא תעלה על 20% משווי התיק, וכן אין להגיע לשליטה או להפיכת ההקדש לבעל עניין בתאגיד אחר. בתקנות נקבעו נוהלים לעבודת ועדת ההשקעות.

מבחינת המהות, חבר ועד בעמותה או דירקטור בחל"צ מבצעים תפקיד זה לנאמן בהקדש ציבורי, ואחריותם דומה.

יתר על כן יש גישה הטוענת שכל תרומה מוגבלת היא בעצם סוג של הקדש ציבורי.

ולכן מן הראוי שאותם כללים ודרכי השקעות החלים על נאמן בהקדש ציבורי יחולו על עמותות וחל"צים.

השקעות בנכסים פיננסיים באלכ"רים

סיכום

עמותות וחל"צים שאינם מוגבלים מכח התחייבות עליה חתמו לעניין סעיף 46 יכולים ל"אמץ" את תקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי) ולפעול על פי ההנחיות שנקבעו בתקנות. אימוץ כזה רצוי ומתבקש לאור ה"לקונות" בחוק העמותות ובחוק החברות.

עמותות וחל"צים המוגבלים מכח התחייבות עליה חתמו, יכולים לבקש מרשות המסים הקלה בהתאם לנייר עמדה שפורסם על ידי רשות המסים ובמועד החידוש לבקש לשנות את נוסח כתב ההתחייבות בהסכמת רשות המסים. מן הראוי שגם רשם התאגידים וגם רשות המסים יאמצו את דרכי ההשקעה שנקבעו בתקנות ההקדשות לכלל מוסדות הציבור או יקבעו כללים שהינם ברוח תקנות ההקדשות שיהיו ברורים ופשוטים המאפשרים למוסדות להשיג תשואה גבוהה יותר ויחד עם זאת בצורה אחראית, תחת סיכון נמוך ותוך השקעה סולידית.

נספחים - חוק העמותות, תש"ם-1980*

חוק העמותות, תש"ם-1980*

פרק א': ייסוד

- | | |
|--|---|
| <p>1. שני בני אדם או יותר, שהם בגירים, החפצים להתאגד כתאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו ושמטרתו העיקרית אינה עשיית רווחים, רשאים לייסד עמותה; העמותה תיכון עם רישומה בפנקס העמותות.</p> | <p>הזכות לייסד עמותה
(תיקון מס' 5)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007</p> |
| <p>2. (א) בקשה לרישום עמותה תוגש בידי המייסדים לרשם העמותות (להלן - הרשם) ויצויינו בה שם העמותה, מטרתה, מענה בישראל, שמות המייסדים, מעניהם ומספרי זהותם; לבקשה יצורף תצהיר התום בידי כל המייסדים על נכונותם לייסד עמותה, כאמור בבקשה, ולכהן בה כחברי ועד.
(ב) לאחרי הגשת הבקשה, וכל עוד לא נרשמה העמותה, יכיר הרשם בכל בקשה לשינוי או לתיקון פרט כאמור בסעיף קטן (א), אם התומים עליה רוב המייסדים החתומים על הבקשה המקורית; ובלבד שהוכח להנחת דעתו, כי הודעה על ההחלטה להגיש בקשה לשינוי או לתיקון, נשלחה לכל המייסדים בדואר רשום 14 ימים לפחות לפני מועד הגשתה.</p> | <p>בקשה לרישום עמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996</p> |
| <p>3. לא תירשם עמותה אם מטרה ממטרותיה שוללת את קיומה של מדינת ישראל או את אופיה הדמוקרטי, או אם יש יסוד סביר למסקנה כי העמותה תשמש מסווה לפעולות בלתי חוקיות.</p> | <p>סייגים לרישום עמותה</p> |
| <p>4. (א) לא תירשם עמותה בשם העלול להטעות או לפגוע בתקנת הציבור או ברגשותיו.
(ב) לא תירשם עמותה בשם הזהה לשם של אחד מאלה, או הדומה לו עד כדי</p> | <p>סייגים לשם העמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996</p> |

* פורסם ס"ח תש"ם מס' 983 מיום 12.8.1980 עמ' 210 (ה"ח תשל"ט מס' 1392 עמ' 127).

תוקן ס"ח תשמ"ח מס' 1261 מיום 27.7.1988 עמ' 212 (ה"ח תשמ"ח מס' 1894 עמ' 259) - תיקון מס' 1.

ס"ח תשנ"ב מס' 1395 מיום 9.4.1992 עמ' 193 - תיקון מס' 2 בסעיף 30 לחוק המפלגות, תשנ"ב-1992; ר' סעיף 29 בענין סייג לתחולה וסעיף 34 בענין תחילה.

ס"ח תשנ"ו מס' 1588 מיום 1.4.1996 עמ' 276 (ה"ח תשנ"ה מס' 2431 עמ' 592) - תיקון מס' 3; תחילתו ביום 1.1.1997 אך ר' סעיף 36 לענין תחילה.

ס"ח תש"ס מס' 1739 מיום 11.6.2000 עמ' 194 - תיקון מס' 4 בסעיף 26 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים, תש"ס-2000; ר' סעיפים 30 ו-31 בענין תחילה והוראות מעבר.

י"פ תש"ס מס' 4869 מיום 6.4.2000 עמ' 3120 - הודעה תש"ס-2000.

ס"ח תשס"ה מס' 1986 מיום 3.3.2005 עמ' 225 (ה"ח הכנסת תשס"ה מס' 55 עמ' 14) - תיקון מס' 5.

ס"ח תשס"ה מס' 1987 מיום 6.3.2005 עמ' 228 (ה"ח הכנסת תשס"ה מס' 63 עמ' 70) - תיקון מס' 6.

ס"ח תשס"ה מס' 2020 מיום 8.8.2005 עמ' 751 (ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 77 עמ' 298) - תיקון מס' 7 בסעיף 37 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים (תיקון מס' 15), תשס"ה-2005.

ס"ח תשס"ו מס' 2049 מיום 3.1.2006 עמ' 232 (ה"ח הכנסת תשס"ו מס' 98 עמ' 10) - תיקון מס' 8; תחילתו שנה מיום פרסומו.

ס"ח תשס"ז מס' 2077 מיום 11.1.2007 עמ' 67 (ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260 עמ' 16) - תיקון מס' 9 בסעיף 35 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2007; תחילתו ביום 1.4.2007.

ס"ח תשס"ז מס' 2098 מיום 21.6.2007 עמ' 349 (ה"ח הממשלה תשס"ב מס' 195 עמ' 1092) - תיקון מס' 10 בסעיף 10 לחוק החברות (תיקון מס' 6), תשס"ז-2007; ר' סעיף 11 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.

ס"ח תשס"ח מס' 2129 מיום 24.1.2008 עמ' 152 (ה"ח הכנסת תשס"ח מס' 182 עמ' 41) - תיקון מס' 11.

להטעות:

- (1) תאגיד הרשום כדין בישראל;
- (2) תאגיד שהיה רשום כדין בישראל, רישומו בוטל וטרם חלפו שנתיים מיום ביטול הרישום של אותו תאגיד;
- (3) עמותה הנמצאת בתהליכי רישום.
- (ג) נרשמה עמותה בשם שאין לרשמה בו לפי סעיף קטן (א) או (ב), רשאי הרשם לדרוש ממנה לשנות את השם; לא שינתה העמותה את שמה תוך הזמן שקבע הרשם בדרישתו, רשאי היועץ המשפטי לממשלה לעתור לבית משפט לענינים מינהליים להורות לעמותה לשנות את שמה. (תיקון מס' 4)
תש"ס-2000
5. הוגשה בקשה בהתאם לסעיף 2, ירשום הרשם את העמותה בפנקס העמותות זולת אם ראה עצמו מנוע מלעשות כן לפי סעיפים 1, 3, 4 (א) או 4 (ב). רישום העמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
- 5א. (א) הוגשה בקשה על פי סעיף 2 לרישום עמותה שמטרותיה גיוס כספים להצלת חיי אדם ולא רשם אותה הרשם בפנקס העמותות תוך שבועיים מיום שהוגשה הבקשה, שלא מחמת סירוב לרשמה, רשאים המייסדים לבקש משר הפנים¹ שיורה על אופן בדיקת הבקשה ורישום העמותה תוך תקופה שלא תעלה על 14 ימים מיום מתן ההוראה כאמור.
- (ב) על בדיקה ורישום עמותה לפי סעיף קטן (א) יהולו הוראות סעיפים 1, 3 ו-4.
- (ג) תוקף רישום עמותה שנרשמה מכוח סעיפים קטנים (א) ו-(ב) הוא לשנה אחת.
- (ד) חלפה שנה מיום רישומה הזמני של העמותה, ולא נרשמה העמותה לפי סעיף 5, יועברו נכסיה, לאחר שנפרעו חובותיה במלואם, לעמותה אחרת שקבע האפוטרופוס הכללי שמונה לפי חוק האפוטרופוס הכללי, תשל"ח-1978, ואשר מטרתה קרובות, לדעתו, למטרות העמותה שתוקף רישומה הזמני פג.
6. (בוטל). (תיקון מס' 7)
תשס"ה-2005
7. משנרשמה עמותה, יפרסם הרשם הודעה על כך ברשומות ויתן לעמותה תעודת רישום; התעודה תהיה ראייה חלוטה שהעמותה נוסדה כדין. פרסום ותעודת רישום
8. מהיום שצויין בתעודת הרישום כיום הרישום תהיה העמותה תאגיד, כשר לכל זכות, חובה ופעולה משפטית. העמותה תאגיד
- 8א. שם העמותה יצויין בכל מסמך, שילוט או פרסום היוצא מטעמה, בצורה המלאה המופיעה בתעודת הרישום; השם יצויין באותיות אחידות וללא קיצורים והשמטות ויכלול בסופו את הציון "עמותה", "עמותה רשומה" או "ע"ר". שימוש בשם
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פרק ב': תקנון

9. לכל עמותה יהיה תקנון כפורט בפרק זה; דין התקנון כדין חוזה בין העמותה לבין חבריה ובינם לבין עצמם. התקנון – כחוזח
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
10. המייסדים רשאים להגיש לרשם תקנון לעמותה; לא הגישו המייסדים תקנון לרשם תקנון רשום ותקנון
מצוי
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

¹ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

כאמור, יראו כתקנונה את התקנון המצוי שבתוספת הראשונה.

11. (א) עמותה רשאית לשנות את תקנונה, שמה ומטרותיה בהחלטת האסיפה הכללית שנתקבלה ברוב קולות הזכאים להצביע בה; החלטה לפי סעיף זה טעונה רישום בידי הרשם ויהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיפים 4 עד 7 ו-10; תוקפה של החלטה מיום רישומה בידי הרשם. שינוי התקנון, השם והמטרות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ב) שינוי מטרה של עמותה במטרה אחרת או שינוי הוראות תקנון לגבי ייעוד הנכסים בפירוק (בסעיף זה – מטרה), וכן הוספת מטרה למטרות עמותה או גריעה מהן (בסעיף זה – שינוי מטרות), יתקבלו בהחלטת האסיפה הכללית, לאחר שוועד העמותה הציג לפניו פירוט של הנכסים שנצברו למטרותיה של העמותה עובר לשינוי המבוקש, והמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לענין זה, לרבות כלפי תורמים לעמותה. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ג) שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ב) ייעשה כמפורט להלן, לפי הענין:
- (1) אם המטרה שהעמותה מבקשת להחליף, לגרוע או להוסיף קרובה למטרה שאותה היא מחליפה או למטרותיה האחרות (בסעיף זה – מטרה קרובה), טעון שינוי כאמור רישום בידי הרשם; סבר הרשם כי המטרה כאמור אינה מטרה קרובה – יודיע על כך להברה, והיא תפעל כאמור בפסקה (2);
- (2) אם המטרה שהעמותה מבקשת להחליף או להוסיף, אינה מטרה קרובה, או שאין לעמותה מטרה קרובה למטרה שאותה היא מבקשת לגרוע, טעון שינוי כאמור אישור בית המשפט.
- (ד) הרשם לא ירשום שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ג) (1) אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות העמותה, לפעילותה לפני השינוי, ולמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לצורך השינוי. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ה) בית המשפט יחליט בבקשה לשינוי מטרות של עמותה לפי סעיף זה, לאחר שנתן לרשם הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר שינוי מטרות אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות העמותה ולפעילותה לפני השינוי, ובתנאים ובהסדרים שיקבע. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ו) קיבל הרשם מעמותה עותק של החלטת בית המשפט המאשרת שינוי מטרות לפי סעיף קטן (ג), ירשום אותה בהתאם להוראות סעיף קטן (א). (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ז) שר המשפטים רשאי לקבוע הוראות לענין חובה של עמותה למסור הודעה על כוונתה לשנות את מטרותיה או על שינוי המטרות, ואת הדרכים והמועדים למסירתה, בהתחשב בסוגי עמותות ורשאי הוא להסמיך את הרשם לקבוע הוראות כאמור לגבי עמותה מסוימת, בהתחשב באופייה או בנסיבות הענין. (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
12. (א) כל תקנון או שינוי בתקנון שהוגש לרשם על פי סעיפים 10 ו-11 יירשם על ידיו אם מצא כי התקיימו הוראות סעיפים 1, 15 עד 20, 23, 27 עד 39 ו-43 עד 47 וסעיפים 1(A), 1(B), 7 ו-12 לתקנון המצוי שבתוספת הראשונה. תוכן התקנון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
- (ב) הוגש לרשם או נרשם על ידיו תקנון, וענין המוסדר בתקנון המצוי אינו מוסדר בו, מוסדר בו באופן חלקי, או מוסדר בו באופן לקוי כך שהוא נוגד את הוראות סעיף קטן (א), יחולו על החסר או על הליקוי הוראות התקנון המצוי.
13. התקנון יכול שיגביל את סמכות העמותה לשנות את תקנונה, שמה או מטרותיה, לדרוש לשינוי רוב גדול יותר מן האמור בסעיף 11 או לקבוע לו תנאים אחרים. סייגים לסמכות
14. הודעה על כל שינוי במען משרדה של העמותה תימסר לרשם והוא ירשום את השינוי. שינוי מען

פרק ג': חברים

15. (א) כל אדם שמלאו לו שבע עשרה שנים וכל תאגיד כשיר להיות חבר עמותה.
כשירות (תיקון מס' 5) תשס"ה-2005
- (ב) על אף האמור בסעיף 4 בחוק הכשרות המשפטית והאפוסטרופוסות, התשכ"ב-1962, הצטרפות של קטין לעמותה והצבעה של קטין שהוא חבר העמותה באסיפה הכללית אינן טעונות הסכמת נציגו.
(תיקון מס' 5) תשס"ה-2005
16. התנאים לחברות בעמותה, פקיעת חברות, קבלת חברים, פרישתם והוצאתם יהיו לפי הוראות התקנון, ואולם –
 (1) לא תותנה פרישתו של חבר אלא במתן הודעה זמן סביר מראש;
 (2) לא יוצא חבר אלא מן הטעמים שפורטו בתקנון ולאחר שניתנה לו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו.
תנאים לחברות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
17. החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה עוברת בירושה.
מהות
18. עמותה חייבת לנהל פנקס חברים ולרשום בו כל חבר, מענו, מספר זהותו, תאריך תחילת חברותו ותאריך פקיעתה.
פנקס חברים

פרק ד': מוסדות

19. (א) לכל עמותה תהיה אסיפה כללית, ועד וועדת בקורת, ויכול שיהיו לה מוסדות נוספים כאמור בתקנונה.
 (ב) האסיפה הכללית רשאית להחליט כי במקום ועדת בקורת ימונה רואה חשבון או גוף שאושר לענין זה בידי הרשם (להלן - הגוף המבקר).
 (ג) (1) מבלי לפגוע בהוראות סעיף קטן (ב), עמותה שמחזורה השנתי עולה על 956,025 שקלים חדשים חייבת למנות רואה חשבון;
 (2) הסכום האמור בפסקה (1) יהיה צמוד למדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה; שר הפנים³ יפרסם ברשומות בתחילת הודש פברואר של כל שנה את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה;
 (3) בסעיף זה –
 "מחזור" - כהגדרתו בתוספת השניה;
 "רואה חשבון" - לרבות שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות חוקית אחרת של רואי חשבון.
מוסדות חובה ומוסדות רשות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 הודעה תש"ס-2000

² המחזור השנתי לשנת 2006 הוא 1,069,884 ש"ח, ר"פ תשס"ו מס' 5496 מיום 19.2.2006 עמ' 1925.

³ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

סימן א': האסיפה הכללית

20. (א) אסיפה כללית רגילה של חברי העמותה תתקיים במועדים הקבועים בתקנונה ולא פחות מאחת לשנה.
- (ב) הועד רשאי לכנס בכל עת אסיפה כללית שלא מן המניין, ועליו לעשות כן לפי דרישה בכתב של ועדת הבקורת, של הגוף המבקר או של עשירית מכלל חברי העמותה.
- (ב1) לא כינס הועד את האסיפה הכללית שנדרשה כדין, תוך 21 ימים מיום שהוגשה הדרישה לפי סעיף קטן (ב), רשאים הדורשים לכנסה בעצמם, ובלבד שהאסיפה תתקיים בתוך שלושה חודשים מיום שהוגשה הדרישה כאמור; האסיפה תכונס, ככל האפשר, באותו האופן שבו מכונסות אסיפות בידי הועד.
- (ב2) כונסה האסיפה כאמור בסעיף קטן (ב1), תכסה העמותה את ההוצאות הסבירות שהוציאו הדורשים ותחייב בהוצאות את חברי הועד האחראים לאי כינוסה; כן רשאית העמותה לנכות את ההוצאות מכספים המגיעים או שיגיעו ממנה לחברי הועד כאמור.
- (ג) לא כונסה אסיפה כללית בהתאם להוראות סעיף זה, רשאי הרשם לכנסה או למנות אדם שיכנס אותה.
- מועדים לכינוס (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996)
21. באסיפה כללית יהיה לכל חבר קול אחד וההצבעה תהיה אישית, והכל אם אין בתקנון הוראה אחרת לענינים אלה.
- הצבעה
22. (א) החלטות האסיפה הכללית יתקבלו ברוב קולות רגיל של המצביעים אם אין בחוק זה או בתקנון הוראה אחרת לענין זה.
- (ב) עמותה רשאית לקבוע בתקנונה כי החלטות החתומות על ידי כל חברי העמותה יראו אותן לכל דבר וענין כהחלטות שהתקבלו באסיפה כללית, למעט החלטות לפי סעיפים 11, 36 ו-43(א).
- רוב (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996)
23. בכל אסיפה כללית ינוהל פרוטוקול; הפרוטוקול ייהתם ביד יושב ראש האסיפה, ומשנחתם בידו יהיה ראייה לכאורה לתכנו ולכשרות כינוס האסיפה, ניהולה וקבלת החלטותיה.
- פרוטוקול
24. (א) עמותה שמספר חבריה עולה על 200 רשאית לקבוע בתקנונה שאסיפותיה הכלליות יהיו בדרך של כינוס נציגים שנבחרו בידי כלל החברים; שיטת בחירת הנציגים ודרך בחירתם יהיו לפי ההוראות שבתקנון.
- (ב) לענין חוק זה דין כינוס נציגים כדין אסיפה כללית, וסמכות הרשם לפי סעיף 20(ג) תחול גם על עריכת הבחירות האמורות, בשינויים המחוייבים.
- אסיפת נציגים (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996)

סימן ב': הועד

25. הועד ינהל את עניני העמותה ובידיו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק זה או בתקנון לאסיפה הכללית או למוסד אחר ממוסדות העמותה.
- סמכויות
26. (א) הועד יבחר באסיפה כללית רגילה, זולת אם נקבעה בתקנון הוראה אחרת לענין זה, לרבות הוראה שעל פיה –
- (1) חברי הועד, כולם או מקצתם, ימונו על ידי אדם או גוף אחר;
- (2) אדם הנושא בתפקיד המוגדר בתקנון יהא חבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד מוגדר;
- בחירת הועד (תיקון מס' 3 תשנ"ו-1996)

- עד לבחירת הוועד הראשון ישמשו המייסדים ועד.
- (ב) כל אימת שאין לעמותה ועד שנבחר לפי סעיף קטן (א) רשאי הרשם למנות חבר או חברים של העמותה לשמש ועד.
- (ג) חבר ועד שהסתיימה תקופת כהונתו ולא נבחר לו מחליף, בדרך האמורה בסעיף קטן (א), ימשיך לכהן כחבר הוועד ויהיו לו כל הסמכויות הנתונות לחבר ועד; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על חבר ועד אשר התפטר מתפקידו או על חבר ועד שהועבר מתפקידו.
- 26א. האסיפה הכללית רשאית להחליט על תשלום שכר לחברי הוועד; החליטה כי יש לשלם שכר, תקבע את גובה השכר בכפוף להוראות לפי סעיף 34א.
27. על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית.
28. האסיפה הכללית רשאית להעביר, בכל עת, את הוועד או חבר בוועד מכהונתו; העבירה האסיפה הכללית את הוועד מכהונתו, לא ייכנסו הפיטורין לתוקפם אלא אם כן בחרה האסיפה הכללית ועד חדש.
29. עמותה הייבת לנהל פנקס חברי הוועד ולרשום בו שמו של כל אחד מהם, מענו, מספר זהותו, תאריך תחילת כהונתו ותאריך פקיעתה.
- סימן ג': ועדת ביקורת ורואה חשבון
30. אלה תפקידי ועדת הביקורת או הגוף המבקר:
- (1) לבדוק את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה למטרותיה;
 - (2) לבדוק את השגת יעדי העמותה ביעילות ובחיסכון;
 - (3) לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד;
 - (4) להציע לוועד דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה;
 - (5) לבדוק את עניניה הכספיים של העמותה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה לקידום מטרותיה;
 - (6) לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה;
 - (7) להביא לפני הוועד והאסיפה הכללית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף זה.
31. ועדת הביקורת או הגוף המבקר ייבחרו באסיפה הכללית הרגילה.
- 31א. על עמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג) יחולו הוראות אלה:
- (1) רואה חשבון ייבחר באסיפה כללית שנתית וישמש במשרתו עד האסיפה הכללית השנתית שלאחריה;
 - (2) הוועד רשאי, בכל עת שלפני האסיפה הכללית השנתית הראשונה, למנות את רואה החשבון הראשון של העמותה, שימש בתפקידו עד לאסיפה הכללית השנתית הראשונה; לא מינה הוועד רואה חשבון כאמור רשאית העמותה באסיפה הכללית הראשונה למנות את רואה החשבון הראשון;

שכר חברי הוועד
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

חובתו של חבר הוועד

העברה מכהונה של
הוועד או של חבר בו
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פנקס חברי הוועד

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

תפקידי
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

כינון

מינוי רואה חשבון
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

<p>(3) באסיפה הכללית הראשונה רשאית העמותה לאשר את מינוי רואה החשבון שמינה הועד או למנות במקומו רואה חשבון שהציע אחד מחברי העמותה, ובלבד שנשלחה לחברי העמותה ולרואה החשבון הודעה על ההצעה למנות רואה חשבון אחר במקומו שבעה ימים לפחות לפני יום האסיפה.</p>	<p>מינוי רואה חשבון בידי הרשם (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996</p>
<p>31ב. לא נתמנה רואה חשבון באסיפה כללית שנתית לעמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), רשאי הרשם, לפי בקשת אחד מחברי העמותה, למנות לה רואה חשבון לאותה שנה ולקבוע את השכר שתשלם לו בעד שירותיו.</p>	
<p>31ג. (א) לא יתמנה אדם לרואה החשבון, כאמור בסעיף 31א(2), אלא אם כן חבר העמותה הודיע לעמותה לפני האסיפה הכללית השנתית על כוונתו להציע אותו אדם למשרת רואה חשבון.</p>	<p>הנוהל במינוי רואה חשבון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996</p>
<p>(ב) ההודעה לפי סעיף קטן (א) תימסר לא יאוחר מהמועד שנקבע בתקנון העמותה לזימון החברים לאסיפה הכללית.</p>	
<p>(ג) העמותה תשלח העתק מההודעה שקיבלה לפי סעיף קטן (א) לחברי העמותה ולרואה החשבון העומד לסיים את תפקידו, שבעה ימים לפחות לפני מועד כינוס האסיפה הכללית.</p>	
<p>(ד) הוראות סעיף זה לא יחולו על מינוי מחדש של רואה חשבון העומד לסיים את תפקידו.</p>	
<p>31ד. נתפנתה משרתו של רואה חשבון, רשאי הועד למנות אחר במקומו, שיכהן עד לכינוס האסיפה הכללית הקרובה ורואי החשבון הנותרים רשאים להמשיך ולפעול כרואי החשבון של העמותה.</p>	<p>משרת רואה חשבון שנתפנתה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996</p>
<p>31ה. העמותה תקבע באסיפה הכללית את שכרו של רואה החשבון, אולם את שכרו של רואה חשבון שנתמנה לפני האסיפה הכללית השנתית הראשונה או שנתמנה על פי סעיפים 31א(2), 31ד או 37(ב) רשאי לקבוע הועד.</p>	<p>שכר רואה חשבון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996</p>
<p>סימן ד': סייגים לכהונה ותנאי העסקה</p>	
<p>32. לא יכהן אדם בעת ובעונה אחת כחבר הועד וכחבר ועדת הבקורת או הגוף המבקר.</p>	<p>(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007</p>
<p>33. (א) לא יכהן כחבר הועד או כחבר ועדת הבקורת –</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) מי שאינו חבר העמותה; (2) מי שנותן שירותים לעמותה בשכר שלא כחבר הועד או כחבר ועדת הבקורת, לפי הענין; (3) קטין או מי שהוכרז פסול-דין או פושט רגל; (4) מי שהורשע בפסק דין סופי בעבירה לפי סעיפים 290 עד 297 ו-414 עד 438 לחוק העונשין, תשל"ז-1977, או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלון; (5) תאגיד, אולם יכול לכהן כחבר הועד נציג של תאגיד החבר בעמותה, גם אם הנציג עצמו אינו חבר בעמותה. <p>(ב) לא יכהן כגוף מבקר מי שנותן שירותים לעמותה בשכר שלא כגוף מבקר.</p>	<p>פסולות לכהונה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996</p>

34. פעולה של חבר הוועד או של חבר ועדת הבקורת או של חבר הגוף המבקר, לא ייפגע תקפה בשל פגם שהיה בבחירתו של אותו חבר או במינויו.

תוקף פעולות

34א. שר המשפטים, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, יקבע הוראות לענין שכר או גמול שישולמו לחברי ועד או לחברי ועדת ביקורת, בעמותה, ולענין תנאי העסקתם, לרבות הגבלות לענין שכר, גמול, ותנאי העסקה כאמור; ורשאי שר המשפטים לקבוע, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, הוראות כאמור לענין המנהל הכללי של העמותה ומי שכפוף לו במישרין; הוראות לפי סעיף זה יכול שייקבעו לסוגי עמותות.

שכר חברי ועד וחברי ועדת ביקורת (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

34ב. שר המשפטים, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, רשאי לקבוע שיעור הוצאות מרבי שרשאית עמותה להוציא לניהולה, לרבות לשכר ולגמול, ביחס למחזור או לכספים שהוציאה לקידום מטרותיה; הוצאות כאמור יכול שייקבעו לסוגים של עמותות; בסעיף זה, "מחזור" – סכום התקבולים השנתי של עמותה מכל מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם טרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת העמותה – סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה.

הוצאות לניהול עמותה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

פרק ד' : חלוקה אסורה

(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

34ג. (א) עמותה אינה רשאית לבצע חלוקת רווחים לחבריה, במישרין או בעקיפין, לרבות למייסד העמותה, וכל חלוקת רווחים שבוצעה על ידה תיחשב לענין פרק זה כחלוקה אסורה.

חלוקה אסורה בעמותה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) ביצעה עמותה חלוקה אסורה, יהיה על חבר עמותה להשיב לעמותה את שקיבל, וזולת אם לא ידע ולא היה עליו לדעת כי החלוקה שבוצעה אסורה.

(ג) הוצאות סעיף זה לא יהולו על מתנה קטנת ערך וסבירה שניתנה לפי הנהוג בנסיבות הענין, וכן הן לא יהולו על טובת הנאה שקיבל חבר עמותה מהעמותה כאחד מציבור הזכאים ליהנות משירותי העמותה על פי מטרותיה.

34ד. בוצעה בעמותה חלוקה אסורה יראו כל מי שהיה חבר ועד במועד החלוקה כמי שהפר בכך את חובותיו כלפי העמותה, אלא אם כן הוכיח אחד מאלה:

אחריות חברי ועד לחלוקה אסורה (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(1) שהתנגד לחלוקה האסורה ונקט את כל האמצעים הסבירים כדי למנועה;

(2) שבנסיבות הענין, לא ידע ולא היה עליו לדעת על החלוקה האסורה.

פרק ה' : ניהול חשבונות, הגשת מסמכים ועיון

35. (א) עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי ואשר יכללו לפחות את הפרטים המופיעים בתוספת השניה, לפי הענין.

פנקסי חשבונות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(ב) כל חבר של הוועד, של ועדת הבקורת או של הגוף המבקר וכן רואה חשבון שמונה לעמותה, רשאי לעיין בכל עת בפנקסי החשבונות של העמותה ובמסמכים המתייעים אל הרשום בהם ולקבל מכל חבר הוועד ומכל עובד העמותה כל מסמך שברשותם וכל מידע הדרושים, לדעתו, למילוי תפקידיו.

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

36. (א) הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון של הכנסות העמותה והוצאותיה (להלן – דו"ח כספי) בכל שנת מס, אשר יכלול פירוט מלא לפי הרשימה המופיעה בתוספת השניה; הדו"ח הכספי יוגש לוועדת הבקורת או לגוף המבקר לא פחות משבועיים לפני יום האסיפה הכללית או במועד מוקדם יותר שנקבע לכך בתקנון ויובא בפני האסיפה הכללית,

דו"ח כספי (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

לאישורה.

(ב) הוועד יצרף לדו"ח הכספי הודעה ובה פירוט מלא ומדויק של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדו"ח הכספי, לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה לרבות פרטים בענין תנאי פרישה; והכל, בין שהתשלומים או ההתחייבויות לתשלומים כאמור ניתנו למקבלי השכר כאמור ובין שניתנו לאחר עבורם או בשל העסקתם;

לענין סעיף זה, "תשלומים" – סכומי כסף וכל דבר שהוא שווה כסף, הלוואות, ניירות ערך או זכויות אחרות וכן כל הטבה אחרת.

(ג) הדו"ח הכספי יערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה, ויתן ביטוי נאות לנתונים הכלולים בפנקסי החשבונות המנוהלים כאמור בסעיף 35(א).

(ד) הדו"ח הכספי המקורי או העתקו המאושר כדין יוגש לרשם לא יאוחר מיום 30 ביוני בשנה שלאחר תום תקופת הדו"ח, התום בידי שנים מחברי הוועד, ורשאי הרשם, להאריך את המועד להגשתם.

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

36.א (א) בסעיף זה –

"ישות מדינית זרה" – כל אחד מאלה:

(1) מדינה זרה, לרבות –

(א) איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות (בסעיף זה – איחוד מדינות זרות);

(ב) אורגן, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;

(ג) רשות מקומית או מהווית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בברית מדינות במדינה זרה (בסעיף זה – גוף זר);

(ד) איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;

(2) הרשות הפלסטינית, כמשמעותה בחוק להארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון – שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), התשכ"ח-1967;

(3) תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שגוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי שליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו; לענין זה, "אמצעי שליטה" – "החזקה" – כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;

"תרומה" – למעט הקלת מס, מלאה או חלקית, שניתנה מחוץ לישראל.

(ב) (1) עמותה שמחזורה עולה על 300,000 שקלים חדשים, תציין בדוח הכספי לפי סעיף 36, אם קיבלה או לא קיבלה בשנה שאליה מתייחס הדוח הכספי, תרומות מישויות מדיניות זרות ששוויין המצטבר עולה על סכום של 20,000 שקלים חדשים; בפסקה זו, "מחזור" – כהגדרתו בתוספת השניה;

(2) קיבלה העמותה תרומות כאמור בפסקה (1), יצוינו בדוח הכספי כל אלה, לגבי כל תרומה מישות מדינית זרה:

(א) זהות נותן התרומה;

(ב) סכום התרומה;

(ג) מטרת התרומה או ייעודה;

(ד) התנאים לתרומה, אם יש כאלה;

(3) על העמותה לעשות כל שביכולתה כדי לדעת אם התרומה הגיעה מישות מדינית זרה, וחובת הדיווח כאמור בסעיף זה תחול אם ידעה או היה עליה לדעת שהתרומה היא מישות מדינית זרה כאמור.

תרומה מישות מדינית זרה
(תיקון מס' 11)
תשס"ח-2008

(ג) העמותה תפרסם באתר האינטרנט שלה מידע כאמור בסעיף קטן (ב); הודיעה העמותה לרשם כי אין לה אתר אינטרנט, יפרסם הרשם את המידע כאמור באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

37. (א) דו"ח כספי של עמותה החייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), יוגש לאסיפה הכללית כשהוא מבוקר בידי רואה החשבון.

ביקורת של רואה חשבון (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(ב) הרשם רשאי, לבקשת ועדת הבקורת, או עשירית מכלל חברי העמותה, ואף מיזמתו הוא, להורות כי הדו"ח הכספי של עמותה אשר אינה חייבת במינוי רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), יוגש לאסיפה הכללית כשהוא מבוקר בידי רואה חשבון שימנה הוועד באישור הרשם.

(ג) רואה החשבון ישתתף בכל אסיפה כללית של העמותה, שיוגשו בה חשבונות שביקר או שמסר עליהם דין וחשבון, ולמסור כל הודעה או הסבר שנראה לו בנוגע לאותם החשבונות.

(ד) פעל הרשם על פי סעיף קטן (ב), רשאי הוא, אם ראה צורך בכך, להורות על דחיית האסיפה הכללית למועד שיקבע.

37א. (א) הוועד יכין אחת לשנה דין וחשבון אשר יכלול פירוט בענינים המנויים בתוספת השלישית (להלן – דוח מילולי).

דוח מילולי (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) הדוח המילולי של עמותה יוגש יחד עם הדוח הכספי שלה.

(ג) הוראות סעיפים 30, 36(א) סיפה ו-38(ד), 38א ו-39, החלות לענין דוח כספי, יהולו, בשינויים המחויבים, לענין דוח מילולי.

38. (א) עמותה חייבת להגיש לרשם את המסמכים המקוריים הבאים או העתקיהם המאושרים כדין, התומים בידי שניים מחברי הוועד:

הגשת מסמכים לרשם (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

(1) הודעה על שינוי מענה של העמותה, על בחירת חבר או מינוי חבר של הוועד, של ועדת הבקורת או של הגוף המבקר, או על פקיעת כהונתם ועל מינוי רואה חשבון;

(2) פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לשנות את תקנונה, שמה ומטרותיה לפי סעיף 11, או החלטת האסיפה הכללית או הוועד בדבר הרשאים להתום בשם העמותה;

(3) פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לאשר את הדו"ח הכספי אשר הובא בפניה - בצירוף הדו"ח הכספי והמלצת ועדת הבקורת או הגוף המבקר, ואם נתמנה רואה חשבון תצורף חוות דעתו על הדו"ח הכספי;

(4) הודעה על הגשת תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר הוועד בתוקף תפקידו כחבר הוועד; בהודעה יצויינו שמות הצדדים, בית המשפט שאליו הוגשה התובענה, העילה ומספר ההליך;

(5) פרוטוקול בדבר החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק לפי סעיף 43(א);

(6) הדו"ח הכספי כאמור בסעיף 36(ד);

(א6) הדוח המילולי כאמור בסעיף 37א;

(7) מסמכים אחרים ששר הפנים⁴ קבע בתקנות.

(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007

(ב) (1) המסמכים המפורטים בפסקאות (1) עד (5) יוגשו תוך שבועיים מיום קבלת ההחלטה או מיום האירוע;

(2) החלטה כאמור בפסקה (5) תירשם בידי הרשם;

⁴ סמכויות שר הפנים הועברו לשר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

(3) דו"ח כספי ודוח מילולי יוגשו במועד הקבוע בסעיף 36(ד).	(תיקון מס' 10) תשס"ז-2007
38. (א) עמותה חייבת להמציא לרשם לפי דרישתו, ותוך תקופה שיקבע, כל מסמך או מידע נוסף שימצא לנכון לדרוש, להבהרת פרטים שצוינו או שהיה צריך לציין בדו"ח הכספי שהוגש לו לפי סעיף 38(א)(6).	הבהרת פרטים בדו"ח הכספי (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ב) הרשם רשאי לדרוש כי יוגש לו דו"ח כספי מתוקן שבו יצוינו הפרטים כאמור בסעיף קטן (א).	
39. (א) פנקס החברים ופנקס חברי הועד, הפרוטוקולים של האסיפות הכלליות והדו"חות הכספיים שהובאו לפני האסיפה הכללית, יהיו פתוחים בכל עת סבירה לעיון של כל חברי העמותה.	עיון ופרסום (תיקון מס' 8) תשס"ו-2006
(ב) המסמכים שהוגשו לרשם לפי סעיפים 2, 10 או 38 יהיו פתוחים במשרדו לעיון של כל דורש.	
(ג) צורפה לדוח הכספי שהוגש לרשם לפי סעיף 38(א)(6) הודעה כאמור בסעיף 36(ב), יפרסם הרשם באתר האינטרנט של משרד המשפטים פירוט של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם כאמור באותה הודעה, בלא פירוט שמותיהם של מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה.	

פרק ו': חקירת תפקוד העמותה

	(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
40. (א) הרשם רשאי, לבקשת רבע מכלל חברי העמותה או לבקשת ועדת הבקורת או הגוף המבקר, ואף מיזמתו הוא, למנות חוקר שיתקור את דרך ניהול העמותה, תפקודה בהתאם להוראות חוק זה, ופעולותיה הכספיות; החוקר ימסור לרשם דין וחשבון.	מינוי חוקר וסמכויותיו (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 6) תשס"ה-2005
(ג) לחוקר יהיו הסמכויות האמורות בסעיפים 9 עד 11 ו-27(ב) לחוק ועדות חקירה, תשכ"ט-1968, בשינויים המהוייבים.	
(ד) (בוטל).	(תיקון מס' 7) תשס"ה-2005
41. (א) הרשם רשאי להטיל את הוצאות החקירה, כולן או מקצתן, על העמותה, על חברי הועד או על מבקשי החקירה, ורשאי הוא לדרוש ממבקשי החקירה ערובה להוצאותיה.	הוצאות החקירה
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 7) תשס"ה-2005
(ג) בהוצאות החקירה שלא הוטלו כאמור בסעיף קטן (א) ישא אוצר המדינה.	

