عـام

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
Zakat, Tax and Customs Authority

الدليل الإرشادي الخاص
بتسعير المعاملات

الإصدار الثالث | يونيو 2024م

أصــدرت هيئة الــزكاة والضريبة والجمــارك هذا الدليل الإرشــادي بغرض إيضاح بعــض المعالجات ذات الصلــة بتطبيق الأحكام النظامية الســارية في تاريــخ إصداره، ولا يعد محتــوى هذا الدليل بمثابــة تعديل على أي مــن أحكام الأنظمــة واللوائح المعمول بها فــي المملكة.

وتؤكــد الهيئة علــى تطبيقها للمعالجــات التوضيحية الــواردة في هذا الدليــل -حيثما تنطبق-، وذلــك فــي ضــوء النصــوص النظاميــة ذات الصلة، وفــي حــال تعديــل أي إيضــاح أو محتوى وارد فــي هــذا الدليــل -لنص نظامي غيــر معدل- فــإن تطبيق المعالجــة التوضيحيــة المحدثة يكــون على المعامــلات التي تتــم بعد تاريخ نشــر النســخة المحدثة مــن الدليل علــى الموقع الإلكترونــي للهيئة.

إخـلاء المسـؤولية: تحـذر هيئـة الـزكاة والضريبـة والجمـارك مـن اسـتخدام أيـة لوائـح، أو أنظمـة، أو أدلـة إرشـادية خـلاف تلـك المتاحـة علـى الموقـع الإلكتروني للهيئـة https://zatca.gov.sa ولا تتحمـل الهيئـة أيـة أضـرار، أو خسـائر تنتـج عـن اسـتخدام أيـة مسـتندات غير رسمية .

المحتويات

قاموس المصطلحات	7
1. المقدمة	19
1.1. الملخص	20
2.1. تطبيق قواعد تسعير المعاملات على نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية	20
3.1. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك	21
4.1. هذا الدليل الإرشادي	21
2. نبذة عامة عن تسعير المعاملات	22
1.2. المبادئ الأساسية	23
2.2. الإطار العملي لتسعير المعاملات	25
3.2. مبدأ السعر المحايد	26
3. نطاق التطبيق	28
1.3. الأشخاص	29
2.3. الأشخاص المرتبطون	30
4. تحليل المقارنة: تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وطبيعتها	37
1.4. الخطوة الأولى: تحديد المعاملة بين الأشخاص المرتبطين	39
2.4. الخطوة الثانية: اختيار طريقة تسعير المعاملات	46
3.4. الخطوة الثالثة: اختيار المقارنات	61
4.4. التحليل المالي	65
5. وثائق تسعير المعاملات	68
1.5. المبدأ الأساس	69

2.5. التوثيق العام / الوثائق العامة	70
3.5. الملف الرئيس والملف المحلي	72
4.5. التقرير الخاص بكل دولة	73
5.5. إشعار التقرير الخاص بكل دولة	80
6.5. نموذج تسعير المعاملات	80
6. اتفاقية التسعير المسبق	85
1.6 نطاق اتفاقية التسعير المسبق	86
2.6 إجراءات اتفاقية التسعير المسبق	86
3.6 الحصول على اتفاقية التسعير المسبق	87
7. التطبيق	88
1.7. التطبيق بشكل عام	89
8. إرشادات خاصة بالمعاملات المالية	91
1.8. معاملات التمويل والقروض	92
2.8. الضمانات	96
3.8. إدارة الأموال واستخدامها بشكل مثالي وتجميع الأموال	97
4.8. الاقتراض مقابل الذمم المدينة والتنازل عنها	99
5.8. إصدار الأوراق المالية	100
6.8. التحوط من المخاطر	101
7.8. التأمين المقيد	101
9. إرشادات خاصة: الأصول غير الملموسة	103
1.9. ما هي الأصول غير الملموسة؟	104

2.9. تطبيق مبدأ السعر المحايد على الأصول غير الملموسة	105
3.9. شراء أسهم في شخص مستقل تليها إعادة هيكلة الأعمال	110
10. إعادة هيكلة الأعمال	112
1.10. ما هي المعاملات التي من ممكن اعتبارها إعادة هيكلة؟	113
2.10. فهم إعادة الهيكلة	113
3.10. نقل الأرباح المحتملة كنتيجة لإعادة الهيكلة	116
4.10. التعويضات المتعلقة بالشخص المعاد هيكلته	117
11. التقييم	118
1.11. تطبيق أساليب التقييم	119
2.11. بند تعديل الأسعار	121
12. المنشآت الدائمة	122
1.12. تطبيق مبدأ السعر المحايد على المنشأة الدائمة	123
13. التدقيق وتقييم المخاطر	125
1.13. عبء الإثبات	126
2.13. تعديلات تسعير المعاملات	126
14. قائمة الملاحق	127

قاموس المصطلحات

الاسم المعرِّف

أي اسم غير الاسم القانوني للشخص الذي يعرِّف عن هويته. ويشمل الاسم المستخدم في سياق ممارسة الأعمال، أو الأنشطة كالأسماء التجارية.

التسعير وفقًا للسعر المحايد

يعني تسعير الخدمات، أو السلع أو القروض أو الأصول غير الملموسة بالاسعار التي تحددها شركتان مستقلتان، أو أكثر وفقًا لعوامل السوق وشروط المعاملات المستقلة.

مبدأ السعر المحايد

في حال اختلاف شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مرتبطين عن شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مستقلين، فإنه يتم احتساب الأرباح غير المحققة التي كان من الممكن أن يحققها أيًا من الأشخاص المرتبطين لولا تلك الشروط والأحكام ضمن أرباح هذا الشخص وتفرض ضريبة عليها وفقا لذلك.

نطاق السعر المحايد

يقصد به مجموعة من أرقام ومؤشرات مالية مقبولة مبنية على أساس السعر المحايد بما فيها -على سبيل المثال لا الحصر- الأسعار، أو الهوامش، أو حصص الأرباح الناتجة عن تطبيق طرق تسعير المعاملات الأكثر ملاءمة وفقا لأحكام الفصل الرابع من تعليمات تسعير المعاملات على عدد من المعاملات المستقلة، وتكون كل منها قابلة للمقارنة نسبيا مع المعاملة بين الأشخاص المرتبطين بناء على تحليل القابلية للمقارنة الذي تم إجراؤه بما يتوافق مع هذه التعليمات.

شهادة المحاسب القانوني

اقرار المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة في المملكة للمكلف بأن سياسة تسعير المعاملات الخاصة بمجموعة متعددة الجنسيات تطبق باستمرار بما يتعلق بالمكلف في المملكة وفقا للفقرة (ج) من المادة 14 من تعليمات تسعير المعاملات.

إعادة الهيكلة

عمليات محلية، أو دولية تهدف إلى إعادة هيكلة، أو تنظيم العلاقات المالية والتجارية بين الأشخاص المرتبطين بما في ذلك إنهاء ترتيبات قائمة أو إعادة التفاوض بشأنها بشكل جوهري.

التعليمات (تعليمات تسعير المعاملات)

تعليمات تسعير المعاملات الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة و الدخل رقم (6- 191)و تاريخ 25 / 5/ 1440 هـ الموافق 31 /01 / 2019 م وما يطرأ عليها من تعديلات.

طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح

يقصد بها الطريقة، التي يتم من خلالها إجراء مقارنة بين هامش ربح التكاليف المتكبدة بشكل مباشر وغير مباشر في توريد الممتلكات والخدمات بموجب معاملة بين أشخاص مرتبطة مع هامش ربح التكاليف المتكبدة بشكل مباشر أو غير مباشر في توريد الممتلكات أو تقديم الخدمات بموجب معاملة مستقلة ومماثلة.

التقرير الخاص بكل دولة

يقصد به التقرير الذي يتعين تقديمه بموجب المادة الثامنة عشر من تعليمات تسعير المعاملات، ويشير بشكل عام إلى التقرير الذي يجب تقديمه إلى السلطة الضريبية من قبل مجموعة متعددة الجنسيات عن عملياتها في كل دولة تعمل فيها كيانات المجموعة.

"المعاملات القابلة للمقارنة" ويشار إليها من وقت إلى آخر بـ"المعاملة المماثلة" في هذا الدليل

تعني المعاملات بين اشخاص مستقلين المماثلة للمعاملات بين الاشخاص المرتبطين أو القابلة للمقارنة بها

1. عدم وجود اختلافات كبيرة تؤثر جوهريًا على المؤشر المالي الخاضع للفحص بموجب الطريقة المناسبة لتسعير المعاملات.
2. في حال وجود اختلاف جوهري بين المعاملات، إذا تم إجراء تسوية مناسبة على المؤشر المالي للمعاملة المستقلة من أجل التخلص من تأثيرات تلك الاختلافات على المقارنة.

ويشار إليها من وقت إلى آخر بعبارة "المعاملة المماثلة" في هذا الدليل.

المعاملات بين الأشخاص المرتبطين

يقصد بها المعاملة بين الأشخاص المرتبطين، أو الأشخاص الخاضعين لسيطرة مشتركة، وتشمل المعاملات الصورية والاسمية، وتبادل كل ما له قيمة بين الشخص ومنشأته الدائمة، وذلك بالقدر الذي يكون لمثل هذه المعاملات أثر قانوني.

طريقة السعر المقارن

الطريقة التي يتم من خلالها إجراء مقارنة بين السعر المحدد للممتلكات، أو الخدمات المنقولة في معاملة بين أشخاص ذو علاقة والسعر المفروض للممتلكات، أو الخدمات المنقولة في معاملة مستقلة مماثلة.

التعاملات مع المنشأة الدائمة

يقصد بها المعاملات المفترضة بين الشخص والمنشأة الدائمة لهذا الشخص. وتتم المقارنة مع المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي يتم إجراؤها بين شخصين مرتبطين.

نموذج الإفصاح

نموذج الإفصاح عن المعاملات بين أشخاص مرتبطين، هي الوثيقة، أو مجموعة الوثائق التي تطلبها الهيئة بموجب المادة الرابعة عشر من تعليمات تسعير المعاملات.

إشعار التقرير الخاص بكل دولة

الإشعار الوارد في المادة الثامنة عشر من تعليمات تسعير المعاملات لأغراض التقرير الخاص بكل دولة.

الأرباح قبل الفوائد والضرائب

تشمل جميع الإيرادات والمصروفات (التشغيلية وغير التشغيلية) باستثناء مصاريف الفوائد، ومصاريف ضريبة الدخل.

هامش إجمالي التكلفة

الهامش المحتسب من خلال الربح قبل الفوائد والضرائب مقسومًا على إجمالي التكاليف.

التحليل الوظيفي

يعني التحليل أو الدراسة المعدة لأغراض تحديد الأنشطة والالتزامات ذات الأهمية الاقتصادية المتخذة من قبل أطراف المعاملة والأصول المستخدمة أو المساهمة، والمخاطر المتحملة من قبلهم.

الهيئة

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الدليل الإرشادي

الدليل الإرشادي الخاص بتسعير المعاملات والصادر عن الهيئة.

الأشخاص المستقلون

أشخاص غير الأشخاص المرتبطين، وغير الأشخاص الذين هم تحت سيطرة مشتركة.

الأصول غير الملموسة

يقصد بالأصول غير الملموسة الممتلكات، والأصول غير المادية وغير المالية التي من الممكن تملكها، أو الحصول عليها لاستخدامها في الأنشطة التجارية التي عادة ما يتم نقل ملكيتها، أو منحها، أو منح حقوق عليها بمقابل، في المعاملات بين أشخاص مستقلين.

المملكة

تعني المملكة العربية السعودية

الملف الرئيس

يقصد به الملف الذي يجب على المكلف الاحتفاظ به، ويتضمن المعلومات الخاصة بالأعمال العالمية، وسياسات تسعير المعاملات الخاصة بمجموعة متعددة الجنسيات التي ينتمي إليها المكلف، وجميع المعلومات المشار إليها في المادة السادسة عشرة من التعليمات.

الملف المحلي

يقصد به الملف الذي يجب على المكلف الاحتفاظ به، ويتضمن معلومات مفصلة عن جميع معاملاته مع أشخاص مرتبطين، وجميع المعلومات المشار إليها في المادة السابعة عشرة من التعليمات.

الشركات المختلطة

الشركات المؤسسة في المملكة، والمقيمة فيها لأغراض الضريبة التي يملك حصصها أشخاص سعوديين (ومن يعامل معاملة السعودي لأغراض ضريبة الدخل) وأشخاص غير سعوديين.

المجموعة المتعددة الجنسيات

يقصد بها مجموعة من شخصين أو أكثر تكون الاقامة الضريبية لكل منهما في دولتين أو سلطتين قضائتين مختلفتين

المجموعة

يقصد بها شخصين أو أكثر من الأشخاص المرتبطين الذين يكونون ملزمين بإعداد قوائم مالية موحدة وفقاً للمعايير المحاسبية ذات العلاقة أو سيكونون ملزمين بإعداد قوائم مالية موحدة في حال كان أحد هؤلاء الأشخاص كيان مدرج أسهمه في السوق المالية

صافي الزيادة على التكاليف

نسبة الربح التشغيلي من السنوات الأخيرة إلى التكلفة التشغيلية الإجمالية للشخص (باستثناء الفوائد والضريبة).

إرشادات تسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

الدليل الإرشادي الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتسعير المعاملات فيما يتعلق بالمنشآت متعددة الجنسيات، والإدارة الضريبية.

هامش الربح التشغيلي

نسبة الأرباح قبل الفائدة والضرائب، أو الربح التشغيلي من صافي المبيعات والتي يتم حسابها من خلال قسمة الأرباح قبل الفوائد والضرائب أو الربح التشغيلي على صافي المبيعات.

الشخص

الشخص الطبيعي أو الاعتباري، على أن يكون الشخص الاعتباري هو الشخص غير الطبيعي له صفته الشخصية فعليًّا، أو بموجب نظام يمنحه ذلك، ويشمل المنشآت الدائمة.

مؤشر مستوى الربح

المؤشر المستخدم لتحديد الهامش الصافي المناسب للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين. ويشمل دون حصر على ما يلي:

- هامش الربح التشغيلي أو عوائد المبيعات.
- هامش صافي التكلفة مضاف إليها هامش الربح.
- العوائد من الأصول التشغيلية، أو عوائد رأس المال المستخدم.
- نسبة بيري (نسبة الربح الإجمالي من النفقات التشغيلية).

طريقة تقسيم الأرباح

أحد الطرق المعتمدة لتسعير المعاملات التي يتم من خلالها تخصيص لكل شخص مشارك في معاملة بين أشخاص مرتبطين جزءا من الأرباح (أو الخسائر) المشتركة الناتجة عن تلك المعاملة بين أشخاص مرتبطين التي يحصل عليها الشخص المستقل، أو يتوقع الحصول عليها من معاملة قابلة للمقارنة ومستقلة. عندما يحدد المقابل المالي للوظائف التي يؤديها الشخص المشارك في معاملة بين أشخاص مرتبطين على أساس السعر المحايد باستخدام إحدى الطرق المعتمدة، يجب تطبيق طريقة تقسيم الأرباح بناء على الأرباح المشتركة المتبقية بعد سداد المقابل لهذه الوظائف.

الكيان المبلغ

يقصد به الكيان التابع للمجموعة المتعددة الجنسيات المطالب بتقديم التقرير الخاص بكل دولة إلى الهيئة أو جهة ضريبية أخرى نيابة عن المجموعة المتعددة الجنسيات.

السنة الضريبية/الزكوية

يقصد بها السنة الضريبية/الزكوية بموجب النظام أو لائحة جباية الزكاة -حسب ما يقتضيه الحال-

إيراد الأصول (التشغيلية)

نسبة الأرباح من العمليات من قيمة الأصول التشغيلية.

ايراد رأس المال العامل

الإيراد الناتج عن رأس المال العامل الذي يمثل الفرق بين الأصول المتداولة، والخصوم المتداولة.

إيرادات المبيعات

يقصد بها قيمة المبيعات التي تمت خلال فترة البيع (الكمية المباعة ×السعر).

طريقة سعر إعادة البيع

أحد الطرق المعتمدة لتسعير المعاملات التي يتم من خلالها إجراء مقارنة بين الهامش الذي يحققه مشتري الممتلكات في معاملة وبين أشخاص مرتبطة من عملية إعادة بيع هذه الممتلكات في معاملة مستقلة بالهامش الذي يُحقق في معاملات، وإعادة بيع مماثلة بين أشخاص مستقلين.

ريال

الريال السعودي.

منهجية/مبدأ المنشأة المنفصلة

المنهجية التي تقوم على التعامل مع أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات (بما في ذلك المنشآت الدائمة) على أنها منشآت منفصلة تقوم بمهامها التشغيلية بشكل مستقل عوضًا عن جعلها غير منفصلة عن المجموعة.

المنشأة الصغيرة

يقصد بها (الشخص الاعتباري-والمؤسسات)-أو (الكيان) الذي لا تتجاوز قيمة معاملاته مع أشخاص مرتبطين به- بناءً على مبدأ السعر المحايد- ما يلي:
أ. المكلف الخاضع لضريبة الدخل أو المكلف المختلط (المكلف الخاضع لضريبة الدخل و جباية الزكاة): ستة ملايين (6,000,000) ريال سعودي خلال فترة 12 شهراً.
ب. المكلف الخاضع لجباية الزكاة: ثمانية و أربعون مليون (48,000,000) ريال سعودي خلال فترة 12 شهراً.

الحد النظامي للإيرادات الموحدة للمجموعة

تعني مجموع إيرادات المجموعة الموحدة الذي يتجاوز ثلاثة مليار ومائتا مليون (3,200,000,000) ريال سعودي وفقًا لقوائمها المالية الموحدة للسنة الضريبية التي تسبق السنة الضريبية للإقرار.

الكيان الأم النهائي لمجموعة متعددة الجنسيات

يقصد به الكيان العضو في المجموعة المتعددة الجنسيات و الذي:

أ. يملك بشكل مباشر أو غير مباشر حصص كافية في كيان أو أكثر من الكيانات المنتمية لتلك المجموعة بحيث يكون مطالباً بإعداد قوائم مالية موحدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في دولة إقامته الضريبية, أو يتوجب عليه إعدادها إذا كانت أسهمه مطروحة للتداول في السوق المالية في دولة إقامته الضريبية.

ب. لا يوجد أي كيان آخر ينتمي لتلك المجموعة يملك في الكيان الأم النهائي بشكل مباشر أو غير مباشر حصة تستوفي الشرط المذكور في الفقرة (أ) أعلاه.

الكيان البديل للكيان الأم النهائي

يقصد به الكيان التابع لمجموعة متعددة الجنسيات تم تعيينه ليقوم بتقديم التقرير الخاص بكل دولة الخاص بالمجموعة التابع لها إلى الجهة الضريبية المختصة في دولة إقامته الضريبية نيابة عن الكيان الأم النهائي، وذلك عند استيفاء أحد الشروط المنصوص عليها في المادة الثامنة عشر من تعليمات تسعير المعاملات.

الأصول/الممتلكات الملموسة

يقصد بها الأصول بخلاف الأصول غير الملموسة والأصول المالية.

المكلف

المكلف بموجب النظام أو لائحة جباية الزكاة، ولأغراض تطبيق التعليمات، في حال كان الشخص الذي لا ينطبق عليه تعريف المكلف وفقاً للنظام أو لائحة جباية الزكاة ملزم بالعمل بموجب أي من أحكام التعليمات، فيعتبر تعريف المكلف يشمل هذا الشخص .

الشخص قيد الاختبار

الطرف الأقل تعقيدًا للأشخاص المرتبطين في المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

النظام" أو "نظام ضريبة الدخل

نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/01/15هـ وتعديلاته أو أي نظام آخر يحل محله.

طريقة صافي هامش الربح للمعاملة

أحد الطرق المعتمدة لتسعير المعاملات التي يتم من خلالها إجراء مقارنة بين صافي هامش الربح المتعلق بأساس مناسب (على سبيل المثال التكاليف والمبيعات والأصول) يحصل عليه شخص في معاملة بين أشخاص مرتبطين وصافي هامش الربح المتعلق بنفس الأساس في معاملات مستقلة قابلة للمقارنة.

المعاملة

هـــي أي ترتيـب، أو تفاهـم، أو اتفـــاق، أو عمـل تـم الاتفـاق عليـه بيـن طرفيـن أو أكثـر، سواء كانـت قابلـة للتنفيـذ أو مقصود بها أن تكون قابلـة للتنفيـذ، يتـم بيـن شـخصين أو أكثـر.

المعاملة المستقلة

أي معاملة غير المعاملات بين أطراف مرتبطين.

تسعير المعاملات

تحديـــد الأسـعار للمعامـلات بيـن الأشخاص المرتبطيـن، بمـا فـي ذلـك - بـدون حصـر- تبـادل السـلع والخدمـات والقـروض والأصـول الملموسـة، وغيـر الملموسـة، وتوزيـع المصروفـات، والأربـاح بيـن الأشخاص.

دولة الإقامة الضريبية" ويشار إليها أيضا بـ"دولة الإقامة لأغراض الضريبة

هـي الدولـة التـي يعتبـر فيهـا الشـخص خاضعـا للضريبـة أو مكلفـا وفقـا للقوانيـن والأنظمـة المعمـول بهـا فـي تلـك الدولـة.

الطرق المعتمدة لتسعير المعاملات

يقصـــد بهـــا أي طريقـة مـن طـرق تســعير المعاملات المنصـــوص عليهـا فـي المـــادة الســـابعة من تعليمات تسعير المعاملات و المســتخدمة لاحتساب السـعر المحايد.

طريقة تسعير المعاملات

يقصد بها أي طريقة متبعة لتسـعير المعاملات سـواءً كانت من الطرق المعتمدة لتسـعير المعاملات أو أي طريقة أخرى مسـتخدمة وفقـاً لأحكام (المادة التاسعة:اسـتخدام طرق غير الطرق المعتمدة لتسـعير المعاملات) و (المادة السـابعة: طرق تسـعير المعاملات المعتمدة) من تعليمات تسـعير المعاملات.

سياسة تسعير المعاملات

يقصد بها المنهجية التي يتبعها الأطراف المرتبطون عند تحديدهم لأسعار السلع أو الخدمات.

كيان تابع لمجموعة متعددة الجنسية

أ. كل كيـــان مسـتقل تابـــع لمجموعة متعددة الجنسية يتـــم تضمينه فـي القوائـــم المالية الموحدة للمجموعـــة لأغراض التقارير الماليـــة، أو يتوجب تضمينه إذا كانـــت أســـهم ذلـك الكيـــان مطروحـة للتـــداول فـي الأســـواق الماليـة.

ب. الكيـــان المذكـور فـي الفقـرة الســـابقة إذا كان غيـر مـدرج فـي القوائـم الماليـة الموحـــدة لمجموعة متعددة الجنسيات بسبب حجمها، أو عـدم أهميـة أثرهـا.

ج. أي منشأة دائمة لكيان مستقل تابع للمجموعة المتعددة الجنسيات المذكور في الفقرة الفرعية (أ) أو الفقرة الفرعية (ب) أعـلاه فـي حـال كان الكيـان المسـتقل يقـوم بإعـــداد قوائـم ماليـة مســـتقلة للمنشـأة الدائمـــة لأغراض الإفصاح المالي, أو الإقرار الضريبي / الزكوي، أو لاســـتيفاء واجبـــات نظاميـة أو لأغـــراض الرقابـة الإداريـة الداخليـــة، أو كان يتوجب عليه إعدادهـا.

"القوائم المالية الموحدة"

يقصد بها القوائم المالية للمجموعة المتعددة الجنسيات التي تعرض فيها الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات، والتدفقات النقدية للكيان الأم النهائي، والكيانات التابعة من خلال قوائم مالية موحدة.

"التسويات المقابلة في دول أخرى"

يقصد بها التسويات المقابلة في دول أخرى، والواردة في المادة العشرين من تعليمات تسعير المعاملات.

"مركز الإدارة الفعلية"

يقصد به المكان الذي تُتخذ فيه أهم القرارات التجارية والإدارية اللازمة لسير أعمال الشخص. وقد يكون مركز الإدارة الفعلية هو المكان الذي يتم فيه اتخاذ القرارات من قبل الإدارة العليا كمجلس الإدارة، أو المكان الذي يحدد فيه توجه الأعمال إليه بشكل عام. ويصعب أن يحدد تعريفًا واحدًا لهذا المبدأ ويكون تطبيقه على جميع الحالات، حيث يجب النظر إلى كافة الظروف والوقائع الخاصة بكل شخص على حدة؛ لتحديد مركز إدارته الفعلية. ومن الممكن أن يكون للشخص أكثر من مركز للإدارة، ومع ذلك لا يمكن أن يكون له أكثر من مركز واحد للإدارة الفعلية.

"اتفاقية السلطة المختصة المؤهلة"

تعني اتفاقية دولية بين ممثلين مفوضين للدول الأطراف تقضي بالتبادل التلقائي للتقارير الخاصة بكل دولة بين الدول الأطراف في الاتفاقية.

"الإقرار"

يقصد به الإقرار الضريبي بالنسبة للأشخاص المعنيين بالتزامات الإقرار لأغراض الضريبة بموجب النظام و الإقرار الزكوي بالنسبة للأشخاص المعنيين بالتزامات الإقرار لأغراض الزكاة بموجب لائحة جباية الزكاة.

الأشخاص المرتبطون

(أ) يعد الشخص الطبيعي مرتبطًا بشخص طبيعي آخر في حال كونه إما:

1. زوجا أو صهرا للشخص أو قريبا له حتى الدرجة الرابعة.
2. شركاء في شركة الأشخاص.

(ب) يعد الشخص الطبيعي مرتبطا بشخص اعتباري في أي من الحالات الآتية:

1. إذا كان شريكًا في شركة أشخاص، ومسيطرًا سواء منفردًا، أو مع شخص، أو أشخاص مرتبطين به، على ما يمثل خمسين بالمائة (50%) أو أكثر من حقوق دخلها أو رأسمالها، بشكل مباشر، أو غير مباشر عن طريق شركة، أو شركات فرعية من أي نوع.
2. إذا كان شريكا بشركة أموال، سواء بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به، ويسيطر على خمسين بالمائة 50% أو أكثر من حقوق التصويت أو قيمتها بشكل مباشر، أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية من أي نوع.
3. بالنسبة للهيئات التي تدير أموال موقوفة لأغراض محددة، يكون الشخص الطبيعي مرتبطًا بها إذا كان يستفيد أو يستطيع الاستفادة منها سواء بمفرده، أو مع شخص، أو أشخاص مرتبطين به.
4. إذا كان الشخص سواء منفردًا، أو مع شخص مرتبط به، يشارك بشكل مباشر، أو غير مباشر بإدارة شخص اعتباري، أو في السيطرة عليه، أو في رأس ماله.

(ج) يعتبر شخصان اعتباريان أو أكثر مرتبطين في أي من الحالات الآتية:

1. في حال كان الأشخاص تحت سيطرة مشتركة.
2. إذا كان الشخص المسيطر أو له سيطرة فعالة على قرارات عمل شخص اعتباري يتمتع بمفرده، أو مع شخص مرتبط به سيطرة فعالةعلى الشخص الاعتباري الآخر.
3. إذا كان الشخص الذي يوجه، أو لديه القدرة أن يوجه القرارات الخاصة بأعمال الشخص الاعتباري يرتبط بالشخص الذي يتمتع بالسيطرة الفاعلة على الشخص الاعتباري الآخر.
4. . إذا كانت تتمتع ذات المجموعة من الأشخاص بالسيطرة الفعالة على كل من الأشخاص الاعتباريين.

(د) استثناءً مما سبق, لا يتم اعتبار الشركات أشخاصاً مرتبطين نظراً لتمثيل ذات أعضاء مجلس الإدارة فيها.

"المنشأة المالية المرخصة"

تعني الأشخاص الاعتباريين الذين يعتبرون بنوكا، أو شركات تمويل وفقًا للأنظمة المعمول بها في المملكة في حال كانوا مقيمين في المملكة، وخاضعين للرقابة من البنك المركزي السعودي، أو أي جهة حكومية أخرى حسب الأنظمة واللوائح. أما بالنسبة للمنشآت غير المقيمة في المملكة التي لا تخضع للرقابة فيها، تعتبر الهيئة بأن الشخص الاعتباري الذي يعتبر بنكًا أو شركة تمويلية في الدولة التي يمارس فيها أعماله بحيث تكون المنشأة مشابهة من حيث الغرض والأعمال للبنوك، وشركات التمويل في السعودية، ومرخصة في تلك الدولة؛ لمزاولة الأعمال المصرفية، أو التمويلية (حسب الحال) وتكون المنشأة خاضعة للرقابة من قبل جهة حكومية، مثل: البنك المركزي وما يشابهه في تلك الدول بشكل مماثل لرقابة البنك المركزي السعودي على البنوك، وشركات التمويل في المملكة.

الخدمات المالية المرخصة

تعني الخدمات المالية الخاضعة للأنظمة والقوانين التي يسمح للمنشآت المالية المرخصة بتقديمها.

الإهمال المستمر

يشير هذا المصطلح إلى إهمال الدول، أو عدم تقيدها بالتزامات التبادل التلقائي للمعلومات بموجب اتفاقية سلطة مختصة مؤهلة سارية تكون المملكة طرفا فيها، ويكون الإهمال لأسباب لا تتوافق مع شروط تلك الاتفاقية، أو إلى إخفاق الدول بشكل مستمر في تقديم التقارير الخاصة بكل دولة بشأن المجموعات المتعددة الجنسيات التي لها كيانات تابعة لها في المملكة.

الشروط أو شروط ذات صلة اقتصادية

يقصد بها الخصائص، أو العناصر، أو العوامل، أو أي جانب آخر من المعاملات التي قد تأخذها الأطراف المستقلة في الاعتبار عند تقييم المعاملة.

السيطرة الفعالة

تعني قدرة شخص ما على توجيه قرارات عمل شخص آخر، أو السيطرة عليها ولأغراض تعليمات تسعير المعاملات، يفترض أن لدى شخص، أو مجموعة أشخاص، سواء مجتمعين أو منفردين بشكل مباشر، أو غير مباشر القدرة على توجيه الأعمال الخاصة بشخص آخر، أو السيطرة عليها في أي من الحالات التالية دون حصر:

أ. إذا كان الشخص يمارس أعمال تنطوي على إدارة الشخص الآخر، أو كان للشخص القدرةعلى إبرام اتفاقية لتقديم خدمات إدارية للشخص الآخر.

ب. إذا كان للشخص القدرة على إدارة أعمال الشخص الآخر بصفة ناظر، أو مدير إذا كان الشخص الآخر، أو الأشخاص الآخرين وقفا أو ما يشابهه.

ج. إذا كان الشخص يتمتع بالقدرة على التحكم بشكل مباشر أو غير مباشر على خمسين بالمائة (50 %) أو أكثر من أعضاء مجلس إدارة الشخص الآخر، أو له الحق في تعيين، أو صرف مدراء الشخص الآخر.

د. إذا كان يتمتع هذا الشخص بحق قانوني أو فعلي للحصول، بشكل مباشر أو غير مباشر، على خمسين بالمائة (50 %) أو أكثر من أرباح الشخص الآخر.

ه. إذا قدم الشخص -باستثناء المنشآت المالية- قروضًا إلى الشخص الآخر بشكل مباشر، أو غير مباشر، وكان إجمالي الرصيد المتبقي لهذه القروض يمثل (50 %)، أو أكثر من إجمالي قيمة القروض طويلة الأجل، وقصيرة الأجل بالإضافة إلى رأس المال غير شامل الأرباح غير الموزعة كما هي موضحة في القوائم المالية الختامية للسنة الضريبية/الزكوية محل الإقرار.

و. إذا كان الشخص -باستثناء المنشآت المالية- أصدر أو منح ضمانات تغطي خمسة وعشرين بالمائة (25 %)، أو أكثر من إجمالي قيمة قروض الشخص الآخر كما هي موضحة في القوائم المالية الختامية للسنة الضريبية/الزكوية محل الإقرار.

ز. إذا كانت خمسين بالمائة (50 %)، أو أكثر من مجموع القيمة المطلقة لكل معاملات الشخص الآخر كما هي موضحة في القوائم المالية الختامية للسنة الضريبية/الزكوية محل الإقرار تعتمد على معاملاته من هذا الشخص.

ح. إذا كان شخص أو أشخاص مرتبطين بالشخص الذي يملك بشكل مباشر، أو غير مباشر خمسين بالمائة (50 %)، أو أكثر من شخص اعتباري، أو إنهم يشاركون، بشكل مباشر، أو غير مباشر بإدارة الشخص الاعتباري.

ط. إذا كان شخص أو أشخاص مرتبطين، سواء مجتمعين أو منفردين، موكلو الشخص الآخر، أو موردون له بموجب وكالة حصرية، أو اتفاقية توزيع، أو أي عقد آخر مماثل لبيع البضائع، أو الخدمات، أو منح التراخيص لاستخدام الممتلكات أو الانتفاع بها، وكان الشخص الآخر يعمل بتوجيه من الموكل ويمنع طيلة فترة تعاقده مع الموكل من إبرام اتفاقية، أو ترتيبات مماثلة مع شخص آخر.

ي. إذا كان جزء كبير من أعمال الشخص المقيم يعتمد على معاملاته مع الشخص غير المقيم، أو الأشخاص المرتبطين غير المقيمين، أو على حقوق في ممتلكات غير ملموسة ممنوحة له حصريا، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الشخص، أو الأشخاص المرتبطين غير المقيمين.

ك. إذا كان للشخص أو الأشخاص المرتبطين، سواء مجتمعين أو منفردين، القدرة على توجيه القرارات الخاصة بأعمال الشخص الآخر بأي طريقة أخرى كما يتضح من الحقائق وظروف الحالة.

الاتفاقية الدولية

تعني الاتفاقيات التي تكون المملكة طرفًا فيها، وتشمل اتفاقية التعاون الإداري المتبادل في المسائل الضريبية، والاتفاقيات الضريبية الثنائية، واتفاقيات متعددة الأطراف، والاتفاقيات لتبادل المعلومات الضريبية التي تقضي بتبادل المعلومات الضريبية فيما بين السلطات الضريبية بما في ذلك التبادل التلقائي للمعلومات.

1. المقدمــة

1. المقدمة

1.1. الملخص

يقدم هذا الفصل مقدمة حول الأدلة الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات.

- أصدرت الهيئة تعليمات تسعير المعاملات بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (6-1-19) بتاريخ 25/ 5/ 1440هـ الموافق 2019/1/31م و الذي تم تعديله بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (8-2-23) و تاريخ 1444/08/28هـ و الموافق 2023/03/20م التي سيتم تطبيقها على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة (باعتبارهم أشخاص خاضعون لنظام ضريبة الدخل)، وعلى الأشخاص الخاضعين لجباية الزكاة بموجب أحكام اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (2082) بتاريخ 1/ 6/ 1438 هـ و الذي تم تعديله بموجب القرار الوزاري رقم (2216) و تاريخ 1440/07/07 هـ و أي تعديلات تطرأ عليها, أو ما يحل محلها.
- تضع تعليمات تسعير المعاملات إطارًا لتحديد أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، بما في ذلك -دون حصر- نقل البضائع والسلع، والخدمات، والقروض، والأصول غير المادية.
- تقدم هذه الأدلة الإرشادية توجيهات ومعلومات أساسية بشأن الممارسات العملية الخاصة بتسعير المعاملات في المملكة، وتمثل آراء الهيئة حول تطبيق تعليمات تسعير المعاملات.

1.2. تطبيق قواعد تسعير المعاملات على نظام ضريبة الدخل والخاضعين للائحة جباية الزكاة في المملكة العربية السعودية

تسري أحكام نظام ضريبة الدخل للمملكة العربية السعودية (الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/01/15هـ وتعديلاته) على شركات رؤوس الأموال المقيمة بما يتعلق بحصة الشركاء غير السعوديين. أيضا، كما تسري أحكام نظام ضريبة الدخل على:

- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس أعمالًا في المملكة.
- غير المقيم الذي يمارس نشاطًا في المملكة من خلال منشأة دائمة.
- غير المقيم الذي لديه دخل ضريبي آخر من مصادر داخل المملكة العربية السعودية.
- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.
- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت، والمواد الهيدروكربونية.

للمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على الفصل الثالث من هذا الدليل الارشادي.

وكما تسري تعليمات تسعير المعاملات، ويبدأ العمل بموجبها من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية، وتنطبق على السنة الضريبية التي يجب الإقرار عنها خلال 2019 م دون الإخلال بأحكام نظام ضريبة الدخل

ولائحته التنفيذية.

1.3. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

إن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هي الجهة المسؤولة عن تطبيق وإدارة الضرائب في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك الأحكام والالتزامات الناشئة من تعليمات تسعير المعاملات.

1.4. هذا الدليل الإرشادي

يقدم الدليل الإرشادي الخاص بتسعير المعاملات التي تصدره الهيئة إرشادات توجيهية ومعلومات أساسية بشأن متطلبات تسعير المعاملات، وآلية تطبيقها، والتزامات الأشخاص الخاضعين للضريبة (المكلفين).

ويساعد هذ الدليل الإرشادي في تكوين رؤية واضحة، وتقديم إرشادات توجيهية فيما يتعلق بالتطبيقات من الناحية العملية؛ لتسعير المعاملات في المملكة العربية السعودية، وكما أنها تمثل مفهوم الهيئة، وتفسيرها لتعليمات تسعير المعاملات.

وتهدف الهيئة إلى أن تتماشى تطبيقاتها، وممارساتها الخاصة بتسعير المعاملات بأحدث الأدلة الإرشادية لتسعير المعاملات الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي تعتبرها الهيئة، وتم أخذ أجزاء منها في الاعتبار عند إعداد هذا الدليل. ومع ذلك فإن الدليل الإرشادي الصادر من المنظمة غير ملزم على الهيئة بأي شكل من الأشكال. ويجب النظر إلى كل من تعليمات تسعير المعاملات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة على أنها المصدر الوحيد لكافة المسائل المتعلقة بتسعير المعاملات. ومع ذلك، من الممكن أن يقوم المكلفين بالرجوع إلى الدليل الإرشادي الصادر من المنظمة كمصدر للمعلومات عند مناقشة اقتراحات أو وجهة نظر معينة تتعلق بالأمور التي لم يتطرق لها هذا الدليل، مع العلم أن ما ورد في ذلك الدليل غير ملزم على الهيئة نهائيا.

ويكمن الهدف من نشر الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات إلى تقديم الدعم للمكلفين في المملكة العربية السعودية من خلال توضيح أحكام وتطبيقات التشريعات المحلية الخاصة بتسعير المعاملات.

وبالإضافة إلى ذلك، تسعى الهيئة إلى التعاون مع المكلفين، والتعامل بشفافية، وأخذ مصالحهم في الاعتبار. ومن الممكن أن يقوم المكلفين بالتقدم إلى الهيئة لطلب توضيح عن كيفية تطبيق أحكام تعليمات تسعير المعاملات على معاملاتهم الفعلية.

2. نبذة عامة عن تسعير المعاملات

2. نبذة عامة عن تسعير المعاملات:

بشكل عام، إن مبدأ تسعير المعاملات يتعلق بتسعير المعاملات التجارية التي تتم بين الأشخاص المرتبطين لأغراض احتساب الوعاء الضريبي / الزكوي، وسداد ما تستحقه الدول التي يقيم فيها كل من أطراف المعاملات بشكل عادل. وتشمل "المعاملات بين الأشخاص المرتبطين"، على سبيل المثال لا الحصر، المعاملات المرتبطة بالخدمات والسلع والقروض والأصول غير المادية (الملكية الفكرية).

وتم إعداد وإصدار تعليمات تسعير المعاملات لضمان قيام الأشخاص الخاضعين للضريبة المرتبطين بتحديد شروط وأحكام معاملاتهم التي يكون لها أثر اقتصادي على نفس النحو الذي تقوم به الأطراف المستقلة في معاملات مشابهة تحت ظروف مماثلة.

2.1. المبادئ الأساسية:

من خلال هذا الجزء يتم تقديم لمحة موجزة عن تعريف تسعير المعاملات، وكيفية تطور المبدأ خلال السنوات، ومعلومات أساسية عنه، وكذلك الآثار والمخاطر المحتملة. نمت التجارة الدولية سريعًا على مدى العقود الماضية، حيث ساهمت التجارة في السلع، والخدمات، والأصول غير المادية، والقروض بين الدول من قبل الشركات متعددة الجنسيات في تحقيق الكثير من هذا النمو. ولذلك، ازدادت أهمية تسعير المعاملات مع كثرة وسهولة التعاملات الدولية التي نشأ عنها الاستغلال من قبل الشركات متعددة الجنسيات للثغرات في الأنظمة الضريبية في الدول لتقليل التزاماتها الضريبية. وأدى ذلك إلى قيام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بنشر أدلة إرشادية تتعلق بمبدأ السعر المحايد، فضلا عن تنفيذ تشريعات تسعير المعاملات المحلية العديد من الدول للحد من بعض الممارسات الضريبية التي تهدف إلى تقليص الأوعية الضريبية.

تشير تعليمات تسعير المعاملات إلى عملية تسعير المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين الذين يتم اعتبارهم تابعين لذات مجموعة متعددة الجنسيات، ويشار إليها بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، المعاملات المرتبطة بالخدمات، والسلع، والقروض، والأصول غير المادية. ومن الممكن أن تتم المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بين أشخاص مرتبطين مقيمين في ذات الدولة، أو أشخاص مرتبطين مقيمين في دول مختلفة.

يعتبر مبدأ السعر المحايد، وهو سعر الخدمات، أو السلع، أو القروض، أو الأصول غير المادية التي يحددها شخصان مستقلان، أو أكثر في معاملاتهم وفقًا لعوامل السوق، والشروط التي تُحدد في المعاملات بين الأشخاص المستقلين (المعاملات المستقلة)، أمر مهم لكل من المكلفين بالإضافة إلى الهيئات الضريبية؛ لما في ذلك من آثار جوهرية على إيرادات ونفقات الأشخاص، وبالتالي دخلهم خاضع للضريبة. ويتعلق ذلك على وجه الخصوص بمجموعة متعددة الجنسيات التي تمارس أعمالها في دول مختلفة تنطبق عليها الأنظمة الضريبية، والنسب الضريبية المختلفة.

وبشكل أساسي، فإن تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين قد يؤثر على قيمة الأرباح التي يتم الإقرار عنها في دولة ما، وبالتالي على مبالغ الضرائب الواجب سدادها. وبالرغم من أن تسعير المعاملات ينظم المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، إلا أنه في النهاية يتعلق بآلية تقسيم الأرباح بين الأشخاص المرتبطين، وبالتالي بين البلدان.

وحيث أن شروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطين ليست مبنية على عوامل السوق في الكثير من الحالات ولا تتمحور بالضرورة للمفاوضات حول مبدأ السعر المحايد، فمن المحتمل أن يقوم الأشخاص المرتبطين بهيكلة المعاملات فيما بينهم بشكل غير متلائم مع مبدأ السعر المحايد. وبالنسبة للمعاملات بين الأشخاص المستقلين، فإن عوامل السوق والآثار الاقتصادية تحكم علاقتهم التجارية والمالية.

بالنظر إلى ما سبق، تم إعداد تعليمات تسعير المعاملات لضمان قيام الأشخاص المرتبطين بتحديد أسعار معاملاتهم على نفس النحو الذي يحدده الأشخاص المستقلون عند تعاملهم مع بعضهم البعض في ظروف مماثلة.

2.2. الإطار العملي لتسعير المعاملات:

هناك عدد من الخطوات التي يجب اتباعها للتحقق ما إذا كانت المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مبنية على مبدأ السعر المحايد. ويتم شرح كل خطوة من هذه الخطوات ضمن هذا الدليل الإرشادي التي يمكن أن تتلخص على النحو التالي:

#	الخطوة		الوصف العام
1	النطاق		الخطوة الأولى هي تحديد ما إذا كان المكلف يندرج ضمن نطاق الأشخاص الخاضعين لتعليمات تسعير المعاملات، وتحديد ما إذا كان الأشخاص الذين يتم التعامل معهم أشخاصًا مرتبطين به. ويتم مناقشة هذا الموضوع بشكل مفصل في الفصل الثالث من هذا الدليل.
2	تحليل المقارنة	تحديد المعاملات وطبيعتها	الخطوة الثانية هي أن يتم تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، وفهم طبيعتها والتي تتم على مرحلتين: 1. فهم المعاملات وطبيعتها بناء على عدة عوامل بما فيها نوع المعاملة وتوقيتها، والشروط التعاقدية (سواء الموثقة، أو ما يتم تطبيقه فعليًّا على أن يتم الأخذ بالتطبيق الفعلي)، وحجم المعاملات، والهيكل التنظيمي للمجموعة التي ينتمي إليها الأشخاص المرتبطون بما في ذلك إستراتيجيات العمل، وسلسلة التوريد، وتوزيع الوظائف بين كيانات المجموعة (بما في ذلك المساهمة الاقتصادية للكيانات)، والأصول المستخدمة والمخاطر . 2. تحليل واسع النطاق لعوامل السوق، وموقعها، والتنافسية، والقوة الاقتصادية للمورد، والعميل، والقوانين المنظمة للقطاع، وطبيعة القطاع. وبناء على ما سبق يصبح بالإمكان أن يتم تحديد المعاملات المستقلة المماثلة القابلة للمقارنة. ويتم مناقشة هذا الموضوع بشكل مفصل في الفصل الرابع من هذا الدليل.
3	الاختبار		بناءً على مخرجات الخطوة السابقة، يتم تطبيق طريقة تسعير المعاملات الأكثر ملاءمة؛ لتحديد السعر المحايد للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين في محل المراجعة. ويتم مناقشة هذا الموضوع بشكل مفصل في الفصل الرابع.
4	التوثيق		يجب ان يتم توثيق كل خطوة من الخطوات الموضحة أعلاه بشكل دقيق لتوضيح أن أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد. ويتم مناقشة هذا الموضوع بشكل مفصل في الفصل الخامس.
5	التطبيق		الخطوة الأخيرة هي أن تعكس القوائم المالية الخاصة بالمكلفين حيادية الأسعار المحددة في معاملتهم مع الأشخاص المرتبطين بهم. ويتم مناقشة هذا الموضوع بشكل مفصل في الفصل السابع.

بالإضافة إلى ذلك، تتضمن هذه الأدلة الإرشادية توجيهات فيما يتعلق بالمواضيع التالية:

- المعاملات المالية (الفصل8)
- الممتلكات/السلع غير الملموسة (الفصل 9)
- إعادة هيكلة الأعمال (الفصل 10)
- اتباع مناهج التقييم (الفصل 11)
- المنشآت الدائمة (الفصل 12)
- التدقيق وتقييم المخاطر (الفصل 13)

2.3. مبدأ السعر المحايد:

يعتبر مبدأ السعر المحايد بأنه المعيار الرئيس المتعارف عليه دوليًّا لتسعير المعاملات الذي أقرته الدول الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والدول الأخرى، بما في ذلك المملكة العربية السعودية الذي تم تطبيقه لأغراض الضريبة من قبل العديد من الإدارات الضريبية، مجموعات متعددة الجنسيات. وتم تعريف مبدأ السعر المحايد في تعليمات تسعير المعاملات على النحو التالي:

تعريف: مبدأ السعر المحايد

في حال اختلاف شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مرتبطين عن شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مستقلين, فإنه يتم احتساب الأرباح غير المحققة والتي كان من الممكن أن يحققها أيا من الأشخاص المرتبطين لولا تلك الشروط والأحكام ضمن أرباح هؤلاء الأشخاص[1].

يطبق على كل من المعاملات المحلية، والمعاملات الدولية بين الأطراف المرتبطة.

استنادًا إلى هذا التعريف، فإن السعر المحايد يعتبر بأنه السعر الذي يجب تطبيقه عند قيام الأشخاص المرتبطين بمعاملات فيما بينهم، كما لو أنهم أشخاص مستقلون بحيث يجب ألا تختلف الأسعار المطبقة بين الأشخاص المرتبطين في معاملاتهم عن الأسعار المعقولة التي من المتوقع أن يتم تطبيقها من قبل أشخاص مستقلين في معاملاتهم.

من الممكن أن يقوم الأشخاص المرتبطين بعدم الامتثال بمبدأ السعر المحايد في المعاملات فيما بينهم لعدة أسباب لا تتعلق بالضريبة، إلا أنه من الممكن أن تكون أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين محددة لأغراض تحويل الأرباح من أحد كيانات مجموعة متعددة الجنسيات لكيانات أخرى، بحيث يتم الإقرار

(1) المادة 1 (أ) (2) تعليمات تسعير المعاملات.

عن الأرباح من قبل الكيانات المقيمة في الدول المطبقة لنسب ضريبية ضئيلة بدلا من الإقرار عنها في دول تطبق نسب ضريبية أعلى، وبالتالي يتم تخفيف العبء الضريبي للمجموعة ككل.

يتطلب تحديد السعر المحايد لمعاملات بين أشخاص مرتبطين بأن يكون هناك فهمًا كاملًا لتفاصيل أحكام وشروط وظروف المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، وذلك لمقارنتها بشكل دقيق مع معاملات مماثلة بين أشخاص مستقلين.