פרק ז': פירוק

42. פירוק של עמותה יהיה פירוק מרצון או פירוק לפי צו בית המשפט.	דרכי הפירוק
סימן א': פירוק מרצון	
43. (א) עמותה רשאית, באסיפה כללית, להחליט על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק או מפרקים; ההחלטה טעונה רוב של שני שלישים מן המצביעים באסיפה, שעליה ניתנה לכל חברי העמותה הודעה 21 ימים מראש תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק.	החלטה על פירוק ומינוי מפרק
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996
(ג) תחילת הפירוק תהיה כעבור שבועיים מקבלת ההחלטה, זולת אם נקבע בה	

תאריך מאוחר יותר לענין זה.

<p>44. אסיפה כללית כאמור בסעיף 43 לא תכנס אלא לאחר שהוגש לרשם תצהיר של רוב חברי הועד שהם בדקו את מצב עסקי העמותה ונוכחו שתוכל לפרוע חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק.</p>	<p>הצהרת כושר פרעון</p>
<p>45. על המפרק – (1) לכנס את נכסי העמותה ולגבות את החובות המגיעים לה מחברים ומאחרים; (2) לממש את נכסי העמותה במידה הדרושה לפרעון חובותיה; (3) לפרוע את חובות העמותה, לרבות הוצאות הפירוק; (4) לעשות ביתרת הנכסים בהתאם לסעיף 58.</p>	<p>תפקידי המפרק</p>
<p>46. (א) תוך שבועיים לאחר תחילת מינויו יפרסם המפרק הודעה על פירוק העמותה ויזמין בה את נושי העמותה להגיש לו תביעותיהם תוך מועד סביר שקבע בהודעה. (ב) ההודעה תפורסם ברשומות; היא תפורסם גם בשני עתונים יומיים המופיעים בעברית, אולם אם רוב חברי העמותה דוברי ערבית - היא תפורסם בעתון יומי המופיע בערבית.</p>	<p>הודעה לנושים</p>
<p>47. (א) השלים המפרק את פעולות הפירוק, יכנס אסיפה כללית מסיימת ויביא לאישורה דין וחשבון על הפירוק, מאושר בידי ועדת הבקורת או בידי הגוף המבקר; הוראות סעיף 37 יחולו, בשינויים המחוייבים, גם על דין וחשבון זה. (ב) אישרה האסיפה הכללית המסיימת את הדין וחשבון, יגיש המפרק לרשם, תוך שבועיים אחרי האסיפה, העתק ממנו ומפרוטוקול האסיפה.</p>	<p>סיום הפירוק</p>
<p>48. פירוק מרצון לא יגרע מסמכות בית המשפט לתת צו פירוק לפי סעיף 49; ניתן צו כזה, ייחשב הפירוק לפי הצו כאילו התחיל ביום תחילת הפירוק מרצון.</p>	<p>שמירת סמכות</p>
<p>48א. נוסף על הוראות כל דין, מקום שעמותה מתפרקת מרצון, רשאי בית המשפט בכל שלב להורות, לבקשת הרשם, כי הפירוק יהיה לפי צו בית המשפט, אם מצא כי קיים אינטרס ציבורי בפיקוח בית המשפט על הליכי הפירוק של העמותה.</p>	<p>העברת פירוק מרצון לפירוק לפי צו בית המשפט (תיקון מס' 10) תשס"ז-2007</p>

סימן ב': פירוק לפי צו בית המשפט

<p>49. בית המשפט המחוזי רשאי לצוות על פירוק של עמותה בכל אחת מאלה: (1) פעולות העמותה מתנהלות בניגוד לחוק, למטרותיה או לתקנונה; (2) העמותה או מטרותיה מכוונות לשלילת קיומה של מדינת ישראל או אופיה הדמוקרטי; (3) חוקר שנתמנה לפי סעיף 40 המליץ על פירוק העמותה; (4) העמותה אינה יכולה לפרוע חובותיה; (5) בית המשפט מצא שמן היושר ומן הצדק לפרק את העמותה.</p>	<p>עילות הפירוק</p>
---	---------------------

50. (א) בקשה לפירוק עמותה תוגש בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי הרשם; בקשה כאמור בסעיף 49(4) יכול גם שתוגש בידי נושה שהעמותה הייבת לו חוב של יותר מ-5,000 שקלים חדשים.
- (ב) לא תוגש בקשת פירוק כאמור בסעיף 49(1), (2) או (5) אלא לאחר שהתרה הרשם בעמותה בכתב לתקן את המעוות והעמותה לא עשתה זאת תוך זמן סביר לאחר קבלת ההתראה.
51. היה לרשם יסוד לחשוש שמתקיימת בעמותה אחת מעילות הפירוק האמורות בסעיף 49(1), (2), (4) או (5) רשאי הוא לדרוש מכל חבר של העמותה או של מוסד ממוסדותיה וכן מכל עובד שלה למסור, תוך תקופה שיקבע כל מסמך שברשותו וכל מידע העשויים, לדעת הרשם, לסייע לבירור החשש.
52. היועץ המשפטי לממשלה, הרשם, העמותה וכל מי שהיה צד להליכים בבית המשפט המחוזי ונפגע על ידי צו פירוק או על ידי סירוב לתיתו, רשאים לערער לבית המשפט העליון; נפגע אדם שלא היה צד להליכים אלה, רשאי הוא לערער אם קיבל רשות לכך מנשיא בית המשפט המחוזי.
53. תחילת הפירוק לפי צו בית המשפט תהיה ביום מתן הצו, זולת אם נקבע בו יום אחר לענין זה.
54. על פירוק עמותה לפי צו בית המשפט יחולו, בשינויים המחויבים, הוראות סעיפים 258, 263, 264, 267, 270, 276, 281, 285, 300 עד 305, 307, 312, 313, 315 עד 317, 336, 352 עד 356 ו-373 עד 378 לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983 (להלן – פקודת החברות), והתקנות שהותקנו על פיהם.
- סימן ג': הוראות משותפות
55. מתחילת הפירוק, ואם קבע לכך בית המשפט בצו הפירוק יום הקודם למתן הצו - מיום מתן הצו, לא תמשיך עוד העמותה בכל פעולה זולת פעולות הדרושות לביצוע הפירוק, וכל סמכות לפעול בשם העמותה תהיה בידי המפרק בלבד.
56. בית המשפט רשאי, לפי בקשה של המפרק, של חבר העמותה או של נושה, לתת למפרק הוראות בכל הנוגע לפירוק.
- 56א. (א) העתק מכל בקשה שהוגשה במסגרת הליך לפירוק מרצון או לפירוק לפי צו בית המשפט, של עמותה, ומכל החלטה שניתנה במסגרת הליך כאמור, יימסרו לרשם.
- (ב) בית המשפט יחליט בבקשה שהוגשה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר שנתן לרשם הזדמנות להביע את עמדתו.
- (ג) הרשם רשאי לפנות לבית המשפט בבקשה שיחליט בכל שאלה הנובעת מן הפירוק.
57. כל חבר של העמותה או של מוסד ממוסדותיה, כל העובד בה וכל מי שהיה חבר העמותה או מוסד ממוסדותיה או עבד בה, הייב, לפי דרישת המפרק, למסור לו כל מסמך שברשותו וכל מידע הנוגע לעסקי העמותה או לעניניה.

בקשה לצו פירוק
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

בירור מוקדם
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

ערעור

תחילת הפירוק

תחולת הוראות
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

פעולות וייצוג

הוראות בית המשפט

מעמד הרשם בהליכי
פירוק
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

חובת מתן מידע

58. (א) פורקה עמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשארו נכסים, ינהגו בהם לפי הוראות התקנון, ובלבד שאם העמותה פורקה לפי צו בית המשפט, שוכנע בית המשפט שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי העמותה יהולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה או למייסדיה, או שיועברו נכסים, לאחר הפירוק, במישרין או בעקיפין, למטרות שאינן קרובות למטרות העמותה ערב מועד הפירוק; פורקה העמותה מרצון – אם שוכנע כאמור הרשם; באין הוראות כאלה או באין אפשרות מעשית לנהוג לפיהן, יוקדשו אותם נכסים לפי הוראות בית המשפט למטרה שקבע בית המשפט כקרובה למטרות העמותה.

נכסי עמותה שפורקה
(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

(ב) הוראות סעיף זה לא יהולו לגבי נכס, שנקבע במועד העברתו לעמותה, בהסכם או בתקנון העמותה, כי הוא יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לעמותה (בסעיף קטן זה – המעביר) או לאדם אחר שקבע המעביר.

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

59. (א) עמותה שהתקיים בה אחד מאלה יראו אותה כעמותה שחדלה לפעול:

מחיקה, החיאה
וביטול פירוק
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(1) לא שילמה אגרה שחובה עליה לשלם לפי חוק זה, תוך תשעים ימים מהיום האחרון שנקבע לתשלום;

(2) לא הגישה לרשם את הדו"ח הכספי תוך תשעים ימים מהיום האחרון שנקבע לכך בסעיף 36;

(3) לא מילאה אחר פסק דין או החלטה של בית משפט בענין חוק זה, בתקופה שנקבעה לכך, או תוך תשעים ימים מיום מתן ההחלטה או פסק הדין, לפי המאוחר מביניהם.

(ב) הרשם רשאי למהוק עמותה שחדלה לפעול, לפי הוראות סעיף 368 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו, בשינויים המחוייבים.

(ג) על ביטול מחיקת עמותה יהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיף 369 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו.

(ד) על ביטול פירוקה של עמותה יהולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיף 367 לפקודת החברות והתקנות שהותקנו על פיו.

פרק ח': אגודות קיימות

60. (א) אגודה שנוסדה לפי החוק העותומאני על האגודות מיום 29 לחודש רג'ב 1327 (1909) (להלן - החוק העותומאני), ונמסרה לפני תחילת חוק זה הודעה על ייסודה בהתאם לחוק העותומאני (להלן - אגודה קיימת), רשאית להגיש לרשם בקשה להירשם כעמותה; על בקשה לפי סעיף זה יהולו הוראות סעיף 2(א).

בקשת רישום
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

(ב) הרשם יקבל בקשה לרישום עמותה אם הוכחה, להנחת דעתו, סמכותם של התומים על הבקשה לפעול בשם האגודה לרישומה כעמותה.

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

61. (א) הוגשה בקשה כאמור בסעיף 60, ירשום הרשם את האגודה הקיימת בפנקס העמותות כעמותה זולת אם ראה את עצמו מנוע מלעשות כן לפי סעיפים 1, 3, 4(א) או 4(ב), והוראות סעיפים 4(ג) ו-7 יהולו בשינויים המחוייבים, לענין הרישום.

רישום אגודה עמותה
(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 7)
תשס"ה-2005

(ב) מיום הרישום כמצוין בתעודת הרישום תהיה האגודה הקיימת לעמותה ויהולו עליה הוראות חוק זה.

(ג) נרשמה אגודה קיימת כעמותה לפני תחילתו של חוק העמותות (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996, לא ייפגע תוקפו של הרישום רק עקב הגשת הבקשה לרישומה של העמותה לאחר התקופה שנקבעה לכך בסעיף 60(א) כנוסחה לפני תחילת החוק האמור.

62. אגודה קיימת שלא ביקשה להירשם כעמותה, רשאי הרשם למחוק אותה; על הליך המחיקה ועל החיאת האגודה לאחר מחיקתה יהולו הוראות סעיפים 368 ו-369 לפקודת החברות, בשינויים המחויבים.

אגודה שלא ביקשה להירשם (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

פרק ט': שונות

63. שר המשפטים ימנה לרשם העמותות עובד המדינה הכשיר להיות שופט של בית משפט שלום, ורשאי השר למנות מבין עובדי המדינה כאמור סגן או סגנים לרשם ולאצול להם מסמכויות הרשם.

רשם העמותות

64. (א) חבר בעמותה, עובד בה או אדם שנמנה עם גוף מבקר, העושה אחד מאלה, דינו - מאסר שלוש שנים:

עבירות מרמה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

- (1) משיב תשובה כוזבת על שאלה שנשאל או מוסר מידע כוזב כשנדרש על פי חוק זה לעשות כן;
- (2) במטרה לרמות ממשיך לפעול בשם העמותה כשהיא נמצאת בפירוק, בניגוד להוראות סעיף 55.

64א. (א) עמותה שהפרה אחת מחובות אלה, דינה ודין כל אדם שהיה אחראי להפרת החובה - קנס כקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, תשל"ז-1977:

עבירות של אחריות קפידה (תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996

- (1) ניהול פנקס חברים כקבוע בסעיף 18, פנקס חברי ועד כקבוע בסעיף 29 ופנקסי השבונות כקבוע בסעיף 35;
 - (2) קיום אסיפה כללית כאמור בסעיף 20(א);
 - (3) רישום פרוטוקול כקבוע בסעיף 23;
 - (4) מתן אפשרות לחבר הועד, ועדת הבקורת או הגוף המבקר לעיין בפנקסים ובמסמכים האמורים בסעיף 35(ב);
 - (5) הגשת המסמכים האמורים בסעיף 38 לרשם;
 - (6) מתן אפשרות לחבר עמותה לעיין בפנקסים ובמסמכים האמורים בסעיף 39;
 - (7) הימנעות מפעולה בשם העמותה כשהיא נמצאת בפירוק, בניגוד להוראות סעיף 55.
- (ב) עבירה לפי סעיף זה אינה טעונה הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות.

65. שר הפנים⁵ רשאי, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, לקבוע בתקנות שהוראה מהוראות חוק זה לא תחול על סוגי עמותות, או שתחול עליהם בשינויים, הכל כמפורט בתקנות.

פסור מתחולה

66. (א) שר הפנים⁴ ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו, לרבות בדבר -

ביצוע ותקנות

- (1) אגרות שיש לשלם בעד פעולות הרשם ואגרה שנתית; על גביית אגרות לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גביה);
- (2) רישום משכונות של עמותות;
- (3) רישום אגודות קיימות כעמותות לפי סעיף 60.

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 9) תשס"ז-2007

(1א) שר המשפטים רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן הגשת מסמכים ודוחות

(תיקון מס' 3) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 11) תשס"ח-2008

⁵ סמכויות שר הפנים הועברו לישר המשפטים ב"פ תשס"ד מס' 5272 מיום 12.2.2004 עמ' 1870.

לפי חוק זה וצורתם; תקנות לעניין דיווח לפי סעיף 37 א טעונות אישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת.

(ב) שר המשפטים רשאי להתקין תקנות סדרי דין להליכים בבית המשפט לפי חוק זה.

67. הוראות חוק זה לא יחולו על –

(1) בוטל

(2) אגודות שהן ארגונים של עובדים או של מעבידים קיימים או שנוסדו לפני עבר שלוש שנים מיום תחילת חוק זה.

אי-תחולה
(תיקון מס' 2)
תשנ"ב-1992

68. החוק העותמאני לא יחול אלא על אגודה קיימת כל עוד לא נרשמה כעמותה או לא נמחקה לפי סעיף 62, ועל אגודות שהוקם זה אינו חל עליהן לפי סעיף 67.

תחולת החוק

69. סעיף 35 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979 – בטל.

תיקון חוק הנאמנות

70. תחילתו של חוק זה ביום כ"ו באדר ב' תשמ"א (1 באפריל 1981).

תחילה

71. חוק זה יפורסם ברשומות תוך 30 ימים מיום קבלתו בכנסת.

פרסום

תוספת ראשונה
(סעיף 10)

(תיקון מס' 3)
תשנ"ו-1996

תקנון מצוי של עמותה

סימן א': חברות

1. (א) מייסדי העמותה הנם חברים בה מיום רישום העמותה בפנקס העמותות.
(ב) אדם החפץ להיות חבר העמותה יגיש לועד בקשה בלשון זו:
- "אני (שם, מען ומספר זהות) מבקש להיות חבר בעמותה (שם העמותה). מטרת העמותה ותקנונה ידועים לי. אם אתקבל כחבר בה, אני מתחייב לקיים את הוראות התקנון ואת החלטות האסיפה הכללית של העמותה."
- (ג) ההחלטה בדבר קבלת המבקש כחבר העמותה או אי קבלתו נתונה בידי הועד; סירב הועד לקבל את המבקש, רשאי הוא לערור על הסירוב לפני האסיפה הכללית הקרובה.
2. (א) חבר העמותה זכאי להשתתף ולהצביע בכל אסיפה כללית ויהיה לו קול אחד בכל הצבעה; הוא זכאי לבחור ולהיבחר לועד או לועדת הבקורת.
(ב) חבר העמותה זכאי להשתתף בפעולות העמותה וליהנות משירותיה.
(ג) הועד, באישור האסיפה הכללית, רשאי לקבוע דמי חבר שתשלומם יהיה חובה על החברים.
- (ד) פקיעת החברות בעמותה אינה פוטרת מסילוק התשלומים שהגיעו לעמותה מן החבר ערב פקיעת חברותו בעד התקופה שעד לפקיעת חברותו.
3. (א) החברות בעמותה פוקעת –
- (1) במות החבר, ובחבר שהוא תאגיד - בגמר פירוקו;
(2) בפרישתו מן העמותה; הודעת פרישה בכתב תינתן לועד שלושים יום מראש;
(3) בהוצאתו מן העמותה.
- (ב) האסיפה הכללית רשאית, לפי הצעת הועד, להחליט על הוצאת חבר מן העמותה מאחד הטעמים הבאים:
- (1) החבר לא שילם לעמותה את המגיע לה ממנו;
(2) החבר לא קיים את הוראות התקנון או החלטה של האסיפה הכללית;
(3) החבר פועל בניגוד למטרות העמותה;
(4) החבר הורשע בשל עבירה שיש עמה קלון.
- (ג) לא יציע הועד לאסיפה כללית להוציא חבר מן העמותה אלא לאחר שנתן לו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו לפניו, ולא יציע מהטעמים האמורים בתקנת משנה (ב), (1), (2) או (3) אלא לאחר שהתרה בחבר ונתן לו זמן סביר לתיקון המעוות.
4. הזמנה, דרישה, התראה והודעה אחרת של העמותה לחבר יינתנו לו בכתב שיימסר לו ביד או יישלח בדואר רגיל אל מענו הרשום בפנקס החברים; לפי בקשת החבר בכתב תשנה העמותה את מענו הרשום בפנקס החברים.

קבלת חברים

זכויות וחובות של חבר

פקיעת חברות

מתן הודעות לחבר

סימן ב': האסיפה הכללית

5.	יומה, שעתה ומיקומה של אסיפה כללית ייקבעו בידי הועד.	זמן ומקום
6.	אסיפה כללית תכונס על ידי הודעה שתינתן לכל חבר לפחות עשרה ימים מראש ותציין יום, שעה, מקום וסדר יום לאסיפה.	הזמנה
7.	אסיפה כללית רגילה תשמע דינים והשבונות על פעולות הועד ועל פעולות ועדת הבקורת, תדון בהם ובדין והשבון הכספי שהגיש לה הועד, תחליט על אישורם, ותבחר בועד ובוועדת הבקורת.	תפקידים של אסיפה כללית רגילה
8.	(א) אסיפה כללית לא תיפתח אם לא נכחו לפחות רבע ממספר חברי העמותה; היה מנין זה נוכח בפתיחת האסיפה, רשאית היא להמשיך בדיוניה ולקבל החלטות אף אם פחת מספר הנוכחים.	מנין
	(ב) לא נתכנס המנין האמור תוך שעה מהזמן הנקוב בהזמנה, יראו את האסיפה כנדהית, ללא צורך בהזמנה נוספת, בשבוע ימים לאותה שעה ולאותו מקום, ובאסיפה נדחית זו יהיו הנוכחים רשאים לדון ולהחליט, יהיה מספרם אשר יהיה.	
9.	אסיפה כללית תבחר, מבין חברי העמותה, יושב ראש ומזכיר לאסיפה.	יושב ראש ומזכיר
10.	החלטות האסיפה הכללית יתקבלו ברוב קולות של המצביעים, זולת אם החוק או תקנון זה דרשו רוב אחר לקבלתן; היו הקולות שקולים, רשאי יושב ראש האסיפה להכריע.	החלטות
11.	מזכיר האסיפה הכללית ינהל את פרוטוקול האסיפה.	פרוטוקול

סימן ג': הועד

12.	מספר חברי הועד ייקבע בהחלטת האסיפה הכללית ולא יהיה פחות משנים.	מספר החברים
13.	(א) הועד יכהן מהיבחרו באסיפה כללית ועד שאסיפה כללית אחרת תבחר ועד חדש; חבר הועד היוצא יכול להיבחר לועד החדש.	תקופת הכהונה
	(ב) חבר הועד רשאי להתפטר בכל עת מכהונתו על ידי הודעה בכתב לועד; חבר הועד יחדל לכהן אם הוכרו פסול דין או פושט רגל.	
14.	(א) נתפנה מקומו של חבר הועד, רשאים הנותרים או הנותר למנות חבר אחר של העמותה לכהן כחבר הועד עד לאסיפה הכללית הקרובה; עד למינוי כזה רשאים הנותרים או הנותר להמשיך לפעול כועד.	השלמת הועד
	(ב) חבר הועד שנבצר ממנו למלא תפקידיו, רשאים הנותרים או הנותר למנות חבר העמותה למלא מקומו עד שישוב למלא תפקידיו.	
15.	הועד רשאי להסדיר בעצמו את מועד ישיבותיו, ההזמנה להן, המנין הדרוש בהן ודרך ניהולן.	ישיבות הועד
16.	החלטות הועד יתקבלו ברוב קולות המצביעים; היו הקולות שקולים, לא נתקבלה ההצעה; החלטת כל חברי הועד פה אחד יכול שתתקבל גם שלא בישיבת הועד.	החלטות
17.	הועד ינהל פרוטוקול מישיבותיו והחלטותיו.	פרוטוקול
18.	הועד רשאי להסמיך שניים או יותר מבין חבריו להתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה, ולבצע בשמה פעולות שהן בתחום סמכותו.	זכות הייצוג

סימן ד': ועדת הבקורת

19.	הוראות תקנות 12 עד 17 יחולו, בשינויים המתווייכים, גם על ועדת הבקורת.	תחולת הוראות
-----	--	--------------

סימן ה': סניפים

20. העמותה רשאית, בהחלטת האסיפה הכללית, להקים סניפים ולקבוע את ארגונם ואת סדרי ניהול עניניהם. הקמת סניפים

סימן ו': נכסים לאחר פירוק

21. פורקה העמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשארו נכסים, יועברו נכסים אלה לעמותה אחרת בעלת מטרות דומות. העברת נכסים עודפים

תוספת שניה

(תיקון מס' 3
תשנ"ו-1996)

(סעיף 35א)

בתוספת זו –

"מהזור" - סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שתלפה;
 "שנה" - תקופה של 12 חודשים מהודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר;
 "תקבולים" - לרבות תרומות, הקצבות, מסים עקיפים, סכומים מיועדים, הן בכסף והן בשווה ערך כסף, למעט תמורה ממכירת רכוש קבוע;
 "קרוב" - אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה.

א. עמותה שמתזורה עולה על 750,000 שקלים חדשים, הייבת לנהל מערכת השבונות על פי שיטת החשבונאות הכפולה באחת השיטות הנהוגות, לרבות:

(1) ספר קופה;

(2) שוברי קבלה, תקבולים בשל מכירת נכסים או בשל מתן שירותים יירשמו בפנקס שוברי קבלות נפרד; תקבולים בשל תרומות יירשמו בפנקס שוברי קבלות נפרד; על כל קבלה בפנקס של שובר קבלות לתרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה"; ניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים "למוסד אישור מס הכנסה לענין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה";

(3) חשבון הכנסות אשר בו יירשמו בנפרד, הכנסות בשל:

(א) הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים;
 (ב) תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שיתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה כמשמעותן בסעיף 36א (בתוספת זו – תרומות מישות מדינית זרה);

(תיקון מס' 11
תשס"ח-2008)

(1ב) תרומות מישות מדינית זרה;

(תיקון מס' 11
תשס"ח-2008)

(ג) הכנסות מריבית והפרשי הצמדה;

(ד) הכנסות מהשכרת נכסים;

(ה) תקבולים מדמי חבר;

(ו) הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;

(ז) תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים;

(ח) הכנסות אחרות;

(4) ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו;

- (5) חשבון הוצאות אשר בו יירשמו בנפרד, הוצאות בשל:
- (א) תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר;
 - (ב) שכר עבודה והוצאות נלוות;
 - (ג) הוצאות הנהלה והוצאות כלליות;
 - (ד) הוצאות ריבית והפרשי הצמדה;
 - (ה) סכומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
 - (ו) רכישות הוניות;
 - (ז) עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד;
 - (ח) הוצאות אחרות.

ב. עמותה שמחזורה אינו עולה על 750,000 שקלים חדשים, חייבת לנהל, לכל שנת מס, מערכת חשבונות שתכלול לפחות –

- (1) ספר תקבולים ותשלומים, שבו יירשמו בטורים נפרדים:
- (א) בצד התקבולים –

- (1) הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים;
- (2) תרומות אשר מקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל למעט תרומות מישות מדינית זרה;
- (א2) תרומות מישות מדינית זרה;
- (3) הכנסות מריבית והפרשי הצמדה;
- (4) הכנסות מהשכרת נכסים;
- (5) תקבולים מדמי חבר;
- (6) הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
- (7) תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים;
- (8) הכנסות אחרות;

(תיקון מס' 11 תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 11 תשס"ח-2008)

- (ב) ספר כרוך ובו יירשמו נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות; הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו;
- (ג) בצד התשלומים –

- (1) תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר;
- (2) שכר עבודה והוצאות נלוות;
- (3) הוצאות הנהלה והוצאות כלליות;
- (4) הוצאות ריבית והפרשי הצמדה;
- (5) תשלומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה;
- (6) רכישות הוניות;
- (7) עסקות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד;
- (8) הוצאות אחרות.

(2) תיק תיעוד חוץ.

ג. על אף האמור בתוספת זו, רשאית עמותה שלא לרשום בדו"ח הכספי שמו של תורם, למעט לגבי תרומות מישות מדינית זרה, אם צוינו בשובר הקבלה, במקום המיועד לרישום שם התורם, המלים "תרומה בעילום שם", והתקיים אחד מאלה:

(תיקון מס' 11)
תשס"ח-2008

- (1) סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר;
- (2) הרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם בדו"ח הכספי, לפי הליכים ונהלים שקבע השר.

תוספת שלישית

(סעיף 37א)

(תיקון מס' 10)
תשס"ז-2007

פרטים שיש לכלול בדוח מילולי

בתוספת זו –

- "גורם מוסמך" – משרד ממשלתי, רשות מקומית או רשות אחרת המוסמכת על פי דין;
- "מחזור" – כהגדרתו בתוספת השנייה;
- "נושאי משרה" – חברי ועד, חברי ועדת ביקורת או הגוף המבקר, לפי הענין, המנהל הכללי של העמותה וכל מי שכפוף במישרין למנהל הכללי;
- "קרוב" – בן זוג, אח או אחות, הורה, הורי הורה, צאצא או צאצא של בן הזוג או בן זוג של כל אחד מאלה.
- (1) הפעולות העיקריות שביצעה העמותה לצורך קידום מטרותיה במהלך השנה שלגביה מוגש הדוח הכספי (בתוספת זו – שנת הדוח), לרבות התייחסות לנתונים המופיעים בדוח הכספי הנוגעים לפעולות אלה;
- (2) תיאור המבנה הארגוני של העמותה בסוף שנת הדוח, לרבות שמות נושאי המשרה בה;
- (3) תאגידיים שמרבית חברי העמותה או קרוביהם הם חברים, בעלי מניות או שותפים בהם, לפי הענין, תאגידיים שנושא משרה בעמותה הוא נושא משרה בהם או מכהן בהם בתפקיד מקביל לנושא משרה, וכן כל תאגיד אחר שיש לו זיקה לעמותה;
- (4) היקף מתן השירותים שניתן לעמותה על ידי נותני השירותים המהווים חלק מרכזי בפעילותה, בלא ציון שמם;
- (5) השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדוח;
- (6) עלויות גיוס תרומות;
- (7) כספים ונכסים אחרים שהעבירה העמותה שלא במסגרת מימוש מטרותיה בלא תמורה במהלך שנת הדוח, לרבות פרטים לגבי הגורם הנעבר ומהות הקשרים שבינו לבין העמותה, ולמעט כספים או נכסים קטני ערך;
- (8) פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה בשנת הדוח, לרבות תיאור הנכס נושא העסקה, הצדדים לעסקה, הקשר שלהם לעמותה, לחברי העמותה או לנושאי משרה בה והמחיר ששולם במסגרת העסקה;
- (9) פירוט עסקאות של העמותה עם צדדים קשורים בשנת הדוח; לענין זה, "צדדים קשורים", כל אחד מאלה –
 - (א) חברי העמותה;
 - (ב) עובדי העמותה;
 - (ג) תורמים שתורמו בשנה כלשהי לעמותה סכום העולה על 25% מהמחזור שלה

באותה שנה ;

- (ד) בני זוגם וקרוביהם של מי מהמפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) ;
- (ה) תאגידים שאחד מאלה המפורטים בפסקאות משנה(א) עד (ד) מחזיק ב-25% לפחות של המניות בהם או של כוח ההצבעה בהם, או שאחד מאלה משמש נושא משרה בהם או מכהן בהם בתפקיד מקביל לנושא משרה ;
- (10) דרישה של גורם מוסמך, היצוני לעמותה, לתקן ליקויים שהתגלו בה, לרבות הקטנת גירעון, ודיווח על ביצוע דרישה כאמור ;
- (11) אירועים חריגים שאירעו בעמותה בשנת הדוח, לרבות התפטרות מוסד ממוסדותיה, התפטרות מנהלה הכללי, שינוי משמעותי בקהל היעד שלה או שינוי משמעותי באזורי הפעילות שלה ;
- (12) תיאור הפריסה הגאוגרפית של פעילויות העמותה ;
- (13) כל ענין מהותי אחר שאירע בשנת הדוח ;
- (14) כל עדכון שחל בפרטים המנויים בפסקאות (1) עד (13) בתקופה שמסוף שנת הדוח ועד למועד הגשת הדוח המילולי לאסיפה הכללית.

יוסף בורג
שר הפנים

מנחם בגין
ראש הממשלה

יצחק נבון
נשיא המדינה

חוק החברות, התשנ"ט-1999

פרק ראשון א': חברה לתועלת הציבור¹[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345א. (א) חברה לתועלת הציבור היא חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים או חלוקה אחרת לבעלי מניותיה (בפרק זה - חלוקת רווחים).

החברה לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) בפרק זה, "מטרות ציבוריות" - מטרה כמפורט בתוספת; השר, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, רשאי לשנות את התוספת.

345ב. (א) המבקש לרשום חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים, יצהיר בפני הרשם כי הוא מבקש לרשום חברה לתועלת הציבור; לבקשה יצורפו, בשני עותקים, המסמכים האלה:

רישום החברה לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(1) מסמכים לפי סעיף 8, לרבות תקנון שבו נקבע כי החברה היא חברה לתועלת הציבור לפי דרישות פרק זה;

(2) הצהרה של חברי ועדת הביקורת הראשונים על נכוונתם לכהן כחברי ועדת ביקורת, בהתאם לנוסח לגבי הצהרת דירקטורים ראשונים, בשינויים המחויבים;

(3) שמו של היזם ומענו;

(4) פירוט הנכסים שיוקנו לחברה שמתבקש רישומה והגורמים שמהם הועברו;

(5) הצהרת בעלי המניות, הדירקטורים הראשונים וחברי ועדת הביקורת הראשונים כי ידוע להם שמתבקש רישומה של חברה לתועלת הציבור.

(ב) ראה הרשם כי מתבקש רישומה של חברה לתועלת הציבור, או שינוי תקנון לפי סעיף קטן (ג), לא ירשום את החברה או את שינוי התקנון אלא אם כן אישר רשם ההקדשות כי לאחר רישומה או לאחר שינוי התקנון יתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 345א(א) ותקנונה תואם את הוראות פרק זה, וזאת לאחר שניתן כל המידע שהתבקש לענין זה; רשם ההקדשות ייתן את תשובתו בתוך 45 ימים מיום שהתקבלו כל המסמכים והמידע שנדרשו לענין זה.

(ג) קיבלה חברה החלטה על שינוי תקנונה שכתוצאה ממנה יתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 345א(א), תודיע על כך לרשם בתצהיר בחתימת מרבית הדירקטורים והמנהל הכללי שלה, ולא יהיה תוקף להחלטה כאמור

1. ראו הוראות תחילה לפרק ראשון א' (סעיפים 345א - 345ב) בסעיף 11 לחוק החברות (תיקון מס' 6, התשס"ז-2007 (ב"דינים", כרך 13, עמ' 75600א).

אלא לאחר רישום השינוי בידי הרשם; לבקשת החברה לרישום שינוי התקנון יצורפו המסמכים האמורים בסעיף קטן (א), בשינויים המחויבים.

(ד) לאחר רישום חברה לתועלת הציבור או לאחר רישום שינוי תקנון, תימסר לחברה תעודת התאגדות או תעודת התאגדות מתוקנת, לפי הענין, שבה יצוין כי היא חברה לתועלת הציבור וכי התקבל על כך אישור רשם ההקדשות.

(ה) רשם הרשם חברה לתועלת הציבור או רשם שינוי תקנון של חברה כאמור, יעביר לרשם ההקדשות עותק מתעודת ההתאגדות או מתעודת ההתאגדות המתוקנת של החברה ומתקנונה וכן עותק מהמסמכים שנמסרו לפי סעיף קטן (א) או (ג), לפי הענין, לצורך רישומה בפנקס כאמור בסעיף 345ג.

(ו) צוין בתעודת ההתאגדות של החברה כי היא חברה לתועלת הציבור וכי התקבל לגבי רישומה אישור רשם ההקדשות, יראו אותה כחברה הרשומה בפנקס כאמור בסעיף 345ג.

(ז) לא הצהירה החברה בפני הרשם כאמור בסעיף זה, אין בכך כדי לגרוע מהיותה חברה לתועלת הציבור והיא חייבת להגיש בקשה לרשם ההקדשות לרישום בפנקס כאמור בסעיף 345ג בצירוף עותק מתעודת ההתאגדות ומרשימת בעלי המניות והדירקטורים בחברה וכן מהמסמכים האמורים בסעיף קטן (א); עם קבלת הודעה מרשם ההקדשות כאמור בסעיף 345ג(ג), על רישומה של חברה כאמור בפנקס, יתקן הרשם את תעודת ההתאגדות של חברה כאמור בסעיף קטן (ד), בשינויים המחויבים.

(ח) השר רשאי לקבוע טפסים להגשת בקשה לפי סעיף זה וכן מסמכים נוספים שיצורפו לבקשה.

345ג. (א) רשם ההקדשות ינהל פנקס של חברות לתועלת הציבור (בפרק זה - הפנקס).

(ב) הפנקס יהיה פתוח לעיון הציבור וכל אדם רשאי לעיין בו.

(ג) קיבל רשם ההקדשות מהרשם את תעודת ההתאגדות של חברה לתועלת הציבור ומסמכים שנמסרו לו לגביה, לפי סעיף 345ב(ה), ירשום אותה בפנקס; קיבל רשם ההקדשות בקשה מאת חברה לתועלת הציבור לרישום בפנקס, ירשום אותה בפנקס וימסור הודעה על הרישום לחברה ולרשם, אם אישר כי תקנונה תואם את הוראות פרק זה, וזאת לאחר שניתן כל המידע שהתבקש לענין זה.

(ד) (1) בלי לגרוע מחובת חברה לתועלת הציבור להגיש בקשה לרישומה לפי הוראות סעיף 345ב, נודע לרשם ההקדשות בדרך אחרת על קיומה של חברה הפועלת למען מטרות ציבוריות בלבד ואוסרת על חלוקת רווחים, ירשום אותה בפנקס.

פנקס חברות
לתועלת הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(2) רישום כאמור בפסקה (1) ייעשה לאחר שרשם ההקדשות ישלח, בדואר רשום, הודעה לחברה על כוונתו לרשום אותה בפנקס; לא הגיבה החברה להודעה בתוך 45 ימים מיום משלוח ההודעה, ירשום אותה רשם ההקדשות בפנקס וימסור על כך הודעה לחברה ולרשם.

(3) עם קבלת הודעת רשם ההקדשות יתקן הרשם את תעודת ההתאגדות של החברה כאמור בסעיף 345ב(ד) וימסור אותה לחברה, ויראו את החברה כחברה לתועלת הציבור.

(ה) השר רשאי לקבוע אילו פרטים ייכללו בפנקס.

345.ד (א) חברה לתועלת הציבור הרשומה בפנקס תציין, בצד שמה, בכל מסמך, שילוט או פרסום היוצא מטעמה, את הסיומת "חברה לתועלת הציבור" או "חל"צ".

ציון חל"צ בצד שם חברה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) חברה שאינה חברה לתועלת הציבור וכן חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס, לא תציין בצד שמה את הסיומת האמורה בסעיף קטן (א), ולא תציג עצמה בדרך אחרת כחברה לתועלת הציבור.

345.ה (א) על אף הוראות סעיף 20, חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לשנות, במישרין או בעקיפין, את המטרות הקבועות בתקנונה ובכלל זה את ההוראות בתקנונה הנוגעות לייעוד הנכסים בפירוק, או את ההוראות בתקנונה האוסרות חלוקת רווחים, והיא לא תכלול, במישרין או בעקיפין, הוראה בתקנונה המנוגדת להוראות סעיף 345ז; לא יהיה תוקף לשינוי תקנון כאמור אלא אם אושר השינוי בהתאם להוראות סעיף זה.

פייג לשינוי תקנון
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאית חברה לתועלת הציבור, בהתאם להוראות סעיף 20, להחליף מטרה ציבורית שנקבעה בתקנונה, ובכלל זה את ההוראות בתקנונה הנוגעות לייעוד הנכסים בפירוק, במטרה ציבורית אחרת, וכן להוסיף מטרה ציבורית למטרות הציבוריות הקבועות בתקנונה או לגרוע מהן; בטרם תתקבל החלטת האסיפה הכללית על שינוי המטרות הציבוריות כאמור יציג בפניה הדירקטוריון פירוט של הנכסים שנצברו למטרותיה של החברה עובר לשינוי המבוקש, והמחויבויות שקיבלה על עצמה החברה לענין זה, לרבות כלפי תורמים לחברה.

(ג) החלטת האסיפה הכללית כאמור בסעיף קטן (ב) טעונה רישום בידי רשם ההקדשות או אישור בית המשפט כמפורט להלן, לפי הענין:

(1) אם המטרה הציבורית שהחברה מבקשת להחליף בתקנונה, לגרוע ממנו או להוסיף לו, קרובה למטרה הציבורית שאותה היא מחליפה או למטרות הציבוריות האחרות הקבועות בתקנונה (בסעיף זה - מטרה קרובה), טעון שינוי כאמור רישום בידי רשם ההקדשות; סבר רשם ההקדשות כי המטרה כאמור אינה מטרה קרובה - יודיע על כך לחברה, והיא תפעל כאמור בפסקה (2);

(2) אם המטרה הציבורית שהחברה מבקשת להחליף בתקנונה או להוסיף לו, אינה מטרה קרובה, או שאין בתקנון מטרה קרובה למטרה שאותה היא מבקשת לגרוע ממנו, טעון שינוי כאמור אישור בית המשפט.

(ד) רשם ההקדשות לא ירשום שינוי מטרות כאמור בסעיף קטן (ג)(1) אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה, לפעילותה לפני השינוי, ולמחויבויות שקיבלה על עצמה החברה לצורך השינוי.

(ה) בית המשפט יחליט בבקשה לשינוי מטרות של חברה לתועלת הציבור לפי סעיף זה, לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר שינוי מטרות אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה לפני השינוי, ובתנאים ובהסדרים שיקבע.

(ו) הרשם לא ירשום שינוי מטרות של חברה לתועלת הציבור לפי סעיף 40, אלא לאחר שרשם ההקדשות רשם שינוי כאמור או לאחר שקיבל מהחברה עותק של החלטת בית המשפט המאשרת שינוי כאמור, לפי סעיף זה.

(ז) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חובה של חברה לתועלת הציבור למסור הודעה על כוונתה לשנות את מטרותיה או על שינוי המטרות, ואת הדרכים למסירתה, וכן את המועדים למסירת ההודעה, בהתחשב בסוגי חברות ורשאי הוא להסמיך את רשם ההקדשות לקבוע הוראות כאמור לגבי חברה מסוימת, בהתחשב באופייה או בנסיבות הענין.

1345. על אף הוראות סעיף 56(ב), אישור חברה לתועלת הציבור בדיעבד לפעולה בחריגה מהמטרות הקבועות בתקנונה יינתן בידי האסיפה הכללית באישור בית המשפט; בית המשפט לא יאשר פעולה כאמור אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה.

פעולה בחריגה
ממטרות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 ז. על אף הוראות סעיף 301, חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לבצע חלוקת רווחים, במישרין או בעקיפין, לרבות חלוקת רווחים ליזם החברה, וכל חלוקת רווחים שבוצעה על ידה תיחשב לענין חוק זה כחלוקה אסורה.

(ב) הוראות סעיף זה לא יחולו על מתנה קטנת ערך וסבירה שניתנה לפי הנהוג בנסיבות הענין.

חלוקה אסורה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 ח. (א) האסיפה הכללית של חברה לתועלת הציבור תמנה ועדת ביקורת בהתאם להוראות לפי סעיף קטן (ח), ככל שנקבעו; נושאי משרה של החברה לא יהיו חברים בוועדת הביקורת.

ועדת ביקורת
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) הוראות סימנים ב' עד ז' לפרק שלישי, בחלק השלישי, יחולו, בשינויים המחויבים, על כינוס ישיבות ועדת הביקורת ואופן ניהולה; לענין הוראות אלה יראו בחברה לתועלת הציבור חברה ציבורית.

(ג) הוראות סעיפים 114, 115 (א), 117 ו-118 (א) לא יחולו על ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור.

(ד) אחריותם, זכויותיהם וחובותיהם של חברי ועדת הביקורת יהיו כשל דירקטורים בחברה, בכפוף להוראות לפי סעיף 345.

(ה) אלה תפקידי ועדת הביקורת:

(1) לבדוק את תקינות פעולות החברה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות החברה למטרותיה;

(2) לבדוק את השגת יעדי החברה ביעילות ובחיסכון;

(3) לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והדירקטוריון;

(4) להציע לדירקטוריון דרכים לתיקון ליקויים בניהול החברה;

(5) לבדוק את עניניה הכספיים של החברה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי החברה לקידום מטרותיה;

(6) להחליט אם לאשר פעולות ועסקאות הטעונות אישור ועדת ביקורת לפי סעיפים 255 ו-268 עד 275;

(7) לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של החברה;

(8) להביא לפני הדירקטוריון והאסיפה השנתית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף קטן זה.

(ו) ועדת הביקורת תשלח הודעה על ישיבותיה והנושאים שעל סדר היום לרואה החשבון המבקר של החברה ולמבקר הפנימי של החברה ורשאים הם להשתתף בישיבות ועדת הביקורת.

(ז) ועדת הביקורת רשאית לדרוש כינוס של הדירקטוריון או האסיפה הכללית, לצורך הבאת מסקנותיה לפנייהם, ואם לא כונסה ישיבת דירקטוריון או אסיפה כללית, לכנסם בעצמה והוראות סעיף 64 או 98 יחולו לפי הענין, בשינויים המחויבים.

(ח) השר רשאי לקבוע הוראות לענין -

(1) מספר מזערי של חברי ועדת ביקורת אשר יכהנו בחברות לתועלת הציבור שמחזורן עולה על סכום שקבע;

(2) תנאי כשירות הנדרשים מחברי ועדת ביקורת, דרך כלל או לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

(ט) בפרק זה, "מחזור" - סכום התקבולים השנתי של חברה לתועלת הציבור מכל מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם טרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת החברה - סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה.

345 ט. דירקטוריון של חברה לתועלת הציבור שמחזורה עולה על עשרה מיליון שקלים חדשים, או על סכום גבוה יותר שקבע השר, ימנה מבקר פנימי, לפי הוראות סעיפים 146 עד 153, בשינויים המחויבים.

מבקר פנימי
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 י. (א) דירקטור או חבר ועדת ביקורת, וכן תאגיד בשליטת מי מאלה, לא ייתן, במישרין או בעקיפין, שירותים בשכר לחברה לתועלת הציבור שלא כדירקטור או חבר ועדת ביקורת, לפי הענין; השר רשאי לקבוע הוראות לענין סוגי חברות, בשים לב למטרותיהן ולמספר המועסקים בהן, שבהן יהיה ניתן למנות עובד או מי שנותן לחברה שירותים בשכר, כדירקטור, למעט כיושב ראש הדירקטוריון, ובלבד שמספר הדירקטורים כאמור לא יעלה על רבע מכלל חברי הדירקטוריון; לענין סעיף קטן זה, "שליטה" - כמשמעותה בסעיף 1, לרבות חזקה שאדם שולט בתאגיד אם הוא מחזיק 25% או יותר מההון המונפק של התאגיד או מזכויות ההצבעה בתאגיד, ויראו יחיד וקרובו כאדם אחד.

שכר דירקטורים,
חברי ועדת
ביקורת, ונושאי
משרה אחרים
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) השר יקבע הוראות לענין שכר או גמול שישולמו לדירקטורים ולחברי ועדת ביקורת, בחברה לתועלת הציבור, ולענין תנאי כהונתם, לרבות הגבלות לענין שכר, גמול ותנאי הכהונה כאמור; ורשאי השר לקבוע הוראות כאמור לענין נושאי משרה אחרים בחברה לתועלת הציבור, לרבות לענין תנאי העסקתם; הוראות לפי סעיף קטן זה יכול שייקבעו לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

(ג) קיבל נושא משרה או חבר ועדת ביקורת שכר בניגוד להוראות לפי סעיף זה, לרבות לשירותים שנתן לחברה, יהיה עליו להשיב לחברה את שקיבל, אלא אם כן יוכיח שלא ידע ולא היה עליו לדעת על קיומה של מגבלת השכר בעת ההתקשרות עימו.

345יא. השר רשאי לקבוע שיעור הוצאות מרבי שרשאית חברה לתועלת הציבור להוציא לניהולה, לרבות לשכר ולגמול, ביחס למחזור או לכספים שהוציאה לקידום מטרתיה; הוראות כאמור יכול שייקבעו לסוגים של חברות לתועלת הציבור.

הוצאות לניהול
חברה לתועלת
הציבור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345יב. (א) על עסקאות של חברה לתועלת הציבור יחולו הוראות סעיף 255 והוראות לפי הפרק החמישי בחלק השישי, למעט סעיף 279, החלות על חברה ציבורית, אף אם היא חברה פרטית, בשינויים המחויבים ובכפוף להוראות אחרות בפרק זה, ובשינויים אלה:

אישור עסקאות
מסוימות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(1) עסקה של חברה לתועלת הציבור עם דירקטור או עם חבר ועדת ביקורת או עם תאגיד בשליטה של מי מהם, טעונה, נוסף לאמור בסעיף 275, גם אישור בית המשפט לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; בית המשפט לא יאשר את העסקה, אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן; בפסקה זו, "עסקה" - למעט עסקה למתן שירותים בשכר האסורה לפי הוראות סעיף 345יא, ולמעט התקשרות לפי הוראות חוק זה, לתשלום גמול לאותו אדם, בשל כהונתו כדירקטור או חבר ועדת ביקורת לפי הענין;

(2) עסקה חריגה של חברה לתועלת הציבור עם מי מאלה המפורטים להלן או עם תאגיד בשליטה של מי מהם, טעונה, נוסף לאמור בסעיף 275, גם אישור בית המשפט, לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו: קרוב של דירקטור, קרוב של חבר ועדת ביקורת, בעל מניה בחברה או קרובו, או יזם החברה או קרובו;

(3) עסקה של חברה לתועלת הציבור עם מי מהמנויים בפסקה (2), שאינה עסקה חריגה, טעונה אישור ועדת הביקורת ולאחר מכן אישור הדירקטוריון, והודעה על אישור העסקה ופרטיה תימסר לרשם ההקדשות; סבר רשם ההקדשות כי העסקה היא עסקה חריגה, יודיע על כך לחברה בתוך שלושים ימים מיום שהתקבלה הודעת החברה והעסקה תהיה טעונה אישור כאמור בפסקה (2).

(ב) הוראות סעיף קטן (א)1 ו-3, לא יחולו על עסקה בסכום מזערי או על עסקה שתנאיה זהים לעסקאות אחרות של החברה עם הציבור הרחב.
 (ג) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), הוראות סעיף 280 יחולו על עסקאות שלא אושרו בהתאם לקבוע בסעיף זה.
 (ד) בסעיף זה, "שליטה" - כהגדרתה בסעיף 345(א).

345 יג. (א) על אף הוראות סעיף 258(ב), חברה לתועלת הציבור אינה רשאית לפטור נושא משרה או חבר ועדת ביקורת בה מאחריותו בשל הפרת חובת הזהירות כלפיה או לתת התחייבות לשיפוי עקב הפרת חובת הזהירות, ולא יהיה תוקף להתחייבות לשיפוי כאמור.

אחריות נושאי משרה וחברי ועדת ביקורת [תיקון התשס"ז (מס' 2)]

(ב) חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס, יראו את נושאי המשרה בה כמי שהפרו את חובתם כלפי החברה אלא אם כן הוכיח נושא המשרה אחד מאלה:

- (1) שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי לרשום את החברה;
- (2) שהסתמך בתום לב על מידע מאת בעל תפקיד בחברה המוסמך לכך כי לא חלה חובה להירשם או כי החברה נרשמה כנדרש;
- (3) שבשל נסיבות הענין המיוחדות לא היה עליו לדעת על הפרת החובה לרישום בפנקס;
- (4) כי החברה פעלה בהתאם לשאר הוראות פרק זה, אף אם לא נרשמה בפנקס.

345 יד. (א) נוסף על הוראות סעיף 194(א), רשאי גם רשם ההקדשות, באישור היועץ המשפטי לממשלה, להגיש תביעה נגזרת בענינה של חברה לתועלת הציבור.

תביעות נזרות והגנה נזורת [תיקון התשס"ז (מס' 2)]

(ב) נוסף על הוראות סעיף 203(א), רשאי גם רשם ההקדשות או היועץ המשפטי לממשלה להתגונן בשם חברה לתועלת הציבור.

(ג) הוראות לפי סימן א' לפרק שלישי בחלק החמישי, יחולו על תביעה נגזרת או הגנה נגזרת כאמור בסעיף זה, לפי הענין, בשינויים המחוייבים.

345 טו. (א) בעל מניה בחברה לתועלת הציבור לא יעביר מניה ממניותיו בתמורה אלא אם כן ניתן לכך אישור בית המשפט מראש, לאחר שניתנה לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו; ואולם, העברת מניות בתמורה לסכום מזערי לא תהיה טעונה אישור כאמור בסעיף זה, ובלבד שבעל המניה דיווח מראש לרשם ההקדשות על העברת המניה כאמור.

העברת מניות [תיקון התשס"ז (מס' 2)]

(ב) בלי לגרוע מהאמור בסעיף קטן (א), מניה בחברה לתועלת הציבור אינה ניתנת להורשה, לעיקול או לשעבוד והיא לא תהווה חלק מנכסי בעל המניה העומדים לחלוקה בפירוק או בפשיטת רגלו, לפי הענין, ולא תוקנה למפרק או לנאמן, לפי הענין; במות בעל מניה או בפירוק, יהיה דינה כדין מניה רדומה, כהגדרתה בסעיף 308.

345 טז. (א) חברה לתועלת הציבור רשאית להתמזג, לפי הוראות חוק זה, רק עם חברה לתועלת הציבור אחרת, ובלבד שנוסף על האישורים הנדרשים לצורך מיזוג לפי חוק זה, ניתן למיזוג אישור בית המשפט.

(ב) בית המשפט לא יאשר מיזוג כאמור בסעיף זה אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברות המתמזגות ולפעילותן לפני המיזוג, ובתנאים והסדרים שיקבע.

(ג) בית המשפט יחליט בבקשה לאישור מיזוג כאמור בסעיף זה לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו.

345 יז. (א) על כל הליך לפי סעיף 350, בנוגע לחברה לתועלת הציבור, תימסר הודעה לרשם ההקדשות ותינתן לו הזדמנות להביע את עמדתו.

(ב) בעלי המניות בחברה לתועלת הציבור לא יהיו זכאים, במסגרת הליך לפי סעיף 350, לחלק בנכסי החברה, רק בשל היותם בעלי מניות בה.

(ג) בית המשפט לא יאשר פשרה או הסדר לפי סעיף 350, בנוגע לחברה לתועלת הציבור, אלא אם כן שוכנע כי בנסיבות הענין צודק ונכון לעשות כן, בשים לב למטרות החברה ולפעילותה, ובלבד שהפשרה או ההסדר תואמים את ההוראות החלות על חברה לתועלת הציבור לפי פרק זה, ובכלל זה ההוראות לענין שינוי מטרות החברה או פירוקה, לפי מהות הפשרה או ההסדר המוצעים.

345 יח. (א) קיים יסוד סביר לחשש כי חברה לתועלת הציבור אינה מקיימת את ההוראות לפי חוק זה או שאינה מקיימת את הוראות תקנונה, רשאי רשם ההקדשות, לבקשת בעל מניה, אחד או יותר, שלו לפחות 25 אחוזים מההון המונפק או לפחות 25 אחוזים מזכויות ההצבעה בחברה, לבקשת ועדת הביקורת, לבקשת היועץ המשפטי לממשלה, או מיזמתו, לחקור בעניינה של אותה חברה ויהיו לו לשם כך הסמכויות לפי סעיפים 9 עד 11 ו-27(ב) לחוק ועדות חקירה, התשכ"ט-1968.

מיזוג
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

פשרה או הסדר
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

מינוי חוקר
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) לצורך ביצוע חקירה כאמור בסעיף קטן (א) רשאי רשם ההקדשות למנות חוקר; מונה חוקר כאמור יהיו נתונות לו סמכויות החקירה כאמור בסעיף קטן (א), בכפוף לתנאי המינוי; החוקר ימסור לרשם ההקדשות דין וחשבון.

(ג) מונה חוקר כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי רשם ההקדשות להטיל את הוצאות החקירה, כולן או חלקן, על החברה לתועלת הציבור, על נושאי משרה בה, או על אדם שפנה לרשם ההקדשות בבקשה לפתוח בחקירה, ורשאי הוא לדרוש ממבקש החקירה ערובה להוצאותיה.

345 יט. (א) חברה לתועלת הציבור תפורק בידי בית המשפט לפי הוראות פקודת החברות, בכפוף לאמור בפרק זה.

(ב) נוסף על עילות הפירוק הקבועות בפקודת החברות ובחוק זה, רשאי בית המשפט לפרק חברה לתועלת הציבור בהתקיים אחת מאלה:

(1) פעולות החברה מתנהלות בניגוד לחוק, למטרותיה או לתקנונה;

(2) מי שנתמנה לבצע חקירה לפי סעיף 345 ניחא המליץ על פירוק החברה.

(ג) בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור בשל אחת העילות המנויות בסעיף קטן (ב) תוגש בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי רשם ההקדשות; בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור בשל העילות המנויות בסעיף 257 לפקודת החברות יכול שתוגש גם בידי רשם ההקדשות.

(ד) לא תוגש בקשה לפירוק חברה לתועלת הציבור, בידי היועץ המשפטי לממשלה או בידי רשם ההקדשות, בשל העילה המנויה בפסקה (1) שבסעיף קטן (ב), או בידי רשם ההקדשות בשל העילה המנויה בסעיף 257(5) לפקודת החברות, אלא לאחר שהתרה רשם ההקדשות בחברה, בכתב, לתקן את הפגם, והחברה לא עשתה כן בתוך פרק הזמן שקבע לכך, ואם לא קבע פרק זמן, בתוך זמן סביר לאחר קבלת ההתראה.

345 כ. (א) על אף הוראות סעיף 345 יט, רשאית חברה לתועלת הציבור להתפרק בפירוק מרצון לפי הוראות פקודת החברות, ובלבד שמתקיימים, נוסף על התנאים הנדרשים לפי הפקודה האמורה, גם תנאים אלה:

(1) לפני משלוח ההזמנות לאסיפת החברה, שבה הוצע לפרקה מרצון, ערכו מרבית הדירקטורים, ומרבית חברי ועדת הביקורת תצהיר, שהם בדקו את מצב עסקי החברה ונוכחו שתוכל לפרוע את חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק, ותצהיר זה הוגש לרשם ולרשם ההקדשות 21 ימים לפחות לפני משלוח ההזמנות; התצהיר

פירוק בידי בית משפט
[תיקון התשס"ו
(מס' 2)]

פירוק מרצון
[תיקון התשס"ו
(מס' 2)]

ייערך, בין היתר, בהסתמך על דוחות כספיים כמשמעותם בפרק שישי לחלק הרביעי, ליום 31 בדצמבר של השנה שקדמה למועד הגשת התצהיר (בסעיף זה - המועד הקובע), ואם חלפו למעלה מחודשיים מהמועד הקובע, גם בהסתמך על דוח כספי סקור לפי כללי חשבונאות מקובלים, המשקף את מצבה של החברה סמוך ככל הניתן למועד הגשת התצהיר וסקור, בין השאר, את השינויים המהותיים מהמועד הקובע; הדוחות האמורים יצורפו לתצהיר ויוגשו יחד עימו כאמור לרשם ולרשם ההקדשות;

(2) החברה מסרה הודעה על החלטתה להתפרק מרצון לרשם ולרשם ההקדשות.

(ב) נוסף על הוראות סעיף 321 לפקודת החברות, החלטה על פירוק מרצון תפורסם בתוך שבעה ימים ממועד קבלתה בעיתון יומי הנדפס בשפה העברית, ובחברה שעיקר עסקיה מנוהלים במגזר הערבי - גם בעיתון יומי הנדפס בשפה הערבית; רשם ההקדשות רשאי להורות לחברה לפרסם את החלטה בדרכים אחרות, אם מצא בכך צורך בנסיבות הענין.

(ג) נוסף על הוראות סעיפים 262 ו-341 לפקודת החברות, מקום שחברה לתועלת הציבור מתפרקת מרצון, רשאי בית המשפט, בכל שלב, להורות, לבקשת רשם ההקדשות, כי הפירוק יהיה בידי בית המשפט, אם מצא כי קיים אינטרס ציבורי בפיקוח בית המשפט על הליכי הפירוק של החברה.

(ד) דוחות שעל המפרק להגיש בפירוק מרצון לפי פקודת החברות יאושרו בידי ועדת הביקורת.

345כא. (א) בעלי המניות של חברה לתועלת הציבור לא יהיו זכאים, בעת פירוקה, לחלק בנכסיה, רק בשל היותם בעלי מניות כאמור.

(ב) פורקה חברה לתועלת הציבור ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נותרו נכסים, ינהגו בהם לפי הוראות התקנון, ובלבד שאם החברה פורקה בידי בית המשפט, בית המשפט שוכנע שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי החברה יחולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לבעלי המניות או ליזם החברה, או שיועברו נכסים, לאחר הפירוק, במישרין או בעקיפין, למטרות שאינן מטרות ציבוריות הקרובות למטרות החברה ערב מועד הפירוק, ואם פורקה החברה מרצון - שוכנע כאמור רשם ההקדשות; בהעדר הוראות כאמור או בהעדר אפשרות לנהוג לפיהן, יועברו נכסים אלה, לפי הוראות בית המשפט, למטרה ציבורית שקבע בית המשפט כקרובה למטרות החברה.

הוראות בלגיות
לעטין פירוק
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו לגבי נכס, שנקבע במועד העברתו לחברה, בהסכם או בתקנון החברה, כי הוא יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לחברה (בסעיף קטן זה - המעביר) או לאדם אחר שקבע המעביר.

345כב. (א) העתק מכל בקשה שהוגשה במסגרת הליך לפירוק מרצון או לפירוק בידי בית המשפט, של חברה לתועלת הציבור, ומכל החלטה שניתנה במסגרת הליך כאמור, יימסרו לרשם ההקדשות, וכל הודעה או דוח לענין פירוק כאמור שיש למסרם לרשם לפי פקודת החברות, יימסרו גם לרשם ההקדשות.

(ב) בית המשפט יחליט בבקשה שהוגשה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר שנתן לרשם ההקדשות הזדמנות להביע את עמדתו.

(ג) רשם ההקדשות רשאי לפנות לבית המשפט בבקשה שיחליט בכל שאלה הנובעת מן הפירוק.

345כג. הוראות לפי פקודת החברות לענין פירוק בידי בית משפט או פירוק מרצון, לפי הענין, יחולו על פירוקה של חברה לתועלת הציבור בשינויים המחויבים, אלא אם כן נקבע אחרת לפי פרק זה, ואולם בכל סתירה בין ההוראות האמורות להוראות לפי פרק זה, יגברו הוראות לפי פרק זה.

345כד. (א) חברה לתועלת הציבור החייבת בהגשת דין וחשבון שנתי ודיווחים אחרים לפי הוראות סעיפים 140 ו-141, תגישם גם לרשם ההקדשות; בהודעה לענין העברת מניות או מינויים לדירקטוריון ושינויים בהרכבו לפי סעיף 140 יצוין כי בעל המניות הנעבר או הדירקטור שמונה, לפי הענין, יודע כי החברה היא חברה לתועלת הציבור.

(ב) על חברה לתועלת הציבור יחולו חובות הדיווח והגשת המסמכים, החלות על עמותה לפי סעיפים 36, 38, 38א והתוספת השניה לחוק העמותות ואולם הדוחות והמסמכים כאמור יוגשו לרשם ההקדשות וסמכויות רשם העמותות לפי סעיפים אלה, לענין סעיף זה, יהיו נתונות לרשם ההקדשות.

(ג) הדוח הכספי והדוח המילולי כמשמעותם בחוק העמותות, יאושרו בידי האסיפה הכללית ויוגשו לא יאוחר מיום 30 ביוני בשנה שלאחר תום תקופת הדוח, ורשאי רשם ההקדשות להאריך את המועד להגשתם.

(ד) השר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוגים של חברות לתועלת הציבור, חובות דיווח והגשת מסמכים לרשם או לרשם ההקדשות, שיחולו על חברות כאמור, נוסף על החובות החלות עליהן לפי הוראות חוק זה.

מועמד רשם
ההקדשות בחליטת
פירוק
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

תחולת הוראות
פקודת החברות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

חובת דיווח והגשת
מסמכים
[תיקונים:
התשס"ז (מס' 2),
התשס"ח]

(ה) המסמכים שהוגשו לרשם ההקדשות לפי סעיף זה יהיו פתוחים במשרדו לעיונו של כל דורש.

(ו) סמכויות רשם העמותות לתת פטור לענין סעיף זה, יהיו נתונות לרשם ההקדשות.

345כה. (א) הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשם ההקדשות לפי פרק זה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט; סעיף קטן זה לא יחול על בקשות שהוגשו לפי חוק זה בידי רשם ההקדשות לבית המשפט כדי שיכריע בענין ושיידונו בבית המשפט, לרבות לענין פירוק, וכן על החלטות לענין אישור עסקאות לפי סעיף 345יב ולענין התראות לפירוק לפי סעיף 345יט.

(ב) השר רשאי לקבוע הוראות לענין סדרי הדין בערעור כאמור בסעיף קטן (א).

345כו. בכל ענין לפי חוק זה הנוגע לחברה לתועלת הציבור, רשאי לפנות לבית משפט כל מי שנפגע מפעולתה של החברה, בין במעשה ובין במחדל, בבקשה למתן הוראות לחברה לפעול בהתאם למטרותיה או בהתאם להוראות חוק זה; כן רשאי היועץ המשפטי לממשלה לפתוח בכל הליך לפי חוק זה הנוגע לחברה לתועלת הציבור ולהתייצב ולטעון בהליך כאמור אם הוא סבור שיש בו ענין לציבור.

345כז. השר רשאי לקבוע אגרת רישום בפנקס, וכן אגרות ותשלומים אחרים שיש לשלמם בשל פעולות ושירותים שנותן רשם ההקדשות לפי פרק זה.

345כת. (א) הועברו לאחר, במישרין או בעקיפין, נכסים, לרבות כספים (בסעיף זה - העברת נכסים) של חברה לתועלת הציבור באחד מאלה:

- (1) בחריגה ממטרותיה שלא אושרה בידי בית המשפט לפי סעיף 345יג;
- (2) בעסקה בניגוד להוראות סעיף 345יב;
- (3) בדרך של חלוקת רווחים לבעלי מניותיה או ליזם החברה בניגוד להוראות פרק זה;
- (4) במהלך פירוק מרצון, בניגוד להוראות פרק זה;

רשאי בית המשפט, בכפוף להוראות סעיף קטן (ב), לבקשת תורם לחברה, בעל מניה בחברה או רשם ההקדשות, להורות כי יהיה על נושא משרה בחברה שידע או היה עליו לדעת על העברת הנכסים, להשיב לחברה את הנכסים שהועברו כאמור או את שוים, כולם או חלקם.

ערעור
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

פטח לבית המשפט
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

אגרות ותשלומים
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

השבה לחברה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) בית המשפט לא יחייב נושא משרה בהשבה כאמור בסעיף קטן (א) אם הוכיח נושא המשרה אחד מאלה:

(1) שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע את העברת הנכסים;

(2) שהסתמך בתום לב על מידע מאת בעל תפקיד בחברה המוסמך לכך כי העברת הנכסים אינה כאמור בפסקאות (1) עד (4) שבסעיף קטן (א);

(3) כי פעל בתום לב וכי בשל נסיבות הענין המיוחדות לא היה עליו לדעת כי העברת הנכסים היתה בניגוד להוראות פרק זה.

(ג) בית המשפט רשאי שלא לחייב מי מהמנויים בסעיף קטן (א) להשיב את הנכסים שהועברו או את שוויים, כולם או חלקם, אם הנכסים או שוויים הוחזרו לחברה.

345כ.ט. לענין סעיף 6 לחוק זה -

(1) חברה לתועלת הציבור שלא נרשמה בפנקס חזקה כי עשתה שימוש באישיות המשפטית הנפרדת בכוונה להונות אדם ואולם תהיה זו הגנה טובה לנתבע אם יוכיח כי החברה פעלה בהתאם לעיקר הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור אף אם לא נרשמה או כי אותו אדם ידע על כך שלא נרשמה.

(2) בית המשפט רשאי, אם מצא כי נתקיימו התנאים לייחוס חוב של החברה כאמור בסעיף 6(א), בשינויים המחויבים, לייחס חוב של חברה לתועלת הציבור לנושא משרה בה, במקום או נוסף על בעלי מניותיה, הכל כפי שיקבע.

הוראות מיוחדות לענין זרמת מן החברה לתועלת הציבור [תיקון התשס"ו (מס' 2)]

345ל. (א) הוראות פרק זה באות להוסיף על יתר הוראות חוק זה והוראות כל דין אחר, ואולם במקרה של סתירה, יגברו הוראות פרק זה, אלא אם כן נקבעו הוראות מפורשות לפי דין אחר לגבי חברה לתועלת הציבור; בסעיף קטן זה, "דין אחר" - לרבות כללים, הנחיות או אישורים של גורם המוסמך לקבעם ביחס לאותה חברה, הפועל מכוחו של הדין האחר.

שמירת דינים [תיקון התשס"ו (מס' 2)]

(ב) אין בהוראות חוק זה כדי לגרוע מחובות נוספות החלות על בעלי מניות ונושאי משרה בחברה לתועלת הציבור הפועלת כנאמן, מכוח חוק הנאמנות, ככל שחלות חובות כאמור.

345 לא. אין להתנות על החראות לפי פרק זה.

איפור התניה
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 לב. השר ושר האוצר רשאים לקבוע כי הוראות פרק זה, כולן או מקצתן, לא יחולו על חברה לתועלת הציבור שהיא חברה ממשלתית או חברת בת ממשלתית כהגדרתן בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 (בסעיף זה - חברה ממשלתית לתועלת הציבור), או שיחולו על חברה ממשלתית לתועלת הציבור בשינויים שיקבעו.

תחולה לגבי חברות
ממשלתיות
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

345 לג. (א) על חברת חוץ המקיימת מקום עסקים בישראל שבתקונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד ושתקונה אוסר על חלוקת רווחים (בחוק זה - חברת חוץ לתועלת הציבור), יחולו הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור בשינויים המחויבים ובשינויים שהשר רשאי לקבוע בתקנות.

תחולה לגבי חברות
חוץ
[תיקון התשס"ז
(מס' 2)]

(ב) השר רשאי לקבוע, בצו, לאחר התייעצות עם רשם ההקדשות, כי על חברת חוץ לתועלת הציבור מסוימת לא יחולו הוראות חוק זה לענין חברה לתועלת הציבור, כולן או מקצתן, או שיחולו בשינויים שיקבע, וזאת, אם שוכנע כי קיימות נסיבות המצדיקות זאת, בשים לב בין היתר, לדיני מקום ההתאגדות או להוראות הדין הזר החל על פעולתה בישראל כחברת חוץ לתועלת הציבור, לתחולתו של דין אחר בישראל לגביה, ולמקורם של נכסי החברה; השר רשאי לקבוע בתקנות הוראות כאמור לסוגים של חברות חוץ לתועלת הציבור.

(המשך בעמוד הבא)

ניהול תקין של עמותות 2011



ניהול תקין של עמותות

עורכים:

עו"ד אביטל שרייבר

עו"ד גלי גרוס

עו"ד שלומי בילבסקי

מהדורה שלישית: יוני 2010

4	דבר ראש רשות התאגידים
6	מבוא
8	מוסדות העמותה
8	כללי
8	אסיפה כללית
8	סמכויות האסיפה הכללית
9	ועד
10	סמכויות ותפקידים של הוועד
10	אחריות חברי הוועד
10	שיפוי וביטוח
10	תקופת כהונת הוועד
11	מורשי חתימה
11	ועדת ביקורת או גוף מבקר
12	סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת/גוף מבקר
13	רואה חשבון מבקר
13	זכות עיון במסמכי העמותה
14	שם, מטרת ותקנון העמותה
14	שימוש בשם העמותה
14	מטרות העמותה
15	ניצול נכסי העמותה לצורך קידום מטרותיה
16	פעולה בהתאם לתקנון העמותה
16	קיום נהלים בכתב
17	הגשת מסמכים לרשם העמותות
17	דרישות החוק
17	הגשת מסמכים לצורך קבלת אישור ניהול תקין
18	אגרה שנתית
19	המערכת החשבונאית והכנת הדו"ח הכספי והמילולי
19	עקרונות כלליים בנוגע לניהול הכספי
19	ניהול פנקסים על פי התוספת השנייה לחוק
19	עריכת הדו"ח הכספי
19	גילוי דעת חשבונאי 69 ותקן 5
20	דו"חות כספיים מאוחדים
20	הדו"ח המילולי
21	השימוש בכספי העמותה ובנכסיה
21	פתיחת חשבונות בנק
21	שימוש במזומנים ובהמחאות
21	העברות כספיות מחשבון הבנק



תוכן העניינים

21	שימוש בכרטיסי אשראי
21	הוצאות הנהלה וכלליות
22	תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר וועד ולחבר ועדת ביקורת
24	החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות
24	החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה
25	העברות של כספים או נכסים לתאגידיים אחרים ללא תמורה
25	הלוואות
25	אופן תשלומי מלגות
25	תרומות
26	תרומות מישות מדינית זרה
26	רישום נכסי עמותה
27	שמירה על נכסי העמותה
27	עמותה המתמנית כנאמן בהקדש ציבורי
קירבה משפחתית וניגוד עניינים	
28	כללי
28	קרבת משפחה
28	העסקת עובדים
28	קירבה משפחתית בין חבר ועד לחבר ועדת ביקורת
29	קירבה משפחתית בתוך הוועד ובתוך ועדת הביקורת
29	מצבים נוספים של ניגוד עניינים
הוראות מיוחדות	
30	גוף דו-מהותי
30	חוק מיוחד החל על עמותה
30	מיזוג עמותות
31	ביקורות עומק מטעם רשם העמותות
31	אישור על הגשת מסמכים
שיקום עמותה	
32	כללי
32	דוגמאות לסוגי ליקויים ותוכניות הבראה
קנסות מנהליים	
פירוק ואיסור מכירת העמותה	
34	פירוק ביזמת העמותה
34	הליך פירוק מרצון
36	איסור מכירת עמותה
36	איסור העברת נכסי העמותה לחבריה לאחר פירוק



דבר ראש רשות התאגידים

רשות התאגידים, שהוקמה על-ידי הממשלה באפריל 2006, הינה רשות ממשלתית המאגדת את הרישום והפיקוח על תאגידים בישראל. הרשות נמצאת בעיצומו של תהליך רפורמה והתאמה למציאות המשפטית, הכלכלית והטכנולוגית של המאה ה-21.

רשות התאגידים מחולקת לשתי זרועות מרכזיות. זרוע עסקית הכוללת את יחידות רשם החברות, רשם השותפויות ורשם המשכונות, וזרוע מלכ"רית הכוללת את יחידות רשם העמותות, החברות לתועלת הציבור ורשם ההקדשות.

איחוד היחידות המפורטות לעיל נבע מהתפיסה כי יש צורך בארגון מחדש, תפיסתי ומבני, של טיפול המדינה בתאגידים הן העסקיים והן שאינם למטרות רווח. התהליכים המשמעותיים אותם מקדמת הרשות והתאמת המערכות הממשלתיות המטפלות ברישום ובפיקוח על תאגידים, למציאות המשפטית, הכלכלית והטכנולוגית התואמת את עולם התאגידים העכשווי, תביא את היחידות המרכיבות את רשות התאגידים, לקפיצת מדרגה הן ברגולציה של פעילות התאגידים בישראל והן בשיפור השירות לציבור לקוחות הרשות על גווניו ומאפייניו השונים.

בכל מקום בו יצוין בחוברת זו "רשם העמותות" - כוונת הדברים היא לסמכותו של ראש רשות התאגידים כרשם העמותות, ולפעולות המבוצעות באמצעות הזרוע המלכ"רית ומחלקותיה.

בשנת 1998 החליטה ממשלת ישראל כי עמותות המבקשות לקבל תמיכה מהמדינה חייבות להמציא אישור ניהול תקין מרשם העמותות. בהמשך, במסגרת החלטות ממשלה נוספות, הרחיבה הממשלה את הדרישה לקיומו של אישור ניהול תקין אף לעמותות מהן רוכשת המדינה שירותים.

הטלת החובה האמורה הפכה, למעשה, את אישור הניהול התקין לתנאי סף עבור עמותות המבקשות ליהנות מתמיכת המדינה או לבצע עבודה שירותים.

הרעיון המרכזי העומד מאחורי החלטות הממשלה הוא כי בצד עידוד פעולות מבורכות הנעשות על ידי עמותות רבות, קיים הצורך המובן מאליו לפעול לכך שכספי הציבור המועברים מהמדינה במישרין או בעקיפין, יגיעו לעמותות הפועלות באופן תקין ובהתאם לחוק העמותות.



דבר ראש רשות התאגידים

עובדי רשות התאגידים רואים בעבודתם שליחות ציבורית להבטחת פעילותן של העמותות בישראל בהתאם לדיון. תפקידם של עובדי יחידת רשם העמותות ברשות הינו, בין השאר, להבטיח כי כספי הציבור הניתנים לעמותות, בין בדרך של הקצבות מדינה ובין בדרך של תרומות מהציבור, יגיעו לעמותות הפועלות על פי הדיון וסדרי מינהל תקינים וישמשו למטרה לה ניתנו ויועדו.

הדגש שניתן בשנים האחרונות על ניהולן התקין של עמותות ונקיטת סנקציות כנגד עמותות שלא עשו כן, הביא למצב בו מרבית העמותות בישראל מגישות לרשם העמותות את המסמכים הנדרשים ומתנהלות בהתאם לדיון.