3.نطاق التطبيق

3. نطاق التطبيق

يهدف هذا الفصل إلى تقديم نظرة حول الأشخاص المشمولين ضمن نطاق تطبيق تعليمات تسعير المعاملات. وتكون الخطوة الأولى من تطبيق التعليمات، هي تحديد ما إذا كان الشخص يندرج ضمن نطاق هذه التعليمات، ومن هو الشخص الذي يعتبر بأنه شخص مرتبط. ويتم مناقشة المواضيع التالية في هذا الفصل:

- الأشخاص الخاضعون لتعليمات تسعير المعاملات كما هو وارد في الفقرة .2.3 من هذا الدليل.
- آلية تحديد ما إذا كانت معاملات الأشخاص الخاضعين للتعليمات تعتبر بأنها معاملات مع أشخاص مرتبطين، وعادة ما تنشأ علاقة الارتباط بين الأشخاص بطريقتين رئيسيتين:
  - الارتباط من خلال الملكية.
  - الارتباط من خلال السيطرة الفاعلة.

توضيح: السيطرة الفعالة

تكون السيطرة الفعالة هي العامل الرئيس الذي بناء عليه يتم تحديد ما إذا كان شخصان، أو أكثر مرتبطين ببعضهم البعض، ويستند مبدأ السيطرة الفعالة على أنه إذا كان لشخص ما القدرة على توجيه قرارات عمل شخص آخر أو السيطرة عليها، فإن ذلك الشخص يسيطر فعليا على شخص آخر. وتتعدد سبل السيطرة حيث أنه من الممكن أن يكون للشخص سيطرة فعالة من خلال الحوكمة، أو التمويل أو الأعمال.

3.1. الأشخاص

تطبق جميع أحكام تعليمات تسعير المعاملات على كل من يعتبر مكلف بموجب نظام ضريبة الدخل ولوائحه التنفيذية أو لائحة جباية الزكاة أو كلاهما -حسب الحال-.

المادة (2)، تعليمات تسعير المعاملات

3.2. الأشخاص المرتبطون:

في الخطوة الثانية من الإطار العملي لتسعير المعاملات، يجب أن يتم تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين كما هو وارد في تعليمات تسعير المعاملات. سيتوجب على كل شخص خاضع لتعليمات تسعير المعاملات بأن يحدد ما إذا كان يشارك في معاملاته مع أشخاص مرتبطين. وفيما يتعلق بتحديد ما إذا كان شخص ما هو شخص مرتبط بالمكلف، عادة ما تنشأ علاقة الارتباط بين شخص ما والمكلف في أي من الحالات التالية:

(1) الأشخاص الذين يسيطرون فعليًّا على المكلف (السيطرة الفعالة من الشخص المرتبط).

(2) الأشخاص الآخرون الذين يسيطر عليهم المكلف فعليًّا (السيطرة الفعالة على الشخص المرتبط).

(3) الأشخاص الآخرون الذين يسيطر عليهم فعليًّا ذات الشخص المسيطر على المكلف (السيطرة الفعلية المشتركة).

وتجدر الإشارة إلى أنه من الممكن أن تتعلق كلّ من الحالتين الأولى والثانية بالأشخاص الطبيعيين، أو الأشخاص الاعتباريين[2]. أما من الناحية العملية، فإن معظم الحالات تتعلق بالأشخاص الاعتباريين، وتتعلق الفصول التالية بالأشخاص الاعتباريين فقط.

(2) المادة 1 (أ) (26)، تعليمات تسعير المعاملات.

3.2.1. السيطرة من خلال الملكية:

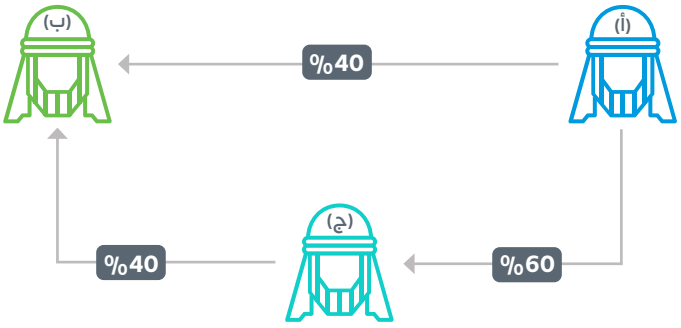
بشـكل عام، يفترض أن لمالك الشخص الاعتباري قدرة السيطرة عليـه، تضمنت تعليمات تسعير المعاملات الاعتبارات الخاصة بالسيطرة من خلال الملكية[3]. في حال كانت الملكية للشخص 50 % أو أكثر من شخص اعتباري فإنه يفترض بأن المالك يسيطر على ذلك الشخص الاعتباري. وتوضح الحالات التالية هذا المفهوم:

(1) إذا امتلـك شـخص مقيـم أو غير مقيـم 50 % أو أكثر بشـكل مباشـر، أو غير مباشر مـن حصص شركة سعودية خاضعـة لضريبة الدخل، يعتبر المكلف بأنه خاضع للسـيطرة الفعالة من قبل شخص مرتبط به (أي الشركةالأجنبية).

(2) إذا كان الشخص المقيم أو غير المقيم مملوكا -بشكل مباشر أو غير مباشر- من قبل المكلف بنسبة 50 % أو أكثـر، فيعتبر بأن للمكلف سيطرة فعالة على الشخص المرتبـط به (أي يكون الأشخاص المرتبطون هما المكلف والشركة التي يملكها بنسبة 50 %أو أكثر).

(3) إذا كان الشـخص المقيم أو غير المقيم يعتبر شركة شـقيقة للمكلف بحيث تكون الشركتان مملوكتين مـن قبـل ذات الشخص الاعتبـاري (الشـركة الأم) بشـكل مباشـر أو غيـر مباشـر بنسـبة 50 %أو أكثـر مـن كل منهمـا، تعتبـر الشـركة الشـقيقة، والمكلـف، والشـركة الأم أشـخاصا مرتبطـين ببعضهـم البعـض لإدارة مشـتركة.

ويجـدر بالذكـر بأنـه مـن الممكـن أن يمتلـك الشـخص 50 %مـن الشـخص الآخـر بشـكل غيـر مباشـر، فبالتالـي إذا امتلـك شـخصان مرتبطان - أو أكثر- مجتمعيـن 50 % أو أكثر من شخص آخر فإنـه يفترض بأن كلا من المالكيـن لهما سيطرة فعالة على الشخص الآخر.



التوضيح 2

يملك (أ) الشخص (ب) بنسبة تفوق 50 % بشكل غير مباشر من خلال الشخص (ج) المرتبط به.

من حيث المبدأ، لا يوجد سـيطرة مباشرة على الشخص (ب) من قبل الشخص (أ)، حيث أن الملكية المباشرة من قبـل الشـخص (أ) فـي الشـخص (ب) لا تتجـاوز 50 %ولكـن، بسـبب ملكيتـه فـي الشـخص (ج)(الشـخص المرتبط)، فإنـه الشـخص (أ) يعتبر مالكا - بشـكل غير مباشر- لـ (ب) بنسـبة تتجاوز 50 %. ويمتلك الشـخص (أ) مجموع ما نسبته 64 % في الشخص (ب)، حيث 40 % بشكل مباشر، و24 % بشكل غير مباشر (60 % * 40% = 24%). لذلك، يعتبـر كل من الأشخاص (أ) و (ب) و (ج) أشـخاصا مرتبطين لأغراض تعليمات تسعير المعاملات.

(3) المادة 1 (أ) (12)، 1(23)، 1(25)، تعليمات تسعير المعاملات.

ومن الجدير بالذكر بأن تعريف "الملكية" يعتبر واسع النطاق. فبالإضافة إلى الملكية القانونية (على سبيل المثال عندما يكون الشخص هو الشريك أو المالك المذكور في عقد تأسيس الشركة)، يتضمن المصطلح أيضا حق الانتفاع، أو التصرف كمالك في (حصص أو أسهم) الشخص الآخر، ويتضمن أيضًا الحالات التي يكون للشخص حقوق التصويت المرتبطة برأس مال الشخص الآخر، وحقوق الحصول على أرباح الشخص الآخر. وقد تم توسيع نطاق التعريف لكي يشمل جميع أساليب وحالات السيطرة التي تتم من خلال الملكية. فعلى سبيل المثال، عندما لا تتوافق حقوق التصويت لشخص ما مع نسبة ملكيته للحصص، أو الأسهم في شركة ما، فيتم أخذ حقوق التصويت في الاعتبار لتحديد نسبة الملكية لذلك الشخص.

ويتضح من تعليمات تسعير المعاملات بأن الملكية القانونية لا تعتبر هي العامل الرئيس في تحديد ارتباط الأشخاص، بل تكون "السيطرة الفعالة" هي العامل الرئيس.

3.2.2. السيطرة الفعالة:

تعرف السيطرة الفعالة في التعليمات على أنها قدرة شخص على توجيه قرارات عمل شخص آخر، أو السيطرة عليها[4]. ويأخذ هذا التعريف في الاعتبار العوامل القانونية والاقتصادية التي قد ينشأ عنها أشكال مختلفة من "السيطرة." يمكن تصنيف أشكال السيطرة المختلفة كالتالي:

ولكل شكل من أشكال السيطرة خصائص خاصة بها كما هو موضح بالتفصيل أدناه. وتجدر الإشارة إلى أن أشكال السيطرة المذكورة والأمثلة الموضحة ليست حصرية. من الناحية العملية، قد تكون هناك حالات أخرى -بناء على الوقائع والظروف للحالة المطروحة-يكون فيها الشخص قادرًا على السيطرة على قرارات العمل الخاصة بشخص آخر التي من الممكن أن تنشأ عنها علاقة ارتباط بين الأشخاص لأغراض التعليمات[5].

(4) المادة 1(أ) (14)، تعليمات تسعير المعاملات.
(5) المادة 1(أ) (14) (ك)، تعليمات تسعير المعاملات.

3.2.2.1 السيطرة من خلال الحوكمة:

إذا كان للشـخص الصلاحيات التي تمكنه من التأثير على قرارات الشركة، أو التحكم فيها بشكل ما، فيعتبر أن لذلـك الشـخص سـيطرة فعالـة علـى الشـركة. ومـن الممكـن أن تنشأ القـدرة علـى التأثيـر علـى قـرارات الشـركة مـن خـلال عقـد، أو اتفاقيـة إدارة، أو ترتيبـات قانونيـة أخـرى، أو السـيطرة علـى مجلـس الإدارة.

وعـادة مـا تقـوم الشـركات بإشـراك شـخص آخـر فـي إدارة أعمالهـا مـن خـلال اتفاقيـة إدارة مبرمـة مـع هـذا الشـخص التـي بموجبها يتم منح الشخص الذي يقوم بتأديـة خدمات الإدارة صلاحيات كافية، بحيث يكون للشخص القدرة على توجيه قرارات، أو أعمال الشركة بناء عليها، وقد يعتبر أن لذلك الشخص سيطرة فعالة على الشركة بموجب نصوص التعليمات[6].

مـن الممكـن أيضًا أن يقـوم الشـخص بعمـل ترتيبـات أمانـة مـع شـخص آخـر -فعلـى سـبيل المثـال- قـد تقـوم الشـركة بمنـح شـخص القـدرة علـى التحكـم فيهـا مـن خـلال وقـف أصـول الشـركة، ومنـح الشـخص حقـوق إدارة الوقـف، أو الانتفاع منه. وعلى الرغم من انتفاء الملكية القانونية من قبل الشخص المدير للوقف، فإنه قـد يعتبـر بأنـه لديـه سـيطرة فعالـة علـى ذلـك الشـخص بسـبب قدرتـه علـى التحكـم بأعمـال الشـركة[7].

إذا كان للشـخص صلاحيات تشـكل 50 %، أو أكثر من حقوق التصويـت في مجلس الإدارة لشخص اعتباري، سواء بشـكل مباشـر أو غيـر مباشـر، فسـيفترض بأنـه يملـك قـدرة توجيـه قـرارات الأعمـال؛ لذلـك الشـخص الاعتبـاري. وعـادة مـا يقـوم أعضـاء مجالـس إدارة الأشـخاص الاعتباريين بتحديـد سياسـات ذلـك الشـخص، واتخـاذ القـرارات الإداريـة التـي تخـص أغراضـه وأهدافـه التـي يكـون لهـا آثـار اقتصاديـة علـى الشـخص. وإذا كان لشـخص مـا القـدرة علـى اختيـار 50 %، أو أكثـر مـن أعضـاء مجلـس إدارة الشـخص الاعتبـاري -بشـكل مباشـر أو غيـر مباشـر- والتحكـم فـي قراراتهـم المتعلقـة بأعمـال الشـخص الاعتبـاري بحيـث يكـون فعليًّـا هـو الشـخص الموجه لقرارات عمل الشركة، فيعتبـر أن لذلك الشخص سيطرة فعالة على الشخص الآخر[8].

مثـال على ذلك عندما يمتلك شخص أقل من 50 % من شركة، ولكن له تعيين أكثر من 50 % من أعضاء مجلـس الإدارة فـي تلـك الشـركة. تعتبـر هـذه الشـركة بأنهـا شـخص مرتبـط نظـرا للسـيطرة الفعالـة.

3.2.2.2. السيطرة من خلال التمويل:

علـى الرغـم مـن أنـه عـادة مـا تتـم السـيطرة علـى الأشـخاص الاعتباريـيـن (كالشـركات) مـن خـلال اتخـاذ القـرارات الموجهـة لأعمالهـا، إلا أنـه مـن الممكـن أن تكـون السـيطرة علـى قـرارات الأعمـال ناتجـة مـن تمويـل الشـركة سـواء كان تمويـل رأس مالـي مـن خـلال تملـك حصصهـا، أو أسـهمها، أو كان تمويـلًا مـن خـلال أدوات الديـن.

فـي حالـة تـم تمويـل شـركة مـن خـلال تملـك حصصهـا أو أسـهمها، فبشـكل عـام تنتـج السـيطرة بسـبب الملكيـة كمـا هـو مذكـور فـي الجـزء 1.2.3. مـن هـذا الدليـل، بحيـث يقـوم المالـك الممـول بالحصـول علـى أرباحـه مـن التمويـل مـن خـلال حصولـه علـى نسـبة مـن أربـاح الشـركة تتماشـى مـع نسـبة ملكيتـه فـي رأس

(6) المادة 1 (14) (أ)، تعليمات تسعير المعاملات.
(7) المادة 1 (14) (ب)، تعليمات تسعير المعاملات.
(8) المادة 1 (14) (ج)، تعليمات تسعير المعاملات.

المال. ولكن في بعض الحالات، من الممكن أن تكون نسبة ملكية الشخص (الممول) أقل من 50% من رأس مال الشركة، ومع ذلك يحصل هذا الشخص، أو يكون له حق الحصول على نسبة من أرباح الشركة 50 %أو أكثر من أرباحها. وعليه، عندما يكون الشخص مؤهلًا للحصول على 50 % أو أكثر من إجمالي أرباح شخص اعتباري، فيفترض بأن لديه قدرة على السيطرة على قرارات الأعمال، وبالتالي يكون له سيطرة فعالة على ذلك الشخص[9]. ويتم تحديد ما إذا كان للشخص حق الحصول على 50 % أو أكثر من الأرباح بذات الطريقة المتبعة لتحديد نسبة الملكية كما هو مذكور في الفقرة أعلاه. وبالتالي، فإنه من الممكن أن يكون للشخص حق في الحصول على نسبة 50 % أو أكثر من الأرباح بشكل مباشر، أو غير مباشر من خلال أشخاص مرتبطين به.

أما عندما يتم التمويل من خلال أدوات الدين كالقروض، عادة ما يطلب الدائن ضمانات معينة من المدين بالإضافة إلى صلاحيات معينة يحصل عليها في حال تخلف المدين بالتزاماته التي من الممكن أن تنشئ للدائن القدرة على السيطرة على بعض القرارات الخاصة بالمدين. بالتالي، من المهم تحديد نسبة القروض التي يقدمها الدائن (بشكل مباشر، أو غير مباشر) من إجمالي رصيد الديون المستحقة من الشخص المدين. فإذا كانت قيمة رصيد الديون المستحقة للدائن تمثل 50 %، أو أكثر من إجمالي القيمة الدفترية للديون طويلة الأجل، والديون قصيرة الأجل، ورأس المال (باستثناء الأرباح غير الموزعة)، فسيفترض أن لهذا الشخص (الدائن) القدرة على التأثير على قرارات الأعمال للشخص المدين[10].

مثال (1):

توضح القوائم المالية السنوية المعتمدة للشركة س لعام 2019 بأنها تملك أصولًا يبلغ إجمالي قيمتها 125 مليون ريال سعودي. وقامت الشركة (س) بالحصول على تمويل من خلال منح حقوق ملكية في أسهمها، والحصول على قروض، وتبلغ حقوق الملكية لمساهمي الشركة (س) 40 مليون ريال بما في ذلك 15 مليون ريال قيمة الأرباح غير الموزعة. ويبلغ إجمالي القيمة الدفترية لديون الشركة المستحقة 85 مليون ريال تشمل 60 مليون ريال كدين طويل الأجل للشركة (ص) (شركة ذات مسؤولية محدودة تعمل في مجال الصناعة) وحساب جاري لدى البنك بقيمة 25 مليون ريال.

وفقا للقيم الموضحة، فإن القيمة المستحقة للقروض المقدمة من الشركة (ص) (الدائن) تمثل 55 % من إجمالي القيمة الدفترية لديون الشركة (س) المستحقة (60 / (85 + (40-15))*100)، وبالتالي يفترض بأن للشركة (ص) (الدائن) سيطرة فعلية على الشركة (س)، ويجب على الشركة (س) في حال كونها مكلفة بالإفصاح عن معاملاتها مع الشركة (ص) على اعتبار أنها معاملة مع شخص مرتبط ما لم يثبت عكس ذلك.

الأصول		الالتزامات	
آلات ومعدات	75	رأس المال بالأسهم	25
أخرى	50	الأرباح المحتجزة	15
		الحساب الجاري	25
		دين شركة (ص)	60
مجموع الأصول	**125**	مجموع الالتزامات	**125**

وفي حالات أخرى، قد يقوم شخص بتقديم ضمانات تغطي ديون الشخص الآخر التي عادة ما تتم من خلال تحمل الضامن التزامات سداد ديون المدين في حالات معينة (حسب الاتفاق) التي تشمل

(9) المادة 1 (14) (د)، تعليمات تسعير المعاملات.
(10) المادة 1 (14) (هـ)، تعليمات تسعير المعاملات.

حـــالات تخلـف المديـن عـــن سـداد ديونـه أو إفلاسـه. باسـتثناء المنشـــآت الماليـة، فـي حالـة قـام الشـخص (الضامـــن) بضمـان مـا يعـــادل25% ، أو أكثـر مـن إجمالـــي قيمـة قـروض ذلـك الشـــخص، فسـيفترض بـأن للشـخص الضامـــن سـيطرة فعالـة علـى الشـخص الآخـر[11].

مثال (2):

قـام الضامـن (ص) بضمـان قـرض للشـركة (س) بقيمـة 25 مليـون ريـال، ويبلـغ إجمالـي قيمـة قـروض الشـركة (س) البالغـة 85 مليـون ريـال، بنـاء عليـه فـإن الضمـان يغطي ما نسـبته 29 % (85/25) * 100) مـن قيمـة قـروض الشـركة (س)، وبالتالي فإنـه يفتـرض بأن للشـركة (ص) سـيطرة فعالـة على الشـركة (س).

ويجـدر بالذكـر أنـه فـي حـال القـروض والضمانـات، لا تنطبـق شـروط السـيطرة الفعالـة فـي حـال كان المقـرض أو الدائـن أو الضامـن منشـأة ماليـة[12]. وقـد عرفـت التعليمـات المنشـأة الماليـة علـى أنهـا الشـخص الاعتبـاري الـذي يـزاول الأعمـال المصرفيـة[13] والتمويليـة بشـكل أسـاس، وتخضـع للرقابـة مـن قبـل جهـة حكوميـة مركزيـة التـي تقـوم بترخيـص المنشـآت الماليـة، وتنظيـم أعمالهـا فـي الـدول التـي تمـارس فيهـا المنشـآت أعمالهـا. وعليـــه فـــإن المنشـأة الماليـة التـــي تقـوم بتقديـم قـــروض، أو إصـدار كفـالات لا تعتبـــر الشـخص مرتبـطًا بنـاء علـى مبـــدأ السـيطرة الفعالـة نتيجـة تلـــك القـروض أو الضمانـات. ولأغـــراض التعليمـات تعتبـر الهيئـة أن المنشـــآت الماليـة هـــي التي تعنـي الأشخاص الاعتباريـين الذيـن يعتبـروا بنـــوكا[14] أو شـركات تمويـل[15] وفقـــا للأنظمـة المعمـول بهـا فـــي المملكـة فـي حـال كانـوا مقيميـن فـــي المملكـة وخاضعـون للرقابـة مـــن قبـــل البنك المركزي السعودي، أو أي جهـــة حكوميـة أخـــرى حسـب الأنظمـة واللوائـــح. أمـا بالنسـبة للمنشـآت غيـر المرخـص لهـا بتقديـم الخدمـــات الماليـة (غيـر المقيمـة) فـي المملكـة التـي تكـون خـارج نطـاق سـلطتها التنظيميـة والرقابيـة، تعتبـر الهيئـة أن المنشـــأة الماليـة هـي الشـخص الاعتبـاري الـذي يعتبـر بنـكًا أو شـــركة تمويليـة فـي الدولـة التـي يمـارس فيهـــا أعماله بحيث تكـون المنشـأة مشـابهة مـن حيث الغـرض والأعمـال للبنـوك وشـركات التمويـل فـي السـعودية ومرخصـة فـي تلـك الدولـة؛ لمزاولـة الأعمـال المصرفيـة أو التمويليـة (حسـب الحـال)، وتكـون خاضعـة للرقابـة مـن قبـل جهـة حكوميـة، مثـل: البنـك المركـزي، ومـا يشـــابهه فـي تلـك الـدول بشـــكل مماثـل لرقابـة البنك المركزي السعودي علـــى البنـوك، وشـركات التمويـل فـي المملكـة. وعليـه، فـإن المنشـآت الماليـة التـي تسـتوفي الشـروط أعـلاه لا تعتبـر الشـخص مرتبـطًا لمجـرد قيامهـــا بتقديـم قـروض و/أو إصـدار كفـالات لشـخص آخـر.

(11) المادة 1 (14) (و)، تعليمات تسعير المعاملات.

(12) المادة 1 (أ) 14 (هـ)،(و)، تعليمات تسعير المعاملات.

(13) تعرف الأعمال المصرفية في الفقرة (ب) من المادة الأولى من نظام مراقبة البنوك الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/5) بتاريخ 22/ 2/ 1386هـ بأنها أعمال تسلم النقود كودائع جارية، أو ثابتة، وفتح الحسابات الجارية والاعتمادات وإصدار خطابات الضمان، ودفع وتحصيل الشيكات، أو أذونات الصرف.. وغيرها من الأوراق ذات القيمة، وخصم السندات والكمبيالات .. وغيرها من الأوراق التجارية، وأعمال الصرف الأجنبي.. وغير ذلك من أعمال البنوك. كما عرف نظام مراقبة شركات التمويل الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 13/ 8/ 1433هـ مصطلح "التمويل" بأنه منح الائتمان بعقود الأنشطة المنصوص عليها في النظام التي تشمل التمويل العقاري، وتمويل الأصول الإنتاجية، وتمويل نشاطات المنشآت الصغيرة والمتوسطة، والإيجار التمويلي، وتمويل بطاقات الائتمان، والتمويل الاستهلاكي والتمويل متناهي الصغر.

(14) المادة 1، نظام مراقبة البنوك الصادر بموجب المرسوم الملكي (م/5) بتاريخ 22/ 2/ 1386هـ.

(15) المادة 1، نظام مراقبة شركات التمويل الصادر بموجب المرسوم الملكي (م/51) بتاريخ 13/ 8/ 1433هـ.

3.2.2.3. السيطرة من خلال الأعمال (الأنشطة):

في بعض الحالات، قد يتعامل بعض الأشخاص مع شخص آخر (كعميل) بحيث من الممكن اعتبار أن أعمال الشخص تعتمد إلى حد كبير على العلاقة القائمة، أو المعاملات مع ذلك العميل، بحيث يكون للعميل القدرة على السيطرة على هذا الشخص. ووفقا للتعليمات، في حال كانت 50 %، أو أكثر من القيمة المطلقة لإجمالي معاملات الشخص تعتمد على معاملات مع شخص معين آخر (أو عدة أشخاص معينين)، يفترض بأن لهذا العميل القدرة على توجيه أعمال ذلك الشخص[16].

من الممكن أيضا أن يقوم الشخص بأعمال المبيعات نيابة عن شخص آخر بموجب عقد وكالة أو اتفاقيات توزيع، أو أي اتفاق مشابه يمنع الوكيل بموجبه من ممارسة أي أنشطة مشابهة نيابة عن أو لصالح أي شخص آخر غير الموكل خلال مدة عمله لحساب الموكل. وفي هذه الحالات، إذا كان للموكل صلاحيات معينة تتعلق بأعمال الوكيل بحيث يكون الموكل هو فعليًّا الشخص الموجه لأعمال الوكيل، (مثل: صلاحيات تحديد أسعار البيع، أو رواتب الموظفين، أو مواصفات مواقع العمل، أو اتخاذ القرارات التي عادة ما تكون من صلاحيات إدارة الشخص نفسه)، وبحيث تكون العلاقة فيما بين الموكل والوكيل علاقة غير مستقلة، فإنه يفترض بأن للموكل سيطرة فعالة على الوكيل[17].

مثال (3):

تكون الشركة (س) طرف لاتفاقية بيع وتوزيع نوع معين من الهواتف النقالة التي تصنعها الشركة (ص) بشكل مباشر أو غير مباشر، وبموجب الاتفاق لا يجوز للشركة (س) خلال مدة الاتفاقية مع الشركة (ص) ممارسة أي عمل مشابه للأعمال التي تمارسها بموجب اتفاقها مع الشركة (ص)، وتكون الشركة (ص) بتحديد أسعار الأجهزة وشروط وأحكام إصلاح الأجهزة والضمان. يفترض بأن يكون للشركة (ص) سيطرة فعالة على الشركة (س).

(16) المادة 1 (14) (j) تعليمات تسعير المعاملات.
(17) المادة 1 (أ) (14) (ط)، تعليمات تسعير المعاملات.

4. تحليل المقارنة:

تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وطبيعتها

4. تحليل المقارنة: تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وطبيعتها

يجب إجراء تحليل المقارنة لتحديد المعاملات بين الأشخاص وفهم طبيعتها وتحديدا خصائص المعاملات من الناحية الاقتصادية والوظيفية. ويجب مراجعة كافة المصادر الداخلية والخارجية التي تمكن الحصول على المعلومات لإجراء تحليل المقارنة، مع مراعاة جميع العوامل المؤثرة على الأسعار أو الأرباح عند تقييم قابلية المقارنة بين المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مع معاملات مماثلة بين أشخاص مستقلة. ويكون الهدف من تحليل المقارنة هو تقييم مدى إمكانية المقارنة بين المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات المستقلة، ويعتبر أحد الأسس التي يقوم عليها تطبيق مبدأ السعر المحايد.

هنالك جانبان رئيسان يجب أخذهما بالاعتبار عند إجراء تحليل المقارنة:

(1) التحليل واسع النطاق الذي من خلاله يتم تحديد أطر العلاقة بين الأشخاص وهو ما يخص تحليل للعلاقةمن منظور واسع بحيث يكون هناك تصور واضح عن الأشخاص المرتبطين وخصائص العلاقات المالية والتجارية بينهم والخصائص الوظيفية لكل منهم والشروط والظروف الاقتصادية ذات الصلة بالعلاقة بين الأشخاص المرتبطين. ويكون الغرض من هذا الجزء من التحليل هو تحديد طبيعة وصفات المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بشكل صحيح ودقيق .(عادة ما يشار لهذه العملية بـ "التحديد الدقيق للمعاملة").

(2) التحليل الدقيق والتفصيلي للمعلومات القابلة للمقارنة لتحديد الشروط والظروف الاقتصادية للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين مقارنة بالشروط والظروف لاقتصادية ذات الصلة لمعاملات مماثلة بين أشخاص مستقلين.

يتم تحليل هذين الجانبين الأساسيين بشكل منفصل، حيث أن الجانب الأول يخص تحديد طبيعة المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بدقة، بينما يتعلق الجانب الثاني على التعرف على ماهية السعر المحايد لتلك المعاملة بناء على طبيعتها وتطبيق مبدأ السعر المحايد على المعاملة.

بعد مراجعة المعلومات المحتملة القابلة للمقارنة، يجب اختيار أنسب طريقة لتسعير المعاملات استنادا إلى المعلومات القابلة للمقارنة المتاحة وموثوقية تلك المعلومات. وعادة ما يكون من الضروري أن يتم إجراء التعديل أو التسوية المحققة للتماثل / المقارنة (Adjustment Comparability) مع المعاملات المستقلة المقارنة لاستبعاد أثر الفروقات الجوهرية بين المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين. وفيما يتعلق بذلك، في حال وجود اختلافات جوهرية بين المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي يمكن أن تؤثر جوهريا على نتائج تحليل تسعير المعاملات، فإنه يجب تقييم موثوقية التعديلات أو التسويات المقارنة، وبناء على ذلك يتم تحديد قابلية المعاملة المستقلة للمقارنة.

ووفقا لما سبق، تتبع الخطوات الثلاث التالية عند إجراء تحليل المقارنة:

4.1. الخطوة الأولى: تحديد المعاملة بين الأشخاص المرتبطين

4.1.1. التحليل واسع النطاق

يكمن الهدف من التحليل واسع النطاق في الحصول على تصور واضح عن مجموعة متعددة الجنسيات والوضع الفعلي لأعضاء المجموعة (الأشخاص المرتبطين)، وتسهيل عملية اختيار المعلومات والعمليات المقارنة لتقييم حيادية المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. وفي هذه الخطوة تأخذ عدة عوامل في الاعتبار التي سيتم مناقشتها في الفقرات التالية.

4.1.1.1. معلومات القطاع

لفهم أهم الظروف الاقتصادية للعلاقة التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطين، فإنه يتوجب فهم القطاع الذي تعمل فيه مجموعة متعددة الجنسيات التي يتبعها المكلف وطبيعة أعمالها (مثل: قطاع التعدين والأدوية والسلع الكمالية). ومن أهم العوامل التي يجب أخذها بالاعتبار هي تلك التي تؤثر على أداء الأشخاص العاملين في القطاع. ويمكن فهم ظروف القطاع من خلال تقييم العوامل التي تؤثر على أعمال الأشخاص المرتبطين (تتضمن الفقرة 4.1.1.2 على المزيد من التفاصيل).

4.1.1.2. التحليل العام لنشاط الأشخاص المرتبطين

لأغراض تحديد العلاقة المالية والتجارية والشروط والظروف الاقتصادية لهذه العلاقات، فإنه يجب أن يتم فهم القطاع الذي تعمل فيه مجموعة متعددة الجنسيات بشكل عام. ومن المهم الحصول على تصور واضح حول العوامل التي تؤثر على أداء أي من الشركات/الأشخاص العاملة في القطاع. ومن الممكن تكوين تصور واضح عن الطبيعة المالية والتجارية للعلاقة بالنظر إلى العناصر الآتية:

- إستراتيجيات العمل
- الأسواق التي يعمل بها الأشخاص المرتبطون

- الممارسات ضمن القطاع
- خصائص وطبيعة السلع أو الممتلكات التي تم نقلها، أو الخدمات المؤداة من قبل الأشخاص المرتبطين
- سلسلة التوريد
- مراجعة الوظائف الأساسية للأشخاص والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة من قبل جميع الأشخاص المشاركين في المعاملة بين الأشخاص المرتبطين، ويشمل ذلك توضيح حول الأهمية الاقتصادية لهذه الوظائف وقيمتها الاقتصادية لمجموعة متعددة الجنسيات التي ينتمي لها الأشخاص المرتبطين.

بعد الحصول على فهم أفضل المجموعة المتعددة الجنسيات، يتم النظر للدور العملي أو الوظيفي لكل شخص من أعضاء المجموعة والدور الاقتصادي لكل من الأشخاص المرتبطين الأعضاء في المجموعة المجموعة المتعددة الجنسيات. فعلى سبيل المثال، من الممكن أن يشارك الشخص في أنشطة المجموعة المتعلقة بالشراء أو البيع أو التصنيع، وقد يختلف دوره حسب أغراضه ووضعه الوظيفي في المجموعة.

بالإضافة إلى ذلك، يجب تقييم وتحديد العلاقات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطين بناء على الشروط والأحكام للعلاقة الموضحة في اتفاق مبرم بينهم أو بناء على الأعمال التي يقوم به كل منهم كجزء من المعاملات بينهم. فعلى سبيل المثال، من الممكن أن يتم ذلك من خلال مراجعة العقود الخطية المبرمة بين الأشخاص المرتبطين الأطراف للمعاملات أو الوثائق أو المستندات الأخرى التي توفر معلومات عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

ومن خلال التحليل كما هو موضح أعلاه، يحدد دور كل من الأشخاص الأعضاء في المجموعة المتعددة الجنسيات بشكل منفصل عن بعضهم البعض، كما تحدد العلاقة التجارية والمالية القائمة بين الأشخاص المرتبطين في ضوء أهم الظروف والخصائص الاقتصادية ذات الصلة. ويتم الاستناد على هذه المعلومات لتحديد الشروط التي من المتوقع أن يتفق عليها الأشخاص المستقلون في حال مشاركتهم في معاملات مماثلة تحت ظروف مماثلة. ولأغراض المقارنة بين المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين. تكمن أهمية هذه المعلومات في كونها الأسس التي تبنى عليها المقارنات مع المعاملات بين الأشخاص المستقلين.

4.1.2. المعاملة بين الأشخاص المرتبطين

بعد إجراء التحليل واسع النطاق، فإنه ينبغي إجراء تحليل أكثر دقة للمعاملة/المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. كما سبق ذكره، يشمل نطاق تطبيق تعليمات تسعير المعاملات على كافة أنواع التعاملات التي يقوم بها الأشخاص المرتبطين المقيمين في ذات الدولة أو في دول مختلفة. على هذا النحو، فإنه يجب أن يفسر مصطلح "المعاملة" على نطاق واسع ليشمل كل ما يمكن اعتباره معاملة وفقا لمعناها

المتعـــارف عليـه بشـــكل عـام. مـــن تعريف المعاملـة بيـــن الأشخاص المرتبطيـن أن يكـــون واسـع النطـاق فـــي طبيعتـــه. يتوجب أن تتضمن وثائـــق تســـعير المعاملات التي يقـــوم المكلف بتقديمها على معلومات الخصائص الاقتصادية ذات الصلـــة للمعاملـــة بيـــن الأشخاص المرتبطيـن. ويجـب أن تكـــون هـذه المعلومـة جـزء مـن متطلبـات الملـف المحلي فـي المملكـــة، والـذي سيتم شرحه بالتفصيل فـي الفصل الخامس من هـذا الدليـل الإرشادي.

4.1.2.1. تحديد العلاقات التشغيلية والعلاقات المالية أو التجارية للأشخاص المرتبطين

لغايـــات تطبيـق مبـــدأ السـعر المحايـــد، يجـب تحديـــد الشـروط والأحـــكام الاقتصاديـــة للمعامـلات بيـن الأشخاص المرتبطيـــن. و مـن ثم يتـم مقارنتها مـــع تلك التـي مـن المتوقـع أن تحكم المعاملات المماثلة بيـن الأشـخاص المستقلين فـي ظـــل ظـروف مماثلة.

قابليـــة المقارنة التي يجب أخذهـــا بالاعتبار عند المقارنة بين المعاملات المســـتقلة والمعاملات بين الأشـــخاص المرتبطين هي:

- الالتزامات القانونية الخاصة بالمعاملة (مثل: الالتزامات التعاقدية).
- التحليـل الوظيفـي لكل شـخص مشارك في المعاملة بين الأشخاص المرتبطين.
- تحليل المخاطر المتعلقة بالمعاملة بين الأشخاص المرتبطين.
- خصائص الممتلكات أو السلع المنقولة، أو الخدمات المؤداة.
- الأوضـاع الاقتصاديـة للسـوق الـذي يمـارس فيـه الأشخاص المرتبطون أنشـطتهم.
- إستراتيجيات الأعمال التي يتبعها الأشخاص المرتبطون.

عامل المقارنة (1): تحديد الأحكام التعاقدية للمعاملة

عـادة مـا يوثـق أطـراف المعاملات الشـروط المتفـــق عليهـا مـن خلال عقـود خطيـة. تكـون مراجعـة العقـود المبرمـــة ذات أهميـة لتحديـد المعاملـة بينهـــم ومسـؤوليات كل مـن الأطـراف ومســـؤولياتهم، والمخاطـر المتحملـــة ونتائـــج المعاملات المتوقعـــة فـي وقـــت إبـرام العقـد. وفـــي حـال عـدم وجـــود عقـد أو فـي حـال لـــم تكـن نصـوص العقـود شـاملة، مـن الممكـن أيضـا تحديـد شـــروط المعاملـة مـن خـلال مسـتندات ومراســـلات ووثائـق أخـــرى التـي توضـح خصائص المعاملـــة وماهيـة الأعمـال التـي قـام بهـــا أطراف المعاملة فعليـا تحقيقـــا لأهداف المعاملـة.

عامل المقارنة (2): التحليل الوظيفي لكل شخص مشارك في المعاملة

في بعض الحالات، قد لا توفر العقود المكتوبة وحدها جميع المعلومات اللازمة لإجراء تحليل تسعير المعاملات، أو قد لا تتضمن المعلومات والتفاصيل الكافية عن الشروط التعاقدية. ولتحديد طبيعة العلاقات التجارية والمالية بشكل دقيق، يجب النظر إلى الخصائص الاقتصادية للأشخاص. في حال لم تتوافق الخصائص أو الأهداف الاقتصادية للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين مع النصوص التعاقدية للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين، فإنه سيتم النظر إلى الأغراض الاقتصادية لتلك المعاملات عند إجراء تحليل تسعير المعاملات. يجب أن يتم ذلك وفقا لخصائص المعاملة التي تنعكس في الأعمال التي يقوم بها فعليا أطراف المعاملة لتحديد المعاملة بين الأشخاص المرتبطين وتحديد سعرها.

يكون التحليل الوظيفي ذو أهمية في تحديد ما يقوم به الأشخاص المرتبطون من أنشطة وأعمال ذات الأهمية الاقتصادية والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة من قبل أطراف المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

ومن الناحية العملية، عندما يتم إجراء التحليل الوظيفي من الممكن أن يتم إعداد هيكل تنظيمي لوظائف كل من أطراف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين، التي من خلالها يكون من الممكن أن يتم تحديد إدارات أطراف المعاملة وموظفيهم والوظائف التي يؤديها كل منهم. وفيما يخص الموظفون، لا يكون تحديد مسماهم الوظيفي كافيا لأغراض التحليل الوظيفي حيث يجب توضيح ماهية الوظائف والمهام التي يؤديها الموظفين وآلية هيكلة الأجور والبدلات.

يتضمن الجدول أدناه أمثلة عن أهم النقاط التي يمكن أخذها في الاعتبار عند القيام بالتحليل الوظيفي للشخص الذي يشارك في أنشطة المبيعات والتوزيع، مع الأخذ بالاعتبار أنه قد لا تكون هذه النقاط كافية لتغطية جميع الجوانب الخاصة بأشخاص يعملون في قطاعات أخرى ومعاملاتهم بين الأشخاص المرتبطين محل التحليل.

المبيعات والتوزيع	
النطاق	• كيف تتم عملية البيع؟ • من هو الشخص الذي يقوم بإصدار الفاتورة للعميل؟ • من هم الموظفون الذين يقومون بتحديد المشاريع وتحديد حجم المبيعات التي يجب تحقيقها خلال فترة محددة (شهريا، ربع سنوي، سنويا...الخ)؟ (في حال كان أكثر من موظف واحد هو المسؤول عن ذلك، يجب وصف دور كل منهم). • من المسؤول عن تحقيق الأهداف الخاصة بحجم المبيعات المحددة للفترة؟ • من هم الموظفون الذين يقوموا بالتفاوض مع العملاء على شروط عقود المبيعات ؟ • ما هي المخاطر المتعلقة بطلب السوق للمنتجات، ومن هم الموظفين الذين يقومون بإدارة هذه المخاطر؟ • ما هي القرارات التي تتطلب أخذ الموافقة من موظفين آخرين؟
إدارة الجودة	• ما هي الضوابط المطبقة لإدارة الجودة؟ • من هم الموظفون الذين يقوموا بوضع معايير الجودة وإجراءات ادارتها؟ • من يقوم بإدارة الجودة وتحمل التكاليف عن ذلك؟ • كمية المنتجات التي قام العميل برفضها لأسباب عدم توافقها مع معايير الجودة؟ • من هم الأطراف الذين يتحملون الخسارة الناتجة عن المنتجات المعيبة؟
المخزون	• أين يتم الاحتفاظ بالمخزون وما هي الآلية المتبعة؟ • من هم الأطراف الذين يقوموا بالتحكم بكمية/حجم المخزون؟ • هل يتم العمل بودائع الأمانة (أي أن يقوم شخص بتخزين البضائع التي يملكها شخص آخر)؟ • ماهي عدد الأيام التي تبقى فيها البضائع على المخزون؟ ما الذي يحصل بالفائض المخزون، وأي شخص يقوم بتحمل مخاطر فائض المخزون؟
خدمات بعد البيع	• هل يقوم الشخص بتقديم خدمات ما بعد البيع؟ في تلك الحالة، يجب وصف الخدمات. • من هو الشخص الذي يقوم بتقديم الضمانات للبضائع/المنتجات إلى العملاء، ومن يقوم بإدارة المخاطر؟ • من هو الشخص الذي يتحمل تكاليف الضمان؟

فيما يخص الأنواع الأخرى من المعاملات، قد تختلف الأسئلة والنقاط ذات الأهمية للتحليل الوظيفي التي يجب أخذها بالاعتبار لتحديد الأنشطة والمسؤوليات ذات الأهمية الاقتصادية، والأصول المستخدمة، والمخاطر المتحملة من قبل أطراف المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

عامل المقارنة (3): تحليل المخاطر

يعتبر تحليل المخاطر جزء مهم من التحليل الوظيفي لفهم العلاقات المالية والتجارية بين الأشخاص الأطراف لمعاملة بين أشخاص مرتبطين.

يمكــن التعرف على الآلية المتبعة من قبل أطراف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين لتوزيع المخاطر فيما بينهم باتباع الخطوات التالية أثناء عمل التحليل:

(1) تحديد المخاطر ذات الآثار الاقتصادية الجوهرية بشكل مفصل.

(2) تحديد - بشكل مفصل - آلية قيام أطراف المعاملة للمخاطر ذات الأثر الاقتصادي بناء على الشروط والأحكام التعاقدية المعمول بها من قبل الأطراف.

(3) تحديد آلية العمل المتبعة من قبل أطراف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين لتحمل المخاطر ذات الآثار الاقتصادية الجوهرية وإدارتها.

(4) تحديد إذا ما كانت الشروط التعاقدية الخاصة للمخاطر تتوافق مع ما يقوم به الأشخاص المرتبطون فعليا أثناء تأدية أعمال العقد. ولذلك، يجب القيام بتحليل للمخاطر بعد التحليل.

(5) تخصيص المخاطر للشخص/الأشخاص الذي يقومون فعليا بالتحكم بالمخاطر والذين لديهم القدرة المالية لتحملها المخاطر (في حال اتضح بعد الانتهاء من الخطوات السابقة من التحليل أن الشخص المتحمل للمخاطر لا يتحكم بالمخاطر أو ليس لديه القدرة المالية اللازمة لتحملها).

(6) تسعير المعاملة بعد تحديد نطاق المعاملة الفعلي بدقة في ضوء العواقب المالية وغيرها الناتجة عن تحمل المخاطر.

عامل المقارنة (4): خصائص الممتلكات المنقولة والخدمات المؤداة

غالبا ما تكون الفروقات في خصائص ومواصفات الممتلكات أو الخدمات من أحد العوامل التي تؤدي إلى اختلاف قيمتها السوقية. بالتالي، قد تساهم مقارنة الخصائص والمواصفات للممتلكات بعد تحديد نطاق المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في تحديد قابلية مقارنة المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين. وفي ما يلي بعض من أهم الخصائص والمواصفات:

نقل الممتلكات الملموسة		المواصفات الشكلية للممتلكات، وجودتها المصنعية ومدى فعاليتها، ومدى توافرها في السوق
تقديم الخدمات	طبيعة الخدمات وقيمتها ونطاقها	
الخصائص والمواصفات	الممتلكات غير الملموسة	طبيعة المعاملة (مثل الترخيص أو البيع أو منح حق استخدام)، ونوع الممتلكات غير الملموسة محل المعاملة (مثل براءة الاختراع والعلامات التجارية والخبرة) ودرجة الحماية ومدتها، والمنافع المتوقعة من استخدام الممتلكات

عامل المقارنة (5): الظروف الاقتصادية للسوق الذي يمارس فيه الأشخاص المرتبطين أنشطتهم

مـن الممكـن أن تتراوح الأسعار المحايدة للمعاملات التي تتضمـن نفس الممتلكات أو الخدمات من سوق لآخـر، لذلـك، لأغـراض إجـراء مقارنـة دقيقـة يجـب ألا يكـون لأختلاف الأسـواق التـي يمـارس مـن خلالهـا الأشخاص المرتبطـون والمسـتقلون أنشـطتهم أثـر جوهـري علـى الأسعار، أو أن يكـون مـن الممكـن عمـل التعديـلات (التسويات المقابلة) المناسبة لإزالة آثار الاختلافات بشكل لا يؤثر على موثوقية تحليل المقارنة. من المهم تحديد السوق أو الأسواق ذات الصلة بالمعاملة، مع مراعاة السلع والخدمات البديلة المتوفرة في الأسواق. وفيما يلـي بعض من العوامل المؤثرة على مدى تماثل الأسواق لأغراض المقارنة:

- الموقـع الجغرافـي للأسـواق، بمـا فـي ذلـك، حجـم الأسـواق ومـدى المنافسـة فـي الأسـواق مـدى التنافسـية للمشـترين والبائعيـن وتوافـر السـلع والخدمـات البديلـة والمخاطـر المتعلقـة بذلـك ونسـبة العـرض مقارنـة بالطلـب فـي السـوق بشـكل عـام وفـي مناطـق معينـة والقـوة الشـرائية للمسـتهلك فـي السوق والخصائص الرقابية والتنظيميـة للسوق وتكاليـف الإنتاج، بما فـي ذلك تكاليـف العقار والعمالة ورأس المـال وتكاليـف النقـل.
- تاريخ ووقت المعاملة
- الدورات الاقتصادية أو التجارية أو الإنتاجية ذات العلاقة (حسبما ينطبق.)
- طبيعة النشاط أو القطاع (تجارة التجزئة، أو تجارة الجملة على سبيل المثال).

توضـح الوقائـع والظـروف الخاصـة بـكل حالـة مـا إذا كانـت الاختلافـات فـي الظـروف الاقتصاديـة لهـا تأثيـر جوهـري على السعر وما إذا كان من الممكن إجراء التعديلات (تسويات المقارنة) لإزالة آثار هذه الاختلافات بشـكل لا يؤثـر علـى موثوقيـة تحليـل المقارنـة.

عامل المقارنة (6): إستراتيجيات العمل التي يتبعها الأشخاص المرتبطون

يتـم بنـاء الإسـتراتيجيات الأعمـال علـى العديـد مـن الجوانـب المتعلقـة بالشـخص، مثـل درجـة الابتـكار وتطويـر المنتجـات الجديـدة ودرجـة التنـوع (مثـل تنـوع المنتجـات أو الأنشـطة) ومدى قابليتـه لتحمـل المخاطـر، وإسـتراتيجيات التسويق المحددة، وتقييم الآثار من التغيرات السياسـية أو التنظيمية والمدد المحددة لترتيبات الأعمـال وغيرها من العوامل التي تؤثر علـى أعماله اليومية. من الممكن أن يكون هناك ضرورة بأخذ هذه الإسـتراتيجيات التجاريـة فـي الاعتبار عند تحديـد قابلية المقارنـة بيـن المعاملات المسـتقلة والمعاملات بيـن الأشـخاص المرتبطيـن وكذلـك قابليـة المقارنـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن والأشـخاص المسـتقلين.

4.2. الخطوة الثانية: اختيار طريقة تسعير المعاملات:

وبعد تحديد نطاق المعاملات والأشخاص المرتبطين محل تحليل المقارنة، يجب تطبيق طريقة مناسبة لتسعير المعاملات للتحقق عما إذا كانت أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين محايدة.

لأغراض تحديد وتقييم السعر المحايد للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين، يمكن استخدام أحد الطرق المعتمدة لتسعير المعاملات وفقا لما تقره تعليمات تسعير المعاملات. ويكون تحليل المقارنة الذي يتم إجراؤه هو الأساس لاختيار طريقة تسعير المعاملات الأكثر مناسبة للتحقق عما إذا كانت أسعار المعاملات بين أشخاص مرتبطين محايدة وتتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

بشكل عام، تعتبر طرق تسعير المعاملات المعترف بها دوليا بأنها "طرق المعاملات التقليدية" و"طرق أرباح المعاملات." يمكن استخدام طرق تسعير المعاملات هذه لتحديد ما إذا كانت الشروط التي تحكم الأشخاص المرتبطين في علاقاتهم التجارية أو المالية تتماشى مع مبدأ السعر المحايد.

طرق المعاملات التقليدية	السعر المقارن Comparable Uncontrolled "Price Method "CUP	سعر إعادة البيع Resale Price Method "RPM"	التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح cost plus method "CPM"
طرق أرباح المعاملات	صافي هامش الربح للمعاملة Transactional Net Margin "Method "TNMM	تقسيم الأرباح "Profit Split Method "PSM	

ويتم مناقشة كل من هذه الطرق بشكل مفصل في هذا الفصل.