אנו ברשות התאגידים בודקים את העמותות בכדיקות יזומות ואחרות ומקום בו עולה כי העמותות אינן פועלות בהתאם לחוק העמותות ולהנחיות הרשם, נשללת מהן הזכות לקבלת אישור ניהול תקין. יצוין, כי במידת הצורך ננקטות כלפי עמותות הפועלות שלא כדיון ואף כלפי האחראים לאי הסדרים בהן, סנקציות שונות כגון, הטלת קנס מנהלי ובמידת הצורך אף ננקטים הליכי פירוק כנגד עמותות.

לפני כארבע שנים פרסמה רשות התאגידים חוברת נהלים המפרטת את כללי הניהול התקין של ארגונים ללא כוונת רווח. עתה, אנו מתכבדים להשיק קובץ שלם ומעודכן הכולל את ההנחיות ושינויי החקיקה מאז הוצאת החוברת הקודמת. קובץ מעודכן זה של כללי הניהול התקין נגיש לציבור גם באמצעות אתר האינטרנט של יחידת רשם העמותות ברשות התאגידים. בכוננתנו לעדכן חוברת זו באופן קבוע על בסיס שוטף, וככל שיחולו שינויים מבחינת החוק, התקנות או הנהלים ולפרסמה באופן שוטף באתר האינטרנט של רשות התאגידים.

החוברת כוללת נושאים מרכזיים בניהול עמותות וכן מענה לשאלות הנפוצות ביותר בנושא הניהול התקין. מובן, כי היא משקפת את המצב המשפטי בעת כתיבתה ובמידת הצורך תעודכן, כאמור, שוב בעתיד. עם זאת, אין החוברת מהווה או יכולה להוות תחליף לייעוץ משפטי פרטני, שוטף ועדכני.

רשות התאגידים רואה חשיבות רבה בעדכון הציבור באופן שוטף בכללי הניהול התקין ובקיומה של חוברת כללים הנגישה לציבור והמעודכנת באופן שוטף.

אני תקווה כי חוברת זו תסייע רבות לעמותות החפצות בקבלת אישור ניהול תקין או בשיפור ניהולן ותפקודן, ולכל מי שחשובה לו דרך ההתנהלות התקינה של ארגונים ללא כוונת רווח בישראל.

רשות התאגידים, יחידת רשם העמותות ועובדיה ימשיכו לסייע לציבור הנזקק לשירותי הרשות בנאמנות, במקצועיות ובמסירות.

בברכה,

אלון בכר, עו"ד
ראש רשות התאגידים
רשם העמותות

מבוא

בעקבות ממצאי מבקר המדינה בדו"ח שנתי 48 בנושא תמיכות מתקציב המדינה ועזבונו לטובת המדינה, ובהמשך לדיני ועדת שרים לענייני ביקורת המדינה, החליטה הממשלה ביום 15.10.98, בהחלטה מס' 4418 (בק/128), כי החל משנת התקציב 1999 יידרשו גופים הפונים בבקשה לתמיכה ממשרד ממשלתי להציג אישור של רשם העמותות. עוד נקבע בהחלטה כי רשם העמותות יבחן בהתאם לנהלים ולקריטריונים שיגובשו על ידו אם העמותה עומדת בכל דרישות החוק, ואם נכסי העמותה והכנסותיה משמשים אך ורק את מטרת העמותה.

האישור שניתן על-ידי הרשם, לעמותות שלאחר בדיקה נמצא כי הן עומדות בדרישות, מכונה "אישור ניהול תקין".

בהחלטת ממשלה מיום 18.7.01 הורחבה חובת הצגת אישור ניהול תקין גם על עמותות הנותנות שירותים למשרדי ממשלה.

קיימים גורמים נוספים המתנים העברת כספים לעמותות בהמצאת אישור ניהול תקין. כך לדוגמא, ועדת הכספים של הכנסת דורשת אישור ניהול תקין מעמותות המבקשות מעמד מיוחד על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ולפיו זכאי תורם לעמותה כזו לניכוי מס בגין תרומתו, וכן רשויות מקומיות, המועצה להסדר הימורים בספורט וקרנות גדולות. לעיתים אף תורמים פרטיים מחליטים להגביל תרומתם ולהעבירה רק לעמותות שיש ברשותן אישור ניהול תקין.

בעקבות החלטות הממשלה, ובהתאם לסמכויות הנתונות לרשם העמותות בחוק העמותות, מבצעת יחידת רשם העמותות בדיקות תקופתיות של העמותות. היחידה מנפיקה אישורי ניהול תקין לעמותות העומדות בדרישות החוק בכל הנוגע להמצאת המסמכים שעליהן להמציא מידי שנה על-פי החוק, ומבטלת אישורים כאשר מתברר כי קיימים ליקויים בהתנהלות העמותה. במקרה של ליקויים, מלבד סירוב לתת אישור, או ביטול אישור קיים, ננקטים צעדים נוספים כלפי העמותות ובמסגרתם: מינוי חוקר, הטלת קנס מנהלי (אשר יתכן ויוטל גם על חברי הוועד), נקיטה בהליכי פירוק או דרישה מהעמותה לעמוד בתכנית הבראה. יצוין כי בדיקות תקופתיות כאמור, לצורך בחינת קיום דרישות החוק, מתבצעות בכל העמותות, לא רק אלו הפונות בבקשות לאישור ניהול תקין.



מבוא

המקורות לחובות המוטלות על עמותות הנם כדלקמן:

1. חוק העמותות, התש"ם - 1980, והתקנות שהותקנו מכוחו.
2. כללי מינהל תקין - חובה זו נובעת אף היא, בין השאר, מחוק העמותות, סעיף 27, הקובע כי "על חברי הוועד לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית", וכן מכללים שגיבש רשם העמותות בהתאם להחלטת הממשלה בעניין אישור ניהול תקין, דרישות משרדי הממשלה המתקציבים ופסיקת בתי המשפט אשר הרחיבה את החובות המוטלות על סוגים מסוימים של עמותות ובכלל.
3. חוקים ותקנות אחרים, ובין היתר חוקים הכוללים דרישות מיוחדות באשר לפעילות מסוימת, כגון בנושאים של אימוץ, חברות קדישא, גמילה מסמים, ספורט וכיוצ"ב.

חברת זו תעסוק בדרישות המוטלות על עמותות על פי חוק העמותות וכללי מינהל תקין, ובמספר נושאים נוספים הקשורים בפעילות עמותות ובקשר שלהן ליחידת רשם העמותות.

יצוין, כי גם חברות לתועלת הציבור (חל"צ) נמצאות תחת פיקוחה של הזרוע המלכ"רית ברשות התאגידים. מעמדה של חברה לתועלת הציבור, והדינים החלים עליה, הוסדרו בתיקון מס' 6 לחוק החברות מיום 21.6.2007. ניתן, ומומלץ, לעיין בהוראות התיקון לחוק באתר האינטרנט של היחידה. חברה לתועלת הציבור הינה גוף, שבין השאר עליו לפעול על פי תקנונו לטובת מטרה ציבורית מתוך המטרות ציבוריות המצוינות בתוספת לחוק החברות ושנאסר עליו לחלק רווח. בתיקון מס' 6 לחוק החברות הושנו חובות הדיווח של חברות לתועלת הציבור לחובות הדיווח החלות על עמותות. קיימים הבדלים בין חברה לתועלת הציבור לבין עמותה, שמקורם בחוק השונה שחל עליהם.

חברות לתועלת הציבור נדרשות אף הן להציג אישור ניהול תקין כתנאי לקבלת תקציבים שונים.

כעיקרון, אותה מדיניות ואותם כללי ניהול תקין החלים על עמותות חלים גם על חברות לתועלת הציבור, למעט מקרים בהם הוראות חוק החברות קובעות במפורש אחרת.

בכוננת הזרוע המלכ"רית לדרוש באופן הדרגתי מחברות לתועלת הציבור לעמוד בכללי ניהול תקין כפי שנדרשות עמותות כיום, ולקיים ביקורות עומק שתודאנה את העמידה בהם.

מוסדות העמותה

כללי

עמותה מוגדרת בסעיף 1 לחוק העמותות כתאגיד המוקם על-ידי שני בני אדם או יותר, למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו ושמטרתו העיקרית אינה עשיית רווחים.

שלושת המאפיינים העיקריים של עמותה הם:

1. איסור חלוקת רווחים.
2. פעולה אך ורק במסגרת המטרות שאושרו לעמותה.
3. החברות בעמותה היא אישית, ואין אפשרות להעבירה לאחר. בשונה מגופים המוגדרים כחברות, אין לחבר עמותה זכות קניינית בעמותה.

חוק העמותות קובע בסעיף 19 כי על כל עמותה לקיים לפחות שלושה מוסדות:

1. אסיפה כללית.
2. ועד מנהל.
3. ועדת ביקורת (או גוף מבקר שיכול להיות רואה חשבון או גוף אחר שאושר על ידי רשם העמותות).

עמותה רשאית לייסד מוסדות נוספים. במידה ועמותה מעוניינת לייסד מוסדות נוספים, עליה להסדיר העניין בתקנונה, המאושר על-ידי רשם העמותות.

בעמותות בעלות מחזור כספי של למעלה ממיליון ש"ח (הסכום המדויק מתעדכן מידי שנה), קיימת חובה, נוסף על האמור לעיל, למנות ר"ח, לצורך עריכת ביקורת על הדו"ח הכספי של העמותה.

על פי תקנות רואי החשבון¹, ככלל, רואה החשבון המבצע את הביקורת על הדו"ח הכספי אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ₪, רשאי אדם ואף שותף אחר ממשדד רואי החשבון, שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדו"ח הכספי, לבצע את הנהלת החשבונות. בעמותות שמחזורן הכספי באותה שנה עולה על 5 מיליון ₪, ככלל, הנהלת החשבונות לא תבצע גם על ידי אחרים באותו משרד רואי חשבון.

אסיפה כללית

האסיפה הכללית היא גוף הכולל את כל חברי העמותה. חברי העמותה הם אלו שייסדו את העמותה וכן כל מי שפנה לעמותה בבקשה להתקבל כחבר, והתקבל על ידי הגוף המוסמך לכך על-פי תקנון העמותה, למעט אלו שחברותם בעמותה הופסקה. בהתאם לסעיף 15 לחוק, יכולים להיות חברים בעמותה כל אדם שמלאו לו שבע עשרה שנים וכל תאגיד, בין שהם אזרחי ישראל ובין אם לא. הפסקת חברות בעמותה יכולה להיות בפטירת החבר, בהתפטרותו, או בהוצאתו מהעמותה בהתאם להוראות תקנון העמותה. כינוס האסיפה הכללית יתבצע על פי הוראות סעיף 20 לחוק ובהתאם להוראות נוספות בתקנון, אם ישנן. זימון האסיפה הכללית יתבצע במועד האמור בתקנון העמותה ואם לא נקבעו הוראות לעניין מועד הזימון, יתבצע הזימון לפחות 10 ימים מראש, בהתאם להוראות התקנון המצוי (הוראות לעניין אסיפה העוסקת בפירוק מרצון - ר' להלן בפרק 'פירוק מרצון ואיסור מכירת העמותה'). במסגרת הזימון יפורסמו הנושאים שאמורים לעלות על סדר היום של האסיפה הכללית.

מכויות האסיפה הכללית

1. קביעת מספר חברי הוועד, ובחירת ועד העמותה על-פי סעיף 26(א) לחוק (אלא אם כן נקבעה הוראה בתקנון על-פיה חברי ועד העמותה ימונו על ידי אדם או גוף אחר, או שנקבע בתקנון כי אדם הנושא בתפקיד מוגדר יהא חבר הוועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד. בכל מקרה קביעת מספר חברי הוועד נתונה לאסיפה הכללית, אלא אם כן נקבע מספרם במפורש בתקנון, ובכל מקרה יהיו בוועד לפחות 2 חברים).
2. בחירת ועדת ביקורת או גוף מבקר על-פי סעיף 31 לחוק.
3. מינוי רואה חשבון מבקר, על-פי סעיף 31 לחוק, בעמותה החייבת למנות רואה חשבון על-פי סעיף 19(ג) לחוק, וקביעת שכר.
4. אישור הדו"חות הכספיים השנתיים והדו"חות המילוליים על-פי סעיפים 36(א) ו-37 לחוק.

1. תקנות רואי חשבון (ניסוד עניינים ומכירה באי-תלות כתוצאה ממיסוק אחר), תשמ"ח-2008 מורסם בק"ת תשמ"ח, עמ' 608

בהתאם לסעיף 19(א) לחוק העמותות, רשאית עמותה לקבוע בתקנון כי יהיו לה מוסדות נוספים. מכאן שעמותה רשאית למנות מוסדות שיהיו אחראים על נושאים שונים, אולם היא אינה רשאית להעביר למוסדות אחרים את האחריות לניהול הכללי של העמותה.

הוועד הראשון של העמותה מורכב ממיסדי העמותה. לאחר מכן האסיפה הכללית היא שבחרת את הוועד, אלא אם כן נקבעה בתקנון הוראה אחרת לעניין זה. סעיף 26 לחוק העמותות קובע כי ניתן לקבוע הוראה בתקנון על פיה ימונו חברי הוועד, כולם או מקצתם, על-ידי אדם או גוף אחר, וכן כי אדם הנושא בתפקיד מוגדר יכהן כחבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד.

בכל מקרה, קיימת סמכות לאסיפה הכללית להעביר את הוועד או חבר ועד מכהונתו.

בוועד צריכים לכהן לפחות שני חברים.

על פי סעיף 33 לחוק העמותות, אדם הנתון שירותים כשכר לעמותה שלא עקב תפקידו כחבר ועד, אינו יכול לכהן כחבר ועד בעמותה. "מתן שירותים" משמעותו, מלבד האיסור שחבר ועד יהיה עובד העמותה, או שייתן לה שירות כקבלן, גם איסור על כל התקשרות נוספת של חבר הוועד עם העמותה, שכתוצאה ממנה חבר הוועד מקבל תמורה מהעמותה (וכן) - השכרת נכס לעמותה, העברת כספים לחבר הוועד, לרבות בעקיפין, באמצעות גוף אחר שהעמותה מתקשרת עימו. כללים אלה חלים גם על חבר ועד, הממלא תפקיד או מטפס שירותים לחברת בת שבשליטת העמותה. במילים אחרות, חל איסור על מתן תשלום כלשהו לחבר ועד באמצעות חברת בת שבשליטת העמותה. לגבי שירותים כשכר הניתנים ל"קרוב של חבר ועד, ראה בפרק "קירבת משפחה וניגוד עניינים"

חברי ועד רשאים לקבל גמול ישיכה בנין השתתפותם בישיבות הוועד והחזר הוצאות חברי ועד בהתאם לתקנות שהותקנו בעניין, אולם קיימות מגבלות בעניין זה, הכל כפי שימרט בפרק "השימוש בכספי העמותה" בהמשך.

סעיף 33 לחוק העמותות קובע עוד כי לא יכהן כחבר ועד בעמותה מי שאינו חבר בעמותה (אלא אם כן הוא נציג של תאגיד החבר בעמותה), קטין (מתחת לגיל 18) או מי שהוכרז

5. קבלת החלטות בדבר שינוי תקנון, מסרות או שם העמותה.

6. אישור גמול לחברי הוועד או לחברי ועדת הביקורת בנין תפקידם בהתאם לתקנות העמותות (גמול לישיב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009 (ניתן לעיין בתקנות באתר האינטרנט של היחידה) וקביעת נהלים בעניין החזר הוצאות לפי התקנות האמורות.

7. על-פי סעיף 28 לחוק העמותות יש לאסיפה הכללית סמכות להעביר בכל עת את הוועד או חבר ועד מכהונתו.

האסיפה הכללית רשאית לקבוע בתקנון, שסמכויות מסוימות מתוך אלה שפורטו באשר לוועד העמותה, יבוצעו על ידה או באישורה.

סעיף 17 לחוק העמותות קובע כי "החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה ניתנת לירשה". הדרך הראויה וההולמת להצבעה באסיפות כלליות של עמותות היא הצבעה אישית וישירה. עם זאת, הצבעה באמצעות נציג שבידו יפוי כוח אינה פסולה, אך יש להבטיח, שמדובר בייצוג אמיתי שאכן משקף את עמדתם של המיוצגים, ושהשימוש ביפוי הכח אינו מנוצל לרעה על ידי גורמים שירכזו אצלם מספר רב של יפוי כח, ובכך יוכלו להשפיע באופן מהותי על ההחלטות. ככלל, דרישת הרשם בעניין זה היא כי יפוי הכח יהיה ספציפי לאסיפה מסוימת, ויכלול את עמדת מיפוי הכח באשר לנושאים שעל סדר היום.

במקרה של קולות שקולים באסיפה הכללית, תוכרע ההצבעה בהתאם להוראות התקנון. אם לעמותה תקנון מצוי, לפי סעיף 10 לתקנון, רשאי יו"ד האסיפה להכריע אם לעמותה תקנון אחר, תוכרע ההצבעה בהתאם להוראות הנוגעות לעניין. ככל שאין הוראות בעניין מסוים בתקנון העמותה, יחולו הוראות התקנון המצוי (ר' בפרק העוסק בתקנון).

ועד

סעיף 25 לחוק העמותות קובע כי הוועד ינהל את ענייני העמותה ובידיו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה.

האינטרסים של העמותה ולא אינטרסים אישיים. כך לדוגמא, בעניינים הנוגעים לקבלת שירותים עבור העמותה, אסור לחבר הוועד לקחת בחשבון שיקולים של קשרי ידידות עם נתן השירות וכדומה.

על חברי הוועד מוטלת אחריות לדאוג לכך שלא תבוצע חלוקת רוחים בעמותה, ובמקרה שבוצעה חלוקה כאמור, יראו אותם כמפרים את חובתם כלפי העמותה, אלא אם יוכיחו שלא ידעו על כך ושלא היה עליהם לדעת על כך, או שנקטו בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע את חלוקת הרוחים.

על חברי הוועד לבצע את תפקידם בזהירות כדי שלא ייפגעו נכסים של העמותה או אינטרסים שלה. למשל, עליהם להתעדכן במצב הפיננסי של העמותה כדי להימנע מיצירת גירעונות שיסכנו את החוסן הכלכלי של העמותה. במקרים קיצוניים של פעולות חבר ועד תוך רשלנות חמורה, או הפרת חובותיו של חבר הוועד, למשל במקרה של חלוקת רוחים אסורה כאמור, ייתכן כי חבר הוועד יחויב על-ידי בית המשפט לשאת באופן אישי בנזקי העמותה, כולם או חלקם.

על חבר ועד, להיות בעל מיומנות בענייני העמותה וכישרונות מתאימים לצורך תפקיד זה.

שיפוי וביטוח

חוק העמותות אינו קובע הוראות המתיחות שיפוי וביטוח לחברי ועד, ויש בכך בעייתיות בין היתר לאור האיסור על חלוקת רוחים. יחד עם זאת, לאור העובדה שבחוק החברות בסעיפים 264-258, לרבות הסייגים בסעיף 345, נקבעו הסדרים בעניין זה בכל הנוגע לחברות לתועלת הציבור, אין מניעה כי נושאי משרה בעמותה (חברי ועד, חברי ועדת ביקורת, הגוף המבקר, המנכ"ל וכל מי שכפוף לו ישירות), יבוסחו וישופו, לאחר אישור האסיפה הכללית ובכפוף לכך שנקבעו הוראות מתאימות בתקנון העמותה, כל זאת על-פי אותם הסדרים החלים על חברות לתועלת הציבור. מוצע כי עמותה המבקשת להסדיר נושא זה תפנה לייעוץ מקצועי מסעמה.

תקופת כהונת הוועד

החוק אינו קובע מהי תקופת כהונתו של ועד העמותה. אחד

פסול דין או פושט רגל, וכן מי שהורשע בעבירות המפורטות בסעיף או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלון. לא ניתן להתנות על הוראות אלו בתקנון.

סמכויות ותפקידים של הוועד

1. ליישם את החלטות האסיפה הכללית.
2. לקבוע את מדיניות העמותה בכפוף להחלטות האסיפה הכללית, להכין את תכנית העבודה של העמותה, לקבוע עקרונות למימון הפעילות וסדרי עדיפויות בין אפשרויות הפעולה השונות.
3. לקבוע דרכי פעולה ספציפיות לביצוע מטרות העמותה.
4. לדאוג לכך, כי לא תבצע חלוקת רוחים, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה.
5. לאשר תקציב שנתי, לעקוב אחר מצבה הכספית של העמותה, ולקבוע את מסגרת האשראי שהעמותה רשאית ליטול.
6. למנות ולפטר מנהל כללי.
7. לפקח על המנהל הכללי של העמותה.
8. לקבוע את המבנה הארגוני של העמותה ואת מדיניות השכר והתשלומים.
9. לבנס אסיפות כלליות מן המניין ושלא מן המניין.
10. להכין את הדו"חות הכספיים והמילוליים של העמותה ולהביאם לפני ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ובפני האסיפה הכללית לאישורה.
11. לדחוף לאסיפה הכללית על מצב ענייני העמותה.
12. לקבוע נהלים בכתב, המסדירים פעילויות שגרתיות משמעותיות בעמותה.
13. לדון, להחליט ולפעול בכל ענייני העמותה, כפי שימצא לנכון.
14. לנהל פנקס חברים של חברי האסיפה הכללית וחברי הוועד.

אחריות חברי הוועד

על חברי הוועד מוטלת אחריות "לפעול לטובת העמותה במסגרת מטרותיה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית" (סעיף 27 לחוק העמותות).

בהתאם לפסיקת בתי המשפט, על חברי הוועד מוטלת חובת האמון, הזהירות והמיומנות לפעול לטובת העמותה ובכלל זה, להגשמת מטרותיה. עליהם לבצע פעולות המשרתות את

ועדת ביקורת או גוף מבקר

האסיפה הכללית חייבת לבחור ועדת ביקורת או גוף מבקר. גוף מבקר יכול להיות רואה חשבון או גוף אחר שאושר לענין זה על-ידי רשם העמותות.

במקרה שהעמותה רוצה למנות רואה חשבון כגוף מבקר במקום ועדת ביקורת, היא אינה צריכה אישור של הרשם. אין למנות את אותו רואה חשבון שמבקר את הדוחות הכספיים של העמותה או שמבצע את הנהלת החשבונות, שכן יש ניגוד עניינים בין התפקידים.

גוף מבקר שאינו רואה חשבון - אם העמותה מעוניינת למנות כגוף מבקר מי שאינו רואה חשבון במקום ועדת ביקורת, עליה להעביר תחילה בקשה לרשם בצירוף קורות חיים וניסיון רלבנטי של אותו גוף (כגון - היותו בעל הכשרה להיות מבקר פנים, עו"ד, יועץ מס וכד'), בהתאם לצרכי הביקורת בעמותה, ולאחר אישור עקרוני של הרשם, עליה לקבל אישור אסיפה כללית, כדי שהמינוי ייכנס לתוקף.

יצוין כי גם עמותה שאינה פעילה מבחינה כספית חייבת במינוי ועדת ביקורת, שכן סעיף 19 לחוק קובע כי לכל עמותה תהיה ועדת ביקורת. כמו כן יתכן כי קיימת לעמותה פעילות כספית שהיא, מבחינתה, אינה מחשיבה אותה כפעילות כספית, כגון מימון שכר דירה על ידי גורם חיצוני. כן יתכן כי עצם העובדה שלא מתנהלת פעילות כספית היא בעיה שוועדת הביקורת צריכה לבדוק אותה.

על-פי חוק הביקורת הפנימית, קיימים מספר גופים, וביניהם עמותות בודדות, החייבים במינוי מבקר פנים. תפקידו של מבקר פנים אינו זהה לתפקידי ועדת הביקורת או הגוף המבקר. מבקר הפנים כפוף על פי חוק לוועד בעוד שוועדת הביקורת או הגוף המבקר כפופים לאסיפה הכללית, לכן, מבקר הפנים לא יוכל למלא פונקציה של ועדת ביקורת או גוף מבקר. לפיכך, במקרים בהם נדרש מינוי מבקר פנים, מינוי יהיה בנוסף על ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ולא במקומם. יש לציין כי הרוב המכריע של העמותות אינו מחויב במינוי מבקר פנים.

בוועדת ביקורת צריכים לכהן לפחות שני חברים, על פי כללי מינהל תקין. גוף מבקר יכול להיות אדם אחד, רואה חשבון או גוף אחר שאושר על ידי הרשם.

מתפקידיה של האסיפה הכללית הוא בחירת חברי ועד. בהתאם לסעיף 20 לחוק, על האסיפה הכללית להתכנס לפחות אחת לשנה.

כדי להבטיח את ניהולה התקין של העמותה, ואת פעולתם של חברי הוועד לסוכת העמותה, כנדרש בסעיף 27 לחוק, לא ניתן לאפשר מצב של בחירת ועד לתקופה בלתי מוגבלת. לפיכך נוכח נוהל על-פי תקופת כהונת הוועד תוגבל ל-4 שנים, למעט מקרים חריגים בהם אופי העמותה מצדיק כהונה לפרק זמן ממושך יותר. דהיינו, יש לערוך בחירות לוועד העמותה לפחות אחת ל-4 שנים (אלא אם כן חל התקנון המצוי או נקבעה תקופה קצרה יותר בתקנון). יחד עם זאת, אין מניעה כי העמותה תאפשר בחירת אותם חברים לקדנציות נוספות (אלא אם כן הדבר הוגבל בתקנון).

מורשי החתימה

בהתאם לסעיף 18 לתקנון המצוי, על הוועד להסמיך שניים או יותר מבין חבריו, לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה. אין חובה לכלול את סעיף 18 לתקנון המצוי בתקנון העמותה, אולם רשם העמותות דורש, לצורך פיקוח ובקרה נאותים על הוצאת כספים בעמותה ובהתאם לפרשנות החוק ולכללי מינהל תקין, כי בכל מקרה יהיו לעמותה לפחות שני מורשי חתימה, אשר חתימתם יחד תחייב את העמותה בכל הנוגע לפעולות בעלי משמעות כספית כגון חתימה על המחאות, חתימה על חוזים, ביצוע הזמנות, נסילת הלוואות, מתן הלוואות, רכישת ניירות ערך, רכישת מס"ח, השקעת כספים וכיו"ב. לענין אופן השימוש בכספי העמותה, לרבות האפשרות לשימוש בכרטיסי אשראי ונושאים כספיים נוספים, ר' הרחבה בהמשך.

אין חובה כי מורשי החתימה יהיו חברי ועד, אולם אין הם יכולים להיות חברי ועדת ביקורת.

מורשי החתימה לא יהיו בדרגת קירבה ראשונה ביניהם, כדי להימנע ממצבים של ניגוד עניינים פסול.

על מורשי החתימה להיות בכל מקרה מחברי העמותה או מבעלי התפקידים בה.

יצוין, כי על מרבית הדיווחים שעל עמותה להגיש לרשם העמותות להיות חתומים על ידי שני חברי ועד. לגבי פירוט הדיווחים ר' בפרק "הגשת מסמכים לרשם העמותות".

המשרה בעמותה ולבדוק ניהול תקין של עמותה, חיסכון, פעילות, אפקטיביות וטוהר המידות.

- לבדוק את השגת יעדי העמותה בייעול ובחיסכון.
- לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד.
- להציע לוועד דרכים לתיקון ליקויים בניהול העמותה.
- לבדוק את עניינה הכספיים של העמותה, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה לקידום מטרתיה.
- לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה.

לצורך יישום תפקידיה

א. וועדת הביקורת תבצע בדיקה כללית מידי שנה כמפורט לעיל, וכן תבצע מעקב אחר יישום המלצות שנתנה בעבר. בשים לב להיקף פעילות העמותה, ועדת הביקורת תתמקד מידי שנה בנושא או במספר נושאים מתוך הנושאים הנ"ל, ותבצע במסגרתם בדיקה מעמיקה יותר מהרגיל.

ב. ועדת הביקורת תדון בדו"ח המילולי ובדו"ח הכספי ותגיש את המלצותיה לוועד ולאסיפה הכללית. יצוין כי במסגרת הדיווחים השנתיים, על העמותה להגיש לרשם את המלצות האמורות.

2. ועדת הביקורת נדרשת להכין דו"ח ביקורת לפחות פעם בשנה. דו"ח הביקורת יכלול מלבד ממצאי הוועדה גם המלצות והתייחסות לתיקון ליקויים שהתגלו בעבר, בהתאם לנסיבות. החובה להגיש דו"ח פעם בשנה נלמדת מסעיף 30 לחוק הקובע כי על ועדת הביקורת להביא את מסקנותיה לפני הוועד והאסיפה הכללית.

3. על-פי סעיף 20ב לחוק רשאית ועדת הביקורת או הנהג המבקר לדרוש מהוועד בכתב לכנס אסיפה כללית שלא סן המניין, ובמקרה שהוועד אינו פועל בהתאם לדרישה תוך 21 יום מיום שהוגשה, רשאית ועדת הביקורת לכנס את האסיפה הכללית, ובלבד שהאסיפה תתקיים תוך שלושה חודשים לכל היותר מיום שהוגשה הדרישה.

4. ועדת הביקורת או הנהג המבקר רשאים לבקש מרשם העמותות למנות חוקר שיחקור את דרך ניהול העמותה, תפקודה בהתאם להוראות חוק זה, ופעולותיה הכספיות לפי סעיף 40א לחוק.

2. תקנות העמותות (נמול לישב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), תשס"ז-2009 מרשם בק"ת תשס"ז - 2009

על פי סעיף 33 לחוק העמותות, אדם הנתון שירותים בשכר לעמותה שלא עקב תפקידו כחבר ועדת ביקורת, אינו יכול לכהן כחבר ועדת ביקורת בעמותה. "מתן שירותים" משמעותו, מלבד האיסור שחבר ועדת ביקורת יהיה עובד העמותה, או שיהיה לה שירות כקבלן, גם איסור על כל התקשרות נוספת של חבר ועדת הביקורת עם העמותה, שכתוצאה ממנה חבר ועדת הביקורת מקבל תמורה מהעמותה (כגון - השכרת נכס לעמותה, העברת כספים לחבר ועדת ביקורת, לרבות בעקיפין, באמצעות גוף אחר שהעמותה מתקשרת עימו). כללים אלה חלים גם על חבר ועדת ביקורת, הממלא תפקיד או מספק שירותים לחברת בת שבשליטת העמותה. במילים אחרות, חל איסור על מתן תשלום כלשהו לחבר ועדת ביקורת באמצעות חברת בת שבשליטת העמותה. לגבי שירותים בשכר הניתנים ע"י קרוב של חבר ועדת ביקורת, ראה בפרק "קירבת משפחה וניגוד עניינים".

חברי ועדת ביקורת רשאים לקבל גמול ישיבה בעד השתתפותם בישיבות ועדת הביקורת והחזר הוצאות כחברי ועדת ביקורת בהתאם לתקנות שהותקנו בעניין², אולם קיימות מגבלות בעניין זה, הכל כפי שיפורט בפרק "השימוש בכספי העמותה" בהמשך. תקנות אלו אינן חלות על גוף מבקר ולפיכך שכרו של הנהג המבקר יקבע על ידי האסיפה הכללית לפי המקובל במקצוע.

סעיף 33 קובע עוד כי לא יכהן כחבר ועדת ביקורת בעמותה מי שאינו חבר בעמותה (אלא אם כן הוא נציג של תאגיד החבר בעמותה), קטין (מתחת לגיל 18) או מי שהוכרז פסול דין או פושט רגל, וכן מי שהורשע בעבירות המפורטות בסעיף או בעבירה אחרת שלדעת היועץ המשפטי לממשלה יש עמה קלוין.

סמכויות ותפקידים של ועדת הביקורת/נהג מבקר

1. בהתאם לסעיף 30 לחוק העמותות, לוועדת הביקורת תפקיד מהותי בבדיקת ענייניה הכספיים והמשקיים של העמותה וכן בבדיקת תקינות העמותה ומוסדותיה, וכן היתר על ועדת הביקורת:

- לבדוק את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה, לרבות התאמת פעולות העמותה למטרותיה. בכלל זה, נדרשת ועדת הביקורת לבדוק את תקינות פעילותם של נושאי

ממשרד רואי החשבון שאינו חלק מצוות הביקורת שביקר את הדו"ח הכספי לבצע את הנהלת החשבונות בעמותות שמחזורן הכספי באותה שנה עולה על 5 מיליון ₪, ככלל, הנהלת החשבונות לא תתבצע גם על ידי אחרים באותו משרד רואי חשבון.

זכות עיין במסמכי העמותה

על פי סעיף 39 לחוק, פנקס חברי העמותה (דהיינו, חברי האסיפה הכללית) ופנקס חברי הוועד, הפרוטוקולים של האסיפה הכללית והדו"חות הכספיים והמילוליים המאושרים של העמותה, יהיו פתוחים בכל עת סבירה לעיין של כל חברי העמותה.

זכות העיין בפנקס החברים משמעותה, גם הזכות להעתיק את המידע באופן מקובל אם המעיין רצה בכך, כגון צילום החומר.

נוסף על האמור לעיל, לחברי ועדת הביקורת ולחברי הנוף המבקר זכות לעיין בכל מסמך שהעמותה מחזיקה בו או לקבל מידע מחברי העמותה או עובדיה, אם מידע כאמור נדרש לדעתם לצורך ביצוע תפקידיהם.

הדברים אמורים ביהר שאת לנכי חברי הוועד במסגרת אחריותם על פי סעיף 27 לחוק לפעול לסוכת העמותה, במסגרת מטרוניה ובהתאם לתקנון ולהחלטות האסיפה הכללית.

יצוין כי לציבור הרחב קיימת זכות לעיין בכל המסמכים שהעמותה חייבת להגיש על פי החוק לרשם, במשרדי רשם העמותות, בכפוף לתשלום אגרה, וזאת בנוסף לאפשרות לצפות בחלק מהמידע באמצעות האינטרנט. באשר למסמכים שעל העמותה להגיש לרשם העמותות ר' בפרק "הגשת מסמכים לרשם העמותות".

לצורך ביצוע תפקידם, רשאים חברי ועדת הביקורת/נוף מבקר לעיין בכל עת בפנקסי החשבונות של העמותה ובמסמכים המתחייבים לאמור בהם ולצלם אותם, ולקבל מכל חבר ועד ומכל עובד עמותה כל מסמך שברשותם וכל מידע הדרושים להם לדעתם למילוי תפקידם (סעיף 35(ב) לחוק).

רואה חשבון מבקר

נכון לשנת 2009, עמותה שהמחזור הכספי שלה לשנת 2008 עולה על סך של 1,146,952 ₪ (סכום המתעדכן מידי שנה), חייבת למנות רואה חשבון לבקר את הדו"חות הכספיים שלה, ולהגיש דין וחשבון מבקר.

האסיפה הכללית היא שצריכה למנות את רואה החשבון ולקבוע את שכרו.

על רואה החשבון להשתתף בכל אסיפה כללית הדנה בדוחות הכספיים שהוא ביקר, כדי לספק כל הודעה או הסבר נדרשים בנגע לאותם דוחות כספיים.

במקרה שהעמותה לא מינתה רואה כנדרש, רשאי הרשם, לפי בקשת אחד מחברי העמותה, למנות לה רואה לאותה שנה ולקבוע את השכר שהעמותה תשלם לו בעד שירותיו.

רואה החשבון של העמותה רשאי אף הוא, כמו חברי הוועד ועדת הביקורת, לעיין במסמכים הדרושים לו לדעתו לצורך ביצוע תפקידו ולצלמם.

יודגש כי, לא ניתן למנות את אותו רואה החשבון שמבקר את הדו"חות הכספיים של העמותה כנוף מבקר במקום ועדת הביקורת, כדי שלא ליצור ניגוד עניינים בין שני התפקידים. על פי תקנות רואי החשבון, ככלל, רואה החשבון המבצע את הביקורת על הדו"ח הכספי אינו רשאי לבצע עבור העמותה את הנהלת החשבונות, אולם אם המחזור הכספי של העמותה הוא עד 5 מיליון ₪, רשאי אדם ואף שותף אחר

3. תקנות רואי חשבון וניגוד עניינים ומניעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר, תשס"ח-2008 פרסם בק"ת תשס"ז, עמ' 608

שאין כוונתה לקדם. אם לעמותה מסרות רשומות שלא קודמו במשך תקופת זמן בלתי סבירה, על העמותה חלה האחריות לבסלן או להראות תכנית מעשית לקדם.

עמותה הרוצה להוסיף, לגרוע או לשנות מסרות קרובות למסרות הקיימות שלה, רשאית, בהתאם לסעיף 11(א) לחוק העמותות, לכנס אסיפה כללית ולקבל החלטה על כך, ולאחר מכן להעביר את ההחלטה לבחינת רשם העמותות. המסרות החדשות לא יכנסו לתוקף ולא ניתן יהיה לפעול על פיהן אלא לאחר רישומן בידי הרשם. במידה והמסרות שהעמותה מבקשת לגרוע, לשנות או להוסיף אינן קרובות למסרות הקיימות של העמותה, על העמותה לפנות לבית המשפט כדי לקבל את אישורו לפעולה המבוקשת. בכל מקרה, לא יהיה תוקף לשינוי המסרות לפני רישומן בידי הרשם.

סרם קבלת החלטה על שינוי מסרות, מחובתו של הוועד להציג בפני האסיפה הכללית את פירוט הנכסים שצברה העמותה למסרותיה הקיימות והמחויבויות שקיבלה על עצמה העמותה לעניין זה, לרבות כלפי תורמים לעמותה. עמידה בתנאים הנ"ל חיונית כדי לוודא שלא תתקבל החלטה כה משמעותית בחיי העמותה כלאחר יד, אלא לאחר שהעמותה שקלה כראוי את השלכותיה, וכן תוודא כי אין פגיעה באינטרסים של התורמים לעמותה בעקבות השינוי. לגבי מחויבות כלפי תורמים שכספם ישמש למסרה מסוימת, ובכלל זה, המשמעות של שינוי מסרות במקרה כזה - ראו להלן בפרק "ניהול נכסי העמותה לקידום מסרותיה".

על פי סעיף 4 לחוק, מסרתה העיקרית של עמותה איננה יכולה להיות מכוונת לעשיית רווחים. לפיכך, פעילותה העיקרית של עמותה איננה יכולה להתבסס באחזקת מניות בחברה עסקית, גם אם במקרה זה החברה היא בבעלותה המלאה של העמותה וכל רווחיה מחולקים לעמותה.

עם זאת, עמותה רשאית להחזיק במניות בחברה עסקית לכד או יחד עם גופים מלכ"דים נוספים ובתנאי שפעילות זו אינה פעילותה העיקרית, ושרווחי פעילות זו משמשים את מסרותיה העיקריות של העמותה. לגבי החזקה במניות בחברה עסקית יחד עם גורם פרטי ר' בנושא הבא.

שם, מסרות ותקנון העמותה

שימוש בשם העמותה

לפי הוראת סעיף 8 לחוק העמותות, על עמותה להשתמש בשמה המלא כפי שהוא מופיע בתעודת הרישום, ללא כל השמטות או תוספות. שם העמותה צריך להופיע על כל מסמך, שילוט או פרסום היצא מטעם העמותה בהתאם לדרישה זו. אסור לעמותה להשתמש בשמות חלופיים במסגרת קידום פרויקטים שונים. כסיום שם העמותה יש להוסיף ("ע"ר") או "עמותה" או "עמותה רשומה".

עמותה רשאית, לכלול את שמה ללא ציון ע"ד בלוגו, ולעצב את הלוגו כרצונה, כל עוד אין בכך הסעיה, ובלבד ששם העמותה במלואו, ובהתאם להוראות סעיף 8 לחוק, יצוין בכל מסמך של העמותה ללא קשר ללוגו. במקרה דגן יש לוודא שבנייר המכתבים של העמותה שם העמותה המלא מופיע בצורה ברורה וכוללת על גבי המסמך, כך לדוגמה יש להימנע ממצב שבו שם העמותה קטן ושולי ביחס ללוגו.

מסרות העמותה

אחד הנושאים המרכזיים הנבדקים לעניין תקינות פעילות העמותה הוא קיום מסרותיה הרשומות. המסרות הרשומות הן אלו שנרשמו על-ידי הרשם במסגרת הבקשה לרישום עמותה, או מסרות שנרשמו על ידי הרשם בשלב מאוחר יותר, לבקשת העמותה, כאשר כמפורט להלן, אם מדובר במסרות השונות מהמסרות הרשומות של העמותה לפני השינוי, נדרש, קודם לרישום בידי הרשם גם אישור בית המשפט.

יודגש כי אין די בהגשת פרוסוקול לרשם בדבר שינוי מסרות, אלא, רישום השינוי, בכפוף להוראות להלן בדבר אישור שינוי המסרות, הוא תנאי לכך שהשינוי יכנס לתוקף.

עמותה אינה רשאית לבצע פעולות שאינן במסגרת מסרותיה הרשמיות אף אם המדובר בפעולות חשובות, המסייעות לציבור או לנזקקים.

על עמותה לקדם את כל מסרותיה הרשומות, ולבסלן מסרות

ניצול נכסי העמותה לצורך קידום מסרתי

על עמותה לנצל את משאביה לצורך קידום המטרות שלה. דהיינו, כספי העמותה, נכסיה, המוניטין שלה, הציוד וכו' צריכים להיות מנוצלים באופן מלא לצורך קידום מטרות העמותה.

כספים ייעודיים

כמידה והעמותה קיבלה כספים, בין בתרומות ובין כתמיכות לצורך קידום מטרה מסוימת, עליה להשתמש באותם כספים למטרה לשמה ניתנו ולא למטרות אחרות, אף אם המטרות האחרות הן במסגרת מטרות העמותה. כמו כן אם המצג שהוצג כלפי התורמים הוא כי יעשה שימוש מסוים בכספי העמותה, יש להשתמש בכספים לאותו שימוש, ולא לצבור אותם או להעבירם לשימושים אחרים (גם אם הם במסגרת המטרות). יצוין, כי על העמותה לתת ביטוי הולם בד"חות הכספיים, בהתאם לכללים חשבונאיים, לנכסים שהשימוש בהם הוגבל, בין אם ע"י תורם חיצוני ובין אם ע"י מוסד ממוסדות העמותה המוסמך לכך. כמו כן, במסגרת קבלת החלטה באסיפה הכללית על שינוי מטרות או על שינוי הוראות התקנון לגבי ייעוד נכסים בפירוק, על הוועד להציג בפני האסיפה הכללית התחייבות שניתנו כלפי תורמים של העמותה לגבי כספים ייעודיים כאמור. שינוי המטרות או התקנון ייכנסו לתוקף רק לאחר רישומן בידי הרשם, ובכפוף לאישור בית המשפט אם נדרש, כמפורט בפרק הקודם. על העמותה לציין את ההתחייבות שניתנו כלפי התורמים גם בפניה לצורך אישור או רישום המטרות, לפי העניין. גם אם יאושר שינוי המטרות יתכן והעמותה תידרש להתחייב להמשיך ולהשתמש בכספים שנצברו בעבר למטרות לשמן ניתנו.

העדר פעילות

עמותה שאינה פעילה, לא תוכל לקבל אישור ניהול תקין, והרשם ישקול נקיטה במעולות נוספות, כגון פירוק.

צבירת נכסים

עמותה הצוברת, באופן לא סביר, נכסים או הון לתקופה ממושכת בלי להשקיעם בקידום מטרות קונקרטיות, או שאין לה תוכנית עדיכנית, מעשית ויעילה לשימוש בכספים אלו לצורך קידום המטרות, לא תהא זכאית לקבל אישור ניהול תקין. איסור צבירת עודפים באופן לא סביר נובע בין היתר מתכלית העמותה לפעול לקידום מסרתי, ומהנחת היסוד

שתורמים או נפיש אחרים העבירו כספים לעמותה לצורך קידום ישיר של מטרותיה תוך זמן סביר. במקרים מסוימים אופי העמותה או אופי הנכסים מאפשר שמירה על רוב הנכסים בעמותה, תוך שימוש בחלק קטן מהם לצורך קידום המטרות, כגון, כספים שניתנו לעמותה בתנאי שישימשו כקרן אשר פירוטיה יחולקו לזכאים על-פי מטרות העמותה. במקרים כגון אלו אין פסול בהחזקת הכספים לסווח רחוק, אם כי יהיה על העמותה לבחון האם לא נוצר במקרה הקדש בו העמותה היא הנאמן. במקרה שאכן נוצר הקדש, על העמותה לרשום את ההקדש אצל רשם ההקדשות, ולפעול למסירת דיווחים בהתאם לכללי חוק הנאמנות.

יובהר כי עמותה רשאית לצבור סכום סביר בשים לב לפעילותה השוטפת, כגון לצורך התמודדות עם תקופות של קשיים כלכליים.

שיתוק פעילות בעמותה

עמותה שאינה פועלת לקידום מסרתי עקב סכסוכים פנימיים ומאבקי כוח בין חברי העמותה, או מכל סיבה אחרת, לא תוכל לקבל אישור ניהול תקין, אלא אם כן תראה נכונות לנקיטה בצעדים אשר יאפשרו לה לתפקד.

תאגידים קשורים

- עמותה רשאית להקים חברה⁴ לצורך קידום מסרתי כגון:
- לצורך ביצוע פעילות עסקית אשר רוחיה יועברו לעמותה (לדוגמא בית כנסת המקים חברה אשר תפעיל אולם שמחות, כאשר מטרת הפעלת החברה היא קבלת הכנסות לצורך פעילות העמותה).
 - לצורך ביצוע פעולות אשר מתאימות באופיין למסגרת של חברה ולא של עמותה (לדוגמא עמותה שמטרתה לחלק מזון למיעוטי יכולת המקימה חברה שתפעיל מרכולים מיוחדים).

במקרים אלו יש להקפיד כי רוחי החברה ישימשו למטרות העמותה בלבד, ולא יחולקו לגורם אחר (לרבות עובדי החברה באמצעות משכורות מוגדלות וכיוצ"ב) וכי אחזקת המניות בחברה איננה מהווה את מטרתה או פעילותה העיקרית

⁴ לענין זה חברה או כל תאגיד עסקי אחר

שלה גם אם אינן נוחות וגם אם יש בעמותה רוב מכריע נגד דרישות אלו, כך לדוגמה, עמותה שאימצה את התקנון המצוי, אינה רשאית למנות מורשי חתימה שאינם חברי ועד העמותה, שכן סעיף 18 לתקנון המצוי קובע כי מורשי החתימה יהיו מבין חברי הוועד. כמו כן אם נקבע בתקנון כי כל מספר שנים יערכו בחירות לוועד עמותה, אין חברי העמותה רשאים לוותר על קיום הבחירות.

במידה והעמותה מעוניינת לשנות סעיף בתקנון, יש לקבל החלטה בדבר השינוי באסיפה הכללית, ולאחר מכן להעביר את ההחלטה לכחינת רשם העמותות השינוי ייכנס לתוקף רק לאחר רישומו בידי רשם העמותות. יש להקפיד על כך שגם ההחלטה שתקבל בהתאם לתקנון אם ישנה הגבלה לגבי הרוב הנדרש, זכות וטו וכיו"ב.

במסגרת בדיקת נוסח התקנון על ידי רשם העמותות, תיבחן התאמתו לדרישות החוק, לרבות הפרשנות שניתנה להן על ידי הרשם. במקרה שבמסגרת הבדיקה יעלה הצורך לתקן את הוראות התקנון, כאשר התיקון נובע מכך שהחוק קובע הסדר חד משמעי אחר בעניין, לא תידרש העמותה לכנס שוב את האסיפה הכללית לאישור הנוסח. במקרה כזה ניתן יהיה לרשום את התיקון, ללא אישור נוסף של האסיפה הכללית, אם חתמו שני חברי ועד על הנוסח המתוקן. אם מדובר בנושא מהותי, בו קיים מרחב שיקול דעת לאסיפה הכללית, יהיה צורך להביא את העניין שוב לאישורה בסדר רישום הנוסח המתוקן על ידי הרשם.

מומלץ, שהעמותה תחזיק בנוסח שלם ומעודכן של התקנון, הכולל את כל השינויים שנעשו בו עד לאותו עת.

קיום נהלים בכתב

על עמותה המקיימת פעילות משמעותית בתחום מסוים לדאוג לקיומם של נהלים מקצועיים ומפורטים בכתב, המסדירים את הפעילות האמורה. כך למשל, מצופה מעמותה המעסיקה עובדים ומקיימת פעילות משמעותית לקבוע נוהל קבלת עובדים לעמותה, נוהל התקשרות עם ספקים, נוהל נוכחות עובדים בעבודה, נוהל קופה קטנה וכיו"ב. נהלים המבטיחים פעילות תקינה ורציפה בעמותה לאורך זמן היקף הנהלים ורמת הפירוט שלהם יותאם להיקף הפעילות של העמותה.

של העמותה, גם אם רוחחי החברה מועברים לעמותה. אותם כללים הנגעים לאיסור העסקת חברי ועד או חברי ועדת ביקורת בעמותה, ולקבלת שירותים בשכר מבעלי תפקידים אלו, יחולו גם על העסקתם על ידי החברה. ככלל, רצוי כי העמותה בעצמה או בשיתוף גופים מלכ"רים נוספים תחזיק ב-100% ממניות החברה. במקרים חריגים ניתן יהיה לחלוג מכלל זה, מקום שיש הצדקה מיוחדת לכך. רשם העמותות יבחן את השאלה האם אין חשש לחלוקת רוחחים לגורם פרטי או ניצול העמותה לטובת גורמים פרטיים. כמו כן תיבחן השאלה האם העמותה נקטה באמצעים חוקיים ומשפטיים להבטחת זכויותיה לרבות בדרך של שימור שליטתה בחברה, עיגון זכויותיה בתקנון החברה, שריון זכות וטו לעמותה בנושאים מהותיים כגון משכורות לעובדים, מכירת נכסים וכיו"ב, עריכת הסכם בכתב בין העמותה לבין החברה וכיו"ב. נוכח מורכבות הנשוא מוצע כי העמותה תפנה מראש להתייעצות מול רשם העמותות, כדי שלא תימצא מפרה את הכללים בדיעבד. בכל מקרה חל איסור על כך שבעל תפקיד בעמותה או מי מטעמו יחזיקו באופן אישי במניות של חברת הבת. פעולה מעין זו עלולה להיחשב כהעברת נכסים אסורה. יתרה מכך, אם מדובר בחבר עמותה, הדבר יחשב כחלוקת רוחחים, על כל המשמטע מכך, ולגבי חבר ועד וחבר ועדת ביקורת, עלול הדבר להיחשב בניסיון מסוים, כעקיפה של הוראות סעיף 33(א)2 לחוק העמותות ותקנות הגמול.

פעולה בהתאם לתקנון העמותה

עמותה חייבת לפעול על-פי התקנון שלה. חובה זו נובעת הן מסעיף 27 לחוק העמותות הקובע כי על חברי הוועד לפעול בהתאם לתקנון העמותה, והן מסעיף 9 לחוק העמותות הקובע כי דין התקנון כדין חוזה בין העמותה לבין חבריה ובינם לבין עצמם.

סעיף 12(ב) לחוק העמותות קובע כי אם יש עניין המוסדר בתקנון המצוי, אך אינו מוסדר בתקנון העמותה, או מוסדר בו באופן חלקי או לקוי (בניגוד להוראות החוק), יחולו על אותו עניין הוראות התקנון המצוי.

יצוין, כי לא די בכך שכל חברי העמותה הסכימו על הסדרת עניין מסוים בדרך מסוימת, אלא יש לבדוק האם העניין תואם את תקנון העמותה. על עמותה לקיים את דרישות התקנון

הגשת מסמכים לרשם העמותות

דרישות החוק

סעיף 38 לחוק העמותות קובע מהם המסמכים שעל כל עמותה להגיש לרשם העמותות. את המסמכים יש להגיש בחתימות מקוריות של שני חברי ועד, תוך ציון שמות החותמים. לחילופין, ניתן להגיש העתק מהמסמכים חתומים כאמור, כשהוא חתום כ"העתק נאמן למקור" על-ידי עו"ד או רואה חשבון.

בעקבות התקנת תקנות העמותות (ספסים), התשנ"ט - 2009, החל מיום 25.7.09 חלה חובה להגיש לרשם העמותות דיווחים על גבי ספסים כפי שנקבעו בתקנות. החל מיום 25.12.09 חלה חובה למלא ספסים אלו באמצעות הספסים המקוונים כפי שזיכינו באתר רשם העמותות, ולהגיש לרשם פלט חתום כאמור לעיל.

המסמכים שעל העמותה להגיש לרשם כוללים:

1. הודעה על שינוי מען העמותה.
2. הודעה על מינוי חבר ועד, ועדת ביקורת או הגוף המבקר, או פקיעת כהונתם, וכן הודעה על מינוי ר"ח ופקיעת כהונתו.
3. פרוטוקול האסיפה הכללית הכולל החלטה לשנות את תקנון העמותה, שמה או מסותיה.
4. החלסת האסיפה הכללית או הוועד בדבר הרשאים לחתום בשם העמותה.
5. הודעה על הגשת תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר הוועד בתוקף תפקידו כחבר הוועד. יש לציין בהודעה את שמות הצדדים, בית המשפט שאליו הגושה התובענה, העילה ומספר ההליך.
6. הדוחות הכספיים של העמותה, הכוללים: פירוט של חמשת מקבלי השכר הנבוא בעמותה, ד"ח על תרומות והודעה על תרומות מישות מדינית זרה לפי סעיף 36 לחוק. אופן עריכת הדוחות הכספיים יפורט בהמשך.
7. הדוח המילולי של העמותה.
8. פרוטוקול החלסת האסיפה הכללית לאשר את הדוח

הכספי והדוח המילולי בציורף הדוח הכספי ובציורף המלצת ועדת ביקורת או הגוף המבקר לגבי הדוח הכספי והדוח המילולי, ואם נתמנה ר"ח, בציורף חוות דעתו על הדוח הכספי.
9. פרוטוקול בדבר החלסת האסיפה הכללית על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק.

על פי סעיף 38 לחוק, רשם העמותות רשאי לדרוש כל מסמך או מידע נוסף לצורך הבהרת פרטים שצוינו או שצריך היה לציין בדוח הכספי או בדוח המילולי, או לצורך הבהרות באשר להתנהלות החוקית של העמותה.

המסמכים המוגשים לרשם העמותות צריכים להיות בשפה העברית או הערבית. אין להגיש מסמכים בשפה האנגלית אלא אם כן מצורף להם תרגום מלא וחתום ע"י שני חברי ועד בעברית, שמהווה נוסח מחייב. לא ניתן להסתפק בתרגום בעברית שאינו חתום אף אם הוא מאושר על ידי נוסריו.

הגשת מסמכים לצורך קבלת אישור ניהול תקין

קיום חובות הדיווח השנתיות על פי החוק, באופן שוסף, מהווה תנאי סף לצורך קבלת אישור ניהול תקין מרשם העמותות.

רק בתום שנתיים של פעילות רצופה מוכחת של העמותה, הגשת המסמכים הנדרשים בהתאם לחוק וכן עמידה בכללי הניהול התקין ינתן אישור ניהול תקין לעמותה.

עמותה, המבקשת אישור ניהול תקין לאחר שבמשך מספר שנים לא קיימה את חובות הדיווח כנדרש, תתבקש להשלים את כל המסמכים אותם הייתה חייבת להגיש על פי החוק במשך שבע השנים, שקדמו לשנה עבורה מבוקש האישור.

יובהר, שרשם העמותות אינו מנפיק אישור ניהול תקין טרואקטיבי בגין שנים שחלפו.

עמותה שלא קיימה את חובות הדיווח כראוי במשך תקופה ארוכה, נדרשת להשלים חומר ולהעביר, לצורך מתן האישור, את הדוח הכספי האחרון הנדרש לצורך מתן האישור והמסמכים הנלווים, ובנוסף דוחות כספיים ומסמכים כאמור

חברי ועד העמותה בפני עו"ד, כאשר לכל שנה בנפרד, כי מתקיימים בה התנאים המצטברים:

1. מחזור השנתי אינו עולה על 300,000 ₪.
2. אין היא משלמת שכר ותשלומים (עבור עבודה, בין אם כעובד ובין אם כקבלן משנה), פרט לשכר המשולם לבעל מקצוע לצורך ביצוע הוראות החוק, כגון תשלום לגוף מבקר.

על כל עמותה לשלם את האגרה השנתית בבנק הדואר או באינטרנט ולחילופין להמציא לבנק הדואר טופס תצהיר בדבר פטור (הנכלל בטפסים שנשלחים לעמותה מידי שנה) חתום כנדרש.

לא יינתן אישור ניהול תקן לעמותה שלא שילמה אגרה או שלא הגישה תצהיר לפטור לבנק הדואר לפי העניין.

אי תשלום אגרה עלול לגרום סנקציות נוספות כלפי העמותה.

ל- 3 השנים הקודמות. לדוגמא, עמותה המבקשת אישור לשנת 2010 תידרש להגיש דו"ח ומסמכים נוספים לשנת 2008, וכן דו"חות ומסמכים המתייחסים לשנים 2005 - 2007. על העמותה להמציא כל מסמך נוסף שיידרש על ידי הרשם לצורך הבהרות.

אם עמותה אינה ממציאה את המסמכים הנדרשים על-ידי רשם העמותות, רשאי הרשם לסרב לתת לעמותה אישור ניהול תקן, ואף לנקוט כלפי העמותה בפעולות ובסנקציות חמורות יותר הכוללות מינוי חוקר והגשת בקשה לפירוק העמותה.

אגרה שנתית

כל עמותה חייבת בתשלום אגרה שנתית, החל מהשנה שלאחר רישומה, אלא אם כן היא נכנסת לגדר הפטור הקבוע בתקנות.

עמותה תהא זכאית לפטור מאגרה שנתית אם הצהירה שני

על פי התוספת השנייה עמותה שהמחזור השנתי שלה עולה על סכום של 750,000 ₪ צריכה לנהל מערכת חשבונאית על-פי שיטת החשבונאות הכפולה.

עריכת הדו"ח הכספי

סעיף 36(א) לחוק העמותות מטיל על הוועד את האחריות להכנת הדו"חות הכספיים. הדו"חות אמורים לכלול לכל הפחות מאזן ודו"ח הכנסות העמותה והוצאותיה. מסמכים אלו צריכים לתת ביטוי נאות לנתונים הכלולים במערכת החשבונאית של העמותה. הסלת הכנת הדו"ח על גורם אחר מסעם העמותה אינה פוטרת את הוועד מאחריותו לתקינות הדו"ח ועמידתו בדרישות החוק. יודגש, על כל עמותה להגיש דו"חות כספיים ללא קשר להיקף המחזור הכספי שלה.

בהתאם לסעיף 36(ב) לחוק יש לצרף לדו"ח הכספי פירוט מלא ומדויק של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם, בשנה שלגביה מוגש הדו"ח הכספי, לרבות תשלומים אחרים והתחייבויות לתשלום ובכלל זה הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף (לרבות ניירות ערך), תנאי פרישה, וכל הסבה אחרת (פירוט מילולי וכמותי), לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הנבחר ביותר בעמותה. הפירוט יוגש בסופסוף בהתאם להוראות תקנות הספסום.

במסגרת הדיווח על חמשת מקבלי השכר הנבחר, על העמותה לדווח גם על אנשים שמועסקים על ידה בפועל כעובדים, גם אם אינם מועסקים כשכירים כגון אדם שמשמש בפועל כמנכ"ל בעמותה אולם מקבל תמורה כקבלן. על החובה לפרט בדו"ח הכספי תרומות מישות מדינית זרה ראה בפרק "תרומות מישות מדינית זרה". בדו"ח הכספי המוגש לרשם יש לבצע הפרדה בין הוצאות לפעילות לבין הוצאות המשויכות להנהלה וכלליות. כמו כן יש לפרט את רשימת האנשים שתרמו לעמותה סכום העולה על 20,000 ₪ לשנה אלא אם כן ניתן אישור מיוחד מרשם העמותות לאי פרסום השם (באשר להוצאות אותן יש לפרט בהוצאות "הנהלה וכלליות", ובאשר לכללים החלים על פירוט שמות התורמים ר' פרק "השימוש בכספי העמותה ובכסיה").

בילוי דעת חשבונאי 69 ותקן 5

סעיף 36(ג) לחוק העמותות קובע כי "הדו"ח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים...".

המערכת החשבונאית והכנת הדו"ח הכספי והמילולי

סעיף 35 לחוק העמותות קובע כי עמותה חייבת לנהל פנקסי חשבונות שישקפו בשלמות ובנאמנות את עסקאותיה ומצבה הכספי. על העמותה לדאוג לרישום פעולותיה הכספיות בהתאם להוראות ניהול ספרים של מס הכנסה.

עקרונות כלליים בנוגע לניהול הכספי

1. המערכת החשבונאית תנוהל על-ידי העמותה עצמה או גורם מסעמה. הנהלת החשבונות צריכה להיות אוטונומית ונפרדת מזו של תאגידים אחרים.
2. יש לרשום ברישומי הנהלת החשבונות כל פעילות כספית המבוצעת בעמותה. רישומי הנהלת החשבונות צריכים להתבסס על תיעוד נאות, ותיעוד זה צריך להישמר בצורה מסודרת. יש לדאוג לחתימת הסכמים בכתב באשר לכל התחייבות כספית של העמותה, לרבות הסכמי הלוואה, ולתיעוד בכתב של הוצאת כספים וקבלתם. על העמותה לשמור חשבונות וקבלות וכן כל הסכם וכל מסמך המהווה בסיס לפעולות הכספיות שבוצעו.
3. על העמותה לדאוג למנות אדם שיהיה מפקד על רישום הפעולות הכספיות, ולעדכן באופן שוטף את מערכת הנהלת החשבונות.
4. הוצאת כספים מהעמותה תבוצע רק על-ידי המורשים לחייב את העמותה בחתימתם, תוך תיעוד נאות.

ניהול פנקסים על פי התוספת השנייה לחוק

בהתאם לסעיף 35 לחוק העמותות, פנקסי העמותה צריכים לכלול, לפחות, את הפרטים המופיעים בתוספת השנייה לחוק. התוספת השנייה מפרטת קטגוריות שונות שעל עמותה לכלול במערכת החשבונות שלה.

קטגוריות אלו כוללות בין היתר עריכת ספר שבו ירשמו נכסים שהתקבלו כתרומות וכמתנות, וכן פירוט בספר תקבולים של ההקצבות שהעמותה קיבלה מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים.

הוא החשבון המבקר את הדו"ח הכספי יפעל בהתאם לקבוע בדיון ובתקנים המקובלים.

דו"חות כספיים מאוחדים

כאשר עמותה היא בעלת השליטה בתאגידי בת עליה להגיש לרשם דו"חות כספיים מאוחדים, המציגים את עצמה ואת תאגידי הבת כמקשה כלכלית אחת בהתאם לגילוי דעת 57 של לשכת רואי החשבון.

הדו"ח המילולי

בהתאם לסעיף 37(א) לחוק העמותות, על עמותה להגיש את הדו"ח הכספי יחד עם הדו"ח המילולי. תפקיד הדו"ח המילולי לתאר באופן תמציתי ובהיר את פעילות העמותה ואת המבנה הארגוני בשנה לבניו מתייחס הדו"ח.

פרטי הדו"ח המילולי ימולאו בהתאם לתוספת השלישית לחוק העמותות האחריות להכנת הדו"ח חלה על הוועד המנהל ובעת הגשתו על הדו"ח להיות חתום בחתימות מקוריות על-ידי שניים מחבריו. מתפקידה של ועדת הביקורת לבחון את הדו"ח המילולי ולהביא המלצותיה בפני האסיפה הכללית.

הגשת הדו"ח המילולי הינה אחד מתנאי טף למתן אישור גיהול תקין.

הגשת הדו"ח המילולי, על פרטי השונוים, איננה מחליפה את החובה של העמותה לדווח בדיון על גבי הספטים שנקבעו לכך, במועד קבלת ההחלטות השונות, כגון: דיווח על מינוי חברי ועד וכיו"ב.

הדו"ח המילולי יהיה פתוח לעיון הציבור.

בתוספת השלישית מפורטות הקטגוריות אשר אמורות להיכלל בדו"ח המילולי ובין היתר כוללות: דיווח על הפעולות שביצעה העמותה לשם קידום מטרותיה, פירוט המבנה הארגוני של העמותה לרבות מוסדותיה של העמותה ונושאי משרה בעמותה, דיווח בדבר תאגידיים שנושא משרה בהם הוא גם נושא משרה בעמותה וכן תאגידיים להם זיקה לעמותה, פירוט בדבר השימושים העיקריים שעשתה העמותה בכספי תרומות במהלך שנת הדו"ח, היקף השירותים העיקריים שניתנו לעמותה, פירוט עסקאות במקרקעין שביצעה העמותה, או עסקאות עם צדדים קשורים, אירועים חריגים, ליקויים וכל עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדו"ח.

ניתן למצוא באתר רשם העמותות טופס מומלץ למילוי הדו"ח המילולי וכן הנחיות למילוי הטופס.

במסגרת חובה זו יש לערוך את הדו"ח בהתאם לתקנים הנקבעים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ולגילוי דעת של לשכת רואי החשבון. החל מהדו"ח הכספי לשנת 1999 קיימת חובה לערוך את הדו"ח בהתאם לגילוי דעת 69 ותקן 5 (תקן 5 כולל תקונים והבהרות לגילוי דעת 69).

בהתאם לגילוי דעת 69 ולגילוי דעת נוספים, הדו"ח הכספי של מלכ"ר חייב לכלול את המרכיבים הבאים:

1. מאזן - ייערך באופן שבו כל הנכסים וההתחייבויות יסווגו על-פי אופיים ויוצגו על-פי רמת הנזילות שלהם הנכסים נטו (ההפרש בין הנכסים לבין ההתחייבויות) יוצגו תחת כותרת אחת תוך אבחנה בנוף המאזן בין:
 - א. נכסים נטו שלא קיימת לגביהם כל הגבלה לשימוש לפעילויות / נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ושימשו לרכוש קבוע.
 - ב. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני.
 - ג. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע (משאבים שהועברו לעמותה למטרות ספציפיות בלבד, כגון תרומות שהועברו בתנאי שימשו למטרות מסוימת).
2. דו"ח על פעילות - דו"ח זה יכלול את כל ההכנסות והוצאות בתקופת הדיווח. דו"ח זה יכלול גם סכומים ששוחזרו מקבוצות של נכסים נטו שהונבלו לפעילות והועברו לקבוצה של נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, בעקבות קיום או ביטול תנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים.
3. דו"ח על שינויים בנכסים נטו - דו"ח זה ייערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף ההכנסות על הוצאות בתקופת החשבון. דו"ח זה מיועד לתת תמונה מקיפה לעניין מעמד הנכסים השונים לסוגיהם.
4. דו"ח על תזרימי מזומנים - הדו"ח ישקף את כל תזרימי המזומנים ככל שיש חובה לכך בגילוי דעת 51 ובהתאם לאמור בו.
5. ביאורים לדו"חות הכספיים - יש לרשום ביאורים בהתאם לגילוי דעת של לשכת רואי החשבון והתקנים של המוסד לתקינה חשבונאית. במסגרת הביאורים יש להתייחס בין היתר למטרות העמותה, פרטים בדבר צדדים קשורים, תלות העמותה בנופים אחרים ובפרט במשרדי ממשלה, פרטים בנוגע להלוואות שהעמותה נתנה או קיבלה וכן פירוט הרכוש הקבוע.

שימוש בכרטיסי אשראי

שימוש בכרטיסי אשראי על ידי עמותה מהווה בעיה מכיוון שאינו מאפשר חתימה על ידי שני מורשי חתימה כנדרש, ולפיכך פוגע בבקרה על ההתנהלות הכספית של העמותה. עם זאת ישנם מקרים שבהם נדרש שימוש בכרטיסי אשראי, כגון במקרים בהם אין דרך אחרת לביצוע הרכישה המבוקשת או במקום שימוש במזומן במסגרת קופה קטנה.

שימוש בכרטיסי אשראי יהיה אפשרי בכפוף להתקיימות אחד התנאים הבאים:

1. העמותה משתמשת בכרטיסי אשראי המוגבל לסכום המותר לשימוש כקופה קטנה, ומשתמשת בו לצורך הוצאות המותרות במסגרת קופה קטנה בלבד. יובהר כי הכולנה לכרטיסי אשראי מסוג מיוחד, הכולל בתוכו מנבלה על סך ההוצאה החד פעמית (וכגון כרטיסי נטען) או הודשית (כגון כרטיסי עם מנבלת מסגרת אשראי בסכום קטן). החלטה בדבר הוצאת כרטיסי כאמור תיחתם על ידי שני מורשי חתימה.

2. כרטיסי אשראי שהתשלום בו כפוף לקיומה של יתרה כספית בחשבון ייעודי שנפתח לצורך השימוש בכרטיסי זה. השימוש בכרטיסי מסוג כזה יהיה כפוף להעברת כספים לחשבון הייעודי בהוראה חתומה על ידי שני מורשי חתימה של העמותה, לצורך הוצאה מסוימת, בציון מטרת ההעברה. העמותה תקפיד על כך שלא יהיו בחשבון זה יתרות מעבר לכספים שהועברו לביצוע הוצאה מסוימת כאמור. שימוש בכרטיסי כאמור ייעשה במקרים בהם קיים קושי לביצוע התשלום בדרך אחרת למשל לצורך ביצוע תשלומים שניתן לבצע רק באמצעות האינטרנט, תשלום אגרה לרשם, הוצאות הנגרמות במסגרת נסיעה לחו"ל וכיוצא בזה.

ככל שיהיו סוגים נוספים של כרטיסי אשראי שהמאפיינים שלהם יעלו בקנה אחד עם האפשרות לקיים בקרה נאותה על הוצאות הכספיות, ישקול רשם העמותות מתן אפשרות לשימוש בכרטיסים כאמור.

הוצאות הנהלה וכלליות

עמותה אינה רשאית לשלם שכר לחברי הוועד וחברי ועדת

השימוש בכספי העמותה ובנכסיה

פתיחת חשבונת בנק

על עמותה לפתוח חשבון בנק על שמה בלבד, וכספיה יופקדו באותו חשבון, ולא בחשבונות של גורמים אחרים כגון חברי ועד.

כאשר עמותה מפעילה פרויקטים שונים בהיקפים משמעותיים, מומלץ לפתוח חשבון בנק נפרד לכל פרויקט.

כמו כן, בעת שימוש בכרטיסי אשראי על פי כללי ניהול תקין, במקרים מסוימים תידרש העמותה לפתוח חשבון בנק ייעודי עבור כרטיסי אשראי מסויים.

שימוש במזומנים ובהמחאות

באופן עקרוני, ביצוע תשלומים במזומן פוגע באפשרות לבצע בקרה מינימאלית על הוצאת כספי העמותה. לפיכך, קבע הרשם במסגרת הקריטריונים לצורך הוצאת אישור ניהול תקין, כי לא ינתן אישור לעמותה שמשלמת הוצאות מזומן (למעט הוצאות שניתן להוציאן במסגרת "קופה קטנה"), וכן לא ינתן אישור כאמור לעמותה המשלמת מלגות במזומן.

המחאות מטעם העמותה יחתמו על ידי שני מורשי חתימה מטעמה, שמונע ע"ה האסיפה הכללית או ועד העמותה, הכל לפי הוראות התקנון. על העמותה להקפיד על כך שהמחאות לא תחתמנה מראש ללא ציון הסכום והמוטב.

מטעמי בקרה נאותה, על העמותה להקפיד על כך, שכל ההמחאות הנרשמות על ידה תכלולנה ציון "למוטב בלבד", למעט המחאה המיועדת להוצאת מזומנים מהבנק לקופה קטנה.

העברת כספיות מחשבון הבנק

העברות כספיות מחשבון הבנק של העמותה לחשבון אחר, בין אם של העמותה או של גורם חיצוני, תעשינה אך ורק באמצעות פקט' (ולא באמצעות טלפון) בחתימת מורשי החתימה.

שמתעורר חשש לחלוקת רווחים או לשימוש בכספי העמותה בניגוד למטרותיה.

החשב הכללי פרסם כללים בדבר הוצאות הנהלה וכלליות כתנאי למתן תמיכה. כללי החשב הכללי מתייחסים הן לאחוז הוצאות הנהלה וכלליות מכלל המחזור הכספי של העמותה והן להגדרת הרכיבים שיש לכלול בהוצאות אלו. ניתן לראות את הוראות החשב הכללי בעניין באתר משרד האוצר.

תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר ועד ולחבר ועדת ביקורת

בחוק העמותות קיימים שלושה סעיפים העוסקים בעניין תשלום שכר לחברי ועד.

סעיף 26 לחוק העמותות קובע כי האסיפה הכללית רשאית להחליט על תשלום שכר לחברי ועד ולקבוע את גובה השכר, בכפוף לתקנות שהתקין שר המשפטים בעניין. סעיף 33 (א) (2) לחוק קובע כי מי שנתן שירותים לעמותה בשכר, שלא כחבר ועד, אינו יכול לכהן בוועד. מכאן שאסור לחבר ועד להיות עובד של העמותה או לתת לה שירותים שונים בשכר. סעיף 34 לחוק העמותות מסמיך את שר המשפטים לקבוע תקנות, בין השאר, לענין שכר חברי ועד וחברי ועדת ביקורת.

מטרת הוראות החוק הנ"ל הינה להבטיח, שכמוסדות העמותה יכהנו נושאי תפקידים, שלנגד עיניהן עומדת טובת העמותה בלבד, כיאה למוסד ללא כוונת רווח.

יו"ר הוועד, חברי הוועד וועדת ביקורת רשאים לקבל רק גמול עבור השתתפותם בפועל בישיבות וזאת רק לאחר אישור האסיפה הכללית כאשר לעצם התשלום ולשיעורו בכל מקרה, לא יתקיימו יחסי עובד מעביד בין חבר הוועד/חבר וועדת הביקורת לעמותה, וחבר הוועד/וועדת ביקורת לא יהיה זכאי לתוספות סוציאליות.

שר המשפטים התקין ביום 23.2.2009 תקנות לעניין זה לפי סעיף 34 לחוק העמותות, אשר תוקפן הינו מיום 23.2.2010, כאשר לתקרת התשלום שהאסיפה הכללית רשאית לאשר ליו"ר ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת עבור השתתפות בפועל בישיבה והחזר הוצאות עד ליום 23.2.2010 יחולו

הביקורת אלא גמול ישיבה והחזר הוצאות בלבד, כמפורט בתקנות⁵ שיהיו בתוקף מיום 23.2.2010 ועבור ביצוע תפקידים ככאלה בלבד. גם לעובדיה אין העמותה רשאית לשלם שכר העולה על הסיכור, בהתחשב בכישורי העובד והמקובל בשוק העבודה עבור תפקידים דומים. כאשר מדובר בשכר לעובד שהוא חבר עמותה, יש במתן שכר מעבר לסיכור משום חלוקת רווחים אסורה, בנייה עלול חבר הוועד לחוב אישית עקב הפרת חובותיו כלפי העמותה לפי סעיף 34 לחוק, אלא אם כן התנגד לחלוקה האסורה ונקט את כל האמצעים הסבירים כדי למנוע או שבנסיבות העניין לא ידע ולא היה עליו לדעת על החלוקה האסורה. כאשר לתשלום שכר בלתי סביר לספקים אחרים עובדי העמותה, מדובר בפעולה שאינה לטובת האינטרסים של העמותה ולקידום מטרותיה ולכן עשויה להיות בניגוד להוראות סעיף 27 לחוק.

עמותה לא תהא זכאית לקבל אישור ניהול תקין במידה והוצאות השכר שהיא משלמת תהינה בלתי סבירות במידה כזו שיהיה בהן משום שימוש בכספי העמותה שלא למטרותיה.

בכל הנוגע לקביעת תקרה לשכר בכירים בעמותות, נבחנת סבירות השכר תוך התחשבות בגורמים כדלקמן:

1. גודל - המחזור השנתי של העמותה.
2. עצמאות - אחוז התמיכות וההקצבות מהמדינה מסך המחזור הכספי.
3. יעילות - אחוז הוצאות הנהלה וכלליות מסך מחזור ההכנסות.
4. איכות ניהול - העדר גירעון, גידול בפעילות, יעילות ועדת ביקורת וכו'.
5. איכות נושא המשרה - כישורים, השכלה, ניסיון מקצועי וכו'.