يجب أن تكون طريقة تسعير المعاملات المطبقة هي الطريقة الأنسب للتطبيق على المعاملة التي ينتج عنها السعر المحايد الأكثر دقة ومناسبة في ظل وقائع المعاملة وظروفها[18]، كما يجب الأخذ بالعوامل التالية عند اختيار الطريقة المناسبة لتسعير المعاملات:

عوامل اختيار الطريقة المناسبة لتسعير المعاملات

(1) نقاط القوة والضعف للطرق المعتمدة لتسعير المعاملات.

(2) ملاءمة الطريقة مع طبيعة المعاملة بين أشخاص مرتبطين، والتي يتم تحديدها من خلال تحليل الوظائف التي يؤديها كل شخص مشترك في المعاملة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة).

(18) المادة 6 (أ)، تعليمات تسعير المعاملات.

(3) توفر المعلومات الموثوقة اللازمة لتطبيق طريقة تسعير المعاملات المطبقة[19]، ولاسيما المعلومات المتعلقة بالمعاملات المستقلة، مع التحقق عما إذا كان بالإمكان استمداد هذه المعلومات من قاعدة بيانات تجارية أو مصادر متاحة للعموم.

(4) مدى تشابه المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات المستقلة لأغراض المقارنة بينهم، بما في ذلك مدى موثوقية ودقة التعديلات المحققة للتماثل/قابلية المقارنة التي قد يكون من اللازم إجراؤها لإزالة الفروقات بين تلك المعاملات.

يجب الأخذ بجميع العوامل أعلاه عند تقييم الطريقة الأنسب لتسعير كل معاملة على حدة. تعد طرق التسعير التقليدية هي الطرق الأكثر سهولة لتحديد ما إذا كانت الشروط التي تحكم العلاقات المالية والتجارية بين الأشخاص المرتبطين قائمة على مبدأ السعر المحايد.

وفي حال لن ينتج عن تطبيق أحد طرق المعاملات التقليدية معلومات اقل موثوقية من تلك الناتجة عن تطبيق أحد طرق أرباح للمعاملات، فإنه طرق المعاملات التقليدية تفضل على الأخرى. والسبب في ذلك هو أي اختلاف في سعر المعاملة بين أشخاص مرتبطين مقارنة بالسعر لمعاملة مستقلة عادة ما ينسب إلى الشروط التي تحكم العلاقات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطين. فبالتالي، فمن الممكن وضع الشروط للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين المتوافقة مع مبدأ السعر المحايد استنادا على سعر/هامش المعاملة المستقلة المقارنة.

في حال لم تكن طرق المعاملات التقليدية أكثر الطرق ملاءمة لمعاملة ما، فقد تكون طرق أرباح المعاملات هي الأكثر مناسبة. تقوم طرق أرباح المعاملات بفحص الأرباح التي تنشأ من معاملات معينة بين الاشخاص المرتبطين.

تعتمد مناسبة تطبيق أي من طرق الأرباح للمعاملات على الحقائق والظروف الخاصة بكل معاملة. ومع ذلك، من غير المحتمل أن تكون طريقة صافي هامش الربح هي الأكثر مناسبة إذا كان كل شخص مرتبط مشارك في المعاملة يقدم مساهمات فريدة من نوعها وذات قيمة. في حال تقديم كل شخص من الأشخاص لمساهمات فريدة وذات قيمة، يمكن اعتبار طريقة تقسيم الأرباح للمعاملات ملائمة أكثر.

للمزيد من التفاصيل يرجى مراجعة الفقرات 4.2.4 و 4.2.5.

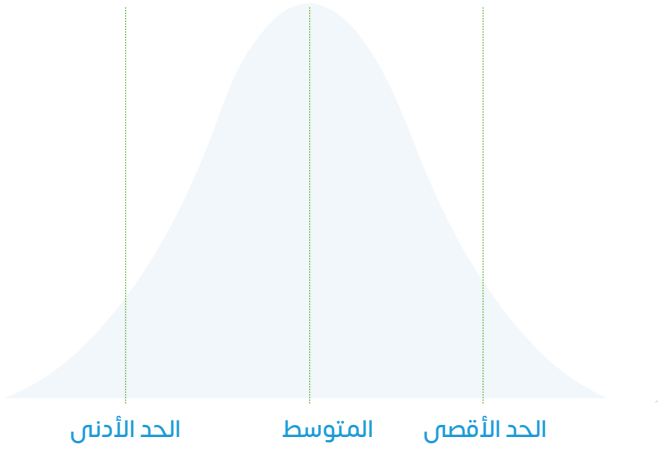
علاوة على ذلك، من الممكن أيضا أن تكون طرق الأرباح للمعاملات أفضل من طرق المعاملات التقليدية إذا لم تكن هناك بيانات متعلقة بمعالجة النفقات أو الإيرادات التي تحدد هامش الربح الإجمالي للمعاملات المستقلة المماثلة أو عدم وجود بيانات موثوقة كافية. كما سيتم شرحه في الفقرات التالية، فإن السعر/ الهامش الإجمالي يمثل جزء من المعلومات اللازمة لاستخدام طرق المعاملات التقليدية، وعادة ما يصعب الحصول على عدد كافٍ من المعاملات المقارنة إذا كانت البيانات المتواجدة محدودة. ومع ذلك، لا يمكن أن يكون سبب استخدام طرق الأرباح للمعاملات هو صعوبة الحصول على البيانات أو محدوديتها، علما بأنه يجب الأخذ بجميع العوامل المذكورة اعلاه عند تقييم الطريقة الأنسب لتسعير المعاملات لكل حالة على حدة.

(19) المادة 9، تعليمات تسعير المعاملات.

وفقـا لتعليمـات تسـعير المعاملات في المملكـة، يمكن اسـتخدام طريقـة أخرى غير الطـرق المعتمدة المذكورة أدناه إذا كان سيكون بإمكان المكلف إثبات بأن الطريقة المستخدمة هي الأكثر مناسبة للتطبيق علـى تلك المعاملة التي ينتج مـن استخدامها أسعار مبنية على مبـدأ السعر المحايد[20].

وبعد تحديد طريقة التسعير المناسبة وإمكانية الحصول على معلومات مقارنة موثوق بها، يمكن احتساب نطـاق السعر المحايد (على سبيل المثال، نطاق الأسعار بناء على أسعار مستقلة مقارنة أو نطاق الهوامش التشغيلية وفقا لطريقة صافي هامش الربح للمعاملة)؛ لمنع تأثير القيم غير العادية أو الحالات الاستثنائية، يجب اتباع نهج إحصائي في احتساب نطـاق السعر المحايد. وفي هذا الصدد، تعتبر الأسعار/القيم الواقعة في المدى بين الربيعات هي النطاق المناسب للهوامش المبنية أسعار محايدة. يتم احتساب المدى فيما بيـن الربيعات مـن خلال تقسيم مجموعة البيانـات إلـى أربعة (4) أجزاء متسـاوية بحيث يتم الحصول علـى ثلاث نقاط فـي قائمة البيانات، وهـي الربيـع الأدنى (النقطة الوسطى فيما بيـن الحد الأدنى والوسـيط، (والوسيط) القيمة الوسطى لجميع القيـم) والربيع الأعلى (النقطة الوسطى فيما بين الوسيط والحـد الأعلى). وتكون القيم الواقعة فيما بين الربيـع الأدنى والأعلى هي القيم الواقعة في المدى بين الربيعات (الوسيط).

نطاق الأسعار الربيعية



ويكـون الغرض من النطاق هو ضمان عدم استخدام القيم الناشزة وتفادي التراوح في القيم المستخدمة بشكل كبيـر (أي كافة القيم بين الحد الأدنى والأعلى).

(20) المادة 9، تعليمات تسعير المعاملات.

مثال:

يتضمن الجدول أدناه مجموعة من القيم المقارنة التي تم الحصول عليها عند إجراء دراسة مقارنة:

عدد الملاحظات	الملاحظة 1	الملاحظة 2	الملاحظة 3	الملاحظة 4	الملاحظة 5
النسبة	% 1	% 5	% 3	% 6	% 8

وبناء على تلك القيم، يتم تحديد الربيعات كالتالي:

الحد الأدنى	الربيع الأدنى	المتوسط	الربيع الأعلى	الحد الأقصى
% 1	% 3	% 5	% 6	% 8

وفقاً للمثال أعلاه، القيم/النسب الواقعة في المدى بين الرُبيعات يتراوح من ٪ 3 إلى ٪ 6 ويكون المتوسط ٪ 5. ويجدر بالذكر بأنه يجب أن يتم تضمين الملاحظات الكافية في الدراسة لتحديد مدى الربعية بشكل صحيح بالإضافة إلى القيمة المتوسطة.

بشكل عام، تعتبر أي نقطة ضمن هذا النطاق الربيعي متوافقة مع مبدأ السعر المحايد. وما لم يوضح المكلف عدم مناسبة ذلك، فإن الهيئة ترى مناسبة استخدام المتوسط عند تحديد سياسة تسعير المعاملات.

ويجب توثيق جميع الخطوات والإثباتات بالتوافق مع المتطلبات المذكورة في الفصل 5 من هذا الدليل الإرشادية.

4.2.1. طريقة السعر المقارن

4.2.1.1. التعريف

يتم من خلال طريقة التسعير هذه مقارنة سعر الممتلكات أو الخدمات المنقولة كجزء من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بالسعر في معاملات مستقلة مماثلة في ظل ظروف مماثلة. لأغراض طريقة السعر المقارن، تعتبر المعاملة المستقلة والمعاملة بين الأشخاص المرتبطين قابلة للمقارنة في أي من الحالات التالية:

- إذا لم تؤثر أي من الفروقات (إن وجدت) بين المعاملات محل المقارنة أو بين الأشخاص المشاركين في هذه المعاملات على الأسعار السوقية بشكل جوهري.
- يمكن إزالة الآثار الجوهرية الناتجة عن الفروقات من خلال إجراء بعض التعديلات أو التسويات المحققة للتماثل/قابلية المقارنة بشكل دقيق.

4.2.1.2. التفاصيل

هناك نوعان مختلفان للسعر المقارن:

(1) السعر المقارن الداخلي: يمكن تطبيق هذه الطريقة في حال كان للشخص معاملات مستقلة مماثلة لمعاملاته مع الأشخاص المرتبطين.

(2) السعر المقارن الخارجي: يمكن الحصول على بيانات المعاملات بين شخصين مستقلين والتي في ضوء ظروف المعاملة والخصائص الاقتصادية ذات الصلة، تعتبر مماثلة للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

4.2.1.3. الحالات الأكثر مناسبة لتطبيق الطريقة فيها وما قد يلزم إجراؤه من تعديلات

تعد طريقة السعر المقارن هي الطريقة الأنسب لتطبيق مبدأ السعر المحايد في حال كان من الممكن الحصول على معاملات مستقلة مماثلة. وتفضل طريقة السعر المقارن على طرق تسعير المعاملات الأخرى المنصوص عليها في هذا الفصل.

تتطلب طريقة السعر المقارن مستوى عال من المقارنة بين المنتجات والوظائف. على سبيل المثال، قد يؤثر فرق بسيط في طبيعة الممتلكات المنقولة في العمليات بين الأشخاص المرتبطين مقارنة بالمعاملات بين الأشخاص المستقلين على السعر، حتى وإن تشابهت طبيعة الأنشطة التجارية بشكل كافي لتحقيق ذات الهامش إجمالي الربح. وفي هذه الحالة، قد يكون من المناسب أن يتم إجراء التعديلات المحققة للتماثل/قابلية المقارنة إذا كان ذلك ممكنا، مع توخي الحذر من آثار التعديلات على موثوقية تحليل المقارنة.

تعد طريقة السعر المقارن مناسبة لتحديد السعر المحايد لنقل السلع بين الأشخاص المرتبطين. ويمكن الحصول على سعر العرض لهذه السلع المحدد لها في أسواق تبادل السلع الدولية أو المحلية. ويجب تقييم ما إذا كان سعر العرض هو السعر المعترف به من قبل الأعمال في القطاع الذي عادة ما يتم الأخذ به في سياق ممارسة الأعمال، والذي يمكن الاستناد عليه في تسعير المعاملة بين الأشخاص المرتبطين. ولتطبيق طريقة السعر المقارن على تجارة السلع، يجب التأكد من أن الخصائص ذات الأهمية الاقتصادية للمعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين مماثلة/قابلة للمقارنة. على سبيل المثال، قد يؤدي التسليم الفوري للسلع إلى إمكانية تقسيط أو منح خصومات على سعر العرض. ويتم طرح المزيد من التفاصيل حول الخصائص الاقتصادية التي ينبغي أخذها في الاعتبار في الفقرة .4.3.2.

تعد طريقة السعر المقارن هي الطريقة الأنسب لمعاملات السلع الأساسية. وعادة ما تعكس أسعار السلع الشروط التعاقدية بين المشترين والبائعين المستقلين الخاصة بالسعر الأنواع محددة وكميات محددة من السلع والتي يتم تداولها بشروط محددة في وقت محدد. ويكون من أهم العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار استخدام سعر العرض هو ما إذا كان استخدام السعر أمر متعارف عليه في

القطـاع بحيث يكون هو السعر الذي عادة ما يستخدم في سـياق ممارسة الأعمال فـي القطـاع لتحديـد أسـعار المعاملات بيـن الأشخاص المسـتقلين.

وإذا كان لسـعر العـرض للسـلع علاقة بالمعاملـة، فمـن المهـم أن يتـم تطبيـق السـعر بشـكل منتظم. تتضمن الخصائص ذات أهمية اقتصادية للسلع (بـدون حصر) مواصفات السلع وخصائصها وجودتها والشروط التعاقديـة للمعاملة بيـن الأشخاص المرتبطين مثـل الكميات المتداولـة ومـدد المعاملات (أو الترتيبـات) الشـروط الخاصـة بالتسـليم والنقـل والتأميـن والعمـلات الأجنبية، وذلـك نظرا لتأثير بعض الشروط التعاقدية علـى أسعار المعاملات (مثـل زيادة اسعار المعاملات الخاصة بالسلع بسبب شـروط للتسليم الفوري بخلاف تلـك التـي لا تتطلب تسليم فـوري) أو منح الخصم فـي حـال سـداد قيمـة السـلع علـى دفعـة واحـدة.

كمـا قـد تكـون العقـود النموذجيـة التـي تنـص علـى المواصفـات الأساسية للسـلع المتداولـة ذات أهميـة أيضـا لأغراض تحديـد السـعر المحايـد.

فـي حالة وجود فروقات بيـن شروط المعاملة بيـن الأشخاص المرتبطيـن والمعاملة بين الأشخاص المسـتقلين أو الشـروط التـي تحـدد السـعر المعـروض للسـلعة التـي تؤثـر علـى سـعر معاملات السـلع، ينبغـي إجـراء بعـض التعديـلات لضمـان إمكانيـة مقارنـة الشـروط الاقتصادية. وينبغـي أن يكـون التعويـض المالـي لكافـة الأشخاص فـي سلسـلة التوريـد المشـاركين فـي المعاملـة - سـواء مـن خلال الوظائـف المؤداة من قبلهم أو الأصول المستخدمة أو المخاطـر المتحملة - متوافقا لتعليمـات تسـعير المعاملات.

عنـد تطبيـق طريقـة السـعر المقـارن، يتـم الأخذ بالسـعر المفتـرض فـي تاريـخ الشـحن مـا لم يقدم المكلف مـا يدل علـى التاريخ الفعلي للتسعير. ومـع ذلك، قـد تختلف وجهـة نظر الهيئة حـول التاريـخ المناسـب لتسـعير السـلع وشـروط التسـعير المناسـبة.

ومـن الممكن الحصول على أسـعار العرض للسلع مـن الأسواق التـي يتم تداول السـلع فيها. وفي هذه الحالة قد تكون المعلومات المتوفرة للعمـوم ذات فائدة لتسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. وقد تتـراوح أسعار السـلع بناء على عوامل مختلفة مثل جودتها أو مـدى توافرها في الأسواق أو اختلاف فـي طـرق المعالجـة التصنيعيـة اللازمـة لهـا أو اختلاف فـي تكاليـف نقلهـا أو تأمينها أو شروط العمات الأجنبية. وتعتبـر هـذه العوامل ذات أهمية لتحديـد درجة المقارنة فيمـا بيـن المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطين والمعاملات المسـتقلة، ويجب عمل التعديلات اللازمة عليها -إن لزم الأمر- لتحقيق درجة أعلى من التماثل/ قابلية المقارنة فيما بين العمليات.

مـع ذلك، قد يكـون هناك صعوبـة عند استخدام طريقـة السعر المقـارن فـي المعاملات التـي تتضمـن منتجات/سـلع، فـإن مـن أحـد الصعوبـات التـي قـد تواجـه هـي فـي التحقـق مـن تاريـخ التسعير الذي سـيتم استخدامه. مـن الناحيـة العملية، قـد تتراوح أسـعار السلع مـن التاريـخ الفعلي لطلـب السلع وتاريـخ التسـليم الفعلـي بشـكل كبيـر، وخاصـة عندمـا يتـم تسـليم السـلع بعـد فتـرة طويلـة مـن تاريـخ

الطلـــب. فـي حيـن أنـه فـي حالات أخـرى قـــد يتـم تسـليم السـلع بشـكل فـوري (والـذي قـد يكـون سـبب الزيـادة فـي القيمـة المتفـق عليهـا لتلـك المعاملـة).

لذلـــك عنـد تطبيـق طريقـة الســـعر المقـارن، مـن المهـم اتبـــاع آليـة ثابتـة لتحديـد ســـعر العـرض المناسـب للمعاملـة بيـن الأطراف المرتبطيـن ولتطبيقه فـي حالات مشـابهة باتسـاق سـواء لأغراض تحديـد السـعر المحايـد أو لأغراض إجـــراء التعديـلات المحققـة للتماثل/قابليـة المقارنـة. فـي أغلـــب الحالات، لـن يكـون مـن المناسـب أن يتـــم الاسـتناد علـى ذات السـعر المقارن (بمـا فـــي ذلـك تاريـخ ثابـت لسـعر العـرض) علـــى مـدار العـام مسـتوفيا لشـــروط السـعر المحايـد مـا لـم يكـــن مـن الممكـن إثبـات ملاءمـة السـعر الثابـت المســـتند اليـه مـع مبـدأ السـعر المحايـد.

مثال (1):

يقـوم الشـخـص (أ) (المقيـم فـي دولـة أجنبيـة) بتقديـم طلـب لشـراء 100 طـن مـن الألمنيـوم بتاريـخ 1 مـارس 2020 مـن الشـخص (ب) وهـو شـخص مرتبـط يقيـم فـي المملكـة..

قـام الشـخـص (ب) بتقديـم السـعر لتوريـد الألمنيـوم بنـاء علـى سـعر الألومنيـوم فـي الأسـواق الدوليـة لتـداول السـلع الأساسـية فـي 1 مـارس 2020 (وهـو السـعر الـذي يتـم الأخـذ بـه فـي القطـاع لتحديـد أسـعار الألمنيـوم) البالـغ مليونـي ريال/طـن. تـم تسـليم الألمنيـوم فـي تاريـخ 1 مايـو وكان سـعر الطـن 2.5 مليـون ريـال سـعودي فـي هـذا التاريـخ. تختلـف خصائـص ومواصفـات وجـودة الألمنيـوم المتـداول فـي الأسـواق الدوليـة لتـداول السـلع الأساسـية عـن الألمنيـوم محـل المعاملـة بيـن الشـخص (أ) والشـخص (ب). ونتيجـة هـذه الاختلافات يكـون سـعر الألمنيـوم محـل المعاملـة أعلـى بنسـبة 10 % عـن سـعر العـرض فـي الأسـواق. سـتقوم الهيئـة بالأخذ بسـعر العـرض كمـا فـي 1 مـارس علـى أنـه نقطـة البدايـة للتسـعير وفقـا لطريقـة السـعر المقـارن. وفـي هـذه الحالة، يلـزم إجـراء التعديـلات المحققـة للتماثل/قابليـة المقارنـة لتحديـد السـعر المحايـد المناسـب فـي ظـل ظـروف مماثلة. وبذلـك فإن سـعر الطـن للمعاملـة سـيكون 2,500,000 * 1.1 = 2,750,000 ريـال سـعودي. وعلـى المكلـف إثبـات مناسـبة اسـتخدام سـعر عـرض مختلـف فـي حـال قـام بذلـك.

4.2.2. طريقة سعر إعادة البيع

4.2.2.1. التعريف

تهـدف طريقـة سـعر إعـــادة البيـع إلـى تقييـم المبلـغ المحتسـب فـي المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـــن بطريقـة الســـعر المحايـد مـــع هامـش الربـــح الإجمالي المحقـــق فـي معاملات مسـتقلة.

4.2.2.2. التفاصيل

التفاصيل والأمثلة

تبـــدأ طريقـة سـعر إعـادة البيـع مـن السـعر الـذي تـم مـن خلالـه شـراء منتـج مـن شـخص مرتبـط ثـم إعـادة بيعـه إلـى شـخص غيـر مرتبـط.

ويتـــم تخفيـض هـذا السـعر (سـعر إعادة البيـع) بهامـش إجمالـي محـــدد "(هامـش سـعر إعادة البيـع.)" ويمثـل هـــذا الهامـــش المبلـــغ الـذي يحقـق منـــه إجمالـي الربـــح فـي ضـــوء الوظائـف التـي يؤديهـــا والأصـول

المســـتخدمة والمخاطـر المتحملـة بعـد خصـــم تكاليـف البيـع، ومصاريـف التشـــغيل الأخرى. ويعتبر المبلغ المتبقي مـن هامـش الربـح الإجمالـي، بعـد اجـراء التعديـل اللازم فـي ضـوء التكاليـف الأخرى المتعلقـة بشـراء المنتـــج، (مثـل الرسـوم الجمركيـة)، هـــو السـعر المحايـد لنقـل الملكيـة بيـــن الأشخاص المرتبطيـن.

يتم توفير بعض الأمثلة في الملحق 3 لطريقة سعر إعادة البيع.

4.2.2.3. الحالات الأكثر مناسبة لتطبيق الطريقة فيها وما قد يلزم إجراؤه من تعديلات

يتـــم اسـتخدام هـذه الطريقـــة فـي عمليـات التوزيـــع والتسـويق مـن قبـــل الأشخاص المرتبطيـن. يمكـن اسـتخدام بيانـات مقارنـة داخليـة أو خارجيـة لتطبيـق طريقـة سـعر إعـادة البيـع. تكـون البيانـات المقارنـة الداخليـة هوامـش سـعر إعـادة البيـــع التـي حققهـا المـورد مـن المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن مقارنـة بهوامـش ســعر إعـادة البيـــع التـي حققهـا ذات المـــورد من بيـع وشـــراء المنتجـات فـي ســياق معاملاته المسـتقلة مـع أشـــخاص غيـر مرتبطيـن. ويمكـن اسـتخدام هوامـش سـعر إعـادة البيـع المحققـة مـن قبـل شـخص مسـتقل فـي معاملات قابلـــة للمقارنـة بيـــن الأشخاص المرتبطيـن،وهـــي مـــا تعـرف بالبيانـات المقارنـــة الخارجيـة. تعتمـد طريقـــة سـعر إعـادة البيـع علـــى قابليـة المقارنـة للوظائـف التـي يؤديهـا أطـــراف المعاملات وتأخذ بالاعتبار الأصول المســـتخدمة والمخاطر المحتملة. لأغراض طريقـة سعر إعـــادة البيـع، تعتبر المعاملة المستقلة قابلة للمقارنـة مـــع المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن فـي أي مـــن الحالتيـن التاليتيـن:

- إذا لـم تؤثـر أي مـن الفروقـات (إن وجـدت) بيـن المعاملات محـل المقارنـة أو بيـن الأشخاص المشـاركين فـي هـذه المعاملات علـى الأسعار السـوقية بشـكل جوهـري.
- إذا كان مـــن الممكـن إزالـــة الآثار الجوهرية الناتجة عـــن الفروقات من خلال إجـــراء بعض التعديلات أو التسويات المحققة للتماثل/قابليـــة المقارنة بشكل دقيق.

ويتطلـــب تطبيـق طريقـة سـعر إعـادة البيـــع وجـود بيانـات للعمليـات القابلـة للمقارنـــة. فـي حـال عدم توافـر أي معلومـــات مقارنـة خلاف البيانـــات المحاسـبية، فلـن تعتبـر هـــذه البيانـات كافيـــة لأغراض تطبيـق طريقـة ســـعر إعـادة البيـع، حيـــث أنـه يصعـب الحصـول علـى مقارنـات دقيقـة عنـد وجـــود فروقـات فـي المعالجـات المحاسـبية.

بشـكل عـام، لـن يلـــزم إجـراء التعديـلات المحققـة للتماثل/قابليـة المقارنـــة بسـبب الاختلافات فـي السـلع عنـــد إجراء مقارنـــات لأغراض تطبيـق طريقـة سعر إعـــادة البيع كما هو الحـــال لأغراض تطبيـق طريقـة السـعر المقـــارن، وذلـك لأنه لن تؤثـــر الفروقـات بيـن السـلع بشـكل جوهـري علـى هوامـــش الربـح، بينما يكـون لها آثار جوهرية علـى السـعر. ويكـون السـبب فـي ذلـك هـو أن هامـش الربـح الإجمالـي يتعلـق بإجمالـي التعويـض المالـــي الـذي يتقاضـاه البائـع، وبالتالـي فإن هـذه الطريقـة تركـز بشـكل أكبـر علـى المقابـل المالـي المسـتلم نظيـــر الوظائـف المـــؤداة (مـع الأخذ فـــي الاعتبار الأصول المســـتخدمة والمخاطـر المتحملـــة, ومـع ذلـك، يجـب مقارنـــة الشـيء محـل المعاملـة المسـتقلة مـع تلـك محـل المعاملـة بيـن الأشخاص غيـر المرتبطيـن. وينبغـــي إجـــراء التعديـلات المحققـــة للتماثل/قابليـــة المقارنة عند وجـــود فروقات تؤثـــر بشكل جوهري علـــى الهامـــش الإجمالي المحقـــق فـــي المعاملات بيـــن الأشخاص المرتبطيـــن والمعاملات المســـتقلة.

على سبيل المثال، يمكن أن يمتلك الشخص المستقل مخزونا في مستودعه في حين لا يمتلك الشخص المرتبط مستودعات. وفي حال كان من اللازم إجراء التعديلات المحققة لامتثال/ قابلية المقارنة يجب توخي الحذر من تأثير التعديلات على موثوقية التحليل المقارن القائم على طريقة سعر إعادة البيع.

4.2.3. طريقة التكلفة الإجمالية مضاف إليها هامش الربح

4.2.3.1. التعريف

تحدد طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح الواردة في هذا الدليل الإرشادي سعرًا محايدًا عن طريق إضافة هامش الربح المناسب للتكاليف.

4.2.3.2. التفاصيل

التفاصيل والأمثلة

تتمحور طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح حول التكاليف التي يتكبدها المورد في نقل السلع/البضائع أو توفير الخدمات إلى مشتري مرتبط به، والتي من ثم يتم إضافة هامش ربح مناسب (وهو إجمالي الهامش) إلى هذه التكلفة، وذلك لتحقيق نسبة ربح مناسبة في ضوء الوظائف المؤداة ووضع السوق. ويمكن اعتبار المبلغ المسلّم له بعد إضافة هامش الربح إلى التكاليف المذكورة أعلاه بأنه هو السعر المحايد للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين.

بالتالي، تحدد طريقة التكلفة الإجمالية مضاف إليها هامش الربح سعرا محايدا عن طريق إضافة هامش الربح المناسب للتكاليف.

للمزيد من التفاصيل، الرجاء مراجعة الملحق 4.

4.2.3.3. الحالات الأكثر مناسبة لتطبيق الطريقة فيها وما قد يلزم إجراؤه من تعديلات

تكون طريقة التكلفة الإجمالية مضافةً إليها هامش الربح هي الطريقة المفضلة للتطبيق عندما يتم بيع السلع المصنعة جزئيا بين الأطراف المرتبطة أو عند إبرام الأشخاص المرتبطة اتفاقيات المصانع/المرافق المشتركة أو في حال وجود ترتيبات شراء أو توريد طويلة المدى بين الأشخاص المرتبطين أو عندما تتضمن المعاملة بين الأشخاص المرتبطين تقديم الخدمات. وكما هو الحال في الطريقة السابقة، فإنه يمكن استخدام البيانات المقارنة الداخلية والخارجية في طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح. تحدد بيانات المقارنة الداخلية التكلفة مضافا إليها هامش الربح الذي يحققه المورد في معاملاته المستقلة

القابلـــة للمقارنـة، بينمـــا تحدد بيانات المقارنة الخارجية هامش الربح المحقـــق فـي معاملات قابلة للمقارنة فـــي معاملات مستقلة بيـن أشخاص آخريـن.

ويتطلـــب تطبيـق طريقـــة التكلفـة الإجمالية مضـاف إليهـــا هامـش الربـح وجـود بيانـــات للعمليـات القابلة للمقارنـــة. فـي حـــال عـدم توافر أي معلومـــات مقارنة خلاف البيانـــات المحاسبية، فلن تعتبـــر هـذه البيانـات كافيـة لأغراض تطبيـــق طريقـة التكلفـة الإجمالية مضـاف إليهـا هامـش الربـــح، حيـث أنـه يصعـب الحصـول علـى مقارنـــات دقيقـة عنـد وجـود فروقـات فـــي المعالجـات المحاسـبية.

وكمـــا هـو الحال عند تطبيـــق طريقة سعر إعـــادة البيـع، فانه مقارنـــة بطريقة السعر المقـــارن، بشكل عـام لـــن يلـزم إجـراء التعديـــلات المحققـة للتماثل/قابليـــة المقارنـة بسـبب الاختلافات فـي الســـلع عنـد إجـراء مقارنـات لأغراض تطبيـــق طريقـة التكلفـة الإجمالية مضـاف إليهـا هامـــش الربـح، وقـد يكـون مـن المناسـب أن يتـــم وكذلـك التركيـــز علـى عوامـل المقارنـــة الأخرى مثـل الوظائـف المؤداة والمخاطـــر المحتملة والأصول المســـتخدمة. ومـع ذلـــك، ينبغـي إجراء التعديـــلات المحققة للتماثـــل/ قابلية المقارنة عنـــد وجود فروقات تؤثـــر بشكل جوهري علـى التكلفـــة مضافا إليها هامـش الربـــح بيـن المعاملات بيـــن الأشخاص المرتبطيـن والمعاملات المســـتقلة.

وفـي حالات معينـة، تؤثـر درجـة التعديـلات التـي يجـب إجراؤهـا بسـبب الفروقـات وذلـك لتحقيـق الامتثال/ قابليـــة المقارنـــة وموثوقيتهـا علـى موثوقيـة التحليـــل القائـم علـى طريقـة هامـــش الربـح المضـاف إلـى التكلفـة. ويكـون العامـل الرئيســي لتطبيـــق طريقـة التكلفـة الإجمالية مضافـا إليهـا هامـش الربـح بشـكل موثـــوق هـو تحديـد قيمـة التكاليـف، ويجـب أن يتـم اسـتخدام آليـة لتحديـد التكاليـف فـي المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـــن والمعاملات المسـتقلة بشـكل متناسـق.

4.2.4. طريقة صافي هامش الربح للمعاملات

4.2.4.1. التعريف

تقـــارن طريقـة صافـــي هامـش الربـح للمعاملـــة (TNMM) صافـــي الربـح المحقـق فـــي المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـــن والمعاملات المســـتقلة. وتهـدف أيضـا إلـى التحقـق مـــن صافـي الربـح نسـبيا فـي ضـــوء مؤشـر الهامـش الصافـي المناسـب الـذي يحققـــه المكلـف مـن المعاملات بيـن أشـخاص مرتبطيـن[21].

(21) "ملاحظة هامة: يجدر بالذكر بأنه على الرغم من مسمى الطريقة في النسخة العربية لتعليمات تسعير المعاملات، فإن تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملات لا يقتصر تحليل لهامش صافي الربح فقط، ويتم النظر إلى هوامش صافية أخرى كما يتم توضيحه في هذا الفصل."

4.2.4.2. التفاصيل

تطبـــق طريقـة صافـي هامـش الربـــح للمعاملـة بشـكل مماثـل لـكل مـن طريقـــة التكلفـة المضـاف إليها هامـش الربح وطريقـة سعر إعادة البيـع. ولتطبيـق طريقـة صافـي هامـش الربح، يجب اختيـار مؤشـر لمسـتوى الربـــح ("Profit Level Inidcator "PLI) ليتـم تحديـد مؤشـر الهامـش الصافـي المناسـب للمعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن. وتشـمل المؤشـرات المناسـبة مـا يلـي (بـدون حصـر):

- هامش الربح التشغيلي أو عوائد المبيعات.
- هامش صافي التكلفة مضاف إليه هامش الربح.
- العوائد من الأصول التشغيلية أو عوائد رأس المال المستخدم.
- نسبة بيري (نسبة الربح الإجمالي من النفقات التشغيلية).

سيتم توضيح كل من هذه المؤشرات في الأقسام اللاحقة. لذلـــك، يمكـــن أن يســـتند تحليـل هامـش الربـح إلـــى مؤشـر صافـــي الربـح الـذي يحققـــه المكلـف مـــن المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـــن. ويمكـن أن يبنـى تحليـل صافـي هامـش الربـح للمعاملـة علـى بيانـات مقارنـة داخليـة، أو علـى بيانـات خارجيـة لمؤشـر صافـي هامـش الربـح المحقـق مـن معاملات قابلـة للمقارنـة بيـن أشـخاص مسـتقلين. ويجـب إجـراء تحليـل وظيفـي للمعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـن والمعاملات المسـتقلة لتحديـد مـا إذا كانـت المعاملات قابلـة للمقارنـة وتحديـــد التعديـلات المحققـة للتماثل/قابليـة المقارنـة اللازمـة للحصـول علـى نتائـج موثوقـة.

يتم تقديم مثال لطريقة صافي هامش الربح للمعاملات الملحق 5.

4.2.4.3. الحالات الأكثر مناسبة لتطبيق الطريقة فيها وما قد يلزم إجراؤه من تعديلات

لا يعتبـــر تطبيـق هـذه الطريقـة مناسـبا فـي حـال ســاهم كل طـرف مـن أطـراف المعاملـة بشـكل مختلـف أو مميـــز عـن الآخر وكانـــت كل مسـاهمة ذات قيمـــة، حيـث أنـه عـــادة مـا تكـون طريقـــة تقسـيم الأرباح هـــي الأكثر ملاءمة فـــي هـــذه الحالـة. وقـد تكـــون طريقـة هامـــش الربـح هـــي الأكثر مناسـبة عندمـا تكـون مسـاهمة أحـــد الأشخاص المرتبطيـن مميـزة أو مختلفـة فـي المعاملـــة بيـن الأشخاص المرتبطيـن، بينمـــا لا تكـون مســـاهمات الأشخاص المرتبطيـن الآخرين المشـاركين فـي المعاملـــة مميـزة أو ذات قيمـة (مثـــل: اسـتخدام مـواد غيـر مميـزة أو تقديـم الخدمـات أو القيـام بأنشـــطة غيـر مميـزة مثـل التوزيـع). عند تطبيـــق طريقـة هامـش الربـح، يتـم اختيـار الطرف قيـد الاختبار، وهـــو الطرف الأقل تعقيدا من بيـن الأشخاص المرتبطيـــن المشـــاركين فـي المعاملـــة بيـن الأشخاص المرتبطيـــن الـذي، وهـو عـادة مـا يكـون الشخص الـذي لا يمتلـك أصـول غيـر ماديـة ذات قيمـة أو أصـول فريـدة مـن نوعهـا (توفـر المزيـد مـن التفاصيـل أدنـاه). عند تطبيـــق طريقـة صافـي هامـــش الربـح، يجـب تحديـد الأرباح المحققـة مـــن المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن والمعاملات المسـتقلة واختيـار مؤشـر الهامـش الصافـي الأكثر مناسـبة لاسـتخدام فـي تحليـل تلـك المعاملات. وينبغـــي النظـر فـي نقـاط القـوة والضعـف الخاصـة بالمؤشـــرات عنـد اختيارهـا، وتشـمل مـا يلـي:

- مـدى ملاءمة المؤشر، مـع الأخذ بطبيعة المعاملات بين الأشخاص المرتبطيـن التي تحدد من خلال التحليل الوظيفي.
- مـدى توافـر المعلومـات اللازمة (على وجـه التحديـد المعلومات الخاصـة بالقيم القابلـة للمقارنة للمعامـلات المسـتقلة) لاختيار المؤشـر المناسـب وموثوقيتهـا.
- مـدى تماثل/ قابليـة المقارنة بين المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـن والمعاملات المستقلة، بما في ذلـك التعديلات المحققة للتماثـل/ قابلية المقارنـة التي قد تستلزم لتقليل آثـار الفروقات بين المعاملات محـل المقارنة عنـد تطبيق طريقة هامش الربح المبنـي على ذلك المؤشر.

يجـب أن يعكـس القاسـم المشـترك لمؤشـر هامـش صافـي الربـح المؤشـرات ذات الصلـة بالـدور الوظيفـي للطـرف قيـد الاختبار المشارك فـي المعاملـة قيـد المراجعـة، مـع الأخذ فـي الاعتبار الأصول المسـتخدمة والمخاطـر المتحملـة. يجـب أن يكـون القاسـم المشـترك مسـتمد مـن القيـم التي يحصل عليها من معاملات مسـتقلة مماثلة. على سبيل المثال، بصفة عامـة يستند القاسم المشترك في تحديـد القيمة الوظيفية لأعمال التوزيـع على الإيرادات الخارجية، حيث أنه لا تتأثر ولا يتـم التحكم فيها بشكل مباشر من الأشخاص المرتبطيـن أو المعاملات بين أشخاص مرتبطين.

ويشمل المقام مؤشرات مستوى الربحية كما يلي:

- **هامـش الربـح التشـغيلي أو عوائـد المبيعـات:** وهـو نسـبة الأرباح قبـل الفائـدة والضرائـب أو الربـح التشـغيلي مـن صافـي المبيعـات. تهـدف هـذه الطريقة لقياس ربحية الشركات والقطاعات بمختلف أحجامها، ولا تستخدم لحساب رأس المـال المسـتخدم فـي تحقيـق الربـح. ويقلـل اسـتخدام الربـح التشـغيلي كمقيـاس للتدفـق النقـدي مـن تأثيـر السياسـات المحاسـبية والتمويليـة والضريبيـة علـى الأرباح. وتـرى الهيئـة مناسـبة تطبيـق هـذه الطريقـة علـى أنشـطة التسـويق والتوزيـع.
- **هامـش صافـي التكلفـة مضافـا إليهـا هامـش الربـح:** وهـي نسـبة الأرباح قبـل الفائـدة والضرائـب أو الأرباح التشـغيلية مـن إجمالـي التكاليـف. يكـون هـذا المؤشـر مقياسـا للعوائـد مـن التكلفـة التشـغيلية الإجمالية للشـخص(باسـتثناء الفوائـد والضرائـب). وعنـد اسـتخدام هـذا المؤشـر، فـإن وجـود الفروقـات فيمـا بيـن الوظائـف لا يكـون لهـا أثـر علـى التحليـل بافتـراض أنهـا منعكسـة فـي مسـتوى المبيعـات والمصاريـف العامـة والإدارية حيث أنه من الممكن إدراج عدد من العناصر ضمن تكلفة المبيعات أو مصاريف التشغيل. عادة يكـون هـذا المؤشـر مناسـب لاسـتخدام علـى عمليـات التصنيـع أو علـى مقدمـي الخدمـات، حيـث تعكـس تكاليـف الشـخص الأنشطة التـي يمارسـها. وعـادة مـا يكـون الطـرف قيـد الاختبار متحكمـا فـي تكلفـة كل وحـدة منتجـة والكميـات المنتجـة والعمالـة، ونفقـات التشـغيل.
- **العوائـد مـن الأصول التشـغيلية أو العوائـد مـن رأس المـال المسـتخدم (التشـغيلي):** وهـو نسبة الأرباح من العمليات من قيمة الأصول التشغيلية. يأخذ هذا المؤشر مصادر التمويل في الاعتبار عنـد احتسـاب نسـبة العائـد مـن الأصول. ويكـون المقـام هـو قيمـة الأصول التشـغيلية (رأس المـال التشـغيلي) بـدلا مـن قيمـة إجمالـي الأصول. يتـم احتسـاب الأصول التشـغيلية بخصـم الالتزامات قصيرة الأجل أو الأصول الثابتة من قيمة اجمالي الأصول وإضافة قيمة رأس المالي التشغيلي.

يحسب هذا المؤشر بشكل عام مقدار رأس المال اللازم للقيام بأعمال الشخص، ويكون استخدامه لتحديد سعر المعاملات ذو فائدة عندما يمارس الشخص أنشطة رأس مالية بشكل كبير أو عندما تكون رؤوس الأموال الكبيرة معرضة للخطر في تلك المعاملات. وفي هذه الحالة يكون الشخص قيد الاختبار هو الشخص المسؤول عن إدارة المخاطر المتعلقة برأس المال الذي يعد ذو أهمية للمعاملة.

- **نسبة بيري (نسب هامش ربح مصاريف التشغيل):** وهي نسبة إجمالي الربح من التكاليف التشغيلية.

يفضل استخدام هذه النسبة عندما يكون الشخص قيد الاختبار موزعا أو مقدما للخدمات، حيث تفترض هذه النسبة بأن هناك علاقة بين مستوى المصروفات التشغيلية ومستوى إجمالي الأرباح التي يحققها الموزعون ومقدمو الخدمات وذلك على افتراض أن الوظائف ذات القيمة المضافة منعكسة في قيمة التكاليف/المصاريف التشغيلية. وقد يكون استخدام هذا المؤشر مناسبا في الحالات التي يكون فيها البائع أو المسوق موزعا يحقق عوائده من مصاريف التشغيل فقط أو إذا كان مقدم خدمة يحقق عوائده من تكاليف تقديم خدماته فقط، حيث أن المؤشر أكثر موثوقية بالنسبة للموزعين ومقدمي الخدمات على غير المصنعين. ويمكن تطبيق المؤشر على الحالات التي تكون الخدمات هي خدمات وساطة التي يقوم فيها المكلف بشراء السلع من أشخاص مرتبطين وبيعها.

وقد يكون من الممكن أن يتم استخدام مؤشرات أخرى لمستوى الربحية حسب الحقائق والظروف الخاصة بالمعاملات مع الأخذ بعين الاعتبار القطاع الذي يعمل فيه الأشخاص. وعندما تتوفر البيانات عن معاملات مستقلة أو أشخاص مستقلين، يمكن احتساب نسبة الربحية بناء على عدد الموظفين، أو مساحات نقاط البيع بالتجزئة، أو وزن المنتجات المنقولة.

4.2.5. طريقة تقسيم الأرباح

4.2.5.1. التعريف

طريقة تقسيم الأرباح هي طريقة لحساب مجموع الأرباح للأشخاص المرتبطين من معاملة واحدة أو أكثر بين الأشخاص المرتبطين. ويتم تقسيم الأرباح فيما بين الأشخاص المرتبطين بناء على أسس اقتصادية بحيث يكون من الممكن تقدير طريقة التوزيع لأرباح المعاملة التي يكون من المتوقع تحقيقها إذا تمت المعاملة بين أشخاص مستقلين، والتي تتماشى مع مبدأ السعر المحايد.

4.2.5.2. التفاصيل

هناك طريقتان لتقسيم مجموع الأرباح:

(1) تحليل المساهمة.

(2) تحليل القيمة المتبقية.

في تحليل المساهمة يتم تقسيم الأرباح بين الأشخاص بناء على مساهماتهم النسبية في تحقيق الأرباح. وعليه يتم تحديد القيمة النسبية للوظائف التي يؤديها كل شخص في المعاملة بين الأشخاص المرتبطين والأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة من قبلهم. يمكن الاستناد على بيانات السوق التي توضح كيفية تقسيم الأشخاص المستقلين للأرباح في حالات مماثلة لدعم آلية التوزيع المتبعة.

بينما يتم تحليل القيمة المتبقية على خطوتين:

(1) في الخطوة الأولى، يجب أن يحصل كل شخص مرتبط يساهم في المعاملة بشكل غير مميز على عائد ثابت بشكل منتظم، وسيتم التحقق من مناسبة العائد بتطبيق طريقة صافي هامش الربح لمعالجة هذه الإيرادات أو طريقة مناسبة أخرى.

(2) في الخطوة الثانية يتم تقسيم قيمة الأرباح المتبقية بناء على تحليل المساهمات أو من خلال آلية أخرى للتوزيع بناء على الوقائع الخاصة بالمعاملة بين الأشخاص المرتبطين وظروفها.

تم النص على مثال لطريقة تقسيم الربح في الملحق 6.

4.2.5.3. الحالات الأكثر مناسبة لتطبيق الطريقة فيها وما قد يلزم إجراؤه من تعديلات

تحدد جميع العوامل التالية مناسبة تطبيق طريقة تقسيم الأرباح:

(1) ما إذا كان كل شخص يقدم مساهمات مميزة وذات قيمة.

(2) ما إذا كانت العمليات للأشخاص مرتبطة بشكل وثيق بحيث لا يمكن تحديد وتقييم مساهمة كل شخص مساهم فيها بشكل مستقل.

(3) ما إذا كان الأشخاص يقومون بتحمل كافة المخاطر ذات الصلة التي يكون لها آثار اقتصادية جوهرية مجتمعين، أو منفردين بحيث يتحمل كل منهم جزءًا من تلك المخاطر.

يشمل مصطلح "المساهمات المميزة وذات القيمة" الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة أو الأصول المساهمة وذلك في حال عدم تشابهها مع مساهمات الأطراف المستقلين في معاملات مماثلة عندما تكون تلك المساهمات مصادر أساسية للقيمة الاقتصادية للعمليات. ويكون وجود مساهمات

مميـزة وذات قيمـة مـن قبـــل الأشخاص المرتبطيـن المشـاركين فـي المعاملـــة بيـن الأشخاص المرتبطيـن مـن أكبـر المؤشـــرات علـى مناسـبة تطبيـــق طريقـة تقسيم الأرباح.

يجـــب أن تكـــون المعاييـر المســـتخدمة لتقســـيم الأرباح قابلـة للتحقـــق ويمكـن أن تسـتند إلـــى بيانـات المحاســـبة الداخليـــة أو بيانـات السـوق القابلـة للقيـاس إن توفـــرت. ولأغراض توزيـع الأرباح يمكـن اسـتخدام بيانـــات داخليـة مختلفـة، مثـــل: الأصول والتكاليـف وعـدد الموظفيـن. ويمكـن اســـتخدام تقنيـات التقييـم مثـــل التدفـق النقـدي المخصـــوم بالنسـبة للأصول المطـورة ذاتيـا والتـي لا تنـــدرج ضمـن كشـف الميزانيـة. وفـــي حـال تـم اســـتخدام أكثـر مـن معيـار واحـــد لتقســـيم الأرباح بين الأشخاص المرتبطيـــن، فمـن الضروري تحديـد المســـاهمة النسبية لـكل معيـار فـي تحقيـق مجمـــوع الأرباح. ويتم تقسيم الأرباح بنـاء علـى المخاطر المتحملـــة مـن قبـل أشخاص. وعـادة مـا يكـون الربـح التشـغيلي هـو أنسـب مقيـاس للأرباح التـي يتـم تقسـيمها حيـــث يتشـارك الأشخاص فـي تحمـل مخاطـر الأعمال بالكامـــل. بينما إذا تشـارك الأشخاص فـي تحمـل المخاطـر المرتبطـــة فقـط بحجم المبيعـات للمنتجات وإنتاجهـا، وليـس تحمـــل المخاطـر المرتبطـة ببيـع المنتجـات فـي السـوق، فإنـه قـد يكـون تقســـيم إجمالـي الأرباح أكثـر مناسبة.

نلخص أدناه الحالات التي تكون فيها تقسيم الأرباح الفعلية والمتوقعة مناسبة:

- **تقسـيم الأرباح الفعليـة:** يكـون مناسـبا عندمـا يتحمـل جميـع الأطراف المشـاركين فـي المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن مجتمعيـن المخاطـر ذات الصلـة التـي يكـون لهـا آثـار اقتصاديـة جوهريـة، أو منفرديـن بحيـث يتحمـل كل منهـم جـزءًا مـن تلـك المخاطـر. وقـد يتـم تحمـل المخاطـر بهـذا الشـكل فـي الحالات التـي تكـون فيهـا عمليـات الأشخاص مرتبطـة ببعضهـا البعـض بشـكل وثيـق بحيـث لا يمكـن تحديـد وتقييـم مسـاهمة كل منهـم بشـكل مسـتقل أو كانـت مسـاهمة كل شـخص مميـزة عـن الأخرى (مختلفة).
- **تقسـيم الأرباح المتوقعـة:** إذا لـم يشـارك أي مـن الأشخاص المشـاركين فـي المعاملـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن فـي تحمـل مخاطـر المعاملـة ذات الآثـار الاقتصاديـة الجوهريـة، الأمر الـذي قـد يتـم بعـد إبـرام الاتفاقيـة لتنفيـذ المعاملـة.

وفـــي جميـع الحالات، يجـب تحديـــد الأسس لتقسـيم الأرباح بنـاء علـى المعلومـــات المتوفـرة فـي الوقـت الـــذي أبـرم فيـه الأشخاص المرتبطيـــن الاتفاقيـة لتنفيـذ المعاملـة أو أي أمـور أخـــرى ذات أهميـة كان مـن الممكـن توقعهـا فـي ذلـك الوقـت.