הוצאות הנהלה וכלליות הן הוצאות האדמיניסטרטיביות. על-פי כללי מינהל תקין על העמותה להקפיד כי הוצאות אלו לא יעלו על אחוז סביר מסך המחזור השנתי של העמותה. רשם העמותות יתערב בעניין זה במקרים קיצוניים בהם יעלה חשש כי הוצאות הכספים הנה בלתי סבירה באופן כזה

5 תקנות העמותות ונמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה, תשס"ט - 2009 פרסם בק"ת תשס"ט - 2009

מקור וסוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם סרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת העמותה - סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה".

התקנות קובעות תקרה למספר הישיבות של הוועד, וועדה קבועה של הוועד או ועדת ביקורת, שניתן לקיים במהלך שנה מספר זה אינו תלוי במחזור העמותה. ועדה קבועה היא ועדה שמונתה על ידי הוועד לטיפול לאורך זמן בנושא שבסמכותו, כאשר אופי העמותה מצדיק מינוי ועדה לטיפול באותו נושא.

הוראות שפורסמו בחוברת ניהול תקין הקודמת, בה ניתן לעיין באתר האינטרנט של רשם העמותות.

על פי התקנות, וכפי שמפורט בסכלה להלן, גובה הנמול שניתן לשלם לאחד מחברי המוסדות הנ"ל תלוי במחזור העמותה. ככל שמחזור העמותה גבוה יותר, כך עולה שיעור הנמול שניתן לשלם לאחד מחברי המוסדות שנמנו לעיל.

סעיף 34 לחוק העמותות קובע, לעניין גובה הנמול, כי מחזור העמותה מוגדר כ-"סכום התקבולים השנתי של עמותה מכל

מחזור כספי של העמותה במיליוני שקלים	מספר ישיבות מירבי בשנה של הוועד	מספר ישיבות מירבי בשנה של ועדת ביקורת	מספר ישיבות מירבי של ועדה קבועה של הוועד	נמול מירבי לשיבה לחבר ועד/ועדת ביקורת בש"ח	נמול מירבי לשיבה ליו"ד ועד בש"ח
עד 10	12	12	8	505	555
מעל 10 עד 25	12	12	8	605	675
מעל 25 עד 50	12	12	8	805	1030
מעל 50 עד 100	12	12	8	990	1230

מחזור כספי של העמותה במיליוני שקלים	נמול שנתי מירבי בשקלים חדשים
עד 10	15,000
מעל 10 עד 25	21,115
מעל 25 עד 50	41,235
מעל 50 עד 100	73,505
מעל 100	90,615

למרות האמור בסכלה, אם בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של העמותה לקידום מסוּתת, עלה מספר הישיבות על המספר המצוין לעיל בסכלה, העמותה רשאית לשלם נמול עבור חריגה זו באישור האסיפה הכללית בלבד. ככל מקרה ניתן לאשר תשלום בגין חריגה עד ל-150% (פי אחת וחצי) ממספר הישיבות המצוין בסכלה הנ"ל.

בעמותה בה לא מכהן מנהל כללי, רשאית האסיפה הכללית לקבוע, כי ליושב ראש הוועד ישולם נמול שנתי קבוע בעד כהונתו כיושב ראש הוועד, כמפורט להלן.

הנמול השנתי הנ"ל הינו במקום הנמול עבור השתתפות בישיבות.

התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.

- **מקרה ה'**: אם העמותה איננה משלמת כלל גמול עבור השתתפות בשיבות, או שמשלמת גמול חלקי עבור השתתפות בשיבות, הנמוך מהסכום המירבי שקובעות התקנות, כפי שפורט בטבלה לעיל - רשאית העמותה לשלם החזר הוצאות לי"ד ועד, חבר ועד או לחבר ועדת ביקורת גם אם לא מתקיימים התנאים המפורטים במקרים א-ד' הקודמים, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית תוך התחשבות במספר הישיבות ובהוצאות שהוצאו בפועל. הגמול המופחת המשולם (אם משולם) יחד עם החזר ההוצאות לא יעלה על הגמול המירבי עבור ישיבה והחזר ההוצאות לפי המקרים שצוינו לעיל, שניתן היה לשלם לאותו אדם לפי התקנות.

החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה

בנוסף לגמול עבור השתתפות בשיבות והחזר הוצאות בקשר להשתתפות זו, או גמול שנתי לי"ד הוועד, כפי שתוארו לעיל, עמותה רשאית לשלם לחבר ועד או ליושב ראש ועד את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהיה שלו מחוץ לישראל לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה, אם מתקיימים התנאים הבאים:

- הוועד החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד או י"ד הוועד עבור העמותה (אלא אם כן י"ד הוועד מקבל גמול שנתי שאז אין חובה לקבל החלטה זו).
- תשלום הוצאות בפועל אושר ע"פ הוועד.
- ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישרין, והאסיפה הכללית קבעה כללים ונהלים לעניין זה, אחת לשנה. חבר הוועד או יושב ראש הוועד דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולוועד על תוצאות הפעילות האמורה עבור העמותה והוועד דיווח לאסיפה הכללית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.

בעמותה שהמחזור הכספי שלה עולה על 100 מיליון ש, ניתן לאשר, לצורך קידום מטרות העמותה ועל פי המגננון האמור לעיל, גם הוצאות מסוג אחר שאינן הוצאות נסיעה (בישראל)

החזר הוצאות בקשר להשתתפות בשיבות

ככלל, השכר המשולם לחבר הוועד, י"ד הוועד או חבר ועדת הביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בשיבה. במקרים מסוימים, רשאית עמותה לשלם לי"ד ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפותו בשיבה, בנוסף לגמול עבור השתתפות בשיבה או לגמול השנתי לי"ד הוועד. להלן המקרים שבהתקיימותם רשאית העמותה לשקול האם לשלם החזר הוצאות:

- **מקרה א'**: החזר הוצאות נסיעה בפועל כאשר חבר הוועד, י"ד הוועד או חבר ועדת הביקורת נרים במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה. אם העמותה החליטה לשלם הוצאות במקרה זה, על האסיפה הכללית לקבוע, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הנסיעות, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.
- **מקרה ב'**: החזר הוצאות נסיעה בפועל כאשר י"ד הוועד, חבר הוועד או חבר ועדת הביקורת הוא אדם עם מוגבלות שהציג אישור רופא שהוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו. הנדרת "אדם עם מוגבלות" על פי החוק הינה "אדם עם לקות פיזית, נפשית או שכלית לרבות קוגניטיבית, קבועה או זמנית, אשר בשלה מוגבלת תפקודו באופן מהותי בתחום אחד או יותר מתחומי החיים העיקריים".
- **מקרה ג'**: אם מחזור הכספי השנתי של העמותה עולה על 50 מיליון ש, ויותר משליש מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל עבור ישיבת ועד אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל.
- אם יותר ממחצית מחברי הוועד אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל עבור שתי ישיבות ועד בשנה, שהתקיימו מחוץ לישראל.
- התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.
- **מקרה ד'**: אם מחזור הכספי של העמותה עולה על 50 מיליון ש, רשאית העמותה לשלם לחבר ועד שאינם תושבי ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל לצורך השתתפות בשיבות ועד בישראל.

4. נחתם הסכם הלוואה בין העמותה לתאגיד הכולל תנאי הלוואה סבירים, לרבות שיעור הריבית, תנאי החזר ומועד הפירעון.
5. הוסדרו בטחונות סבירים לפירעון הלוואה.
6. אין במתן הלוואה כדי לפגוע בפעילות העמותה המלווה (וכן היתר שסכום הלוואה יהיה סביר ביחס למחזור השנתי, ושסכום הלוואה והתקופה שנקבעה להשבת הכספים אינם מונעים או מעכבים מימוש של תוכנית העמותה המלווה).
7. הועד שוכנע כי יש לעמותה הלווה יכולת לעמוד בהחזר הלוואה כמועדים שנקבעו.
8. למיטב ידיעת הוועד ועל סמך נתונים שהוצגו לו אין ליקויים משמעותיים בהתנהלות העמותה הלווה.

עמותה תהא רשאית לתת הלוואות לעובדיה בתנאי שתנאי הלוואה סבירים, ובהתאם למקובל בשוק לעניין הלוואה של מעביד לעובד. במידה ומטרות העמותה כוללות מטרה של מתן הלוואות כגון נמ"ח, תהא העמותה רשאית לתת הלוואות בהתאם למטרותיה, ובלבד שתקבע קריטריונים סבירים, מפורטים וברורים למתן הלוואות ותקפיד על שוויון בין מקבלי הלוואות בהתאם לקריטריונים שקבעה.

עמותה אינה רשאית לתת הלוואות לחבריה שאינם עובדים (אלא אם כן מטרות העמותה כוללות מתן הלוואות כנמ"ח, ומדובר בחברים שעומדים בקריטריונים כאמור לעיל, והם אינם חברי ועד או חברי ועדת ביקורת).

אופן תשלומי מלגות

בהתאם לכללי הניהול התקין נקבע כי, הואיל וביצוע תשלומים במזומן פוגע באפשרות לבצע בקרה מינימאלית על הוצאת כספי העמותה, לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה המשלמת מלגות במזומן.

לפיכך, תשלומי מלגות יבוצעו באמצעות שיקים ל"מוטב בלבד".

ככל מקרה יש להקפיד כי חלוקת מלגות בעמותה תבצע בהתאם לקריטריונים קבועים, שווים ופומביים.

תרומות

בהתאם לתוספת השנייה לחוק העמותות, עמותה חייבת לנהל פנקס תורמים פנימי, ולרשום בו את כל הנכסים (לרבות כספים) שהיא קיבלה כתרומות או כמתנות, הרישום

או נסיעה ושהיה (בחול"ל). כך גם בעמותות בעלות מחזור כספי נמוך יותר, אם אינן משלמות גמול כלל.

העברת של כספים או נכסים לתאגידים אחרים ללא תמורה

מבחינת כללי ניהול תקין, עמותה רשאית להעביר כספים או נכסים לתאגיד מלכ"רי אחר אולם עליה להקפיד על מספר תנאים כדלקמן:

1. העברת כספים/נכסים לנוף אחר מתיישבת בפירוש עם מטח מטרותיה הרשומות של העמותה.
2. הכספים/הנכסים יועברו לתאגיד אחר עם מטרות דומות, ובלבד שמדובר בתאגיד ללא כוונת רווח ואשר אינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.
3. ידוע למי שתורם או מעביר כספים/נכסים לעמותה כי יתכן שהכספים/הנכסים יועברו לתאגיד אחר.
4. במקרה שמועבר סכום או נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה, יבא הדבר לאישור האסיפה הכללית בטרם העברת הכספים. ככל מקרה אחר, טעון הדבר אישור ועד העמותה.
5. העמותה תקיים פיקוח על השימוש בכספים/בנכסים בהתאם למטרת ההעברה.
6. לתאגיד אליו מועברים הכספים/הנכסים יש אישור ניהול תקין או אישור מקביל מאת הגורם הרשמי המפקח עליו.

באשר לעמותות נחמכות, יש לפעול גם לפי כללי החשב הכללי בכל הנוגע להעברת כספים לגופים אחרים. כמו כן באשר לעמותות שיש להן אישור לפי סעיף 46, יש לפעול לפי כללי רשות המיסים לענין זה.

על העמותה לפרט העברות כאמור לעיל במסגרת הדו"ח המילולי, כסעיפים הרלבנטיים.

הלוואות

עמותה רשאית להלוות כספים לתאגיד מלכ"רי אחר ובלבד שיתקיימו הכללים האמורים לעיל בנוגע להעברת כספים. עם זאת, עמותה רשאית לתת הלוואה לתאגיד אחר, אף אם לא מתקיימים כל הכללים בנוגע להעברת כספים, בכפוף לתנאים כדלקמן:

1. התאגיד הלווה הינו תאגיד ללא מטרת רווח.
2. מטרות התאגיד הלווה הן מטרות דומות למטרות של העמותה המלווה.
3. הלוואה אושרה כדון על-ידי הוועד של העמותה המלווה.

חלה החובה לפרסם את המידע האמור באתר האינטרנט שלה. אם אין לעמותה אתר אינטרנט עליה להודיע על כך לרשם העמותות, אשר יפרסם את המידע באתר האינטרנט של משרד המשפטים.

משות מדינית זרה על פי החוק הניה, בתמצית:

1. מדינה זרה, לרבות -
 - א. איחוד, ארגון או חבר של מדינות זרות;
 - ב. ארגון, רשות או נציגות של מדינה זרה או של איחוד מדינות זרות;
 - ג. רשות מקומית או מחוזית, רשות שלטונית של מדינה זרה או של מדינה שחברה בכרית מדינות במדינה זרה;
 - ד. איחוד, ארגון או חבר של גופים זרים;
 2. הרשות הפלסטינית;
 3. תאגיד שהוקם בחיקוק של אחד מהגופים המפורטים בפסקאות (1) או (2), או שנוף כאמור מחזיק ביותר ממחצית מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד או שהוא מינה את התאגיד לפעול בשמו לעניין זה, "אמצעי שליטה", "החזקה" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.
- יודגש, כי לגבי תרומה מישות מדינית זרה אין זכות לעמותה לבקש חיסיון על שם התורם.

רישום נכסי עמותה

על חברי הוועד להקפיד על כך שכל זכויות העמותה, לרבות זכויות בנכסים לגביהם מתקיים רישום כדן, יהיו רשומים על שם העמותה.

עמותה רשאית לרכוש רכב לשימושה לצורך קידום מטרותיה. הרכב ירשם על שם העמותה בלבד.

השיקולים והקריטריונים לבחירת הרכב יהיו שיקולים סבירים תוך התייחסות, בין היתר, לעלות הרכישה והאחזקה של הרכב ובהתאם לסוג העמותה, אופי הפעילות והיקפה, והמחזור הכספי שלה.

לגבי רכבים השייכים לעמותה ואשר נרשמו בעבר (לפני פרסום כללים אלו) על שם גורם אחר אין חובה להעביר את הרכב על שם העמותה מקום שהדבר עלול לגרום לירידת ערך הרכב באופן משמעותי, אך חובה לשעבד את הרכב לטובת העמותה.

צריך לכלול את שם התורם, תיאור הנכס שהתקבל ומועד קבלתו.

פנקס התורמים הפנימי של העמותה צריך להיות פתוח לעיון חברי הוועד, בודקים מטעם רשם העמותות, נציבות מס הכנסה וגופים אחרים שיש להם סמכות לעיון בפנקס על-פי חוק.

בהתאם לתוספת, רשאית עמותה שלא לרשום בדו"ח הכספי שם של תורם שביקש לתרום בעילום שם אם סכום התרומה אינו עולה על הסכום המרבי שקבע השר, או שהרשם נתן אישור מיוחד שלא לציין את שם התורם לפי הליכים ונהלים שקבע השר.

בשנת 2002 הותקנו תקנות העמותות (קביעת סכום מירבי ונהלים לרישום תרומה בעילום שם בדו"ח הכספי), התשס"ג - 2002. בתקנות נקבע כי הסכום המירבי לענין תרומה שרשאית עמותה שלא לרשום לגביה בדו"ח הכספי את שם התורם הוא 20,000 ₪ לשנה.

כן נקבע כי הרשם רשאי ליתן לעמותה אישור מיוחד שלא לציין בדו"ח הכספי שלה את שמו של תורם שתורם למעלה מ-20,000 ₪ אם שוכנע כי הדבר מוצדק בנסיבות הענין, לאחר שהוגשה לו בקשה מנומקת בכתב על כך, שפורסו בה שם התורם, מספר הזהות שלו, מענו, סכום התרומה והצורך בשמירת עילום שמו של התורם.

תרומות מישות מדינית זרה

בהתאם לסעיף 36 לחוק העמותות - על עמותה, אשר מחזור הכספי עולה על 300,000 ₪, לציין בדו"ח הכספי האם קיבלה תרומות מ"ישות מדינית זרה" (ראה הגדרה להלן) בשנה אליה מתייחס הדו"ח המדובר בתרומות אשר שווין המצטבר עולה על סכום של 20,000 ₪.

במידה ועמותה קיבלה תרומות כאמור, עליה לציין בדו"ח הכספי את: זהות נותן התרומה, הסכום שהתקבל, מסרת התרומה או ייעודה והתנאים לתרומה אם יש כאלה.

על העמותה חלה החובה והאחריות לעשות כל שביכולתה לדעת אם התרומה הגיעה מישות מדינית זרה.

על עמותה המקבלת תרומות מישות מדינית זרה כאמור,

שמירה על נכסי העמותה

עמותה שבבעלותה רכוש או נכס, בין אם ניתן כתלושה ובין אם נרכש על ידה, חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו.

אם לעמותה יש כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעולתה השוטפת לקידום מטרתיה, עליה להשקיע אותם באופן סולידאי, כדי לשמור על ערכם בכפוף למדיניות שתקבע לעניין זה על ידי הוועד, ובלבד שלא יהיה בכך משום צבירת נכסים באופן בלתי סביר, כמפורט בפרק "מטרות העמותה".

עמותה איננה רשאית להעביר נכס מנכסיה ללא קבלת תמורה הולמת או להעמידו לרשות אחרים ללא תמורה או בתמורה מופחתת, אם הדבר איננו מתיישב עם מטרתיה ואיננו עומד בכללי הניהול התקין החלים על העברה כספית לגורם אחר. דברים אלו אמורים ביתר שאת בנוגע להעברת נכסים לצדדים אליהם יש לגורמים בעמותה קירבה משפחתית, עסקית או אחרת. במקרים מעין אלו עלולה העברת הנכסים להיחשב לחלוקה אחרת לפי סעיף 34. לחוק, ולגורם להסלת אחריות אישית על חברי הוועד בנין העברה זו.

הוראות אלו נוגעות לכלל נכסי העמותה כגון, מקרקעין, מיסלסלין, מניות, מוניטין ועוד.

עמותה המתמנית כנאמן בהקדש ציבורי

הקדש ציבורי הינו מושג משפטי הבא לתאר מצב בו אדם או גוף מסוים תרם או הוריש נכס מסוים לטובת הציבור, קבע הוראות מיוחדות לטיפול בנכס זה, ומינה אדם או גוף אחר כאחראי ("נאמן") לבצע את ההוראות המיוחדות בקשר לנכס. פעמים רבות, הוראות מיוחדות אלו קובעות, כי לא ניתן להשתמש בנכס עצמו אלא רק בפירוטיו. כך לדוגמה, לעיתים מוריש אדם סכום כסף מסוים, קובע כי פירוטיו של הנכס ישמשו לצורך מלגות לתלמידים, וממנה את פירוטיו כאחראי לטיפול בסכום הכסף ולחלוקת המלגות. בפועל, נוצר במקרה מעין זה הקדש ציבורי.

על פי חוק הנאמנות, התשל"ט - 1979, על הנאמן חלה חובה לרשום הקדש ציבורי אצל רשם ההקדשות.

פעמים רבות, מתמנית עמותה כנאמנת בהקדש ציבורי ע"י תורם או מוריש. במקרה זה, חלה חובה על העמותה לרשום את ההקדש ברשם ההקדשות. יודגש, שחובה זו קיימת גם לנכס הקדשות ציבוריים שנוצרו בעבר וטרם נרשמו.

אם העמותה התמנתה כנאמן בהקדש, עליה לתת לכך ביטוי נאות בדו"ח הכספי, חוץ הבהרה שמדובר בנכסי הקדש.

קירבה משפחתית וניגוד עניינים

כללי

עמותה הרוצה להעסיק עובד או להתקשר בחוזה עם קבלן עצמאי, צריכה להתחשב בהתאמת העובד או הקבלן לביצוע העבודה מבחינת כישוריו, הידע שלו, מוכנותו לבצע את המטלות הרלבנטיות וכו'. טרם העסקת העובד, ובהתחשב בתנאי ההתקשרות, סכומה ומהותה, על העמותה לתת הזדמנות למציעים להציע עצמם בתנאי שוק חופשיים. יצוין כי אין הכוונה לכך שהעמותה תהא מחויבת בקיום הליך מרכזי, אלא אם הדבר מתחייב מנסיבות העניין, מאופי העמותה ומאופי ההתקשרות.

כך גם כאשר עמותה מזמינה שירות או מוצר מספק, עליה לכדוק האם מבחינת המחיר, האיכות וכו', המדובר בהצעה הטובה ביותר שבאפשרות העמותה לקבל.

עקרונות אלו תקפים מיוחד מקום בו העמותה הינה גוף דו-מהותי, כלומר, עמותות המספקות שירות חיוני לציבור בהקפים משמעותיים, כגון, עמותה שהינה חברה-קדישא, איגוד ספורט ועוד.

קרבת משפחה

בחוק העמותות אין קביעה מפורשת באשר למגבלות בנוגע לקרבת משפחה בתוך מוסד ממוסדות העמותה, בין חברי המוסדות לבין עצמם וכן בין חברים במוסדות העמותה לעובדי העמותה.

עם זאת, וכפועל יוצא מטעין 27 לחוק העמותות, הקובע כי על חברי הוועד לפעול לסובת העמותה, מינהל תקין מחייב העסקת עובדים על פי אמות מידה אובייקטיביות ותוך התחשבות בסובת העמותה ולא על פי שיקולים של קירבה משפחתית. כמו כן בנסיבות מסוימות, תשלום שכר לקרוב משפחה של חבר ועד (בין במסגרת העמותה ובין במסגרת תאגיד בת שבשליטת העמותה) עלול להיחשב לעקיפה של טעין 133(א)2 לחוק הקובע כי לא יכהן כחבר ועד או כחבר ועדת ביקורת מי שנותן לעמותה שירותים בשכר שלא כחבר ועד או כחבר ועדת ביקורת.

העסקת עובדים

העסקת קרובי משפחה של חברי ועד, חברי ועדת ביקורת או הנהג המבקר עלולה להביא למצב של ניגוד אינטרסים בין תפקיד חבר הוועד לפעול לסובת העמותה או תפקיד חבר ועדת הביקורת לקיים בקרה בלתי תלויה בעמותה, לבין המחויבות המשפחתית של חבר הוועד או חבר ועדת הביקורת כלפי העובד, כמו כן עלולה להיות בכך עקיפה של ההוראה הקבועה בטעין 133(א)2 וטעין 133(ב) לחוק.

לפיכך לא יועסקו בעמותה קרובי משפחה של חברי ועדת ביקורת או הנהג המבקר.

עם זאת, באשר לחברי ועד, נקבע כי כעקרון לא יועסקו בעמותה בשכר יותר מ- 10% עובדים שהם קרובי משפחה של חברי ועד, וכן, ולחילופין, לא ישולם למעלה מ- 10% מהשכר שמשולם על ידי העמותה לקרובי משפחה כאמור (גם אם שיעורם נמוך מ- 10% ממספר עובדי העמותה), למעט מקרים חריגים בהם אופי העמותה יצדיק חריגה מכלל זה.

בתוספת השלישית לחוק העמותות מוגדר המושג "קרוב" - "אח, הורה, הורי הורים, צאצא, צאצא של בן הזוג או בן זוגו של כל אחד מאלה".

כלומר, "קרוב" של חבר ועד או חבר ועדת ביקורת לענייננו הוא בעל/אישה, אח/אחות, אב/אם, סב/סבתא, צאצא, צאצא חורג, בן/בת זוג של אח/אחות (ניסים), אב/אם חורגים, סב/סבתא חורגים וכן הזוג של הצאצא (כלומר, חתן/כלה) גם אם הצאצא עצמו הוא צאצא חורג.

יובהר, כי "צאצא" אינו רק בנו של אדם או בתו אלא גם נכד/נכדה, ניין/נינה וכן הלאה.

קירבה משפחתית בין חבר ועד לחבר ועדת ביקורת

לאור קביעת חוק העמותות כי חבר ועד לא יכהן במקביל כחבר ועדת ביקורת, שמטרתה מניעת ניגוד עניינים בין הוועד לוועדת הביקורת, נקבע כי כעקרון לא יכהן בוועדת הביקורת קרוב משפחה, כהגדרתו לעיל, של חבר ועד.

אם בעל התפקיד בעמותה נמצא בניגוד עניינים בעניין פרסני מסוים, שאינו מונע את כהונתו בעמותה כאמור לעיל, והעניין אינו אסור לפי הוראות סעיף 33(א)(2) לחוק העמותות (איסור מתן שירות בשכר ע"י חבר ועד או חבר ועדת ביקורת כפי שהוסבר לעיל), ואין המדובר בחלוקת רווחים, על בעל התפקיד להימנע מהשתתפות בדיונים ומהבעת עמדה באותו עניין.

על העמותה להיזהר בכיצוע עסקאות עם גופים הקשורים לעמותה כדי להימנע ככל הניתן מכיצוע עסקאות בניגודי עניינים אסורים. במקרה שהעמותה מחליטה לבצע עסקה עם תאגיד קשור, עליה להחיל על עצמה תנאים מחמירים יותר מאשר בכיצוע אותה עסקה עם תאגיד שאינו קשור.

קירבה משפחתית בתוך הוועד ובתוך ועדת הביקורת

בדרך כלל, כאשר יש יותר משני חברים בוועד או בוועדת הביקורת, רוב חברי הוועד או חברי ועדת הביקורת לא יהיו קרובי משפחה ביניהם, וזאת כדי למנוע מצב של ניגוד עניינים בין האינטרסים המשפחתיים לבין האינטרסים של העמותה.

מצבים נוספים של ניגוד עניינים

כאשר עיסוקיו של אדם יוצרים מצב בו קיים חשש ממשי כי לא יבצע תפקיד כלשהו בעמותה כנדרש, לסובת העמותה, על העמותה להימנע מלאפשר לאותו אדם לבצע תפקיד זה.

הוראות מיוחדות

גוף דו-מהותי

על פי פסיקת בית המשפט, יתכנו מצבים בהם העמותה תוגדר כ"גוף דו-מהותי", כלומר גוף בעל אלמנטים פרטיים וציבוריים, ולפיכך יוחלו עליה כללים מתמרים יותר, המחייבים בדרך כלל רק גופים ציבוריים כגון משרדי ממשלה, עיריית וכו'.

בפסקי דין שעסקו בנושא נמנו מספר אלמנטים מרכזיים באמצעותם תיבחן השאלה האם העמותה היא גוף דו-מהותי:

1. האם הגוף חולש על פעולה שמעורב בה אינטרס ציבורי חשוב.
2. האם, ועד כמה, נהנה הגוף ממונופול.
3. האם זוכה הגוף לתמיכה תקציבית ישירה/עקיפה, או מתפרנס בדרך אחרת מציבור רחב של משלמי מיסים.
4. האם יש קשר הדוק לרשות מינהלית חשובה, עד כדי כך כי הציבור עשוי לכרוך את פעולותיו עם אותה רשות וליחס את ליקוייו גם אליה.
5. האם פעילות הגוף כרוכה ברגישויות דתיות, אתניות, מסורתיות או תרבותיות.

לא מדובר ברשימה סגורה, וככל שיהיו בגוף יותר אלמנטים אשר יטו את הכף לכך שמדובר בגוף בעל היבטים ציבוריים, כך תהיה נטייה חזקה יותר לראות בו גוף דו מהותי. כך לדוגמה, הוכרה עמותת חברה קדישא ירושלים כגוף דו-מהותי ולפיכך הוטלו עליה חובות מסוימות מהמשפט הציבורי.

החובות המורחבות העשויות להיות מוטלות על עמותות שהינן גוף דו-מהותי, הינן החובה לפעול ביתר שוויוניות, יתר שקיפות, עריכת מכתרים בדומה לאמור בחוק חובת מכתרים ועוד. ככל שיש בעמותה יותר אלמנטים ציבוריים, כך עליה לאמץ יותר חובות מהמשפט הציבורי במסגרת התנהלותה.

חוק מיוחד החל על עמותה

במקרים רבים, בנוסף לחוק העמותות ולכללי הניהול התקן הרגילים, יחולו על העמותה חובות מסוימים מכוח חוק מיוחד שעשוי לחול עליה. כך, למשל, עשוי חוק הספורט או חוק האימוץ לחול על חלק מן העמותות. במקרה כזה, מובן כי על העמותה

לעמוד, בנוסף להוראות חוק העמותות, גם בהוראות החוק הנוסף החל עליה. בדומה, אם עמותה המקיימת פעילות מסוימת החייבת ברישוי מתאים, עליה לדאוג לקיומו של אותו רישוי.

מיזוג עמותות

ביום 21.12.09 התקבל תיקון לחוק העמותות המאפשר ומסדיר לראשונה מיזוג בין שתי עמותות או יותר או בין עמותה למסורות ציבוריות, אחת או יותר, לבין חברה לתועלת הציבור, אחת או יותר. התיקון בא להיטיב עם עמותות שרוצות עקב קשיים כלכליים או מסיבות אחרות לאחד את הפעילות שלהן.

המיזוג יתבצע ככלל לפי הוראות חוק החברות, התשנ"ט - 1999 (להלן - חוק החברות) לעניין מיזוג וכתוצאה מהמיזוג תאגיד אחד לפחות יתחיל ("תאגיד היעד") וכל נכסיו והתחייבויותיו יועברו לתאגיד האחר ("התאגיד הקולט"). בפרק 2' לחוק העמותות, נכללות גם ההתאמות הנדרשות הנובעות מהאופי המיוחד של התאגידים המתמזגים וכן ההתאמות המיוחדות הנובעות מהמיזוג האפשרי בין סוגי תאגידים שונים - עמותה וחברה לתועלת הציבור. כך, למשל, נקבע מה הם השיקולים המיוחדים שהאסיפה הכללית או הדיקטטוריון או הוועד, לפי העניין, נדרשים לשקול כבואם לאשר את המיזוג וביניהם - מסורת תאגיד היעד (התאגיד שמתחיל בעקבות המיזוג) מול מסורת התאגיד הקולט (התאגיד שאליה עוברים הנכסים וההתחייבויות), הנכסים שנצברו למסורותיו של התאגיד המתמזג והמחויבויות שקיבל על עצמו התאגיד המתמזג ובפרט כלפי תורמים לו. יודגש כי יכול והתורמים תרמו תרומה לתאגיד מסויים, למסורה מסויימת או לפרוייקט מסויים, ולכן יש להבטיח, ככל הניתן, המשך עמידה בהתחייבויות כלפיהם גם בעקבות המיזוג. המיזוג טעון אישור הדיקטטוריון וכן האסיפה הכללית נדרשת לאשר את המיזוג ברוב של 75% מהנכחים והמצביעים (בדומה לרוב הדרוש לקבלת החלטה על פירוק חברה), אלא אם נקבע רוב אחר לעניין זה בתקנון החברה או העמותה. במידה והתאגידים המתמזגים הינם תאגידים קשורים, כהגדרתם בפרק 2' לחוק העמותות, טעון המיזוג גם אישור ועדת הביקורת או הגוף המבקר, של כל אחד מהתאגידים המתמזגים.

בנוסף, המיזוג יהיה טעון אישור בית המשפט המחוזי לאחר שניתנה לרשם ההקדשות או לרשם העמותות, לפי העניין,

מיוחד החל על העמותה, ואשר נמצא באחריות אותו גורם. בדומה, מועברים לרשם העמותות להתייחסותו ולסיפולו, דוחות ביקורת מגורמים רשמיים אחרים כגון החשב הכללי, משרד החינוך ועוד.

על עמותה שנעשתה אליה פנייה מסעם משרד רואה חשבון לשתף פעולה באופן מלא בהמצאת מסמכים, מתן מענה לשאלות ומתן סיוע לרואה החשבון בעת הביקור בשטח. אי שיתוף פעולה כשלעצמו עלול לסכן את אישור הניהול התקין של העמותה או למנוע את קבלתו בעתיד.

אם עמותה נמצאת בעיצומה של ביקורת עומק, אין הדבר כשלעצמו מונע קבלת אישור ניהול תקין, אלא אם כן כבר בשלב הבדיקה הראשוני התגלו ממצאים חמורים, המצדיקים את שלילת האישור על אתר עד לסיום הבדיקה. על העמותה להגיש לרשם העמותות את המסמכים שעליה להגיש מידי שנה ולא לרואה החשבון הבודק, אף אם העמותה נמצאת בהליך של ביקורת עומק.

אישור על הגשת מסמכים

עמותה שטרם פעלה במשך שנתיים רצופות בסדרם בקשתה לאישור ניהול תקין (אם בשל היותה חדשה ואם בשל היותה בלתי פעילה) איננה זכאית לקבל אישור ניהול תקין, אלא, במקרה של עמותה חדשה, תוכל לקבל אישור על הגשת מסמכים ותחילת פעילות. אישור זה יינתן לאחר שהעמותה מינתה מוסדות כחוק, הגישה את המסמכים שהיא אמורה להגיש על פי חוק עד לאותו מועד, הצהירה לרשם על נסיבות הקמתה, ביצעה פעולות בסיסיות כגון פתיחת חשבון בנק והוכיחה תחילת פעילות.

אישור זה איננו אישור ניהול תקין כאמור, אך עשוי לשמש את העמותה לצורך הגשת בקשה למס הכנסה לצורך הכרה כ'מוסד ציבורי' על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה.

רק בתום שנתיים של פעילות רצופה מוכחת של העמותה (ללא כל קשר ליום בו נתאגדה), הגשת המסמכים הנדרשים בהתאם לחוק וכן עמידה בכללי הניהול התקין יבחן מתן אישור ניהול תקין לעמותה, אם יתבקש על ידה.

הזדמנות להביע את עמדתו בהליך. זאת, בין היתר כדי להציג בפני בית המשפט את האינטרסים של תורמים שתרמו לתאגיד המבקש להתמזג וכן כדי להציג בפני בית המשפט את העמידה בדרישות הדין על ידי כל אחד מהתאגידים סרם המיזוג. בית המשפט, כבואו לדון באישור מיזוג, נדרש לבחון את מטרותיהם של התאגידים המתמזגים, את הקשר בין התאגידים המתמזגים, אם קיים, ואת מידת העמידה של התאגידים המתמזגים בהוראות הדין, והכל, כדי להבטיח שהמיזוג עולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי ויקדם את המטרות הציבוריות של התאגידים המתמזגים, מבלי לפגוע במחויבויות של התאגידים המתמזגים למשל כלפי תורמים, תרומות מיעדות וכיוצא ב. בית המשפט יהיה רשאי להתנות את המיזוג בהסדרים שונים, למשל נוכח התחייבויות של מי מהתאגידים המתמזגים כלפי תורמים להם.

מומלץ, כי עמותה השוקלת להתמזג עם עמותה אחרת או עם חברה לתועלת הציבור תפנה ליעוץ מקצועי מתאים בקשר לכך.

ביקורת עומק מסעם רשם העמותות

כחלק מתוכנית העבודה השנתית של רשם העמותות, מקיים רשם העמותות ביקורת עומק יזומות בעמותות, באמצעות משרדי רואי חשבון הפועלים מסעם. מספר ביקורת העומק המתבצע מדי שנה הינו בין חמש מאות לאלף. הביקורת נערכת כמגוון עמותות מתחומים שונים ובעלי מחזור שנתי בהיקפים שונים. מטרת הביקורת היא לוודא שהעמותה אכן פועלת בהתאם לחוק, מתנהלת באופן תקין ומקדמת את מטרותיה. הביקורת מסעם רשם העמותות איננה מתבצעת במקום ביקורת אחרת מסעם משרדי הממשלה, המתמקדות בדרך כלל בנושאים מקצועיים שלגביהם ניתנה תמיכה מיוחדת מהמשרד או שמפקחים ע"א אותו משרד.

ממצאי הביקורת מועברים על ידי רואה החשבון שביצע את הביקורת, לידי רשם העמותות, וזאת לאחר העברת סיכום לתגובת העמותה, והרשם עשוי להחליט, בהתאם לממצאים, על הפעולה המתאימה: שלילת אישור הניהול התקין, מתן אורכה לתיקון ליקויים, הפנייה לתכנית הבראה ובמקרים מסוימים אף פירוק. ממצאי הביקורת אף עשויים לעבור לידיעת גורמים נוספים, בעיקר כאשר מדובר בהפרה של חוק

שיקום עמותה

כללי

כאשר קיימים ליקויים בתפקוד העמותה, המצדיקים אי מתן אישור ניהול תקין, מינוי חוקר, או הגשת בקשת פירוק, אולם העמותה מביעה נכונות לתקן הליקויים, ונמצא כי אכן ניתן לתקנם, ישקול רשם העמותות מתן הזדמנות לעמותה לתקן הליקויים במסגרת "תכנית הבראה".

"תכנית הבראה" כוללת התחייבות של העמותה לפעול בהתאם לדרישות הרשם, כאשר בכפוף לכך, ינתן לעמותה אישור ניהול תקין או אישור מיוחד במסגרת תוכנית הבראה, אשר יבטל אם העמותה לא תעמוד בתנאי התוכנית.

"תכנית הבראה" תותאם לסוג הליקויים שהתגלו בעמותה. התכנית תוכן על ידי יחידת רשם העמותות, ונדרשת הסכמת העמותה לצורך ביצועה. ככל שהליקויים חמורים יותר, כך תגדל מידת הפיקוח של רשם העמותות על פעילות העמותה.

דוגמאות לסוגי ליקויים ותוכניות הבראה

א. גירעון כספי גדול וגרעון העלווה לסכן את המשך פעילות העמותה כעסק חי, לדוגמה אם הגרעון עולה על 50% מסך ההכנסות של העמותה לאותה שנה:

על העמותה להכין תכנית לחיסול הגירעון הכוללת התייחסות לתקציב המתוכנן, מקורות צפויים ומועדים ספציפיים המעקב יתבצע על ידי רואה חשבון מטעם הרשם אשר יבדוק מאזני בוחן רבעוניים כדי לוודא שהעמותה עומדת בתכנית.

ב. אי רישום פעולה כספית בודדת/ אי רישום פריס אחד בדו"ח הכספי/ ביצוע עבירה קלה על חוק אחר שאינה כרוכה באי סדרים כספיים או מעילות:

על העמותה להגיש דו"חות רבעוניים של ועדת ביקורת, הועד, או ח"ת. במידה ומדובר בליקוי בעל אופי כספי או חשבונאי - הגשת מאזני בוחן רבעוניים.