وتتمثـــل نقـاط الضعـف فـي طريقـة تقسـيم الأرباح فـي صعوبـة توفيـــر المعلومـات ذات الصلـة المطلوبـة لتطبيـــق الطريقـة بشـكل موثـوق. وعـادة لا تتوفـر بيانـات خارجيـة حـول آليـة تقسـيم الأرباح المتفـق عليهـا مـن قبـــل أشـخاص مسـتقلين فـي حالات مماثلـة.

وقـد تنشـأ أيضـا صعوبات فـي قيـاس جميـع البيانـات الماليـة ذات الصلـة (مثـل التكاليـف والإيـرادات) المسـتخدمة فعليـــا فـــي تطبيـــق طريقـة تقســـيم الأرباح. وتجـــدر الإشارة إلـــى أن العوامـــل التـي يتـــم أخذهـا فـي الاعتبار لأغراض وضـــع آليـــة تقسيم معينـــة غير موضوعيـة، وتســـتخدم بناء علـى تقديـــر كل مـن المكلفيـن والهيئـــات الضريبيـة. ولذلـك، فإنـه مـن الضـروري أن يقـــوم المكلفون بتوثيـق جميـع المعلومـات ذات الصلـة، والمسـتخدمة لتطبيـــق طريقـة تقسيم الربـح.

4.2.6. اعتبارات أخرى

إن اختلاف سعر المعاملات بين الأشخاص المرتبطين عن السعر الذي من المتوقع أن يتم تحديده من قبل أشخاص مستقلين لذات المعاملة ليس دليل قطعي على تلاعب الأشخاص المرتبطين بالأرباح لأغراض الضريبة.

فعلى سبيل المثال، قد يصعب تحديد السعر السوقي في حال لم تؤثر نفس عوامل السوق على الأشخاص المرتبطين والأشخاص المستقلين على حد سواء. أو في حال اتباع استراتيجية عمل معينة من قبل الأشخاص المرتبطين (مثل اختراق الأسواق أو استراتيجية لبدء التشغيل.) وينبغي تحديد في كل حالة على حدة ما إذا كانت أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

4.3. الخطوة الثالثة: اختيار المقارنات

الخطوة الثالثة والأخيرة من تحليل المقارنة هي اختيار المعلومات المقارنة. يجب أخذ العديد من العوامل العملية في الاعتبار عند تطبيق طرق تسعير المعاملات المعتمدة الموضحة اعلاه. وتكون هذه العوامل ذات أهمية على وجه التحديد عندما يتم استخدام بيانات خارجية لتقييم مدى توافق أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مع مبدأ السعر المحايد. وفي هذا القسم من الدليل يتم طرح الإرشادات العملية التي تتعلق بالطرق التالية:

يتم استخدام هوامش معينة يحققها أشخاص مستقلين مماثلين للأشخاص المرتبطين كمؤشرات على حيادية أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وذلك بناء على الافتراضية أن في حال حقق أشخاص مستقلين هوامش محددة من معاملة أو أكثر، فيمكن اعتبار أنه إذا حقق شخص مرتبط ذات الهوامش من معاملاته مع أشخاص مرتبطين فإن أسعار تلك المعاملات يجب أن تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

ولذلك، يجب تطبيق الخطوات التالية عند استخدام هذه الطرق:

(1) اختيار الطرف قيد الاختبار

(2) اختيار قاعدة البيانات المناسبة.

(3) اختيار معايير البحث المناسبة والسنوات التي سيتم تغطيتها.

(4) اختيار الأشخاص الذين يعتبرون متماثلين وقابلين للمقارنة بشكل مناسب.

(5) اختيار مؤشر مستوى الربح ذي العلاقة.

(6) تحديد نطاق السعر المحايد للهوامش القابلة للمقارنة.

4.3.1. أولًا : اختيار الطرف قيد الاختبار

ينبغي اختيار الطرف قيد الاختبار الذي سيكون هو الشخص المرتبط الذي سيتم تقييمه عند تطبيق طريقة تسعير المعاملات المحددة. وسيتم التحقق من الهوامش التي يحققها الطرف قيد الاختبار في ضوء نطاق السعر المحايد المستمد من التحليل. بشكل عام، يكون من المناسب أن يكون الطرف قيد الاختبار هو الطرف في المعاملة الأقل تعقيدا، وذلك لسهولة مقارنة الهوامش مع هوامش الأطراف الأكثر تعقيداً. وينبغي تحديد ذلك عند إجراء التحليل الوظيفي على النحو المبين في الفقرة 5.4، حيث غالبا ما يقوم الطرف الأقل تعقيدا بتأدية وظائف محدودة النطاق وتحمل مخاطر محدودة ولا يمتلك أي أصول جوهرية، أو تكون أصوله اعتيادية.

4.3.2. ثانيًا: اختيار البيانات المناسبة

ينبغي استخدام قاعدة بيانات مناسبة من أجل إجراء التحليل بشكل سليم. وتشمل العديد من قواعد البيانات على معلومات عن أطراف المعاملات، بما في ذلك بيانات الربح والخسارة وكشف الميزانية ومعلومات عامة عن الأنشطة التي يمارسها الشخص. وسيعتمد اختيار قاعدة البيانات الأكثر مناسبة على هوية الطرف قيد الاختبار. ولا تشير التعليمات إلى قاعدة بيانات محددة ولن ترفض الهيئة بشكل تلقائي استخدام البيانات التي تم الحصول عليها من قواعد بيانات محددة إذا كانت قاعدة البيانات تلك متاحة للهيئة. ومع ذلك يجب على المكلفين إثبات مناسبة استخدام قاعدة بيانات معينة في التحليل. ويمكن الحصول على المعلومات المالية للمعاملات المستقلة أو بيانات الأشخاص المستقلين واستخدام قواعد البيانات العامة ومصادر المعلومات الأخرى المتاحة في معظم الحالات[22].

إضافة الى ما سبق لن يسمح باستخدام المعلومات السرية للمقارنة أو الاستناد عليها بأي شكل من الاشكال لأغراض التحليل.

---

(22) المادة (13)، تعليمات تسعير المعاملات.

4.3.3. ثالثًا: معايير البحث والسنوات التي سيتم تغطيتها

من الضروري أن يتم تحديد السنوات التي تقع في نطاق الحليل. تعتبر السنوات التي تقع في نطاق التحليل هي السنوات التي يقع فيها تاريخ المعاملات بين الأشخاص المرتبطين الخاصة بالمكلف التي سيتم التحقق من توافق أسعارها مع مبدأ السعر المحايد.

لأغراض التحليل يجب الحصول على مجموعة من الأشخاص القابلين للمقارنة من قاعدة البيانات المناسبة. وتحتوي معظم قواعد البيانات على بيانات لملايين الشركات، فبالتالي يجب تحديد نطاق البحث للحصول على بيانات الأشخاص القابلين للمقارنة مع الطرف قيد الاختبار من حيث الطابع أو الدور الوظيفي والقطاع.

ومن المتوقع أن يتم استخدام معايير البحث المناسبة والتي يكون المكلف قادرا على إثبات مناسبتها. لتحديد نطاق السعر المحايد للمعاملة، قد يكون من المناسب استخدام بيانات لسنوات متعددة في تحليل أسعار المعاملات. ولفهم الوقائع والظروف الخاصة بالمعاملة بين الأشخاص المرتبطين بشكل كامل، قد يكون من الأفضل أن يتم فحص البيانات للسنة التي يقع فيها تاريخ المعاملة بين الأشخاص المرتبطين محل الاختبار والسنوات السابقة لها.

على سبيل المثال، ستظهر البيانات من السنوات التي تسبق تاريخ المعاملة بين الأشخاص المرتبطين مباشرة ما إذا كانت هناك سوابق لخسائر متكبدة من إحدى المعاملات من معاملات مشابهة تمت سابقا. وتوفر أيضا البيانات التاريخية معلومات حول دورة الأعمال ودورة الإنتاج ذات الصلة والخاصة بالمعلومات المقارنة.

والأغراض تطبيع بيانات الأشخاص القابلين للمقارنة يجب أن يتضمن نطاق البحث بيانات عن ثلاثة (3) سنوات متتالية، ويجب ألا يكون الأشخاص القابلين للمقارنة قد حققوا خسائر خلال السنوات المشمولة في نطاق التحليل.ويتم احتساب نطاق السعر المحايد باستخدام المتوسط المرجح للسنوات المشمولة في نطاق التحليل. ويجب أن تكون كافة معايير البحث الأخرى متلائمة مع الطرف قيد الاختبار، حيث يجب أن يكون للمكلف القدرة على دعم كافة الخطوات المتبعة لغرض الحصول على مجموعة من الأشخاص القابلة للمقارنة.

4.3.4. رابعًا: اختيار الأشخاص للمقارنة

مع مراعاة معايير البحث المذكورة أعلاه، يجب أن يتم تقييم كل شخص يتم العثور عليه أثناء البحث في قاعدة البيانات لتحديد مدى قابليتها للمقارنة مع الطرف قيد الاختبار. في هذا الصدد، يجب تقييم كل شخص لتحديد مدى قابليته للمقارنة من حيث الوظائف المؤداة وخصائص المخاطر والقطاع وأي عامل آخر ذو أهمية - حسب الحالة. - ولا تعتبر الهيئة بأن تقديم الكثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من قاعدة البيانات كافيا لقبول الأشخاص الذي تم اختيارهم للمقارنة ما لم يتم التحقق عن مدى قابلية هؤلاء الأشخاص للمقارنة. وتوصي الهيئة بالحصول على مجموعة من الأشخاص القابلين للمقارنة لإجراء التحليلات الإحصائية ذات الصلة بهدف الحد من تأثير الحالات الاستثنائية على هامش السعر المحايد (الرجاء مراجعة الخطوة السادسة).

وفـي جميع الحـالات لا يجـوز اختيار الأشـخاص الذيـن يحققون الخسـائر لأغـراض المقارنة. ولا يجـوز عمـل التعديـلات المحققـة للتماثل/القابليـة للمقارنـة علـى البيانـات الماليـة للأشخاص القابليـن للمقارنـة إلا إذا كان مـن الممكـن عملها بشكل دقيق جدا بدون التأثير بشكل جوهـري على بيانات الأشخاص القابلـة للمقارنـة. ويجـب أن تهـدف هـذه التعديـلات إلـى رفـع مسـتوى دقـة التحليـل، وإزالـة آثـار الفروقـات البسيطة فيما بيـن المعلومات المقارنة، ويجب أن يتـم توثيق كافة تحاليل المقارنة بشـكل يدعم ما يستنتجه المكلفون مـن التحليـل.

4.3.5. خامسًا: اختيار مؤشر مستوى الربح المعمول به

بعد تحديـد الأشخاص القابلين للمقارنة، يجـب أن يتم تحديد مؤشر مستوى الربـح الأكثر مناسبة. يجب أن يتم اختيـار مؤشـر مسـتوى الربـح الأمثل لتوضيـح العوائـد المبنيـة علـى أسـاس السـعر المحايـد لطـرف قيـد الاختبار مـن حيث أفضل إيراد للسـعر المحايد بالإضافة إلى الدور والخصائـص الوظيفية للطرف قيد الاختبار. كما ذكر سـابقا، يمكن أن تتضمن مؤشرات مستوى الربح على:

- الهامش الإجمالي أو الصافي مقارنة بالمصاريف/التكاليف.
- الهامش الإجمالي أو الصافي مقارنة بالإيرادات/المبيعات.
- الهامش الإجمالي أو الصافي مقارنة بالأصول.

ويجب على المكلفين دعم تطبيق مؤشر مستوى الربح الذي يقومون باختياره.

4.3.6. سادسًا: تحديد نطاق السعر المحايد

يتم احتساب هامش السعر المحايد في الخطوة الأخيرة. وفي بعض الحالات، سيكون من الممكن الحصول على نتيجة مفردة موثوقة للسعر من خلال تطبيق مبدأ السعر المحايد.

وفـي العديد مـن الحالات، قد ينشأ عـن تطبيق الطريقة، أو الطـرق المناسبة مجموعة مـن البيانات التي تعد ذات موثوقية متساوية نسبيا. وفـي هـذه الحالات فإن وجود تراوح كبير بين القيم الواقعة في النطاق قد يدل على عدم موثوقية البيانات المقارنة المستخدمة للحصول على القيم الواقعة في النطاق، أو قـد يدل على ضـرورة إجراء بعض التعديلات المحققـة لامتثال/القابلية للمقارنة علـى جزء من البيانات المقارنـة. وفـي جميع الحالات، قد يكـون من الضروري أن يتـم التحقق من النقاط الواقعـة ضمن النطاق لتقييم مدى مناسبة إدراجهـا في نطاق السعر المحايد.

ولمنـع تأثيـر الحالات الاستثنائية، والقيم الخارجة عـن حـدود المعتـاد، يلـزم اتبـاع النهج الإحصائي فـي احتسـاب نطاق السعر المحايد. وعليـه تعتبر الأسعار/القيم الواقعة في المدى بيـن الربيعات هي النطاق المناسب للهوامـش المبنيـة على أسـعار محايـدة.

على الرغم من أنه من الممكن اعتبار أي نقطة واقعة داخل هذا النطاق بأنها تتماشى مع مبدأ السعر المحايد، إلا أن الهيئة ترى بأن استخدام المتوسط في تحديد سياسة تسعير المعاملات هو التطبيق الأكثر مناسبة ما لم يقوم المكلف بإثبات عكس ذلك في حالات محددة.

4.4. التحليل المالي

4.4.1. نطاق السعر المحايد

يكون جزءًا من تحليل تسعير المعاملات هو التحقق عن مدى التزام أعضاء المجموعة المتعددة الجنسيات بسياسة تسعير المعاملات الداخلية. ويجب على المكلفين التحقق عما إذا كانت سياسة تسعير المعاملات تتوافق مع مبدأ السعر المحايد وتنفيذها بالشكل المناسب بانتظام. يمكن إجراء التعديلات على شروط وأحكام المعاملات بين الأشخاص المرتبطين من وقت لآخر لضمان الحصول على نتائج تتوافق مع مبدأ السعر المحايد على مدار السنة المالية. ومع ذلك، قد يكون هناك أسباب مقبولة تبرر كون نتائج المعاملة محل التحليل واقعة خارج نطاق السعر المحايد.

أما بالنسبة للطرق التي تستند على هامش السعر المحايد، فينبغي إعطاء أهمية خاصة للإيرادات والنفقات ذات الصلة التي تستخدم في تحديد ما إذا كانت تتوافق النتائج الفعلية مع الأسعار المحايدة.

يمكن أن يتم تغيير السعر المحايد من نقطة داخل نطاق السعر المحايد إلى نقطة أخرى داخل النطاق وذلك بسبب اجراء تعديل للسعر المحايد للمعاملة (سواء بالزيادة أو النقصان). ويجب أن يقوم المكلفين بتقديم الإثباتات التي تبرر إجراء التعديلات على أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بسبب الظروف المتغيرة. وتتضمن المبررات التي قد تكون مقبولة لإجراء التعديل من سعر لآخر يقع في نطاق السعر المحايد هو وجود نصوص واضحة تتيح إجراء هذا التعديل في الاتفاقيات ذات العلاقة بالمعاملة المبرمة بين الأشخاص المرتبطين، أو أن التعديل يتم تحصيله فعلا من الشخص المعني الذي يعد جزءا من المعاملة بين أشخاص مرتبطين.

إذا لم يتم تحديد أي تغيير في الظروف التي تبرر إجراء تعديل على أسعار المعاملة بين أشخاص مرتبطين، فسيتم افتراض أنه تم التعديل لأسباب ضريبية. وفي هذه الحالة، قد يتم تجاهل التعديل على المعاملة بين أشخاص مرتبطين من قبل الهيئة. وبناء على ما سبق، يجب أن يتم مراقبة المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بشكل مستمر لضمان توافق الأسعار مع مبدأ السعر المحايد، وفي حال كانت النتائج التي يتم الإقرار عنها المتعلقة بالمعاملات خارج نطاق السعر المحايد لأسباب خارجة عن الإرادة، يستطيع المكلفين إجراء تعديل في نهاية السنة قبل اعتماد الحسابات المالية النهائية. وتتوقع الهيئة أن يقوم المكلفين بتعديل النتائج المتوافقة مع السعر المحايد لتكون الوسيط الواقع في المدى بين الربيعيات في نطاق السعر المحايد في حال كانت النتائج تقع في الربيع الأدنى لنطاق الأسعار المحايدة. ولا يمكن تغيير/انحراف المتوسط إلا في الحالات الاستثنائية التي يثبت فيها المكلف أن هناك ضرورة لعمل التغيير. يمكن عمل تعديل على نتائج المعاملات التي تتجاوز الحد الأقصى للربيع الأعلى من نطاق السعر المحايد إلى نقطة تقع داخل النطاق، على ألا تقل عن الوسيط للمدى فيما بين الربيعيات. ويجب إجراء تعديل ثانوي بشكل عام لمطابقة البيانات التجارية مع مبدأ السعر المحايد.

4.4.2. طريقة المحفظة:

من حيث المبدأ، يجب تقييم كل معاملة فرديا. وقد يسمح في حالات محددة تطبيق طريقة المحفظة (تجميع المعاملات المتعددة لغرض تحقيق عائد مناسب على المحفظة بدلا من الحصول على عوائد من كل منتج أو خدمة على حده). ولا يمكن استخدام هذه الطريقة إلا إذا كان ذات الشخص مشارك في جميع المعاملات المجمعة في المحفظة وبالتالي يقوم نفس الشخص بالإقرار عن جميع المعاملات. على سبيل المثال، يقوم المكلف بالمشاركة في معاملتين، تتضمن المعاملة الأولى بيع المنتج (أ) إلى الشخص (س) بخسارة أو بهامش ربح ضئيل (أي أنه الهامش الربح لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد). ويقوم ذات الشخص بمعاملة ثانية حيث يتم بيع المنتج (ب) إلى الشخص (س) وتسعر المعاملة بحيث يكون هامش الربح مرتفعًا. يعتمد مدى الطلب على المنتج (ب) في السوق على مبيعات المنتج (أ). يتضح من خلال هذا المثال أنه في الحالات التي يقوم فيها ذات الأشخاص المرتبطين بمعاملتين أو أكثر ترتبط ببعضها البعض ارتباطا وثيقا، قد يتم قبول أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي لا تتماشى مع مبدأ السعر المحايد إذا كان هامش الربح الناتج عن مجموع المعاملات متوافقًا مع مبدأ السعر المحايد.

4.4.3. الخسائر:

قد يؤدي الإقرار بالخسارة باستمرار من قبل أحد أعضاء المجموعة المتعددة الجنسيات التي تحقق أرباحا إلى فحص وتدقيق من قبل الهيئة. على الرغم من أنه من المحتمل أن يتكبد الأشخاص المرتبطين خسائر حقيقية (بما يتماشى مع الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة)، فإنه ليس من الواقعي أن يقوموا بتحمل الخسائر إلى أجل غير مسمى. ويمكن تبرير تكرار تحقيق الخسائر خلال فترة معقولة في بعض الحالات إذا كان سببها اتباع استراتيجية عمل معينة تهدف لدخول السوق من خلال تخفيض الأسعار. ومع ذلك، يكون انخفاض الأسعار / الهوامش متوقعة خلال فترة محدودة فقط بهدف رفع نسبة الأرباح على المدى الطويل.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون نتائج كل سنة مالية متوافقة مع مبدأ السعر المحايد (أي الإقرار عن نتائج تقع ضمن نطاق السعر المحايد). وفي حال كان المكلف منشأة تتحمل مخاطر محدودة يقوم بتحقيق الخسائر التي لا يمكن تعديلها من خلال أحد الطرق سالفة الذكر، يمكن تطبيق آلية السنوات المتعددة لضمان الوصول إلى نتيجة تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

على سبيل المثال، يقوم المكلف بالإقرار عن الخسائر في السنة الأولى. يجب أن يتم تحديد ما إذا كانت هذه حالة استثنائية وتحديد الظروف التي أدت إلى تحقيق الخسارة. إذا كان الوضع استثنائيًا، وكانت جميع العوامل التي تؤثر على الأرباح والخسائر ثابتة في السنوات الأخرى، فيمكن استخدام آلية السنوات المتعددة (على سبيل المثال الجمع بين السنة الأولى والسنة الثانية) لتحديد ما إذا كانت نتائج السنوات المجمعة تتماشى مع مبدأ السعر المحايد بشكل عام. وبناء على الإثباتات المقدمة التي من شأنها توضيح الطبيعة الاستثنائية للسنة التي تم تحقيق الخسائر فيها، قد ترى الهيئة أن كون معدل نتائج السنوات المتعددة (التي يتم تحديدها) يتماشى مع السعر المحايد مناسبا لأغراض تسعير

المعاملات.

4.4.4. معدل تحديث السعر المحايد / تحديد نطاق السعر المحايد

ينبغـــي بشـكل عـام تحديـث التحليـل لتحديـد نطـاق السـعر المحايـد كل 3 سـنوات كحدٍّ أقصـى. وفـي حـال تغيـر الظـروف، قـد يلـزم تحديـث التحليـــل بشـكل كامـل (باتبـاع كل مـن الخطـوات الست المشار إليهـا أعـلاه) أو قـد يتطلـب تحديثـا للدراسـة المرجعيـة التـي تـم إجراؤهـا مسـبقا وفقـا للظـروف.

5. وثائق تسعير المعاملات

5. وثائق تسعير المعاملات

يتضمن هذا القسم المتطلبات الأساسية لتوثيق تسعير المعاملات في المملكة.

يجب استيفاء متطلبات الاحتفاظ بالوثائق الخاصة بتسعير المعاملات التي تشمل: نموذج الإفصاح والملف الرئيس، والملف المحلي، والتقرير الخاص بكل دولة.

تتضمن متطلبات التوثيق في المملكة إعداد ملف رئيس، وملف محلي من قبل المكلفين، باستثناء الأشخاص الطبيعيين غير المؤسسات, المنشآت الصغيرة, الشركات المملوكة بالكامل للدولة المستثناة من جباية الزكاة, و صناديق الاستثمار[23].

5.1. المبدأ الأساس

يتضمن هذا القسم توضيحات حول متطلبات التوثيق الأساسية لتسعير المعاملات في المملكة. ويجب على المكلفين توفير وثائق تسعير المعاملات التي تثبت استيفاء المعاملات بين الأشخاص المرتبطين لمبدأ السعر المحايد.

كما هو منصوص عليه في الفصل الثامن من تعليمات تسعير المعاملات، يتوجب استيفاء المتطلبات التالية:

المتطلبات	الوثائق العامة	أن تتوفر الوثائق العامة المتعلقة بالمكلفين الذين يكونون طرفا في المعاملة بين الأشخاص المرتبطين (سواء كانت المعاملة تتم في نفس الدولة أو بين عدة دول).
	الملف الرئيس	أن يتضمن الملف الرئيس نبذة عامة عن الأعمال التجارية الدولية الخاصة بمجموعة متعددة الجنسيات وسياسة تسعير المعاملات للمجموعة والوظائف، والخصائص الاقتصادية للأشخاص المرتبطين.
	الملف المحلي	أن يتضمن الملف المحلي تفاصيل حول المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، والشخص الخاضع للضريبة/ الزكاة في المملكة التي تكون مكملة وإلحاقية بالملف الرئيس.
	التقرير الخاص بكل دولة	أن يتضمن التقرير الخاص بكل دولة المعلومات المتعلقة بكافة أنشطة المجموعة المتعددة الجنسيات في كافة الدول.

(23) المادة 19، تعليمات تسعير المعاملات

يجب على المكلفين (غير المكلفين الذين تم استثناؤهم صراحة في التعليمات) الالتزام بإعداد وثائق تسعير المعاملات وحفظها، مع العلم بأنه يحق للهيئة في حالات محددة توجيه أي شخص بإعداد وحفظ الوثائق المتعلقة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين ومطالبة ذلك الشخص بتوفير تلك الوثائق خلال المدة التي تحددها الهيئة[24].

أحد أهداف الالتزامات الخاصة بإعداد الوثائق والاحتفاظ بها هي التأكد من قيام المكلفين بمراجعة مناسبة ممارساتهم التي تتعلق بتسعير المعاملات وتوثيقها حسب المطلوب التي يلتزمون بمراجعتها عند قيامهم بالأعمال اللازمة لاستيفاء التزاماتهم حيث أنه سيتوجب على المكلفين مراجعة سياسات أساليب تسعير المعاملات لغايات الإقرار عنها في الإقرار الضريبي/الزكوي.

وترى الهيئة بأنه يمكن إجراء تقييم لمخاطر تسعير المعاملات حيث يقدم المكلفون معلومات دقيقة وموثوقة للهيئة في مراحل مبكرة. وبالتالي، توفر وثائق تسعير المعاملات قدرا كافيا من المعلومات لإجراء تقييم مخاطر تسعير المعاملات بشكل دقيق.

وتقدم وثائق تسعير المعاملات المعلومات اللازمة عند التعامل مع الهيئة خلال عملية فحص حالة تسعير المعاملات. وقد لا تكون المعلومات المتوفرة في تلك الوثائق كافية لأغراض الفحص والتدقيق، وعليه قد تطلب الهيئة معلومات إضافية تخص ممارسات تسعير المعاملات في الحالات محل الفحص أو التدقيق. وفي حال احتفاظ أشخاص مرتبطين بالمكلف بالوثائق والمعلومات الأخرى خارج المملكة، فإنه بإمكان الهيئة طلب الحصول على هذه الوثائق التي يحتفظ بها الأشخاص المرتبطون في الدول الأجنبية عبر الاتفاقيات الدولية لتبادل المعلومات. ومع ذلك، تقوم الهيئة كخطوة أولى بطلب المعلومات من المكلف لغايات التدقيق أو الفحص، وفي حال لم يقدم المعلومات الكافية، قد تقوم الهيئة بطلبها عبر اتفاقيات مشاركة المعلومات دون الإخلال بمسؤولية المكلف في توفير المعلومات، وأي عقوبات، أو غرامات قد تترتب على عدم استيفاء المسؤولية.

5.2. التوثيق العام / الوثائق العامة

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة/الزكاة الذين يشكلون جزءا من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين الاحتفاظ بوثائق تسعير المعاملات؛ للتأكد من استيفاء المعاملات لشروط السعر المحايد[25].

وقد تحدث المعاملات بين الأشخاص المرتبطين إما بين الشخص الخاضع للضريبة/الزكاة والأشخاص المرتبطين به المقيمين في المملكة، أو مع الأشخاص المرتبطين به المقيمين في دولة أجنبية. يجب أن تتضمن الوثائق العامة معلومات محددة بشأن المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، والعلاقة بين الأشخاص المرتبطين المشاركين في المعاملة، وكيفية حساب سعر المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

(24) المادة 19 (ب)، تعليمات تسعير المعاملات.
(25) المادة 15 (ب)، تعليمات تسعير المعاملات.

وبناء على هذه المعلومات، تقوم الهيئة بتحديد ما إذا كانت المعاملة بين الأشخاص المرتبطين تتم على مبدأ السعر المحايد. لا تتطلب الهيئة الاحتفاظ بوثائق عامة محددة، أو طريقة محددة للاحتفاظ بالوثائق.

ومع ذلك، يجب تقديم معلومات كافية لدعم مدى حيادية سعر المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. وعلى الرغم من عدم فرض متطلبات محددة، إلا أنه يجب توثيق معظم البنود المدرجة ضمن أحكام الملف الرئيس، والملف المحلي في التعليمات، بما في ذلك التحليل الوظيفي، والتحليل الاقتصادي.

بشكل عام، يجب تقديم الوثائق من قبل المكلفين إلى الهيئة عند الطلب خلال المدة التي تحددها الهيئة التي لا تقل في جميع الحالات عن 30 يوما من تاريخ الطلب.

و تستثنى شركات المجموعة التى تقوم بتقديم إقرار زكوي موحد بناءً على لائحة جباية الزكاة من تسعير المعاملات التي تتم بينها, على أن تقوم هذه الشركات بالإفصاح عن المعاملات التي تتم مع الشركات المملوكة لها بنسبة أقل من 100%, و للهيئة الحق في طلب وثائق تسعير المعاملات خلال المدة التي تحددها الهيئة على ألا تقل المدة عن 30 يوماً من تاريخ الطلب.

يرجى مراجعة الملحق 7 للتوضيحات حول الاستثناءات المتعلقة بمتطلبات التوثيق الأساسية.

5.3. الملف الرئيس والملف المحلي

تتضمن متطلبات التوثيق إعداد ملف رئيس وملف محلي للمكلفين، بينما يستثنى من متطلبات التوثيق الأشخاص الذين نصت المادة (19) من تعليمات تسعير المعاملات.

بخلاف ما ورد أعلاه، يجوز للهيئة -بحسب تقديرها- توجيه أي شخص بإعداد وحفظ الوثائق المتعلقة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين ومطالبة ذلك الشخص بتوفير تلك الوثائق خلال المدة التي تحددها الهيئة على ألا تقل عن ثلاثين (30) يوما من تاريخ طلب الهيئة لها، وذلك في أي من الحالات الآتية:

(1) إذا كانت المعاملات بين الأشخاص المرتبطين تتم مع أشخاص مقيمين أو متواجدين في مناطق اقتصادية خاصة تقع في المملكة.

(2) إذا كانت المعاملات بين الأشخاص المرتبطين تتم مع أشخاص تم إعفاؤهم أو استثناؤهم صراحة من التزامات الإقرار الضريبي / الزكوي في المملكة.

(3) إذا رأت الهيئة أن أحد الحالات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة الثالثة والستين من النظام قد تحققت.

(4) إذا قدم الشخص طلبا لإجراء تعديل، أو تسوية مقابلة وفقًا للفصل التاسع من تعليمات تسعير المعاملات.

(5) إذا كان حصول الهيئة على الوثائق المطلوبة ضروريًا لاستيفاء الالتزامات الدولية للمملكة.

يجب أن يحتفظ الشخص غير المستثنى بالملف الرئيس والملف المحلي على أن يتضمنا الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة وفقا للتعليمات، وهذا الدليل. كما يجب على المكلف المستثنى من الالتزامات المتعلقة بالملف الرئيس والملف المحلي أن يحتفظ بالوثائق العامة كما هو موضح في الفقرة 2.5. من هذا الدليل الإرشادي.

5.3.1. الملف الرئيس

يهدف الملف الرئيس إلى تقديم نبذة عامة عن الأعمال التجارية الدولية الخاصة بمجموعة متعددة الجنسيات، وسياسة تسعير المعاملات والوظائف الاقتصادية للأشخاص المرتبطين. ويتم تقديم هذه المعلومات بشكل عام عن المجموعة بأكملها، ولكن في بعض الحالات، قد يتم تقسيم الملف الرئيس إلى أجزاء منفصلة (أي في حال كان جزءًا معينًا من الأعمال ينفذ بشكل مستقل، فقد يكون من المناسب أن يتم فصل هذا الجزء عن باقي الأعمال). ويجب أن يكون الملف الرئيس شامل المعلومات عن جميع الأعمال وأجزائها للتقديم عند الطلب[26].

يرجى مراجعة الملحق 9 للتفاصيل عن المعلومات التي يجب أن تكون متضمنة في الملف الرئيس.

5.3.2. الملف المحلي

يجب أن يتضمن الملف المحلي معلومات أكثر تفصيلا عن المكلفين، ومعاملاتهم وأعمالهم، حيث يكون محتوى الملف المحلي مكملا للملف الرئيس، وذلك للحصول على تصور واضح عن المكلف، وظروفه، وخصائصه، وممارساته الخاصة بتسعير المعاملات، بما في ذلك تحليل تسعير المعاملات التي توضح بأن معاملاته مع أشخاص مرتبطين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد[27].

يجب أن يحتوي الملف المحلي على تحليل وظيفي مفصل للمكلف، ومعلومات عن أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات التي ينتمي إليها، بالإضافة إلى تقديم معلومات حول الوظائف المؤداة من قبل أطراف المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمخاطر المتحملة من قبلهم، والأصول المستخدمة، والمعلومات المالية الخاصة بالمعاملة وتحليلات المقارنة، وتحليل مدى مناسبة استخدام وتطبيق طريقة تسعير المعاملات المختارة[28]، ويجب على كل مكلف (غير من استثنتهم التعليمات) أن يقوم بإعداد الملف المحلي الخاص به، والاحتفاظ به، وتحديثه كما هو محدد في التعليمات، وهذا الدليل الإرشادي.

وفي بعض الحالات، يكون من المناسب أن يتم إعداد ملف محلي واحد لعدد من المكلفين التابعين لنفس مجموعة متعددة الجنسيات، وذلك إذا تضمن الملف المحلي التفاصيل الكافية عن كل من هؤلاء المكلفين بحيث تتماثل مع درجة التفصيل المطلوبة للملف المحلي الفردي لكل مكلف.

يرجى مراجعة الملحق 10 للحصول على معلومات عن محتوى الملف المحلي.

(26) المادة 16 ، تعليمات تسعير المعاملات.
(27) المادة 17 ، تعليمات تسعير المعاملات.
(28) المادة 18 ، تعليمات تسعير المعاملات.

5.4. التقرير الخاص بكل دولة

5.4.1. مقدمة

يقدم التقرير الخاص بكل دولة "(تقرير كل دولة)" تفاصيل حول المعلومات الضريبية/ الزكوية الإجمالية المتعلقة بإجمالي الدخل الذي تحققه المجموعة المتعددة الجنسيات دوليًّا، والضرائب/ الزكاة المدفوعة في كل دولة، بالإضافة إلى تحديد المواقع التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية (من حيث الأشخاص والدول) من قبل مجموعة متعددة الجنسيات. يكون المكلفون ملزمين بتقديم المعلومات الكافية التي تخص أعمال المجموعة التي ينتمون إليها في كافة الدول التي يكون لها أعمال فيها، كالأرباح (أو الخسائر) المحققة قبل خصم الضريبة/ الزكاة، وضريبة الدخل / الزكاة المدفوعة، وعدد الموظفين والأصول الملموسة.

يجب أن يحتوي التقرير على ما يلي:

محتويات التقرير الخاص بكل دولة

(1) المعلومات المتعلقة بالقيمة الإجمالية للإيرادات (سواء من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين أو المستقلة)، والربح، (أو الخسارة) قبل خصم ضريبة الدخل/ الزكاة وقيمة ضريبة الدخل/ الزكاة المدفوعة، وضريبة الدخل/ الزكاة المستحقة، ورأس المال المعلن، والأرباح المجمعة، وعدد الموظفين، والأصول المادية غير النقدية، أو ما يشابهها عن كل دولة يكون المجموعة المتعددة الجنسيات أعمال فيها.

(2) هوية الكيانات التابعة المجموعة المتعددة الجنسيات بما في ذلك دول إقاماتها لأغراض الضريبة، والدول التي تم تأسيسها بموجب أنظمتها (في حال اختلفت عن دولة الإقامة)، وطبيعة أنشطتها التجارية الرئيسة، وأنشطتها العامة.

وفقا لتعليمات تسعير المعاملات، فإن الكيان الأم النهائي لمجموعة متعددة الجنسيات، أو الكيان البديل لها هو الكيان المسؤول عن تقديم التقرير الخاص بكل دولة عن المجموعة التي ينتمي إليها إلى الهيئات الضريبية[29]. وفي حال كان أحد من هؤلاء الكيانات مكلف[30] مقيم في المملكة، يكون هذا الشخص مسؤولا عن تقديم التقرير الخاص بكل دولة لمجموعة متعددة الجنسيات التي يتبعها للهيئة خلال مدة (12) اثني عشر شهرا مباشرة بعد انتهاء سنة التبليغ لمجموعة الشركات، وذلك إذا تجاوزت إيرادات المجموعة الحد للايرادات المجمعة لأغراض التقرير الذي يبلغ ثلاثة مليارات ومائتي مليون ريال سعودي (3.2 مليار ريال سعودي) وفقا للقوائم المالية الموحدة للمجموعة عن السنة الضريبية/ الزكوية التي تسبق السنة الضريبية/الزكوية للإقرار[31].

(29) المادة 18 (أ)، تعليمات تسعير المعاملات.

(30) تشير كلمة "مكلف" في هذا السياق إلى أي شخص مقيم في المملكة سواء كان خاضع لضريبة الدخل في المملكة أو لائحة جباية الزكاة، أو كلاهما.

(31) المادة 18(ز)، تعليمات تسعير المعاملات.

مثال (1):

الشركة (س) شركة تم تأسيسها بموجب الأنظمة السارية في المملكة مملوكة بنسبة 100 % من قبل شركة (ج)، شركة مقيمة في الدولة ص التي تعتبر الكيان الأم النهائي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات التي لها أعمال في أكثر من 100 دولة. وتكون شركة (ج) هي كيان المجموعة متعددة الجنسيات المسؤول عن تقديم الإقرار الخاص بكل دولة الذي يتم تقديمه في الدولة (ص). وتكون السنة الضريبية/الزكوية للمجموعة، وكافة الكيانات التابعة لها هي السنة الميلادية المنتهية في 31 ديسمبر. ووفقا للأنظمة الضريبية المعمول بها في الدولة (ص) لا يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة فيها بتقديم التقرير الخاص بكل دولة ما لم تبلغ الإيرادات المجمعة للمجموعة 2 مليار دولار أمريكي (أي ما يعادل 7.5 مليار ريال سعودي) وفقا للقوائم المالية الموحدة للسنة الضريبية/ الزكوية للمجموعة التي تسبق السنة الضريبية الحالية.

توضح القوائم المالية الموحدة لشركة (ج) بأنه بلغت إيرادات المجموعة مليارى دولار أمريكي (2.1 مليار) في عام 2019 (ما يعادل 7.8 مليار ريال سعودي)، وبالتالي لا تكون شركة (ج) ملزمة بتقديم التقرير الخاص بكل دولة في دولة (ص) للسنة الضريبية/الزكوية التالية (أي السنة الضريبية/الزكوية المنتهية في 31 ديسمبر 2020).

يجب أن تقوم الشركة (س) بتقديم الإشعار المتعلق بالتقرير الخاص بكل دولة للهيئة خلال مدة أقصاها 120 يومًا بعد 30 ديسمبر .2021 بالإضافة إلى تقديم التقرير الخاص بكل دولة عن المجموعة الشركة (ج) في عام 2021 (أي خلال 12 شهرا من نهاية السنة الضريبية/الزكوية المنتهية في 31 ديسمبر 2020).

في بعض الحالات من الممكن أن يكون المكلف الذي يعتبر الكيان التابع لمجموعة متعددة الجنسيات والذي لا يعتبر الكيان الأم للمجموعة ولا يعتبر الكيان البديل للشركة الأم للمجموعة هو الشخص المسؤول عن تقديم التقرير الخاص بكل دولة للمجموعة متعددة الجنسيات التي يتبعها إلى الهيئة، وذلك في أحد الحالات التالية[32]:

أنواع الحالات

(1) إذا لم يكن الكيان في بعض الحالات، الأم النهائي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات، أو الكيان البديل للشركة الأم النهائية للمجموعة ملزمًا بتقديم تقرير كل دولة في دولة إقامته الضريبية.

(2) إذا كان الكيان الأم النهائي لمجموعة متعددة الجنسيات، أو الكيان البديل للشركة الأم النهائية للمجموعة مقيمًا لأغراض الضريبة في دولة تكون طرفا في اتفاقية دولية سارية عند حلول موعد تقديم التقرير (المدة التي لا تتجاوز اثنا عشر شهرا من نهاية السنة الضريبية/ الزكوية لمجموعة متعددة الجنسيات)، ولا تكون طرفا في اتفاقية سلطة مختصة مؤهلة تكون المملكة طرفا فيها سارية عند حلول ذات الموعد[33].

(3) إذا كان الكيان الأم النهائي لمجموعة متعددة الجنسيات، أو الكيان البديل للشركة الأم النهائية للمجموعة مقيمًا لأغراض الضريبة في دولة تكون طرفا في اتفاقية سلطة مختصة مؤهلة سارية مع المملكة، ولا تقوم بتطبيق التبادل التلقائي للمعلومات، أو كان التطبيق معلقًا فيها، أو في حال إهمالها المستمر بتقديم التقرير الخاص لكل دولة إلى المملكة تلقائيًّا فيما يخص مجموعة متعددة الجنسيات التي لديها كيان تابع لها في المملكة.

يرجى مراجعة الفقرة 6 من هذا الجزء للمزيد من الإرشادات حول إشعار تقرير كل دولة والنموذج الخاص به .

5.4.2. إرشادات حول التقرير الخاص بكل دولة

يتضمن الملحق 12 من هذه الأدلة عينة من ثلاث جداول تمثل جزءاً من نموذج التقرير الخاص بكل دولة.

(32) المادة 18 (ب)، تعليمات تسعير المعاملات.

(33) المادة 18 (ب)، تعليمات تسعير المعاملات.

إذا كان المكلف في المملكة العربية السعودية ملزمًا بتقديم التقرير الخاص بكل دولة كما هو موضح أعلاه، فيجب تعبئة نموذج التقرير الخاص بالبيانات المطلوبة من مجموعة متعددة الجنسيات. وتتضمن الأقسام أدناه بعض الإرشادات الإضافية المتعلقة بالتقرير (بالإضافة إلى التفاصيل المذكورة في الملحق 12).

المدة المغطاة

يقوم التقرير بتغطية السنة الضريبية/ الزكوية لمجموعة متعددة الجنسيات.

وتحدد السنة الضريبية بناء على أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، بينما تحدد السنة الزكوية بناءً على أحكام اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة. ويجب أن يتم تضمين البيانات الخاصة بالتقرير بشكل متناسق، بحيث تكون المعلومات المشمولة في التقرير الخاص بكل دولة تخص أحد من:

- السنة الضريبية/ الزكوية للكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنسيات ذات الصلة التي تنتهي في نفس تاريخ انتهاء السنة الضريبية/ الزكوية للكيان المبلغ، أو تنتهي خلال فترة الاثنى عشر (12) شهرا السابقة لهذا التاريخ.
- معلومات الكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنسيات ذات الصلة المبلغ عنها للسنة الضريبية/ الزكوية للكيان المبلغ.

مصدر البيانات

يجب على الكيان المبلغ استخدام نفس مصادر البيانات بشكل متناسق من سنة إلى أخرى عند إعداد التقرير الخاص بكل دولة. تتمثل مصادر البيانات بما يلي:

- مجموعة التقارير الخاصة بالمجموعة.
- القوائم المالية المنفصلة الخاصة بكل من كيانات المجموعة المعدة لأغراض نظامية.
- القوائم المالية المعدة لأغراض نظامية.
- الحسابات الإدارية الداخلية.

ليس من الضرورة أن يتم الإقرار عن الإيرادات، والأرباح، والتقارير الضريبية/ الزكوية للمجموعة في نموذج التقرير لكل دولة بشكل مماثل للقوائم المالية الموحدة. علاوة على ذلك، في حالة استخدام القوائم المالية المنفصلة لكل كيان تابع للمجموعة التي تعد لأغراض نظامية كأساس لإعداد التقرير لكل دولة، يجب أن يتم تحويل العملات إلى العملة الأساسية المستخدمة من قبل المجموعة بمتوسط سعر الصرف للعملات للسنة الممثلة في التقرير، ويجب تضمين هذا المتوسط لسعر الصرف المستخدم في القسم المحدد للمعلومات الإضافية في نموذج التقرير. يجب على الكيان المبلغ تضمين وصف موجز لمصادر البيانات المستند إليها لأغراض إعداد التقرير لكل دولة في القسم المحدد للمعلومات الإضافية في نموذج التقرير. وفي حال استخدام مصادر للبيانات تختلف عن تلك المستخدمة سابقا لإعداد التقرير، فيجب أن يوضح الكيان المبلغ الأسباب التي دعت لذلك، وتأثيره على محتوى التقرير لكل دولة.

معالجة المنشآت الدائمة ضمن التقرير

يجب أن يحتوي التقرير لكل دولة البيانات المتعلقة بالمنشآت الدائمة للكيانات التابعة لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات في التقرير لكل دولة. وعليه، يجب إدراج الدولة التي نشأت فيها المنشأة الدائمة بالإضافة إلى دولة الإقامة الضريبية للكيان التابع للمجموعة التي أنشأت له المنشأة الدائمة تلك. يجب تضمين البيانات المالية للمنشأة الدائمة بشكل منفصل عن البيانات المالية للشخص الذي تتبعه المنشأة الدائمة.

الجدول 1: إرشادات تنسيب الدخل والأنشطة حسب الدولة:

(1) في الخانة (1) يتم ادراج اسم مجموعة متعددة الجنسيات، والسنة الضريبية/ الزكوية للمجموعة التي يمثلها التقرير، والعملة الأساسية للمجموعة.

(2) يجب أن تتضمن الخانة (2) دولة الإقامة الضريبية للكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنسيات. ويتم تحديد دولة الإقامة كما يلي:

- في حال وجود اتفاقية ضريبية سارية مع المملكة، يتم تحديد ما إذا كان الكيان التابع مقيمًا وفقا لأحكام الاتفاقية.
- وفي حال عدم وجود اتفاقية ضريبية، يكون الكيان التابع مقيمًا في الدولة التي يقع فيها مركز إدارته الفعلية[34].

ويجب أن يتم إدراج الكيانات التابعة التي لا تعتبر مقيمة في أي دولة بشكل منفصل.

(3) يتم إدراج إيرادات الكيان المبلغ في الخانات (3) كالتالي:

- تدرج الإيرادات من المعاملات المستقلة في الخانة (3) (أ).
- تدرج الإيرادات من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في الخانة (3) (ب).
- يدرج إجمالي الخانتين السابقتين في الخانة (3) (ج).

تتضمن الإيرادات كل من إيرادات المبيعات من المخزون والممتلكات، والإيراد من الخدمات المقدمة، والإتاوات والفوائد والهوامش، وأية مبالغ أخرى. ولا تتضمن الإيرادات الدفعات المستلمة من كيانات تابعة للمجموعة التي تعتبر على انها توزيعات أرباح وفقا لقوانين وأنظمة الدولة التي يقيم فيها الموزع للأرباح.

(4) في الخانة (4) يتم إدراج الربح أو الخسارة قبل ضريبة الدخل/ الزكاة لجميع الكيانات التابعة للمجموعة. يتضمن الربح أو الخسارة قبل ضريبة الدخل/ الزكاة جميع أنواع الدخل والمصروفات (بما

(34) عادة يكون مركز الإدارة الفعلية هو المكان الذي تتخذ فيه أهم القرارات التجارية والإدارية اللازمة لسير أعمال الشخص. وقد يكون مركز الإدارة الفعلية هو المكان الذي يتم فيها اتخاذ القرارات من قبل الإدارة العليا كمجلس الإدارة أو المكان الذي يحدد فيه توجه الاعمال التي بشكل عام. ويصعب أن يحدد تعريف واحد لهذا المبدأ يكون تطبيقه على جميع الحالات، حيث يجب النظر إلى كافة الظروف والوقائع الخاصة بكل شخص على حدة لتحديد مركز ادارته الفعلية. ومن الممكن أن يكون للشخص أكثر من مركز لإدارة ومع ذلك لا يمكن أن يكون له أكثر من مركز واحد لإدارة الفعلية.

فـي ذلـك الدخـــل غيـر العـادي).

(5) تتضمـن الخانـة (5) بيانـات القيمـة الإجماليـة لضريبـة الدخـل/ الزكاة المسددة فعليًّا خلال السنة التـي يشملها التقريـــر، ويشمل ذلك ضرائب الدخـل/ الزكاة (بما فيهـــا الاسـتقطاع) المدفوعـة نقـدا مـن قبـل الكيـان التابـع للمجموعـة، وضريبـة الاسـتقطاع المسـددة مـن أي شـخص فـي أي دولـة التـي تفـرض علـى دفعـات مسـددة لكيـان تابـع للمجموعـة.

فعلـى سـبيل المثـال، تـم اســتقطاع الضريبـة مـن قبـل شــخص مستقل عـن دفعـة مســددة إلـى كيـان تابـع لمجموعـة ضريبيـة يقيـــم فـي المملكـة. يتـم احتسـاب قيمـة هـذه الضريبـــة التـي تـم فرضهـا فـي دولـة أجنبيـــة مـن ضمـن الضرائـب المسـددة مـن الكيـــان التابـع المقيـم فـي المملكـة لأغـــراض التقريـر لـكل دولـة.

(6) تتضمـــن الخانـة (6) إجمالـــي الضريبـة المستحقة علـــى الأرباح الخاضعـة للضريبـــة/ الزكاة، أو الخسائر لسنة الإبـــلاغ. يجـــب أن يتـم الإقـرار عـــن الضريبـة/ الزكاة المســـتحقة السـنة الضريبيـــة/الزكوية المغطـاة فـي التقريـــر فقـط، ولا يتـم احتسـاب الضريبـــة المؤجلـة أو أيـة التزامـــات ضريبيـة غيـر مؤكـدة.

(7) تتضمـن الخانـــة (7) مجمـوع رأس المـال المعلـن مـــن قبـل الكيانـات التابعـة للمجموعـــة. فـي حالـة المنشأة الدائمـــة، يتـــم الإقـرار عـن رأس المـــال المعلـن مـن خلال الشـخص الـــذي لديـه المنشـــأة الدائمـة، إلا إذا كان هنالـــك متطلبـــات نظاميـة فيمـا يخـص رأس المـال فـــي الدولـة التـي نشـأت فيهـــا المنشأة الدائمـة.

(8) تتضمـــن الخانـة (8) الأرباح المتراكمـة لجميـع الكيانـات التابعـة كمـا فـي نهايـة السـنة الضريبيـة/ الزكوية المغطـــاة فـــي التقريـر. فيمـا يخـــص المنشـآت الدائمـة، يتـــم الإقـرار عـــن الأرباح المتراكمـة مـن خلال الشـخص الـذي لديـه منشـأة دائمـة.

(9) تتضمـــن الخانـة (9) عـــدد الموظفيـن بـدوام كامـل ومـا يشـابهه. ويتـم الإقـرار عـــن عـدد الموظفيـن كمـا هـو فـــي نهايـة السـنة الضريبيـــة/ الزكوية المغطـاة فـي التقريـــر، أو بنـاء علـى متوسـط عـــدد الموظفيـن خلال الســـنة الضريبيـــة/ الزكوية أو أيـة معيـــار آخـر شـريطة اســـتخدام ذات المعيـار بشـــكل متناسـق علـى جميـع الكيانـــات التابعـة للمجموعـة، وعلـى مـدار السـنوات. فـي حـالات معينـة قـــد يكـون مـن المناسـب أن يتـم الإقـرار بالأشـخاص الذيـن يشـاركون فـي النشـاط الاعتيـادي للكيـان التابـع للمجموعـة بصفتهـم متعاقديـن مســتقلين مـن ضمـن عـدد الموظفيـن للكيـان التابـع. ومـن الممكـن تقديـر عـدد الموظفيـن، بشـرط ألا يـؤدي ذلـك إلـــى تغيـرات جوهريـة فـي نسـبة التوظيـف فـي الـــدول مـن قبـل المجموعـة.

(10) تتضمـن الخانـة (10) مجمـوع الأصـول الملموسـة. يجـب تضميـن القيـم الدفتريـة الصافيـة للأصـول الملموسـة عـن كل كيـان تابـع للمجموعـة. وبالنسـبة للمنشـآت الدائمـة، يجـب أن يتـم الإقـرار عـن أصولهـا مـن خلال الإشـارة إلـى الدولـة التـي تقـع فيهـا. ولا تشـمل الأصـول الملموسـة النقـد، ومـا يعـادل النقـد، و الأصـول الماليـة.

الجـــدول :2 قائمة الكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنســيات المؤسســة لمجموعة متعددة الجنســيات موزعة حســب الدولة

إرشادات عملية

(1) يجـــب الإقـرار عـن كل كيـان تابـــع لمجموعة متعددة الجنسيات، ويتـم إدراج كل منهـا حسـب دولـة إقامـة

كل كيان تابع لأغراض الضريبة/ الزكاة، ويوضح الاسم القانوني للكيان التابع (مع توضيح أي أسماء أخرى قد تستخدم كالأسماء التجارية). وتتضمن المعلومات أيضا رقم التعريف الضريبي، والعنوان للكيان التابع - إن وجد - ويجب أن يتم إدراج المنشآت الدائمة حسب الدول التي تقع فيها، مع توضيح أنها منشأة دائمة، والكيان التابع التي تكون منشأة دائمة له.

(2) في حال كانت دولة تأسيس، أو إنشاء الكيان التابع تختلف عن دولة إقامتها الضريبية/ الزكوية، فيجب إدراج تلك الدولة أيضا.

(3) يجب تحديد طبيعة الأنشطة الرئيسة للكيانات التابعة في دولة إقامتها الضريبية/ الزكوية من خلال اختيار جميع ما ينطبق عليها من الخيارات التالية:

- الخدمات المالية داخل المجموعة متعددة الجنسيات.
- الخدمات المالية الخاضعة للرقابة.
- التأمين.
- تملك الأسهم، وما يشابهها من أداة حقوق الملكية.
- غير مشغلة.
- أخرى (مع تحديدها في الجزء المخصص لذلك).
- البحث والتطوير.
- تملك وإدارة الملكية الفكرية.
- المشتريات.
- التصنيع والإنتاج.
- المبيعات والتسويق والتوزيع.
- الخدمات الإدارية أو الدعم.
- تقديم الخدمات لأشخاص مستقلين.

الجدول 3: معلومات إضافية

إرشادات عملية

(1) بالإضافة إلى المعلومات الواردة أعلاه، في حال كان لدى الكيان التابع للمجموعة أنشطة رئيسة أخرى فإنه يجب تقديم معلومات إضافية في الجدول رقم (3).

(2) يجوز تضمين أية معلومات أخرى تعتبر ذات أهمية حسب تقدير الكيان المبلغ.

5.5. إشعار التقرير الخاص بكل دولة:

على كل مكلف يعتبر كيان تابع لمجموعة متعددة الجنسيات تقديم الإشعار الخاص بتقرير كل دولة إلى الهيئة خلال مدة لا تتجاوز (120) يوما من تاريخ انتهاء سنته الضريبية/الزكوية. يجب أن يتضمن الإشعار معلومات حول هوية الكيان المبلغ المجموعة المتعددة الجنسيات التي يتبعها المكلف، ودولة إقامته لأغراض الضريبة، والدولة التي يتم تقديم التقرير لكل دولة فيها من قبل هذا الكيان. ويجب أن يتم تحديد الصفة التي يقوم الكيان المبلغ بتقديم التقرير بها (أي ما إذا كان الكيان الأم النهائي، أو الكيان البديل للكيان الأم، أو .. غير ذلك مع توضيح سبب كونه الكيان المبلغ).

وفي حال كان المكلف هو الكيان المبلغ للمجموعة، يجب أن يقوم بذكر ذلك في الإشعار، وتوضيح الصفة التي يقوم بتقديم التقرير بها كما ذكر أعلاه. وفي حال تعدد المكلفين التابعين لذات مجموعة متعددة الجنسيات الذين يكونون ملزمين بتقديم التقرير لكل دولة عن المجموعة بموجب الفقرة (ب) من المادة 18 من التعليمات، يجب أن يوضح الإشعار هوية المكلف المعين لتقديم التقرير وفقا للفقرة (ج) من المادة 18 من التعليمات، وهوية المكلفين الذين يشملهم التقرير، ويقدم نيابة عنهم.

5.6. نموذج تسعير المعاملات:

تكون نماذج تسعير المعاملات متضمنة نموذج الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، وإشعار التقرير لكل دولة جزء من الإقرار الضريبي / الزكوي. وقد قامت الهيئة بتوفير النماذج على موقعها الإلكتروني. يستخدم نموذج الإفصاح من قبل الهيئة؛ للقيام بتقييم مخاطر تسعير المعاملات. وللهيئة الحق في طلب معلومات إضافية من المكلف فيما يخص تسعير المعاملات.

يتم مناقشة النماذج بشكل تفصيلي أدناه. ويتضمن الملحق (12) دليل المستخدم لمزيد من التوضيح.

5.6.1. القسم 1 - نموذج الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطين[35]

يتعلق القسم 1 من نموذج الإفصاح بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين الخاصة بالمكلف. في حال كان للمكلف مثل هذه المعاملات، يجب أن يذكر تفاصيل كل معاملاته بين الأشخاص المرتبطين بشكل منفصل (التفاصيل أدناه). بشكل عام، باستثناء الحالات التي يكون فيها الخاضع لجباية الزكاة ملزمًا بتقديم التقرير الخاص لكل دولة، علماً أنه تطبق جميع أحكام تعليمات تسعير المعاملات على كل من يعتبر مكلف بموجب نظام ضريبة الدخل ولوائحه التنفيذية أو لائحة جباية الزكاة أو كلاهما -حسب الحال-.

- **ملاحظة هامة:** تعتبر الشركات المختلطة على أنها شخص خاضع لضريبة الدخل في المملكة بمجملها لأغراض تسعير المعاملات.

(35) يجب إدخال أي معلومات مطلوبة في تعليمات تسعير المعاملات التي لا يتوفر لها حقل في حقول النموذج ضمن الخانات الاضافية. لا تستثني القيود التقنية المكلفين من الالتزام بتقديم جميع المعلومات المطلوبة وفقًا للتعليمات في الوقت المناسب. إذا لم يتمكن المكلفون من توفير جميع المعلومات الضرورية بشكل كامل في نموذج الافصاح، فإنه يجب تقديم المعلومات للهيئة بأية طريقة أخرى. توصي الهيئة بأن يتم ذلك من خلال مرفق واحد للنموذج.

أ. في القسم الفرعي (أ) يجب على المكلف أن يقوم بما يلي:

(1) اختيار نوع المعاملة بين الأشخاص المرتبطين من أحد الخيارات المتاحة (الملموسة، غير الملموسة، خدمات، مالية).

- المعاملة الملموسة: هي المعاملة بين أشخاص مرتبطين التي تتعلق بنقل السلع، أو البضائع أو الأصول الملموسة، أو أي ممتلكات ملموسة.
- المعاملة غير الملموسة: هي المعاملة بين أشخاص مرتبطين تتعلق بمنح حقوق قانونية على ممتلكات غير ملموسة، (مثل: التراخيص، وحقوق الاستخدام، وحقوق الانتفاع)، أو نقلها أو منح حق التصرف بها.
- المعاملة ذات الطابع الخدمي: معاملة بين أشخاص مرتبطين تتعلق بتقديم خدمات.
- المعاملة المالية: معاملة بين أشخاص مرتبطين تندرج ضمن الفصل الثامن من هذا الدليل الإرشادي.

في حال المعاملات التي من الممكن ان تندرج تحت أكثر من نوع واحد من الأنواع الأربعة المذكورة، يجب اختيار النوع الذي يعتبر أكثرهم دقة بالنظر إلى خصائص المعاملة في ضوء الأعمال التي قام بها أطراف المعاملة فعليا بغض النظر عن مسماها بالإضافة إلى أهداف المعاملات، أما في حال كانت المعاملة مختلطة، ولا يمكن تجزئتها، يكون من المناسب تصنيف المعاملة حسب غرضها الرئيس مع توضيح الأجزاء العرضية، أو التبعية للمعاملة.

(2) وصف طبيعة المعاملة بين الأشخاص المرتبطين، (مثل: بيع السلع، أو منح ترخيص الاستخدام اسمًا تجاريًا).

(3) إضافة الاسم القانوني للأشخاص المرتبطين المشاركين في المعاملة المحددة (وأي اسم معرِّف آخر - إن وجد)، والرقم الضريبي، والعنوان للأشخاص المرتبطين.

(4) تحديد دولة إقامة الأشخاص المرتبطين للأغراض الضريبية، وإن اختلفت، دولة التأسيس[36].

(5) الإيرادات و/أو المصاريف المتعلقة بالمعاملة، كما يلي:

- للمعاملات المتعلقة بالممتلكات الملموسة: تعني قيمة السلع محل المعاملة (عادة ما تكون القيمة هي السعر المحدد بين الأطراف الذي من المفترض أن يعكس القيمة السوقية العادلة إذا توافق السعر مع مبدأ السعر المحايد).
- المعاملات المتعلقة بالممتلكات غير الملموسة: قيمة استخدام أو نقل الأصول غير الملموسة.
- المعاملة ذات الطابع الخدمي: سعر الخدمات المقدمة، أو المقابل المالي عنها.
- المعاملات المالية: مصاريف الفوائد، أو الهوامش (وليس قيمة التمويل).

(36) المادة 14 (أ) (1)، تعليمات تسعير المعاملات.

(6) اختيار طريقة تسعير المعاملات المطبقة: (مثل: طريقة السعر المقارن) من القائمة.

(7) إضافة رقم التعريف الضريبي، والعنوان المسجل للشخص المرتبط، وأية أسماء معرفة، وأماكن التأسيس في حال اختلافها عن دولة الضريبة[37].

(8) وصف لطبيعة الأعمال أو الأنشطة التجارية الخاصة بالأشخاص المرتبطين المشاركين بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين المفصح عنها[38].

(9) معلومات المالك القانوني للأشخاص المرتبطين المذكورين، ودولة إقامتهم للأغراض الضريبية، وإن اختلفت، دولة التأسيس. بالإضافة إلى نسبة الملكية. إذا لم يكن المالك المستفيد هو المالك القانوني، فإنه يجب إضافة نفس التفاصيل للمالك المستفيد[39].

(10) وصف لنوع/ طبيعة العلاقة بين الأشخاص المرتبطين المشاركين في المعاملات بين الأشخاص المرتبطين المفصح عنها[40]. إذا كان لدى المكلف أكثر من معاملة واحدة مع أشخاص مرتبطين، يمكن إضافة خانات إضافية من خلال الرمز "+" أو حذفه من خلال الرمز "x". وإذا كان لدى المكلف أكثر من معاملة واحدة مع نفس الشخص المرتبط، (مثل: معاملة بيع السلع، ومعاملة تقديم الخدمات)، يجب ذكر كل منها على حدة، وإضافة المعلومات الواردة أعلاه المتعلقة بكل منها.

ب. القسم الفرعي (ب):

- يجب على المكلف الإفصاح عما إذا قام المكلف، أو مجموعة متعددة الجنسيات التي يتبعها بإعادة هيكلة أعمالهم. تعني إعادة هيكلة الأعمال إعادة تنظيم العلاقات التجارية، أو المالية بين الأشخاص المرتبطين (سواء على المستوى المحلي أو الدولي)، بما في ذلك إنهاء أو إعادة التفاوض حول الاتفاقيات القائمة. يتم طرح المزيد من المعلومات حول إعادة الهيكلة في الفصل العاشر (10) من هذا الدليل.

ج. القسم الفرعي (ج):

- يجب على المكلف تقديم معلومات مالية عن إجمالي الإيرادات، وإجمالي النفقات، وصافي الربح/ الخسارة كما هو مقدم في الإقرار الضريبي لسنة الإقرار الحالية.

د. القسم الفرعي (د):

(1) يجب على المكلفين الإفصاح عما إذا كان يحتفظ بوثائق تسعير المعاملات وفقا لتعليمات تسعير المعاملات من خلال اختيار الإجابة المناسبة.

- إذا كانت الإجابة "نعم"، فستظهر خانتان إضافيتان وهما "الملف المحلي" ، و"الملف الرئيس."

(37) المادة 14 (أ)، تعليمات تسعير المعاملات.
(38) المادة 14 (أ) (6)، تعليمات تسعير المعاملات.
(39) المادة 14 (أ) (3)، تعليمات تسعير المعاملات.
(40) المادة 14 (أ) (5)، تعليمات تسعير المعاملات.

ويجب اختيار ما تم الاحتفاظ به منهما وفقا لتعليمات تسعير المعاملات.

- إذا كانت الإجابة "لا" فإنه لا توجد خطوات إضافية في هذه القسم.
- إذا كانت الإجابة "لا ينطبق"، فإنه لا توجد خطوات إضافية في هذه القسم. وتعتبر هذه الإجابة مناسبة للمكلفين الذين لا يجب عليهم الاحتفاظ بالملف الرئيس، والملف المحلي وفقا للتعليمات وكما هو موضح في هذا الدليل الإرشادي.

هـ. القسم الفرعي (هـ):

(1) يتضمن سؤال عما إذا كان المكلف قد شارك في معاملات بدون مقابل أو بمقابل غير نقدي بين أشخاص مرتبطين[41].

- إذا كانت الإجابة "نعم"، يجب على المكلف ذكر تفاصيل المعاملة وأسماء الأشخاص المرتبطين المشاركين فيها (بما في ذلك الرقم الضريبي والعنوان)، واختيار دولة إقاماتهم الضريبية. ويجب إنشاء خانات إضافية باختيار الرمز "+" إذا كان هناك أكثر من معاملة مجانية بين أشخاص مرتبطين.
- إذا كانت الإجابة "لا فليس هناك خطوات إضافية.

و. القسم الفرعي (و):

- يجب إضافة تفاصيل مساهمي المكلف أو ملاكه أو الشركاء فيه في القسم الفرعي (و) التي تتضمن اسم المساهم (بما في ذلك الرقم الضريبي والعنوان) ونسبة المساهمة أو الملكية. وإذا كانت شركة مساهمة عامة، يجب تقديم معلومات منفصلة عن أي مساهم يمتلك نسبة (5 %) من الأسهم أو أكثر. ويجب جمع الأسهم الأخرى التي لا تندرج ضمن هذه الفئة ضمن "الملكية العامة."

5.6.2. القسم 2 - إشعار التقرير الخاص بكل دولة:

يتعلق هذا القسم من النموذج الذي يعتبر جزءا من الإقرار الضريبي / الزكوي بإشعار التقرير لكل دولة. ويجب على المكلف تحديد ما إذا كان تابع المجموعة المتعددة الجنسيات تتجاوز إيراداتها المجمعة الحد النظامي لتقديم تقرير كل دولة؟ ويجب الإجابة بـ"نعم" اذا تم تجاوز الحد النظامي.

- في الأقسام الفرعية (أ) إلى (د)، يجب إضافة الاسم القانوني للكيان الأم النهائي للمجموعة (UPE) ورقم تعريفها الضريبي ونهاية السنة المالية له (أو نهاية السنة الضريبية/الزكوية له، أيهما ينطبق لأغراض تحديد تاريخ تسليم التقرير).
- في الأقسام الفرعية (هـ) إلى (ح)، يجب إضافة الاسم القانوني للكيان المبلغ ورقم التعريف الضريبي (TIN) ونهاية السنة المالية (أو نهاية السنة الضريبية/الزكوية، أيهما ينطبق لأغراض تحديد تاريخ تسليم التقرير) .
- يجب على المكلف اختيار الضغط على زر المراجعة بعد تقديم كافة المعلومات اللازمة.

ملاحظة: في حال كان الكيان المبلغ مكلف، يتم تحديد المدة النظامية لتقديم التقرير الخاص بكل دولة بناء على تاريخ نهاية السنة الضريبية/الزكوية للمجموعة[1].

5.6.3. شهادة المحاسب القانوني:

إذا تم تعبئة القسم 1 (نموذج الإفصاح) والقسم 2 (نموذج الإشعار الخاص بكل دولة) بشكل صحيح، يجب على المكلف إرفاق شهادة المحاسب القانوني (شهادة مدقق الحسابات) والتي توضح اتباع المكلف لسياسة تسعير المعاملات الخاصة بالمجموعة [43].

(42) المادة (14ج)، تعليمات تسعير المعاملات.

(43) في حال تطبيق المادة (18 ج) من التعليمات، يلتزم المكلفون بتقديم الإفصاح للهيئة بما يتعلق بالمكلف الممثل للكيان المبلغ وأسماء المكلفين الذي سيتم تقديم النموذج بالنيابة عنهم. لا يوجد هنالك نموذج لهذا التبليغ حاليا، وبذلك فإنه يتم التقديم من قبل المكلف يدويا.

6.اتفاقية التسعير المسبق

6. اتفاقية التسعير المسبق

تتضمن اتفاقية التسعير المسبق اتفاقًا بين المكلف والهيئة حول طريقة تسعير المعاملات المناسبة للمعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين.

تعتمد هذه الاتفاقية على الطرق المعتمدة في تعليمات تسعير المعاملات وهي مصممة لتتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

اتفاقية التسعير المسبق هي أداة مهمة لإدارة مخاطر تسعير المعاملات، وتهدف الي توفير اليقين وتقليل احتمالية حدوث نزاعات مع الهيئة. كما تسمح للمكلفين بتنظيم شئونهم الضريبية/الزكوية بثقة أكبر وتقليل تعرضهم للازدواج الضريبي.

6.1 نطاق اتفاقية التسعير المسبق:

يمكن طلب عقد اتفاقية التسعير المسبق للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي لا تقل قيمتها عن مائة مليون (100,000,000) ريال سعودي. يمكن إثبات قيمة المعاملات بمعلومات من الحسابات المالية أو (مسودة) الوثائق القانونية أو خطة العمل.

يمكن للمحافظ استثناء بعض المعاملات التي تتسم بالتعقيد من تطبيق هذا الحد.

6.2 إجراءات اتفاقية التسعير المسبق:

لتبدأ عملية طلب اتفاقية التسعير المسبق في المملكة، يتوجب على المجموعات متعددة الجنسيات التي تفي بالمتطلبات المنصوص عليها في تعليمات تسعير المعاملات التواصل مع الهيئة لتقييم إمكانية طلب الاتفاقية ودراستها. في حال تحديد إمكانية طلب الاتفاقية، يجب تقديم طلب كامل إلى الهيئة على الأقل قبل 12 شهرًا من بداية السنة المالية الأولى المعنية بالاتفاقية.

على سبيل المثال، يجب على الشركات التي تتوافق نهاية سنتها المالية في 31 ديسمبر تقديم طلباتها إلى الهيئة المختصة قبل 31 ديسمبر من العام السابق.

لاستيفاء شروط التقدم بطلب اتفاقية التسعير المسبق، يجب أن يتضمن معلومات ووثائق محددة، تشمل على الأقل مايلي:

- هيكل المجموعة بأكملها مع قائمة كيانات المجموعة التي يغطيها الطلب، بما في ذلك اسم الشركة والعنوان ورقم التعريف الضريبي.

- وصــف المعامــلات الصناعيــة أو التجاريــة للمجموعــة، وهيكلهــا التنظيمــي العالمي، وحصتهــا، وتحديد المعامــلات الرئيســية بيــن الأطراف.

- البيانــات المالية والضريبية للســنوات الضريبيــة [الثلاث] الأخيــرة، بالإضافة إلى أي معلومات أو مســتندات أخرى تدعم منهجية تســعير المعامــلات المقترحة.

- التحليــل الوظيفي للأنشــطة التجاريــة لكل طرف، والأصــول المســتخدمة، والتكاليف الماليــة المتكبدة، والمخاطــر المفترضــة، شــرح طريقة/منهجيــة تســعير المعامــلات ضمــن والسياســات والممارســات، والمســتخدمة مــن قبــل مقــدم الطلــب والأشــخاص/الأطراف المرتبطيــن للمعامــلات ضمــن الاتفاقية للســنوات الثلاث الســابقة".

- قائمــة بمنافســي المكلف ودراســة المعاملات أو الأنشــطة المماثلــة القابلــة للمقارنة، وكذلــك تفاصيل المعاييــر المناســبة لربحية وعائد الاســتثمار.

- دراســة تفصيلية للبحــث الذي تم إجــراؤه والمعاييــر المطبقة لتحديــد واختيــار البيانات المســتقلة القابلة للمقارنــة، وكذلــك طريقة تطبيــق المعايير على نقــاط المقارنــة المحتملة.

6.3 عقد اتفاقية التسعير المسبق

فــي حال وصــول الهيئة إلــى اتفاق مع المكلف، ســيتم إشــعار المكلــف بذلك، ويكــون لديه الخيــار بين قبول الاتفــاق أو الرفض.

اتفاقية التســعير المســبق هي اتفاقية ملزمــة بين المكلف والهيئــة، وبمجرد التوصل إلى اتفــاق عليها، تصبح ســارية المفعول لمدة 3 ســنوات (مالية). تحدد الاتفاقية الشــروط والأحكام التي بموجبها ســيتم فرض ضريبة علــى المكلف. إذا قبل المكلف الاتفاقية، فســيكون له ضمانات بأنه لا يجوز للهيئة الطعن في سياســة تســعير المعامــلات خــلال الفترة المحــددة. في حالــة تغيير أي مــن الحقائق الحاســمة المتعلقــة باتفاقية التســعير المســبق، يتعين علــى المكلف إخطــار الهيئة. بعــد ذلك، ســتقوم الهيئة بالتحقــق مما إذا كان ســيتم تعديل اتفاقية التسعير المســبق أو إنهاؤها.

7.التطبيق

7. التطبيق

يجب إدراج المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في السجلات المحاسبية /حساباتهم التجارية بناء على القواعد المحاسبية المعمول بها في المملكة. وعليه يتم إدخال المعاملات في أنظمة المحاسبة الخاصة بالأشخاص المرتبطين حيث تستخدم المعلومات عند إعداد سجلات معينة مثل المركز المالي وبيان الأرباح والخسائر.

7.1. التطبيق بشكل عام

تدرج المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في حساباتهم التجارية بناء على القواعد المحاسبية المعمول بها في المملكة. وعليه يتم إدخال المعاملات في أنظمة المحاسبة الخاصة بالأشخاص المرتبطين حيث تستخدم المعلومات عند إعداد سجلات معينة مثل بيان المركز المالي (الميزانية) وبيان الأرباح والخسائر. ويتم الاحتفاظ بالسجلات لأغراض المحاسبية، وقد تعكس البيانات المالية مدى توافق أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مع مبدأ السعر المحايد، وبالتالي ما إذا كان يلزم إجراء التعديلات عليها.

ويجب التأكد من استيفاء المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مع مبدأ السعر المحايد بشكل دوري، وذلك لتجنب إدراج المعاملات غير المستوفية للمبدأ في الحسابات التجارية. وعادة ما تقوم مجموعة متعددة الجنسيات بإعداد الميزانيات في بداية العام المالي لها، ويتم تحديد أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وفقا لسياسة تسعير المعاملات الخاصة بها. وترى الهيئة أنه من الضروري أن يتم مراجعة النتائج التي حققها المكلف للتأكد من توافقها مع مبدأ السعر المحايد.

ويمكن تطبيق آلية لإجراء التعديل بشكل دوري لمعالجة أية انحرافات غير متوقعة في الميزانية، والنتائج الفعلية للسعر المحايد. قد تتأثر البيانات المتوقعة بالبيئة الاقتصادية أو الظروف الأخرى المؤثرة على النتائج المالية التي يحققها الأشخاص المرتبطين. ويتم من خلال تطبيق مثل هذه الآلية تسهيل مراقبة حيادية أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وتقييمها، واتخاذ الإجراءات المناسبة. وبذلك، يتجنب الشخص ضرورة اجراء تعديلات كبيرة في نهاية السنة. ويجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة توثيق الطريقة المتبعة لتنفيذ آلية التعديل كجزء من وثائق تسعير المعاملات، بما في ذلك الدراسة المرجعية والاتفاقيات المبرمة والوثائق الداعمة الأخرى. من المفضل أن يتم إجراء هذه التعديلات الدورية من قبل المكلف قبل تقديم الإقرار الضريبي، حيث يجب إدراج جميع المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في نموذج تسعير المعاملات والإقرار الضريبي على أساس مبدأ السعر المحايد. كما يجب الإفصاح عن جميع المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في نموذج الإفصاح والإقرار الضريبي على أساس مبدأ السعر المحايد.

وبشكل عـام يجوز إجراء تعديلات نهاية السنة قبل إغلاق الحسابات التجارية للسنة المحددة. وفي الحالات التي يتم فيها إجراء تعديلات نهائية كبيرة متكبدة من قبل المكلف في الربع الأخير من السنة قيد المراجعة، أو الشهر الأول من السنة الجديدة، يجب سداد المبالغ المدفوعة بشكل صحيح بواسطة المكلف.

ويجب إعادة تصنيف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين التي لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد بغرض احتساب الوعاء الضريبي للمكلف بحيث يضمن سداد المبالغ الضريبية مستحقة السداد في المملكة بشكل صحيح. وفي مثل هذه الحالات، يجوز للهيئة إجراء التعديلات على المعاملات بين الأشخاص المرتبطين لضمان مواءمتها مع مبدأ السعر المحايد[42].

(42) المادة 12، تعليمات تسعير المعاملات والمادة 63 نظام ضريبة الدخل.

8. المعاملات المالية

8. إرشادات خاصة بالمعاملات المالية:

تطبق القواعد الأساسية على المعاملات المالية حيث يجب التحقق من الشروط وفقا لمبدأ السعر المحايد. ونظرا إلى الطبيعة الخاصة للمعاملات المالية، يتم مناقشة تطبيقات تسعير المعاملات على المعاملات المالية التي يمكن أن يقوم بها الأشخاص المرتبطون والاعتبارات العملية ذات العلاقة في هذا الفصل.

يتم مناقشة عدد من المعاملات المالية التي قد تتم بين الأشخاص المستقلين، ومع ذلك فإن هنالك العديد من المعاملات المالية الأخرى التي لا يتم التطرق إليها في هذا الدليل، وقد تقع أيضا ضمن نطاق هذا الدليل الإرشادي.

8.1. معاملات التمويل والقروض:

فيما يتعلق بمعاملات التمويل، ومنح القروض بين الأشخاص المرتبطين، ينبغي النظر في جميع شروط المعاملات بما في ذلك المخاطر والأسعار. وفي مقدمة الأمر يجب تحديد المعاملة بين الأشخاص المرتبطين كما هو موضح في الفصل الرابع من هذا الدليل الإرشادي.

وحتى يمكن تحديد سعر المعاملة المالية بين الأشخاص المرتبطين وفقاً لمبدأ السعر المحايد، بما في ذلك مثلا معاملات القروض، ينبغي تحديد خصائص المعاملة بدقة.

والمقصود بتحديد خصائص المعاملة المالية هو الوقوف على كل ما تتسم به المعاملة من خصائص ذات أهمية اقتصادية. وعند إخضاع المعاملة المالية للتحليل لتحديد طبيعتها، ينبغي أن يتناول التحليل مجموعة من العناصر، ومنها:

- **دراسة الشروط التعاقدية للمعاملة:**

توفر الشروط التعاقدية المكتوبة بين أطراف المعاملة المالية نظرة متعمقة على شروط وأحكام المعاملة، ومع ذلك ففي حال لم يكن العقد يتضمن قدراً كافياً من التفاصيل، قد يتطلب الأمر النظر في وثائق أخرى.

- **التحليل الوظيفي:**

يتناول التحليل الوظيفي تحديد المهام المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة من جانب الأطراف المشاركة في المعاملة.

- **تحليل خصائص الأداة المالية:**

حيـث أن هنـاك أنواعـاً متنوعة مـن الأدوات المالية التي تتسـم كل منها بخصائـص تميزها عـن غيرها، ينبغي إيـلاء اهتمام خـاص لمختلف العناصـر المحددة التي تنطـوي عليها المعاملـة المالية.

- **تحليل الظروف الاقتصادية للأطراف المشاركة وللسوق:**

يمكـن للاختلافـات بيـن الأسـواق التي يمـارس فيها الأطـراف المرتبطـون وغيـر المرتبطين عملهـم أن تؤثر فـي سـعر المعاملـة. ولذلك فمن الضـروري تحليل مـا إذا كانت هناك اختلافـات من هذا القبيـل بحيث يمكن تعديل السـعر على النحو المناسـب عنـد الاقتضاء.

- **تحليل استراتيجية الأعمال للأشخاص المرتبطين و/أو مجموعة الشركات المعنية:**

يمكـن لاختـلاف اسـتراتيجيات الأعمـال أن يؤثـر في الشـروط والأحـكام التي يبرم الأشـخاص المسـتقلون بموجبهـا معاملاتهـم الماليـة. ولذلك يعتبـر تحديد غرض القـرض أحد العناصـر المهمة التي يلـزم أخذها في الاعتبار.

وعنـد تحديد طبيعـة المعاملة الماليـة، ينبغي أن تؤخذ فـي الاعتبار نسـبة الدين إلى حقـوق الملكية. فهناك حـالات قد لا تكـون فيها الأطـراف الثالثة مسـتعدة أو قادرة علـى اقتراض مبلـغ معين من الأمـوال لأن ذلك سـوف يؤدي إلـى تحملها مسـتوى مفرطاً من الديـون ومن أعبـاء الفائدة المترتبـة عليها بما لا يتناسـب مع حقـوق ملكيتهـا. ولذلك فإن سـعر فائدة الاقتـراض ليس العامـل الوحيد المهـم لتحديد مدى الالتـزام بمبدأ السـعر المحايد فـي معاملات الاقتـراض التي تتم بين شـركات المجموعة الواحـدة، حيث ينبغـي أيضاً تقييم قدرة الشـركة المقترضة على الاسـتدانة.

وقـد يتبيـن من هـذا التحليـل أن المعاملة لا ينبغـي أن تُعتبر قرضـاً، بل هي تمثـل نوعاً آخر مـن المعاملات، كأن تكـون مسـاهمة فـي رأس المال مثـلا. وللتحقق مـن ذلك، ينبغـي عند تحديـد طبيعة المعاملـة النظر فيما يلـي على وجـه الخصوص:

- البنود المتعلقة بالسداد.
- أولوية الاستحقاق.
- القدرة على سداد الفائدة بناء على التدفقات النقدية.
- نسب الدين إلى حقوق الملكية في أمثلة لمعاملات مشابهة في السوق.

وبنـاءً علـى نتيجـة التحليـل، يمكن تعديـل تصنيـف معاملة الاقتـراض الأصليـة بحيث تعتبـر، كليـا أو جزئيا، معاملـة متعلقـة بحقـوق الملكية.

وبعـد إجراء تحليل خصائـص المعاملة علـى النحو المذكـور، ينبغي تحديد طبيعـة المعاملـة المالية من حيث موافقتها لمبدأ السـعر المحايد.

بشكل عام، يهـدف الممول المستقل إلى الحد من المخاطر المتحملة فـي تقديم القرض، مع الأخذ في الاعتبـار أيضـا العناصر المشمولة بتحليل خصائص المعاملة. وهـذا يعنـي أن قـرار تقديـم القـرض من قبل الممـول سيعتمد على مـدى قدرة المقترض على سـداد القرض، والفوائد المفروضة عليـه. وبالتالي فإن الجدارة الائتمانيـة للمقترض هي أحد العوامل الحاسمة في تحديد مـا إذا كان المقرض المستقل مستعدا لمنـح القـرض وكذلك في مبلغ القرض والشـروط والأحكام المنطبقة عليه. وبالإضافة إلـى ذلك، فإن المقرض المسـتقل سـوف ينظر أيضـاً في الخيـارات الأخرى المتاحـة واقعياً لاسـتخدام الأموال الموجـودة لديه.

ولتحديـد مـا إذا كانـت معامـلات التمويل والاقتـراض بيـن الأشـخاص المرتبطيـن متوافقة مع مبدأ السـعر المحايـد، ينبغـي تحليـل المعاملة مـن منظور كل مـن المقرض/الممـول المسـتقل والمقترض المسـتقل.

وغالبًا مـا يتـم التعبيـر عـن الجـدارة الائتمانيـة باعتبارها أحد العناصـر المهمة في تحديـد طبيعة القرض من حيث موافقته لمبدأ السعر المحايد مـن خلال التصنيفـات الائتمانيـة. ويمكـن اسـتخدام التصنيفـات الائتمانيـة كما توفرها وكالات الائتمـان المستقلة كنقطـة مرجعية لتحديد الجـدارة الائتمانية للشخص. وتشـير التصنيفات التي تتـراوح من (AAA / Aaa) إلى (BBB- / Baa3) بشكل عام إلـى جدارة ائتمانية عالية، وتعتبـر بأنها جـدارة ائتمانيـة من "الدرجـة الاسـتثمارية"، وتعتبـر احتماليـة عـدم قـدرة المقتـرض المسـتقل علـى دفـع الفائـدة، وسـداد القـرض منخفضـة.

يمكـن اعتبـار المقترضيـن ذوي التصنيـف الائتماني الـذي يقـل عن (BBB- / Baa3) بـأن جدارتهـم الائتمانية منخفضـة وأن احتماليـة التخلـف عـن تسـديد القـرض مرتفعـة. تسـتند هـذه التصنيفـات الائتمانية إلـى بعـض المؤشـرات الماليـة، بالاعتماد علـى النهـج المتبـع فـي تحديـد آليـة التقييـم.

وينبغـي تحديد التصنيف الائتماني بناء علـى البيانات المالية للمقترض بعد تعديلهـا بناء على القرض المطلوب منحـه. وذلـك لأنه عنـد منح القـرض، فإن ذلك سـيؤدي في معظـم الأحوال إلـى التأثير في قـدرة المقترض علـى سـداد الفوائـد ورد أصـل القرض. وفـي هذا الصـدد، قد يلـزم إجـراء تحليل للقـدرة على الاسـتدانة من منظـور تسـعير المعامـلات، لإثبات القـدرة المبدئية على الدخـول في المعامـلات المالية ، على النحو المشـار إليـه فيما سـبق، ، أي أن المقترض لديه الوسـائل الكافيـة للوفاء بالتزاماتـه (فيما يتعلق بسـداد الفائدة).

وعـلاوة علـى ذلك، يمكـن أيضاً تقديـم ضمان من طـرف آخر دعمـاً للجـدارة الائتمانيـة للمقترض (انظـر أيضاً القسـم 6-2). ومـع ذلك ففي هذه الحالـة، يجب أن يتنـاول التحليل أيضاً قـدرة الضامن على الوفـاء بالتزاماته فـي حال تخلـف المقترض عن السـداد.

في بعض الحالات الخاصة، يكون الممـول المستقل مستعدا لمنح قروض لشخص ذو تصنيف ائتماني أقل مـن (BBB)، مثـل الممـول المسـتقل الـذي لديـه محفظـة قـروض متنوعـة أو إذا اسـتوفى المقتـرض شـروط

إضافيـــة معينـــة. ولذلـك، يجـب أن يقـوم الشـــخص المرتبـط الـذي يقـدم القـــرض إلـى شـخص مرتبـط ذي جـــدارة ائتمانيـة منخفضـة بإثبـات أن شـروط القـرض تـم الاتفاق عليـه بموجـب شـروط السـعر المحايـد. ومـع ذلـــك، ينبغـي فحص مثـل هـــذه الحالات بعنايـة، حيث أنـــه عمليا يمكـــن للأشخاص ذوي التصنيـف الائتماني المنخفـض أن يحصلـوا علـــى التمويـل مـن شـركات التمويـل والمصـارف.

أمـــا بالنسبة للمقترض المستقل، فعادةً ما يسعى إلى تمويل أنشطته التجارية بأقل تكلفة. ونتيجة لذلك، فإن نسبة الديون المستحقة من حقوق المساهمين مؤشر مهم لنسبة التكلفة الرأسمالية. وتكمن أهمية المؤشـــر لأغراض تحديـــد جـدوى تمويـل جـزء مـــن الأنشطة التجاريـة مـن خلال القـــروض الرأسـمالية الأمـر الـذي قـد ينتـج عنـه زيـادة العوائـد علـى رأس المـال المسـتثمر (الممثـل فـي حقـوق المسـاهمين) ويمكـن أن تكـــون مصاريـف القـروض (كالفوائـد) مؤهلـة للخصـم مـــن الوعـاء الضريبـي. وعلـى العكـس، قـد تـؤدي الزيـــادة فـي تكاليـف زيـادة رأس المـال المقتـرض إلـى تخفيـض العائـد علـى رأس المـال المسـتثمر.

وعلـــى وجـــه التحديـد يجـــب التحـوط مـــن حالات الاقتراض التـــي يفقد بســـببها الشـــخص المقترض جدارته الائتمانية. فـــي ظـــل هـذه الظـروف، يجـــب علـى الأشخاص المرتبطيـــن إثبـات أن القـرض قـــد تـم الاتفاق عليـه فـي ظـل شـــروط تتوافـق مـع مبـــدأ السعر المحايـد.

بالإضافة إلـــى التصنيـــف الائتماني، يجـــب الأخذ بعيـــن الاعتبار الحقائـق والظـــروف الأخرى الخاصـة بعمليـة الاقتراض لتحديـــد مـــدى توافـــق شروط القـــرض مـع مبدأ السـعر المحايـد. علـــى سبيل المثـــال، يتأثر سعر الفائـدة عمومـــا بالأحكام والشروط التعاقدية أو خيارات الدفع المســـبق أو تخفيض أولية الديـن أو العملة، أو أســـعار الفائـدة الثابتـة أو المتغيـرة... إلـــخ. وكمـا هـو الحـال فيمـا يخـص جميـــع المعاملات بيـن الأشخاص المرتبطيـن، يجب تقييـم جميع الشروط فـي ضوء مبدأ السعر المحايـد، والشروط والأحكام للمعاملـة الماليـة التـــي يتفـق عليهـا أشـخاص مسـتقلين مماثليـن فـي معامـل مســـتقلة مماثلـة (مثـل الشـخص المقتـرض مـــع البنـوك). قـد يكـون مـن المهـم الأخذ فـي الاعتبار مـــا إذا كان مـن الأرجح أن يتـم طلـب الضمانـات فـي حالات مماثلـــة مسـتقلة لمعالجـة المخاطـر المحتملـــة فيمـا يتعلـق بالمعاملـة.

قـد يكـون مـــن المناسـب إجـراء تعديـل للمعاملات الماليـة بيـــن الأشخاص المرتبطيـن فـي ضـوء المخاطـر المتحملـــة وفقـا للوقائـع والظـروف الخاصـة بمعاملـة التمويـل. وعليـــه، يجـب التحقـق سـنويا عـن الحقائـق والظـــروف لمعاملات التمويـل بيـن الأشخاص المرتبطيـن (مثـل إعـــادة تقييـم الجـدارة الائتمانية للمقتـرض) لضمـان اتبـاع نهـج متسـق.

إذا لـم يكـن مـن الممكـن إجراء تعديـل علـى شروط وأسـعار معاملـة التمويـل بيـن الأشخاص المرتبطيـن لتصبـح متماثلـة مـع مبـدأ السـعر المحايـد، فقـد يـؤدي ذلـك فـي أسـوأ الحالات إلـى عـدم الأخذ بالمعاملـة أو إعـادة تكييـف القـرض بشـكل كامـل أو جزئيـا مـن قبـل الهيئـة لأغراض تحديـد الوعـاء الضريبـي.

8.2. الضمانات

الضمـــان هـو اتفاق قانوني يلزم بموجبه الضامن على تحمل أو سداد دين -جزئيا أو كليا- مستحق نيابة عن المقتـــرض، وذلك في حالات معينة كما هو متفق عليه بين الضامـــن والمقترض والممول، والتي عادة ما تكـــون عند تخلف المقترض عن سداد الدفعـــات المستحقة على القرض.

وقـــد يكون الضامن شخص مرتبط بالمقترض. وفي هذه الحالات، يجب التحقق عما إذا كانت شروط وأحكام الضمـــان مشابهة للشروط والأحكام التي من المتوقع أن يتفق عليها أشخاص مستقلين. وعند تقييم مثل هـذه العمليـات الماليـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن عـــن مـدى توافقهـا مـع مبـدأ السـعر المحايـد فإنـه يتـم مراجعتها من منظور الأشخاص المرتبطيـــن الضامنين ومنظور الشخص المرتبط المقترض. علاوة على ذلك، يجـــب تقييم ما إذا كان للشخص المرتبط الذي قام بإصدار الضمان لـــه أي فوائد/منافع من هذا الضمان بما يتوافـــق مع شروط السعر المحايد، ومدى استعداده لتحمل رسوم مقابل ذلك.

وحيـث أن تقديم الضمـــان يعتبر معاملة ماليـــة، ينبغي تحديد خصائص تلـــك المعاملة بدقة. وفـــي هذا الصدد، يمكـــن الرجوع إلـــى الفقرة 6-1 من هذا الدليل الإرشـــادي.

وقـــد يؤثر الضمان المالي في شـــروط الاقتـــراض ويمكن أن يتيح للمقتـــرض الحصول على ســـعر فائدة أفضل أو اقتـــراض مبلغ أكبر.

وفـــي حال تقديـــم ضمان من داخـــل المجموعـــة وأدى ذلك إلى زيـــادة قدرة المقتـــرض على الاقتـــراض مقارنة بوضعـــه دون تقديـــم هذا الضمـــان، يجب أن يتنـــاول التحليل أيضاً مـــا إذا كان الضمان يؤدي إلى تحســـين معدل الفائـــدة المفـــروض على القـــرض. وفي هذا الحالة يمكن أن يُســـتنتج، بنـــاءً على التحديد الدقيـــق للخصائص، أن (جـــزءاً من) القـــرض هو في حقيقة الأمر قـــرض من المقرض إلى الضامـــن، الذي يقوم بـــدوره بإقراض المقترض أو المســـاهمة فـــي رأس مالـــه. وفي هذه الحالة أيضـــاً، يمكن فرض رســـوم ضمان، على أن تقتصر تلك الرســـوم علـــى الجزء الـــذي تم تحديـــد خصائصه بدقة باعتبـــاره قرضاً (وليـــس على الجزء الـــذي تم تحديـــد خصائصه على أنه مســـاهمة في رأس المال).

وكمـــا ذكـــر ســـابقاً، فيجب أن تخضـــع الضمانـــات المقدمة فيمـــا بيـــن الأشـــخاص المرتبطين لتحديـــد الخصائص الدقيق والتقييم بناء على مبدأ السعر المحايد. وعندما يكون للشـــخص رغبـــة فـــي الحصـــول علـــى قـــرض، قـــد يحصـــل الشـخص العضـو فـــي مجموعة متعددة الجنسيات على ضمان صريح مـــن شخص مرتبط به أو يكـــون مضمـــونًا ضمنيًا بسبب كونه عضـــوا في المجموعة. في حـــال كان الضمان الممنـــوح له من شخص مرتبـــط ضماناً ضمنياً، فيجب التحقق عما إذا كان بإمكان هذا الشـــخص المقترض قادرا للحصول على قروض ذات شروط وأحـــكام أفضل من تلك التي يكون الشخص المســـتقل القابـــل للمقارنـــة (مماثـــل) قـــادرا علـــى الحصـــول عليهـــا. وفـــي هـــذه الحالـــة، لا يعتبـــر المبلـــغ المحـــدد فـــي هـــذا الإطار ، وبمراعاة التحديد الدقيق للخصائص، علـــى أنـــه خدمـــة يجـــب فـــرض رسـوم عليهـــا. أمـــا إذا تـــم الحصـــول علـــى قـــروض بشـــروط أفضـــل بســـبب ضمـــان صريـــح مقدمـــا مـــن الأشخاص المرتبطـــين (الـــذي يكـــون الشـــخص المســـتقل مســـتعدا لسداد مقابـــل مالـــي للحصـــول على ضمان بشـــروط مماثلة)، فسيتم اعتبـــار تقديـــم الضمان خدمـــة يجب من حيث المبدأ فـــرض مقابـــل مالـــي عليهـــا وفقـــا لمبـــدأ الســـعر المحايـــد.

ومن المهم أن يكون مفهوما أن المقترض عادة ما لا يكون مستعداً لسداد رسوم مقابل الضمان، سواء كان مقدماً من داخل المجموعة أو من طرف ثالث (طرف من خارج المجموعة)، إذا لم يكن ذلك سيعود عليه بمصلحة تتناسب مع مبلغ الرسوم المدفوعة. وفي هذا الصدد، يمكن استخدام تحليل التكاليف والمكاسب لتحديد ما إذا كان للمقترض أن يتوقع الحصول على مصلحة تتناسب مع مقابل الضمان.

وكما هو الحال في جميع المعاملات المالية، فإن تحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع مقابل الضمان متوافقاً مع مبدأ السعر المحايد ينبغي أن يكون بمراعاة منظور كل من الضامن والمقترض. وذلك لأن المعاملة لن تتم بين شخصين غير مرتبطين ما لم يكن كلا الطرفين سيستفيد من الدخول في تلك المعاملة.

8.3. إدارة الأموال واستخدامها بشكل مثالي وتجميع الأموال

قد تكون من مهام الإدارات الداخلية المختلفة لمجموعة متعددة الجنسيات إدارة الأموال وتحسين التدفقات المالية نيابة عن الأشخاص المرتبطين. تقوم هذه الإدارات بإدارة سيولة كيانات مجموعة متعددة الجنسيات بفعالية ويضمن أن يتم استخدام الموارد المالية في المجموعة بالشكل الأفضل والأمثل. ومن أحد الطرق التي يمكن تطبيقها؛ لتحقيق ذلك هو إنشاء نظام لتجميع الأموال، وحيث أن أنظمة تجميع الأموال معقدة بطبيعتها فبالتالي في أغلب الحالات لا يتم تطبيقها إلا من قبل الأشخاص المرتبطين. على هذا النحو، يجب مراعاة عوامل خاصة لتحديد تسعير المعاملات.

وفي ضوء ما تقدم، فمن المهم تحليل هيكل نظام تجميع الأموال وتحديد خصائصه بدقة.

وبشكل عام، يمكن التمييز بين النوعين التاليين من أنظمة تجميع الأموال، ولكل منهما سماته التي يتميز بها:

- **أنظمة التجميع الفعلي للأموال أو تجميع الأموال باستخدام الحسابات الصفرية:**

في أنظمة التجميع الفعلي للأموال أو تجميع الأموال باستخدام حسابات صفرية، يتم تحويل أرصدة الحسابات البنكية للأشخاص المشاركين في نظام التجميع يومياً إلى حساب بنكي مركزي يملكه الشخص المسؤول عن إدارة نظام تجميع الأموال. وفي حال وجود فائض أو عجز يجوز للشخص المسؤول عن إدارة النظام أن يودع الفائض لدى البنك أو أن يقترض قيمة العجز من البنك.

- **أنظمة التجميع الاسمي للأموال:**

في أنظمة التجميع الاسمي للأموال يتم تحقيق المزايا التي يكفلها الجمع بين الأرصدة الدائنة والمدينة لعدة حسابات دون نقل أي أموال فعليا فيما بين الأشخاص المشاركين في النظام. وحيث أن الأرصدة يتم وضعها من قبل البنك، فعادة ما يشترط البنك تقديم ضمانات متبادلة من الأشخاص المشاركين في نظام التجميع. ودون أي تحويلات فعلية للأموال، عادة ما تكون المهام التي يقوم بها الشخص المسؤول عن

إدارة النظـام وأهمية الدور الذي يؤديه محدودة نسـبياً، لأن البنـك يتولى القيام بمعظـم الوظائف ذات الصلة.

وبالإضافـة إلى ذلك، توجد في الشـركات المتعددة الجنسـيات أشـكال مختلطـة تمزج بيـن التجميع الفعلي والاسمي للأموال.