ג. אי רישום מספר מועט של פעולות כספיות, ליקויים לא מהותיים במערכת החשבונאית:

העמותה תידרש לבצע אחת או יותר מהפעולות הבאות: עמידה בנהלים שייקבעו מטעם הרשם, תוך פיקוח על יישומם, השתתפות של נציגי הרשם בישיבות וקבלת כל מסמך מהעמותה, הכנת דו"חות רבעוניים ומאזני בוחן במידת הצורך, החלפת בעלי תפקיד בעמותה, דרישת השבת כספים והגשת תביעות בהתאם לצורך.

ד. אי רישום פעולות כספיות בתדירות גבוהה/ הנהלת חשבונות לקויה/ הוצאות או הלוואות שאינן תואמות את מסרות העמותה או את כללי המינהל התקין/ מעילות בכספי העמותה/ התנהלות כספית דרך חשבון בנק של חבר העמותה/ אי המצאת מסמכים חשבונאיים לרשם העמותות/ שימוש בחברות שלא בהתאם למסרות העמותה/ ביצוע עבירות חמורות שאינן קשורות באי סדרים כספיים או מעילות:

ימונה לעמותה חשב מלווה מטעם רשם העמותות. העמותה תפעל בהתאם לדרישות החשב המלווה, אשר יכללו אחד או יותר מהעניינים הבאים: עמידה בנהלים תוך פיקוח של החשב המלווה על יישומם, זכות וסו לחשב המלווה על פעולות כספיות (כולן או מקצתן), השתתפות של החשב בישיבות ומסירת כל מסמך שיידרש מהעמותה, הכנת דו"חות רבעוניים ומאזני בוחן במידת הצורך, החלפת בעלי תפקיד בעמותה, דרישת השבת כספים והגשת תביעות בהתאם לצורך.

ה. ליקויים משפטיים כלליים:
העמותה תידרש לבצע פעולות ספציפיות לתיקון הליקוי.

* הערה - האמור לעיל הנו לצורך הדגמה בלבד. תוכנית הבראה תגבש בהתאם לנסיבות הספציפיות בכל עמותה ועמותה.

לאחר גיבוש תכנית הבראה, תחתום העמותה על התחייבות לבצע התכנית, ובמקרה שמונה גוף מפקח חיצוני או חשב מלווה, תחתום העמותה על הסכם בנוגע לשכר עם אותו גוף או חשב (השכר ישולם על-ידי העמותה).

קנסות מנהליים

בגין עבירות נמשכות, על עמותה או על כל אדם שהפך חובות על-פי סעיף 64 א לחוק העמותות.

כמפורט בסעיף 64 א לחוק העמותות, קנס כאמור יכול שיוטל בגין אי ניהול פנקס חברים, פנקס חברי ועד ופנקסי חשבונות, בגין אי קיום אסיפה כללית כנדרש בסעיף 20(א) לחוק, בגין אי רישום פרוטוקול כנדרש בסעיף 23 לחוק, בגין אי מתן זכות עיון כנדרש בסעיף 35(ב) לחוק, בגין אי הגשת מסמכים לרשם וכו'.

רשם העמותות מטיל קנסות מנהליים, בגין הפרת החובות המפורסות לעיל, הן על עמותות והן על חברי ועוד שאחראים להפרת החובות.

חוק העבירות המנהליות, התשמ"ז-1985 (להלן "חוק העבירות המנהליות") קובע כי עבירות פליליות ספציפיות יוגדרו גם כעבירות מנהליות. על פי חוק העבירות המנהליות, על העובר עבירה מנהלית יוטל קנס מנהלי כערוך חלוסי להגשת כתב אישום פלילי. בחודש מרץ 2004 פורסמו תקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי - עמותות), התשס"ד - 2004 (להלן "תקנות העבירות המנהליות"). תקנות העבירות המנהליות קובעות כי עבירות שונות המוגדרות בסעיף 64 א לחוק העמותות יוגדרו כעבירות מנהליות ויטל על פי תקנות אלו קנס מנהלי בסכומים שבין 1000 ל- 2000 ש, בתוספת קנס

פירוק ואיסור מכירת העמותה

פירוק ביוזמת העמותה

עמותה הרוצה להפסיק להתקיים, צריכה לנקוט בהליך של פירוק מרצון (אלא אם היא מעוניינת במיזוג עם עמותה אחרת או עם חברה לתועלת הציבור אחרת לפי הוראות פרק ד' לחוק העמותות).

העמותה יכולה לנקוט בהליך של פירוק מרצון אם ניתנה הצהרת כושר פרעון, בהתאם להליכים המפורטים בסעיפים 43-47 לחוק העמותות.

כמו כן, במסגרת תיקון מס' 12 לחוק העמותות, תוקנו סעיפים 49 ו-50 לחוק העמותות, והתווספה האפשרות של העמותה לזווג הליך של פירוק בבית המשפט, אם התקיימו אחד מאלה:

1. העמותה קיבלה החלטה על פירוק באסיפה הכללית של העמותה, ברוב של שני שלישים מן המצביעים באסיפה שעליה ניתנה לכל חברי העמותה הודעה 21 ימים מראש, תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק כאמור.
2. העמותה אינה יכולה לפרוע את חובותיה (סעיף 49) לחוק העמותות).
3. מן הצדק ומן הישיר שהעמותה תפורק (סעיף 50) לחוק העמותות).

אין להעביר את נכסי העמותה במסגרת הליכי הפירוק, אלא בהתאם לאמור בסעיף 45 לחוק. במידה ונשארו נכסים לאחר פירעון חובות העמותה, יש לנהוג בהם בהתאם להוראות החוק בסעיף 58, ואין לחלקם בין חברי העמותה.

הליך פירוק מרצון

להלן נהל שגובש ביחידת רשם העמותות לעניין הליך הפירוק מרצון:

פירוק מרצון של עמותה יתבצע בדרך הקבועה בחוק העמותות, התש"ם - 1980 (פרק ז' סימן א'), וכן על פי הוראות תקנון העמותה הדנות בפירוק העמותה. הליך הפירוק מרצון מאפשר לחברים לפרק את העמותה מבלי להיות כפופים להוראות בית המשפט או הכנסת הרשמי.

המפרק מתמנה ע"י החברים ופועל תחת פיקוחם או פיקוח ועדת הביקורת.

להלן מפורטים השלבים שעל העמותה לנקוט עד לסיום הליכי הפירוק מרצון.

א. הצהרת כושר פרעון

1. התנאי הבסיסי לפירוק מרצון הוא כושר הפירעון של העמותה. יש לשים לב כי באחריותם של חברי הוועד לבדוק את מצב העמותה ואת יכולת הפירעון שלה. על רוב חברי הוועד להגיש תצהיר חתום בפני עורך דין לרשם העמותות, שבו יאמר כי הם בדקו את מצב עסקי העמותה ונאכחו שהעמותה תוכל לפרוע חובותיה במלואם תוך שנה מתחילת הפירוק. (סעיף 44 לחוק). במכתב נלווה יש לפרט את מספר חברי הוועד והאם החברים החתומים על התצהיר מהווים רוב בוועד.

ב. אסיפה כללית ראשונה

1. לאחר הגשת התצהיר יש לכנס אסיפה כללית. האסיפה תכנס ע"י מתן הודעה מוקדמת לחברים על כינוס האסיפה, תוך ציון שיוצע באסיפה להחליט על פירוק. (סעיף 43 (א)). הודעה תשלח 21 ימים לפני כינוס האסיפה.
2. יש לשלוח את ההודעה לכל החברים הרשומים בפקס החברים ולקיים את האסיפה הכללית בכפוף להוראות החוק והתקנון ובמיוחד לגבי ההוראות המתייחסות לאסיפה הכללית המחליטה על פירוק העמותה.
3. האסיפה תקבל החלטה על פירוק מרצון של העמותה ועל מינוי מפרק או מפרקים. המפרק יכול להיות אחד מחברי העמותה. ההחלטה תתקבל ברוב של שני שלישים מהמצביעים באסיפה, או ברוב גדול יותר אם נקבע כך בתקנון.
4. פרוטוקול האסיפה הכללית יהיה חתום בחתימות מקוריות של שניים מחברי הוועד, ויצוין בו כי התקיימו הדרישות בדבר הודעה מוקדמת ונאכחות החברים.

ג. תפקידי המפרק

1. תחילת הפירוק תהיה כעבור שבועיים מקבלת ההחלטה אא"כ הוחלט על תאריך מאוחר יותר באסיפה (סעיף 43(ג)).

העמותות אישור מהגוף האחר כי הוא מקבל על עצמו את ההחייבות בנוסף נדרשת גם הסכמת הנשוא להעברת החוב לגוף האחר.

ד. לגבי יתרת הנכסים - יש לנהוג בהם לפי הוראות סעיף 58 לחוק העמותות.

לאחר שנפרעו מלוא חובות העמותה יש לנהוג בנכסים לפי הוראות התקנון ובלכך שרשם העמותות ישוכנע שאין בהוראות האמורות כדי להביא לכך שנכסי העמותה יחולקו לאחר פירוקה, במישרין או בעקיפין, לחברי העמותה או למייסדיה, או שיועברו נכסים, במישרין או בעקיפין, למסרות שאינן קרובות למסרות העמותה (יצוין כי אם הייתה הוראה מפורשת בתקנון לפני יום 21.6.07 שקבעה כי נכסי העמותה יועברו למסרה מסוימת או לגוף מסוים שאינם קרובים למסרות העמותה, ניתן יהיה לפעול על פי אותה הוראה, בכפוף ליתר הוראות הדין).

באין הוראות כאלה בתקנון או באין אפשרות מעשית לנהוג לפי הוראות התקנון, יוקדשו אותם נכסים לפי הוראות בית המשפט למסרה שקבע בית המשפט כקרובה למסרות העמותה.

על אף האמור לעיל, ניתן לקבוע במועד העברת נכס לעמותה כי אותו נכס יועבר לאחר הפירוק לאדם שהעבירו לעמותה או לאדם אחר שקבע מעביר הנכס.

7. על המפרק לבצע את תפקידו ביעילות ובהגינות, ללא משוא פנים ובהתאם להוראות חוק העמותות.

המפרק אינו נוף עצמאי אלא אורגן הפועל בשם העמותה בפירוק ולא בשם עצמו, שכן העמותה מוסיפה להיות גוף עצמאי אף כי כשירותה המשפטית מוגבלת. המפרק עשוי לחוב בחבות אישית כגון פעולותיו במסגרת הפירוק, כגון אם חרג ממסכותו או נהג שלא כדין בנכסי העמותה.

8. כל חבר של העמותה או מוסד ממוסדותיה, כל העובד בה וכל מי שהיה אחד מאלו בעבר, חייב, לפי דרישת המפרק, למסור לו כל מסמך שברשותו וכל מידע הנוגע לעסקי העמותה או לענייניה (סעיף 57).

9. המפרק יכין דין וחשבון על הפירוק. כדין וחשבון יינתן הסבר כללי לגבי פעילות העמותה לפני הפירוק, הקמתה, שמות חברי הוועד, הסיבות לפירוק, שמות ר"ח ועו"ד העמותה, פירוט חשבונות הבנק, פירוט על נכסי העמותה, מאורעות משמעותיים בעמותה, נושאים

2. מתחילת הפירוק, לא תמשיך עוד העמותה בכל פעולה זולת פעולות הדרושות לביצוע הפירוק, וכל סמכות לפעול בשם העמותה תהיה בידי המפרק בלבד (סעיף 55).

3. המפרק יפרסם, בתוך שבועיים לאחר תחילת מינויו, הודעה על פירוק העמותה וזמין בה את נושי העמותה להגיש לו את תביעותיהם תוך מועד סביר שקבע בהודעה (סעיף 46).

4. ההודעה תפורסם ברשומות ובשני עיתונים יומיים המופיעים בעברית.

אם רוב חברי העמותה דוברי ערבית, ההודעה תפורסם בעיתון יומי המופיע בערבית.

הפרסום ברשומות נעשה ע"י משרד המשפטים. ניתן לקבל פרטים על הפרסום בסלפון מספר: 02-6466333.

5. להלן דוגמא לנוסח המודעה:

שם העמותה ומספרה
הודעה על פירוק העמותה
באסיפה הכללית של העמותה מיום
הוחלט על פירוק מרצון של העמותה ומינויה של מר/גב'
כמפרקות העמותה.
שם וכתובת לצורך משלוח תביעות
על כל נושי העמותה להגיש למפרקות, לפי הכתובת הרשומה לעיל, את תביעותיהם תוך 21 יום מיום פרסום הודעה זו.
שם המפרקות

6. תפקידי המפרק הם:

- לכנס את נכסי העמותה ולגבות את החובות המגיעים לה מחברים ומאחרים.
 - לממש את נכסי העמותה במידה הדרושה לפירעון חובותיה.
 - לפרוע את חובות העמותה, לרבות הוצאות פירוק.
- כאם מועברת התחייבות של העמותה לגוף אחר המוכן לקבל על עצמו את החוב, יש לשלוח לרשם

מפרק מאושר ע"י ועדת ביקורת, פרוסוקול אסיפה כללית המסיימת את הפירוק, דוחות כספיים ל 4 השנים האחרונות.
 4. כסיום ההליך ינתן אישור מאת רשם העמותות על סיום הליכי הפירוק מרצון.

איסור מכירת עמותה

סעיף 17 לחוק העמותות קובע כי "החברות בעמותה היא אישית, אינה ניתנת להעברה ואינה עוברת ביחשה". בשונה מחברה, אין לחברי עמותה זכות קניינית בעמותה, הם אינם יכולים להעביר או למכור את החברות בעמותה לאחר.

לפיכך, לא ניתן למכור עמותה במידה ובכוונת העמותה להעביר פעילות לעמותה אחרת, בעלת מטרות דומות, עליה לקבל על כך החלטה במסגרת העמותה. במידה ומדובר בהעברת כל פעילות העמותה, על העמותה המעבירה לבצע מיזוג עם הגוף האחר, בהתאם להוראות פרק 2' לחוק העמותות (ראה לעיל). לחילופין יכולה העמותה המעבירה להעביר את הפעילות במסגרת הליך של פירוק. במקרה כזה, על העמותה הקולטת לקבל החלטה על קבלת הפעילות במסגרת מוסדות העמותה, ולקבל על עצמה, החל מיום העברה, את כל החובות והזכויות הכרוכות בכך.

איסור העברת נכסי העמותה לחבריה לאחר פירוק

בהתאם לסעיף 58(א) לחוק חל איסור על העברת נכס של העמותה למי מחבריה לאחר פירוק העמותה מרצון או לפי צו בית משפט, ואיסור זה חל גם על נכס שניתן ע"י חבר העמותה לעמותה לפני הפירוק. על מנת שנכס כאמור יצא מתחולת האיסור לעיל, נדרשת העמותה לקבוע במועד העברת הנכס בתקנון או בהסכם כי בגמר הפירוק הוא יוחזר לחבר המעביר או לאדם אחר שנקבע על ידו, בהתאם לסעיף 58(ב) לחוק.

ותביעות כנגד העמותה. בהמשך יפורטו כל הפעולות שנעשה המפרק בתפקידו, דהיינו כינוס הנכסים ומימושם, הגשת תביעות ונביית חובות, תשלום חובות ודין בהזכרות חוב, והנעשה ביחירת הנכסים (סעיף 47).

10. הדין וחשבון יועבר לוועדת הביקורת או לגוף המבקר, והם יאשרו את הדוח.

הוראות סעיף 37 יחולו על דוח זה, בשינויים המחויבים, דהיינו, דוח המפרק יבוקר ע"י רואה החשבון כאשר מדובר בעמותה החייבת במיני רואה חשבון על פי סעיף 19(ג), או כאשר הרשם הורה כן ביוזמתו או על פי בקשת ועדת הביקורת, או עשירית מכלל חברי העמותה.

ד. אסיפה כללית מסיימת

1. המפרק יכנס אסיפה כללית מסיימת, ויביא לאישורה את הדוח.
2. המפרק יגיש לרשם העמותות העתק מהדוח, ומפרוסוקול האסיפה הכללית (סעיף 47(ב)). פרוסוקול האסיפה הכללית יהיה חתום בחתימות מקוריות של שניים מחברי הוועד.

כללי

1. פירוק מרצון לא יגרע מסמכות בית המשפט לתת צו פירוק. אם ניתן צו פירוק ע"י בית המשפט, ייחשב הפירוק ע"י בית המשפט כאילו התחיל ביום תחילת הפירוק מרצון.
2. בית המשפט רשאי, לפי בקשה של המפרק, של חבר בעמותה או של נושה, לתת למפרק הוראות בכל הנוגע לפירוק.
3. המסמכים שיש להגיש לרשם העמותות הם: תצהיר רוב חברי הוועד, פרוסוקול אסיפה כללית ראשונה, העתק פרסום בשני עיתונים יומיים, העתק פרסום ברשומות, אסמכתא להעברת כספים ונכסים לעמותה אחרת תוך ציון שם ומספר העמותה המקבלת, דוח

תקנות העמותות (טפסים), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 38(א7) ו-66(א1) לחוק העמותות, התש"ם-1980² (להלן – החוק), אני מתקין תקנות אלה:

1. בתקנות אלה –
- "אגודה קיימת" – כמשמעותה בסעיף 60 לחוק;
- "רשם" – רשם העמותות;
- "המייסדים" – כמשמעותם בסעיף 2 לחוק;
- "מספר זיהוי" – לגבי יחיד בעל תעודת זהות ישראלית – מספר תעודת הזהות; לגבי יחיד שאינו בעל תעודת זהות ישראלית – מספר דרכונו תוך ציון המדינה שבה הוצא ויצורף העתק כאמור בתקנה 15 ולגבי תאגיד – מספר התאגיד.
2. (א) המבקש לרשום עמותה יגיש לרשם בקשה, לפי טופס 1 שבתוספת (בתקנה זו – הבקשה), שמולאו בה כל הפרטים הנדרשים, ובכלל זה, 3 חלופות לשמה המבוקש של העמותה בהתאם לסדרי עדיפות כמצוין בטופס 1 שבתוספת, מען העמותה, כתובת דואר אלקטרוני, אם יש, ומטרת העמותה; כמו כן, יצוין בבקשה האם העמותה שמתבקש רישומה, רשומה או היתה רשומה כאגודה קיימת, תוך ציון פרטיה.
- (ב) בבקשה –
- (1) לרישום עמותה חדשה – יצוין אם בכוננת המייסדים לאמץ את התקנון המצוי כאמור בתוספת הראשונה לחוק; אם לא אומץ התקנון המצוי – יצורף לבקשה העתק מתקנון העמותה כאמור בסעיף 10 לחוק או שיצורף מסמך המפרט את השינויים המבוקשים לתקנון המצוי כאמור;
- (2) לרישום אגודה קיימת כעמותה – יצוין האם אומץ כתקנון העמותה התקנון הקיים של האגודה האמורה (בתקנה זו – התקנון הקיים) או התקנון המצוי לפי התוספת הראשונה לחוק העמותות (בתקנה זו – התקנון המצוי), אם אומצו בשינויים או אם אומץ תקנון חדש; יש לצרף לדיווח לפי תקנה זו את התקנון המבוקש של העמותה, למעט אם אומץ התקנון המצוי בלא שינויים.
- (ג) אם מענה הרשום של העמותה הוא במענו של אדם אחר, יצוין בבקשה גם שמו של אותו אדם ואם איננו בין המייסדים – תצורף הסכמתו לכך שמענו ישמש כמען העמותה; לא ניתן לציין מספר תא דואר כמען העמותה.
- (ד) לבקשה תצורף קבלה של בנק הדואר בעבור תשלום אגרת רישום ודמי פרסום ברשומות ויצוינו פרטי התשלום, במקום המיועד לכך בטופס 1 שבתוספת.
- (ה) הבקשה תכלול את פרטי המייסדים כמפורט בטופס 1 שבתוספת, וכן תצהיר של המייסדים כאמור בסעיף 2(א) לחוק, ערוך לפי טופס 1 שבתוספת; בתצהיר יצהירו המייסדים על נכונותם לייסד עמותה או לרשום אגודה קיימת כעמותה ולכהן בה כחברי ועד, וכן ייתנו המייסדים את הסכמתם לכך שהרשם יקבל מידע פלילי על אודותם, בהתאם להוראות חוק המרשם הפלילי ותקנת השבים, התשמ"א-1981³.
- (ו) לבקשה לרישום אגודה קיימת יצורף פרוטוקול האסיפה הכללית של האגודה שבה הוחלט על רישום האגודה כעמותה ועל חברי העמותה שמתבקש רישומה.

¹ ר"פ התשס"ד, עמ' 1870.
² ס"ח התש"ם, עמ' 210; התשס"ח, עמ' 152.
³ ס"ח התשמ"א, עמ' 322.

- (ז) הבקשה תיחתם בידי המייסדים, ואם המייסד הוא תאגיד, על ידי המורשים לחתום בשמו; החתימות יאומתו בידי עורך דין אשר יציין כי הזהיר את החותם על הצהרתו.
3. (א) עמותה תדווח על החלטות האסיפה הכללית לפי טופס 2 שבתוספת, אם קיבלה דיווח על החלטות האסיפה הכללית החלטה לגבי אחד או יותר מאלה:
- (1) שינוי שם העמותה;
 - (2) שינוי מטרות העמותה;
 - (3) שינוי תקנון העמותה;
 - (4) מינוי חברי ועד, חברי ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון או סיום כהונתם של מי מאלה;
 - (5) מינוי מורשי חתימה, אם המינוי נעשה על ידי האסיפה הכללית;
 - (6) אישור הדוח המילולי;
 - (7) אישור הדוח הכספי.
- (ב) בדיווח כאמור בתקנת משנה (א), יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת את הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
 - (2) איזה מבין ההחלטות המנויות בתקנת משנה (א) היו על סדר יומה של האסיפה הכללית;
 - (3) ככל הנדרש, מה היה מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה;
 - (4) האם קיימות בתקנון העמותה הוראות בדבר הרוב הדרוש בדבר קבלת החלטה באותו עניין, ואם קיימות, לפרט מהו הרוב הדרוש כאמור ובאיזה סעיף בתקנון העמותה הוא מוסדר;
 - (5) בדיווח על החלטת האסיפה הכללית לשינוי שם העמותה יש לציין 3 חלופות לשמה המבוקש של העמותה בהתאם לסדרי עדיפות כמצוין בטופס 2 שבתוספת.
- (ג) בדיווח בדבר החלטת האסיפה הכללית על בחירה, מינוי או סיום כהונה של חבר ועד, חבר ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון (בתקנת משנה זו – בעל תפקיד) יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת –
- (1) את שמו של בעל התפקיד שנבחר, מונה או שהסתיימה כהונתו כאמור, את כתובתו ואת תפקידו וכן את מועד הכניסה לתוקף של המינוי או של סיום הכהונה;
 - (2) אם מונה או נבחר בעל תפקיד – גם את מספר הזיהוי שלו, את מועד קבלת ההחלטה על הבחירה או המינוי, את תקופת הכהונה הכוללת של אותו בעל תפקיד בעמותה בתפקיד הנוכחי וכן האם מדובר בנציג של תאגיד, ואם כן, את שם התאגיד ומספר הזיהוי שלו;
 - (3) אם הוחלט על סיום כהונת בעל תפקיד – גם את הסיבה לסיום הכהונה;

(4) אם מונה גוף מבקר בעמותה – האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, או משרד רואי חשבון; גוף מבקר שאיננו רואה חשבון טעון את אישור רשם העמותות לפי סעיף 19(ב) לחוק.

(ד) בדיווח על מינוי מורשי החתימה יצוין במקום המיועד לכך בטופס 2 שבתוספת, ההרכב המלא של כל מורשי החתימה של העמותה אף אם קדם למינוי לגביו מתבצע הדיווח ומועד מינויים, ואם מינויים קדם למינוי הנוכחי – גם דרך מינויים; אם לא נדרשת חתימת כל מורשי החתימה שצוינו בכל עניין לרבות אם הרכב מורשי החתימה משתנה לפי העניין, יפורטו ההרכבים השונים של מורשי החתימה והמקרים שבהם נדרש כל אחד מההרכבים האמורים.

(ה) לדיווח לפי תקנת משנה (א) יש לצרף את פרוטוקול האסיפה הכללית.

(ו) לדיווח לפי תקנת משנה (א) על החלטת האסיפה הכללית באחד מאלה, יש לצרף גם דיווח לפי התקנות המפורטות להלן, את הטפסים המפורטים להלן, או את המסמכים המפורטים להלן, לפי העניין, ולציין על גבי טופס 2 את צירופם, במקום המיועד לכך:

(1) שינוי מטרות – דיווח לפי תקנה 4;

(2) שינוי תקנון – טופס 3 שבתוספת; יש לצרף גם נוסח תקנון משולב אם נדרש;

(3) אישור דוח כספי – דיווח לפי תקנה 7.

(ז) שני חברי הוועד החותמים על הדיווח לפי תקנה זו יאשרו את נכונות הפרטים שנמסרו וכן כי החלטות האסיפה הכללית התקבלו כדין ובהתאם להוראות תקנון העמותה.

(א) קיבלה עמותה החלטה על שינוי מטרות, תצרף לדיווח לפי תקנת משנה (א) גם דיווח לפי טופס 4 שבתוספת; יש לציין על גבי הטופס האמור, האם העמותה סבורה כי מדובר במטרה קרובה כמשמעותה בסעיף 11 לחוק וכן, בהתאם להוראות סעיף 11 לחוק, יש לציין אם מבוקש רישום שינוי המטרות על ידי הרשם, אם בכוננת העמותה לפנות לבית המשפט לאישור שינוי המטרות או אם פנתה לבית המשפט כאמור; כמו כן, יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 3 שבתוספת, האם העמותה קיבלה על עצמה מחוייבויות לפי סעיף 11(ד) לחוק במסגרת קבלת ההחלטה לשינוי המטרות.

(ב) התקבלה החלטת בית המשפט בבקשה לשינוי מטרות תדווח על כך העמותה לרשם לפי טופס 5 שבתוספת, בציון השינוי שאישר בית המשפט למטרות העמותה, במקום המיועד לכך בטופס, ובצירוף החלטת בית המשפט.

(א) נבחר או מונה חבר ועד או שהסתיימה כהונה של חבר ועד, חבר ועדת ביקורת, גוף מבקר או רואה חשבון (בתקנה זו – בעל תפקיד), שלא על פי החלטת האסיפה הכללית תדווח העמותה על כך לרשם לפי טופס 6 שבתוספת; בטופס יצוין שמו של חבר הוועד שנבחר או מונה או שמו של בעל התפקיד שהסתיימה כהונתו כאמור, כתובתו ותפקידו, וכן יצוין מועד הכניסה לתוקף של המינוי או של סיום הכהונה, לפי העניין.

(ב) בדיווח על מינוי או בחירה של חבר ועד, יצוינו גם, במקום המיועד לכך בטופס 6 שבתוספת, מספר הזיהוי שלו, מועד קבלת ההחלטה על הבחירה או המינוי, תקופת הכהונה הכוללת של אותו בעל תפקיד בעמותה בתפקיד הנוכחי וכן, האם מדובר בנציג של תאגיד, ואם כן, שם התאגיד ומספר הזיהוי שלו; מונה חבר הוועד בידי גוף שאיננו האסיפה הכללית בהתאם לתקנון העמותה, יש לפרט, במקום המיועד לכך בטופס 6 שבתוספת, מיהו הגוף האמור ואת מועד קבלת ההחלטה על ידו; נקבע בתקנון

4. דיווח על החלטה על שינוי מטרות

5. דיווח על בחירה, מינוי או סיום כהונה של בעלי תפקידים, שלא על פי החלטת האסיפה הכללית

⁴ ס"ח התשט"ו, עמ' 26.

- העמותה כי אדם הנושא בתפקיד המוגדר בתקנון יהא חבר ועד כל עוד הוא מכהן באותו תפקיד, יש לציין זאת במקום המיועד לכך בטופס, ולדווח לרשם אם שונתה זהותו של אותו בעל תפקיד.
- (ג) בדיווח על סיום כהונה של בעל תפקיד, יש לציין את סיבת סיום הכהונה.
6. (א) קיבל ועד עמותה החלטה למינוי מורשי חתימה תדווח על כך העמותה לרשם לפי טופס 7 שבתוספת; בדיווח יצוין ההרכב המלא של כל מורשי החתימה של העמותה אף אם קדם למינוי לגביו מתבצע הדיווח ומועד מינוים, ואם מינוים קדם למינוי הנוכחי – גם דרך מינוים; אם לא נדרשת חתימת כל מורשי החתימה שצינו בכל עניין לרבות אם הרכב מורשי החתימה משתנה לפי העניין, יפורטו ההרכבים השונים של מורשי החתימה והמקרים שבהם נדרש כל אחד מההרכבים האמורים.
- (ב) במקום המיועד לכך בטופס 7 שבתוספת יצוין גם מיקום ישיבת הוועד, שמם של חברי הוועד שנכחו בדיון, ומספרם מתוך כלל חברי הוועד המכהנים.
- (ג) חברי הוועד החותמים על גבי הטופס יאשרו כי מינוי מורשי החתימה תואם את הוראות תקנון העמותה.
7. (א) דוח כספי כאמור בסעיף 36 לחוק יוגש לרשם, לאחר שאושר על ידי האסיפה הכללית, בצירוף המסמכים האלה:
- (1) דיווח בדבר המלצת ועדת הביקורת או הגוף המבקר לעניין הדוח הכספי, לפי טופס 8 שבתוספת;
- (2) חוות דעתו של רואה החשבון של העמותה, אם מונה, כאמור בסעיף 38(א) לחוק;
- (3) דיווח לפי טופס 9 שבתוספת שבו יצוין האם מועסקים בעמותה עובדים בשכר או לא; מועסקים בעמותה עובדים בשכר, יפורטו במקום המיועד לכך בטופס, כלל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה, בציון שמם של בעלי התפקיד ותפקידם בעמותה לרבות תשלומים שניתן לאחר בעבורם או בשל העסקתם; לענין פסקה זו, "תשלומים" – שכר שנתי ברוטו וכן תשלומים אחרים או התחייבויות לתשלום, ובכלל זה, הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף, תנאי פרישה וכל הטבה אחרת.
- (ב) דיווח כאמור בתקנה זו יוגש מצורף לדיווח לפי תקנה 3 בדבר החלטת האסיפה הכללית על אישור הדוח הכספי.
8. עמותה תדווח לרשם על שינוי במען המשרד הרשום לפי טופס 10 שבתוספת, בתוך 14 ימים מיום שינוי המען על ידי העמותה.
9. הוגשה תובענה כנגד העמותה או כנגד חבר ועד העמותה מתוקף תפקידו כחבר ועד, תדווח העמותה לרשם לפי טופס 11 שבתוספת; בדיווח יצוינו הצדדים לתובענה, סוג ההליך, מספר ההליך, בית המשפט שבו הוא מתנהל, עילת התובענה והמועד שבו הוגשה.
10. תצהיר כושר פירעון כאמור בסעיף 44 לחוק, יוגש לרשם ערוך לפי טופס 12 שבתוספת, וחתום בידי רוב חברי הוועד, לפני כינוסה של אסיפה כללית כאמור בסעיף 43 לחוק.

11. דיווח על החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון של העמותה ומינוי מפרק
- (א) קיבלה אסיפה כללית של עמותה החלטה בדבר פירוק מרצון של העמותה לפי סעיף 43(א) לחוק או על מינוי מפרק, תדווח על כך לרשם לפי טופס 13 שבתוספת; בדיווח כאמור יצוינו במקום המיועד לכך בטופס, הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
- (2) כי הוגש לרשם תצהיר כושר פירעון כאמור בתקנה 10;
- (3) המועד שבו ניתנה לחברי האסיפה הכללית הודעה מוקדמת בדבר כינוס האסיפה הכללית.
- (ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), בדיווח על החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון במקום המיועד לכך בטופס 13 שבתוספת, יצוינו גם הפרטים האלה:
- (1) מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על הפירוק מרצון והשיעור או החלק היחסי של המצביעים בעד הפירוק מבין כלל החברים המצביעים באסיפה הכללית;
- (2) האם התקנון קובע רוב גדול מרוב של שני שלישים לקבלת החלטה על פירוק מרצון, ואם כן, יש לציין את הסעיף התקנון ואת הרוב הדרוש;
- (3) מועד תחילת הפירוק.
- (ג) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), בדיווח על החלטת האסיפה הכללית למינוי מפרק יש לציין במקום המיועד לכך בטופס 13 שבתוספת, גם את הפרטים האלה:
- (1) שמו של המפרק, מספר תעודת הזהות שלו וכתובתו;
- (2) מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על מינוי המפרק.
- (ד) לדיווח כאמור בתקנה זו יצורף פרוטוקול האסיפה הכללית.
12. דיווח על סיום פירוק מרצון של עמותה
- (א) מפרק העמותה ידווח לרשם לפי טופס 14 שבתוספת על סיום פירוק מרצון של עמותה, כאמור בסעיף 47 לחוק; בדיווח כאמור יצוינו הפרטים האלה:
- (1) מועד ומיקום האסיפה הכללית המסיימת, כמשמעותה בסעיף 47 לחוק, מספר הנוכחים ומספר החברים הרשומים בעמותה וכן שמו של יושב ראש האסיפה;
- (2) כי ועדת הביקורת או הגוף המבקר של העמותה אישרה את דוח המפרק ומועד האישור;
- (3) בעמותה שחייבת במינוי רואה חשבון לפי סעיף 19(ג) או סעיף 37(ב) לחוק – כי דוח המפרק בוקר על ידי רואה החשבון המבקר ומועד הביקורת כאמור;
- (4) כי האסיפה הכללית אישרה את דוח המפרק לפי סעיף 47(ב) לחוק ואת סיום הליכי הפירוק, וכן מספר המצביעים באסיפה הכללית, וכמה מתוכם הצביעו בעד או נגד ההחלטה על הפירוק;
- (5) האם נותרו נכסים לאחר פירעון חובות העמותה, ואם נותרו – פירוט מה נעשה בהם;
- (6) המועדים שבהם פורסמו הודעות ברשומות ובשני עיתונים שיפורטו בדבר הפירוק, כאמור בסעיף 46(ב) לחוק.

- (ב) לדיווח כאמור בתקנה זו, יש לצרף את דוח המפרק, את הפרסום שבוצע ברשומות ובעיתונות ואת פרוטוקול האסיפה הכללית המסיימת.
13. (א) טופס 1 שבתוספת ייחתם בידי מייסדי העמותה או מורשי התימה שלהם אם מייסד העמותה הוא תאגיד; טפסים 2 עד 7, 9 עד 11 ו-13 שבתוספת ייחתמו בידי שני חברי ועד בציון שמם ומספרי תעודת הזהות שלהם, במקום המיועד לכך בטופס; טופס 8 שבתוספת ייחתם בידי חבר ועדת ביקורת או חבר הגוף המבקר; טופס 12 שבתוספת ייחתם בידי רוב חברי הוועד של העמותה; טופס 14 שבתוספת ייחתם בידי מפרק העמותה.
- (ב) הטפסים והמסמכים שיוגשו יכללו את החתימות המקוריות של החותמים על הדיווח כאמור בתקנת משנה (א).
- (ג) בטפסים 1 ו-12 נדרשת הצהרת החותמים על הטופס ואימות החתימות בידי עורך דין.
14. דיווח לרשם לפי תקנות אלה, שלא נקבע לו מועד אחר בחוק או בתקנות אלה ייעשה מועד הדיווח בתוך 14 ימים ממועד הפעולה או ההחלטה הטעונה דיווח.
15. (א) חברה תצרף לדוח הראשון שלה לגבי יחיד שאינו תושב ישראל שנדרש ציון אימות מספר זהותו, העתק מתאים למקור של דרכונו, מאומת באחת מאלה:
- (1) לפי סעיף 33 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971⁵ (להלן – פקודת הראיות);
 - (2) בידי נוטריון מוסמך במדינה שבה הוצא הדרכון;
 - (3) בידי עורך דין בעל רישיון לעריכת דין בישראל;
 - (4) בידי נוטריון מוסמך במדינת מושבו של היחיד שאינו תושב ישראל.
- (ב) חברה תצרף לדוח הראשון שלה לגבי תאגיד שהואגד מחוץ לישראל, שנדרש ציון מספר זהותו, העתק מתאים למקור של תעודת ההתאגדות או הרישום של התאגיד במדינה שבה הואגד, בצירוף אישור על קיומו של התאגיד באותו מועד, מאומת לפי תקנת משנה (א), בצירוף תרגום לעברית או לאנגלית, מאושר בידי נוטריון ומאומת כאמור.
- (ג) בדוח השנתי יצוין כי לא חל שינוי בפרטים שדווחו לגבי דירקטור לפי תקנה זו; חל שינוי בפרטים כאמור, תדווח עליו החברה כאילו היה הדוח הראשון, ויצורפו המסמכים הנדרשים לפי תקנת משנה (א) או (ב).
- (ד) עורך דין או נוטריון שאישר מסמך לפי תקנה זו, יצוין על גבי הטופס או המסמך את שמו, מענו, מספרי טלפון ופקסימילה שלו ומספר רישונו.
16. מילוי הפרטים בטפסים לפי תקנות אלה ייעשה בדרך של הקלדה על גבי הטופס המקוון באופן מקוון מילוי פרטים באתר האינטרנט של הרשם; פלט חתום לפי הוראות תקנות אלה בצירוף המסמכים הנדרשים יוגש לרשם.
17. הפרטים לפי תקנות אלה מהווים מידע ציבורי וייתכן כי יפורסמו באמצעים שונים ובכלל זה, באינטרנט; יש להימנע ממילוי פרטים אישיים למעט במקומות שבהם נדרש הדבר מפורשות.

⁵ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 18, עמ' 421.

- | | |
|---|---|
| <p>18. תחילתן של תקנות אלה, למעט תקנה 16, 30 ימים מיום פרסומן; תחילתה של תקנה 16 שישה חודשים מיום פרסומן של תקנות אלה.</p> | <p>תחילה</p> |
| <p>19. בלי לגרוע מתחולת הוראות סעיף 64א(א)(5) לחוק לגבי הפרת החובה להגיש את המסמכים האמורים בסעיף 38 לחוק, הפרת הוראות תקנות אלה לא תהווה הפרת חובה לעניין סעיף 64א(א)(5) לחוק.</p> | <p>הפרת תקנות אלה אינה הפרת חובה לעניין סעיף 64א לחוק</p> |

טפסים מקוונים

1. הודעה על הגשת תובענה.
2. דין וחשבון מילולי.
3. תצהיר כושר פרעון.
4. הודעה על סיום פירוק מרצון של עמותה.
5. דיווח על החלטה לשינוי תקנון.
6. דיווח על החלטה לשינוי מטרת.
7. הודעה על שינוי מען.
8. בקשה לרישום עמותה.
9. הודעה על מינוי או סיום כהונה של חבר וועד.
10. דיווח על החלטת ועד העמותה על מינוי מורשי חתימה.
11. רשימת מקבלי השכר גבוה.
12. בקשה לאישור ניהול תקין.
13. דיווח על החלטות.
16. בקשה להחייאת עמותה.
17. המלצות ועדת ביקורת/הגוף המבקר.
18. דיווח על החלטת בית משפט בבקשה לשינוי מטרת.
19. דיווח על אסיפה כללית בדבר פירוק מרצון.

טפסים אלה וטפסים נוספים ניתן למצוא באתר רשם העמותות בכתובת:
[/http://justice.gov.il/MOJHeb/RasutHataagidim/RashamAmutot](http://justice.gov.il/MOJHeb/RasutHataagidim/RashamAmutot)

הטפסים המקוונים שיש להגיש לרשם העמותות יחד עם הדוח הכספי:

1. פרוטוקול אסיפה כללית המאשר את הדו"ח הכספי והדו"ח המילולי.
2. המלצות ועדת ביקורת לאישור הדו"ח הכספי.
3. חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה (שכר ברוטו) להציג בשקלים ולא באלפי ש"ח.
4. דו"ח מילולי – מומלץ להשתמש בטופס המקוון.

דיווח על החלטת אסיפה כללית של עמותה בדבר החלטות שינוי שם, מטרות ותקנות, בחירת בעלי תפקידים, אישור דוחות ומינוי רואה חשבון בהתאם לסעיף 38 לחוק העמותות התש"ם 1980 -

טופס 2 (תקנה 3)

אתר משרד המשפטים
פורטל השירותים והמידע הממשלתי
לתמיכה 1-700-700-684:

לשימוש המשרד

53171 סימוכין:

להלן תמצית הפרוטוקול של אסיפה כללית

שנתכנסה כדין ביום					שעה
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	ישוב	בכתובת:

נוכחים: חברים מתוך חברים הרשומים בעמותה.

שם יושב ראש האסיפה

על סדר היום: (בחר באפשרויות המתאימות)

שינוי שם העמותה

שינוי מטרות העמותה

שינוי תקנון העמותה

אישור דוח כספי לשנת

אישור דוח מילולי לשנת

בחירת / מינוי חברי ועד / ועדת ביקורת או גוף מבקר

מינוי רואה חשבון

סיום כהונת חברי ועד / ועדת ביקורת / גוף מבקר / רואה חשבון

מינוי מורשה חתימה

ניתן לדון בנושאים נוספים אך אין צורך להגיש לגביהם דיווח במסגרת טופס זה.

החלטות

• **לשנות את שם העמותה**

ל- (בעדיפות ראשונה):

או ל- (בעדיפות שניה):

או ל- (בעדיפות שלישית):

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

מבוקש רישום שינוי השם על ידי רשם העמותות.

• **לשנות את מטרת העמותה כמפורט בטופס דיווח על החלטה לשינוי מטרת**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

הערה: יש למלא ולצרף דיווח על החלטה לשינוי מטרת לפי טופס 4 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009.

• **לתקן את התקנון לפי הנוסח המפורט בטופס דיווח על החלטה לשינוי תקנון**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

קיימות לא קיימות הוראות בתקנון העמותה לעניין הרוב הדרוש עבור קבלת החלטה זו.
יש לציין סעיף בתקנון ואת הרוב הדרוש

הערה: יש למלא ולצרף דיווח על החלטה לשינוי תקנון לפי טופס 5 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים) התשס"ט 2009

• **לאשר את הדוח הכספי לשנת xxxx המצורף בזה**

סך הכל מספר המצביעים:

מספר המצביעים בעד:

מספר המצביעים נגד:

הערה: יש לצרף המלצת ועדת הביקורת או הגוף המבקר, ורשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לפי טפסים 8 ו-9 בהתאמה, לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט 2009. אם נתמנה רואה חשבון, יש לצרף גם את חוות דעתו על הדין וחשבון הכספי (לפי סעיף 38 (א) (3) לחוק העמותות התש"ם - 1980). יש לציין כי עמותה חייבת במינוי רואה חשבון אם מתקיימות בה הוראות סעיף 19(ג) או 37(ב) לחוק העמותות התש"ם - 1980.

• לאשר את הדוח המילולי לשנת xxxx המצורף בזה

הערה: לפי סעיף 37א' לחוק העמותות התש"ם-1980 יש לצרף דין וחשבון מילולי כפי שאושר בידי האסיפה הכללית לאחר שהובא בפני ועדת הביקורת או הגוף המבקר של העמותה.

לאשר את בחירתם לוועד העמותה של החברים הבאים

חבר מספר 1				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד		שם תאגיד		

לאשר את בחירתם לוועדת ביקורת של החברים הבאים

חבר מספר 1

שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד			שם תאגיד	

למנות כגוף מבקר של העמותה את

חבר מספר 1

שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד			שם תאגיד	

האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו - 1955, או משרד רואי חשבון? (מינוי גוף מבקר שאינו רואה חשבון או משרד רואי חשבון טעון את אישור הרשם בהתאם לסעיף 19(ב) לחוק)

למנות כרואה חשבון של העמותה את:

שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
האם מדובר בנציג של תאגיד?		תקופת הכהונה שקדמה למינוי באותו תפקיד		הבחירה/מינוי בתוקף החל מתאריך
מספר תאגיד			שם תאגיד	

לסיים את כהונת:

חבר ועד חבר ועדת ביקורת גוף מבקר רואה חשבון

שורה מספר 1				
			תפקיד	
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
סיבת סיום כהונה				

להחליט כי הרכב מורשי החתימה בשם העמותה יהיה:

(אנא פרט את שמות כל מורשי החתימה, אף אם מונו קודם למינוי הנוכחי)

שורה מספר 1				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
תאריך מינוי לרבות אם קדם למינוי הנוכחי				תפקיד
דרך המינוי אם מונו קודם למינוי הנוכחי (ועד העמותה או האסיפה הכללית)				

הערה! אם מדובר ביחיד שאינו בעל תעודת זהות ישראלית, יש למלא מספר דרכון, המדינה שבה הוצא ולצרף העתק דרכון כאמור בתקנה 15 לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט – 2009

חתימות

אנו החתומים מטה מאשרים את נכונות הפרטים לעיל וכי החלטות האסיפה התקבלו כדין ובהתאם להוראות התקנון.

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועד מספר 1 חתימת חבר ועד מספר 2

פירוט המסמכים המצורפים

נא לסמן ולמלא בהתאם.

פרוטוקול של האסיפה הכללית

דיווח על החלטה לשינוי מטרות (לפי סעיף 3 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009)

דיווח על החלטה לשינוי תקנון (כולל נוסח תקנון משולב במקרים בהם נדרש, על פי טופס שינוי התקנון, צרוף הנוסח המשולב) (לפי טופס 5 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009)

דוח מילולי לשנת לפי סעיף 37א' לחוק העמותות

דוח כספי יחד עם חוות דעת רואה חשבון אם נתמנה, ובצירוף רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לפי טופס 9 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009

המלצת ועדת ביקורת / גוף מבקר לשנת לפי טופס 8 שבתוספת לתקנות העמותות (טפסים), התשס"ט - 2009

הערה!

החלטה על שינוי שם מטרות ותקנון ועל מינוי בעלי תפקידים יש להמציא לרשם תוך שבועיים מקבלתה באסיפה הכללית, החלטה לאישור דו"ח כספי ומילולי יש להמציא לרשם עד 30 יוני בשנה שלאחר תום תקופת הדו"ח, אלא אם אושר מועד מאוחר יותר לפי סעיף 36(ד) לחוק העמותות, התש"ם - 1980.

המלצות ועדת ביקורת / הגוף המבקר

טופס 8 (תקנה 7)

[אתר משרד המשפטים](#)

[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)

לתמיכה 1-700-700-684 :

לשימוש המשרד

50761 סימוכין:

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ופורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט.
משום כך יש להמנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים שבהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

אנו חברי ועדת הביקורת / הגוף המבקר בדקנו את תקינות פעולות העמותה ומוסדותיה בהתאם לתפקידינו המפורטים בסעיף 30 לחוק העמותות, התש"ם - 1980

קראנו את הדין וחשבון הכספי

לשנת

ולהלן הערותינו:

מתוך כך אנו ממליצים לאסיפה הכללית: (יש להמליץ לאשר או לא לאשר את הדין וחשבון הכספי)

חתימות

חבר ועדת ביקורת מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועדת ביקורת מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועדת ביקורת מספר 1 חתימת חבר ועדת ביקורת מספר 2

הערה! המסמך יוגש בחתימות מקוריות של חבר ועדת ביקורת או גוף מבקר, יצורף לטופס הודעה על החלטות האסיפה הכללית לאישור הדין וחשבון הכספי ויוגש בצירוף הדין וחשבון הכספי חוות דעת רואה חשבון אם העמותה חייבת במינויו, רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה ופרוטוקול אסיפה כללית המאשר את הדין וחשבון הכספי.

רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה לשנת

על פי סעיף 36 (ב) לחוק העמותות התש"ם - 1980

טופס 9 (תקנה 7)

[אתר משרד המשפטים](#)
[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)
 לתמיכה 1-700-700-684:

לשימוש המשרד

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ויפורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט. משום כך יש להמנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים שבהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

50595 סימוכין:

פרטי עובדים

לעמותה עובדים בשכר אין לעמותה עובדים בשכר

בחר באחת האפשרויות:

פרטי עובדים

יש לפרט את כלל התשלומים ששילמה העמותה או התחייבה לשלם לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה בעמותה, לרבות תנאי פרישה ותשלומים שניתנו לאחר עבורם או בשל העסקתם.

עובד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
שכר ברוטו שנתי		תפקיד
ש		
<p>תשלומים אחרים והתחייבויות לתשלום ובכלל זה הלוואות, סכומי כסף או שווי כסף, תנאי פרישה וכל הטבה אחרת (פירוט מילולי וכמותי)</p>		

חתימות

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה

חתימת חבר ועד מספר 1 חתימת חבר ועד מספר 2

הערה! המסמך יוגש מצורף לדוח הכספי.

דין וחשבון מילולי לשנת

[אתר משרד המשפטים](#)

[פורטל השירותים והמידע הממשלתי](#)

[לתמיכה 1-700-700-684](#)

לשימוש המשרד

בהתאם לסעיף 37 א לחוק העמותות, תש"ם-1980 מתכבדים בזאת חברי וועד העמותה להגיש לרשם העמותות דין וחשבון בדבר פעילות העמותה כפי שמפורט בתוספת השלישית לחוק האמור:

שימו לב כי הפרטים הממולאים בטופס זה מהווים מידע ציבורי וייתכן ויפורסמו באמצעים שונים בכללם ברשת האינטרנט. משום כך יש להימנע מפרסום פרטים אישיים מחוץ לסעיפים בהם נדרש הדבר מפורשות מחשש לפגיעה בצנעת הפרט.

81093 סימוכין:

חלק א' - דו"ח מילולי

1. פעולות עיקריות שבוצעו בשנת הדין וחשבון

הפעולות העיקריות שבוצעו על ידי העמותה לצורך קידום מטרתיה במהלך שנת הדין וחשבון	הסכום שהוצא על ידי העמותה לביצוע הפעולות בהתאם למופיע בדין וחשבון הכספי		
	ש	1	

2. מבנה ארגוני (עובדים ומתנדבים לסוף שנת הדין וחשבון)

נושאי משרה המועסקים בעמותה (מנהל כללי ומי שכפוף לו ישירות):

נושא משרה מספר 1			
שם פרטי	שם משפחה		
תפקיד	מספר שנים בתפקיד ברצף	תאריך מינוי	

מספר המועסקים בעמותה בשנת הדין וחשבון

מספר המתנדבים בעמותה בשנת הדין וחשבון

3. פירוט תאגידים קשורים בשנת הדין וחשבון

תאגידים אשר מרבית חברי העמותה או קרוביהם, הם בעלי מניות או שותפים בהם:
(אם יש אסיפה של נציגים לפי סעיף 24 לחוק, תאגידים אשר מרבית הנציגים הם בעלי מניות או שותפים בהם)

מספר תאגיד	שם התאגיד		
		1	

תאגידים אשר נושאי משרה בעמותה מכהנים בתאגידים אלו כנושאי משרה או בתפקיד לנושא משרה:

מספר תאגיד	שם התאגיד		
		1	X

תאגידים בעלי זיקה אחרת לארגון:

תאגיד מספר 1	
מספר תאגיד	שם התאגיד
טיב הזיקה בין העמותה לתאגיד	

4. השירותים שניתנו לעמותה בשנת הדין וחשבון והיוו חלק מרכזי בפעילותה

האם התקבלו שירותים לעמותה בשנת הדין וחשבון? כן לא

היקף כספי שנתי של השירות שניתן / הקניה	תיאור כללי של השירות / קניות המהוות חלק מרכזי בפעילות התאגיד (ללא שם נותן השירות)		
ש		1	X

5. שימוש בכספי תרומות בשנת הדין וחשבון

השימוש שנעשה בתרומה בתקופת הדין וחשבון	מטרת התרומה	סכום התרומה		
		ש	1	X

6. עלויות גיוס התרומות בשנת הדין וחשבון

הסכום שהתקבל	עלות גיוס התרומה	אופן הגיוס		
			1	X

7. העברת כספים ונכסים ללא תמורה, שאינה מהווה חלק מהפעילות השוטפת בשנת הדין וחשבון

שורה מספר 1			
השווי הכספי של הנכס	תיאור הנכס / כסף שהועבר		X
ש			
הקשר בין האדם / גוף אליו עבר הנכס לעמותה	שם האדם / הגוף אליו עבר הנכס		

8. פירוט עסקאות במקרקעין בשנת הדין וחשבון

שורה מספר 1		
תיאור הנכס		
גוש	חלקה	תת חלקה
סוג העסקה		
הצדדים האחרים לעסקה:		
הקשר לעמותה (פירוט הקשר בין העמותה ו/או מי מחבריה ו/או מי מנושאי משרה בעמותה לצד בעסקה)	הצד לעסקה	
		1
המחיר ששולם \ התקבל במסגרת העסקה		ש

9. עסקאות שלא במקרקעין שביצעה העמותה עם צדדים קשורים בשנת הדין וחשבון

"צדדים קשורים" כמפורט בסעיף (9) לתוספת השלישית לחוק העמותות תש"ם - 1980.

צד קשור מספר 1	
סוג העסקה	
שם ופרטיו של הצד השני לעסקה	סכום העסקה
	ש
הקשר בין הצד השני לעסקה לבין העמותה	

10. דרישה לתיקון ליקויים על-ידי גורם מוסמך בשנת הדין וחשבון

דרישה מספר 1	
שם הרשות המוסמכת	
פירוט הליקויים שנדרשו לתיקון	דיווח על ביצוע התיקונים (לרבות מועדים)
בתאריך:	

11. פירוט אירועים חריגים בשנת הדין וחשבון

לעניין זה "אירועים חריגים" כדוגמת: התפטרות מוסד ממוסדות העמותה, התפטרות מנהל כללי, שינוי משמעותי בקהל היעד שלה או שינוי משמעותי באזור הפעילות שלה, פתיחה בחקירה פלילית כנגד העמותה או מי מנושאי המשרה בה, והגשת כתב האישום כנגד העמותה או כנגד מי מנושאי המשרה בה.

מועד האירוע	תיאור האירוע		
		1	

12. תיאור הפריסה הגיאוגרפית של פעילויות העמותה בשנת הדין וחשבון

פעילות	מקום		
		1	

13. פירוט עניין מהותי אחר שאירע בשנת הדין וחשבון

אירוע מספר 1		
תאריך האירוע	ההשפעה הכספית בשקלים חדשים	תיאור האירוע
	₪	

14. עדכונים נוספים

שינויים בעניינים המפורטים לעיל שאירעו מסוף שנת הדיווח ועד להגשת הדין וחשבון המילולי לאישור האסיפה הכללית.

דרישה מספר 1	
עדכון סעיף	
פירוט העדכון	בעניין

15. חלק ב' – הודעה באשר לבעלי התפקידים בעמותה

בעלי תפקידים בעמותה נכון ליום מילוי הטופס, תאריך 17/5/2011:

שורה מספר 1 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 2 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 3 תפקיד				
שם פרטי		שם משפחה		
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 4 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	
האם הגוף המבקר הוא רואה חשבון לפי חוק רואי חשבון, התשט"ו - 1955, או משרד רואי חשבון? (מינוי גוף מבקר שאינו רואה חשבון או משרד רואי חשבון טעון את אישור הרשם בהתאם לסעיף 19(ב) לחוק)				

שורה מספר 5 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

שורה מספר 6 תפקיד				
שם פרטי			שם משפחה	
תא דואר	מיקוד	מספר בית	רחוב	יישוב
כתובת בחו"ל				
מספר שנים כולל בתפקיד			תאריך מינוי	
דואר אלקטרוני נוסף			דואר אלקטרוני	

למנות מורשי חתימה שאינם חברי ועד.

תקנון העמותה מאפשר לא מאפשר

במינוי רואה חשבון.

העמותה חייבת אינה חייבת

חתימת חברי ועד העמותה

אנו החתומים מטה, שני חברי ועד העמותה, מאשרים בזאת את פרטיו של הדין וחשבון המילולי לשנת xxxx המפורט לעיל. האסיפה כללית מיום אישרה את סעיפים 1 עד 14 של הדוח המילולי. בנוסף, מצרפת הודעה באשר לבעלי התפקידים בעמותה כפי שהם נכון ליום מילוי טופס זה (חלק ב' של הדוח המילולי).

חבר ועד מספר 1

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
חתימה		דואר אלקטרוני

חבר ועד מספר 2

שם פרטי	שם משפחה	מדינת הוצאת הדרכון
שם פרטי		שם משפחה
חתימה		דואר אלקטרוני

לתשומת לב -

במידה ויש צורך להוסיף פרטים נוספים מעבר לנדרש בדין וחשבון, ניתן להוסיפם ולצרפם לדין וחשבון הקיים.

תקנות החברות (גמול ליו"ר דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 345(ב) ו-366 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן – החוק), ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. **הגדרות**
- בתקנות אלה –
- “דרגה” – כמפורט בתוספת הראשונה;
- “החזר הוצאות” – מראש או בדיעבד, לפי העניין;
- “חבר ועדת ביקורת” – חבר ועדת ביקורת מומחה או חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה;
- “חבר ועדת ביקורת מומחה” – חבר בוועדת הביקורת של חברה, שאינו מחזיק במניות בחברה ושאינו יזם החברה, ושהוא בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית או שבשל השכלתו, ניסיונו וכישוריו הוא בעל מיומנות גבוהה והבנה עמוקה בתחום עיסוקה העיקרי של החברה והוא נתן על כך הצהרה לחברה בצירוף מסמכים התומכים בהצהרתו;
- “חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה” – חבר בוועדת הביקורת של חברה שאינו חבר ועדת ביקורת מומחה;
- “חברה” – חברה לתועלת הציבור;
- “מחזור” – כהגדרתו בסעיף 345(ט) לחוק.
2. **גמול והחזר הוצאות מרבי**
- (א) חברה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובהתאם להוראות תקנות אלה, כי ישולם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, גמול והחזר הוצאות; סך כל הגמול והחזר ההוצאות שתשלם חברה ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, לא יעלה על הקבוע בתקנות אלה.
- (ב) יושב ראש דירקטוריון, דירקטור או חבר ועדת ביקורת לא זכאי לתמורה נוספת כלשהי מהחברה על הגמול או החזר ההוצאות לפי תקנות אלה.
3. **גמול ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בעבור השתתפות בישיבות**
- (א) חברה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובאישור מראש של האסיפה הכללית, כי ישולם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה, גמול בעבור השתתפות בישיבות הדירקטוריון, ישיבות של ועדת דירקטוריון קבועה או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין; קבעה החברה כאמור, רשאית היא לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, גמול שלא יעלה על המפורט בתוספת השניה, לפי העניין, והכל בהתאם לדרגת החברה; גמול כאמור ישולם לפי מספר ישיבות דירקטוריון או ישיבות של ועדת דירקטוריון קבועה או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין, שבהן השתתף.
- (ב) לא ישולם גמול כאמור בתקנה זו בעד השתתפות ביותר ממספר הישיבות המרבי לשנה הנקוב בתוספת השלישית, לפי העניין.
- (ג) התקיימה ישיבה באמצעות שימוש באמצעי תקשורת כאמור בסעיף 101 לחוק, רשאית החברה לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, שלא נכח בישיבה והשתתף בה באמצעי תקשורת, גמול בשיעור שלא יעלה על 50% מהגמול

¹ ס"ח התשנ"ט, עמ' 189; התשס"ז, עמ' 332.

הקבוע בתקנות אלה, והשתתפות בישיבה כאמור תבוא במניין מספר הישיבות המרבי לשנה, כמפורט בתוספת השלישית; לא ישולם גמול כאמור ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, שהשתתף בקבלת החלטה של הדירקטוריון, של ועדת דירקטוריון, או של ועדת הביקורת, לפי העניין, בלא התכנסות בפועל, כאמור בסעיף 103 לחוק.

(ד) עלה המספר של ישיבות הדירקטוריון או ישיבות ועדת דירקטוריון קבועה שבהן השתתף יושב ראש דירקטוריון או דירקטור או של ישיבות ועדת ביקורת שבהן השתתף חבר ועדת ביקורת על מספר הישיבות השנתי כמפורט בתוספת השלישית, בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של החברה לקידום מטרותיה, רשאית החברה לשלם גמול לפי מספר הישיבות בפועל, ובלבד שנתקבל לכך אישור האסיפה הכללית וכן שמספר הישיבות אינו עולה על 150% ממספר הישיבות המפורט בתוספת השלישית.

4. חברה, שלא מכהן בה מנהל כללי, רשאית, באישור האסיפה הכללית, לקבוע כי ליושב ראש הדירקטוריון ישולם גמול שנתי בעד כהונתו כיושב ראש דירקטוריון, כמפורט בתוספת הרביעית ובהתאם לדרגת החברה; קבעה החברה כאמור, יבוא הגמול השנתי במקום כל גמול אחר לפי תקנות אלה.

5. (א) גמול כאמור בתקנה 3 או 4, לפי העניין, כולל כיסוי של כל ההוצאות שהיו ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת הביקורת בקשר להשתתפותו בישיבה; ואולם רשאית חברה לשלם ליושב ראש הדירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת הביקורת, החזר הוצאות נסיעה שהוציא בפועל לצורך השתתפות באותה ישיבה אם מתקיים אחד מאלה:

(1) הישיבה מתקיימת בארץ מגוריו והוא מתגורר במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה; לעניין זה, תקבע האסיפה הכללית, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הוצאות נסיעות כאמור, וזאת, בשים לב להחזר הוצאות הנסיעה המקובל בשירות המדינה;

(2) הוא אדם עם מוגבלות, כהגדרתו בסעיף 5 לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלות, התשנ"ח-1998, שהציג אישור רופא כי הוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו.

(ב) חברה בדרגה 4 ומעלה –

(1) שיותר משליש מחברי הדירקטוריון שלה אינם תושבי ישראל, רשאית, באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם ליושב ראש הדירקטוריון ולחברי הדירקטוריון החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל, בעד ישיבת דירקטוריון אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל, ואם יותר ממחצית מחברי הדירקטוריון שלה אינם תושבי ישראל, רשאית לשלם החזר הוצאות כאמור לשתי ישיבות דירקטוריון בשנה;

(2) רשאית לשלם לחבר דירקטוריון שאינו תושב ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה שהוצאו בפועל לצורך השתתפות בישיבת דירקטוריון בישראל;

(3) החזר הוצאות נסיעה ושהייה כאמור בתקנת משנה זו ישולמו לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית, לעניין זה, אחת לשנה, וזאת, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה בעניינים אלה.

² ס"ח התשנ"ח, עמ' 152.

(ג) החליטה חברה כי ישולם גמול ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, בסכום נמוך יותר מהקבוע בתקנות אלה או שלא ישולם גמול בכלל, רשאית החברה לשלם ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת, החזר הוצאות, בהתאם לנהלים ולכללים שקבעה האסיפה הכללית ובהתאם למספר הישיבות שבהן השתתף ובשים לב להוצאות שהוציא בפועל, ובלבד שסך כל התשלום לפי תקנת משנה זו יחד עם הגמול המשולם לפי תקנות אלה, לא יעלה על התשלום המרבי שניתן לשלם לאותו אדם לפי תקנות משנה (א) ו-(ב) ותקנה 3.

6. (א) נוסף על האמור בתקנות 3 עד 5, לפי העניין, רשאית חברה לשלם לדירקטור או ליושב ראש הדירקטוריון את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של החברה, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(1) הדירקטוריון החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע אותו דירקטור או יושב ראש הדירקטוריון בעבור החברה; ואולם לא נדרשת החלטה כאמור לגבי יושב ראש דירקטוריון המקבל גמול לפי תקנה 4;

(2) תשלום ההוצאות בפועל אושר בידי הדירקטוריון;

(3) ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישורין, והכל, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה לעניין זה;

(4) הדירקטור או יושב ראש הדירקטוריון, דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולדירקטוריון על תוצאות הפעילות האמורה בעבור החברה וכן הדירקטוריון דיווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות כאמור.

(ב) חברה בדרגה 5 או חברה שאינה משלמת גמול ליושב ראש הדירקטוריון או לדירקטורים לפי תקנות אלה, רשאית לשלם, לפי תקנת משנה (א), גם הוצאות אחרות של יושב ראש הדירקטוריון או של אותו דירקטור, לגבי פעילות כאמור בתקנת משנה (א), נוסף על תשלום הוצאות הנסיעה או הוצאות הנסיעה והשהייה, לפי העניין.

7. על אף האמור בתקנות אלה, חברה מדרגה 2 ומעלה רשאית לקבוע כי לחבר ועדת ביקורת מומחה ישולם שכר כמקובל לבעלי מקצוע באותו תחום, ובלבד ששכר כאמור ישולם לחבר ועדת ביקורת אחד בלבד; הוחלט על תשלום שכר כאמור, הוא יבוא במקום תשלום גמול והחזר הוצאות לפי תקנות 3 ו-5.

8. (א) הסכומים המפורטים בתוספות ישתנו ב-1 בינואר של כל שנה החל ב-1 בינואר 2010 (להלן – יום השינוי), לפי שיעור השינוי של המדרד החדש לעומת המדרד היסודי.

(ב) סכום מוגדל כאמור יעוגל לשקל החדש השלם הקרוב שהוא מכפלה של חמישה שקלים חדשים.

(ג) בתקנה זו –

“המדרד החדש” – המדרד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי;

“המדרד היסודי” – המדרד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי הקודם, ולגבי השינוי ב-1 בינואר 2010 – המדרד שפורסם לחודש יולי 2009;

“מדרד” – מדרד המחירים לצרכן שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

קובץ התקנות 6757, כ"ט בשבט התשס"ט, 23.2.2009

536

9. תקנות אלה לא יחולו מקום שתשלום גמול או החזר הוצאות ליושב ראש דירקטוריון, סייג לתחילה לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת בחברה אושר מכוח סמכות על פי דין.
10. בלי לגרוע מהוראות לפי כל דין החלות על חברה, תחילתן של תקנות אלה שנה מיום שמירת דינים ותחילה פרסומן.

תוספת ראשונה

(תקנה 1)

דרגת החברה

דרגה	מחזור במיליוני שקלים חדשים
1	עד 10
2	מעל 10 עד 25
3	מעל 25 עד 50
4	מעל 50 עד 100
5	מעל 100

תוספת שנייה

(תקנה 3(א))

גמול ישיבה לדירקטור וחבר ועדת ביקורת

דרגה	גמול ישיבה לדירקטור או לחבר ועדת ביקורת שאינו מומחה בשקלים חדשים	גמול ישיבה לחבר ועדת ביקורת מומחה בשקלים חדשים	גמול ישיבה ליושב ראש דירקטוריון בשקלים חדשים
1	505	755	555
2	605	905	675
3	805	1,205	1,030
4	990	1,385	1,230
5	1,200	1,800	1,435

תוספת שלישית

מספר ישיבות מרבי בשנה

(תקנה 3(ב) עד (ד))

ועדת דירקטוריון קבועה	דירקטוריון	ועדת ביקורת
8	12	12

תוספת רביעית

(תקנה 4)

גמול שנתי ליושב ראש דירקטוריון

דרגה	גמול שנתי ליושב ראש דירקטוריון בשקלים חדשים
1	15,000
2	21,115
3	41,235
4	73,505
5	90,615

ט"ו בשבט התשס"ט (9 בפברואר 2009)

(חמ 3-3815)

דניאל פרידמן
שר המשפטים

תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 34 א ו-66 לחוק העמותות, התש"ם-1980 (להלן – החוק), ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. הגדרות
 - בתקנות אלה –
 - "דרגה" – כמפורט בתוספת הראשונה;
 - "החזר הוצאות" – מראש או בדיעבד, לפי העניין;
 - "מחזור" – כהגדרתו בסעיף 34 לחוק.
2. גמול מרבי
 - (א) עמותה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובהתאם להוראות תקנות אלה, כי ישולם ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, גמול והחזר הוצאות; סך כל הגמול והחזר הוצאות שתשלם עמותה ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, לא יעלה על הקבוע בתקנות אלה.
 - (ב) יושב ראש ועד, חבר ועד או חבר ועדת ביקורת לא זכאי לתמורה נוספת כלשהי מהעמותה על הגמול או החזר הוצאות לפי תקנות אלה.
3. גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעבור השתתפות הישיבות
 - (א) עמותה רשאית לקבוע, בכפוף לכל דין ובאישור מראש של האסיפה הכללית, כי ישולם ליושב ראש הוועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה, גמול בעבור השתתפות בישיבות הוועד, ועדותיו הקבועות או ישיבות ועדת הביקורת, לפי העניין; קבעה העמותה כאמור, רשאית היא לשלם ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, גמול שלא יעלה על המפורט בתוספת השניה, לפי העניין, והכל בהתאם לדרגת העמותה; גמול כאמור ישולם לפי מספר ישיבות הוועד, ועדותיו הקבועות או ישיבות ועדת ביקורת, לפי העניין, שבהן השתתף.
 - (ב) לא ישולם גמול כאמור בתקנה זו בעד השתתפות ביותר ממספר הישיבות המרבי לשנה הנקוב בתוספת השלישית.

¹ ס"ח התש"ם, עמ' 210; התשס"ז, עמ' 349.

(ג) עלה המספר של ישיבות הוועד או ועדותיו הקבועות שבהן השתתף יושב ראש הוועד או חבר הוועד, או של ישיבות ועדת ביקורת שבהן השתתף חבר ועדת ביקורת, על מספר הישיבות השנתי כמפורט בתוספת השלישית, בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של העמותה לקידום מטרותיה, רשאית היא לשלם גמול לפי מספר הישיבות בפועל, ובלבד שנתקבל לכך אישור האסיפה הכללית וכן שמספר הישיבות אינה עולה על 150% ממספר הישיבות המפורטת בתוספת השלישית.

4. עמותה שלא מכהן בה מנהל כללי רשאית, באישור האסיפה הכללית, לקבוע כי ליושב ראש הוועד ישולם גמול שנתי בעד כהונתו כיושב ראש הוועד, כמפורט בתוספת הרביעית בהתאם לדרגת העמותה; קבעה העמותה כאמור, יבוא הגמול השנתי במקום כל גמול אחר לפי תקנות אלה.
5. (א) גמול כאמור בתקנה 3 או 4, לפי העניין, כולל כיסוי של כל ההוצאות שהיו ליושב ראש הוועד, לחבר הוועד או לחבר ועדת הביקורת בקשר להשתתפותו בישיבה; ואולם רשאית עמותה לשלם ליושב ראש הוועד, לחבר הוועד או לחבר ועדת הביקורת החזר הוצאות נסיעה שהוציא בפועל לצורך השתתפות באותה ישיבה אם מתקיים אחד מאלה:

(1) הישיבה מתקיימת בארץ מגוריו והוא מתגורר במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה; לעניין זה, תקבע האסיפה הכללית, אחת לשנה, טבלת סכומים שלפיה ישולם החזר הוצאות נסיעות כאמור, וזאת, בשים לב להחזר הוצאות הנסיעה המקובל בשירות המדינה;

(2) הוא אדם עם מוגבלות, כהגדרתו בסעיף 5 לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלויות, התשנ"ח-1998², שהציג אישור רופא כי הוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו.

(ב) עמותה בדרגה 4 ומעלה –

(1) שיותר משליש מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית, באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם ליושב ראש הוועד ולחברי הוועד החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל, בעד ישיבת ועד אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל ואם יותר ממחצית מחברי הוועד שלה אינם תושבי ישראל, רשאית לשלם החזר הוצאות כאמור לשתי ישיבות ועד בשנה;

(2) רשאית לשלם לחבר ועד שאינו תושב ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה שהוצאו בפועל לצורך השתתפות בישיבת ועד בישראל;

(3) החזר הוצאות נסיעה ושהייה כאמור בתקנת משנה זו ישולמו לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית, לעניין זה, אחת לשנה, וזאת, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה בעניינים אלה.

(ג) החליטה עמותה כי ישולם גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, בסכום נמוך יותר מהקבוע בתקנות אלה או שלא ישולם גמול בכלל, רשאית החברה לשלם ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת, החזר הוצאות, בהתאם לנהלים ולכללים שקבעה האסיפה הכללית ובהתאם למספר הישיבות שבהן השתתף ובשים לב להוצאות שהוציא בפועל, ובלבד שסך כל התשלום לפי תקנת משנה זו יחד עם הגמול שמשולם לפי תקנות אלה, לא יעלה על התשלום המרבי שניתן לשלם לאותו אדם לפי תקנות משנה (א) ו-(ב) ותקנה 3.

² ס"ח התשנ"ח, עמ' 152.

6. החזר הוצאות לחבר ועד וליושב ראש ועד
- (א) נוסף על האמור בתקנות 3 עד 5, לפי העניין, רשאית עמותה לשלם לחבר ועד או ליושב ראש הוועד, את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה, ובלבד שנתקיימו כל אלה:
- (1) הוועד החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע אותו חבר ועד או יושב ראש הוועד בעבור העמותה; ואולם לא נדרשת החלטה כאמור לגבי יושב ראש ועד המקבל גמול לפי תקנה 4;
- (2) תשלום ההוצאות בפועל אושר בידי הוועד;
- (3) ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בשים לב להחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות האמורה במישורין, והכל, לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה לעניין זה;
- (4) חבר הוועד או על ידי יושב ראש הוועד, דיווח, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת ולוועד על תוצאות הפעילות האמורה בעבור העמותה וכן הוועד דיווח לאסיפה הכללית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות כאמור.
- (ב) עמותה בדרגה 5 או עמותה שאינה משלמת גמול ליושב ראש הוועד או לחברי הוועד לפי תקנות אלה, רשאית לשלם, לפי תקנת משנה (א), גם הוצאות אחרות של יושב ראש הוועד או של אותו חבר ועד, לגבי פעילות כאמור בתקנת משנה (א), נוסף על תשלום הוצאות הנסיעה או הוצאות הנסיעה והשהייה, לפי העניין.
7. ערכון סכומים
- (א) הסכומים המפורטים בתוספות ישתנו ב-1 בינואר של כל שנה החל ב-1 בינואר 2010 (להלן – יום השינוי), לפי שיעור השינוי של המדד החדש לעומת המדד היסודי.
- (ב) סכום מוגדל כאמור יעוגל לשקל השלם החדש הקרוב שהוא מכפלה של חמישה שקלים חדשים.
- (ג) בתקנה זו –
- “המדד החדש” – המדד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי;
- “המדד היסודי” – המדד שפורסם לאחרונה לפני יום השינוי הקודם, ולגבי השינוי ב-1 בינואר 2010 – המדד שפורסם לחודש יולי 2009;
- “מדד” – מדד המחירים לצרכן שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
8. סייג לתחולה
- (1) על עמותה שחל עליה חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975³, לפי הוראות סעיף 60 לחוק האמור, ויחולו על עמותה כאמור תקנות החברות הממשלתיות (כללים בדבר גמול והוצאות לדירקטור מקרב הציבור בחברות הממשלתיות), התשנ"ד-1994⁴, בשינויים המחוייבים;
- (2) מקום שתשלום גמול או החזר הוצאות ליושב ראש ועד, לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת בעמותה אושר מכוח סמכות על פי דין.
9. שמירת דינים
- בלי לגרוע מהוראות לפי כל דין החלות על עמותה, תחילתן של תקנות אלה שנה מיום פרסומן.

³ ס"ח התשל"ה, עמ' 132.

⁴ ק"ת התשנ"ד, עמ' 1258.

תוספת ראשונה

(תקנה 1)

דרגת העמותה

דרגה	מחזור
	במיליוני שקלים חדשים
1	עד 10
2	מעל 10 עד 25
3	מעל 25 עד 50
4	מעל 50 עד 100
5	מעל 100

תוספת שניה

(תקנה 3(א))

גנוול ישיבה ליושב ראש ועד, חבר ועד וחבר ועדת ביקורת

דרגה	גמול ישיבה לחבר ועד או לחבר ועדת ביקורת	
	בשקלים חדשים	בשקלים חדשים
1	505	555
2	605	675
3	805	1,030
4	990	1,230
5	1,200	1,435

תוספת שלישית

(תקנה 3(ב) ר-ג))

מספר ישיבות נורבי בשנה

ועדות קבועות של הוועד	ועד	ועדת ביקורת
8	12	12

תוספת רביעית

(תקנה 4)

גנוול שנתי ליושב ראש ועד

דרגה	גמול בשקלים חדשים
1	15,000
2	21,115
3	41,235
4	73,505
5	90,615

ט"ו בשבט התשס"ט (9 בפברואר 2009)

דניאל פרידמן
שר המשפטים

(חמ 3-3814)