وكمـا هو الحال في معظـم المعامـلات المالية، يجب أن يكـون التحديـد الدقيق لخصائـص معاملات تجميع الأمـوال قائمـاً على الوقائـع والظروف المحـددة في كل حالـة، بالإضافة إلـى المنظور الأعم. ومـن المهم أن يكـون مفهوما أن أي شـخص مشـارك في نظـام لتجميـع الأموال لم يكن ليشـارك فـي ذلك النظـام ما لم يكـن يتوقع الاسـتفادة مـن تلك المشـاركة بطريقة أو أخـرى. وفي هذا الصـدد ينبغي أن تؤخذ فـي الاعتبار أيضـاً الخيـارات الأخرى المتاحـة واقعياً أمام الأطـراف المعنية.

ليـس بالضرورة أن تكـون الأهداف الرئيسـة مـن إنشـاء نظـام لتجميـع الأموال هـي أهـداف ضريبيـة. ومـع ذلـك، ينبغـي النظـر إلـى الجوانـب الضريبيـة فـي تقييـم مـدى مواءمـة مثـل هـذه الأنظمة مـع مبـدأ السـعر المحايـد. فيمـا يتعلـق بأنظمـة تجميـع الأموال يتوجـب أخـذ جوانـب تسـعير المعاملات التاليـة فـي الاعتبار:

- الفوائد على المال المستخدم أو المتوفر من قبل الأشخاص المرتبطين.
- المقابـل المسـتحق عـن إدارة نظـام تجميـع الأموال. ينبغـي أن ينعكـس هـذا المقابـل فـي الخصائـص الوظيفيـة (أي الوظائـف المـؤداة والمخاطـر المتحملـة والأصول المسـتخدمة) لمديـر الأموال المجمعـة. وفيمـا يخـص المخاطـر، تعتبـر القـدرة علـى إدارة المخاطـر والسـيطرة عليهـا والقـدرة الماليـة لتحملهـا مـن أهـم العوامـل التـي يجـب مراعاتهـا.
- المزايـا المتوفـرة للأشخاص المرتبطيـن مـن تجميع الأموال وطريقـة تقسـيمها علـى الأشخاص المرتبطيـن، يمكـن أن تكـون مـن ضمـن هـذه المزايـا تخفيـض التكاليـف بسـبب اقتصـادات أو الحصـول علـى قـروض بأسـعار فوائـد أفضـل. وينبغـي أن تتناسـب المزايـا العائـدة علـى الأشخاص المرتبطيـن مـن تجميـع الأموال مـع قيمـة مسـاهماتهم فـي الأموال المجمعـة.
- وبمـا أن المعاملات الخاصـة بتجميـع الأموال قصيـرة الأجل بطبيعتهـا، فمـن المهـم تحديـد خصائـص المعاملات المتعلقـة بتجميـع الأموال، أي تاريـخ اسـتحقاق القـروض المقدمـة، والقـروض التـي يتـم الحصول عليهـا مـن الأموال المجمعـة. فـي حالـة كان هناك ودائع أو سـحوبات مـن الأموال المجمعـة بمـدد أطـول، فقـد ينتـج عـن ذلـك تغييـر فـي طابـع المعاملـة قصيـر الأجل بحيـث تصبـح طويلـة الأجل. وبالتالـي قـد يجب تعديـل أسـعار الفوائـد أو الشـروط الأخرى للقـروض مـن الأموال المجمعـة لتتماشـى مـع مبـدأ السـعر المحايـد.
- بالإضافة إلـى مـا سـبق، ينبغـي النظـر فـي معاملات أخـرى بيـن الأشخاص المرتبطيـن التـي مـن المحتمـل أن تؤثـر علـى نظـام تجميـع النقـد المعمـول بـه داخـل ممجموعة متعددة الجنسيات. علـى سـبيل المثـال، إن الضمانـات المقدمـة (كمـا هـو موضـح فـي الفقـرة 7.3) لتسـهيل تجميـع الأموال أو المكملـة لهـا قـد يكـون لهـا تأثيـر علـى جوانـب تسـعير المعاملات التـي ينبغـي النظـر فيهـا.

وكما ذكر سابقاً، فسوف تتوقف القيمة المناسبة للمقابل الذي يحصل عليه الشخص المسؤول عن إدارة نظام تجميع الأموال على الوقائع والظروف المحددة، والمهام المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة في تيسير إدارة نظام تجميع الأموال. وبشكل عام وبصورة مبدئية، عادة ما يؤدي الشخص المسؤول عن إدارة نظام تجميع الأموال وظيفة أقرب إلى التنسيق، بمعنى أن التعويض الذي يحصل عليه وفقاً لمبدأ السعر المحايد ينبغي أن يكون منخفضاً نسبياً ومتلائما مع طبيعة دوره بالمقارنة مع الجهات التي تقدم خدمات فعلية.

ومع ذلك، فإذا تبين من التحديد الدقيق لخصائص المعاملات الفعلية والمهام التي يتولاها الشخص المسؤول عن إدارة نظام تجميع الأموال وتحليل المخاطر أن الأنشطة التي يقوم بها الشخص المسؤول عن إدارة النظام هي أقرب إلى أنشطة جهة تقدم خدمات فعلية، ينبغي تحديد قيمة المقابل الذي يحصل عليه ذلك الشخص وفقاً لمبدأ السعر المحايد من خلال تطبيق مبدأ السعر المحايد بنفس الطريقة التي يطبق بها على المعاملات الأخرى بين الأشخاص المرتبطين.

8.4. الاقتراض مقابل الذمم المدينة والتنازل عنها

الاقتراض مقابل الذمم المدينة، والتنازل عنها هي معاملات مالية يقوم بها الأشخاص للحصول على قروض لسد احتياجات مالية. وعادة ما يتم التنازل عن الذمم المدينة لطرف ثالث من خلال البيع بمقابل الذي يكون ذو قيمة تقل عن قيمة الذمم المدينة المتنازل عنها. وفي هذه الحالات، يتحمل المشتري كامل المخاطر المتعلقة بالذمم المدينة المتنازل عنها، ويكون هو المسؤول عن التحصيل من الدائنين، ولا يكون له الحق بمطالبة البائع بالمبالغ التي لا يتم تحصيلها منهم.

أما في حالات الاقتراض مقابل ذمم مدينة، يقوم الشخص بالحصول على نسبة معينة من قيمة الفواتير التي يقدمها للعملاء من قبل طرف ثالث فور تقديم الفاتورة. ويكون للشخص هو مالك الذمم المدينة، وهو الشخص المسؤول عن التحصيل من العملاء. وعندما يقوم باستلام الدفعات من العملاء، يقوم بالاحتفاظ بالفارق بين القيمة المستلمة من العميل، والمبلغ الذي سبق وأن حصل عليه من الطرف مخصوم منها رسوم الطرف الثالث. وفي هذه الحالات يكون للطرف الثالث حق الرجوع بالضرر على الشخص في حال تخلف العملاء عن سداد قيمة الفواتير.

وفيما يتعلق بهذه المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين، فإنه من المهم أن يتم تقييم أسعار التنازل عن الذمم المدينة، والرسوم وأي مبالغ أخرى ذات علاقة بالمعاملة، والتأكد من توافقها مع مبدأ السعر المحايد. بالإضافة إلى ذلك، يجب توثيق مثل هذه المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين بشكل صحيح ومتكامل بما في ذلك توثيقها من خلال اتفاقيات خطية والتحليل الوظيفي والتحليل الاقتصادي.

على العكس من ذلك، يشمل الاقتراض مقابل ذمم مدينة على استخدام الشخص الذي لديه ذمم مدينة للعملاء كضمانات لاقتراض، دون أي بيع لتلك الذمم للمقرض. وبالتالي لا يتحمل المقرض مخاطر عدم سداد العملاء.

يجوز للمقــرض أن يتقاضى رسوما مقابل هذا التسهيل بناء على فائدة أو معدل عائد عن المبالغ المقرضة. يجــب تحديد المقابل حسب السعر المحايد لكل من هذه العناصر.

8.5. إصدار الأوراق المالية

تعتبــر عمليــة إصــدار الأوراق الماليــة أنهــا إصــدار أسهم أو حصص جديدة مقابــل الأصول مثــل القــروض أو الرهــون العقاريــة أو ديــون بطاقــات الائتمان أو الأصول الأخرى، بمــا فــي ذلــك الذمــم المدينــة.

مــن الممكن أن تتم عملية إصدار الأوراق المالية من خلال شخص اعتباري تم تأسيسه لهذا الغرض (شخص ذي غــرض خــاص) حيث ينقــل إليه بعض القروض، أو الديــون، أو الأصول، أو عمليــات شخص آخر. فــي معظم الحالات، يتم إجراء عملية اصــدار الأوراق المالية بغرض استخدام الحدود الرأسمالية النظامية، مثل: الأصول التــي يتعين على البنوك الاحتفاظ بها من قبل الجهة الرقابية المنظمة للبنوك لضمان سيولة البنوك. بالإضافة إلى ذلك، فإنه قد ينتج عن عملية إصدار الأوراق المالية رفع الجدارة الائتمانية وتقليل تكلفة القروض.

وتتمثل عمليات إصدار الأوراق المالية في بيع التدفقات المالية المتعلقة بالقروض والديون أو الأصول إلى المســتثمرين المســتقلين على شكل أوراق ماليــة يصدرها الشخص ذي الغرض الخــاص. يمكن إصدار الأوراق الماليــة إما بسعر فائــدة ثابت أو بسعر متغيــر. يتم سداد عوائد الاستثمار مــن المبالغ والفوائد التــي يتم الحصــول عليها من الديــون التي تم إصــدار الأوراق الماليــة مقابلها، والتي من ثــم يتم إعادة توزيعهــا بناء على الهيــكل الرأسمالي الجديد. وتعتبــر الأوراق الماليــة المدعومــة بالمستحقات المدينة أوراقا ماليــة مدعومة بالأصول.

يتــم بيع القروض أو الرهون العقارية أو ديون بطاقات الائتمان أو غيرها من الأصول إلى الشخص ذي الغرض الخــاص مقابل خصم لقيمة المديونية، ويتيح ذلك الحصول على سيولة ورفع التدفق المالي بشكل فوري وقبل تاريخ الاستحقاق من الدائن.

فيمــا يتعلق بالمقابــل المستحق للشــخص ذي الغــرض الخاص على أســاس السعر المحايــد، فيجب الأخذ بالاعتبار. يتــم معالجــة الأرباح الناتجــة عن أنشــطة الشــخص ذي الغرض الخــاص وفقــا للأحكام الضريبية الأساسية التــي تعتمد على التمويل للشــخص ذي الغرض الخاص، وكذلــك الأنشطة المنجزة التي تتمثل في تقديم خدمات.

وبالإضافة إلــى ذلك، يجب الأخذ في الاعتبار نســبة الخصم من قيمة الأصول التي تمثل سعر النقل للأصول إلى الشخص ذي الغرض الخاص، وذلك نظرا إلى أثرها الجوهري على إيرادات البائع للأصول وأرباحه.

ومــن الناحية العملية فإن السعر المحايــد للمقابل المالي المستحق للشخص ذي الغرض الخاص لا يقل عن السعر المحايد للعوائد من حقوق المســاهمين، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المتحملة والمقابل عن الأنشطة التي يمارسها.

8.6. التحوط من المخاطر

مـــن الممكـــن أن يتـــم إدارة المخاطـر مـن قبـــل جهـة مركزيـــة داخـــل مجموعة متعددة الجنسيات لضمان مراقبـــة المخاطـــر وإدارتها بشـــكل أكثر فعاليـــة (أي الخزينة المركزيـــة). نتيجة ذلك، يكـــون لدى مجموعة متعددة الجنسيات نظرة عامة علـــى كافة المخاطر المحتملة من قبل الأشخاص المرتبطين في معاملاتهم بيـن بعضهـم البعـض، وهـــذا قـد يتيـح فرصاً لتنويـع المخاطـر داخـــل المجموعـة. يمكـن للشـخص المرتبـط الـــذي يقـوم بتنفيـذ أنشـطة التحـوط مـن المخاطـر مـــن خلال معاملات تنطـوي علـى مشـتقات ماليـة مـع منشآت ماليـة مستقلة وذلـك لتخفيـف المخاطـر المحتملـة (كالمخاطـر الناتجـة مـن تغيـرات فـي السـوق، أو مـن تغيـر ســـعر الصـرف للعمـلات الأجنبية).

يجـــب أن يتقاضـى الشـخص المرتبـط الـــذي يقـوم بأنشـطة التحـوط مـن المخاطـــر مقابـل مالـي متوافـق مـــع مبدأ السعر المحايـد فـي ضوء دوره الوظيفـي فـي المجموعـة (والمتمثـل بشـكل رئيس بتحمـل المخاطـر عـن المجموعـة)، والقيمـــة المضافـة علـى المعاملات الداخليـة مـن أعمـال التحـوط التـي يقـوم بهـا. إذا كان يعمـل هـذا الشـخص كمجرد وســيط بيـن كيانـات المجموعـة متعددة الجنسيات والمنشآت الماليـة المسـتقلة، فيجب أن ينعكـس ذلـك فـي المقابـل المسـتلم.

ومـن المهـــم أن يكـون لـدى الشـخص الـذي يقـوم بأنشـطة التحـوط المهـــارات والخبـرات اللازمـة، بالإضافة إلـى القـدرة الماليـة الكافيـة للتحـوط مـن المخاطـر.

8.7. التأمين المقيد

قـد يقـــوم الشـخص بأعمـال إعـادة التأميـن داخـــل مجموعة متعددة الجنسيات. وغالبا مـــا يكـون هـذا الشـخص شـــركة تابعـة للمجموعـة تقـــدم خدمـات ذات الطابـــع التأميني حصرا لأعضـــاء مجموعة متعددة الجنسيات، أو بشـــكل رئيس "(شـــركة تأميـن مقيـدة)". وبشـكل عـــام، يكـون الهـدف التجاري مـن تأســـيس شـركة التأميـن المقيـــدة هـو تخفيـــض تكلفـة التأميـن عـــن طريـق مركزيـة (حصـــر) مخاطـر أعضـــاء المجموعـة وتقليـل المخاطـر المحتملـة للكيانـــات التابعـة الأخرى.

وكنتيجـــة لإنشاء شـــركة تأميـن مقيـــدة داخـــل مجموعة متعددة الجنسيات فإن المجموعـة لـــن تحتـاج إلي اللجـــوء إلـى شركات التأميـن التجاريـة التقليديـة والتـي تكـون أسعار خدماتهـا ومنتجاتهـا متقلبـة وقـد لا تفي بالاحتياجـــات الخاصـة بالمجموعـة. فمـــن خلال إنشاء جهـة مؤمنـة داخـــل مجموعة متعددة الجنسيات يمكـن للمجموعـــة تخفيـض تكاليـف التأميـن والتأميـن مـن المخاطـر الخاصـة وقـدرة الوصـول المباشـر إلـى أسواق إعـــادة التأميـن، وزيـادة التدفـق المالـي. ومـن خلال شـركة التأميـن المقيـدة، تكـون مجموعة متعددة الجنسيات قـادرة بشـكل غيـر مباشـر علـى تقييـم مخاطـر الأشخاص المرتبطيـن وإعـداد البوالـص وتحديد الأقساط، ومـن ثـم تقـــوم بإعـادة أقسـاط الـــتأمين غيـر المسـتخدمة علـى شـكل أربـاح، أو اسـتثمارها بالتطلـع إلـى اسـتخدامها لسـداد المطالبات المسـتقبلية.

فـــي بعـض الحالات، لا تقـوم شـــركة التأميـن المقيـدة بـأداء أنشـطة مماثلـة تمارســـها شـركات مختصة بإعـادة التأميـــن، مثـل: تطويـر المنتجـــات والتسـويق والمبيعـــات وإدارة الأصول والمخاطـر ووضـــع سياسـة إعـادة تأميـن مسـتقلة. وعلاوة علـى ذلـك قـد لا تقـوم شـركة التأميـن المقيـدة بممارسـة أنشـطة خـارج المجموعـة بهـــدف التحـوط مـن المخاطـر فيمـا يتعلـق بإعـادة التأميـن. فـي ظـل هـذه الظـروف، قـد يكـون المقابـل المحـدد للتأميـــن مناسـبا لخدمـات التأميـن التـي يتـم تنفيذهـا فقـط.

وبذلـك، يجـب تحديـد العلاقـات التجاريـة والماليـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن كمـا هـو موضـح فـي الفصـل 4 مـن هـذا الدليـل الإرشادي لتحديـد مـا إذا كانـت أنشـطة التأميـن التـي يقـوم بهـا التأميـن المقيـد موجـودة بالفعـــل. وبنـاء علـى ذلـك، فإنـه يجـب تحديـد مـا إذا كان مـــن الممكـن وصـف المعاملـة علـى أنهـا تأميـن. بعـــد تحديـد معاملات التأميـن بدقـة يجـب تحديـد السـعر المحايـد لهـا مـن خلال طريقـة التسـعير الأكثر ملاءمـة وفقـا للفصـل 4 مـن هـذا الدليـل الإرشادي.

9. إرشادات خاصة:

الأصول غير الملموسة

9. إرشادات خاصة: الأصول غير الملموسة

يقـدم هـذا الفصل إرشادات خاصة حول الأصول غير الملموسة. ويتضمن أهم المواضيع التي تخص تطبيقات تسعير المعاملات للأصول غير الملموسة.

يشـير الإطار المحدد إلى تحديـد الأصل غير المادي، وتحديـد المخاطر ذات الأهميـة الاقتصادية، وعمليات الأصول غيـر الملموسة (DEMPE).

يبدأ تحليل تسـعير المعاملات الخاصة بالأصول غير الملموسة بالنظر إلـى الترتيبات التعاقدية ذات العلاقة. فيمـا يتعلـق بعمليـات الأصول غيـر الملموسـة فإنـه يجـب أيضـا تحديـد الأشخاص الذيـن يقومـون بالوظائـف ذات الصلـة والأشخاص الذيـن يسـتخدمون الأصول، والذيـن يتحملـون المخاطـر.

تتضمن الملاحق 12، 13 و 14 أمثلة على معاملات الأصول غير ملموسة.

9.1. ما هي الأصول غير الملموسة؟

يهـدف هـذا الفصـل إلـى تقديـم إرشـادات خاصـة لتحديـد شـروط السـعر المحايـد للمعامـلات التـي تتضمـن اسـتخدام أو نقـل الأصـول غيـر الملموسـة.

يقصـد بالأصـول غيـر الملموسـة الأصـول غيـر الملموسـة، وغيـر الماليـة التـي مـن الممكـن تملكهـا، أو الحصـول عليهـا لاسـتخدامها فـي الأنشـطة التجاريـة التـي عـادة مـا يتـم نقـل ملكيتهـا، أو منحهـا، أو منـح حقـوق عليهـا بمقابـل فـي المعاملات بيـن أشـخاص مسـتقلين.

يتضمن الجدول بعض من الأمثلة غير الحصرية عما يمكن اعتباره أصولًا غير ملموسة في حالات معينة.

الأصول غير الملموسة	أصول غير ملموسة لأغراض تسعير المعاملات	• براءات الاختراع • الخبرات والأسرار التجارية • العلامات التجارية والأسماء التجارية والعلامات • الحقوق المكتسبة من العقود والتراخيص الحكومية • التراخيص وما يماثلها من حقوق محددة في أصول غير ملموسة
	ليست أصول غير ملموسة لأغراض تسعير المعاملات	• الشراكات ضمن المجموعة • مزايا يتمتع بها الشخص في الأسواق المعينة • القوى العاملة المجمعة

9.2. تطبيق مبدأ السعر المحايد على الأصول غير الملموسة:

في حالات تسعير المعاملات التي تتضمن أصولا غير ملموسة، يعتبر من المهم تحديد الشخص أو الأشخاص ضمن مجموعة متعددة الجنسيات ممن يحق لهم المشاركة في العائدات التي يحققها الأشخاص المرتبطون نتيجة استخدام الأصول غير الملموسة في ممارسة الأعمال، والأنشطة التجارية. هناك نوعان من المعاملات التي يكون فيها تحديد وفحص الأصول غير الملموسة ملائما لأغراض تسعير المعاملات، وهي:

(1) معاملات تتضمن نقل الأصول غير ملموسة أو منح حقوق في أصول غير ملموسة.

(2) معاملات تتضمن استخدام الأصول غير الملموسة بما يتعلق ببيع سلع أو تقديم خدمات.

عند تطبيق مبدأ السعر المحايد على الأصول غير الملموسة، فإنه يجب الأخذ بالإرشادات العامة الواردة في الفصل (4) من هذا الدليل. وعلى وجه الخصوص، فإن الخطوات التالية تعتبر ملائمة لتحليل الأصول غير الملموسة من منظور تسعير المعاملات:

(1) تحديد الأصول غير الملموسة المستخدمة أو المنقولة أو التي تم منح حق فيها.

(2) تحديد المخاطر ذات الأثر الاقتصادي الجوهري والتي ترتبط بعمليات الأصول غير الملموسة.

(3) تحديد كافة الترتيبات التعاقدية

(4) تحديد الأشخاص الذي يؤدون الوظائف ذات الصلة بعمليات الأصول غير الملموسة، والذين يستخدمون الأصول ويقومون بإدارة أو تحمل المخاطر المتعلقة بتلك العمليات.

(5) تأكيد الاتساق بين الترتيبات التعاقدية والأعمال التي يقوم بها الأشخاص فعليا وتحديد ما إذا كان الشخص الذي يتحمل المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية هو ذات الشخص الذي يقوم بإدارة المخاطر المتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة.

(6) تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة في ضوء الملكية القانونية والترتيبات التعاقدية الأخرى ذات الصلة والأعمال التي يقوم بها الأشخاص فعليا والخصائص الوظيفية والمخاطر المتحملة والأصول المستخدمة من قبل الأشخاص المعنيين ذات العلاقة.

(7) تحديد السعر المحايد لأستخدام أو نقل الأصول غير الملموسة أو منح الحقوق فيها أو ما إذا كان من المناسب تجاهل المعاملة.

9.2.1. الخطوة الأولى: تحديد الأصول غير الملموسة المستخدمة أو المنقولة.

يجب ألا يتمحور تحليل تسعير المعاملات على المعالجات المحاسبية، أو التعريفات القانونية للأصول غير الملموسة. وبدلاً من ذلك، يجب تحديد الأصول غير الملموسة والتعرف عليها وعلى شروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي تتعلق بها وما إذا كانت مماثلة للشروط التي سيتم الاتفاق عليها بين الأشخاص المستقلين في ظروف مماثلة.

9.2.2. الخطوة الثانية: تحديد المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية التي ترتبط بعمليات الأصول غير الملموسة.

يجب أن يتم تحليل المخاطر باتباع الخطوات الموضحة في الفصل (4) من هذا الدليل الإرشادي ويجب أن تكون عمليات الأصول غير الملموسة هي المحور لتحليل المخاطر.

9.2.3. الخطوة الثالثة: تحديد الترتيبات التعاقدية.

بداية، يتم النظر إلى كل من الترتيبات التعاقدية والحقوق القانونية لأجراء التحليل لتسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي تتضمن أصولا غير ملموسة.

يمكن الحصول على شروط تلك المعاملات في العقود الخطية والسجلات العامة (على سبيل المثال سجلات براءات الاختراع والعلامات التجارية)، أو من المراسلات بين الأشخاص. ومن المهم ايضا ان يتم تحديد الحقوق والواجبات التعاقدية للأشخاص المرتبطين الأطراف في هذه المعاملات بما في ذلك المخاطر المتحملة من قبل كل منهم. ومع ذلك، يجب ان يتم النظر للمعاملة من حيث المضمون في حال اختلاف ما ذكر خطيا عما تم عمله فعليا من قبل الأشخاص المرتبطين الأطراف للمعاملة.

وفي حال لم توثق الشروط والأحكام للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين خطيا، فإن التحليل سيعتمد على الأعمال التي قام بها الأشخاص فعليا والوقائع المتوفرة.

في جميع الحالات، يحل جوهر المعاملات بين الأشخاص المرتبطين محل الشكل القانوني. يعتبر المالك القانوني بأنه المالك الوحيد لأغراض تسعير المعاملات، إلا في حال وجود سبب لغير ذلك. تعني الملكية القانونية للأصول غير الملموسة بأنه له الحق دون غيره في الحصول على كافة العوائد وأي منفعة أخرى تنشأ عن استخدام تم غير الملموسة أو الاستفادة منها في الأنشطة التجارية، وذلك على الرغم من استحقاقه لها تلقائيا بسبب صفته كالمالك القانوني.

9.2.4. الخطوة الرابعة: تحديد الأشخاص الذي يقومون بتنفيذ المهام والوظائف، والذين يستخدمون الأصول ويقومون بإدارة السيطرة على المخاطر المتعلقة بالتطوير والتحسين والصيانة والحماية والاستغلال للأصول غير الملموسة.

من المهم تحديد الأشخاص الذين يقومون بتأدية الوظائف، والذين يستخدمون الأصول، ويقومون بإدارة المخاطر المتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة، وذلك بهدف الحصول على فهم كامل للأعمال التي قام بها الأشخاص المرتبطون فعليا. ووفقا للإطار العام الوارد في الفصل (4) من هذا الدليل الإرشادي، يجب أن يقوم الأشخاص الذين يقومون بعمليات الأصول غير الملموسة باستلام مقابل، (يتوافق مع مبدأ السعر المحايد) عن هذه العمليات.

وفيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، يكون التركيز على عمليات الأصول غير ذات أهمية لتحديد قيمة المساهمات المقدمة من الأشخاص والأصول غير الملموسة. قد تختلف الأهمية النسبية للمساهمات ذات القيمة المضافة للأصول غير الملموسة التي قام بها الشخص المرتبط نتيجة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة، والمخاطر المتحملة حسب ظروف الحالة.

ليس من الضروري أن يقوم المالك القانوني بتأدية جميع الوظائف المتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة لكي ينشأ له الحق بالحصول على العوائد المتحققة من الأصل غير الملموس، أو جزء منها. بل من الممكن الاستعانة بمصادر خارجية لتأدية بعض الوظائف. ومع ذلك، يجب أن يكون للمالك قدرة التحكم بالوظائف؛ للحفاظ على حقه في الحصول على العائد.

إذا لم يكن لدى الشخص المالك المرتبط قدرة التحكم بالوظائف المتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة ولا يقوم بتأدية أيًا منها، فإنه لن يكون مؤهلًا للحصول على العوائد التي تنتج أو تتحقق بشكل دوري من تلك الوظائف التي يتم تنفيذها من قبل الشخص الآخر.

عادة، لا يحصل الشخص الذي يقدم التمويل دون أن يقوم بإدارة المخاطر أو دون القيام بأي من الوظائف المتعلقة بالنشاط الممول أو الأصول غير الملموسة الممولة على عوائد مماثلة لتلك التي يتلقاها المستثمر الذي يقوم بالوظائف ويتحكم بها ويقوم بإدارة أهم المخاطر للنشاط الممول.

وعندما يقوم الشخص المرتبط الممول بالتحكم بالمخاطر المالية المرتبطة بالتمويل أو ادارتها، بما في ذلك السيطرة على أي مخاطر محددة أخرى، فإنه يمكنه أن يتوقع عائدات معدلة وفقا للمخاطر المرتبطة بتمويله.

للمزيد من التفاصيل حول التمويل يرجى الاطلاع على الفصل 8 من هذا الدليل الإرشادي.

من المهم التأكد عما إذا كان أعضاء المجموعة الذين يستحقون الحصول على العوائد بسبب تحملهم للمخاطر هم الأشخاص الذين يتكبدون التكاليف عن المخاطر التي تتحقق والذين تقع عليهم مسؤولية اتخاذ إجراءات معينة لمواجهة الأخطار المتحققة.

وتشمل المخاطر التي يتوجب أخذها بالاعتبار في التحليل الوظيفي بما يتعلق بالأصول غير الملموسة هي :

- مخاطر تطوير الأصول غير الملموسة (يشمل ذلك مخاطر تكبد تكلفة البحث والتطوير أو التسويق التي لا تحقق غاياتها.) وفي هذه الحالات، فإن الوقت الذي يتم فيه الاستثمار أثناء عملية التطوير يعتبر عامل ذو أهمية.
- مخاطر تتعلق بأن يصبح المنتج غير مطلوب (مثال: في حالة المنتجات التكنولوجية)
- مخاطر انتهاك حقوق الملكية.

- المسؤولية القانونية عن الضرر الناتج عن المنتجات المعيبة أو سوء إنتاج البضائع.
- مخاطر الاستخدام للانتفاع من الأصول غير الملموسة (على سبيل المثال، حالات عدم القدرة على تقدير العوائد الناتجة عن الأصل غير المادي).

وتعتمد أهمية هذه المخاطر ومدى تحققها على الحقائق والظروف لكل حالة.

9.2.5. الخطوة الخامسة: تأكيدً الاتساق بين الترتيبات التعاقدية وما يقوم به الأشخاص المرتبطين فعليا وتحديد ما إذا كان الشخص المرتبط الذي يتحمل المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية يقوم أيضا بالسيطرة على المخاطر المتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة

استنادا إلى الخطوتين 3 و 4، ينبغي التأكد من اتساق الترتيبات التعاقدية والأعمال التي يقوم بها الأشخاص المرتبطين فعليا. وفي حال الاتساق، فإنه من الممكن الاعتماد على المعاملات التي تتبع الترتيبات التعاقدية كأساس لتحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

أما في حال عدم اتساق الترتيبات التعاقدية والأعمال التي يقوم بها الأشخاص المرتبطين فعليا، يجب ان يتم الأخذ بأعمال الأشخاص المرتبطين كأساس لتحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وطبيعتها. في هذه الحالة، فيجب أن يتم دعم وصف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين بتحليل وظيفي شامل ومفصل، مع التركيز بشكل خاص على الأصول غير الملموسة.

9.2.6. تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمتعلقة بعمليات الأصول غير الملموسة في ضوء الملكية القانونية والترتيبات التعاقدية الأخرى ذات الصلة، والأعمال التي يقوم بها الأشخاص المرتبطون، والوظائف المؤداة والمخاطر المتحملة، والأصول المستخدمة من قبل الأشخاص المعنيين

من المفترض أن يتم تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بشكل دقيق من خلال اتباع كل من الخطوات المذكورة أعلاه والمبادئ الواردة في الفصل (4) من هذا الدليل الإرشادي. ويمكن أن يتم تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين عند تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. ولكي يتم تحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين بشكل دقيق، من المهم أن يتم الأخذ في الاعتبار كافة الخيارات الواقعية المتاحة للأشخاص المرتبطين، والنظر إليها من منظور المشتري والبائع. بناء على مبدأ السعر المحايد، من المتوقع أن يسعى الأشخاص المرتبطون لتحقيق أقصى قدر من الربح، حيث أنه من المفترض أن يقوم الأشخاص المستقلون بإجراء المعاملات ذات الصلة بالأصول غير الملموسة عندما يكون من المتوقع تحقيق زيادة للأرباح.

9.2.7. تحديد السعر المحايد لاستخدام أو نقل الأصول غير الملموسة أو عدم الاعتراف بالمعاملة

9.2.7.1. تحديد سعر استخدام الأصول غير الملموسة:

من الممكن تحديد المعاملة بين الأشخاص المرتبطين فيما يتعلق باستخدام الأصول غير الملموسة. ومن الناحية العملية، من الممكن تطبيق طريقة السعر المقارن على استخدام أصول غير ملموسة معينة. وفي مثل هذه الحالة، قد تكون هناك حاجة إلى إجراء التعديلات المحققة للتماثل/المقارنة لإزالة الفروقات بين الأسواق، والمزايا المحلية وإستراتيجيات الأعمال والقوى العاملة والشراكات بين الشركات وغيرها من العوامل (على سبيل المثال، يمكن تحديد أسعار استخدام الأصول غير الملموسة من جانب المكلفين باستخدام نسب رسوم حقوق الامتياز وفقا لقواعد البيانات المختلفة). لكن يجب النظر إلى ما إذا كانت هذه المعلومات المتاحة للجمهور مفصلة بما فيه الكفاية لإجراء تحليل المقارنة بطريقة مناسبة. لذلك ستقوم الهيئة بتقييم مدى استخدام هذه القواعد بشكل دقيق.

وكإجراء بديل، قد يتبين أن طريقة تقسيم الأرباح هي أنسب طريقة لاستخدام الأصول غير الملموسة.

تعتبر الطرق الأخرى (الواردة في الفصل 4)أقل ملاءمة للتطبيق على استخدام الأصول غير الملموسة.

9.2.7.2. تحديد سعر نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو منح حقوق عينية عليها

قد يتم نقل ملكية الأصول غير الملموسة (أو منح حقوق الاستخدام، أو الانتفاع بها) بشكل منفرد، أو مع أصول غير ملموسة أخرى. وفي حال تعدد الأشخاص المرتبطين الذين يملكون حقوقًا في الأصول غير الملموسة، من المهم الأخذ بالاعتبار المساهمة النسبية لكل منهم في إضافة قيمة للأصول غير الملموسة. على هذا النحو، يجب الأخذ بالاعتبار خصائص الأصول غير الملموسة، بالإضافة إلى مدى احتمالية الحصول على منافع اقتصادية مستقبلا من الأصول غير الملموسة المنقولة.

يجب توخي الحذر عند تطبيق أساليب تسعير المعاملات فيما يتعلق بنقل الأصول غير الملموسة، أو منح الحقوق في الأصول غير الملموسة. لا تعد الطرق ذات الجانب الواحد، بما في ذلك طريقة سعر إعادة البيع، وطريقة صافي هامش الربح للمعاملة، بأنها أساليب موثوقة لتقييم الأصول غير الملموسة بشكل مباشر، أو للتسعير الدوري للأصول غير الملموسة. بشكل عام، لا يفضل استخدام طرق تسعير المعاملات التي تسعى إلى تقدير قيمة الأصول غير الملموسة على أساس تكلفة تطوير الأصل غير المادي.

ومن الممكن استخدام أحد اساليب التقييم لتقدير السعر المحايد فيما يتعلق بنقل الأصول غير الملموسة. يرجى مراجعة الفصل (10) من هذه الدليل الإرشادي للحصول على معلومات إضافية حول استخدام أساليب التقييم، وتطبيق أحكام تعديل الأسعار.

9.2.7.3. عدم الأخذ بالمعاملة أو استبعاد الآثار السلبية:

في حالات معينة، لا يتم الاعتراف بمعاملة ما لأغراض "تسعير المعاملات." لأغراض تسعير المعاملات يجب استبعاد السلبيات الخاصة بالمعاملة بين الأشخاص المرتبطين التي يتضرر منها كل من الأشخاص المرتبطين.

على سبيل المثال، إذا تم نقل الأصول غير الملموسة إلى أشخاص مرتبطين، ولا تقوم بإضافة أية قيمة إلى الأصول ذات الصلة، كونها تفتقر للخصائص الوظيفية المطلوبة، وبالتالي تعتبر غير قادرة على التحكم في المخاطر المتعلقة بالأصل غير المادي، فإن المعاملة لن تستوفي مبدأ السعر المحايد. في هذا المثال، واقعيا يكون أفضل الخيارات المتاحة لكل من البائع والمشتري هو عدم الدخول في المعاملة. لن يكون إجمالي الربح من العمليات الذي من الممكن أن يحققه الأشخاص مجتمعين أعلى مما قد يحقق لو لم تتم المعاملة، وذلك بسبب التكاليف الإضافية التي سيتم تكبدها لإجراء المعاملة (على سبيل المثال، صياغة العقود).

بناء على مبدأ السعر المحايد، ينبغي إلغاء الآثار السلبية الناتجة عن الشروط التي تختلف عن شروط المعاملات المماثلة بين الأشخاص المستقلين من الربح الخاضع للضريبة للبائع. وتتمثل هذه الآثار السلبية في الفرق بين تحقيق الربح مقارنة بعدم حصول النقل.

يرجى مراجعة الفصل 10 من هذا الدليل الإرشادي للمزيد من التفاصيل حول إعادة الهيكلة.

9.3. شراء أسهم لشخص مستقل تليها إعادة هيكلة الأعمال

من الناحية العملية، غالبا ما يقوم أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات بشراء أسهم شخص مستقل، وبعد ذلك يتم نقل ملكية الأصول غير الملموسة الموجودة فيها إلى شخص مرتبط. من المهم تحديد ما إذا كان سيتم نقل الوظائف المرتبطة بالأصول المنقولة، والمخاطر ذات الصلة بها.

يرجى مراجعة الفصل 10 من هذا الدليل للمزيد من المعلومات حول إعادة الهيكلة.

تعتبر مستندات عملية الاستحواذ (باستثناء ما يتثبت المكلف عدم أهميتها لأغراض الضريبة) التي يحتفظ بها المستحوذ بأنها جزء أساس من المعلومات التي تدعم سعر الأصول غير الملموسة المنقولة. يجب أن تتضمن وثائق تسعير المعاملات مستندات الاستحواذ، ويجب أن يتم توفيرها إلى الهيئة عند الطلب. على الرغم من أنه يفترض توافق سعر الأسهم المشتراة مع مبدأ السعر المحايد كون الشركة المستحوذ عليها شخص مستقل عن المستحوذ، إلا أن هذا لا يعني أن هذا السعر يمثل قيمة الأسهم بالنسبة للمشتري، حيث إن المشتري عادة ما يقوم بالشراء إذا كان متوقعًا أن القيمة الاقتصادية الناتجة عن الاستحواذ تفوق سعر الشراء. تعتبر قيمة الأسهم غير موضوعية إلى حد ما، كونها تعكس تقييم المشتري للمخاطر المتحملة في الوقت الذي يتم فيه الاستحواذ، أي أن قيمتها بالنسبة للمشتري متغيرة مع مرور الوقت.

ومن الممكن تحديد الحد الأدنى لسعر الأسهم المستحوذة بناء على القيمة التي ينسبها مشتري الأسهم إلى الأصول غير الملموسة للشخص المستحوذ عليه.

في حال نقل ملكية الأصول غير الملموسة، على عكس حالة نقل الأسهم، سيأخذ البائع في الاعتبار ما عليه من التزامات بسداد ضريبة الدخل على أي أرباح ناتجة عن نقل ملكية الأصول. بشكل عام، سيأخذ البائع في الاعتبار ضريبة الدخل المستحقة على الربح، ومن المتوقع أن يتطلع إلى تحقيق عائد من المبيعات لا تقل عن القيمة التي ينسبها إلى الأصول غير الملموسة، بالإضافة إلى الضريبة المستحقة على الربح المحتمل.

10. إعادة هيكلة الأعمال

10. إعادة هيكلة الأعمال

يقدم هذا الفصل إرشادات حول إعادة هيكلة الأعمال:

- تشير إعادة الهيكلة إلى عملية إعادة الهيكلة المحلية، أو الدولية للعلاقات المالية، والتجارية بين الأشخاص المرتبطين، ويشمل إنهاء الاتفاقيات، أو إعادة التفاوض على الشروط الجوهرية للاتفاقيات القائمة. من الممكن أن تتضمن إعادة الهيكلة في بعض الأحيان القيام بنقل الأصول غير الملموسة، أو المخاطر، أو الوظائف -بالإضافة إلى الربح المحتمل ذي العلاقة- إلى شخص واحد.
- تؤثر إعادة الهيكلة على الربح المحتمل للشخص. ويقصد بالربح المحتمل الأرباح المتوقع تحقيقها مستقبلا. ولتحديد التعويض المستحق عند إعادة الهيكلة، تتم مقارنة كل من المهام والوظائف الخاصة بالأعمال قبل وبعد إعادة الهيكلة، والمخاطر المتحملة والأصول المستخدمة، وذلك بهدف معرفة التأثير على الأرباح المحتملة.

10.1. ما هي المعاملات التي من ممكن اعتبارها إعادة هيكلة؟

على سبيل المثال، يقوم شخص ضمن المجموعة المتعددة الجنسيات بتوزيع شاشات تلفاز يقوم بشرائها من مصنع مستقل، ومن ثم يقوم ببيعها للعملاء في السوق المحلي. يقوم الشخص بتنفيذ جميع الأنشطة، (مثل الاحتفاظ بالمخزون)، وتحمل المخاطر المرتبطة. وبعد إعادة الهيكلة لمجموعة متعددة الجنسيات التي يتبعها، لم يعد الشخص يقوم بأنشطة التوزيع، وعوضا عن ذلك أصبح يقوم بمهام ممثل مبيعات لشخص مرتبط حيث يقوم الشخص بتزويد العملاء بمعلومات عن المنتجات، وتقديم خدمة الدعم للعملاء في السوق المحلي.

وقد تعتبر عملية تخصيص المزيد من الأصول غير الملموسة، أو المخاطر للمنشآت التشغيلية للمجموعة. (مثل: المصنعين، والموزعين) بأنها عملية إعادة هيكلة. ومن الممكن أيضا أن تشتمل إعادة الهيكلة على تغيير المهام الوظيفية لأعضاء المجموعة، أو ترشيد العمليات التشغيلية، (تحديد مواقع التصنيع، والعمليات، وأنشطة التطوير، والبحث، والمبيعات والخدمات)، ويشمل ذلك تخفيض عدد العمالة أو إغلاق للعمليات التشغيلية.

10.2. فهم إعادة الهيكلة:

يجب أن يبدأ تطبيق مبدأ السعر المحايد بما يخص إعادة الهيكلة، كما هو الحال للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين، بتحديد كل من:

- العلاقات المالية أو التجارية بين الأشخاص المرتبطين التي تكون جزءا من إعادة الهيكلة.
- الشروط والظروف الاقتصادية ذات الصلة، والمتعلقة بهذه العلاقات.

ويكمـــن الهـدف في التعـرف علـى العمليـات بيـن الأشخاص المرتبطيـن التـي تشـكل إعـادة الهيكلـة، وتحديدها بشـــكل صحيـح. يتـم تحليـل أهـم العوامـــل لتحديـد العلاقـات الماليـة، أو التجاريـــة بيـن الأطـراف لأغـراض التحقـــق مـن مـدى توافـق شـروط إعـادة الهيكلـة مـع مبـــدأ السـعر المحايـد بنـاء علـى مـا يلـي:

(1) تحديـــد المعاملات قبـل وبعـد إعـادة الهيكلـة وفقـا للوظائـف المنفـذة، والأصـول المسـتخدمة والمخاطـر المتحملـة.

(2) الأسباب الموجبة لإعادة الهيكلة، والمنفعة المحتملة، بما في ذلك دور الشراكات.

(3) تحديد الخيارات الأخرى المتاحة للأشخاص المرتبطين.

تم تفصيل هذه الجوانب أدناه، بالإضافة إلى التوجيهات والتوضيحات ضمن إعادة توزيع المخاطر والأرباح.

10.2.1. تحديد المعاملات التي تشكل جزء من إعادة الهيكلة:

مـــن المهـم أن يتـم تحديـــد المعاملات التـي تتـــم بيـن أعضـــاء المجموعـة المعـــاد هيكلتهـم والأعضـاء الآخريـن ضمـــن المجموعـة بشـكل دقيـق، وعليـــه، فإنـه مـن الممكـن تحديـد مـــا إذا كان هنالـك تعويـض مسـتحق عـــن المعاملات بنـاء علـى مبـــدأ السـعر المحايـد.

عـــادة ما ينتـج عـن إعادة الهيكلة تغييرات للعمليات التشغيلية المحلية لتصبح عمليات تشغيلية ذات مخاطر منخفضـــة. وكذلـك تنخفـض إيراداتهـا المتوقعـة نسـبيا (ولكـن تكـون ثابتـة ومنتظمـة بشـكل عـام)، وذلـك بنـــاء علـى قيـــام طـرف آخـــر بتحمـل المخاطـــر ذات الأهميـة الاقتصاديـــة الـتي يتـم تخصيـــص الأرباح أو الخســـائر المرتبطـة بتلـك المخاطـر لـه. ولهـذا السـبب، يعتبـــر فحـص آليـة تخصيـص المخاطـر بيـن الأشخاص المرتبطيـــن قبـل وبعـد عمليـة إعـادة الهيكلـة جـزءًا مهمـــا، وضروريـًا مـن التحليـل الوظيفـي.

مـــن المهـم تحديـد الأشخاص المرتبطيـن الذيـن يقومـون بتحمـل المخاطـر قبـل إعـادة الهيكلـة والأشـخاص المرتبطيـن الذيـن سـيقومون بتحمـل المخاطـر بعـد إعـادة الهيكلـة، وتشـمل المخاطـر ذات الصلـة مـا يلـي:

- **مخاطـر المخـزون:** مـن المهـم ألا يتـم الاعتمـاد علـى الترتيبـات التعاقديـة بيـن الأشخاص المرتبطيـن فقـط، بـل يجـب النظـر في الأعمـال التـي قـام بهـا هـؤلاء الأشخاص فعليًـا، (مثـل مـا إذا تـم تخفيـض القيمـة الدفتريـة للمخزون قبـل وبعـد إعـادة الهيكلـة، ومـا إذا كان هنالـك أيـة تعويضات عـن المخزون الـذي خفضـت قيمتـه الدفتريـة والأشـخاص المتحملـون للمخاطـر الذيـن يملكـون القـدرة الماليـة لتحملهـا).
- **مخاطر الائتمان:** مثل مخاطر الديون المعدومة.

يتضمن الملحق 16 بعض من الأمثلة عن هذه المخاطر.

عند تحليل مخاطر العمليات بين الأشخاص المرتبطين، من المهم أن يتم تقييم أهمية المخاطر من الناحية الاقتصادية، أي ما إذا كانت تتعلق بأرباح متوقعة، وما إذا كان كانت تلك المخاطر سببا معقولًا لإعادة توزيع الأرباح المحتملة بين الأشخاص المرتبطين الأعضاء في المجموعة. تعتمد درجة أهمية المخاطر على احتمالية تحققها، وحجم الأرباح أو الخسائر المحتملة نتيجة هذه المخاطر.

يتضمن الفصل 4 المزيد من التوضيحات حول الإطار العام لتحليل المخاطر.

10.2.2. الأسباب العملية لإعادة الهيكلة والمنافع المتوقعة:

عمليًا، يعتبر كل من رفع التنافسية في الأسواق الدولية، وتخفيض التكاليف بسبب اقتصادات الحجم، وضرورة التخصص ورفع الكفاءة، وتخفيض التكاليف بأنها من أهم الأسباب التي تدعو إلى إعادة الهيكلة.

تتضمن بعض الأسباب التي تقوم المنشآت بالإعلان عنها لإعادة الهيكلة هي رغبتها بتعزيز مبدأ التعاون وإنشاء الشراكات مع منشآت أخرى، واقتصادات الحجم، وتنظيم إدارة الأعمال، وتحسين كفاءة سلسلة التوريد، بالإضافة إلى الاستفادة من التطورات التقنية. وبالإضافة إلى ذلك، من الممكن أن تتم إعادة الهيكلة بهدف الحفاظ على الربحية أو الحد من الخسائر. مثال: في حال تجاوز الطاقة الاستيعابية أو تدهور الأوضاع الاقتصادية.

ومن المفضل أن يقوم المكلف عند اتخاذ القرار ببدء عملية إعادة الهيكلة بتوثيق أسبابها والاعتبارات الخاصة بالعملية، وتقديم اعتبارات محددة بما يخص الشراكات المتوقعة، وأية ظروف أخرى بما في ذلك الافتراضات والتوقعات. من المرجح أن يتم إعداد مثل هذه الوثائق على مستوى المجموعة لأغراض غير ضريبية؛ وذلك لدعم القرار الخاص بإعادة الهيكلة. يجب أن تعكس متطلبات التوثيق الخاصة بتسعير المعاملات معلومات إعادة الهيكلة، وأن تقدم تفاصيل إضافية عن الاعتبارات، والافتراضات التي تم البناء عليها.

من المهم ملاحظة أن التعاون والشراكات المتوقعة من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إعادة الهيكلة، ولا يعني ذلك بالضرورة بأن أرباح مجموعة متعددة الجنسيات سوف ترتفع بعد إعادة الهيكلة. من الممكن أن تقوم الشراكات بإتاحة المجال للشركات متعددة الجنسيات لتحصيل أرباح إضافية بعد إعادة الهيكلة مقارنة بالوضع في حال عدم القيام بإعادة الهيكلة. ولكن، قد لا ينتج عن إعادة الهيكلة زيادة في الأرباح مقارنة بالوضع قبل إعادة الهيكلة. وقد ينطبق ذلك في الحالات التي يتم فيها إعادة الهيكلة؛ للحفاظ على مستوى التنافسية بدلًا عن رفع مستوى التنافسية.

قد لا تتحقق الشراكات المرجوة دائما، حيث أنه في بعض الحالات يمكن أن يؤدي تطبيق نموذج الأعمال الدولية إلى تكاليف إضافية وكفاءة أقل.

10.2.2. الخيارات الأخرى المتاحة للأشخاص:

عند تطبيق مبدأ السعر المحايد، ليس من الكافي أن يكون هناك أسباب تجارية تبرر إعادة الهيكلة لكامل المجموعة، حيث ولأغراض الضريبة يجب إجراء ترتيبات إعادة الهيكلة بناء على مبدأ السعر المحايد على مستوى كل مكلف تابع للمجموعة على حدة. وعليه، فإنه يجب الأخذ بالاعتبار كل من الحقوق والأصول الأخرى، والمنافع المتوقعة من الترتيبات (أية اعتبارات تتعلق بالترتيبات بعد إعادة الهيكلة بالإضافة إلى دفعات التعويضات عن إعادة الهيكلة، في حال وجودها).

عادة، لا يقوم الأشخاص المستقلون بإجراء معاملات تؤدي إلى وضع أسوء من الوضع الذي يمكن تحقيقه من خلال أحد الخيارات المتاحة الأخرى. بالتالي، قد يكون أخذ الخيارات المتاحة الأخرى بالاعتبار ملائم لأغراض تحليل المقارنة؛ وذلك بغرض فهم مواقف الأطراف.

في بعض الحالات، من الممكن ألا تتوفر للمنشأة المعاد هيكلتها بشروط معينة أية خيارات أخرى واضحة عدا إعادة الهيكلة بتلك الشروط، مثل إلغاء العقد مع دفع تعويض أو دون ذلك. ولذلك، يعتبر فهم الخيارات الأخرى المتاحة للأشخاص مهما ضمن عملية فهم إعادة الهيكلة من منظور مبدأ السعر المحايد.

10.3. نقل الأرباح المحتملة كنتيجة لإعادة الهيكلة:

تؤثر عملية إعادة الهيكلة على الأرباح المحتملة للشخص، وفي بعض الحالات يمكن أن تتضمن خسائر. لكي يتم تحديد ما إذا كان هنالك نقل للأرباح المحتملة، فإنه يتم عادة استخدام أساليب التقييم التي قد تساعد في تحديد السعر المحايد.

يتضمن الفصل (11) توضيحات بشأن استخدام أساليب التقييم وتعديل أسعار المعاملات.

ليس من الضروري أن يكون لدى الشخص المستقل الحق في استلام تعويضات في حال نتج عن التغيير في ترتيبات الأعمال انخفاض في أرباحه المحتملة، أو الأرباح المتوقعة في المستقبل. لا يتطلب مبدأ السعر المحايد القيام بالتعويض بسبب الانخفاض في الأرباح المستقبلية التي تتوقعها المنشأة. عند تطبيق مبدأ السعر المحايد على عمليات إعادة الهيكلة، يجب التحقق عما إذا كان هنالك نقل لشيء ذي قيمة (كالأصول أو نقل لنشاط تجاري)، أو إذا ما تم إنهاء الترتيبات القائمة، أو إعادة التفاوض بشروطها بشكل جوهري، وما إذا كان من المتوقع أن يتم تعويض الأشخاص المستقلين عن مثل هذا النقل، أو الإنهاء، أو إعادة التفاوض في ظل ظروف مماثلة.

بالإضافة إلى ذلك، في بعض الحالات قد يكون الدافع لإعادة الهيكلة هو تفادي تحقيق الخسائر عوضا عن كونه فرصة لتحقيق الأرباح. من الممكن أن يتم إعادة الهيكلة كحل بديل؛ للخروج من الأعمال تماما. على سبيل المثال، تقوم المنشأة المعاد هيكلتها بتوقع خسائر مستقبلية في حال عدم إجراء عملية إعادة الهيكلة، (تقوم بعمليات تشغيلية تصنيعية غير مجدية اقتصاديًا بسبب زيادة المنافسة من الواردات ذات التكاليف المنخفضة). في هذه الحالة، من الممكن ألا يكون هناك فرص تحقيق ربح نتيجة إعادة الهيكلة، بل تقوم إعادة الهيكلة بتقديم منفعة للشخص المعاد هيكلته من خلال تخفيض أو استبعاد الخسائر المستقبلية (في حال كانت هذه الخسائر تتجاوز تكاليف إعادة الهيكلة).

يتضمن الملحق 17 من هذا الدليل الإرشادي مثالًا على نقل المخاطر والأرباح المحتملة.

10.4. التعويضات المتعلقة بالشخص المعاد هيكلته

بداية، لتحديد ما إذا كان من المناسب تقديم تعويضات، أو استلامها عند إعادة الهيكلة بسبب إنهاء ترتيبات، أو إعادة التفاوض بشأن ترتيبات قائمة، فإنه يجب تقييم الجوانب القانونية والتعاقدية للترتيبات (بما في ذلك الشروط والأحكام الخاصة بالإنهاء والإلغاء، وما إذا كان هناك فترة تبليغ سابقة لعملية الإنهاء). ومن ثم، يجب تحديد ما إذا كانت شروط الترتيبات التعاقدية والقانونية متوافقة مع مبدأ السعر المحايد.

يتضمن إنهاء الاتفاقيات والترتيبات، أو إعادة للتفاوض بشأنها تغير في المخاطر، ووظائف الأشخاص التي بدورها تؤثر في تخصيص الأرباح المحتملة بين الأطراف. من الممكن أيضا أن يؤدي الإنهاء، أو إعادة التفاوض بشأن الترتيبات، أو العلاقات التعاقدية في سياق إعادة الهيكلة إلى تحمل المنشأة المعاد هيكلتها ما يلي (بدون حصر):

- تكاليف إعادة الهيكلة (مثل تلك المتكبدة من شطب الأصول، أو إنهاء عقود التوظيف).
- تكاليف إعادة التحويل (بهدف تواؤم عملياتها الحالية مع متطلبات العملاء).
- فقدان فرص تحقيق الأرباح.

في هذه الحالات، يجب التحقق عما إذا كان هنالك تعويضات مستحقة للشخص المعاد هيكلته وفقا لمبدأ السعر المحايد، وكيف يتم تحديد التعويضات. لا يفترض بأن حق التعويض وفقا لمبدأ السعر المحايد ينشأ من إنهاء العقود، أو إعادة التفاوض في جميع الحالات. ويعتمد ذلك على الظروف الخاصة بكل حالة على حدة.

عند تحديد ترتيبات إعادة الهيكلة بشكل دقيق، والقيام بتقييم الخيارات الأخرى المتاحة، فإنه يجب الأخذ بالاعتبار الجوانب الآتية:

- ما إذا كان حق التعويض ينشأ بموجب الأنظمة والقوانين ذات العلاقة.
- وجود أو عدم وجود شروط للتعويض، أو أية أحكام مماثلة ضمن شروط الترتيبات يمكن تحديدها بشكل دقيق، وما إذا كانت تتوافق مع مبدأ السعر المحايد (إن وجدت).
- الأطراف الذين يجب عليهم أن يتحملوا التكاليف المرتبطة بالتعويضات التي تقدم للأشخاص المتضررين من إنهاء الترتيبات، أو إعادة التفاوض بشأنها.

لتحديد التعويض، من المهم القيام بمقارنة للوظائف والمخاطر المفترضة، والأصول المستخدمة قبل وبعد إعادة الهيكلة، وذلك بهدف معرفة آثارها على الأرباح المحتملة.

وللمزيد من التفاصيل يرجى مراجعة الفصل (11) والفصل (13) من هذا الدليل الإرشادي.

11. التقييم

11. التقييم

يقدم هذا الفصل إرشادات حول التقييم، ويتضمن ما يلي:

- من الممكن استخدام طرق التقييم لتقدير السعر المحايد للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين. من الضروري الأخذ بالاعتبار الافتراضات والدوافع الأخرى التي تكمن وراء التطبيقات الخاصة لطرق وأساليب التقييم.
- لن يكون السعر الثابت المتفق عليه سعرا محايدا إذا كان التقييم في وقت المعاملة غير واضح إلى حد كبير ولا يقوم الأشخاص المستقلون الذين يتصرفون بطريقة تجارية معقولة بالاتفاق على سعر ثابت في وضع مماثل. في مثل هذه الحالات، من الممكن أن يتم تضمين بند خاص بالتعديل في الاتفاق بين الأشخاص المرتبطين حيث يعتمد السعر جزئيا على الدخل المستقبلي.

11.1. تطبيق أساليب التقييم

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد المعاملات المستقلة بما يتعلق بنقل الأصول غير الملموسة، أو في حالة إعادة الهيكلة الكاملة أو الجزئية للأعمال (بحيث تتضمن عمليات إعادة الهيكلة أصول ملموسة وغير ملموسة)، قد يكون من الممكن استخدام أساليب التقييم لتقدير السعر المحايد للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

على وجه الخصوص، قد يكون من المفيد استخدام أساليب التقييم القائمة على الدخل وتطبيقها بشكل صحيح، وخاصة أساليب التقييم القائمة على احتساب القيمة الحالية لمصادر الدخل المستقبلية المتوقعة أو التدفقات المالية الناتجة عن الأصول غير الملموسة المنقولة أو النشاط التجاري المنقول. من الضروري الأخذ بالاعتبار كل من الافتراضات والدوافع الأخرى التي تكمن وراء تطبيق أساليب محددة للتقييم.

وعلى وجه الخصوص، من الممكن أن تكون أساليب التي تتوقع القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن الأنشطة التجارية المنقولة أو الأصول غير الملموسة المنقولة مفيدة عندما يتم تطبيقها بشكل صحيح. هنالك العديد من الاختلافات في أساليب التقييم هذه. وبصفة عامة، تعتمد هذه الأساليب التقييم على احتساب قيمة نشاط تجاري أو أصل غير ملموس من خلال القيمة التقديرية للتدفقات النقدية المستقبلية التي قد تنتج عن مدى عمرها الافتراضي المتبقي. يمكن احتساب القيمة من خلال تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. وتتطلب طريقة التقييم هذه النظر إلى ما يلي:

- تحديد التوقعات المالية الواقعية والموثوق بها.
- نسب النمو.

- نسب الخصم ، (مثال: المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال).
- العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة.
- الآثار الضريبية للمعاملة.
- القيم النهائية.

ينبغي تقييم حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن الأنشطة التجارية، أو الأصول غير الملموسة المنقولة من منظور جميع الأشخاص المتعلقين بالمعاملة؛ للوصول إلى السعر المحايد. يجب أن يقع السعر المحايد ضمن نطاق القيم الحالية التي يتم تقييمها من وجهة نظر الناقل والمنقول إليه. في بعض الأحيان، قد لا ينتج عنه نطاق لقيم نقل الأصول، أو النشاط التجاري (على سبيل المثال، يطلب البائع/الشخص الناقل سعرا أعلى مقارنة بالمبلغ الذي يرغب المشتري بدفعه) وقد يكون هذا مؤشرًا على أنه يجب القيام بدفعة نهائية، أو تجاهل كامل المعاملة.

من المهم إدراك أنه من الممكن أن تكون تقديرات القيمة المستندة إلى هذه الأساليب متقلبة، وتعتمد على الافتراضات. نظرا لأهمية الافتراضات الأساسية، وأساليب التقييم، فإنه يجب على كل من الأشخاص (الخاضعين للضريبة بشكل عام) والإدارات الضريبية الذين يستخدمون أساليب التقييم في تحديد السعر المحايد للأنشطة التجارية، أو الأصول غير الملموسة المنقولة القيام بتحديد أساليب التقييم، والافتراضات بشكل واضح وتثبيتها (بما في ذلك مدى معقولية هذه الافتراضات) عند إنشاء نموذج التقييم.

تعتبر هذه الاعتبارات من أهم الاعتبارات الخاصة بتقييم موثوقية التطبيق لأساليب التقييم.

قد تكون هنالك حالات أخرى تتضمن نقل الوظائف غير الروتينية، والأصول غير الملموسة للشخص المرتبط الذي يتم الاستحواذ عليه إلى شخص آخر مرتبط (كما هو وارد في المثال الموضح في الفصل العاشر من هذا الدليل). في مثل هذه الحالات، يتم تحديد السعر المحايد في بعض الأحيان عن طريق خصم التدفق المالي المنتظم المتوقع من الوظيفة الروتينية (باستخدام عامل خصم قائم على هذه الوظيفة الروتينية) من إجمالي التدفق المالي المتوقع للشخص المرتبط الذي يتم الاستحواذ عليه في حال لم يتم النقل.

عند تقييم السعر المحايد المحدد بهذه الطريقة، قد ترى الهيئة أنه ليس من المناسب اعتبار التدفق المالي المتوقع من الوظيفة الروتينية بأنه "منتظم" (وذلك لأغراض خصم التدفق المالي من الوظيفة الروتينية من إجمالي التدفق المالي المتوقع للشخص) وخاصة إذا لم يتبقَ للشخص المستحوذ عليه إلا عقدًا واحدًا (حصريًّا) للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

ويعود ذلك إلى أنه يمكن استبدال مثل هذه الوظائف بسهولة نسبية في السوق، ولهذا السبب، فإن عقود هذه الوظائف عادة ما تكون قصيرة نسبيا.

11.2. بند تعديل الأسعار:

بدايــة، يجب أن يكون لكافــة أطراف المعاملة مصلحة ومنفعة ضمن المعاملــة مهما كان نوعها. ولكن قد يكــون من الصعب تحديد قيمة الأصول أو الأعمال التجارية (أو جزء منهما) في وقت النقل بشكل موثوق، وذلــك لعدم وجــود تصور كافٍ وواضــح للمنافع والمخاطــر المستقبلية. إذا تم الاتفــاق بين الأشخاص المستقلين في ظروف مماثلة علــى إدراج آلية لمعالجة عدم موثوقية تقييم الأصول أو الأنشطة التجارية (أو جزء منها)، قد تقــوم الهيئة بتحديد أسعار المعاملات المماثلة بين الأشخاص المرتبطين بناء على هذه الآلية.

وبالمثل، إذا قام الأشخاص المستقلون في ظروف مماثلة باعتبار الأحداث اللاحقة أمرا أساسيا إلى حد يجعل هــذه الأحداث تؤدي إلى احتمالية إعادة التفاوض على أســعار المعاملة، فإنه يجب أن تؤدي مثل هذه الأحــداث إلى تعديل في تسعير المعاملة بين الأشخاص المرتبطين.

لن يكون السعر الثابت المتفق عليه مقدمــا من قبل أطراف المعاملة المرتبطين بمثابة سعر محايد فــي حال كان التقييــم في وقت المعاملة غير موثوق إلى حد كبيــر بحيث لا يكون من المتوقع أن يتفــق الأشخاص المستقلون الذيــن يتصرفون بطريقة معقولــة تجاريا على سعر ثابت فــي وضع مماثل. بالتالي، في الحالات التي يعتمد فيها السعر جزئيا على الدخل المستقبلي، فإنه يكون من المناسب أن يقوم أطراف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين بأخذ الاحتياطات اللازمة، مثل: إدراج بنود التعديل ضمن شروط الاتفاقية.

12 . المنشآت الدائمة

12. المنشآت الدائمة

يقدم هذا الفصل توضيحات بشأن تطبيق مبدأ السعر المحايد على المنشآت الدائمة:

- لأغراض تطبيق مبدأ السعر المحايد، سيتم التعامل مع أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات (بما في ذلك المنشآت الدائمة) على أنها كيانات منفصلة تؤدي مهامها التشغيلية بشكل منفصل عوضًا عن اعتبارها جزءًا لا يتجزأ من المجموعة، ويتم تعريف هذا المبدأ على أنه "منهجية المنشأة المنفصلة."

12.1. تطبيق مبدأ السعر المحايد على المنشأة الدائمة:

وفقا لمنهجية المنشأة المنفصلة، يتم التعامل مع أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات بطريقة مشابهة كما لو كانوا يعملون كأشخاص مستقلين.

ومن المهم تحديد طبيعة السعر المحايد في التعاملات مع المنشأة الدائمة (شكل يشابه المعاملات المستقلة بين الأشخاص المرتبطين) بين المنشأة الدائمة والشخص الذي تكون المنشأة الدائمة جزءا منه. بشكل عام، فإن الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة هي الأرباح التي كانت ستحققها في تعاملاتها مع الشخص الذي تتبعه المنشأة الدائمة إذا كان شخصا منفصلا ومستقلا يمارس ذات الأنشطة، أو ما يشابهها في ظل ظروف مماثلة، مع مراعاة المهام التي يتم تنفيذها والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها مباشرة أو من خلال منشأته الدائمة.

يتطلب توزيع الأرباح بين الشخص والمنشأة الدائمة التابعة له تحليلا يتضمن خطوتين لاعتماده اعتبارًا بأن المنشأة الدائمة شخص منفصل ومستقل، وثانيا تحديد أرباح المنشأة الدائمة بناء على تحليل المقارنات. تبدأ الخطوة الأولى بتحليل وظيفي يحدد أنشطة المنشأة الدائمة للشخص -بصفته مكلف منفصل- من جهة، وأنشطة الشخص أو الأشخاص المرتبطين الأعضاء لذات المجموعة(مكلف منفصل آخر) من جهة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يأخذ التحليل الوظيفي بعين الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها.

يجب اعتبار المنشأة الدائمة على أنها تتحمل الأخطار المتعلقة بخصائصها الوظيفية التي تم إجراؤها. كما يجب توخي الحذر بما يتعلق بتحديد وظائف الأشخاص المهمة.

يتمحور مبدأ "وظائف الأشخاص المهمة" على النظر إلى الوظائف التي يقوم بها الأشخاص الذين يعملون لحساب المكلف، وأن يتم تخصيص المخاطر، والأصول تماشيا مع هذه الوظائف، وكذلك بالنظر إلى الجهة التي يتم اتخاذ قرارات الأعمال فيها فيما يتعلق بتحمل المخاطر وإدارتها.

فـي إطـار الخطـوة الثانيـة، وبنـاء علـى نتيجـة التحليـل الوظيفـي، وتحليـل المخاطـر، يتـم تحديـد التعويـض أليًّا حسب المعامـــلات بيـن الشـخص ومنشـأته الدائمـة مـن خـلال تطبيـــق طـرق تسـعير المعاملات الـواردة فـي الفصـل الرابع لتقييـم طبيعـة الســعر المحايـد للمعاملات، وفـي حـال تطبيـق منهجيـة المنشأة المنفصلة، فإنه يجـــب تطبيـق الخطـوات الرئيســـة العامـة لتســـعير المعاملات، وذلـك لتقييـم توافـــق المعاملات مـع مبـدأ السـعر المحايـد.

13. التدقيق وتقييم المخاطر

13. التدقيق وتقييم المخاطر

في حال قام المكلفون الخاضعون لمتطلبات التوثيق الخاصة بتسعير المعاملات، كما هو موضح في هذا الدليل الإرشادي باستيفاء تلك المتطلبات، فإن ذلك سيؤدي إلى وضع قابل للدفاع فيما يتعلق بالمعاملات المستقلة التي يتم الإقرار عنها ضمن الإقرار الضريبي/الزكوي. وفقا للمادة (4) من تعليمات تسعير المعاملات، للهيئة تعديل المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد[43].

13.1. عبء الإثبات

في حال لم يقم المكلف بتجهيز التوثيقات الخاصة بتسعير المعاملات وفقا لهذا الدليل الإرشادي، فإنه سوف يزداد عبء الإثبات على المكلف فيما يخص تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين. ستقوم الهيئة بتقييم إلى أي مدى قام المكلف بتقديم معلومات كافية بغرض استيفاء المتطلبات الناتجة عن عبء الإثبات المتزايد.

13.2. تعديلات تسعير المعاملات

للهيئة الحق في تعديل المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد؛ لتعكس النتائج التي كان سيحصل عليها هؤلاء الأشخاص لو كانوا يتصرفون وفقا لمبدأ السعر المحايد. يجب على المكلف القيام بتعديل الوعاء الضريبي / الزكوي ليشمل العائدات التي كان من الممكن الحصول عليها في حال قام هؤلاء الأشخاص بالتصرف كأشخاص مستقلين، وفي ظروف متشابهة[44].

إذا تم تعديل أسعار أو شروط المعاملة بين أشخاص مرتبطين، أو مجموعة من المعاملات، فإنه يجب إجراء تحليل لمعرفة ما إذا كانت أرباح الشخص المعني بالتعديل تتوافق مع مبدأ السعر المحايد، وذلك بالنظر للوظائف التي تم تنفيذها والأصول المستخدمة، والمخاطر المتحملة، بالإضافة إلى ذلك، في بعض الحالات قد يتعين أيضا تعديل الأسعار، أو الشروط الأخرى للمعاملات بين الأشخاص المرتبطين الأخرى (مع أعضاء المجموعة) إذا لم يتم تحديدها وفقا لمبدأ السعر المحايد.

وبالتالي فإنه، في حالات استثنائية، قد يكون من اللازم تقييم ما إذا كان يجب تعديل سعر أو شروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطين، وتحديد الأشخاص المرتبطين الذين سيخضعون لمثل هذا التعديل.

(43) المادة 4، تعليمات تسعير المعاملات.
(44) المادة 4 (أ)، تعليمات تسعير المعاملات.

14. قائمة الملاحق

14. قائمة الملاحق

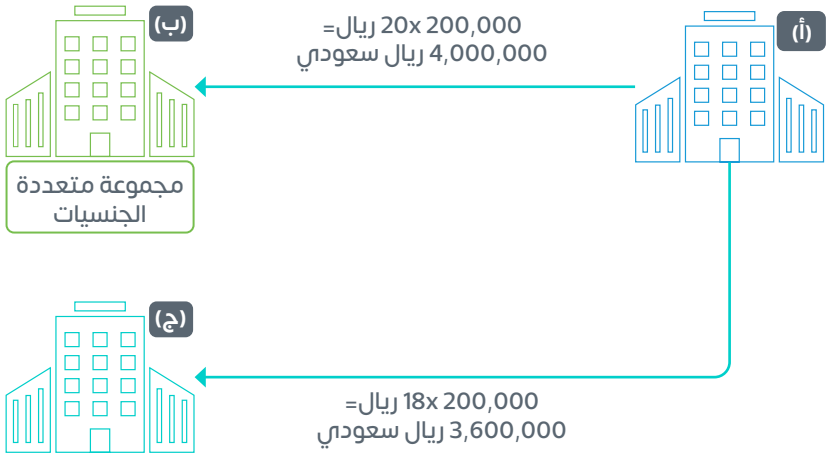
#	اسم الملحق
1	مثال على تطبيق طريقة السعر المحايد المقارن الداخلي.
2	مثال على تطبيق طريقة السعر المحايد المقارن الخارجي.
3	مثال على تطبيق طريقة سعر إعادة البيع.
4	مثال على تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح.
5	مثال على تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة.
6	مثال على تطبيق طريقة تقسيم الأرباح.
7	الإستثناءات المتعلقة بمتطلبات التوثيق، وعليه برجى إعادة ترقيم الملاحق.
8	متطلبات الملف الرئيس.
9	متطلبات الملف المحلي.
10	نموذج التقرير الخاص بكل دولة.
11	نموذج الإفصاح ونموذج التقرير الخاص بكل دولة - دليل المستخدم.
12	مثال عام حول إرشادات معينة للأصول غير الملموسة (1).
13	مثال عام حول إرشادات معينة للأصول غير الملموسة (2).
14	مثال عام حول الإرشادات الخاصة بالأصول غير الملموسة (3).
15	مثال عام حول الإرشادات الخاصة بإعادة الهيكلة - المخاطر.
16	مثال عام حول الإرشادات الخاصة بإعادة الهيكلة - الموزعون.

الملحق 1:

مثال عام حول تطبيق طريقة السعر المقارن الداخلي:

يمكن تطبيق طريقة السعر المقارن الداخلي لغرض تحديد السعر المحايد للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين:

- تعد الشركة (أ) والشركة (ب) أشخاصا مرتبطين يشكلون جزءًا من نفس المجموعة.
- تبيع الشركة (أ) السلع للشركة (ب) بقيمة 20 ريالًا للوحدة.
- تبيع الشركة (أ) السلع ذاتها للشركة (ج - شخص مستقل) بنسبة خصم 10% بناء على كمية السلع المشتراة (2 ريال للمنتج بقيمة خصم 18 ريالًا سعوديًا).



- في هذه الحالة، لا يتماشى السعر البالغ 20 ريالًا لكل وحدة مع مبدأ السعر المحايد. ينبغي إجراء تعديل المقارنة إلى القدر الذي يكون ذلك ممكنا.
- ويمكن إجراء تعديلات المقارنة عندما يتم تحديد المعاملات التي يمكن مقارنتها، مع وجود اختلاف واحد أو أكثر يؤثر على السعر لتخفيف الأثر.
- قد تتضمن تعديلات المقارنة تأثير خصومات الكمية، وشروط التسليم، والشروط التعاقدية، والاختلافات الطفيفة في المنتجات.
- قد يكون من المستحيل إجراء التعديلات على بعض الاختلافات، مثل: الاختلافات في السوق الجغرافية، أو العلامات التجارية، أو الأصول غير الملموسة، والاختلافات الوظيفية، والاختلافات التعاقدية.
- في تلك الحالات، يمكن تعديل المعاملة بين الأشخاص المرتبطين باستخدام المقارنة الداخلية، أي السعر الذي تفرضه الشركة (أ) على الشركة (ب) بمبلغ 18 ريالًا سعوديًا بدلًا من 20 ريالًا سعوديًا لكل وحدة. وعليه تقل أرباح الشركة (أ) بقيمة 200,000 وحدة 2x ريال سعودي (20 ريالًا - 18 ريالًا

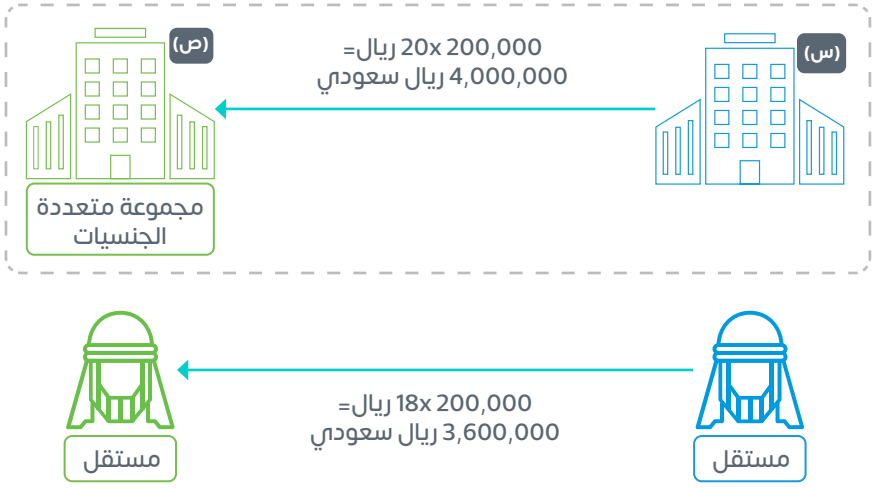
سعوديًّا)= 400,000 ريال سعودي.

الملحق 2:

مثال عام حول تطبيق طريقة السعر المقارن الخارجي

يمكن تطبيق طريقة السعر المقارن الخارجي لغرض تحديد السعر المحايد للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين:

- تعد الشركة (س) والشركة (ص) أشخاصًا مرتبطين، ويشكلون جزءًا من نفس المجموعة.
- تبيع الشركة (س) بعض السلع للشركة (ص) بقيمة 20 ريالًا لكل وحدة.
- يقوم الأشخاص المستقلون في معاملات مشابهة، وتباع سلع مماثلة مقابل 18 ريالًا سعوديًا لكل وحدة (وهو متوسط الأسعار الواقعة في المدى فيما بين الربيعات لنطاق السعر المحايد للعديد من المعاملات المستقلة المماثلة). وبناء على نطاق الأسعار المحايدة المستمد من المعاملات المستقلة المماثلة، فإن الحد الأقصى للربيع الأعلى أقل من 20 ريالًا سعوديًا لكل وحدة من نطاق المعاملات المحددة.



- قد يصعب إيجاد معاملة بين الأشخاص المستقلين مماثلة للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين بحيث لا يكون هناك آثار جوهرية على الأسعار نتيجة الاختلافات بين المعاملتين.
- إذا كان سعر المعاملات بين الأشخاص المستقلين مماثلا للسعر بين الأشخاص المرتبطين، وكانت الشروط والأحكام الاقتصادية للمعاملة بين الشركة (س)، والشركة (ص)، والمعاملات المستقلة القابلة للمقارنة، فمن الممكن تطبيق سعر المعاملة بين الأشخاص المستقلين على المعاملة بين الأشخاص المرتبطين على اعتبار أنها السعر المحايد.
- وقد يلزم الأمر إجراء التعديلات المحققة للتماثل/المقارنة إذا كان هناك اختلافات بين المعاملة بين الأشخاص المرتبطين، والمعاملات المماثلة القابلة للمقارنة، وذلك لإزالة اثر الاختلافات على

السعر.

- قد تتضمن تعديلات المقارنة تأثير خصومات الكمية، وشروط التسليم، والشروط التعاقدية والاختلافات الطفيفة في المنتجات.

- قد يكون من المستحيل إجراء التعديلات على بعض الاختلافات، مثل: الاختلافات في المواقع الجغرافية للأسواق، أو العلامات التجارية، أو الأصول غير الملموسة، أو الاختلافات في الخصائص الوظيفية أو الاختلافات التعاقدية الجوهرية.

- قد يتم الحصول على المعلومات لأغراض المقارنة بين المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات بين الأشخاص المستقلين من قواعد البيانات الخارجية، مثل: أسواق تداول السلع، أو الجمارك، أو قواعد بيانات المعاملات، أو بيانات المعاملات الخاصة بالإتاوات.ويجب الحصول على نتائج قواعد البيانات الخارجية من أجل استيفاء مبدأ السعر المحايد.

- في هذه الحالة، لا يتوافق السعر المحدد للمعاملة بين الأشخاص المرتبطين مع مبدأ السعر المحايد. وعليه ينبغي إجراء تعديل المقارنة.

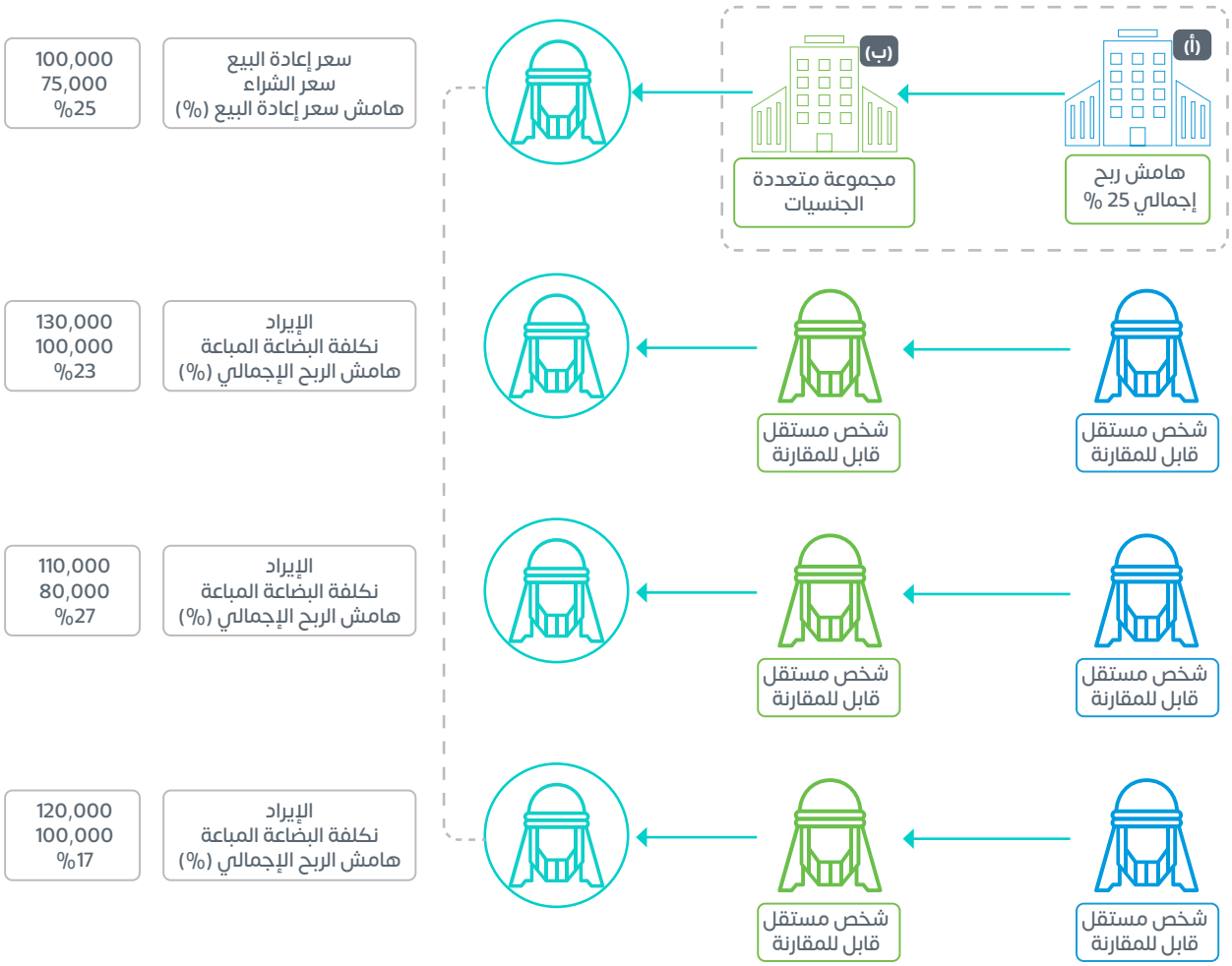
- يمكن إجراء التعديل حيث يعد السعر البالغ (20 ريال/وحدة) خارج نطاق السعر المحايد (على افتراض أن التعديل سيتم على الوسيط - يرجى مراجعة الفصل الرابع للمزيد من التفاصيل حول التحليل المالي). بالتالي، يتم تخفيض سعر المنتجات التي اشترتها الشركة (ص) من الشركة (س) ونتيجة لذلك، يقل إجمالي المبلغ المستحق من الشركة (ص) بقيمة 400,000 ريال (200,000 وحدة 2x ريال/الوحدة 20ريال - 18ريال = 4,000,000 ريال سعودي).

الملحق 3:

مثال حول طريقة سعر إعادة البيع

يوضح المثال التالي كيفية تطبيق طريقة سعر إعادة البيع على المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.

- تعد الشركة (أ) والشركة (ب) أشخاصا مرتبطين، ويشكلان جزءًا من نفس المجموعة. تقوم الشركة (أ) ببيع السلع للشركة (ب)، حيث تقوم الشركة (ب) بتسجيل هامش ربح إجمالي يبلغ 25 %. تبيع الشركة (ب) فيما بعد السلع إلى أحد العملاء في السوق. يدفع العميل 1,000 ريال سعودي لكل وحدة إلى الشركة (ب) مقابل السلع.
- يبلغ هامش الربح الإجمالي الذي حققته الشركة (ب) على المنتجات التي تم شراؤها من الشركة (أ) (1,000 ريال سعودي - 750 ريال سعودي) / 1,000 ريال سعودي = 25% لكل وحدة.
- يشتري الأشخاص المستقلون القابلون للمقارنة نوعًا مماثلًا من السلع من الأشخاص المستقلين. ثم يقوم الأشخاص ببيع السلع للعملاء في السوق مقابل إجمالي هوامش تتراوح بين 27 % إلى 17 %. وبالتالي، يعد هامش الربح الإجمالي المطبق بنسبة 25 % ضمن نطاق السعر المحايد.



الملحق 4:

مثال: حول طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح

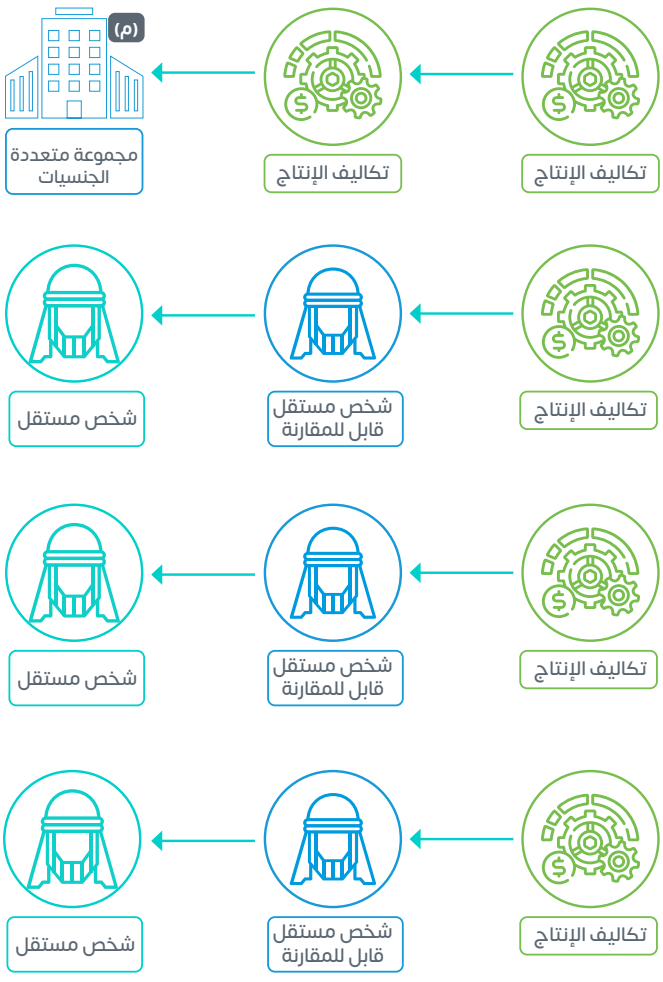
- تعد الشركة (ع) والشركة (م) أشخاصا مرتبطين، ويشكلان جزءا من نفس المجموعة. تقوم الشركة (ع) بتصنيع السلع، وبيعها للشركة (م)، وهي الموزع الرئيس لسلع العملاء، وتعد الشركة (ع) في هذه الحالة "المصنع المتعاقد معه." تبلغ تكلفة المنتجات المباشرة وغير المباشرة المتكبدة من قبل الشركة (ع) مقابل إنتاج السلع قيمة 8,000,000 ريال سعودي.
- يقوم الأشخاص المستقلون القابلون للمقارنة بتصنيع نوع مماثل من السلع لأشخاص مستقلين، ويتضح من خلال تحليل المقارنة أن الخصائص الوظيفية لهؤلاء الأشخاص مماثلة للخصائص الوظيفية للشركة (ع). ويقوم الأشخاص المستقلون تطبيق هامش ربح يتراوح بين نسبة 42 % إلى 46 %.
- تحقق شركة (ع) هامش الربح بنسبة 40 %، الذي لا يقع ضمن نطاق السعر المحايد. ويمكن إجراء تعديلات المقارنة عند الحاجة إليها. ويمكن إجراء تعديل القيمة المتوسطة (بهامش ربح بنسبة 44 % بدلًا من 40 %) في حال عدم القدرة على إجراء تعديلات المقارنة.

هامش شركة (ع)	
الإيراد	11.200,000
تكاليف الإنتاج	8,000,000
نسبة هامش الربح	% 40
هامش الربح (ريال سعودي)	3,200,000

هوامش أشخاص مستقلين قابلين للمقارنة	
الإيراد	10.650,000
تكاليف الإنتاج	7,500,000
نسبة هامش الربح	%42
هامش الربح (ريال سعودي)	3,150,000

الإيراد	11.534,000
تكاليف الإنتاج	7,900,000
نسبة هامش الربح	%46
هامش الربح (ريال سعودي)	3,634,000

الإيراد	12.240,000
تكاليف الإنتاج	8,500,000
نسبة هامش الربح	%44
هامش الربح (ريال سعودي)	3,740,000



الملحق 5:

مثال حول تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة

يوضح المثال التالي كيفية تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة على معاملة بين الأشخاص المرتبطين.

حساب الأرباح والخسائر لشركة (ل)	
الإيرادات	100,000
تكلفة البضاعة المباعة	88,000
هامش الربح الإجمالي	12,000
نفقات تشغيلية	10,000
هامش تشغيلي	2,000
نسبة الهامش	%2

- تعد الشركة المصنعة (ك) والشركة الموزعة (ل) أشخاصا مرتبطين ويشكلان جزءا من نفس مجموعة متعددة الجنسيات.

- الشركة (ك) هي المورد الوحيد للسلع للشركة (ل). بلغت إجمالي تكاليف شراء السلع التي تتحملها الشركة (ل) 88,000 ريال سعودي.

- تقوم الشركة (ك) بتصنيع السلع حيث تمتلك مواد غير ملموسة وتستخدمها مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية المميزة التي تعمل الشركة (ل) كموزع لها. تقوم الشركة (ل) بوظائف أساسية في المعاملة ولا تقدم أي مساهمة مميزة. وبناء على وظائفها ومخاطر الشركة العامة، تعد شركة (ل) هي "الطرف الأقل تعقيدا" ضمن المعاملة بين الأشخاص المرتبطين.

- يمكن تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة على نتائج الشركة (ل) لتقييم توافق صافي الربح مع مبدأ السعر المحايد. ويعد هامش الربح التشغيلي/عوائد المبيعات هي الأنسب فيما يخص مؤشر مستوى الربح بالنظر إلى أنشطة التوزيع ذات المخاطر المحدودة التي تقوم بها الشركة (ل).

- تبلغ الإيرادات السنوية للشركة (ل) 100,000 ريال سعودي وتبلغ مصاريف التشغيل 10,000 ريال سعودي، الذي ينتج عنه هامش تشغيلي بقيمة 2,000 ريال سعودي (100,000 ريال (الإيرادات) سعودي - تكلفة السلع المباعة بمبلغ 88,000 ريال سعودي - مصاريف تشغيل 10,000 ريال سعودي = هامش تشغيلي بقيمة 2,000 ريال سعودي)

- استنادا إلى دراسة مرجعية أجريت على البيانات المتوفرة عن الموزعين المستقلين الذين يبيعون سلعا مشابهة، يتراوح صافي الهامش التشغيلي في النطاق بين 4 % و6% مع متوسط 5%.

- في المثال المذكور، بلغ صافي هامش التشغيل الفعلي (2,000 ريال سعودي / 100,000 ريال سعودي) * 100% = 2%. ولا يستوفي الأجر مقابل التوزيع من الشركة (ل) مبدأ السعر المحايد بالنظر إلى الأجور التي يتلقاها الموزعون المستقلون.

- إذا تـــم تحديـــد متوسـط قيمـة الدراسـة المرجعيـــة لأنشـطة التوزيـع التـي تقـــوم بهـا الشـركة (ل)، يجـــب أن يكـون المبلـغ الإجمالـي لصافـي هامـش الربـح التشـغيلي المعلـن 100,000 ريـال سـعودي * 5% = 5,000 ريـال سـعودي. وبالتالـي، يجـب أن يكـون الربـح التشـغيلي أعلـى بـ 3,000 ريـال مقارنـة بالمبلـغ الحالـي.
- ويمكـــن تحقيـق ذلـك عـن طريـق تعديـل التكلفـة الحاليـة للســـلع المباعـة التـي يتكبدهـا الشـخص المرتبـــط (الشركة ك) لضمان تحقيق نسبة 5% من هامش التشـغيل. يبلغ الفرق في تكلفة السلع المباعـــة 5,000 ريال سعودي - 2,000 ريـــال سعودي = 3,000 ريال سعودي.

حساب الربح والخسارة المعدل للشركة (ل):

حساب الأرباح والخسائر لشركة (ل)	
الإيرادات	100,000
تكلفة البضاعة المباعة	85,000
هامش الربح الإجمالي	12,000
نفقات تشغيلية	10,000
هامش تشغيلي	5,000
نسبة الهامش	5 %

الملحق 6:

مثال حول تطبيق طريقة تقسيم الربح

يرتبط نجاح المنتج بالتصميم التكنولوجي المبتكر لكل من العمليات الإلكترونية ومكوناته الرئيسة. تشكل شركة (ج) و(ح) و(خ) أشخاصًا مرتبطين، وجزءًا من نفس المجموعة.

- تقوم الشركة (ج) بتصميم وتصنيع أحد المكونات. ويتم بعد ذلك شحن المنتج إلى الشركة (ح)
- تصمم الشركة (ح) بقية المنتج وتقوم بتصنيعه.
- تقوم الشركة (خ) بتوزيع المنتج. يفترض هذا المثال أن الشركة (خ) تحصل على الأجر المناسب لسعر التحويل للمنتج النهائي المقدم من الشركة (ح). وينبغي تحليل مقدار الربح المتبقي الذي اكتسبته الشركة (ج) والشركة (ح) مقابل استخدام الأصول غير الملموسة.
- يوجه نشاط البحث والتطوير لكل شخص للتصميم التقني المتعلق بنفس نوع المادة، وقد تم تحديده لأغراض هذا المثال بأن المبالغ النسبية لنفقات البحث والتطوير لقياس القيمة النسبية لمساهمات الشركات (يمكن قياس مساهمة كل شخص في الابتكار التقني للمنتج عن طريق احتساب نفقات البحث والتطوير).
- يوجه نشاط البحث والتطوير لكل شخص للتصميم التقني المتعلق بنفس نوع المادة، وتعتبر المبالغ النسبية لنفقات البحث والتطوير مقياسا لمساهمة الشركات. بافتراض أن نفقات البحث والتطوير للشركة (ج) قيمة 15 والشركة (ح) قيمة 10، ويمكن تقسيم الربح المتبقي 5/3 للشركة (ج) و5/2 للشركة (ح).

حسابات الربح والخسارة لكل من الأشخاص قبل تطبيق تقسيم الربح المتبقي:

	الشخص (ح)	الشخص (ج)
الإيرادات	50	100
المشتريات	-10	-50
تكاليف التصنيع	-10	-50
إجمالي الربح	30	30
تكاليف البحث والتطوير	-15	-10
تكاليف التشغيل	-7	-10
صافي الربح	8	10

- ثم يكتسب المصنعون المستقلون بدون ملكية غير ملموسة مبتكرة عائدا على تكاليف التصنيع بنسبة 10% (على سبيل المثال الشركة ج 10.0 * 10% = 1.0 والشركة ح 50.0 * 10% = 5).
- لتحديد الربح المتبقي، يتم خصم أرباح التصنيع من مجموع صافي الأرباح للشركة (ج) والشركة

(ح) (8.01 - 1.0 - 2.0 = 15.0).

- لا يشمل التخصيص الأولي لأرباح الشركة (ج) .1.0 وللشركة (ح) 2.0 قيمة البحث والتطوير التي أدت إلى المنتج التقني المتقدم. يمكن تقسيم الربح المتبقي بشكل مناسب بين الشركتين (ج) و (ح) على أساس حصتها من إجمالي تكاليف البحث والتطوير، حيث يعكس هذا مساهمتها النسبية في القيمة. وتتمثل حصة الشركة (ج) في 15 * (15/25) = 9.0 . بينما تبلغ حصة الشركة (ح) 15 * (10/25) = 6.0 وينعكس ذلك في ازدياد سعر البيع من الشركة (ج) إلى الشركة (ح) بنسبة 2.0 (من 50 إلى 52)
- وبذلك يصبح صافي الأرباح للشركة (ج): 1.0 + 9.0 = 10.0
- وبذلك يصبح صافي الأرباح للشركة (ح): 2.0 + 6.0 = 8.0

حسابات الربح والخسارة المعدلة للأشخاص كما يلي:

	الشخص (ج)	الشخص (ج)
الإيرادات	52	100
المشتريات	-10	-52
تكاليف التصنيع	-10	-20
إجمالي الربح	32	28
تكاليف البحث والتطوير	-15	-10
تكاليف التشغيل	-7	-10
صافي الربح	10	8

وبالنظر إلى ما سبق، ينبغي ملاحظة أن تخصيص تقسيم الأرباح المتبقية قد يحتاج إلى بعض التعديل لغرض تحديد الأساس المناسب للتخصيص. وقد يلزم مراعاة الاختلافات في أنواع البحث والتطوير التي أجريت عند استخدام النفقات الخاصة بها، على سبيل المثال، قد ترتبط بعض المخاطر بمختلف أنواع البحث والتطوير، مما يؤدي إلى اختلاف مستويات العوائد المتوقعة بالسعر المحايد. وقد لا تعكس المستويات النسبية لنفقات البحث والتطوير الحالية المساهمة في كسب الأرباح الحالية التي تسند إلى الممتلكات غير الملموسة التي تم تطويرها أو اكتسابها في الماضي.

الملحق 7:

يوضح الجدول أدناه الاستثناءات المتعلقة بمتطلبات توثيق تسعير المعاملات:

المتطلب	الشخص الطبيعي	مكلف زكوي 100%			مكلف خاضع لضريبة الدخل بنسبة 100%
تعليمات تسعير المعاملات	✗	✓			✓
نموذج الإفصاح	✗	✓			✓
الملف المحلي	✗	قيمة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة			✓
		48 مليون ريال سعودي وأقل	أكثر من 48 مليون ريال سعودي	100 مليون ريال سعودي وأكثر	
الملف الرئيس	✗	✗	اختياري (يكون إلزامي بعد ثلاث سنوات من تطبيق المرحلة الأولى التي تبدأ في أو بعد 2024/01/01م، ويشمل صناديق التمويل)	✓	✓
التقرير الخاص بكل دولة	✗	✓			✓

المتطلب	مكلف مختلط (خاضع لضريبة الدخل ولائحة جباية الزكاة)	مكلف خاضع لضريبة الدخل بنسبة 100% أو مختلط (معاملات مرتبطة أقل من 6 مليون ريال)	المنشآت الصغيرة، وصناديق الاستثمار، والشركات المملوكة بالكامل للدولة المستثناة من جباية الزكاة
تعليمات تسعير المعاملات	✓	✓	✓
نموذج الإفصاح	✓	✓	✓
الملف المحلي	✓	✗	✗
الملف الرئيس	✓	✗	✗
التقرير الخاص بكل دولة	✓	✓	✓

الملحق 8:

المتطلبات الأساسية للملف الرئيس

الهيكل التنظيمي الذي يوضح ملكية الكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنسيات والموقع الجغرافي لكل منها.

(1) وصف لأعمال مجموعة متعددة الجنسيات التي تشمل:

(2) العوامل ذات التأثير على أرباح الأعمال.

- وصف لسلسلة التوريدات أهم المنتجات والخدمات التي تقدمها المجموعة من حيث حجم المبيعات، بالإضافة إلى أي منتجات وخدمات أخرى تمثل أكثر من خمسة بالمائة (5%) من مبيعات المجموعة.
- قائمة الاتفاقيات لتوفير الخدمات المبرمة بين أعضاء مجموعة متعددة الجنسيات، أو أي ترتيب مشابه، بخلاف خدمات البحث والتطوير، ويشمل ذلك وصف قدرات المواقع الرئيسة التي يتم تقديم الخدمات منها وسياسات تسعير المعاملات الخاصة بتوزيع تكاليف الخدمات، وتحديد الأسعار المستحقة عن الخدمات المقدمة داخل المجموعة.
- الأسواق الرئيسية لمنتجات المجموعة وخدماتها.
- تحليل وظيفي يوضح القيمة المضافة من قبل الكيانات التابعة للمجموعة، ويشمل ذلك المهام المنوط بها، والأصول الأكثر استخدامًا، وأكبر المخاطر المتحملة.
- وصف أهم الصفقات الخاصة بإعادة هيكلة الأعمال وعمليات الاستحواذ والتصفية خلال السنة الضريبية.

(3) معلومات عن الأصول غير الملموسة لمجموعة متعددة الجنسيات التي تشمل:

- وصف عام لإستراتيجية مجموعة متعددة الجنسيات المستخدمة لتطوير الممتلكات غير الملموسة وملكيتها، بما في ذلك موقع منشآت البحث والتطوير الرئيسة وإدارتها.
- قائمة بالأصول غير الملموسة التي تملكها الكيانات التابعة لمجموعة متعددة الجنسيات ذات الأهمية لأغراض تسعير المعاملات مع تحديد هوية المالك القانوني، والمالك الفعلي لهذه الأصول.
- قائمة الاتفاقيات المبرمة بين أشخاص مرتبطين فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، بما في ذلك اتفاقيات خدمات البحث واتفاقيات منح التراخيص والآليات المتبعة لتوزيع التكلفة.
- سياسات تسعير المعاملات لدى المجموعة فيما يتعلق بالبحث والتطوير والأصول غير الملموسة.

- معلومـــات نقـــل ملكيـة الأصـــول غيـر الملموســـة، أو حـــق فيهـــا بين الأشخاص المرتبطين خلال السنة الضريبية، بمـــا فـــي ذلـك تحديـد الكيانـــات، والدول، والمقابـــل ذو الصلة.

(4) معلومـات حـول الأنشـطة الماليـة بيـن الكيانـات التابعـة لمجموعة متعددة الجنسيات التـي تشـمل:

- وصـف عـام لكيفيـة تمويـل المجموعة، بمـا في ذلـك أهـم صفقـات التمويـل المبرمة مـع ممولين مستقلين .
- تحديـــد أعضـاء مجموعة متعددة الجنسيات الذين يقومـون بتأديـــة أعمـال تمويـل رئيسـة للمجموعـة، ودول تأسيسـها ومقـر إدارتهـا.
- سياســـات تسعير المعاملات الخاصة لمجموعة متعددة الجنسيات بشأن عمليات التمويل بيـن الأشخاص المرتبطيـن.

(5) معلومات عن الأوضاع المالية والضريبية لمجموعة متعددة الجنسيات التي تشمل:

- القوائم الماليـة الموحـدة لمجموعة متعددة الجنسيات عـــن السنة الضريبيـة محل الإقـرار المعدة لأغـراض الإقـرار المالـي، أو لأغـراض نظاميـة، أو إداريـة، أو ضريبيـة أو... غيرها.
- قائمـة باتفاقيـــات التسـعير المبرمـة بيـــن مجموعة متعددة الجنسيات، والهيئـات الضريبيـة، والقـرارات التفســـيرية الضريبيـة المتعلقـة بتوزيـع الإيـرادات فيمـا بيـن الـدول.

الملحق 9:

المتطلبات الأساسية للملف المحلي

(1) معلومات المكلف، وتشمل ما يلي:

- وصف هيكل إدارة المكلف، وهيكله التنظيمي، ووصف الأفراد الذين ترفع إليهم والدول التي تقع فيها المقرات الرئيسة لهؤلاء الأفراد.
- وصف تفصيلي لأعمال المكلف وإستراتيجيته، بما في ذلك بيان بعمليات إعادة الهيكلة، أو عمليات نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو نقل الحق التي شارك فيها، أو تأثر بها المكلف خلال السنة الضريبية الحالية والسنة التي تسبقها، مع شرح جوانب هذه المعاملات المؤثرة على الكيان المحلي ومنافسيه الرئيسيين.

(2) الوثائق الخاصة بأهم المعاملات بين الأشخاص المرتبطين على أن تتضمن المعلومات الآتية فيما يتعلق بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي يشارك فيها المكلف بشكل عام:

- وصف المعاملات بين الأشخاص المرتبطين - على سبيل المثال لا الحصر- معاملات توفير خدمات التصنيع، وشراء السلع، وتقديم الخدمات، والقروض، والضمانات المالية، وضمانات حسن التنفيذ، وتراخيص الأصول غير الملموسة، والسياق الذي تجري فيه هذه المعاملات.
- قيمة المدفوعات والإيرادات داخل المجموعة لكل فئة من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي يشارك فيها المكلف، وتشمل - على سبيل المثال لا الحصر - المدفوعات والإيرادات عن البضائع والخدمات والإتاوات والعوائد، مقسمة حسب الدولة التي يقيم فيها المكلف أو المستفيد الأجنبي.
- هوية الأشخاص المرتبطين المشاركين في كل فئة من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والعلاقة فيما بينهم.
- نسخ من جميع الاتفاقيات المبرمة من قبل المكلف للمعاملات داخل المجموعة.
- مقارنة تفصيلية وتحليل الوظائف الخاصة بالمكلف والأشخاص المرتبطين ذي صلة فيما يتعلق بكل فئة من المعاملات بين الأشخاص المرتبطين متضمنة أي تغيرات من السنوات السابقة (إن وجد).
- إشارة إلى طريقة تسعير المعاملات الأكثر مناسبة لفئة المعاملة، وأسباب اختيار تلك الطريقة.
- هوية الشخص المرتبط الذي يتم اختياره لاختبار -حيثما ينطبق- وشرح أسباب اختياره.
- ملخص الافتراضات المعمول بها في تطبيق طريقة تسعير المعاملات.
- شرح أسباب إجراء التحليل لعدة سنوات حيثما ينطبق.
- قائمة وصف المعاملات (الداخلية أو الخارجية) المستقلة القابلة للمقارنة -إن وجدت- بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بالمؤشرات المالية ذات العلاقة بالأشخاص المستقلة التي يستند إليها في تحليل تسعير المعاملات، بما في ذلك وصف لآلية البحث عن معلومات المقارنة ومصدر المعلومات.

- التسويات التي تم إجراؤها (إن وجد)، وتحديد ما إذا كان قد تم عمل التسوية على نتائج الشخص المختبر أو المعاملات المستقلة المماثلة أو كلاهما.
- وصف أسباب استنتاج تسعير المعاملات ذات الصلة على أساس مبدأ السعر المحايد عند تطبيق طريقة تسعير المعاملات المحددة.
- المعلومات المالية المستند إليها في تطبيق طريقة تسعير المعاملات.
- نسخة من اتفاقيات التسعير القائمة التي لا تكون الهيئة طرفا فيها والقرارات التفسيرية الضريبية الصادرة فيما يخص المعاملات بين المكلف والأشخاص المرتبطين.

(3) تحليل كامل وشامل للقطاع الذي يزاول فيه الشخص أنشطته، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

- أكبر المنافسين.
- تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات .(SWOT)
- قدرات الموردين.
- قدرات المشترين.
- مدى توافر البدائل.
- الحجم.
- اتجاهات العرض والطلب.
- متطلبات الدخول للقطاع.
- أهم الأسواق الدولية المستهدفة.
- الحصة السوقية.
- طرق التوصيل.

(4) المعلومات المالية التي تتضمن ما يلي:

- القوائم المالية السنوية الموحدة للمكلف عن السنة الضريبية المعنية، على أن يتم تقديم القوائم المالية المدققة - إن وجدت - أو القوائم المالية غير المدققة في حال عدم توافر القوائم المدققة.
- جداول المعلومات والتوزيع التي توضح العلاقة بين البيانات المالية المستخدمة في تطبيق طريقة تسعير المعاملات والقوائم المالية.
- ملخص جداول البيانات المالية ذات الصلة المستخدمة في تحليل المقارنة ومصدر البيانات.

الملحق 10 :

نموذج التقرير الخاص بكل دولة

الجدول (1)										
1. اسم الشركة متعددة الجنسيات: السنة المالية المعنية:	2. مكان الإقامة الضريبية	3. الإيرادات			4. الربح (الخسارة) قبل ضريبة الدخل	5. ضريبة الدخل المدفوعة (أساس نقدي)	6. ضريبة الدخل المستحقة - السنة الحالية	7. رأس المال المعلن	8. الأرباح المتراكمة	9. عدد الموظفين	10. الأصول الملموسة عدا النقد، وما يشابهه
		أ. شخص غير مرتبط	ب. شخص مرتبط	ج. المجموع							

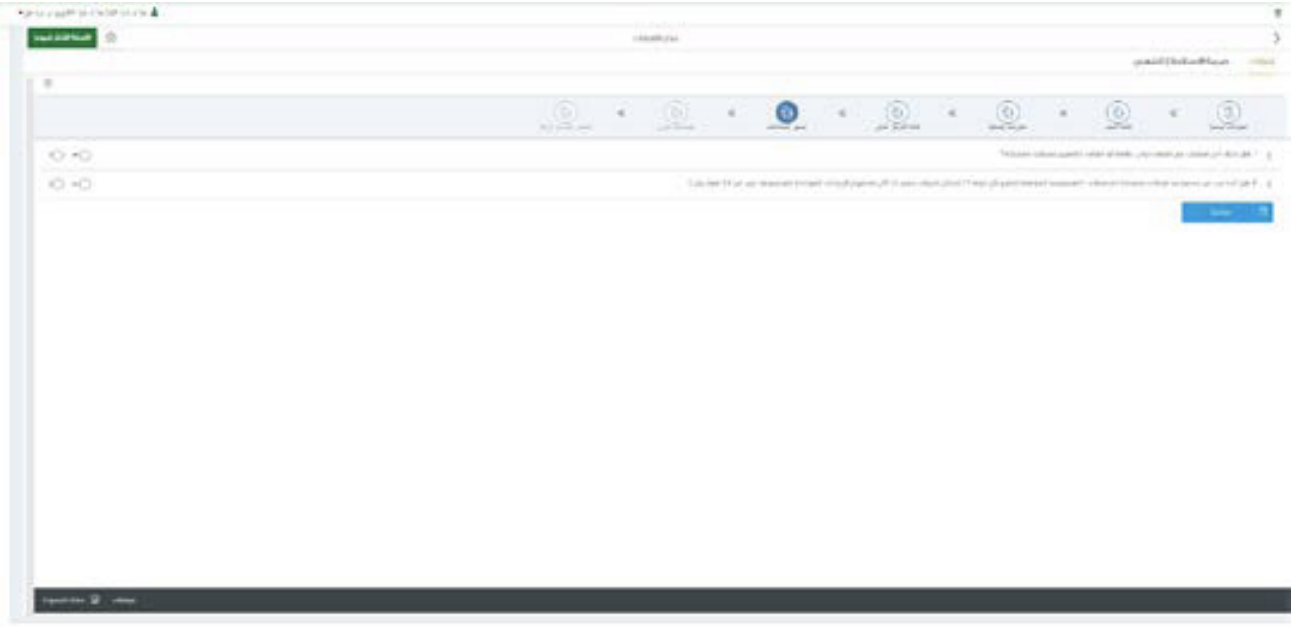
الجدول (2)															
1. اسم الشركة متعددة الجنسيات: السنة المالية المعنية:	2. مكان الإقامة الضريبية	الكيانات التابعة المقيمة (يتضمن الرقم الضريبي والعنوان)	مكان التأسيس إذا كان مختلفًا مكان الإقامة الضريبية	الأنشطة الرئيسة											
				البحث والتطوير	الاحتفاظ وإدارة الملكية الفكرية	المشتريات	التصنيع والإنتاج	المبيعات والتسويق والتوزيع	الإدارة وخدمات الدعم	خدمات لأطراف غير مرتبطين	الخدمات المالية داخل المجموعة	خدمات مالية	التأمين	أسهم وأدوات ملكية	حساب دائم	أخرى

الجدول (3)		
1	اسم الشركة متعددة الجنسيات:	
	السنة المالية المعنية:	
2	مكان الإقامة الضريبية:	
3	يرجى إدراج معلومات أو توضيحات إضافية (موجزة) تعتبر ضرورية، أو مفيدة لفهم المعلومات التي تم الإقرار عنها الواردة في التقرير الخاص بكل دولة	

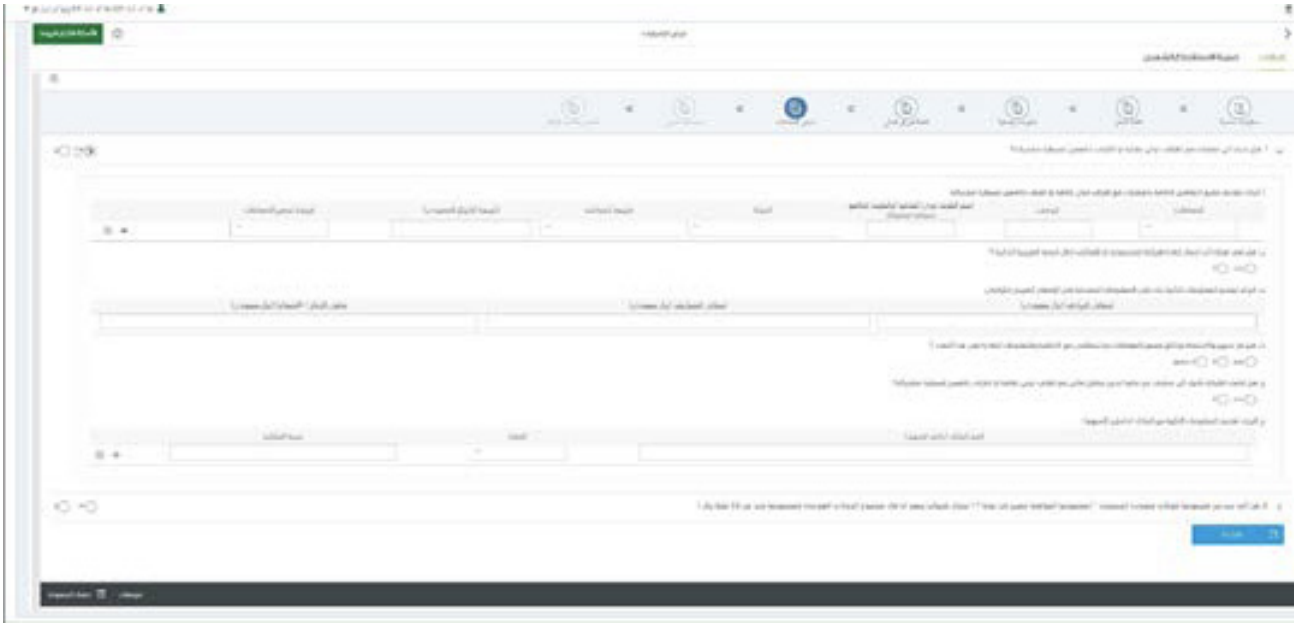
الملحق 11:

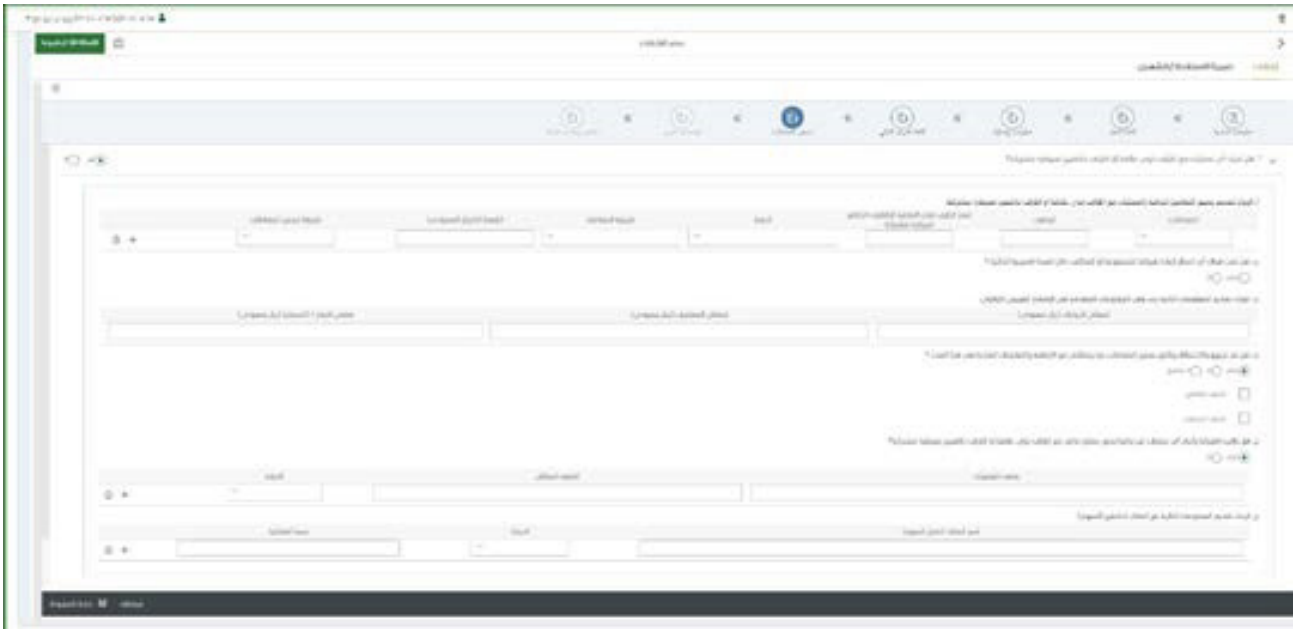
نموذج تسعير المعاملات وتقرير كل دولة على حدة (دليل المستخدم)

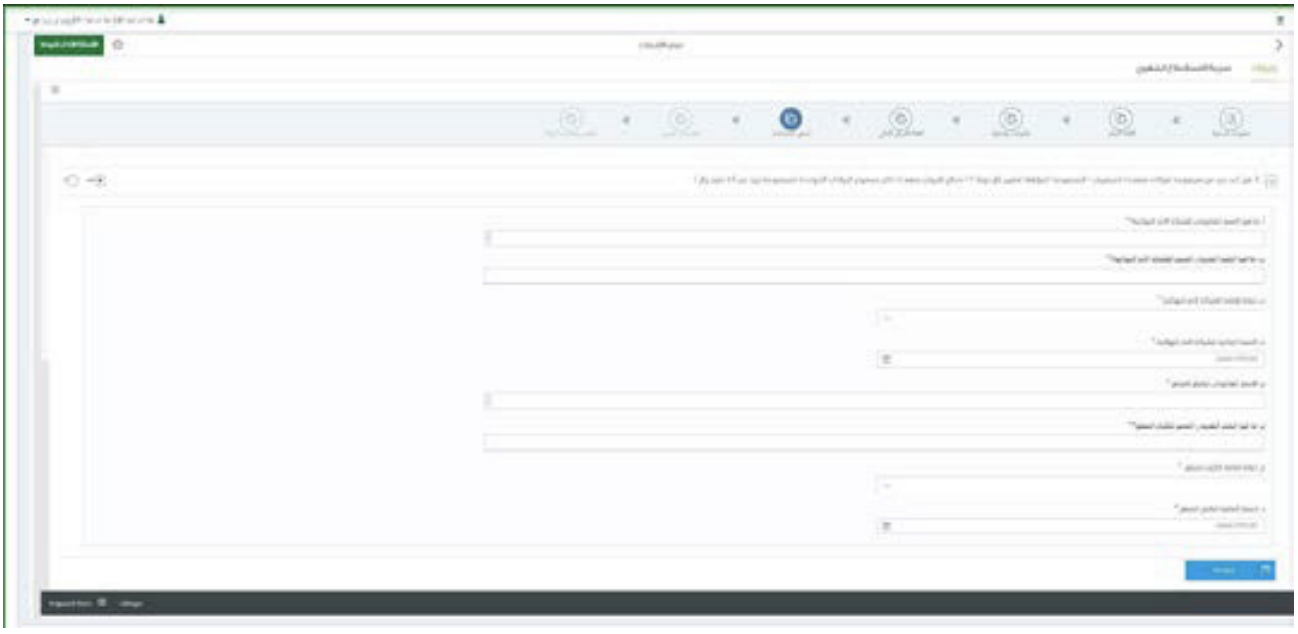
1. من صفحة "تسعير المعاملات" اختيار "نعم" لكي يتمكن من إدخال حقول "تسعير المعاملات".



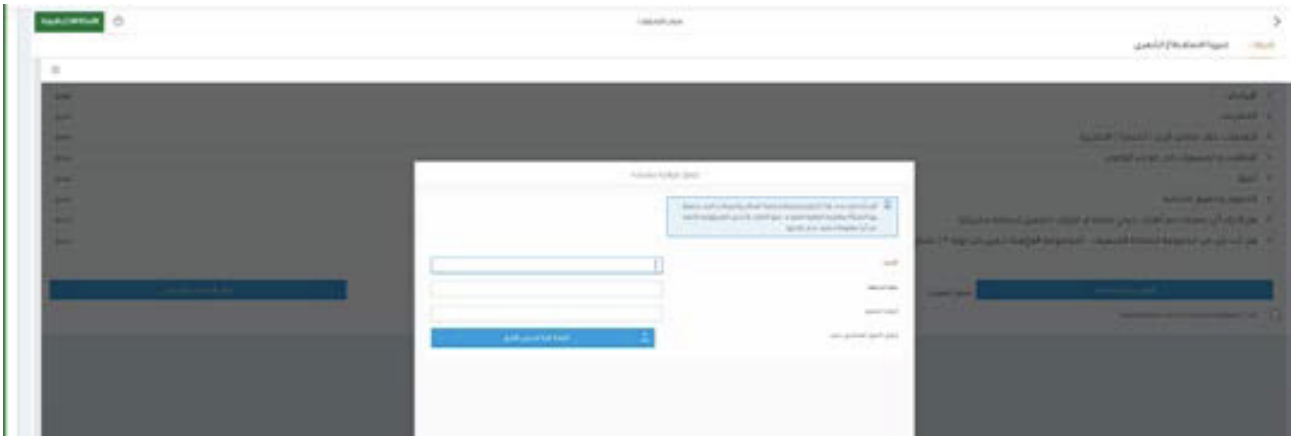
2. في صفحة "تسعير المعاملات" يجب ملء باقي الحقول المحددة باللون الأحمر في الأربعة صور القادمة.







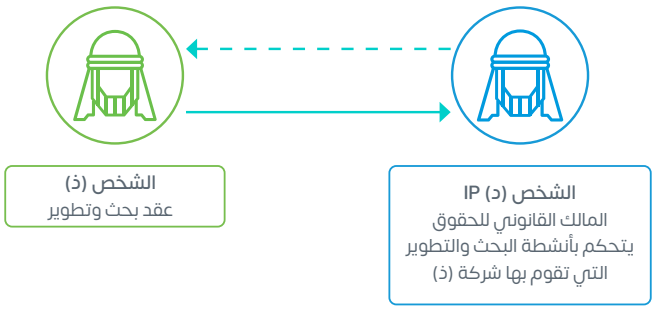
1. في الجزء الخاص بالمرفقات، اضغط على " إرفاق ميزانية معتمدة"، وأدخل البيانات المطلوبة -كما هو موضح في الصورتين القادمتين، وكذلك إعادة نفس الخطوات مع " إرفاق الإقرار المصادق عليه".



الملحق 12:

مثال: حول الإرشادات الخاصة بالأصول غير الملموسة (1)

قررت مجموعة متعددة الجنسيات المكونة من الشركة (د) والشركة (ذ) تطوير أصول غير ملموسة. تم تأسيس الشركتين والأشخاص الخاضعين للضريبة في مختلف الدول.



- تشكل الحقوق القانونية، والترتيبات التعاقدية نقطة البداية لأي تحليل لتسعير المعاملات التي تتضمن أصولًا غير ملموسة. بموجب اتفاقية التطوير المبرمة بين الشركة (د) والشركة (ذ):
  - ستقوم الشركة (ذ)بتنفيذ أنشطة البحث والتطوير المتعلقة بالأصول غير الملموسة تحت إدارة الشركة (د).
  - تتحكم الشركة (د) بجميع الأنشطة المتعلقة بالتطوير والتحسين، والصيانة والحماية، والاستخدام للأصول غير الملموسة.
  - تقوم الشركة (د) بتعويض تكاليف البحث والتطوير للشركة (ذ) العامة بالسعر المحايد. وتتحكم الشركة (د) أيضا بتمويل عملية التطوير.
  - تصبح الشركة (د) المالك القانوني للأصل غير الملموس.
- يهدف التحليل الوظيفي للترتيب إلى تقييم الوظائف والأصول المستخدمة والمساهمة والمخاطر التي تتكبدها كل من الشركتين. ويخلص التحليل الذي يتم من خلاله المعاملة الحالية إلى:
  - على الرغم من أن الشركة (ذ) تقوم بأنشطة متعلقة بتطوير وتحسين وصيانة الأصل غير الملموس، فإن مساهمتها في الترتيب هي فقط تقديم خدمات البحث والتطوير لتطوير الأصول ولا تتحمل أي مخاطر ذات صلة.
  - تتحكم الشركة (د) بالأنشطة المتعلقة بالتطوير والتحسين، والصيانة والحماية، والاستخدام للأصول غير الملموسة، وتتحمل جميع المخاطر اقتصاديًا.
- ليس من الضروري أن يقوم المالك القانوني (الشركة د) فعليًّا بجميع الوظائف المتعلقة بالتطوير والتحسين، والصيانة والحماية، والاستخدام للأصول غير الملموسة. تستطيع الشركة (د) الاستعانة بمصادر خارجية لوظائف معينة للشركة (ذ).

- يجب تعويض الشركة (ذ) بمبدأ السعر المحايد للوظائف التي تؤديها مع الأخذ في الاعتبار مساهمات الشركة والأصول التي تساهم فيها، والمخاطر التي تتحملها. في هذه الحالة، يتم تحديد صافي المرابحة بنسبة 5 %.

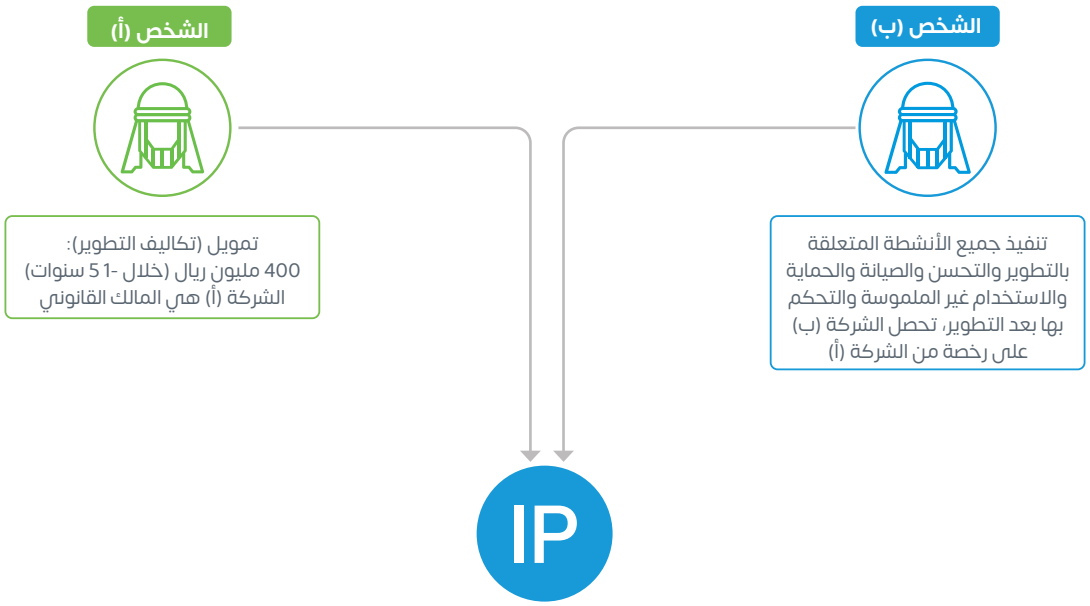
- تسند أي نتيجة مستقبلية من الأصول غير الملموسة المتطورة إلى الشركة (د) لأنها تملك قانونيًّا الوظائف المتعلقة بالتطوير والتحسين، والصيانة والحماية والاستخدام.

الملحق 13:

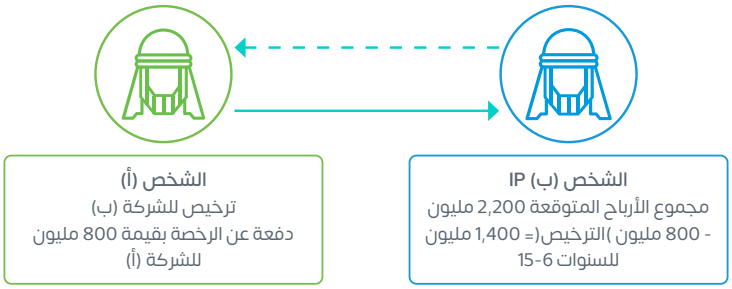
مثال حول الإرشادات الخاصة بالأصول غير الملموسة (2)

- في السنة الأولى، قررت مجموعة مكونة من الشركة (أ) والشركة (ب) تطوير أصول غير ملموسة التي من المتوقع أن تكون مربحة بناء على سجل الشركة بأرباح الأصول غير الملموسة لدى الشركة (ب) وموظفيها ذوي الخبرة. تأسست الشركتان والأشخاص الخاضعون للضريبة في دول مختلفة.
- من المتوقع أن يستغرق الأصل مدة خمس سنوات قبل الاستخدام التجاري الفعلي.
- من المتوقع أن تكون قيمة الأصل لمدة عشر سنوات إذا تم تطويره بنجاح بعد الاستخدام الأولي.
- بموجب اتفاقية التطوير بين الشركتين (أ) و (ب):
  - تقوم الشركة (ب) بتنفيذ جميع الأنشطة المتعلقة بالتطوير والتحسين، والصيانة والحماية، والاستخدام للأصول غير الملموسة والتحكم بها.
  - تقدم الشركة (أ) كل التمويل المرتبط بتطوير الأصول (من المتوقع أن تصل تكاليف التطوير إلى 400 مليون ريال سعودي سنويًا لمدة خمس سنوات)، وعليه تصبح المالك القانوني للأصول.

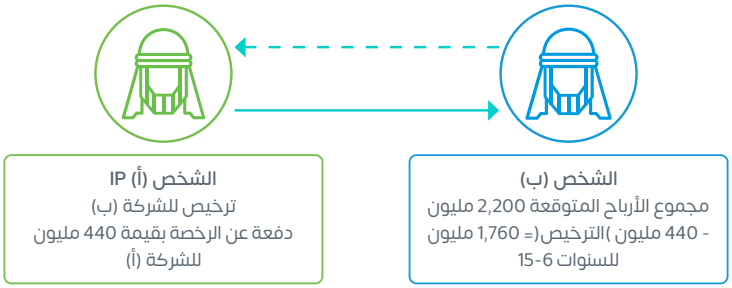
تمتلك الشركة (أ) القدرة على توفير التمويل.



- من المتوقع أن ينتج عن الأصول بمجرد تطويرها أرباح قدرها 2,200 مليون ريال سعودي سنويًّا (على مدى فترة عشر سنوات من السنوات 6 إلى 15).
- تقوم الشركة (ب) بترخيص الأصول غير الملموسة من الشركة (أ)، وتسديد المدفوعات للشركة (أ) مقابل الاستخدام، بناء على عوائد تراخيص مشابهة.
- وتحصل عندها الشركة (ب) على عائد متوقع بقيمة 1,400 مليون ريال سعودي سنويًّا مقابل بيع المنتجات على أساس الأصول غير الملموسة.



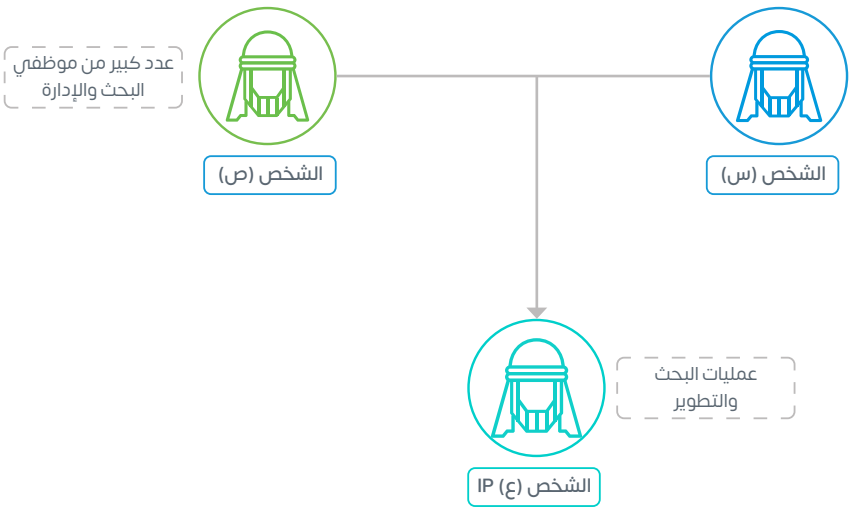
- يحدد التحليل الوظيفي من قبل الإدارة الضريبية للشركة (ب) تقييم الإدارة الضريبية للوظائف، والأصول المستخدمة والمساهمة والمخاطر التي تتكبدها الشركة (أ) والشركة (ب). ويخلص التحليل الذي يتم من خلاله المعاملة الحالية إلى:
  - على الرغم من أن الشركة (أ) هي المالك القانوني للأصول غير الملموسة، إلا أن مساهمتها في هذا العقد هي فقط التمويل لتطوير الأصول.
- ويظهر هذا التحليل أن الشركة (أ) تتحمل المخاطر المالية بموجب الاتفاقية، ولديها القدرة المالية لتحمل ذلك الخطر.
- مع الأخذ بعين الاعتبار مساهمات الشركة (أ) والبدائل الواقعية للشركة (أ) والشركة (ب)، يجب أن يكون الأجر المتوقع للشركة (أ) عائدًا معادلاً للمخاطر على اتفاق التمويل.
- وفي هذه الحالة، تم تحديده بقيمة 440 مليون ريال سعودي في السنة (للسنوات 6 إلى 15)، وهو ما يعادل 11 % من العائد المالي المتوقع المعدل حسب المخاطر.
- وبناء على ذلك، يحق للشركة (ب) الحصول على المتبقي من العائد المتوقع بعد احتساب العائد المتوقع للشركة (أ) أو 1.760 مليون ريال سعودي في السنة (2,200 مليون ريال سعودي ناقص 440 مليون ريال سعودي) بدلًا من 1.400 مليون ريال سعودي سنويا، كما طلب المكلف. (بناء على التحليل الوظيفي التفصيلي، وتطبيق الطريقة المناسبة، اختار المكلف بشكل خاطئ الشركة (ب) كـ "الطرف المعني" بدلًا من الشركة (أ)).


الشخص (ب)
مجموع الأرباح المتوقعة 2,200 مليون
- 440 مليون)الترخيص(= 1,760 مليون
للسنوات 6-15
الشخص (أ) IP
ترخيص للشركة (ب)
دفعة عن الرخصة بقيمة 440 مليون
للشركة (أ)

الملحق 14:

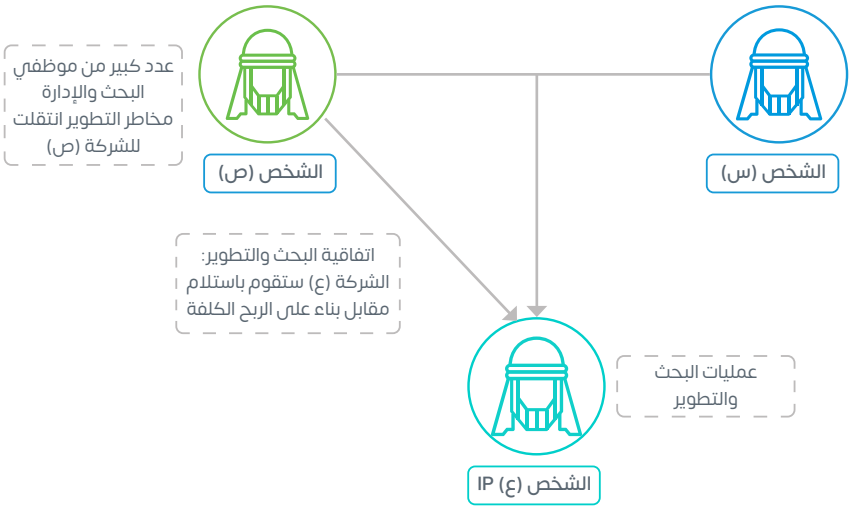
مثال: حول الإرشادات الخاصة بالسلع غير الملموسة (3)

- تمتلك الشركة (ص) نسبة 100% من حقوق الملكية في شركة مستقلة (ع) مقابل 100 مليون ريال سعودي.
- تعمل الشركة (ع) في مجال البحث والتطوير وقد طورت جزئيًّا العديد من التقنيات، ولكن بمبيعات محدودة.
- يبرر سعر الشراء إلى قيمة التقنيات المتطورة جزئيًّا وإمكانيات موظفي الشركة (ع) لتطوير مزيد من التقنيات الجديدة في المستقبل.
- تخصيص سعر الشراء من الشركة (س) لأغراض محاسبية فيما يتعلق بخصائص الملكية بنسبة 20 % من سعر الشراء إلى الأصول الملموسة وغير الملموسة بما في ذلك البراءات، و 80% للتسويق.



- تفرض الشركة (س) بعد الملكية الكاملة على الشركة (ع) نقل جميع حقوقها في التقنيات المتقدمة والمتطورة جزئيا، بما في ذلك براءات الاختراع والأسرار التجارية والمعرفة الفنية للشركة (ص)، شركة تابعة للشركة (س)
- بعد ذلك تبرم الشركة (ص) اتفاقية مع الشركة (ع)، التي بموجبها ستعمل القوى العاملة في الشركة (ع) بشكل حصري على تطوير التقنيات المنقولة وتطوير التقنيات الجديدة نيابة عن الشركة.
- تنص الاتفاقية على تعويض الشركة (ع) مقابل خدمات البحث من خلال دفعات مساوية لتكلفتها بالإضافة إلى قيمة المرابحة، وتعود جميع الحقوق المتعلقة بالأصول غير الملموسة التي تم تطويرها بموجب اتفاقية الأبحاث إلى الشركة (ص).

- ونتيجة لذلك، ستقوم الشركة (ص) بتمويل جميع الأبحاث المستقبلية مع تحمل المخاطر المالية التي لن تؤدي بها بعض الأبحاث المستقبلية إلى تطوير منتجات قابلة للتجارة. لدى الشركة (ص) فريق بحث كبير بما في ذلك موظفي الإدارة المسؤولين عن التقنيات المكتسبة من الشركة (ع).



- يتولى موظفو قسم الأبحاث والإدارة في الشركة (ص) مسؤولية الإدارة الكاملة عن توجيه ومراقبة عمل موظفي البحوث في الشركة (ع).

- تنفذ الشركة (ص) مشاريع جديدة وتطور الميزانيات وتسيطر في جوانب أخرى على البحوث الجارية في الشركة (ع).

- يعد جميع موظفي البحوث في الشركة (ع) بأنهم موظفون حصريا لتقديم الخدمات بموجب اتفاقية الأبحاث مع الشركة (ص).

- من المهم تحديد الأصول الملموسة المحددة التي تم تحويلها إلى الشركة (ص) وتلك التي تحتفظ بها الشركة (ع) عند تحليل تسعير المعاملات بالسعر المحايد الذي يتعين دفعه من قبل الشركة (ص) مقابل الأصول غير الملموسة التي تنقلها الشركة (ع)، والسعر المدفوع مقابل خدمات البحث والتطوير التي ستقدمها الشركة(ع). ولم تحدد تعريفات وتقييمات الأصول غير الملموسة الواردة في سعر الشراء لأغراض تسعير المعاملات.

- مثل مبلغ 100 مليون ريال سعودي المدفوع من قبل الشركة (س) لأسهم الشركة (ع) السعر المحايد للأسهم الخاصة بالشركة، ويوفر معلومات مفيدة بخصوص قيمة أعمال الشركة (ع).

- يجب أن تنعكس القيمة الكاملة لتلك الأعمال إما في قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة المنقولة إلى الشركة (ص) أو في قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة، والقوى العاملة التي تحتفظ بها الشركة (ع).

- وقد يتم تحويل جزء كبير من القيمة الموصوفة في مخصصات سعر الشراء كسمعة تجارية للشركة (ع) إلى الشركة (ص) بالإضافة إلى الأصول الأخرى غير الملموسة من الشركة (ع).
- وقد تحتفظ الشركة (ع) أيضا ببعض القيمة التي تم وصفها في تخصيص سعر الشراء كشهرة.
- يجب على الشركة (ع)، بموجب مبدأ السعر المحايد الحصول على هذا التعويض/المقابل، كجزء من السعر الذي تدفعه الشركة (ص) للحقوق المنقولة إلى التقنية غير الملموسة أو من خلال تعويض الشركة (ع) الذي استلمته في سنوات بعد المعاملة لخدمات البحث والتطوير للقوى العاملة لديها.
- ينبغي الافتراض أن القيمة لا تختفي، ولا يتم تدميرها كجزء من إعادة هيكلة الأعمال الداخلية. إذا كان قد تم فصل تحويل الأصول غير الملموسة للشركة (ص) في الوقت المحدد من الامتلاك، يجب إجراء تحقيق مستقل فيما يتعلق بأي تقدير متداخل أو انخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة المنقولة.

الملحق 15:

مثال حول الإرشادات الخاصة بإعادة هيكلة الأعمال - المخاطر

نقل محتمل لمخاطر الائتمان:

لنفترض أنه قبل إعادة هيكلة الأعمال، يتحمل الموزع المتعاقد مخاطر الديون المعدومة التي تنعكس في الميزانية العمومية في نهاية العام.

ويثبت التحليل أعلاه أنه قبل إعادة هيكلة الأعمال، اتخذ شخص مرتبط القرارات المتعلقة بتمديد شروط الائتمان للعملاء واسترداد الديون وليس من قبل الموزع، وسدد الأشخاص المرتبطين الديون غير القابلة للاسترداد. أي يتحكم الشخص المرتبط بإدارة مخاطر الديون المعدومة.

كما أنه تقرر أن الشخص المرتبط هو الطرف الوحيد الذي يتحكم في المخاطر ولديه القدرة المالية على تحمل مخاطر الديون المعدومة، مما يؤدي إلى استنتاج مفاده أنه قبل إعادة هيكلة الأعمال، لم يكن الموزع مسؤولًا عن المخاطر.

في مثل هذه الحالة لا يتحمل الموزع مخاطر الديون المعدومة للنقل كجزء من إعادة هيكلة الأعمال.

تقليل مخاطر المخزون:

عندما يتحول موزع كامل المخاطرة إلى موزع يتعرض لمخاطر محدودة نتيجة لتقليل أو التخلص من المخاطر المتعلقة بالمخزون في الشركة المعاد هيكلتها (أي سيقوم المدير في المجموعة بالتحكم في إدارة مخاطر المخزون)، فإنه يجب تحديد حد القضاء على المخاطر الاقتصادية. قد ترغب الهيئة الضريبية في تحليل ما يلي:

- دور المخزون في نموذج الأعمال، (مثل: السرعة في السوق والنطاق الشامل)
- طبيعة المخزون، (مثل: قطع غيار أو الورود الطبيعية).
- مستوى الاستثمار في المخزون.
- العوامل التي تؤدي إلى شطب المخزون أو التقادم، (مثل: قابلية الاستخدام، وضغط التسعير، وسرعة التحسينات التقنية، وظروف السوق).
- حالات سابقة لشطب وتقادم الأسهم، وما إذا قد تؤثر أي تغييرات تجارية على موثوقية الأداء التاريخي كمؤشر على المخاطر الحالية.
- تكلفة التأمين ضد تلف المخزون أو خسارته.
- حالات سابقة لضرر أو الخسارة (إذا كان غير مؤمن).

الملحق 16:

مثال حول الإرشادات الخاصة بإعادة هيكلة الأعمال - الموزع

- بافتراض أن موزع متكامل يعمل بموجب عقد طويل الأجل لنوع معين من المعاملة.
- وبناء على حقوقه بموجب العقد، يكون لديه الخيار بقبول أو رفض أنه موزع ذو مخاطر محدودة لشخص خارجي، وأن الأجر المكتسب بالسعر المحاسب لهذا النشاط يحقق ربحا ثابتا بنسبة + 2 % سنويًا، بينما تنسب زيادة الأرباح المحتملة المرتبطة بالمخاطر إلى الشخص المرتبط الخارجي.
- لنفترض في هذا المثال أن إعادة الهيكلة تؤدي إلى إعادة التفاوض بشأن الترتيبات الحالية، ولكنها لا تتضمن نقل أصول أخرى غير حقوقها بموجب العقد طويل الأجل.
- من وجهة نظر الموزع، فإن السؤال هنا بشأن العقد الجديد (مع الأخذ في الاعتبار كل من الأجور الخاصة بمعاملات ما بعد إعادة الهيكلة، وأي تعويض عن عملية إعادة الهيكلة) ما إذا كان واقعيا، ويتم اعتباره كبديل. وإلا يعني ذلك أنه لم يتم تسعير العقد بالسعر المحايد، ويجب دفع تعويض إضافي لتعويض الموزع لإعادة الهيكلة أو قد يتطلب الإجراء تقييمًا تجاريًّا للمعاملة.
- لأغراض تسعير المعاملات، يجب تحديد تحمل الطرف الخارجي المحدد المخاطر التي يتم نقلها تعاقديًّا كجزء من إعادة هيكلة الأعمال.
- في فترة السعر المحايد، من المرجح أن تعتمد الاستجابة على حقوق الأشخاص، والأصول الأخرى للأشخاص على إمكانات الربح الموزع، والشخص المرتبط به فيما يتعلق بنموذجي الأعمال (موزع كامل المخاطر، ومنخفض المخاطر)، وكذلك المدة المتوقعة للترتيب الجديد.
- ويجب في تقييم إمكانية الربح تقييم ما إذا كانت الأرباح السابقة (المحددة وفقا لمبدأ السعر المحايد) هي مؤشر لإمكانية الربح المستقبلي، أو ما إذا كانت هناك تغييرات في بيئة الأعمال حول توقيت إعادة الهيكلة أي أن الأداء السابق ليس مؤشرا على إمكانية الربح. على سبيل المثال، يمكن أن تؤثر المنتجات المنافسة على تقليل الربحية، وقد تقلل التقنية الجديدة أو تفضيلات المستهلك من جذب المنتجات.

- يمكن توضيح هذه العوامل من منظور الموزع عبر المثال التالي:

	الحالة 1		الحالة 2		الحالة 3	
موزع بمخاطر مرتفعة بيانات ربحية سابقة (آخر 5 سنوات)	السنة 1 السنة 2 السنة 3 السنة 4 السنة 5	-2% 4 % 2 % 0 % 6 %	السنة 1 السنة 2 السنة 3 السنة 4 السنة 5	5 % 10% 5 % 5 % 10 %	السنة 1 السنة 2 السنة 3 السنة 4 السنة 5	5 % 7 % 10 % 8 % 6 %
موزع بمخاطر مرتفعة بيانات ربحية متوقعة (خلال السنوات المتبقية من العقد)	(2-%) إلى 6 %مع مخاطر كبيرة داخل هذا النطاق		5 % إلى 6 % مع مخاطر كبيرة داخل هذا النطاق		0 % إلى 6 % مع مخاطر كبيرة داخل هذا النطاق (بسبب المنافسة)	
موزع بمخاطر محدودة	2 % للسنة		2 % للسنة		2 % للسنة	

ملاحظة: يعكس الجدول المذكور أعلاه متوسط العائد للموزع الذي يتعرض لمخاطر محدودة.

تحليل الحالات الثلاثة:

(1) في الحالة رقم (1)، يتوقع الموزع ربح محتمل مع وجود شك حول نسبة معدل الربحية المنخفض نسبيا ولكن مستقر نوعا ما. ويعتمد ما إذا كان الشخص المستقل مستعدا للقيام بذلك على عوائده المتوقعة في إطار كل من الحالتين ومستوى تحمله للمخاطر والخيارات المتاحة والتعويضات الممكنة لإعادة الهيكلة.

(2) في الحالة رقم (2)، من غير المحتمل أن يوافق الأشخاص المستقلون في حالة الموزع على نقل المخاطر وإمكانية الربح المرتبطة بها دون تعويض إضافي إذا كان لديهم خيار القيام بغير ذلك.

(3) توضح الحالة رقم (3) أن التحليل يجب أن يأخذ في الاعتبار إمكانية الربح المستقبلي، ولن يكفي الاعتماد على البيانات السابقة وحدها عند وجود تغيير كبير في البيئة التجارية أو الاقتصادية.

وبشكل عام يعد اعتبار ربح أقل للموزع الذي يتعرض لمخاطر محدودة الذي يهدف للحد من المخاطر التي تحملها، مناسبا إذا تم إثباته بشكل صحيح.

وفيما يتعلق بأي تعويض محتمل (مصاريف تعويض أو إنهاء خدمة) فإنه ينبغي اتخاذ الترتيب القانوني كنقطة انطلاق لتحديد لزوم دفع تعويض أو إنهاء الخدمة. ويجب تحديد التعويض المناسب بناء على الظروف المحددة إذا لم يتم النظر في شروط الإنهاء / التعويض في الترتيب القانوني بمبدأ السعر المحايد.

امسح هـــذا الكـود للاطّلاع علـــى آخر تحديث
لهـذا المستند وكافة المستنـــدات المنشورة
أو تـفضل بزيـارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa