



التسعير التحويلي

دليل ضريبة الشركات | CTGTP1

أكتوبر 2023



المحتويات

1	قائمة المصطلحات.....	5
2	المقدمة.....	11
2.1	لمحة عامة.....	11
2.2	الهدف من هذا الدليل.....	11
2.3	من الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل؟.....	11
2.4	كيفية استخدام هذا الدليل.....	11
2.5	المراجع التشريعية.....	12
2.6	حالة الدليل.....	12
3	نبذة مختصرة عن التسعير التحويلي.....	14
4	مبادئ وأساسيات التسعير التحويلي.....	15
4.1	لمحة عامة.....	15
4.2	ما هو التسعير التحويلي؟.....	15
4.3	مبدأ السعر المحايد.....	15
4.4	نطاق قواعد التسعير التحويلي.....	18
4.4.1	الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة.....	18
4.4.2	المعاملات بين أطراف ذوي علاقة.....	24
5	تطبيق مبدأ السعر المحايد.....	25
5.1	الخطوة (1): تحديد الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة ومعاملاتهم وترتيباتهم ذات الصلة وإجراء تحليل قابلية المقارنة وفقاً لذلك.....	25
5.1.1	تحديد العلاقات التجارية والمالية.....	26
5.1.2	اعتبارات أخرى.....	42
5.2	الخطوة (2): اختيار الطريقة الأنسب للتسعير التحويلي.....	42
5.2.1	طرق التسعير التحويلي.....	42
5.2.2	اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي.....	62
5.2.3	استخدام مزيج من طرق التسعير التحويلي.....	63
5.3	الخطوة (3): تحديد السعر المحايد.....	63
5.3.1	اختيار الطرف قيد الاختبار.....	63
5.3.2	المعاملات المستقلة المماثلة.....	64
5.3.3	تعديلات قابلية المقارنة.....	67



67	5.3.4	تحديد نطاق السعر المحايد
70	5.3.5	اعتبارات أخرى
72	6	مستندات التسعير التحويلي
72	6.1	مقدمة
73	6.2	أهداف مستندات التسعير التحويلي
73	6.3	الاحتفاظ بمستندات تسعير تحويلي متزامنة
74	6.4	ملخص متطلبات مستندات التسعير التحويلي في الدولة
74	6.5	النموذج العام للتصريح عن التسعير التحويلي
74	6.6	الملف الرئيسي والملف المحلي
75	6.6.1	الملف الرئيسي
77	6.6.2	الملف المحلي
80	6.6.3	استثناءات حول الاحتفاظ بالملف الرئيسي والملف المحلي
80	6.7	التقارير المقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات
82	7	اعتبارات خاصة لحالات معينة
82	7.1	المعاملات المالية
82	7.1.1	مقدمة
82	7.1.2	وظيفة الخزنة
83	7.1.3	القروض داخل المجموعة
87	7.1.4	تجميع النقد
89	7.1.5	التحوط
89	7.1.6	الضمانات المالية
90	7.1.7	التأمين الاحتكاري
91	7.2	الخدمات المقدمة داخل المجموعة
91	7.2.1	مقدمة
91	7.2.2	تحديد ما إذا كان قد تم بالفعل تقديم خدمة داخل المجموعة
97	7.2.3	تحديد الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة داخل المجموعة وفقاً لمبدأ السعر المحايد
101	7.2.4	مستندات التسعير التحويلي
101	7.3	الأصول غير المادية
101	7.3.1	مقدمة
101	7.3.2	تحديد الأصول غير المادية (أنواع الأصول غير المادية)
102	7.3.3	تطبيق مبدأ السعر المحايد فيما يتعلق بالأصول غير المادية



107	7.4 ترتيبات المساهمة في التكاليف	107
107	7.4.1 مقدّمة	107
108	7.4.2 أنواع ترتيبات المساهمة في التكاليف	108
109	7.4.3 تطبيق مبدأ السعر المحايد على ترتيب المساهمة في التكاليف	109
111	7.4.4 الدخول في اتفاق المساهمة في التكاليف والانسحاب منه وإنهاؤه	111
111	7.4.5 مدفوعات التسوية	111
112	7.5 إعادة هيكلة الأعمال	112
112	7.5.1 مقدّمة	112
113	7.5.2 التعويض نظير إعادة الهيكلة ذاتها وفقاً لمبدأ السعر المحايد	113
115	7.5.3 اعتبارات أخرى	115
117	7.6 المنشأة الدائمة	117
117	7.6.1 مقدّمة	117
117	7.6.2 نهج الكيان المنفصل	117
119	7.7 التحالفات داخل المجموعة	119
121	7.8 حالات أخرى	121
121	7.8.1 الاعتماد على معيار السعر المحايد الذي اتبعه أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات	121
121	7.8.2 التسوية النقدية/ المصرفية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة	121
123	8. عمليات تدقيق وتقييم مخاطر التسعير التحويلي	123
123	8.1 عبء الإثبات	123
123	8.2 تعديلات التسعير التحويلي	123
125	8.3 عدم الاعتراف بالمعاملات	125
126	9. التحديثات والتعديلات	126



1. قائمة المصطلحات

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي: اتفاقية دولية موقعة بين بلدين أو أكثر لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي على الدخل ورأس المال.

إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: نسخة إرشادات التسعير التحويلي الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية الصادرة في 2022.

إعادة هيكلة الأعمال: إعادة تنظيم العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة محلياً أو دولياً، بما في ذلك إنهاء الترتيبات القائمة أو إعادة التفاوض الجاد بشأنها مرة أخرى.

الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: نسخة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة في 2017 بشأن الدخل ورأس المال.

الأشخاص المتصلة: أي شخص متصل بالخاضع للضريبة بموجب البند (2) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

الأطراف المرتبطة: أي شخص مرتبط بالخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

الأعمال: أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، مثل النشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو الحرفي أو المهني أو الخدمي أو أنشطة التنقيب أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

الإقرار الضريبي: معلومات مقدّمة إلى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات وفقاً للنماذج والإجراءات التي تحددها الهيئة، وتشمل أي جداول أو مرفقات تابعة لها بما في ذلك أي تعديل لها.

البيانات المالية الموحدة: البيانات المالية الخاصة بمجموعة شركات متعددة الجنسيات التي يتم فيها تقديم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية الخاصة بالكيان الأم النهائي والكيانات الأعضاء على أنها البيانات المالية العائدة لكيان اقتصادي واحد.

التحكم: إدارة شخص والتأثير عليه من قبل شخص آخر، وفقاً لشروط البند (2) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

التسعير التحويلي: القواعد الخاصة بتحديد أسعار المعاملات بين أطراف ذوي علاقة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، بما في ذلك، دون الحصر، توريد أو استلام السلع والخدمات وتوفير القروض والأصول غير المادية.



التقارير المقدّمة من الشركات متعددة الجنسيات: التزام بتقديم تقرير كل دولة على حدة بموجب الإجراء الثالث عشر من مبادرة "تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" التي تقودها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع مجموعة العشرين. ويتم فرض هذا الالتزام في الدولة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 في شأن تنظيم التقارير المقدّمة من الشركات متعددة الجنسيات.

الخاضع للضريبة: الشخص الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدخل الخاضع للضريبة: الدخل الخاضع لضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدليل: يشير إلى هذا الدليل الخاص بالتسعير التحويلي الصادر عن الهيئة.

الدولة: الإمارات العربية المتحدة.

السعر المحايد: السعر الذي يتم تحديده لمعاملة معينة تقوم بها الأعمال وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

السنة المالية: الفترة المحاسبية السنوية التي يقوم الكيان المسؤول عن تقديم التقرير بإعداد البيانات المالية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات عنها.

الشخص الطبيعي: الفرد (ويختلف عن الشخص الاعتباري).

الشخص القائم في المنطقة الحرة: الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه في المنطقة الحرة، أو تم تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المسجل في المنطقة الحرة.

الشخص المُعفى: الشخص المُعفى من ضريبة الشركات، وفقاً للمادة (4) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص المقيم: هو الخاضع للضريبة المُحدد في البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص غير المقيم: هو الخاضع للضريبة المُحدد في البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص: أي شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

الشركة العضو: تعني بموجب المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 أي مما يأتي:

1. أي وحدة أعمال منفصلة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ومدرجة في البيانات المالية الموحدة لتلك المجموعة لأغراض إعداد التقارير المالية، أو كانت ليتم إدراجها فيما لو كانت حصص الملكية فيها متداولة في أسواق الأوراق المالية.
2. أي وحدة أعمال مستثناة من البيانات المالية الموحدة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات فقط لأسباب تتعلق بالحجم أو لأسباب جوهرية.



3. أي منشأة دائمة تابعة لأي وحدة أعمال منفصلة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات المُشار إليها في البندين (1) أو (2) أعلاه، شريطة أن تقوم وحدة الأعمال بإعداد بيان مالي منفصل لتلك المنشأة الدائمة لأغراض إعداد التقارير المالية أو لأغراض رقابية أو ضريبية أو لأغراض الرقابة على أعمال الإدارة الداخلية.

الفترة الضريبية: الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

القيمة السوقية: السعر الذي يمكن أن يتم الاتفاق عليه في معاملة سوقية حرة وفق مبدأ السعر المحايد بين الأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلة في ظروف مماثلة.

الكيان الأم النهائي: الكيان العضو في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات الذي يستوفي المعايير الآتية المنصوص عليها في المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020:

1. يمتلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة في واحدة أو أكثر من الشركات العضو التابعة الأخرى لمجموعة من الشركات متعددة الجنسيات الأخرى مصلحة كافية على نحو تُلزمه بإعداد بيانات مالية موحدة بموجب مبادئ المحاسبة واجبة التطبيق عموماً في بلد إقامته الضريبية، أو كان لِيُطلب منه بذلك فيما لو كانت حقوق الملكية فيه متداولة في سوق الأوراق المالية في بلد إقامته الضريبية.
2. لا يوجد في مجموعته أي كيان عضو آخر يمتلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة مصلحة موصوفة في الفقرة (1) أعلاه في ذلك الكيان.

الكيان المسؤول عن تقديم التقرير: الكيان الأم النهائي لمجموعة شركات متعددة الجنسيات، وفقاً للمادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 الذي تقع إقامته الضريبية في الدولة والمطلوب منه تقديم التقرير على أساس كل دولة على حدة بالنيابة عن مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

المجموعة: شركتان أو أكثر مترابطة بمقتضى الملكية أو السيطرة وفقاً للمادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2022، على نحو يُلزمها إما بإعداد بيانات مالية موحدة لأغراض تقديم التقارير المالية بموجب المبادئ المحاسبية واجبة التطبيق، أو كانت لتكون مُلزَمة بذلك فيما لو كانت حصص حقوق الملكية في أي من هذه الشركات متداولة في أسواق الأوراق المالية.

المعاملة المماثلة بين أطراف مستقلين: أي معاملة بين طرفين مستقلين يمكن اتخاذها أساساً للمقارنة بالمعاملة قيد التدقيق ("معاملة بين أطراف ذوي علاقة"). ويمكن أن تكون إما معاملة مماثلة بين طرف في معاملة بين أطراف ذوي علاقة وطرف مستقل ("معاملة مماثلة داخلية") أو بين طرفين مستقلين لا يكون أياً منهما طرفاً في معاملة بين أطراف ذوي علاقة ("معاملة مماثلة خارجية").

الملف الرئيسي: أحد متطلبات الاحتفاظ بمستندات التسعير التحويلي الذي يوفر نظرة عامة على أعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، بما في ذلك طبيعة العمليات العالمية لأعمالها، والسياسات الشاملة التي تتبعها المجموعة في التسعير التحويلي وتخصيصها للدخل على مستوى المجموعة ونشاطها الاقتصادي، وذلك بهدف مساعدة الإدارات الضريبية في تقييم مدى وجود



مخاطر جسيمة تتعلق بالتسعير التحويلي.

الملف المحلي: أحد متطلبات الاحتفاظ بمستندات التسعير التحويلي، والذي يحتوي على معلومات تفصيلية حول كافة المعاملات بين أطراف ذوي علاقة للخاضع للضريبة، بالإضافة إلى أي معلومات أخرى عن أعمال الخاضع للضريبة.

المنطقة الحرة: المنطقة الجغرافية المخصصة والمُحددة الموجودة في الدولة التي يتم تحديدها بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير.

الهيئة: الهيئة الاتحادية للضرائب باعتبارها المسؤولة عن إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية في الدولة.

الوزير: وزير المالية.

تحليل الوظائف: تحليل يهدف إلى تحديد الأنشطة ذات الأهمية الاقتصادية والمسؤوليات التي يضطلع بها أطراف المعاملات والأصول التي يستخدمونها أو يساهمون بها والمخاطر المتوقع أن يتحملونها في تلك المعاملات.

تقرير الشركات متعددة الجنسيات: تقرير يوضح سنوياً البيانات التفصيلية لكل دولة تقوم فيها مجموعة الشركات متعددة الجنسيات بممارسة الأعمال. ويتضمن ذلك قيمة الإيرادات والأرباح قبل اقتطاع ضريبة الدخل وضريبة الدخل المدفوعة والمستحقة. كما يتعين على الشركات متعددة الجنسيات الإقرار عن عدد الموظفين ورأس المال المُعلن والأرباح المحتجزة والأصول المادية في كل دولة. وأخيراً، فإنه يتعين على الشركات متعددة الجنسيات تحديد هوية كل كيان في المجموعة يمارس أعمالاً في دولة معينة والإشارة إلى أنشطة الأعمال التي يمارسها كل كيان.

درهم: الدرهم الإماراتي.

سوق الأسهم المعتمد: أي سوق أسهم منشأة داخل الدولة ويتم ترخيصها وتنظيمها من الجهة المعنية المختصة، أو ما يماثلها من أسواق الأسهم المنشأة خارج الدولة.

ضريبة الشركات: النظام الضريبي الذي يُفرض بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 على الأشخاص الاعتباريين ودخل الأعمال.

طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح: إحدى طرق التسعير التحويلي القائمة على استخدام التكاليف التي يتكبدها مورد السلع (أو الخدمات) في معاملة بين أطراف ذوي علاقة، ويتم إضافة هامش ربح مناسب إلى هذه التكلفة لتحقيق ربح مناسب في ضوء الوظائف المؤداة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المتوقعة) وظروف السوق. وسيتم اعتبار السعر المحايد للمعاملة الأصلية بين أطراف ذوي علاقة هو القيمة بعد إضافة هامش الربح إلى التكلفة الموضحة أعلاه.

طريقة السعر المستقل المقارن: إحدى طرق التسعير التحويلي التي تقارن سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة بين أطراف ذوي علاقة بسعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة مماثلة بين أطراف مستقلين في ظروف مماثلة.



طريقة تقسيم الأرباح: هي إحدى طرق التسعير التحويلي التي تُحدد الأرباح ذات الصلة بمعاملة بين أطراف ذوي علاقة (أو معاملات بين أطراف ذوي علاقة يمكن تجميعها)، ثم تقسيم تلك الأرباح بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بناءً على أساس سليم من الناحية الاقتصادية يعمل على تقسيم الأرباح بشكل يقارب تقسيمها كما لو كان قد تم الاتفاق على إجراء المعاملة بالسعر المحايد.

طريقة سعر إعادة البيع: إحدى طرق التسعير التحويلي التي تقوم على سعر إعادة بيع منتج إلى طرف مستقل كان قد تم شراؤه من طرف مرتبط. ويتم تخفيض سعر إعادة البيع بقيمة هامش سعر إعادة البيع. وبعد تسوية التكاليف الأخرى المرتبطة بشراء المنتج (مثل الرسوم الجمركية) فيمكن اعتبار ما تبقى بعد طرح هامش سعر إعادة البيع هو السعر المحايد للبيع الأصلي للمنتج بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

طريقة صافي هامش ربح المعاملات: هي إحدى طرق التسعير التحويلي التي تفحص صافي هامش الربح المحقق من معاملة عن طريق نسبته إلى أساس مناسب (على سبيل المثال، التكاليف والمبيعات والأصول) التي يحققها الخاضع للضريبة من معاملة بين أطراف ذوي علاقة (أو معاملات يمكن تجميعها بشكل مناسب).

قانون ضريبة الشركات: المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

مبدأ السعر المحايد: هو المعيار الدولي الذي اتفقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والدول الأعضاء والعديد من الدول الأخرى على اتباعه لتحديد الأسعار التحويلية للأغراض الضريبية. ويُصنّف على هذا المبدأ ضمن المادة (9) من الاتفاقية النموذجية الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما يأتي:

"في حال وضعت شروط بين شركتين مرتبطتين فيما يخص علاقتهما التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي توضع بين شركتين مستقلتين، فإن الأرباح التي كانت ستتحقق لإحدى الشركتين في حالة عدم وجود تلك الشروط، ولكن لم تتحقق نظراً لتلك الشروط يجوز تضمينها في أرباح تلك الشركة وبالتالي إخضاعها للضريبة"
(منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية – 2017).

معاملات بين أطراف ذوي علاقة: المعاملات أو الترتيبات التي تتم بين طرفين يكونا طرفين مرتبطين أو شخصين متصلين.

مجموعة الشركات متعددة الجنسيات: أي مجموعة تتضمن المعايير المنصوص عليها في المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020:

1. شركتان أو أكثر تقع إقامة كل منها الضريبية في بلدان مختلفة، أو تشمل شركة واحدة تقيم لأغراض الضريبة في بلد ما وتخضع لضريبة عن الأعمال التي تزاولها من خلال منشأة دائمة قائمة في بلد آخر.
2. والتي يكون إجمالي إيراداتها الموحدة كمجموعة يساوي أو أكثر من 3,150,000,000 درهم (ثلاثة مليارات ومائة وخمسين مليون درهم) خلال السنة المالية التي تسبق مباشرة سنة الإبلاغ المالية حسبما يكون ذلك موضحاً في بياناتها المالية الموحدة عن هذه السنة المالية السابقة.

نشاط الأعمال: أي معاملة أو نشاط أو سلسلة معاملات أو سلسلة أنشطة يمارسها الشخص في سياق أعماله.



هامش سعر إعادة البيع: هو هامش يمثل القيمة التي يسعى من خلالها القائم بإعادة البيع بتغطية نفقات البيع ونفقات التشغيل الأخرى بهدف تحقيق ربح مناسب، وذلك في ضوء الوظائف المؤداة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المتوقعة).



2. المقدمة

2.1 لمحة عامة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ("قانون ضريبة الشركات") في 3 أكتوبر 2022، ونُشر في العدد رقم 737 من الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") في 10 أكتوبر 2022.

ويوفر قانون ضريبة الشركات الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على أرباح الشركات والأعمال ("ضريبة الشركات") في الدولة.

وتُطبق أحكام قانون ضريبة الشركات على الفترات الضريبية التي تبدأ في تاريخ 1 يونيو 2023 أو بعده.

2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمم هذا الدليل لتقديم إرشادات حول التسعير التحويلي في الدولة وذلك بهدف المساعدة في فهم أحكام لوائح التسعير التحويلي. وهذا الدليل يزود القراء بما يأتي:

- نظرة عامة على قواعد وإجراءات التسعير التحويلي، بما في ذلك تحديد المعاملات بين الأطراف المرتبطة، وما إذا كانت تلك المعاملات قد تمت على أساس السعر المحايد أم لا، ومتطلبات الامتثال الأخرى ذات الصلة بما في ذلك مستندات التسعير التحويلي.
- المساعدة في الإجابة على الأسئلة الأكثر شيوعاً لدى الأعمال للحد من درجات الشك وعدم اليقين للخاضعين للضريبة فيما يتعلق بتطبيق أحكام التسعير التحويلي الواردة في قانون ضريبة الشركات.

2.3 من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟

هذا الدليل موجّه لأي شخص طبيعي أو اعتباري يرغب في معرفة المزيد عن نظام التسعير التحويلي في الدولة. وتجب قراءة هذا الدليل مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

تمت الإشارة إلى المواد ذات الصلة من قانون ضريبة الشركات في كل قسم من أقسام هذا الدليل.

ويُوصى بقراءة الدليل بكامله للوصول إلى الفهم الكامل للتعريفات والعلاقات بين القواعد المختلفة. ومن الممكن الوصول إلى إرشادات أخرى حول بعض الموضوعات التي يتناولها هذا الدليل في الأدلة الأخرى المخصصة لتلك الموضوعات.

في بعض الحالات تستخدم أمثلة مبسّطة لشرح كيفية تطبيق العناصر الرئيسية لنظام التسعير التحويلي. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:



- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسيناريوهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام التسعير التحويلي، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية.
- يتمثل الغرض منها فقط في تزويد القراء بمعلومات عامة حول موضوع هذا الدليل، وتهدف حصرياً إلى شرح القواعد المتعلقة بموضوع هذا الدليل ولا تمت بصلة على الإطلاق إلى الوضع الضريبي أو القانوني لأي شخص اعتباري أو طبيعي محدد.

2.5 المراجع التشريعية

في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات التالية على النحو التالي:

- المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة "قانون ضريبة الشركات".
- القانون الاتحادي رقم (5) لسنة 1985 بإصدار قانون المعاملات المدنية لدولة الإمارات العربية المتحدة المُشار إليه بعبارة "القانون الاتحادي رقم (5) لسنة 1985".
- قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 في شأن تنظيم التقارير المقّمة من الشركات متعددة الجنسيات المُشار إليه بعبارة "قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020".
- القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023 بشأن متطلبات الاحتفاظ بمستندات التسعير التحويلي لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة "القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023".¹

2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نص ملزم قانوناً، إنما يهدف للمساعدة في فهم الأحكام المتعلقة بنظام التسعير التحويلي في الدولة. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يقصد من هذا الدليل أن يكون شاملاً، أو أن يقدم إجابة محددة لكل حالة. وقد تمّ إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المحدّدة الخاصة بكل شخص على حدة.

سيحدد قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والمواد الإرشادية المُشار إليها في هذا الدليل، المبادئ والقواعد التي تنظم تطبيق نظام التسعير التحويلي. ولا يرد في هذا الدليل ما من شأنه أن يُعدّل، أو يقصد منه تعديل، متطلبات أي تشريعات أخرى.

ويأخذ هذا الدليل في الاعتبار الإرشادات الواردة في إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2022 والخاصة بالشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية ("إرشادات التسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"). مع ذلك، ينبغي على الخاضعين للضريبة الاعتماد بشكل أساسي على قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023 وهذا الدليل في أي من موضوعات التسعير التحويلي التي تكون الدولة طرفاً فيها. ويجب أن

¹ تُشكّل المتطلبات الخاصة بالملف الرئيسي والملف المحلي إلى جانب متطلبات تقديم تقارير الشركات متعددة الجنسيات المنصوص عليها تفصيلاً في قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 النهج ثلاثي المستويات لمستندات التسعير التحويلي.

يكون هذا الدليل هو المصدر الرئيسي للتوجيه بشأن الموضوعات المتعلقة بالتسعير التحويلي ويسود على المعايير الدولية، غير أنه، في حال وجود جوانب معينة لم يتناولها هذا الدليل، فيوصى الخاضعون للضريبة بالرجوع إلى إرشادات التسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

كما تم أخذ التقارير التالية في الاعتبار في إعداد هذا الدليل:

- إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية الصادرة في 2022 المشار إليها بعبارة "إرشادات التسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"².
- مستندات التسعير التحويلي بحسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتقارير المقدمة من الشركات متعددة الجنسيات والإجراء الثالث عشر- التقرير النهائي 2015، مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين بشأن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، ويشار إليه بعبارة "الإجراء الثالث عشر لتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح".
- تقرير تخصيص الأرباح للمنشآت الدائمة الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 2010، للاطلاع على مزيد من الإرشادات³.
- الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بالضرائب على الدخل ورأس المال الصادرة في 2017، والمشار إليها "بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"⁴.
- إرشادات إضافية صادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن تخصيص أرباح المنشآت الدائمة⁵.

تؤكد الهيئة على ضرورة الاحتفاظ بالمستندات الداعمة لتوضيح أسباب استخدام طريقة التسعير التحويلي المختارة أو القواعد ذات الصلة لخاضع للضريبة بعينه.

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.

² متاح على الرابط: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

³ متاح على الرابط: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

⁴ متاح على الرابط: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/mmodel-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

⁵ متاح على الرابط: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>

3. نبذة مختصرة عن التسعير التحويلي

يشير التسعير التحويلي إلى تسعير المعاملات بين الأطراف المرتبطة، وقد ازدادت أهميته نتيجة العولمة والأنشطة التجارية الدولية للشركات، مما دفع العديد من الدول إلى سنّ تشريعات خاصة بالتسعير التحويلي. ونشرت منظمات مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة إرشادات مفصلة للتسعير التحويلي تقترح كيفية تنظيم المعاملات بين الأطراف المرتبطة من منظور ضريبي، وكذلك المعايير المُوصي باستخدامها لمستندات التسعير التحويلي.

وفي حين أنه قد لا يكون لسياسة التسعير التحويلي التي تتبعها المجموعة تأثيراً شاملاً على أرباحها المُجمعة، إلا أنه يمكن أن يؤدي تسعير المعاملات بين أطراف ذوي علاقة إلى سداد الضريبة بأقل مما يجب في دولة أو أكثر. وتحديداً، قد تقوم المجموعة باستخدام المعاملات والترتيبات بين كياناتها التابعة في نقل الأرباح بشكل صوري، وذلك من خلال نقل الأرباح من كيانات المجموعة القائمة في دولة تفرض الضريبة بنسبة أعلى إلى دولة تفرض الضريبة بنسبة أقل، ومن كيانات تدفع ضرائب أكثر إلى كيانات تدفع ضرائب أقل أو لا تدفع ضرائب على الإطلاق، مما يسفر عنه انخفاض العبء الضريبي على المجموعة بأكملها.

ومن منطلق منع حدوث هذه التشوهات في الأسعار، فقد تقوم السلطات الضريبية بتقييم أسعار المعاملات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بهدف التحقق مما إذا كان قد تم تسعير المعاملات بالقيمة السوقية. كما قد تقوم السلطات الضريبية بتعديل التسعير التحويلي، في حال كانت المعاملة لا تعكس القيمة السوقية أو السعر المحايد.

ويمكن أن ينشأ عن هذه التعديلات ازدواجاً ضريبياً بالنسبة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات التي تمارس أعمالها في العديد من الدول. ومع ذلك، فإن المادة المتعلقة بإجراء الاتفاق المتبادل والواردة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تسمح للسلطات المختصة في دول أطراف في الاتفاقية بالتواصل بهدف حل المنازعات الضريبية الدولية التي تشمل حالات الازدواج الضريبي في حال تم فرض ضريبة على الأرباح ذاتها في دولتين. ويتمثل الهدف من إجراء الاتفاق المتبادل في التفاوض بشأن تحديد السعر المحايد المقبول لكلا السلطتين المختصتين مع السعي لتجنب الازدواج الضريبي. سيتم تناول هذا الإجراء بمزيد من التفاصيل في إرشادات منفصلة.

ومن أجل الحد من مخاطر عمليات التدقيق والازدواج الضريبي، يتعين على الخاضعين للضريبة عند إجراء معاملات مع أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة التأكد من أن التسعير التحويلي قد تم وفقاً لمبدأ السعر المحايد (أي كما لو كانت أطراف مستقلة تقوم بإجراء مفاوضات حرة)، والاحتفاظ بمستندات داعمة للتسعير التحويلي.

ولا تُطبق قواعد التسعير التحويلي في الدولة على مجموعات الشركات متعددة الجنسيات فحسب، بل أيضاً على أي معاملات أو ترتيبات تتم بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة في مجموعات الشركات المحلية. إذ يجب أن تستوفي جميع هذه المعاملات مبدأ السعر المحايد. بالإضافة إلى ذلك، يجب الإفصاح عن المعاملات التي تجاوز الحد الذي ينصّ عليه قرار يصدر عن الهيئة⁶ وذلك لأغراض مستندات التسعير التحويلي.

⁶ قرار ستقوم الهيئة بنشره

4. مبادئ وأساسيات التسعير التحويلي

4.1 لمحة عامة

يهدف هذا الفصل إلى شرح مفهوم التسعير التحويلي، وتوضيح الأشخاص والمعاملات التي تدخل في نطاق تطبيق مبدأ السعر المحايد في الدولة.

4.2 ما هو التسعير التحويلي؟

مبدئياً، فإن التسعير التحويلي هو أحد المفاهيم الضريبية، ولكن له أيضاً انعكاسات محاسبية وتأثيرات ذات صلة بالمخاطر تُعد في غاية الأهمية. ويشير التسعير التحويلي إلى تسعير المعاملات أو الترتيبات التي تتم بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة، والتي تتأثر بالعلاقة بين أطراف المعاملة. وقد تشمل المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة، على سبيل المثال لا الحصر، التجارة في الخدمات أو السلع المادية وغير المادية والمعاملات المالية وكذلك معاملات معينة تتعلق بمنشأة دائمة.

عندما تتعامل أطراف مستقلة مع بعضها البعض، تُحدد عادة شروط علاقاتهم التجارية والمالية (على سبيل المثال سعر السلع المباعة أو الخدمات المقدمة وشروط بيع السلع أو توريد الخدمات) من خلال قوى السوق وعمليات التفاوض. ومن ناحية أخرى، قد لا تخضع الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة لقوى السوق الخارجية ذاتها في تعاملاتها، كما قد تتأثر بالعلاقة بين أطراف المعاملة. ونتيجة لذلك، قد تقوم الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بتسعير المعاملات التي تتم بين أطراف ذوي علاقة بما لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد، بهدف تغيير الأرباح التي يتم الإقرار عنها في الدولة المعنية أو الكيان ذي الصلة، مما يؤدي إلى تخفيض التزاماتهم الضريبية الناشئة عن تلك المعاملات.

ومبدأ السعر المحايد هو المبدأ المتعارف عليه دولياً في تسعير هذه المعاملات، والذي يتطلب أن تتم المعاملات بين أطراف ذوي علاقة بالقيمة السوقية في السوق المفتوحة كما لو كانت بين أطراف مستقلة.

استناداً إلى ما سبق، تم إدخال أحكام التسعير التحويلي في قانون ضريبة الشركات والقرار رقم (97) لسنة 2023 لضمان أن كلا من "الأطراف المرتبطة" و"الأشخاص المتصلة" يقومون بوضع شروط لمعاملاتهم بين أطراف ذوي علاقة بشكل مماثل للشروط التي كانت سيتم وضعها بين أطراف مستقلة في ظروف مماثلة.

4.3 مبدأ السعر المحايد

يقضي مبدأ السعر المحايد، على النحو المطبق في الدولة بموجب المادة (34) من قانون ضريبة الشركات، بأن يتم تسعير المعاملات والترتيبات التي تتم بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة كما لو كانت تلك المعاملات أو الترتيبات قد تمت بين أطراف مستقلة في ظروف مماثلة. حيث تُعد معرفة السعر الذي كان طرفان مستقلان سيتفقان عليه في ظروف مماثلة ركيزة محورية لمبدأ السعر المحايد، بناءً على أدلة مباشرة أو غير مباشرة لسلوك الأطراف المستقلة كلما أمكن.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم وجود ترتيب رسمي أو اتفاق قانوني بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة يتعلق بالتسعير لا ينفي وجود ترتيب ما مطبق بين أطراف المعاملة. ففي الحالات التي يتم فيها بيع سلعة أو توريد خدمة دون وجود ترتيب



رسمي أو يتم بدون مقابل أو بسعر أقل من القيمة السوقية، ينبغي دائماً تطبيق مبدأ السعر المحايد لتحديد ما إذا كانت تلك المعاملة أو الترتيب ستتم بين أطراف مستقلة في ظروف مماثلة وبأي قيمة.

ويُعامل مبدأ السعر المحايد الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة، كأعضاء المجموعة على سبيل المثال، كما لو كانوا يمارسون أعمالهم ككيانات منفصلة وليس كأجزاء غير قابلة للفصل لأعمال موحدة. حيث أن نهج الكيان المنفصل يُعامل هؤلاء الأعضاء كما لو كانوا أطرافاً مستقلين، ويتم التركيز على طبيعة المعاملات بين أطراف ذوي علاقة وعلى ما إذا كانت شروط تلك المعاملات تختلف عن الشروط التي كانت ستتم مراعاتها في معاملات مستقلة مماثلة. وتُعرف هذه المقارنة بين معاملات بين أطراف ذوي علاقة ومعاملات بين أطراف مستقلة، بمصطلح "تحليل قابلية المقارنة"، وهذا التحليل يُعد جوهر تطبيق مبدأ السعر المحايد. (لمزيد من التفاصيل راجع القسم 5).

وبعبارة أخرى، يقضي قانون ضريبة الشركات بقيام الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة بالحصول على "حصتهم العادلة" في الأرباح على أساس مبدأ السعر المحايد. وعلى ذلك، فبعد تطبيق مبدأ السعر المحايد ينبغي أن يقوم كل طرف مرتبط أو شخص متصل بتسجيل أرباح تشغيل تتناسب مع الوظائف التي يؤديها والأصول التي يستخدمها والمخاطر المتوقع أن يتحملها ومساهماته في سلسلة القيمة على مستوى المجموعة.

بموجب قانون ضريبة الشركات ووفقاً لهذا الدليل، ينبغي تطبيق مبدأ السعر المحايد على المعاملات المحلية والمعاملات الدولية التي تتم بين أطراف ذوي علاقة.



مثال (1): معاملات بين أطراف مرتبطة

المجموعة (أب) هي مجموعة شركات تعمل في مجال الأثاث، ولديها شركتان تابعتان: هما الشركة (أ)، مصنع لنشر الأخشاب موجود في الدولة، والشركة (ب)، شركة مُصنعة موجودة في الدولة (ب) حيث تُفرض ضريبة بنسبة 5% على أرباح الشركات.

تشتري الشركة (ب) طناً من الألواح الخشبية من الشركة (أ) بسعر 15,000 درهم. ولإنتاج طن من الألواح الخشبية تتكبد الشركة (أ) تكلفة قدرها 15,000 درهم. ويبلغ سعر السوق للطن الواحد مبلغ 20,000 درهم.

سعر السوق	سعر البيع من الشركة (أ) إلى الشركة (ب) (أطراف مرتبطة)	تكلفة الإنتاج	
20,000	15,000	15,000	الشركة (أ) (بالدرهم)

لم تحقق الشركة (أ) أي أرباح من البيع للشركة (ب)، في حين أنها كانت ستحقق ربحاً قدره 5,000 درهم في حال باعت ألواحها الخشبية لطرف ثالث، الأمر الذي من شأنه تخفيض الأرباح بمبلغ 5,000 درهم مقارنةً بما إذا كانت الشركة (ب) قد دفعت سعر المعاملة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

وبعد ذلك، تقوم الشركة (ب) ببيع سلعها المُصنعة باستخدام الألواح الخشبية إلى طرف ثالث مقابل 30,000 درهم. قامت الشركة (ب) بتخفيض تكلفة مبيعاتها بمبلغ 5,000 درهم من خلال الشراء من الشركة (أ) بسعر البيع الداخلي بين أعضاء المجموعة، وذلك مقارنةً بسعر السوق عند الشراء من طرف ثالث. ومن ثم، قامت الشركة (ب) بزيادة أرباحها بمبلغ 5,000 درهم.

ومع ذلك، وفي حين تكبدت الشركة (أ) انخفاضاً في أرباحها بمبلغ 5,000 درهم، فقد شهدت الشركة (ب) زيادة في أرباحها بمبلغ 5,000 درهم، ولن يؤثر ذلك على الأرباح الكلية لمجموعة الشركات، حيث تمت كلتا المعاملتين داخل المجموعة. وبصفة عامة يتم استبعاد المعاملات مع أطراف مرتبطة أثناء إعداد قوائم مالية موحدة.

البيع بأسعار السوق		البيع بأقل من سعر السوق		
الشركة (ب)	الشركة (أ)	الشركة (ب)	الشركة (أ)	
10,000	5,000	15,000	0	الأرباح (بالدرهم)
5%	9% ⁷	5%	9%	نسبة الضريبة في الدولة
500	450	750	0	الضريبة المدفوعة (بالدرهم)
950		750		إجمالي الضريبة المدفوعة (بالدرهم)

⁷ لأغراض هذا المثال، تم تطبيق نسبة 9% على كامل الدخل الخاضع للضريبة.



بالرغم من أن الأرباح الكلية لمجموعة الشركات لم تتغير، فقد نتج عن تطبيق التسعير التحويلي وهيكل مجموعة الشركات (أب) قيمة إجمالية للضريبة المدفوعة قدرها 750 درهم، تتألف من: "صفر درهم" للشركة (أ)، و"750 درهم" للشركة (ب).

في حين أنه لو تمت المعاملة بالقيمة السوقية فإن إجمالي الضريبة لمستحقة الدفع سيكون 950 درهم، يتألف من: 450 درهم تدفعها الشركة (أ)، و500 درهم تدفعها الشركة (ب).

وعلى ذلك، فإن تسعير السلع المباعة بين أطراف مرتبطة بطريقة لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد قد أدى إلى نقل الأرباح بين الدول، مما ينشأ عنه ميزة ضريبية لهذه المجموعة. لذلك يجب تعديل أسعار هذه المعاملات وفق مبدأ السعر المحايد لتعكس القيمة السوقية. ونتيجة لذلك، سيزيد المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع التي يجب أن تسددها مجموعة الشركات (أب).

4.4 نطاق قواعد التسعير التحويلي

تُطبق أحكام التسعير التحويلي في الدولة على المعاملات أو الترتيبات التي تتم بين أشخاص يكونون أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلة.

تخضع أيضاً الكيانات المُعفاة والكيانات التي اختارت تطبيق تسهيلات الأعمال الصغيرة وكذلك المنشآت الفردية التي لا تقوم بمعاملات مع أطراف مرتبطة لقواعد التسعير التحويلي، ويجب عليها استيفاء مبدأ السعر المحايد في حال قيامها بمعاملات بين أطراف ذوي علاقة، ولكن لا يتعين عليها إعداد مستندات التسعير التحويلي والاحتفاظ بها.

4.4.1 الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة

4.4.1.1 الأطراف المرتبطة

تُطبق قواعد التسعير التحويلي على الأطراف المرتبطة، والمُعرّفة بموجب المادة (35) من قانون ضريبة الشركات على أنها أي أشخاص تربطهم صلة مُحددة. ويُقصد بهذا الارتباط علاقة قائمة مُسبقاً مع شخص آخر من خلال النسب أو المصاهرة (في حالة الأشخاص الطبيعيين)، أو من خلال الملكية أو التحكم، وذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك الشخص مقيماً بالدولة أم لا.

وفيما يأتي تفصيلاً للمعايير التي تحدد الصلة بين الأطراف المرتبطة:

4.4.1.2 النسب أو المصاهرة

يشمل تعريف النسب أو المصاهرة العلاقة بين اثنين أو أكثر من الأفراد الذين تربطهما صلة قريبي بالنسب أو المصاهرة حتى الدرجة الرابعة أو بالتبني أو الوصاية.

وفي دولة الإمارات⁸، يشمل النسب روابط الدم المشتركة التي تتحدد بسلف الفرد أو السلف المشترك للفرد، وقد يشمل السلف أو السلف المشترك للفرد الأوصياء والآباء بالتبني، بينما تشمل المصاهرة العلاقة الناشئة عن طريق الزواج أو إذا كان زوج الشخص الطبيعي يرتبط بصلة نسب مع شخص طبيعي آخر.

وتشمل درجات النسب والمصاهرة ما يأتي:

- تشمل الدرجة الأولى من صلة القربى بالنسب أو المصاهرة والديّ الشخص الطبيعي وأطفاله، وكذلك والديّ زوجته وأطفالها.
- تشمل الدرجة الثانية من صلة القربى بالنسب أو المصاهرة أجداد الشخص الطبيعي وأحفاده وأشقائه، وكذلك أجداد وأحفاد وأشقائه زوجته.
- تشمل الدرجة الثالثة من صلة القربى بالنسب أو المصاهرة آباء أجداد الشخص الطبيعي وأولاد أحفاده وأعمامه وأخواله وعماته وخالاته وبنات وأبناء إخوته وأخواته، وكذلك آباء أجداد زوجته وأولاد أحفادها، وأعمامها وأخوالها وعماتها وخالاتها وبنات وأبناء إخوتها وأخواتها.
- تشمل الدرجة الرابعة من صلة القربى بالنسب أو المصاهرة أجداد أجداد الشخص الطبيعي وأحفاد الأحفاد، وأعمام أبيه أو أمه وعمات أبيه أو أمه وحفيدات وأحفاد إخوته أو أخواته وأبناء أعمامه أو أخواله، وكذلك جد الجد بالنسبة لزوجته وأحفاد أحفادها، وأعمام أبيها أو أمها وعمات أبيها أو أمها وحفيدات وأحفاد إخوتها أو أخواتها وأبناء أعمامها أو أخوالها.

4.4.1.3 الملكية

يُعد الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري أطرافاً مرتبطة عن طريق الملكية، إذا كان الفرد أو طرف مرتبط به أو أكثر مساهمين في الشخص الاعتباري، أو إذا كان الفرد يمتلك، سواء منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، 50% أو أكثر من حصص الملكية في الشخص الاعتباري.

ويكون أي شخصين اعتباريين أو أكثر أطرافاً مرتبطة عن طريق الملكية في الحالات الآتية:

- إذا كان الشخص الاعتباري منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، يمتلك نسبة 50% أو أكثر من حصص الملكية في الشخص الاعتباري الآخر.
- إذا كان أي شخص منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، يمتلك نسبة 50% أو أكثر من حصص الملكية في كلٍ من الشخصين الاعتباريين أو أكثر.
- بموجب الفقرة الفرعية (1) من الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات، إذا كان الشخص الطبيعي أو طرف مرتبط به أو أطراف مرتبطة به مساهمون أو شركاء في الشخص الاعتباري، متى امتلك الشخص الطبيعي منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، نسبة (50%) خمسين بالمائة أو أكثر من حصص الملكية في الشخص الاعتباري. وكذلك بموجب الفقرة الفرعية (1) من الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (35)، إذا كان الشخص الاعتباري منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، يمتلك نسبة (50%) خمسين بالمائة أو أكثر من حصص الملكية في الشخص الاعتباري الآخر.

⁸ قانون اتحادي رقم (5) لسنة 1985 بشأن إصدار قانون المعاملات المدنية وتعديلاته.



مثال (2): حساب الملكية غير المباشرة

الشركة (أ) تمتلك حصص ملكية بنسبة 100% في الشركة (ب).

الشركة (ب) تمتلك حصص ملكية بنسبة 90% في الشركة (ج).

الشركة (ج) تمتلك حصص ملكية بنسبة 80% في الشركة (د).

وفقاً للفقرة الفرعية (1) من الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (35)، تعد الشركة (ب) طرفاً مرتبطاً بالشركة (أ)، ويرجع ذلك لأن الشركة (أ) تمتلك 50% أو أكثر من حصص ملكية الشركة (ب).

كما يمكن اعتبار شخصين اعتباريين أو أكثر أطرافاً مرتبطة في حال كان الشخص الاعتباري منفرداً أو مع الأطراف المرتبطة به، بشكل مباشر أو غير مباشر، يمتلك 50% أو أكثر من حصص الملكية في الشخص الاعتباري الآخر.

وفي الحالة الموضحة أعلاه، فإن الشركة (أ) لديها حصص ملكية في الشركة (د)، وحصص ملكية الشركة (أ) في الشركة (د) هي: $100\% \times 90\% \times 80\% = 72\%$. وحيث أن حصص الملكية غير المباشرة أكثر من 50%، فإن الشركة (د) تكون طرفاً مرتبطاً بالشركة (أ).

4.4.1.4 التحكم

يمكن أن يُعتبر الأشخاص أطرافاً مرتبطة من خلال "التحكم" المباشر أو غير المباشر. ويقصد بالتحكم توجيه أي شخص أو التأثير عليه من قبل شخص آخر، ويمكن تحديده بعدة طرق من بينها دون حصر ما يأتي:⁹

- قدرة الشخص على ممارسة نسبة (50%) خمسين بالمائة أو أكثر من حقوق التصويت لدى الشخص الآخر.
- قدرة الشخص على تحديد نسبة (50%) خمسين بالمائة أو أكثر من أعضاء مجلس إدارة الشخص الآخر.
- قدرة الشخص على الحصول على نسبة (50%) خمسين بالمائة أو أكثر من أرباح الشخص الآخر.
- قدرة الشخص على أخذ قرار لتسيير أعمال وشؤون الشخص الآخر، أو ممارسة التأثير الفعّال على تسيير أعمال وشؤون الشخص الآخر.

وتُعد أغلبية هذه المُحددات، وخاصة الحد المُقدر بنسبة (50%)، مؤشرات للعلاقات الشائعة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها. إلا أنّ قدرة الشخص على ممارسة "التأثير الفعّال" على شخص آخر تتألف من ممارسة التأثير والتوجيه على تسيير الأعمال، وقد يتطلب ذلك النظر في العوامل والظروف المختلفة الخاصّة بكل حالة على حدة.

وتوضح الأمثلة الآتية كيف يُمكن لأي شخص التحكم في تصرفات شخص آخر من خلال ممارسة التأثير الفعّال، ولكن مع مراعاة الحقائق والظروف الأساسية على أساس كل حالة على حدة عند تحديد وجود علاقة التحكم.

⁹ البند (2) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.



مثال (3): التأثير الفعّال بناء على وجود "دين"

الشركة (س) هي جزء من مجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرّها الرئيسي في الدولة، وتمارس أعمالاً مع الشركة (ع) وهي طرف ثالث مستقل، وقام الطرفان بتوطيد علاقة تجارية قوية على مدار سنوات.

قررت الشركة (ع) توسيع أعمالها، وبدلاً من أن تقترض من أحد المصارف، حصلت على قرض من الشركة (س) ووافقت الشركة (س) على منح القرض.

فيما يأتي ميزانية الشركة (ع) قبل الحصول على القرض:

المبلغ (بالمليون درهم)	الأصول	المبلغ (بالمليون درهم)	حقوق الملكية والالتزامات (أي رأس المال)
70	الأصول الثابتة	100	رأس المال المساهم به
30	النقدية وما في حكمها		الالتزامات
100	إجمالي الأصول	100	إجمالي رأس المال

فيما يأتي ميزانية الشركة (ع) بعد الحصول على القرض:

المبلغ (بالمليون درهم)	الأصول	المبلغ (بالمليون درهم)	حقوق الملكية والالتزامات (أي رأس المال)
140	الأصول الثابتة	100	رأس المال المساهم به
60	النقدية وما في حكمها	100	قرض من الشركة (س)
200	إجمالي الأصول	200	إجمالي رأس المال

في الحالة الموضحة أعلاه، يُمثل القرض من الشركة (س) (50%) من إجمالي رأس مال الشركة (ع)، ولوحظ أيضاً أنه بعد الحصول على هذا القرض، سجلت الشركة (ع) زيادة في أصولها الثابتة وفي السيولة. ويبين مزيد من تفصي حقائق الحالة أن الشركة (س)، بموجب القرض، قد بدأت ممارسة تأثيراً فعالاً على الشركة (ع) من خلال تطوير استراتيجية أعمالها وتصميم محفظة منتجاتها وتسعيرها وتحديد قاعدة المستهلكين المستهدفين، وغيرها من الأنشطة التي تُعد أنشطة جوهرية بالنسبة لأعمال الشركة (ع).

وبناء على هذه الحقائق، يمكن بشكل معقول إثبات أن الشركة (س) قادرة على ممارسة تأثير فعال، وبالتالي يمكن اعتبار كلا من الشركة (س) والشركة (ع) طرفين مرتبطين.



مثال (4): إنشاء علاقة تحكم – الأحقية في حصة من الأرباح

منحت الشركة (أ)، وهي شركة مقيمة في الدولة، ترخيصاً باستخدام برامج إلكترونية للشركة (ب)، وهي شركة مقيمة في الدولة (ص)، الأمر الذي يسمح لها بالعمل وإدارة أنشطة أعمالها اليومية في الدولة (ص).

وقعت الشركة (أ) والشركة (ب) اتفاقية حق امتياز (ويطلق عليها مصطلح "إتاوات" في بعض الاتفاقيات الدولية) يحق بموجبها للشركة (أ) الحصول على 50% من أرباح الشركة (ب) المتولدة من استخدام البرامج الإلكترونية في الدولة (ص)، وذلك في شكل مبالغ مدفوعة نظير استخدام هذه البرامج الإلكترونية.

بموجب الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات، يمكن إنشاء علاقة تحكم في حال كان يحق لأحد الأشخاص الحصول على نسبة 50% أو أكثر من أرباح شخص آخر. وبذلك تعتبر الشركة (أ) تتحكم في الشركة (ب)، لأنه يحق لها الحصول على 50% من أرباح الشركة (ب).

مثال (5): إنشاء علاقة تحكم – حصة الأغلبية

الشركة (س) شركة إماراتية مملوكة بنسبة 51% للشركة (أ) (شركة إماراتية)، وبنسبة 49% للشركة (ب) (شركة أجنبية). وبالرغم من أن الشركة (أ) تمتلك أغلبية حصص الشركة (س)، لكن تتولى الشركة (ب) القيام بوظائف إدارة عمليات التشغيل اليومية وتطوير الاستراتيجيات واتخاذ القرارات الرئيسية التي تتعلق بالسوق.

واستناداً إلى ما سبق، يمكن إثبات أن الشركة (ب) "تتحكم" في الشركة (س)، حتى وإن كانت حصتها في الأسهم أقل من 50% نظراً للدور الرئيسي الذي تؤديه فيما يتعلق بقرارات السوق.

وفي هذه الحالة، سيعتبر كلا من الشركة (أ) والشركة (ب) طرفين مرتبطين بالشركة (س) من خلال الملكية والتحكم على التوالي.

4.4.1.5 معايير إضافية لاعتبار الأشخاص أطرافاً مرتبطة

يُقصد بمصطلح "الطرف المرتبط" أيضاً أي من العلاقات الآتية:

- أي شخص ومنشأته الدائمة أو منشأته الأجنبية الدائمة¹⁰، أي أنه تُطبق قواعد التسعير التحويلي على المعاملات بين شخص ومنشأته الدائمة أو منشأته الأجنبية الدائمة.
- شخصان أو أكثر يكونان شركاء في ذات الائتلاف المشترك.
- شخص يكون أمين أو مؤسس أو منشئ عهدة أو مؤسسة أو مستفيد منهما والأطراف المرتبطة به.

¹⁰ يُقصد بالمنشأة الدائمة المعنى المشار إليه في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات. ويتم استعراض المادة بالكامل في الملحق (2).



4.4.1.6 الأشخاص المتصلة

في حال اعتبار الشخص شخصاً متصلاً بالخاضع للضريبة، تكون كافة الدفعات أو المنافع التي يقدمها الخاضع للضريبة للأشخاص المتصلة به قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات فقط بقدر توافقها مع السعر المحايد للخدمة أو المنفعة المقدمة، على أن تكون تمت بشكل كلي وحصري لأغراض أعمال الخاضع للضريبة.

يعتبر الشخص شخصاً متصلاً بالخاضع للضريبة في أي من الحالات الآتية:¹¹

- إذا كان الفرد يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر حصة ملكية في الخاضع للضريبة، أو يتحكم في هذا الخاضع للضريبة أو في طرف مرتبط به.
- إذا كان مديراً أو مسؤولاً لدى الخاضع للضريبة؛ أو طرفاً مرتبطاً بالمدير أو المسؤول المذكور.
- إذا كانوا شركاء في انتلاف مشترك، أو أطرافاً مرتبطة بهؤلاء الشركاء.

ينص البند (6) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات على فئات الخاضعين للضريبة في حال كان الخصم على الدفعات أو المنفعة المقدمة إلى أشخاص متصلة بهم غير مقيد بمبدأ بالسعر المحايد. ويشمل هؤلاء الخاضعون للضريبة أيّاً من الفئات الآتية:

- خاضع للضريبة تُتداول أسهمه في سوق الأسهم المعتمد.
- خاضع للضريبة يخضع للرقابة التنظيمية من جهة مختصة في الدولة.
- أي شخص آخر يُحدد بقرار يصدر من مجلس الوزراء.

4.4.1.7 الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي

يمكن الاطلاع على الأساس التشريعي المحلي للتسعير التحويلي في الدولة في المواد (34) و(36) من قانون ضريبة الشركات. بالإضافة إلى ذلك، فإن لدى الدولة العديد من الاتفاقيات السارية لتجنب الازدواج الضريبي.

وردت عبارة "الكيانات المرتبطة" في شروط وأحكام اتفاقيات معيّنة دخلت فيها الدولة لتجنب الازدواج الضريبي، وهذا المصطلح قد تمّ تعريفه في الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بالضرائب على الدخل ورأس المال (الاتفاقية النموذجية) وحددت بها الشروط الواجب مراعاتها في المعاملات التي تتضمن تلك "الكيانات المرتبطة".¹² وعلى وجه التحديد، تنصّ الاتفاقية النموذجية على أنه يجب إتمام المعاملات بين هؤلاء الأطراف بشكل مماثل للشكل الذي كانت ستتم به بين أشخاص مستقلة في ظروف مماثلة.

في حالة وجود اختلافات بين أحكام التسعير التحويلي في الدولة والاتفاقيات الدولية النافذة التي تكون الدولة طرفاً فيها، تكون أولوية التطبيق لأحكام الاتفاقية الدولية.

¹¹ البند (2) من المادة (36) من قانون الشركات.

¹² على سبيل المثال، في المادة (9) من الاتفاقية النموذجية.



4.4.2 المعاملات بين أطراف ذوي علاقة

تُمثل المعاملة بين أطراف ذوي علاقة أي معاملة أو ترتيب بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة. وبصفة عامة، تشمل المعاملات بين أطراف ذوي علاقة توريد أو بيع سلع مادية أو توريد واستلام خدمات، أو تمويل أو معاملات مالية أخرى، وكذلك الاستغلال التجاري للأصول غير المادية مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية والخبرة.

لأغراض قواعد التسعير التحويلي في الدولة، فإن كافة المعاملات الدولية بين أطراف ذوي علاقة (أي المعاملات بين الشخص والأطراف المرتبطة به أو الأشخاص المتصلة به الموجودة في دول أخرى)، وكذلك المعاملات المحلية بين أطراف ذوي علاقة (أي المعاملات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة الموجودة في الدولة، بما في ذلك المعاملات التي تتم بين أشخاص قائمين في المنطقة الحرة) يجب أن تتبع مبدأ السعر المحايد.



5. تطبيق مبدأ السعر المحايد

يقدم هذا الفصل إرشادات حول ثلاث خطوات أساسية لتطبيق مبدأ السعر المحايد على المعاملات بين أطراف ذوي علاقة:

الخطوة (1): تحديد الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة ومعاملاتهم وترتيباتهم ذات الصلة وإجراء تحليل قابلية المقارنة وفقاً لذلك.

الخطوة (2): اختيار الطريقة الأنسب للتسعير التحويلي.

الخطوة (3): تحديد السعر المحايد.

5.1 الخطوة (1): تحديد الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة ومعاملاتهم وترتيباتهم ذات الصلة وإجراء تحليل قابلية المقارنة وفقاً لذلك

كما ذكرنا في القسم 3، فإن تحليل قابلية المقارنة هو جوهر تطبيق مبدأ السعر المحايد، والذي يقوم على إجراء مقارنة بين الشروط في معاملة بين أطراف ذوي علاقة والشروط التي كانت ستتفق عليها أطراف مستقلة تقوم بمعاملة مماثلة في ظروف مماثلة.

ويشير تحليل قابلية المقارنة إلى مقارنة معاملة بين أطراف ذوي علاقة بمعاملة أو معاملات مستقلة مماثلة. وتعد المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة متماثلتين إذا لم يكن أي من الفروق بين المعاملات يمكن أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على العامل قيد التدقيق في الطريقة المتبعة (على سبيل المثال السعر أو هامش الربح)، أو إذا كان من الممكن إجراء تعديلات دقيقة ومعقولة لإزالة الآثار الجوهرية لتلك الفروق.

وفيما يأتي عرض لأهم جانبين لتحليل قابلية المقارنة:

أ. تحديد العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة وشروط هذه العلاقة والظروف الاقتصادية ذات الصلة لتلك العلاقات بهدف تحديد المعاملة بين أطراف ذوي علاقة تحديداً دقيقاً.

ب. مقارنة الشروط والظروف الاقتصادية ذات الصلة للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة التي تم تحديدها بدقة بالشروط والظروف الاقتصادية ذات الصلة للمعاملات المستقلة المماثلة.

ويشير "التحديد الدقيق" إلى تحديد المعاملة الفعلية بين أطراف ذوي علاقة على أساس التنفيذ الفعلي لشروط التعاقد من خلال تحليل الوظائف التي يؤديها والمخاطر التي يتحملها أطراف المعاملة والأصول التي يستخدمها كل طرف فيها.

يقدم هذا القسم إرشادات عن تحديد العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة، وعن التحديد الدقيق للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة.



5.1.1 تحديد العلاقات التجارية والمالية

يعتمد تطبيق مبدأ السعر المحايد على تحديد الشروط التي كان سينفق عليها أطراف مستقلة في معاملة مستقلة مماثلة. وحيث أنه قد تؤثر الخصائص والظروف الاقتصادية ذات الصلة على شروط أي معاملة بين أطراف مستقلة، لذلك، فمن المهم أيضاً تحديد ومراعاة الخصائص الاقتصادية ذات الصلة لشروط المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والظروف المحيطة بها.

ومن أجل فهم هذه الخصائص الاقتصادية ذات الصلة، فمن المهم تحديد العلاقات التجارية والمالية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة. فبصفة عامة، يتطلب الإجراء المعتاد لتحديد هذه العلاقات والشروط والظروف ذات الصلة ما يأتي:

1. إجراء تحليل واسع النطاق للقطاع (مثل التعدين، الأدوية، أو سلع الرفاهية، أو السلع الاستهلاكية سريعة التداول) الذي تعمل فيه المجموعة والعوامل الأخرى التي تؤثر على أداء أي أعمال أخرى تمارس أنشطتها في ذلك القطاع، على سبيل المثال عوامل المنافسة أو العوامل الاقتصادية والتنظيمية.
2. بالإضافة إلى فهم القطاع ذي الصلة، من المهم أيضاً تكوين فكرة واضحة عن المجموعة، وكيف تستجيب المجموعة للعوامل التي تؤثر على الأداء في القطاع (بما في ذلك استراتيجيات أعمال المجموعة، والأسواق التي تعمل بها، ومنتجاتها، وسلسلة توريدها، والوظائف الرئيسية التي تؤديها، والأصول المادية التي تستخدمها، وأهم المخاطر المتوقع أن تتحملها المجموعة).
3. تحليل ما يقوم به كل شخص مرتبط، وعلاقاته التجارية أو المالية كما يتم التعبير عنها في المعاملات بينهم.
4. تحديد دقيق للعلاقات الفعلية للأشخاص المرتبطة من خلال تحليل الخصائص الاقتصادية ذات الصلة (أي عوامل المقارنة) للمعاملة. حيث سيكون ذلك أمراً أساسياً لاختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي وتطبيقها بما يتماشى مع البند (5) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

ويتم استخدام الخصائص الاقتصادية ذات الصلة أو عوامل قابلية المقارنة على مرحلتين لإجراء تحليل التسعير التحويلي.

تتعلق المرحلة الأولى بعملية وصف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وصفاً دقيقاً من خلال إجراء تحليل قابلية المقارنة، والذي يتضمن تحديد شروط المعاملة والوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقعة التي يتحملها الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة، وطبيعة المنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، وظروف الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة. تعتمد الصلة الاقتصادية لعوامل قابلية المقارنة على مدى أخذ أطراف مستقلة لهذه الخصائص في الاعتبار عند تقييمها لشروط ذات المعاملة لو كانت قد تمت بينهم.

تقوم الأطراف المستقلة، عند تقييم شروط معاملة محتملة، بمقارنة هذه المعاملة بخيارات أخرى متاحة لهم في الواقع العملي، فلا تدخل الأطراف المستقلة في المعاملة إلا حين ترى أنه لا يوجد بديل آخر يقدم فرصة أكثر جاذبية تُحقق أهدافها التجارية. وبعبارة أخرى، تدخل الأطراف المستقلة في أي معاملة إذا لم يكن من المتوقع أن تجعل هذه المعاملة وضعها أسوأ حالاً من الخيار التالي الأفضل المتاح لهم. فعلى سبيل المثال، من غير المرجح أن يقبل أي طرف سعر لمنتجه يُقدمه طرف مستقل إذا كان على علم بأنه يوجد عملاء محتملين آخرين على استعداد لدفع سعراً أعلى في ظل شروط مماثلة، أو على استعداد لدفع ذات السعر في ظل شروط تُحقق له منافع أكثر. عند إجراء هذا التقييم، قد يكون من الضروري أو المفيد تقييم المعاملة في سياق أوسع نطاقاً، حيث أنه ليس من الضروري في الواقع العملي أن يقتصر تقييم الخيارات المتاحة في الواقع لأطراف ثالثة على معاملة واحدة، ولكن قد يراعي التقييم ترتيباً أوسع نطاقاً لمعاملات اقتصادية ذات صلة.



تتعلق المرحلة الثانية بالإجراءات الخاصة بتحليل قابلية المقارنة (الموضحة في القسم 5.3 من هذا الدليل) بين معاملات بين أطراف ذوي علاقة ومعاملات مستقلة للمساعدة في تحديد السعر المحايد لمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وأثناء اختيار المعاملات المماثلة، يجب أن تُراعى الفروق في الخصائص الاقتصادية ذات الصلة بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة عند تحديد ما إذا كان يوجد تماثل بين الحالتين اللتين يتم مقارنتهما، وماهية التعديلات التي قد تلزم لتحقيق درجة التماثل ذاتها. فعلى سبيل المثال، قد تشمل حالات غير متوقعة مثل جائحة كورونا (كوفيد-19)، أو التقلبات في القيمة السوقية نتيجة التضخم، أو خصائص محددة لطرف مرتبط (قد تم إنشاؤه حديثاً أو يتكبد خسائر بسبب ظروف مُحددة).

وبعد تحديد العلاقات التجارية والمالية ذات الصلة، يتم تحليل عوامل قابلية المقارنة بالتفصيل فيما يأتي.

5.1.1.1 شروط التعاقد الخاصة بالمعاملة

تمثل المعاملات أو الترتيبات تعبيراً عن العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف. وعادة ما تضيء الأطراف المستقلة طابعاً رسمياً على معاملاتها من خلال إعداد عقود خطية تعكس نيّة الأطراف وقت إبرام العقد. وعادة ما تشمل العقود على وصف لمسؤوليات الأطراف والتزاماتها وحقوقها وتحملها للمخاطر المُحددة وترتيبات التسعير، وكذلك الشروط والأحكام المتعلقة بالسلع أو الخدمات المشمولة بالعقد.

وعندما يتم إضفاء الطابع الرسمي على معاملة بين أطراف ذوي علاقة من خلال اتفاقات تعاقدية خطية، فتوفر هذه الاتفاقية نقطة البداية لتحديد المعاملة، وتُحدد كيف ينوي الأطراف تقسيم المسؤوليات والمخاطر والنتائج المتوقعة التي تنشأ عن تعاملاتهم وقت إبرام العقد.

بصفة عامة، لا توفر العقود الخطية وحدها كافة المعلومات اللازمة لإجراء تحليل التسعير التحويلي، ولا توفر معلومات بشأن شروط التعاقد ذات الصلة بالتفصيل الكافي. كما قد تتضح نيّة الأطراف والخصائص الرئيسية للترتيبات بين الشركات في مستندات أخرى بخلاف العقود الخطية، من بينها رسائل البريد الإلكتروني، ومحاضر الاجتماعات، والمراسلات الخطية الأخرى بين الأطراف. وفي مثل هذه الحالات، ستوفر الخصائص الاقتصادية ذات الصلة في التصنيفات الأربعة الأخرى (الوظائف المؤداة، والخصائص، والظروف الاقتصادية، واستراتيجيات الأعمال) فهماً كاملاً لسلوك الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة فيما يتعلق بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة قيد التدقيق.

وفي حالات معينة، قد لا يوجد عقد خطي أو قد يوجد تعارض بين العقد الخطي والسلوك الفعلي للأشخاص المرتبطة. وفي هذه الحالات، يجب مراعاة ما يأتي لتحديد العلاقات التجارية والمالية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة:

- في حالة إضفاء الطابع الرسمي على المعاملة بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة في صورة عقد خطي، ينبغي اتخاذ هذا العقد باعتباره نقطة البدء لأي تحليل.
- في حالة عدم توافق سلوك الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة مع شروط العقد الخطي، يتعين إجراء مزيد من التحليلات للسلوك الفعلي. وفي حال وجود فروق جوهرية بين شروط التعاقد والسلوك الفعلي للأشخاص المرتبطة، ينبغي تحديد المعاملة الفعلية بناء على السلوك الفعلي لهم.
- في حال عدم توافر عقد خطي، تتحدد المعاملة الفعلية من الدلالات التي توضح السلوك الفعلي للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، والتي يتم الحصول عليها من تحديد الخصائص الاقتصادية ذات الصلة بالمعاملة، بما في ذلك ماهية



الوظائف التي تم أدائها بالفعل، والأصول المستخدمة بالفعل، والمخاطر التي تحملها بالفعل كل طرف مرتبط أو شخص متصل. وسيتم شرح هذا التحليل في القسم 5.1.1.2 بمزيد من التفصيل.

وفي حال قرر الخاضعون للضريبة الاحتفاظ باتفاقيات خطية بين الشركات، فيمكنهم النظر في اتباع نهج مبسط للاحتفاظ بتلك الاتفاقيات على أساس حدود مادية معينة، أو على أساس مدى أهمية تلك الاتفاقيات أو الترتيبات وما إلى غير ذلك، مثل أن تكون التكلفة والعبء الإداري لا يجاوز المنافع المتوقعة. ويتناول القسم (5.1.1.2) بمزيد من التفصيل شروط التعاقد التي تتعلق تحديداً بمخاطر المعاملة في الخطوة (2) من إطار عمل المخاطر المُكون من (6) خطوات وذلك لتحليل المخاطر في أي معاملة بين أطراف ذوي علاقة.

5.1.1.2 تحليل الوظائف

في المعاملات بين طرفين مستقلين، ينبغي أن يعكس التعويض عادةً الوظائف التي تؤديها كل شركة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها كل طرف في المعاملة. ويتعين تطبيق ذات المبدأ على المعاملات بين أشخاص مرتبطة. وبذلك يلزم إجراء تحليل شامل للوظائف في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة كجزء من تحليل قابلية المقارنة لتحديد المعاملة وقابلية المقارنة بين المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة.

يهدف تحليل الوظائف إلى تحديد الأنشطة الاقتصادية ذات الأهمية والمسؤوليات والأصول المستخدمة أو التي تم المساهمة بها والمخاطر التي تحملها أشخاص مرتبطة في معاملة بين أطراف ذوي علاقة. ويركز تحليل الوظائف على الوظائف التي يؤديها الأطراف والإمكانات التي يوفرها للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وتشتمل هذه الوظائف والإمكانات على أنشطة التشغيل مثل الشراء والتسويق والمبيعات واتخاذ القرارات (مثل القرارات المتعلقة باستراتيجيات الأعمال والمخاطر).

كما يأخذ التحليل في الاعتبار نوع الأصول¹³ وطبيعة الأصول المستخدمة¹⁴.

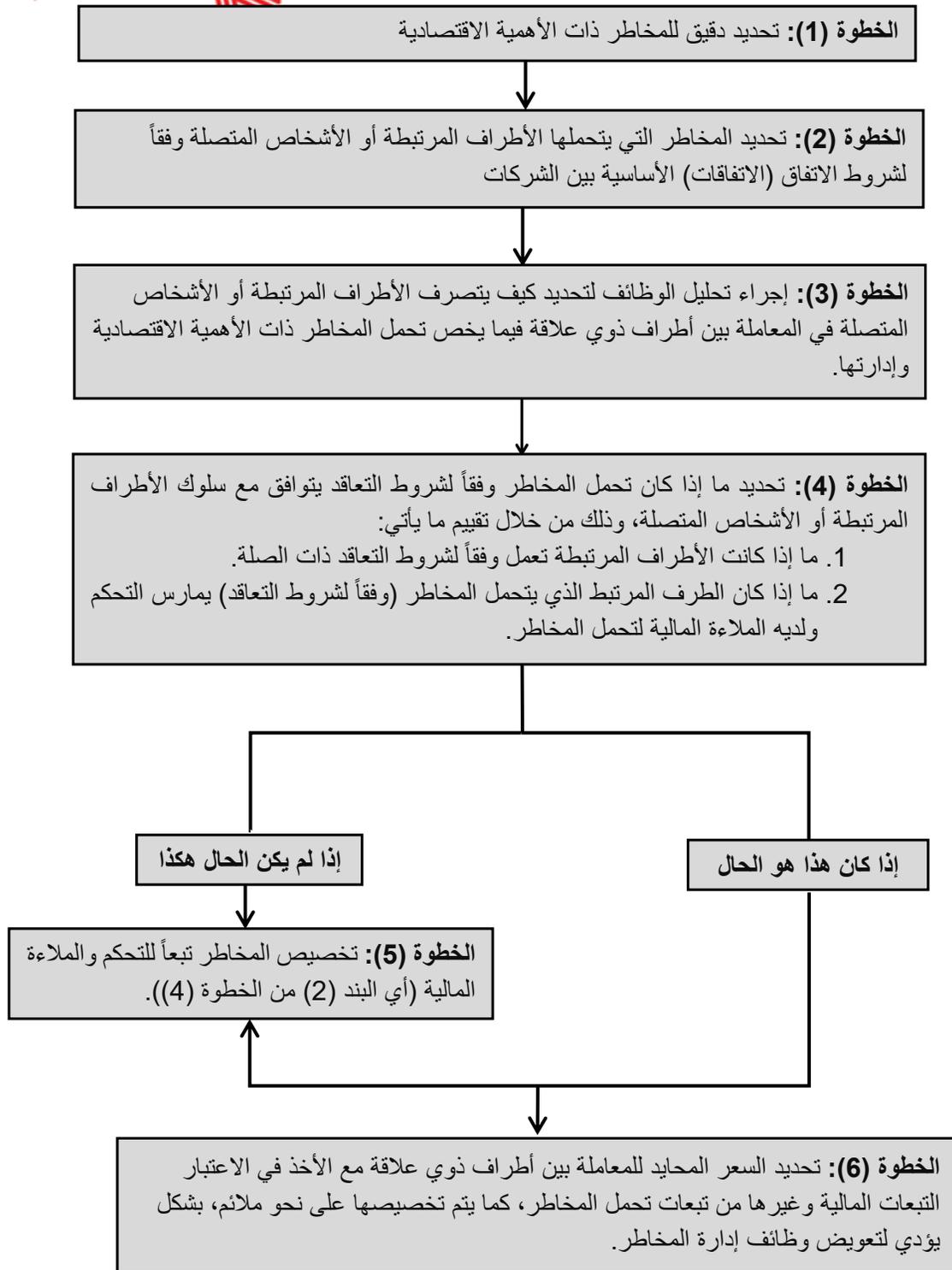
ويأخذ تحليل الوظائف في الاعتبار أيضاً المخاطر المادية التي من المتوقع أن يتحملها كل شخص مرتبط. وفي السوق المفتوحة، يتم عادةً تعويض تحمل المخاطر المتزايدة من خلال زيادة العائد المتوقع. وبالمثل، فمن المرجح أن يؤثر التحمل الفعلي للمخاطر وتخصيصها بين طرفين مرتبطين أو شخصين متصلين على تسعير المعاملة، لذلك يجب أن تعكس المعاملات المماثلة أيضاً المخاطر المتزايدة.

إطار عمل المخاطر المُكون من 6 خطوات

إطار عمل المخاطر هو عبارة عن خطوات لتحليل المخاطر في أي معاملة بين أطراف ذوي علاقة لتحديد الدقيق للمعاملة الفعلية فيما يتعلق بتلك المخاطر. وتُلخص هذه الخطوات كما يأتي:

¹³ مثل المصنع والمعدات، والأصول غير المادية القيمة، والأصول المالية، وما إلى غير ذلك.

¹⁴ مثل عُمر الأصول، وقيمتها السوقية، ومكانها، والأنواع المتاحة لحماية حقوق ملكيتها، وما إلى غير ذلك.





قبل شرح إطار العمل المكوّن من ست خطوات بالتفصيل، يجب توضيح وفهم الشروط الآتية:

- **إدارة المخاطر:** تشير إدارة المخاطر إلى وظيفة تقييم والاستجابة للمخاطر المصاحبة لنشاط تجاري. وتتكون إدارة المخاطر من ثلاثة عناصر:
 1. القدرة على اتخاذ قرارات لاستغلال فرصة تنطوي على مخاطر أو الاستغناء عنها أو رفضها، إلى جانب الأداء الفعلي لوظيفة اتخاذ القرار.
 2. القدرة على اتخاذ قرارات بشأن إمكانية وكيفية الاستجابة للمخاطر المصاحبة للفرصة، إلى جانب الأداء الفعلي لوظيفة اتخاذ القرار.
 3. القدرة على التخفيف من حدة آثار المخاطر؛ أي القدرة على اتخاذ تدابير من شأنها التأثير على نتائج المخاطر، إلى جانب الأداء الفعلي للإجراءات المتخذة للتخفيف من حدة آثار المخاطر.
- **القدرة المالية على تحمل المخاطر:** يمكن تعريف ذلك بأنه امتلاك رأس المال أو الحصول على تمويل للتمكن من تحمل المخاطر أو تحجيمها، أو الدفع نظير وظائف التخفيف من حدة آثار المخاطر وتحمل تبعاتها في حال تحققها. وتوافر التمويل اللازم للطرف الذي يتحمل المخاطر يُحتم الأخذ في الاعتبار الأصول المتاحة والخيارات المتوفرة فعلياً للحصول على سيولة إضافية، إن لزم الأمر، لتغطية التكاليف المتوقع أن تنشأ في حال تحقق المخاطر.
- **السيطرة على المخاطر:** يتضمن ذلك أول عنصرين من عناصر إدارة المخاطر وهما: (1) القدرة على اتخاذ قرارات لاستغلال فرصة تنطوي على مخاطر أو رفضها، إلى جانب الأداء الفعلي لوظيفة اتخاذ القرار، و(2) القدرة على اتخاذ قرارات بشأن إمكانية وكيفية الاستجابة للمخاطر المصاحبة للفرصة، إلى جانب الأداء الفعلي لوظيفة اتخاذ القرار. لذلك، يجب أن يكون لدى طرف المعاملة كلا من القدرة والأداء الوظيفي اللازمين للسيطرة على المخاطر.

وفيما يأتي شرح تفصيلي لإطار عمل المخاطر المكوّن من ست خطوات.

الخطوة (1): تحديد دقيق للمخاطر ذات الأهمية الاقتصادية

هناك العديد من التعريفات للمخاطر، ولكن من الملائم في سياق التسعير التحويلي اعتبار المخاطر بأنها الأثر الذي يتسبب فيه عدم اليقين على أهداف الأعمال، حيث أنه في كافة العمليات التي تقوم بها الشركة، تشتمل كل خطوة تُتخذ لاستغلال الفرص على درجة من درجات عدم اليقين وتحمل المخاطر. ومن المرجح أن توجه أي شركة اهتماماً أكبر لتحديد درجات عدم اليقين التي تواجهها، وذلك عند تقييم إمكانية وكيفية السعي لإيجاد فرص للأعمال مع الأخذ في الاعتبار المخاطر التي تنطوي عليها تلك الفرص، وكذلك عند وضع استراتيجيات مناسبة للتخفيف من حدة آثار تلك المخاطر، والتي تُعد أمراً مهماً للمساهمين الذين يسعون للحصول على معدل العائد المطلوب على استثماراتهم. فالأعمال التي تستهدف تحقيق أرباح وتحتمل المخاطر المصاحبة لفرص تجارية تتوقع الحصول على عائد إيجابي في المقابل. وتحدث الآثار السلبية للمخاطر في حالة عدم تحقق النتائج الإيجابية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، قد لا ينجح منتج ما في جذب أكبر قدر من طلب المستهلكين وفقاً لما هو متوقع في الممارسات العملية.



ويمكن تصنيف المخاطر بعدة طرق، ولكن يتمثل إطار العمل الخاص بتحليل التسعير التحويلي في مراعاة مصادر أوجه عدم اليقين. وتشمل أمثلة تصنيفات المخاطر: المخاطر الاستراتيجية، أو مخاطر التشغيل، أو المخاطر المالية، أو المخاطر المصاحبة للمعاملات، أو المخاطر الطبيعية.

ومن المهم أن نتأكد من أن العقد أو الترتيب لا يتضمن وصفاً غامضاً أو غير واضح للمخاطر، حيث قد يؤدي ذلك إلى صعوبات في إجراء عمليات التخصيص المناسبة لتلك المخاطر في تحليل التسعير التحويلي.

الخطوة (2): تحديد تحمل المخاطر وفقاً لشروط التعاقد

بصفة عامة، تنص العقود الخطية المبرمة بين أطراف أي معاملة على هوية الطرف أو الأطراف الذين سيتحملون المخاطر. وعادةً ما يُحدد أي عقد خطي المخاطر المتوقع أن يتحملها الأطراف، ولكن قد تتحمل الأطراف بعض المخاطر صراحةً. على سبيل المثال، قد يتحمل موزع وفقاً لشروط العقد مخاطر حسابات الذمم المدينة ومخاطر المخزون ومخاطر الائتمان المصاحبة لمبيعات الموزع إلى عملاء مستقلين، كما قد يتحمل ضمناً مخاطر أخرى تتعلق بذات المعاملة. على سبيل المثال، في حال كان العقد يضمن قدرًا معيناً من المبالغ المدفوعة لأحد الأطراف، فإن ذلك من شأنه أيضاً انتقال نتائج بعض المخاطر ضمناً للطرف الآخر، مثل تحقيق أرباح أو خسائر غير متوقعة.

يؤثر تحمل المخاطر تأثيراً كبيراً على تحديد السعر المحايد بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة، ولا ينبغي استنتاج أن ترتيبات التسعير المتفق عليها في العقود تُحدد وحدها الطرف الذي يتحمل المخاطر. وتركز الخطوات الآتية لإطار المخاطر على تحديد كيفية قيام الأطراف بالفعل بإدارة المخاطر والسيطرة عليها، وهذا من شأنه أن يُحدد تحمل الأطراف للمخاطر ويؤثر على اختيار الطريقة الأنسب لتسعير المعاملات لتطبيقها على معاملة بعينها.

الخطوة (3): تحليل الوظائف المتعلقة بالمخاطر

في هذه الخطوة يتم التركيز على الوظائف المتعلقة بالمخاطر التي يتحملها الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة. ويوفر التحليل معلومات عن كيفية تحمل الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة لمخاطر معينة ذات أهمية اقتصادية وإدارتها، وبالتحديد ماهية الأطراف التي تؤدي وظائف مهام من شأنها السيطرة على المخاطر والتخفيف من حدتها أو تواجه تبعات إيجابية أو سلبية لنتائج المخاطر، والتي لديها القدرة المالية لتحمل المخاطر في سياق المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.

الخطوة (4): تحليل المخاطر

يتضمن تنفيذ الخطوات من (1) إلى (3) المذكورة أعلاه جمع معلومات تتعلق بتحمل مخاطر المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وإدارتها. وتتمثل الخطوة التالية في تحليل المعلومات التي تم جمعها وتحديد ما إذا كان تحمل المخاطر وفقاً لشروط التعاقد يتوافق مع السلوك الفعلي للأطراف والحقائق الأخرى للحالة، وذلك من خلال تقييم ما يأتي:

- أ. ما إذا كانت الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة تطبق شروط التعاقد.
- ب. ما إذا كان الطرف الذي يتحمل المخاطر، وفقاً للبند (أ)، يسيطر على المخاطر ولديه القدرة المالية على تحملها.

وتعتمد أهمية الخطوة (4) على ما إذا كان تحليل المخاطر سيؤدي إلى نتائج هامة لم يتم تحديدها مسبقاً.



وفي حال دَلَّ سلوك الطرف المُلزم بتحمل المخاطر وفقاً لشروط التعاقد على تحمله الفعلي للمخاطر، وكان يمارس السيطرة و لديه القدرة المالية على تحمل تلك المخاطر، فيجب الانتقال للخطوة التالية "الخطوة (6)" (مع عدم أخذ الخطوة (5) المتعلقة بتخصيص المخاطر في الاعتبار).

وفي حال وجود فروق بين الشروط التعاقدية المتعلقة بالمخاطر والسلوك الفعلي للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، وكانت تلك الفروق جوهرية من الناحية الاقتصادية وتأخذها في الاعتبار أطرافاً ثالثة في تسعير المعاملة، فيصفة عامّة ينبغي اتخاذ السلوك الفعلي "للأطراف المرتبطة" أو "الأشخاص المتصلة" باعتباره أفضل دليل على نيّة الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة فيما يتعلق بتحمل المخاطر. وفي هذه الحالة، من الضروري مراجعة تخصيص المخاطر (الخطوة (5) من هذا الإطار لتحديد المخاطر).

الخطوة (5): تخصيص المخاطر

في حال تم إثبات أن الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة التي تتحمل المخاطر وفقاً لشروط التعاقد لا تسيطر على تلك المخاطر (وفقاً للخطوة (4))، أو ليس لديها القدرة المالية على تحملها (وفقاً للبند (2) من الخطوة (4))، فينبغي تخصيص المخاطر للطرف الذي يسيطر على المخاطر و لديه القدرة المالية على تحملها. وفي حال تحديد عدد من الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة باعتبارها تسيطر على المخاطر و لديها القدرة المالية على تحملها، فيجب تخصيص المخاطر للأطراف المرتبطة أو مجموعة الأطراف المرتبطة التي يغلب على سلوكها السيطرة على المخاطر. وعند تخصيص المخاطر، ينبغي أن يتقاضى الأطراف الآخرين الذين يسيطرون على المخاطر مبلغاً يتناسب مع تلك المخاطر، مع الأخذ في الاعتبار أهمية الأنشطة المؤداة للسيطرة عليها.

الخطوة (6): تسعير المعاملات بين أطراف ذوي علاقة مع مراعاة تبعات تخصيص المخاطر

ما أن يتم استكمال الخطوات السابقة، ينبغي القيام بتسعير المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وفقاً للأدوات والطرق المُحددة في الأقسام التالية من هذا الدليل، والأخذ في الاعتبار التبعات المالية وغيرها من التبعات الأخرى لتحمل المخاطر والعائد الذي يتم الحصول عليه نظير إدارة المخاطر. ومن منطلق أن يتم تحمل المخاطر بشكل معقول من الناحية التجارية، ينبغي أن يتم إعطاء عائداً مناسباً نظير تحمل المخاطر وكذلك نظير القيام بأنشطة للتخفيف من حدة آثار تلك المخاطر. وبذلك يحق للشخص الذي يتحمل المخاطر ويعمل على التخفيف من حدة آثارها الحصول على عائد متوقع أعلى من العائد الذي يحصل عليه الشخص الذي يقوم فقط إما بتحمل المخاطر أو بالتخفيف من حدة آثارها ولكنه لا يقوم بكل النشاطين معاً.

وبشكلٍ عامّ، عند تحليل المخاطر تتوقع الهيئة أن يراعي الأشخاص ما يأتي:

1. إجراء تحليل وظيفي شامل لتحديد ماهية المخاطر التي تم تحملها، والوظائف المؤداة التي تتعلق بهذه المخاطر أو تؤثر عليها، وتحديد طرف أو أطراف المعاملة الذين سيتحملون هذه المخاطر. ويُعد هذا الأمر مهماً حتى في الحالات التي لا تظهر في القوائم المالية آثار المخاطر التي يتحملها الأطراف، حيث أن ذلك لا يشير بالضرورة إلى عدم وجود المخاطر، بل قد يعني أنه يتم إدارتها بفعالية.
2. عند تسعير المعاملة الفعلية ينبغي مراعاة التبعات المالية وغيرها من تبعات تحمل المخاطر، وكذلك عائد إدارة المخاطر. ويحق للشخص الذي يتحمل المخاطر الحصول على مزايا إيجابية في ذات الوقت الذي يتكبد فيه تكاليف بسبب تلك المخاطر.



3. من أجل تحمل المخاطر لأغراض التسعير التحويلي، ينبغي أن يسيطر الشخص على هذه المخاطر وأن يكون لديه القدرة المالية على تحملها.

5.1.1.3 المساهمة في سلسلة القيمة

بشكل عام، تقوم الكيانات في أي مجموعة بأداء العديد من الأنشطة، والتعاون معاً لتسليم المنتج أو الخدمة ذات الصلة لعملاء المجموعة. وتكون بعض الأنشطة أكثر تأثيراً من غيرها، وتساهم بقيمة أكبر في الأرباح الكلية أو في نجاح الأعمال، في حين قد تكون أنشطة أخرى روتينية أو داعمة بطبيعتها. ومثالاً على ذلك، عادةً ما تكون الأنشطة التي تساهم في الملكية الفكرية لمجموعة ما وفي توليد قيمة للمجموعة وظائف ذات قيمة أعلى من وظائف الخدمات المساندة. ويُعرف الأسلوب الذي يُضاف بموجبه قيمة في كل مرحلة من مراحل إنشاء منتج أو خدمة ما بسلسلة القيمة.

وتختلف سلاسل القيمة ومحفزات القيمة الرئيسية باختلاف القطاعات ونماذج الأعمال المختلفة. لذلك فإنه من المهم، كجزء من تحليل الوظائف، فهم القيمة النسبية لكل طرف مرتبط ومساهماته في سلسلة القيمة بأكملها للأعمال وفي المنتج أو الخدمة ذات الصلة.

وتُحدد نتائج تحليل الوظائف أدوار كل طرف مرتبط وخصائص الوظائف المؤداة، بدءاً من مشروعات الأعمال الحرة وحتى الكيانات التي تتحمل قدر منخفض من المخاطر أو التي تتعدم فيها المخاطر، وذلك على أساس الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها كل طرف.

5.1.1.4 إرشادات عملية لإجراء تحليل الوظائف

يساعد فهم الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها الأطراف في المعاملة من خلال تحليل الوظائف، في فهم مساهمة هؤلاء الأطراف في سلسلة القيمة، وبذلك التوصل إلى تحديد تعويض مناسب مقابل أنشطتهم (راجع القسم 3.5 لمزيد من التفاصيل).

كإرشاد عملي يمكن عند إجراء تحليل الوظائف إعداد هيكل تنظيمي للوظائف لكل طرف يشارك في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وينبغي أن يُحدد الهيكل التنظيمي للوظائف الإدارات المعنية والموظفين داخل المؤسسة والوظائف التي يؤديها. وبالنسبة للموظفين، فلا يكفي ذكر مناصبهم في الهيكل التنظيمي، حيث يشترط أن تتوافر معلومات عن الوظيفة التي يؤديها (مثلاً من خلال وصف وظيفي) والسلوك الفعلي للموظفين، وعن الطريقة التي تتم بها هيكله ما يتقاضاه هؤلاء الموظفين، وما إلى غير ذلك.

ويمكن أن يبدأ تحليل الوظائف من خلال إجراء مقابلة شخصية مع الإدارات ذات الصلة والموظفين المعنيين، وبصفة عامة تُستخدم استطلاعات الرأي كدليل استرشادي عند إجراء تلك المقابلات.



مثال (6): عينات من نماذج استطلاع الرأي للوظائف

يوضح الجدول (1) فيما يأتي مثلاً على قائمة نموذجية للأسئلة التي يمكن أخذها في الاعتبار لإجراء تحليل الوظائف لكيان مُصنَّع. هذه القائمة ليست شاملة ويجب تعديلها لتشمل الجوانب الخاصة بقطاع معين، وخصائص أعمال الشخص، وطبيعة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة التي يتم تحليلها. كما يستخدم هذا النوع من الأسئلة عادةً كدليل استرشادي عند إجراء المقابلات الشخصية المتعلقة بتحليل الوظائف، ولكن بصفة عامة لا يتم اتباع هذه الأسئلة حرفياً أثناء تلك المقابلات.

الجدول (1): نموذج استطلاع رأي للوظائف – وظائف كيان مُصنَّع

الوظائف	الأسئلة
التخطيط	<ul style="list-style-type: none"> ● من المسؤول عن إعداد الموازنات والموافقة عليها؟ ● من المسؤول عن وضع جداول زمنية لاتخاذ القرارات؟ ● هل يقوم الموزعون بشراء كافة المنتجات المُصنَّعة؟
التصنيع	<ul style="list-style-type: none"> ● ما هي عملية التصنيع؟ ● ما الذي يتم تصنيعه؟ ● ما هي المعدات المستخدمة في عملية التصنيع؟
الشراء	<ul style="list-style-type: none"> ● من أين يتم شراء المواد الخام؟ وكيف تتم عملية الشراء؟ ● ما هي المواد أو السلع شبه النهائية التي يتم شراؤها؟ ● من الذي يؤدي أنشطة الشراء؟ من المُخول باعتماد الموردين؟ ● ما الذي تتضمنه عملية الشراء؟
البيع	<ul style="list-style-type: none"> ● ما هي عملية البيع بما في ذلك أنشطة ما قبل البيع وأنشطة ما بعد البيع؟ ● ما هي المدة التي تستغرقها عملية البيع؟ وما مدى تعقيد أو بساطة عملية البيع؟ ● من هو الطرف الذي يتعاقد مع العملاء ويصدر لهم فواتير؟ ● من هم الموظفون المسؤولون عن تحديد المشروعات ووضع مستهدفات عملية البيع؟ وفي حالة كان ذلك يتم من قبل عدة موظفين في الفريق، الرجاء وصف دور كل منهم. ● من هم الموظفون المسؤولون عن التفاوض مع العملاء بشأن عقود البيع؟ ● ما هي المخاطر المتعلقة بطلب المنتجات، ومن هم الموظفون المسؤولون عن إدارة تلك المخاطر؟ ● ما هي المدة المعتادة لعقود العملاء؟
الشحن	<ul style="list-style-type: none"> ● من المسؤول عن سداد رسوم الشحن الخاصة بالمنتجات؟ ● من هو الموظف المسؤول (الموظفون المسؤولون) عن التفاوض مع شركات الشحن وعن اختيارها؟ ● من المسؤول عن تحديد المواعيد النهائية للشحن؟ ● من المسؤول عن ترتيب شحن المنتجات؟



<ul style="list-style-type: none"> ● ما هو نوع مراقبة الجودة الذي يتم تطبيقه؟ ● من هم الموظفون المسؤولون عن وضع معايير وإجراءات الجودة؟ ● من الذي يؤدي وظيفة مراقبة الجودة ويتحمل تكلفتها؟ ● كم عدد المنتجات التي يرفضها العملاء بسبب اعتبار المنتج "دون المستوى"؟ ● ما هو الكيان الذي يتحمل الخسارة المتعلقة بالمنتجات المعيبة؟ 	مراقبة الجودة
<ul style="list-style-type: none"> ● أين يتم حفظ المخزون وكيفية القيام بذلك؟ ● من هو الموظف المسؤول (الموظفون المسؤولون) عن الرقابة على مستويات المخزون وإدارتها؟ ● ما هي عدد أيام جرد المخزون المطبقة بصفة عامة؟ ● ما الذي يحدث في حالة وجود مخزون فائض، ومن هو الشخص الذي يتحمل المخاطر المتعلقة بفائض المخزون؟ 	التخزين بالمستودعات

وبالإضافة إلى الوظائف الموضحة أعلاه، قد تقوم الأعمال باستخدام أصول مادية وأصول غير مادية في أنشطتها. واستكمالاً للمثال السابق، فقد يقوم الكيان المُصنع باستخدام الأصول الآتية، والتي يجب تقييمها في تحليل الوظائف:

الجدول (2): نموذج استطلاع رأي للوظائف - أصول كيان مُصنع

نوع الأصل	الوصف
أصول مادية (روتينية وغير روتينية)	<ul style="list-style-type: none"> ● أي آلات ومعدات ثقيلة؟ ● أي مصنع؟ ● أي مستودع؟ ● أي معدات مكتبية وأجهزة حاسوب؟
أصول غير مادية (روتينية وغير روتينية)	<ul style="list-style-type: none"> ● أي تكنولوجيا؟ ● أي خبرة؟ ● أي برامج إلكترونية؟

وأخيراً، قد يتحمل الكيان المُصنع أيضاً المخاطر الآتية والتي يجب أخذها في الاعتبار كجزء من إطار عمل المخاطر المُكون من ست خطوات:

الجدول (3): نموذج استطلاع رأي للوظائف - مخاطر كيان مُصنع

النوع	الوصف
مخاطر ائتمان	يمكن أن تُمثل مخاطر الائتمان الخسارة المالية التي يتم الاعتراف بها في تاريخ الإفصاح، وذلك في حال عدم قيام أطراف العقد بالوفاء بالتزاماتهم التعاقدية الخاصة بالسداد؛ مثل الديون المعدومة أو المستحقات المتأخرة على عملاء الكيان المُصنع.



تحدثت مخاطر صرف العملات الأجنبية عندما لا يوجد تناسب بين عملة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والعملة المستخدمة في التقارير المالية، أو عملة غالبية الإيرادات أو النفقات؛ على سبيل المثال تحركات سعر الصرف التي ينشأ عنها زيادة مادية في تكلفة المواد الخام المستوردة التي تم الحصول عليها بعملة أجنبية.	مخاطر صرف العملات الأجنبية
تتعلق المخاطر بعوامل السوق التي يمكن أن تؤثر على أرباح الأعمال. وقد تنشأ مخاطر السوق نتيجة للمنافسة المتزايدة والضغط ذات الصلة المتعلقة بتسعير المنتج المُصنع، والتغير في أنماط الطلب، واحتياجات العملاء للمنتج المُصنع، وعدم القدرة على تنمية السوق أو اختراقه.	مخاطر السوق
تتعلق المخاطر بالمخزون الذي تحتفظ به الشركة والذي انتهت صلاحيته أو تضرر مادياً قبل بيع المنتج المُصنع.	مخاطر المخزون
تتعلق مخاطر المسؤولية عن المنتج بالحالات التي لا يحقق فيها المنتج النتيجة المرجوة بما في ذلك عدم استيفائه للمعايير المقبولة عموماً أو للمعايير التنظيمية، مما قد ينتج عنه حالات إرجاع للمنتجات وأضرار محتملة للمستخدمين النهائيين.	مخاطر المسؤولية عن المنتج

وفيما يأتي مثال على تحليل عالي المستوى لوظائف كيان مُصنع يقوم طرف مرتبط بتوزيع منتجاته. ويُعد هذا مثالاً توضيحياً مبسطاً (بالمقارنة بالتحليل الكامل الذي يتم إجراؤه للوظائف) بهدف إلقاء الضوء على الجوانب الرئيسية التي تُعد مهمة عند إجراء هذا التحليل.



مثال (7) - تحليل وظائف كيان مُصنع "الشركة (أ)"

لمحة عامة

يركز المثال التالي الخاص بتحليل الوظائف على الشركة (أ)، وهي كيان مُصنع للرقائق الإلكترونية في الدولة (س). تعمل الشركة (أ) من خلال شبكة شركات تابعة في العديد من الدول والتي تشارك في توزيع الرقائق الإلكترونية التي تنتجها الشركة (أ) في الدولة (س) على مستوي العالم.

الوظائف المؤداة

البحث والتطوير

الشركة (أ) لديها إدارة مختصة بالبحث والتطوير تتألف من 50 موظف بنظام الدوام الكامل، ويرأسها مدير تقني يتبع مباشرة لمجلس إدارة الشركة (أ) الموجودة في الدولة (س). تعمل الإدارة من خلال فرق عمل تشارك في الوظائف التقنية المتعلقة بتطوير وتعزيز وصيانة الأجهزة والبرامج الإلكترونية الخاصة بالرقائق الإلكترونية التي تنتجها الشركة (أ).

إيجاد موردين

لدى الشركة (أ) إدارة للمشتريات بها 50 موظف بنظام الدوام الكامل لديهم خبرة واسعة في إيجاد موردي المواد الخام المستخدمة في قطاع التطوير التكنولوجي. من خلال العمل بشكل وثيق مع الإدارة المالية والقانونية في الشركة (أ)، يبذل هذا الفريق العناية الواجبة فيما يتعلق بالموردين وتعريفهم بنظام العمل في الشركة بالكامل، بما في ذلك الوظائف المتعلقة بتحديد الموردين وتقييمهم والتفاوض معهم واختيارهم وإدارة العلاقات معهم. كما تتولى الإدارة تخطيط المشتريات ووضع جداول زمنية لها، والخدمات اللوجستية الداخلية، والرقابة الأولية على جودة ومواصفات المواد الخام التي يتم توريدها.

التصنيع

تمتلك الشركة (أ) وتدير أصولاً ومنشآت تصنيع مخصصة لأغراض إنتاج الرقائق الإلكترونية التي تحمل علامتها التجارية في الدولة (س). ويقوم فريق مكون من 3 مهندسين، و7 فنيين، و40 عامل بتجميع المنتج بإدارة المصنع، وذلك تحت إشراف مدير القسم الهندسي بالشركة. ويضم المصنع عمليات إنتاج مُسجلة كبراءات اختراع تم الحصول عليها من مكونات مُصممة داخل الشركة، وهو الأمر الذي يوفر للشركة (أ) ميزة تنافسية ويميز منتجاتها عن المنتجات المماثلة المتاحة في السوق. ويقوم مدير القسم الهندسي بالشركة (أ) بإدارة عملية الاستفادة من الكفاءات وتخطيط الإنتاج بالتنسيق مع مجلس إدارة الشركة.

إدارة المخزون

تمتلك الشركة (أ) وتدير مستودعاً لتخزين المواد الخام والمنتجات النهائية في الدولة (س). قامت الشركة (أ) بوضع سياسات لإدارة المخزون تقوم بتنفيذها على مستوى الدولة (س)، وكذلك في الدول الأخرى التي تعمل فيها شركاتها التابعة الموزعة للمنتجات. وتتضمن هذه السياسات إجراءات تشغيل موحدة لإدارة المخزون والطلبات المتكررة، وإدارة التخطيط والمخاطر. وتراقب الشركة (أ) أداء الموزعين من حيث التزامهم بسياسات إدارة المخزون. ولدى الشركة (أ) 3 موظفين مسؤولين عن إدارة المخزون.

الرقابة على الجودة



يتولى فريق المشتريات عمليات الرقابة الأولية أثناء مرحلة إيجاد موردي المواد الخام. ويتم دمج عمليات الرقابة اللاحقة أثناء عملية التصنيع، حيث يتم إجراء اختبارات لعينات من المنتج وإجراء عمليات تقييم تقنية للمنتجات شبه النهائية والمنتجات النهائية قبل نقلها إلى خطوط التعبئة. ويتضمن إطار عمل الرقابة على الجودة الذي تقوم به الشركة (أ) أيضاً معايير وإجراءات إعداد التقارير والتي يجب استكمالها قبل إرسال الشحنات إلى الموزعين. ولدى الشركة 5 موظفين مسؤولين عن وظيفة الرقابة على الجودة.

الخدمات اللوجستية

تدخل الشركة (أ) في عقود طويلة الأجل تشمل عدة دول للعمل مع موردين مستقلين لخدمات النقل والخدمات اللوجستية (طرف ثالث) يقومون بتوفير دعم خارجي للخدمات اللوجستية في نقل السلع النهائية إلى الموزعين. تقوم الشركة (أ) بتقييم والموافقة على اختيار موردي الخدمات اللوجستية في كل دولة، والذين تتعاقد معهم الشركات الموزعة من الباطن. كما تتحمل الشركة (أ) تكاليف التأمين المتعلقة بمخاطر الشحن الدولي. ويقوم 10 من موظفي الشركة (أ) بأداء وظيفة الخدمات اللوجستية.

التسويق

يقوم فريق التسويق لدى الشركة (أ) بتطوير استراتيجية التسويق للمجموعة، ويحدد العملاء الجدد ويستهدفهم من خلال إعلانات ترويجية مُصممة خصيصاً لكل دولة. ولدى الشركة (أ) 3 موظفين يعملون بنظام الدوام الكامل في فريق التسويق. يوفر الموزعون معلومات فعلية عن الأسواق التي يعملون بها، مما يزود الشركة (أ) بمعلومات حول كيفية تصميم المنتجات لتناسب الأسواق المعنية. وتتم إدارة حملات محلية باستخدام مواد تسويقية يتم إعدادها مركزياً بما يتماشى مع الإرشادات العالمية للعلامة التجارية، والتي تقوم الشركة (أ) بوضعها ومراجعتها بشكل دوري.

البيع والتوزيع

يتم بيع كافة منتجات الشركة (أ) من خلال شبكة موزعيها من الأطراف المرتبطة والأطراف المستقلة (الأطراف الثالثة) على مستوى قنوات البيع بالجملة والتجزئة. وتتم عملية البيع عن طريق المتاجر وأيضاً من خلال متاجر إلكترونية كطرف ثالث على الإنترنت. قامت الشركة (أ) بتعيين 30 شخص لأداء هذه الوظيفة.

توقعات المبيعات وأهدافها

تقوم الشركة (أ) بتطوير استراتيجية المبيعات العالمية وإعداد الموازنات وتحديد الأهداف، مع الأخذ في الاعتبار مدخلات الأسواق المحلية من الموزعين الذين يوفرون معلومات عن أهم التطورات الخاصة بالأسواق في الدول التي يعملون بها. قد تقوم الشركة (أ) بمراجعة الأهداف خلال فترة محددة حسب تقديرها. ولدى الشركة (أ) 10 أشخاص لأداء هذه الوظيفة.

التسعير

الشركة (أ) مسؤولة عن تحديد سياسة التسعير لبيع المنتجات وهوامش الربح المتحققة. ويتحدد التسعير بناءً على قوى السوق المتنوعة والتكاليف المتكبدة والبيئة التنافسية العالمية. كما تضع الشركة (أ) سياسات للخصومات وعروض ترويجية للمبيعات على مستوى المجموعة عالمياً، تخضع بموجبها أي تغييرات تحدث في السوق المحلية لموافقة المدير التجاري الذي قامت الشركة (أ) بتعيينه. قامت الشركة (أ) بتعيين 3 موظفين لأداء هذه الوظيفة.



تمويل رأس المال العامل وإدارته

تقوم الإدارة المالية بالشركة (أ) بإدارة التدفقات النقدية العالمية وحالة السيولة بالشركة، وتحدد مصادر التمويل الخارجي وطبيعته. كما تُحدد الشركة (أ) المقبوضات وسياسات التحصيل التي يتم تنفيذها على المستوى العالمي للمجموعة، وتقوم بمراقبة تحركات مستويات المخزون لدى الموزعين، وتكاليف الاحتفاظ بالمخزون، والمتأخرات المستحقة الدفع من منظور إدارة السيولة. قامت الشركة (أ) بتعيين 20 موظفاً لأداء هذه الوظيفة.

علاقات العملاء

تُحدد الشركة (أ) الإرشادات والسياسات الخاصة بإدارة الحسابات الرئيسية عالمياً. ويتم الاحتفاظ بقوائم العملاء ذات الأولوية العالمية على مستوى الشركة (أ)، وذلك بتنسيق ومساعدة محلين يقدمهما الموزعون. وتقوم الشركة (أ) بالإبقاء على خطوط اتصال مباشر مع عملائها الرئيسيين. يقوم الموزعون بإدارة الاستفسارات الروتينية للعملاء، ودعم الأمور ذات الصلة بما يتماشى مع الإرشادات التي وضعتها الشركة (أ). يتم توجيه وإحالة مشكلات ومخاوف العملاء المهمة إلى الشركة (أ) على أساس كل حالة على حدة. وتحتفظ الشركة (أ) بقاعدة بيانات لقوائم تشمل عملاءها العالميين.

خدمات ما بعد البيع

يقوم الموزعون بتقديم خدمات ما بعد البيع، ويتعلق ذلك في أغلب الأحيان بتسجيل شكاوى/ استفسارات العملاء، وتقديم الدعم لهم بشأن الشكاوى المتعلقة بالمنتجات المعيبة وعمليات سحب المنتجات من السوق. ويتم رفع الشكاوى/ المطالبات ذات الأهمية إلى المستوى الأعلى. وتحمل الشركة (أ) التكاليف المتعلقة بشكاوى العملاء ومرتجات المنتجات.

الأصول المستخدمة

الأصول المادية

تمتلك الشركة (أ) منشآت تصنيع وتخزين ذات قيمة كبيرة تشمل المصانع والمعدات والمستودعات الخاصة بها. ويعمل الموزعون من خلال عقارات مؤجرة ويستخدمون أصولاً مادية روتينية مثل التجهيزات المكتبية والمعدات ذات الصلة.

الأصول غير المادية

يتم تطوير كافة براءات الاختراع والعناصر الخاصة بالعلامة التجارية المستخدمة من قبل المجموعة، ويتم تسجيلها تحت الاسم القانوني للشركة (أ). ولا يمتلك الموزعون أي أصول غير مادية ذات قيمة.

المخاطر التي يتحملها الأطراف

مخاطر السوق

يرتبط ذلك بمخاطر الخسائر الناشئة عن متغيرات السوق مثل الأسعار أو التقلبات، أو المنافسة المتزايدة في السوق، والظروف غير المواتية للطلب أو عدم القدرة على تطوير الأسواق أو وضع المنتجات لخدمة عملاء مستهدفين.

مخاطر المخزون



تتعلق مخاطر المخزون بالخسائر المصاحبة للاحتفاظ بمخزون المواد الخام أو المنتجات النهائية. وتشمل الخسائر المتعلقة بالمخزون، انتهاء صلاحية المخزون أو نقص كميته أو تلفه أو حدوث انهيار في السوق بحيث لا تُباع هذه المنتجات إلا بأسعار تترتب عليها خسارة.

مخاطر البحث والتطوير

هي المخاطر التي تتمثل في الجهود المبذولة للابتكار وتحسين جودة المنتجات والعمليات.

مخاطر سعر الصرف (فوركس)

هي مخاطر الأرباح أو الخسائر المتوقعة وغير المتوقعة التي تتعلق بالتقلبات في سعر صرف العملات الأجنبية.

مخاطر استغلال الطاقة الإنتاجية

هي المخاطر المرتبطة بعدم توفر الكفاءة اللازمة لاستغلال الطاقة الإنتاجية، الأمر الذي يؤثر تأثيراً سلبياً على عملية التصنيع.

مخاطر مسؤولية المنتجات

تشير هذه المخاطر إلى تعرض المورد لخسائر نظراً لعدم نجاح منتجاته في تقديم الأداء الذي تم عرضه على العملاء.

تصنيف الوظائف

بناءً على الملخص الموضح أعلاه للوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها الأطراف، فإن أفضل تصنيف للشركة (أ) هو أنها شركة مُصنعة متكاملة، في حين يمكن تصنيف الموزعين من الأطراف المرتبطة كموزعين عاديين.

5.1.1.5 خصائص الممتلكات أو الخدمات

غالباً ما ينتج عن الفروق في خصائص معينة للممتلكات أو الخدمات اختلافات في قيمتها بالسوق المفتوحة. قد يُفيد إجراء مقارنات بين تلك الخصائص في تحديد قابلية المقارنة بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة. وبالرغم من ذلك، تعتمد أهمية عامل قابلية المقارنة على طريقة التسعير التحويلي المستخدمة.

بصفة عامة، تزداد أهمية تماثل خصائص الممتلكات أو الخدمات عند مقارنة أسعار المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة عند استخدام طريقة السعر المستقل المقارن، وهي إحدى طرق التسعير التحويلي التقليدية وواحدة من الخمس طرق المقبولة دولياً للتسعير التحويلي (راجع القسم 5.2.2)، وتقل أهميتها عند مقارنة هوامش الربح في طرق تسعير تحويلي أخرى. ويرجع ذلك إلى أن هوامش الربح ترتبط عموماً بشكل أكبر بالوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها الطرف قيد الاختبار. ويُعد الطرف قيد الاختبار هو الطرف الذي تم اختياره في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والذي طُبقت عليه طريقة التسعير التحويلي بالطريقة الأكثر موثوقية.

تشمل خصائص الممتلكات أو الخدمات التي قد يكون من المهم أخذها في الاعتبار في تحليل قابلية المقارنة ما يأتي:

- بالنسبة للممتلكات المادية: الخصائص المادية للأصل والجودة والموثوقية والتوافر وحجم التوريد.



- بالنسبة لتوريد الخدمات: طبيعة الخدمات ونطاقها.
- بالنسبة للممتلكات غير المادية (مثل براءة الاختراع، والعلامة التجارية، والمعرفة الفنية): نوع وطبيعة الممتلكات غير المادية، وفترة ودرجة حمايتها، والمنافع المتوقعة من استخدامها.

وحقيقة أن الخصائص المحددة للممتلكات أو الخدمات تأثيراً كبيراً عند تطبيق بعض طرق التسعير التحويلي لا يعني أنه يمكن إهمال قابلية مقارنة تلك الخصائص عند تطبيق طرق تقيس هوامش الربح، وذلك لأن الفروق بين المنتجات قد تعكس اختلافات في الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة و/أو المخاطر التي يتحملها الطرف قيد الاختبار.

5.1.1.6 الظروف الاقتصادية

قد تختلف الأسعار المُحايدة باختلاف الأسواق، حتى بالنسبة للمعاملات التي تتضمن ذات الممتلكات أو الخدمات. وعلى ذلك، فمن أجل تحقيق قابلية المقارنة يجب أن تكون الأسواق التي تعمل بها الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة والأسواق التي تعمل بها الأطراف المستقلة متماثلة، وألا يكون للفروق بينهم أثراً مادياً على السعر، أو أنه يمكن إجراء تعديلات مناسبة لإزالة هذا الأثر. وكخطوة أولى، من الضروري تحديد الأسواق ذات الصلة مع الأخذ في الاعتبار السلع أو الخدمات البديلة المتاحة.

وتشتمل الظروف الاقتصادية التي يمكن أن تكون ذات صلة بتحديد قابلية مقارنة الأسواق على الموقع الجغرافي، وحجم الأسواق، ودرجة المنافسة في الأسواق، والمراكز التنافسية النسبية للمشتريين والبائعين، وتوافر السلع والخدمات البديلة، ومستويات العرض والطلب في السوق ككل وداخل الأقاليم ذات الصلة.

5.1.1.7 استراتيجيات الأعمال

تُحدد استراتيجيات الأعمال الإجراءات والقرارات التي تُخطط أي شركة لاتخاذها من أجل تحقيق أهدافها وأغراضها، وتجب دراسة تلك الاستراتيجيات عند تحديد قابلية المقارنة لأغراض التسعير التحويلي. تراعي استراتيجيات الأعمال العديد من الجوانب مثل الابتكار، وتطوير منتجات جديدة، ودرجة تنوع المنتجات، وكيفية تجنب حدوث مخاطر، وتقييم التغييرات السياسية، ومدخلات قوانين العمل القائمة والمُخطط لها، ومدة الترتيبات، بالإضافة إلى عوامل أخرى تؤثر على الأداء اليومي للأعمال.

يُمكن أن تشمل استراتيجيات الأعمال أيضاً آليات اختراق الأسواق، فقد يُحدد الشخص الذي يسعى لاختراق أحد الأسواق أو زيادة حصته في السوق الذي يعمل به، وذلك لفترة مؤقتة، سعراً لمنتجه أقل من السعر الذي تُباع به منتجات أخرى مماثلة في ذات السوق. كما قد يتحمل الشخص الذي يسعى للدخول في سوق جديدة أو زيادة حصته في السوق الذي يعمل به، لفترة مؤقتة، تكاليفاً أعلى، ومن ثم يُحقق مستويات أرباح أقل من الأشخاص الآخرين العاملين في ذات السوق.

وتتمثل إحدى الاعتبارات الأخرى الواجب مراعاتها فيما إذا كان هناك توقعات معقولة بأن اتباع استراتيجية الأعمال سيحقق عائداً كافياً لتبرير نفقاتها خلال فترة ما تكون مقبولة في ترتيب تم وفقاً للسعر المحايد. فمن المُسلم به أنه قد لا تنجح إحدى استراتيجيات الأعمال في تحقيق النتيجة المرجوة منها، وذلك كاستراتيجية اختراق السوق مثلاً، ولكن لا يسمح هذا الفشل في حد ذاته بإغفال تلك الاستراتيجية لأغراض التسعير التحويلي. إلا أنه إذا كانت النتيجة المتوقعة غير معقولة في وقت إتمام المعاملة، أو إذا كانت استراتيجية الأعمال غير ناجحة ولكن برغم ذلك لا تزال مطبقة لفترة أطول مما كان يتوقعه طرف مستقل، فيمكن عندئذ التشكيك في طبيعة استراتيجية الأعمال من منظور السعر المحايد.



وباتباع الإرشادات الموضحة أعلاه، يُحدد تحليل التسعير التحويلي واقع العلاقات التجارية والمالية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، كما يحدد بدقة المعاملة الفعلية من خلال تحليل الخصائص الاقتصادية ذات الصلة أو عوامل قابلية المقارنة.

5.1.2 اعتبارات أخرى

بناءً على الحقائق والظروف، قد تُعد عوامل أخرى أيضاً ذات صلة في تحليل قابلية المقارنة. ويمكن أن تشمل هذه العوامل سياسات حكومية مثل الدعم الحكومي أو التدخلات في الأسعار، أو التوفير في التكلفة التي تعود للعمل في سوق بعينه، ومجموعة قوى العمل المتخصصة، وأثر عمليات التقييم الجمركي، والتحالفات داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات. ويجب أن يؤخذ في الاعتبار أثر هذه العوامل على سعر المعاملة بين أطراف ذوي علاقة أو المعاملة المستقلة أو الربح الذي يتحقق من أي منهما.

كما ينبغي مراعاة اعتبارات خاصة عند تكبد الطرف المرتبط خسائر باستمرار، في حين تحقق مجموعة الشركات متعددة الجنسيات بأكملها أرباحاً. يُمكن للأطراف في مجموعة شركات متعددة الجنسيات، مثلما هو الحال بالنسبة للأطراف المستقلة، أن تتكبد خسائر حقيقية لعدة أسباب منها تكاليف التأسيس، أو الظروف الاقتصادية غير المواتية، أو عدم توافر الكفاءات المناسبة، أو أي عوامل مشروعة أخرى. غير أنه لن تكون الأطراف المستقلة مستعدة لتحمل خسائر تستمر لأجل غير مُحدد، حيث سيتوقف الطرف المستقل الذي يتكبد خسائر متكررة في النهاية عن ممارسة نشاط الأعمال في ظل هذه الشروط. وفي المقابل، قد تظل الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة التي تتكبد خسائر في نشاط الأعمال الذي يسفر عن خسائر في حال كانت الأعمال تعود بالمنفعة على مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ككل.

وفي حال تكبد أحد الكيانات خسائر مستمرة بينما تحقق مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ككل أرباح، يجب إجراء مزيد من التحليلات للتحقق من أسبابه وسلوك معاملاته بين أطراف ذوي علاقة، وذلك من أجل التأكد مما إذا كان الكيان يحصل على تعويض مناسب من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات نظير المنفعة التي حققتها المجموعة من أنشطة هذا الكيان. وتأكيداً لذلك، تتوقع الهيئة أن يقوم الشخص (عند الطلب) بتقديم المستندات التي تثبت أن الخسائر ليست بسبب تأثير تسعير المعاملات بين أطراف ذوي علاقة بشكل لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد¹⁵.

يوجد العديد من العوامل التي قد تؤدي إلى تكبد خسائر. لذلك تحتفظ الهيئة بالحق في طلب أي مستندات إضافية لفهم الظروف التي أدت إلى حدوث الخسائر، بحسب ما تراه الهيئة مناسباً.

5.2 الخطوة (2): اختيار الطريقة الأنسب للتسعير التحويلي

5.2.1 طرق التسعير التحويلي

تستخدم طرق التسعير التحويلي لتحديد ما إذا كانت المعاملة بين أطراف ذوي علاقة قد تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وتوفر طرق التسعير التحويلي إرشادات واضحة لمجموعات الشركات متعددة الجنسيات والسلطات الضريبية في تحديد أنسب طريقة لتسعير المعاملات بين أطراف ذوي علاقة. وتُطبق هذه الطرق النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل قابلية المقارنة (انظر

¹⁵ البند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات.



القسم 5.1) من أجل تقييم الأسعار التحويلية أو أرباح الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة المشاركة في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، وذلك بمقارنتها بأسعار أو أرباح أطراف مستقلة في معاملات مستقلة مماثلة.

ويوجد خمس طرق متعارف عليها دولياً للتسعير التحويلي مشروحة شرحاً تفصيلياً في إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنصوص عليها أيضاً في البند (3) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

وتعد "طريقة السعر المستقل المقارن" و"طريقة سعر إعادة البيع" و"طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" هي الطرق التقليدية للتسعير التحويلي، ويُنظر إليها باعتبارها أكثر الوسائل المباشرة لتحديد ما إذا كانت شروط العلاقات التجارية والمالية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة قد تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد. ويرجع ذلك إلى أنه يُمكن أن يرجع أي فرق بين سعر المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وسعر المعاملة المستقلة عادةً إلى العلاقات التجارية والمالية بين الأطراف، ويمكن تحديد شروط السعر المحايد مباشرة من خلال استخدام السعر في معاملة مستقلة مماثلة لتسعير المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.

وتُعد "طريقة صافي هامش ربح المعاملات" و"طريقة تقسيم الأرباح" من طرق أرباح المعاملات، والتي تكون ذات صلة في الحالات التي يُقدم فيها كل طرف من الأطراف إسهامات فريدة وذات قيمة في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، أو في الحالات التي يؤدي فيها الأطراف أنشطة متداخلة بشكل كبير مع الأطراف الآخرين في المعاملة، أو في حال محدودية البيانات المتاحة للعموم حول أطراف ثالثة أو عدم توافرها. وفي الحالات التي يساهم فيها كلا طرفي المعاملة بأداء وظائف فريدة وذات قيمة، فقد يكون استخدام طريقة ثنائية الجانب (تضم استخدام مزيج من كلا المجموعتين: الطرق التقليدية للتسعير التحويلي وطرق أرباح المعاملات) أنسب من استخدام طريقة أحادية الجانب.

وفيما يأتي نوضح المزيد من التفاصيل والأمثلة.

5.2.1.1 طريقة السعر المستقل المقارن

تُقارن طريقة السعر المستقل المقارن السعر الذي تم فرضه على السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة بين أطراف ذوي علاقة بسعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة مستقلة مماثلة في ظروف مماثلة. وسيوضح ذات التسعير بين المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة (المعاملات) المستقلة أن المعاملة بين أطراف ذوي علاقة تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد. ومن ناحية أخرى، إن وجدت فروق مادية في التسعير، فمن المرجح أن يشير ذلك إلى أنه ينبغي تعديل سعر المعاملة بين أطراف ذوي علاقة ليتوافق مع تسعير المعاملة المستقلة بين أطراف مستقلة.

وبالنظر إلى أن طريقة السعر المستقل المقارن تتضمن مقارنة بين الأسعار المفروضة في المعاملات بين أطراف مرتبطة وتلك المفروضة في معاملات مستقلة بين أطراف ثالثة، فهي تُعد عادة أكثر الطرق مباشرة وموثوقة في تطبيق مبدأ السعر المحايد في حال توافر تلك البيانات. غير أن هذه الطريقة تعتمد على قابلية مقارنة البيانات المتاحة عن معاملات مستقلة، وذلك لضمان فعاليتها.

ولا يوجد تسلسل هرمي مُطلق لتطبيق الطرق التقليدية لتسعير المعاملات. إلا أنه يُنظر لهذه الطرق باعتبارها أكثر الطرق مباشرة لتحديد ما إذا كانت المعاملات والترتيبات بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة قد تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد.



وأثناء إجراء تحليل قابلية مقارنة المعاملات بين أطراف ذوي علاقة، إذا وجد أنه يمكن تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن بطريقة تسعير أخرى بشكل موثوق بذات القدر، فينبغي عندئذ أن تكون طريقة السعر المستقل المقارن هي طريقة التسعير الأنسب لتحديد نتيجة السعر المحايد.

في حال تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن، قد يتم مقارنة معاملة بين أطراف ذوي علاقة بمعاملة مستقلة مماثلة داخلية أو معاملة مستقلة مماثلة خارجية، بناءً على الظروف:

- **تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملة مماثلة داخلية:** إذا كان السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة يتحدد بسعر معاملة مماثلة بين طرف من الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة وطرف ثالث (أطراف ثالثة).
- **تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملة مماثلة خارجية:** إذا كان السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة يتحدد بالسعر في معاملة مماثلة بين طرفين أو أكثر من الأطراف الثالثة.

ويتم اعتبار أي معاملة مستقلة بأنها مماثلة لمعاملة بين أطراف ذوي علاقة في حال تحقق أحد الشروط الآتية:

- ألا تؤثر أيٌّ من الفروق التي قد توجد بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة أو بين الأطراف الذين يقومون بإتمام تلك المعاملات تأثيراً مادياً على سعر المعاملة في السوق المفتوحة.
- في حال وجود مثل هذه الفروق، يمكن إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لإزالة أي آثار مادية على سعر المعاملة والتي قد تنشأ من تلك الفروق.

وفي هذا الصدد، ينبغي مراعاة عدة عوامل عند تحديد قابلية مقارنة المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، والتي قد تتضمن، دون الحصر، ما يأتي:

- نوع السلع أو الخدمات قيد المعاملة.
- توقيت المعاملة.
- شروط التعاقد الخاصة بالمعاملة.

مثال (8): تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملة مماثلة خارجية

الشركة (س) هي الشركة الأم لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي في الدولة. وهي تمارس أعمال التداول في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأسهم المعتمد بالدولة.

وتملك الشركة أوراق مالية مقيدة بقيمة سوقية تبلغ 50 مليون درهم، وتقوم ببيعها إلى الشركة التابعة (ت) التي تملكها بالكامل في الدولة (ص) بمبلغ 22 مليون درهم، وهو سعر أقل كثيراً من القيمة السوقية.

في هذه الحالة، يُعد تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملة مماثلة خارجية هو الأنسب، حيث أنه يمكن أن يوفر نتيجة سعر محايد موثوقة للمعاملة بين الشركة (س) والشركة (ت)، وذلك بالرجوع إلى الترتيبات المستقلة المماثلة التي تمثلها القيمة السوقية المتداولة في سوق الأسهم. حيث ينبغي إضافة مبلغ 28 مليون درهم (أي، 50 مليون درهم - 22 مليون درهم) أثناء حساب الدخل الخاضع للضريبة للشركة (س).



مثال (9): إجراء تعديلات قابلية المقارنة عند تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملة مماثلة داخلية

الشركة (أ) مُصنعة للأثاث موجودة في الدولة وتقوم بإنتاج وبيع كراسي لطرف مرتبط (الشركة التابعة (ب))، كما تبيع الكراسي من ذات النوع والجودة لأطراف مستقلة. وفيما يأتي ملخص لحقائق أخرى تتعلق بالمعاملات:

- أثناء الفترة قامت الشركة (ب) بشراء 100 كرسي من الشركة (أ) بسعر 500 درهم للكرسي.
- أثناء ذات الفترة، باعت الشركة (أ) 1,000 كرسي لطرف مستقل الشركة (س) بسعر 450 درهم للكرسي، وذلك طبقاً لسياسة الخصم المتبعة لدى الشركة (أ) (خصم 10% على أوامر الشراء التي تزيد عن 500 وحدة: أي 50 درهم لكل كرسي؛ فأصبح السعر بعد الخصم 450 درهم).
- في هذه الحالة، يمكن تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن في معاملة مماثلة داخلية لتحديد السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة كما يأتي:

عنصر قابلية المقارنة	الوضع	التفاصيل
نوع السلعة	قابلة للمقارنة	الشركة (أ) تبيع كراسي مماثلة لكل من الشركة (ب) (طرف مرتبط) والشركة (س) (طرف مستقل).
توقيت المعاملة	قابلة للمقارنة	تمت المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة خلال ذات الفترة.
شروط التعاقد	قابلة للمقارنة	سياسة الخصم مُطبقة على مبيعات كل من الأطراف المرتبطة والأطراف المستقلة.
الكمية	غير قابلة للمقارنة	قامت الشركة (ب) بطلب كمية أقل بكثير من الكمية التي تؤهلها للحصول على الخصم.
سعر الوحدة	غير قابل للمقارنة	في حين أن سياسة الخصم هي ذاتها بالنسبة للمعاملتين، إلا أن السعر تأثر بسبب الفرق في الكمية التي تُحدد تطبيق الخصم.

يُعد تطبيق الكمية (وفقاً لسياسة الخصم) ذا أثر مادي على السعر من منظور قابلية المقارنة، ولكن يمكن أن تؤدي تعديلات قابلية المقارنة إلى تحييد هذا الأثر.

وبناء على الحقائق الموضحة أعلاه، سيكون من المناسب إجراء التعديل الآتي على سعر المعاملة المستقلة المماثلة:

التفاصيل	الشركة (ب)	الشركة (س)
كمية الطلب (بالوحدات)	100	1,000
سعر الوحدة	500 درهم	450 درهم
تعديل قابلية المقارنة (إضافة الخصم بنسبة 10% مرة أخرى)	-	50 درهم
سعر الوحدة بعد إجراء التعديل	500 درهم	500 درهم

كما هو موضح في المثال السابق، يمكن معالجة الفروق المادية بين المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة من خلال إجراء تعديلات. غير أنه في حال عدم التمكن من إجراء تعديل دقيق بشكل معقول، ستقل موثوقية طريقة السعر المستقل المقارن، وقد يصبح من الضروري اختيار طريقة أخرى بدلاً منها.



بناءً على حقائق وظروف المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، فقد يكون من غير الممكن إجراء تعديلات كافية لقابلية مقارنة فروق معينة مثل السوق الجغرافية، ووجود أصول غير مادية قيمة أو استغلالها، أو فروق بين الوظائف، أو فروق كبيرة في شروط التعاقد. وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب النظر في استخدام أحد الطرق المباشرة الأخرى لتسعير المعاملات أو إجراء تحليل مؤيد بناءً على تطبيق طريقة مختلفة لتسعير المعاملات.

تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على معاملات السلع

عادة ما تكون طريقة السعر المستقل المقارن هي الطريقة الأكثر استخداماً لتحديد السعر المحايد لبيع السلع بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

وتشمل الإشارة إلى السلع المنتجات المادية التي يُستخدم سعرها المُعلن من أطراف مستقلة كمرجع في القطاع، وذلك لتحديد الأسعار في معاملات مستقلة. ويشير مصطلح "السعر المُعلن" إلى سعر السلعة المحدد في سوق تبادل السلع المحلية أو الدولية خلال الفترة ذات الصلة. وفي هذا السياق، يشمل السعر المُعلن أيضاً الأسعار التي تم الحصول عليها من تقارير أسعار شفافة ومعترف بها أو من جهات إحصائية، أو من جهات حكومية تُحدد الأسعار. وتُستخدم هذه المؤشرات كمرجع من قبل أطراف مستقلة لتحديد الأسعار في المعاملات التي تتم بينهم.

وعند تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على السلع، تشمل الخصائص الاقتصادية ذات الصلة لأغراض المقارنة، ضمن خصائص أخرى، الخصائص المادية وجودة السلع وشروط التعاقد الخاصة بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة مثل حجم السلع التي يتم تداولها ومدة الترتيبات وتوقيت وشروط التسليم والنقل والتأمين والشروط المتعلقة بالعملة الأجنبية. وبالنسبة لبعض السلع، فقد تؤدي بعض الخصائص الاقتصادية ذات الصلة (مثل التسليم الفوري) إلى تطبيق سعر مُميز أو خصم على السعر المُطبق. وفي حال وُجدت فروق بين شروط المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وشروط معاملات مستقلة أو الشروط المُحددة للسعر المُعلن للسلعة والتي تؤثر بشكل مادي على سعر معاملات السلع قيد التدقيق، فقد ينبغي إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لأغراض قابلية المقارنة.

وفي حال إمكانية الاعتماد على السعر المُعلن للسلع في تحديد السعر المحايد لمعاملة بين أطراف ذوي علاقة تتضمن تلك السلع، فمن المهم دراسة المدى الذي تُستخدم فيه هذه الأسعار المُعلنة عموماً في السياق المعتاد للأعمال في القطاع لتتوافق مع أسعار المعاملات المماثلة المستقلة. كما ينبغي أن يُؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى لقابلية المقارنة والخصائص الاقتصادية ذات الصلة والتي قد تؤثر على السعر (بما في ذلك الخصائص المادية للسلع، وجودتها، وكميتها، وتوقيت المعاملة، وشروط الشحن، وما إلى غير ذلك).

علاوة على ذلك، عادة ما ترتبط أسعار السوق المتفق عليها في معاملات مستقلة للسلع ارتباطاً وثيقاً بتوقيت محدد أو تاريخ معين للمعاملات الأساسية. ولذلك يُعد التوقيت المحدد أو التاريخ المعين للسعر المُعلن المتعلق بالمعاملة عاملاً رئيسياً عند تحليل سعر السلع في معاملات بين أطراف ذوي علاقة، وذلك عند تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على سعر بيع السلع بين أشخاص مرتبطة. وينبغي على الشخص توفير أدلة موثوقة توضح أن تاريخ وتوقيت الأسعار المُعلنة الموثوقة لأغراض المقارنة مماثلة لتاريخ وتوقيت المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وقد تشمل هذه الأدلة مقترحات وموافقات وعقود وتنزيلات لبيانات من أسواق تبادل السلع أو مستندات أخرى تُحدد شروط تلك الترتيبات.



5.2.1.2 طريقة سعر إعادة البيع

تعتمد طريقة سعر إعادة البيع على السعر المستخدم في إعادة بيع أحد المنتجات، والذي كان قد تم شراؤه في معاملة من طرف مرتبط، إلى طرف مستقل. حيث سيتم خفض سعر إعادة البيع بمقدار مجمل "هامش سعر إعادة البيع"، بالإضافة إلى أي تكاليف أخرى تتعلق بالمعاملة، وذلك لتحديد السعر المحايد للمعاملة الأصلية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة. ويُمثل "هامش سعر إعادة البيع" القيمة التي يسعى القائم بإعادة البيع لاستخدامها لتغطية نفقات البيع أو أي نفقات تشغيل أخرى، وذلك في ضوء الوظائف المؤداة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها الأطراف)، بهدف تحقيق ربح مناسب.

وعادة ما تُطبق طريقة سعر إعادة البيع على القائم بإعادة البيع المشارك في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بهدف مقارنة هوامش ربح القائم بإعادة البيع في معاملة بين أطراف ذوي علاقة بهوامش الربح المحققة في معاملة مستقلة مماثلة، وذلك في حال أضاف القائم بإعادة البيع قيمة منخفضة نسبياً على الممتلكات قيد المعاملة. وكلما زادت القيمة التي يضيفها القائم بإعادة البيع على الممتلكات، انخفض مدى ملائمة تطبيق طريقة سعر إعادة البيع لتحديد السعر المحايد للمعاملة. ويحدث ذلك خصيصاً في حال ساهم القائم بإعادة البيع، ضمن الأنشطة التي يؤديها، مساهمة كبيرة في إنشاء أو المحافظة على أصول غير مادية مثل العلامات التجارية أو الأسماء التجارية أو أي أصول غير مادية أخرى تتعلق بالتسويق. وبذلك عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع، سيكون الوضع الأمثل ألا يمتلك الطرف قيد الاختبار أصولاً غير مادية ذات قيمة.

وبالنظر إلى ما سبق، غالباً ما تُعد طريقة سعر إعادة البيع أنسب طريقة يُمكن تطبيقها على عمليات التوزيع والتسويق.

عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع، ينبغي على القائم بإعادة البيع اختيار معاملة مستقلة مماثلة يمكن فيها أن يُحدد بشكل موثوق هامش سعر إعادة البيع الذي يحققه بائع مستقل (أو بائعون مستقلون). ويمكن أن تستخدم هوامش سعر إعادة البيع المحددة بمثابة معيار للمقارنة لتحديد هامش سعر إعادة البيع وفقاً للسعر المحايد في تلك المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.

وإذا تم تطبيق طريقة سعر إعادة البيع باعتبارها طريقة أحادية الجانب، فقد يمكن مقارنة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بمعاملة مستقلة مماثلة داخلية أو خارجية بناءً على ظروف الحالة:

- **معاملة مماثلة داخلية:** في حال كان هامش سعر إعادة البيع وفقاً للسعر المحايد في معاملة بين أطراف ذوي علاقة يؤديها القائم بإعادة البيع يتحدد بمقارنته بهامش سعر إعادة البيع لمعاملة مماثلة تمت بين القائم بإعادة البيع ذاته وطرف مستقل.
- **معاملة مماثلة خارجية:** في حال كان هامش سعر إعادة البيع وفقاً للسعر المحايد في معاملة بين أطراف ذوي علاقة يؤديها القائم بإعادة البيع يتحدد بمقارنته بهامش سعر إعادة البيع لمعاملة مماثلة بين طرفين مستقلين.

تكون المعاملة المستقلة مماثلة للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة (أي أنها معاملة مستقلة قابلة للمقارنة) لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع في حال تحقق أحد الشرطين الآتيين:

- ألا يمكن لأي من الفروق التي قد توجد بين المعاملة المستقلة والمعاملة بين أطراف ذوي علاقة أو الفروق بين أطراف تقوم بإتمام تلك المعاملات أن يكون لها أثراً مادياً على هامش سعر إعادة البيع في السوق المفتوحة.
- في حال اكتشاف تلك الفروق، يمكن إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لإزالة الآثار المادية الناشئة عن تلك الفروق.



وعند إجراء مقارنات لأغراض تطبيق سعر إعادة البيع، فيلزم بصفة عامة إجراء تعديلات أقل لحساب الفروق من التعديلات التي يتم إجراؤها عند تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن، لأنه من غير المرجح أن يكون للفروق البسيطة بين المنتجات أثراً مادياً على هامش الأرباح مماثلاً لدرجة تأثيرها على السعر. وفي حين أن طريقة سعر إعادة البيع قد تتطلب قابلية أقل للمقارنة بين المنتجات، فسنظل إمكانية تماثل المنتجات بدرجة أكبر تحقق نتائج أفضل.

ويُعد هامش سعر إعادة البيع أكثر دقة إذا تحقق في فترة زمنية قصيرة من شراء القائم بإعادة البيع للسلع. فكلما انقضى وقت بين الشراء الأصلي للمنتج وإعادة بيعه، كان من المرجح أنه سيؤخذ في الاعتبار عند إجراء أي مقارنة للتغيرات التي تحدث في السوق وفي أسعار الصرف وفي التكاليف وما إلى غير ذلك.

وإذا كان القائم بإعادة البيع يؤدي بوضوح نشاطاً اقتصادياً كبيراً بالإضافة إلى نشاط إعادة البيع ذاته، فقد نتوقع أن يكون هامش سعر إعادة البيع كبيراً بدرجة معقولة. كما يُتوقع أن يتباين هامش سعر إعادة البيع تبعاً لما إذا كان القائم بإعادة البيع له الحق الحصري في إعادة بيع السلع. حيث أنه في الواقع العملي تتضمن المعاملات التي تتم بين أطراف مستقلة ترتيبات للحقوق الحصرية، والتي يكون من شأنها أن تؤثر على هامش سعر إعادة البيع.

وينبغي مراعاة الاعتبارات الآتية عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع:

قابلية مقارنة التشغيل

عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع باستخدام طرف مستقل في معاملة مماثلة، فقد تتأثر موثوقية هذه الطريقة إذا وُجدت فروق مادية في الأساليب التي قام بها كل من الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة والأطراف المستقلة بتنفيذ أعمالهم. وهذه الفروق قد تتضمن الفروق التي تؤثر على مستوى التكاليف مع الأخذ في الاعتبار (على سبيل المثال الفروق التي تتضمن أثر كفاءة الإدارة على مستويات المخزون ونطاق الاحتفاظ به)، والتي قد يكون لها أثر أيضاً على ربحية الشركة، بينما لا يكون لها أثر على السعر الذي تقوم الشركة بتطبيقه في شراء وبيع سلعها وخدماتها في السوق المفتوحة. وبذلك، فينبغي تحليل الفروق المادية المتعلقة بالتشغيل في أسلوب تنفيذ الأعمال عند تحديد ما إذا كانت معاملة مستقلة قابلة للمقارنة لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع.

قابلية مقارنة الوظائف المؤداة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المتوقع أن يتحملها أطراف المعاملة

يمكن أن تؤثر طبيعة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها الأطراف في أي معاملة على قيمة مجمل الربح المُحقق في تلك المعاملة. وعلى ذلك، لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع، يُوصى بتقييم قابلية مقارنة هذه العوامل في كلا من المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة المماثلة المُختارة. وإذا لوحظ حدوث أي فروق مادية، فينبغي إجراء التعديلات اللازمة لحساب هذه الفروق.

أثر الممارسات المحاسبية

قد يختلف قياس والاعتراف بنود التكلفة التي تؤثر على حساب هامش سعر إعادة البيع من شركة لأخرى باختلاف الممارسات المحاسبية المُتبعة. على سبيل المثال، ففي حين أنه يمكن حساب أحد بنود التكلفة باعتباره نفقات تشغيل في معاملة بين أطراف



ذوي علاقة، يمكن حساب ذات البند باعتباره نفقات مبيعات في المعاملة المستقلة. وفي حال وجود هذه الفروق، فمن المرجح أن استخدام طريقة هامش سعر إعادة البيع دون إجراء التعديلات المناسبة سينتج عنه هامش ربح لم يتم حسابها بشكل صحيح. لذلك ينبغي إجراء التعديلات اللازمة لإزالة أثر الفروق المادية الناتجة عن اتباع ممارساتهم المحاسبية.

مثال (10): تطبيق طريقة هامش سعر إعادة البيع

الشركة (أ) كيان إماراتي يعمل في المنطقة الحرة ويبيع السلع بسعر 450 درهم للشركة (ب)، وهي طرف مرتبط قائم في الدولة.

يقوم الطرف المستقل (الشركة (س)) بشراء سلع مماثلة من أطراف ثالثة بسعر 400 درهم. تقوم كلا من الشركة (س) والشركة (ب) بعد ذلك بإعادة بيع السلع لمستهلكين (طرف ثالث) بسعر 500 درهم.

بيانات من قائمة الدخل	الشركة (ب)	الشركة (س)
سعر البيع (بالدرهم)	500	500
سعر الشراء (بالدرهم)	(450)	(400)
مجمّل الربح (بالدرهم)	50	100
هامش سعر إعادة البيع	10%	20%

حققت الشركة (ب) أرباحاً من إعادة بيع السلع بمبلغ 50 درهم، وبذلك حققت هامش سعر إعادة البيع نسبته 10%، وفي حال قامت الشركة (ب) بشراء السلع من طرف ثالث، كانت ستحقق أرباحاً من إعادة البيع قدرها 100 درهم، ومن ثمّ كان سيصل هامش سعر إعادة البيع إلى 20%.

وفي حال عدم وجود أي اختلافات بين الظروف الاقتصادية للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، فإن الفرق في هامش سعر إعادة البيع يوضح أن المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بين الشركة (أ) والشركة (ب) لم تتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

إلا أن تحليل وظائف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة يوضح أن الشركة (أ) تؤدي وظائف إضافية لوجستية، والتي انعكست تكاليفها على السعر (الذي يبلغ 450 درهم) المقدم للشركة (ب) وتوضح المزيد من التحليلات أن المورد المستقل (طرف ثالث) لا يؤدي هذه الوظائف اللوجستية الإضافية. كما لوحظ أن الشركة (س) تتحمل تكاليف الوظائف اللوجستية (50 درهم)، وتسجلها في دفاترها كنفقات تشغيل. وعلى ذلك يمكن إجراء تعديلات قابلية المقارنة كما يأتي:

بيانات من قائمة الدخل	الشركة (ب)	الشركة (س)
سعر البيع (بالدرهم)	500	500
سعر الشراء (بالدرهم)	(450)	(400)
تعديلات قابلية المقارنة:		
تكلفة الوظيفة اللوجستية	-	(50)



50	50	مجمّل الربح (بالدرهم)
10%	10%	هامش سعر إعادة البيع

التعديل الموضح أعلاه يلقي الضوء على أهمية التركيز على تحليل الوظائف عند تطبيق طريقة هامش سعر إعادة البيع. وفي هذه الحالة، يعتبر إجمالي هامش سعر إعادة البيع التي تبلغ نسبته 10% قد تحقق وفقاً لمبدأ السعر المحايد حيث أن الفرق (أي تكاليف الوظيفة اللوجستية) هي خاصية اقتصادية ذات صلة تؤثر على سعر المعاملة المستقلة، وقد تم تعديل سعر المعاملة بين أطراف ذوي علاقة تبعاً لذلك.

5.2.1.3 طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح تأخذ في الاعتبار كلا من التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتكبدة من قبل المورد عند توريد السلع أو الخدمات في معاملة بين أطراف ذوي علاقة، ويُطبق هامش ربح مناسب على تلك التكاليف بناء على الربح الذي كان سيتم تحقيقه من معاملة تمت بالسعر المحايد تبعاً لظروف السوق. وسيتم اعتبار ما يتم التوصل إليه بعد إضافة هامش ربح إلى التكلفة المباشرة وغير المباشرة للمورد هو السعر المحايد للمعاملة الأصلية.

وتُعد طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح مفيدة للغاية في حالة بيع السلع شبه النهائية بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة عند قيامهم بإبرام اتفاقات للاستخدام المشترك للمنشآت، أو ترتيبات الشراء والتوريد طويلة الأجل، أو عندما تكون المعاملة بينهم عبارة عن توريد للخدمات.

وعند تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، فقد يتم مقارنة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بمعاملة مستقلة مماثلة داخلية أو خارجية بناءً على الظروف:

- **معاملة مماثلة داخلية:** إذا تحدد هامش الربح المضاف إلى التكلفة للمورد في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة من خلال مقارنته بهامش الربح المضاف إلى التكلفة الذي تحقق للمورد ذاته في معاملة مماثلة بين أحد الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة وطرف مستقل.
- **معاملة مماثلة خارجية:** إذا تحدد هامش الربح المضاف إلى التكلفة للمورد في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة من خلال مقارنته بهامش الربح المضاف إلى التكلفة الذي كان سيتحقق في معاملات مماثلة بين أطراف مستقلة.

لأغراض تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، يجب استيفاء أحد الشرطين الآتيين في أي معاملة مستقلة تُتخذ أساساً للمقارنة كمعاملة مماثلة للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة:

- ألا تكون لأي من الفروق التي قد توجد بين المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة أو الفروق بين الأطراف التي تقوم بإتمام تلك المعاملات أثراً مادياً على هامش الربح المضاف إلى التكلفة الذي يحققه المورد في السوق المفتوحة.
- في حال تم ملاحظة هذه الفروق، فإنه يمكن إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لإزالة أي آثار مادية على سعر المعاملة الناشئة عن هذه الفروق.

وعند تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، ينبغي مراعاة الاعتبارات الآتية:



قابلية مقارنة المنتجات

مثلما هو الحال في طريقة سعر إعادة البيع، ولأغراض تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، ينبغي مراعاة كافة عوامل قابلية المقارنة بالقدر المناسب. وفي حال وجود فروق تؤثر تأثيراً مادياً على هامش ربح التكلفة الإجمالية المتحققة في المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، فينبغي إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لحساب هذه الفروق.

قابلية مقارنة أساس التكلفة

إن تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح يتطلب مقارنة كلا من هامش الربح المضاف للتكلفة وأساس التكلفة في كلا من المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة. وفي حال عدم تماثل المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة في كافة الجوانب (بما في ذلك أساس التكلفة)، وكان للفروق أثر مادي على السعر أو هامش الربح، فينبغي إجراء تعديلات لإزالة أثر تلك الفروق. وفي حال اتبع الطرف المستقل تعريفاً لأساس التكلفة أو لطريقة حساب التكلفة يختلف عن التعريف المتبع لدى الشخص المرتبط، فعلى ذلك ينبغي تعديل أساس التكلفة للطرف المستقل لضمان قابلية المقارنة.

وعند تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، فعادة ما تُستخدم التكاليف المباشرة وغير المباشرة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة لحساب أساس التكلفة. وتقتصر هذه التكاليف على تكاليف مورد السلع أو الخدمات، وينبغي أن يؤخذ في الاعتبار تحليل الوظائف الخاص بالمورد.

أثر الممارسات المحاسبية

كما هو الحال عند تطبيق سعر إعادة البيع، ينبغي على الشخص المرتبط الذي يستخدم طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح التأكد من أن الممارسات المحاسبية المتبعة في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة تتوافق مع تلك المتبعة في المعاملة المستقلة المماثلة المُختارة. وإن لم يكن هذا هو الحال، فقد يلزم إجراء تعديلات ملائمة للفروق بين الممارسات المحاسبية المتبعة في كلا من المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة المماثلة المُختارة.

مثال (11): تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

الشركة (أ) وشركتها التابعة (الشركة ب) طرفان مرتبطان وجزء من ذات مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، وتقوم الشركة (ب) بتصنيع سلع شبه نهائية وبيعها للشركة (أ).
وتقدر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج التي تتكدها الشركة (ب) لإنتاج سلع شبه نهائية بمبلغ 10,000 درهم. وتبيع الشركة (ب) السلع للشركة (أ) مقابل 10,500 درهم للوحدة (أي أن نسبة هامش الربح المضاف للتكاليف الإجمالية هي 5%).
وتنتج شركات مُصنعة مستقلة مماثلة ذات المنتجات. وبناءً على تحليل قابلية المقارنة الذي تم إجراؤه، تم التوصل إلى أن الشركات المُصنعة المستقلة المماثلة تحقق هامش ربح مضاف للتكاليف الإجمالية يتراوح بين 10% و16%.



وبناءً على ذلك، فإن هامش الربح المضاف للتكلفة الإجمالية المحقق من قبل الشركة (ب) والذي يبلغ 5% لا يعتبر موافقاً للسعر المحايد، حيث أن هذا الهامش للربح يقع أقل من النطاق المتخذ أساساً للمقارنة (هامش الربح الذي يتراوح بين 10% و16%).

ولكن، يوضح المزيد من البحث في نموذج تشغيل الشركات المستقلة المماثلة أن الشركات المصنعة المماثلة لا تتكبد تكاليف شحن وتأمين ولا تقوم بتسجيلها في الدفاتر، في حين أن التكلفة الإضافية في الشركة (ب) لوحدة المنتج والخاصة بتكلفة الشحن والتأمين تبلغ 800 درهم. وما تقدم يُعد مؤشراً للظروف التي تؤثر تأثيراً كبيراً على هامش الربح المضاف إلى التكلفة الإجمالية.

وحيث أنه يمكن قياس الأثر بشكل موثوق ودعمه بأدلة من القوائم المالية ومصادر أخرى، حسب الاقتضاء، للشركة (ب) وللشركات المصنعة المستقلة، فقد يلزم إجراء تعديلات قابلية المقارنة كما يأتي:

الشركة (ص) (بيانات حساب الأرباح والخسائر للوحدة)	
10,500	سعر البيع
(10,000)	التكلفة
800	تعديلات قابلية المقارنة: إعادة إضافة (تكاليف الشحن والتأمين)
1,300	مجمّل الربح
14%	هامش الربح المضاف إلى التكلفة

يتضح مما سبق أهمية إجراء تحليل وظائف شامل عند تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، مما يضمن أن يكون أساس التكلفة التي يُطبق عليه هامش الربح المضاف إلى التكلفة قابلاً للمقارنة. وفي هذه الحالة، يُعد هامش الربح المضاف للتكلفة الإجمالية والذي تبلغ نسبته 14% قد تحقق وفقاً لمبدأ السعر المحايد، حيث أنه قد تم إجراء تعديلات موثوقة لإزالة أثر الفروق (أي تكاليف الشحن والتأمين) في الخصائص الاقتصادية ذات الصلة بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة. ويتم تبرير هذه التعديلات استناداً إلى شروط كل معاملة على حدة.

5.2.1.4 طريقة صافي هامش ربح المعاملات

تفحص طريقة صافي هامش ربح المعاملات صافي الربح المحقق من معاملة عن طريق نسبته إلى أساس مناسب مثل التكاليف أو المبيعات أو الأصول. وعلى هذا النحو، تتشابه طريقة صافي هامش ربح المعاملات مع طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح وطريقة سعر إعادة البيع، وينبغي تطبيقها بالأسلوب ذاته.

عند تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات، ينبغي تحديد صافي هامش الربح الذي تم تحقيقه في معاملة بين أطراف ذوي علاقة من خلال مقارنته بصافي هامش الربح الذي تحقق في معاملات مستقلة مماثلة داخلية أو خارجية، وذلك بناءً على ظروف المعاملة:

- **معاملة مماثلة داخلية:** في حال كان صافي هامش ربح معاملة بين أطراف ذوي علاقة يتحدد من خلال مقارنته بصافي هامش ربح معاملة مماثلة بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة وطرف ثالث مستقل.



- **معاملة مماثلة خارجية:** في حال كان صافي هامش ربح معاملة بين أطراف ذوي علاقة يتحدد من خلال مقارنته بصافي هامش ربح معاملة مماثلة بين طرفين من الأطراف الثالثة المستقلة.

فيما يأتي إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات.

5.2.1.5 معيار قابلية المقارنة المُطبق في طريقة صافي هامش ربح المعاملات

ينبغي إجراء تحليل وظائف للمعاملات في جميع الحالات من أجل تطبيق أنسب طريقة تسعير تحويلي، بما في ذلك طريقة صافي هامش ربح المعاملات.

مؤشرات صافي الربح هي نسبة صافي الربح إلى أساس مناسب (مثل التكاليف أو المبيعات أو الأصول)، وهي تتأثر سلباً بدرجة أقل بالفروق بين المنتجات والوظائف مقارنةً بهوامش السعر ومجمّل الربح. إلا أن هناك عوامل أخرى متنوعة يمكن أن تؤثر بشكل كبير على مؤشرات صافي الربح نظراً لاحتمال اختلاف نفقات التشغيل بين الشركات. وتشمل هذه العوامل معالجة الشركات لنفقات التشغيل والنفقات الأخرى، واستغلال القدرات، والتهديد الذي يشكله دخول شركات جديدة للسوق، والوضع التنافسي للشركة، وكفاءة الإدارة، والاستراتيجيات الخاصة بالأفراد، والتهديد الذي تمثله منتجات بديلة، وتغير هيكل التكاليف (كما يتضح، على سبيل المثال، من العمر الافتراضي للمصنع والمعدات)، والفروق في تكلفة رأس المال (على سبيل المثال، التمويل الذاتي مقابل الاقتراض)، ودرجة خبرة الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأعمال في مرحلة البداية أم لديها خبرات).

ويجب أخذ العوامل السابقة، والعوامل الأخرى ذات الصلة، في الاعتبار عند إجراء تحليل موثوق لقابلية المقارنة.

من الممكن أن يكون لأي فروق تنشأ عن العوامل المذكورة أعلاه بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة والأطراف المستقلة آثار مادية على ربحية المعاملات، وتستدعي إجراء تعديلات دقيقة وموثوقة حتى يمكن أن ينتج عن تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات مقياس موثوق لهوامش ربح تتوافق مع السعر المحايد.

5.2.1.6 مؤشرات مستوي الربح

عادةً ما يُعرف معدل صافي الربح والأساس المناسب المستخدم في طريقة صافي هامش ربح المعاملات بمؤشر صافي الربح أو مؤشر مستوى الربح.

ومن أجل تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات، ينبغي اختيار مؤشر صافي ربح لتحديد صافي ربحية المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. ويعبر مؤشر صافي الربح عن الربحية منسوبة إلى أساس مناسبٍ مثل:

(1) المبيعات.

(2) التكاليف أو النفقات.

(3) الأصول.



لذلك عند تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات، تتم مقارنة صافي ربحية المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بصافي ربحية معاملة (أو معاملات) مستقلة باستخدام مؤشر صافي ربح.

بالإضافة إلى كون هذه الطريقة تتأثر بالفروق بين المعاملات بشكل أقل مما تتأثر به طريقة السعر المستقل المقارن، فقد تسمح مؤشرات مستوى الربح ببعض الفروق الوظيفية بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة بشكل أكبر من هامش مجمل الربح (المستخدمة في طريقتي "سعر إعادة البيع" و"التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح"). وغالباً ما تنعكس الفروق في الوظائف المؤداة بين الأطراف في شكل اختلافات بين نفقات التشغيل. وبالتالي، قد يؤدي ذلك إلى نطاق واسع لهوامش مجمل الربح، ولكن مع مستويات مماثلة إلى حد كبير لمؤشرات مستوى صافي الربح. كما قد يؤدي عدم الوضوح في البيانات العامة المتعلقة بتصنيف النفقات في بعض الدول كمجمل ربح أو كأرباح تشغيل إلى صعوبة تقييم قابلية مقارنة هامش مجمل الربح، بينما قد يؤدي استخدام مؤشرات مستوى الربح إلى تجنب هذه المشكلة.

الأمثلة الآتية ليست حصرية لمؤشرات مستوى الربح التي يمكن أخذها في الاعتبار عند تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات:

المقام	البسط	صافي هامش الربح
المبيعات	أرباح التشغيل	هامش ربح التشغيل أو العائد على المبيعات
إجمالي التكاليف	أرباح التشغيل	صافي هامش الربح مضافاً إليه التكلفة الإجمالية أو هامش ربح التكلفة الإجمالية
الأصول العاملة	أرباح التشغيل	العائد على الأصول أو العائد على رأس المال المستثمر
نفقات التشغيل	مجمّل الربح	نسبة بيرري (نسبة مجمل الربح إلى نفقات التشغيل)

كقاعدة عامّة، ينبغي تحديد مقام مؤشر هامش الربح بناءً على أساس معاملة مستقلة، ويجب أن يعكس المقياس أو المُحفز المتعلق بخلق القيمة، حيث أنه يتعلّق بالوظائف التي يؤديها الطرف قيد الاختبار مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر التي يتم تحملها. على سبيل المثال، قد تكون المبيعات أساساً مناسباً لأنشطة التوزيع، وقد تكون التكاليف الإجمالية أو نفقات التشغيل أساساً مناسباً لخدمة ما أو لنشاط تصنيع، وقد تكون الأصول العاملة أساساً مناسباً لأنشطة تعتمد على استخدام مكثف لرأس المال مثل أنشطة تصنيع معينة. كما يمكن أن تكون أسس أخرى مناسبة بناءً على ظروف كل حالة.

ويعتمد اختيار أنسب مؤشر لمستوى الربح على حقائق وظروف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، كما ينبغي مراعاة الاعتبارات الآتية:

1. نقاط القوة ونقاط الضعف لمؤشرات صافي الربح المحتملة المختلفة.
2. مدى ملائمة مؤشر مستوى الربح في ضوء طبيعة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة كما يتم تحديدها من خلال إجراء تحليل الوظائف.
3. توافر المعلومات الموثوقة اللازمة لتطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات بناءً على ذلك المؤشر.
4. قابلية المقارنة بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، بما في ذلك موثوقية تعديلات قابلية المقارنة التي قد يلزم إجرائها لإزالة الفروق بين المعاملات عند تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على ذلك المؤشر.



5.2.1.7 تجميع المعاملات وإجراء التحليل على مستوى الشركة ككل باستخدام طريقة صافي هامش ربح المعاملات

برغم أنه من المفضل تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على مستوى كل معاملة على حدة، فقد يكون من الممكن تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على أساس مُجمع عندما تكون الأنشطة/ المعاملات المُجمعة متداخلة ومتشابكة بقدر كافٍ من منظور اقتصادي أو تجاري، على سبيل المثال عندما يتم تأدية وظائف مبيعات مماثلة بالنسبة لمنتجات يتم تصنيعها في خطوط إنتاج مماثلة.

يصبح تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على مستوى الشركة ككل أقل موثوقية عندما يشارك الطرف قيد الاختبار في عدة معاملات مختلفة بين أطراف ذوي علاقة أو في وظائف مختلفة، أو عندما يقوم بتشغيل أقسام مختلفة من الأعمال لا يمكن مقارنتها بشكل مناسب على أساس مُجمع بتلك الخاصة بالطرف المستقل. لذلك، فإنه ينبغي على الخاضعين للضريبة السعي لتطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على مستوى كل معاملة على حدة، وليس على مستوى الشركة ككل، وبذلك سوف تستخدم هذه الطريقة فقط لتحليل أرباح الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة والخاصة بمعاملات بين أطراف ذوي علاقة أو وظائف أو أقسام أقل تعقيداً ولكنها ليست متداخلة أو متشابكة. وبناءً على حقائق كل حالة، قد لا يكون إجراء التحليل على مستوى الشركة كافياً باعتباره أساساً لإجراء تحليل شامل للتسعير التحويلي. ولكن قد يختار الخاضعون للضريبة تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات، أو أي طريقة أخرى، على مستوى الشركة ككل لتأكيد النتائج التي تم التوصل إليها من التحاليل المنفصلة التي تم إجرائها على مستوى كل معاملة على حدة.

مثال (12): تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات

الشركة التابعة (ب) هي موزع إماراتي لماكينات القهوة، وتم إنتاج جميع ماكينات القهوة التي تقوم الشركة (ب) بتوزيعها عن طريق طرف مرتبط موجود خارج الدولة وهي الشركة الأم والتي تمتلك الاسم التجاري للأجهزة الكهربائية المنزلية. وتقوم الشركة (ب) بشراء كافة بضاعتها من الشركة الأم، وتحتفظ الشركة (ب) بكميات محدودة من المخزون الاحتياطي. وقررت الشركة أن تكاليف الاحتفاظ بالمخزون ليست ذات أهمية. وتقدم الشركة الأم لعملاء الشركة (ب) ضماناً للمنتج. وبعد إجراء تحليلاً مناسباً للوظائف، تمكنت الشركة (ب) من تحديد سلسلة من الموزعين الإماراتيين للأجهزة الكهربائية المنزلية كشركات مماثلة مناسبة.

لكن بعد مراجعة المعلومات المالية للشركات المماثلة المحتملة، ثبت أن مجموعة من تلك الشركات تُسجل مستويات أعلى من الاحتفاظ بالمخزون/ نفقات التخزين. في حين أن تكاليف الاحتفاظ بالمخزون لدى الشركة (ب) كانت تُمثل أقل من 1% من نفقات التشغيل الكلية للشركة. وتشير أدلة السوق الموثوقة أن الموزعين المستقلين للأجهزة الكهربائية المنزلية في الدولة يتكبدون تكاليف احتفاظ بالمخزون بمتوسط نسبة 15% من نفقات التشغيل. غير أن المعلومات المالية المتاحة للشركات المماثلة المُحتملة ليست تفصيلية بما يكفي لتصنيف تكاليف الاحتفاظ بالمخزون. وعلى ذلك، قد تكون دراسة هامش صافي ربح التشغيل هي الأكثر موثوقية في هذه الحالة. ومع أخذ كافة العوامل الأخرى ذات الصلة في الاعتبار، نتوصل إلى أن طريقة صافي هامش ربح المعاملات، باستخدام العائد على المبيعات كمؤشر لمستوى الربح/ معدل الربحية، هي أنسب طريقة للتطبيق في هذه الحالة.

تحقق الشركات المماثلة المحتملة هامش ربح تشغيل نسبته 10%.

وفيما يأتي ملخص لتحليل للبيانات المالية للشركة (ب):



5,000	إيرادات الشركة (ب)
(4,500)	إجمالي تكاليف مشتريات الشركة (ب) (أي السعر التحويلي ¹⁶)
(400)	نفقات التشغيل الأخرى
(4,900)	إجمالي التكاليف
100	ربح التشغيل
2%	هامش ربح التشغيل

تجدد ملاحظة أن هذا المثال مستخدم لأغراض توضيحية فقط. في حال ملاحظة فروق كبيرة في بنود تتعلق برأس المال العامل، يجب الأخذ في الاعتبار أثر تلك الفروق على الأرباح المُسجلة في البيانات المالية للشركات المماثلة المُحتملة. وفي حال كان لهذه الفروق المادية أثر على الأرباح، ينبغي النظر في إجراء تسويات إضافية (مثل تسويات رأس المال العامل) لضمان موثوقية التحليل.

5.2.1.8 طريقة تقسيم الأرباح

تهدف طريقة تقسيم الأرباح إلى تحديد أسلوب تقسيم الأرباح المُتوقع أن يقوم أطراف مستقلة باتباعه عند المشاركة في معاملات مماثلة. وتُحدد هذه الطريقة أولاً الأرباح المُجمعة للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة من معاملة (معاملات) بين أطراف ذوي علاقة، وتُقسم تلك الأرباح على أساس سليم من الناحية الاقتصادية. وينبغي أن يؤدي التقسيم الناتج إلى تقسيم الأرباح بشكل يقارب التقسيم المُتوقع للأرباح التي يعكسها اتفاق تم وفقاً للسعر المحايد بين أطراف مستقلة.

وفيما يأتي إرشادات تفصيلية حول استخدام طريقة تقسيم الأرباح. إلا أن هذا الدليل لا يهدف إلى تقديم قائمة حصرية للحالات التي يمكن فيها تطبيق طريقة تقسيم الأرباح. حيث يعتمد تطبيق هذه الطريقة على حقائق وظروف كل حالة وعلى المعلومات المتاحة، ولكن يتمثل الهدف الرئيسي لهذا الدليل في التقريب لأكثر قدر ممكن لتقسيم الأرباح الذي كان سيتم في معاملة تمت بين أطراف مستقلة.

5.2.1.8.1 الاستخدام المناسب لطريقة تقسيم الأرباح

يمكن استخدام طريقة تقسيم الأرباح في الحالات الآتية:

- في حالة قيام الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بالمشاركة في عمليات الأعمال التي تكون على درجة عالية من التداخل والتشابك، والتي لن يكون من المناسب عندها استخدام طريقة تسعير تحويلي أحادية الجانب. ويُقصد بدرجة عالية من التداخل والتشابك أن الأسلوب الذي يقوم بموجبه أحد الأطراف بأداء الوظائف واستخدام الأصول وتحمل المخاطر في المعاملة يكون مترابطاً ومتشابكاً بدرجة لا يمكن تقييمها بشكل موثوق بمعزل عن أسلوب قيام طرف آخر في المعاملة بأداء الوظائف واستخدام الأصول وتحمل المخاطر.
- في حالة قيام كل طرف من أطراف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بتقديم مساهمات فريدة وقيّمة، أو استخدام "أصولاً غير مادية" فريدة وقيّمة في هذه المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وتُعد المساهمات "فريدة وقيّمة" إذا كان لا يمكن

¹⁶ كونها القيمة التي تدفعها الشركة التابعة (ب) للشركة الأم في معاملة بين أطراف ذوي علاقة.



مقارنتها بالمساهمات التي يقدمها أطراف مستقلة في ظروف مماثلة، وكانت تُمثل مصدراً رئيسياً للمنافع الاقتصادية المحتملة في عمليات الأعمال.

- في حالة قيام كل طرف في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة بالمشاركة في تحمل واحدة أو أكثر من المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية في تلك المعاملة.

وبصفة عامة، يمكن استخدام طريقة تقسيم الأرباح في حالة عدم توافر معاملات مماثلة، مما يشير إلى أن استخدام طريقة تسعير تحويلي بديلة هو الأنسب. إلا أن عدم توافر المعاملات المماثلة لا يكفي وحده لضمان استخدام طريقة تقسيم الأرباح، ويجب الأخذ في الاعتبار جميع الحالات الموضحة أعلاه عند تحديد ما إذا كانت طريقة تقسيم الأرباح هي أنسب طريقة للتسعير التحويلي.

5.2.1.9 تطبيق طريقة تقسيم الأرباح

يتم تطبيق طريقة تقسيم الأرباح في خطوتين:

1. تتمثل الخطوة الأولى في تحديد إجمالي الأرباح الموحدة التي يحققها الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة من معاملة (معاملات) بين أطراف ذوي علاقة. وبصفة عامة يكون الربح الذي يتم تقسيمه هو ربح التشغيل قبل خصم الفوائد والضرائب.
 2. تتمثل الخطوة الثانية في تقسيم الأرباح بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة الذي يتم وفقاً لأساس سليم من الناحية الاقتصادية بناءً على القيمة النسبية لمساهماتهم في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، مع الأخذ في الاعتبار الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها كل طرف مرتبط، وذلك بالمقارنة بالربح الذي كان يمكن أن يحققه أطراف مستقلة في معاملة مماثلة. وبصفة عامة، ينبغي أن يكون تحديد أرباح المعاملات ذات الصلة التي سيتم تقسيمها وتحديد عوامل تقسيم الأرباح كما يأتي:
- متوافق مع تحليل الوظائف للمعاملة قيد التدقيق بين أطراف ذوي علاقة بشكل يوضح تحمل الأطراف للمخاطر ذات الأهمية الاقتصادية.
 - قابل للقياس بشكل موثوق.

وقد يكون توافر بيانات مماثلة مفيداً عند تحديد الأسلوب الذي كانت أطراف مستقلة ستقوم بموجبه بتقسيم الأرباح بينهم في ظروف مماثلة. إلا أنه في تلك الحالات التي لا يوجد فيها أدلة مباشرة لكيف كان سيقوم أطراف مستقلة في ظروف مماثلة بتقسيم الأرباح بينهم في معاملات مماثلة، فيمكن تقسيم/ تخصيص الأرباح الكلية باستخدام إحدى الطريقتين الآتيتين:

- طريقة تحليل درجة المساهمة: عند اعتماد هذه الطريقة، يتم تقسيم أرباح التشغيل المُجمعة التي تحققت للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة من معاملة بين أطراف ذوي علاقة على تلك الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بناءً على القيمة النسبية للمساهمات التي يقدمها كل طرف مرتبط أو شخص متصل مشارك في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.
- طريقة توزيع الربح المتبقي: تقوم هذه الطريقة بتقسيم الربح في خطوتين:
 - الخطوة (1): تخصيص العائد بالسعر المحايد لكل شخص مرتبط في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة مقابل الوظائف الأساسية التي يؤديها (مثل الخدمات الروتينية أو نشاط التوزيع). وعادةً قد يتم تحديد العائد مقابل المساهمات الروتينية بناءً على اتباع طريقة صافي هامش ربح المعاملات أو أي طريقة تسعير تحويلي أخرى.



- الخطوة (2): يتم تقسيم باقي الأرباح (أي الربح المتبقي بعد تخصيص العائد مقابل المساهمات الروتينية) باستخدام تحليل المساهمة أو أي طريقة تخصيص أخرى بناءً على الحقائق والظروف الأساسية للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. كما قد ينبغي أن يتم تحديد المساهمات غير الروتينية ذات الصلة (مثل المساهمات الفريدة والقيمة، أو الأصول، أو درجة عالية من تحمل مخاطر ذات أهمية اقتصادية تكون متداخلة ومتشابكة أو المشاركة فيها) من خلال تحليل وظائف كل طرف مرتبط.

ولا يترتب على تطبيق إحدى هاتين الطريقتين تطبيق الطريقة الأخرى أو استبعادها، حيث يمكن استخدام طرق بديلة لتقسيم الأرباح، طالما توجد أدلة مقنعة بأن الطريقة المختارة تؤدي للتوصل إلى نتيجة سعر محايد موثوقة.

وينبغي أن تكون صلاحية الطريقة المتبعة في تقسيم الأرباح قابلة للتحقق ومبنية على البيانات المحاسبية الداخلية أو البيانات المتاحة للجمهور أو بيانات السوق القابلة للقياس. وفي الواقع العملي، يمكن استخدام البيانات الداخلية ذات الصلة مثل الأصول والتكاليف وأعداد الموظفين باعتبارها البيانات الأساسية للتخصيص بهدف تقسيم الأرباح. وبالنسبة للأصول المطورة ذاتياً بمعرفة أحد الأطراف، والتي قد لا تظهر في الميزانية، يمكن استخدام تقنيات التقييم مثل تقنيات التدفق النقدي المخصوم. وفي حال استخدام أكثر من عنصر رئيسي للتخصيص لتقسيم الأرباح بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، فمن الضروري تحديد المساهمة النسبية لكل عنصر تخصيص في تحقيق الأرباح المُجمعة. ويعتمد قياس الأرباح التي سيتم تقسيمها على المخاطر التي يتشارك الأطراف في تحملها.

في العديد من الحالات، يمكن أن يكون ربح التشغيل هو أنسب مقياس لتقسيم الأرباح، حيث يتشارك الأطراف في مخاطر الأعمال ككل. إلا أنه إذا كان الأطراف لا يتشاركون سوى في تحمل المخاطر المتعلقة بحجم المبيعات وإنتاج المنتجات، ولا يتشاركون في تحمل المخاطر المصاحبة لبيع المنتجات في السوق، فقد يكون من الأنسب تقسيم مجمل الربح.

وقد تشتمل الأرباح التي يمكن تقسيمها على الأرباح الفعلية أو الأرباح المتوقعة، أو على مزيج منهما. وفيما يأتي إرشادات حول متى يكون من المناسب تقسيم الأرباح الفعلية مقابل تقسيم الأرباح المتوقعة:

- يكون تقسيم الأرباح الفعلية مناسباً في حال مشاركة جميع الأطراف المعنيين في تحمل نفس المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية أو تحمل كل طرف منهم بمفرده المخاطر المتعلقة بأنشطته. وقد ينشأ هذا النوع من تحمل المخاطر إذا كانت عمليات النشاط على درجة عالية من التداخل والتشابك و/أو إذا كان كل طرف يقدم مساهمات فريدة وقيمة.
- بالمقابل، يكون تقسيم الأرباح المتوقعة أنسب في حال عدم مشاركة كل طرف من الأطراف في تحمل كافة المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية، والتي قد تنشأ بعد الدخول في المعاملة.

يتم تقسيم الأرباح ذات الصلة في ظل تطبيق "طريقة تقسيم الأرباح" باستخدام عامل أو أكثر من عوامل تقسيم الأرباح. ويُعد كل من تحليل الوظائف وتحليل البيئة (مثل البيئة الخاصة بذلك القطاع الاقتصادي وبيئة الأعمال) عنصراً مهماً في تحديد العوامل ذات الصلة التي تستخدم في تقسيم الأرباح، بما في ذلك تحديد وزن لعوامل تقسيم الأرباح المطبقة، وذلك في الحالات التي يستخدم فيها أكثر من عامل. وينبغي أن يؤدي تحديد العوامل المناسبة لتقسيم الأرباح إلى توضيح المساهمات الأساسية للقيمة المتعلقة بالمعاملة. وسواء تم تقسيم الأرباح الفعلية أو الأرباح المتوقعة، فيجب تحديد أساس تقسيم الأرباح بناءً على



المعلومات المعروفة أو المتاحة بشكل معقول وقت دخول الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة في معاملة بين أطراف ذوي علاقة.

وبصفة عامة، يكون من الصعب الوصول إلى بيانات موثوقة متاحة للجمهور تتعلق بما كان سيتفق عليه أطراف مستقلة لتقسيم الأرباح في ظل حقائق وظروف مماثلة. كما قد تظهر مشكلات في قياس البيانات المالية ذات الصلة (مثل أساس التكاليف أو الأصول)، والتي تستخدم للتطبيق الفعلي لطريقة تقسيم الأرباح. وأخيراً، فمن حيث المبدأ فإن عوامل تقسيم الأرباح التي يمكن تطبيقها تخضع للتقدير.

مثال (13): تطبيق طريقة تقسيم الأرباح (باستخدام طريقة توزيع الربح المتبقي)

الشركة (أ) شركة تقوم ببيع مركبات كهربائية في الدولة. والشركة (ب) شركة تابعة للشركة (أ) كائنة خارج الدولة. وتتعاون كلتا الشركتين في تطوير بطاريات قابلة للشحن ذات طاقة تخزين عالية وكذلك تصميم التكنولوجيا اللازمة لتصنيع مركبات كهربائية. وتمتلك الشركة (أ) براءة اختراع تكنولوجيا تصنيع المركبات الكهربائية. وتُعد الشركة (ب) هي الشركة المُصنعة الوحيدة المُرخصة من قبل الشركة (أ) لاستخدام بطارية خاصة قابلة للشحن. وتشتري الشركة (أ) جميع المركبات الكهربائية المُصنعة من قبل الشركة (ب) وتبيعها لأطراف ثالثة. تساهم كلتا الشركتين في نجاح المركبات الكهربائية من خلال جهودهما المبذولة في: (1) تطوير بطارية قابلة للشحن ذات طاقة تخزين عالية، و(2) تصميم التكنولوجيا. ونظراً للطبيعة الفريدة لمساهمات الملكية الفكرية للشركتين، لم تتمكن المجموعة من إيجاد شركات مستقلة مماثلة بشكل كافٍ لاتخاذها أساساً للمقارنة. ولكن تمكنت الشركتان من الحصول على بيانات من شركات مستقلة مُصنعة لمركبات كهربائية وتجار الجملة المستقلين المتعاملين فيها الذين ليس لديهم أي أصول غير مادية فريدة في صناعة السيارات. وتحقق الشركات المستقلة المُصنعة نسبة هامش ربح تبلغ نسبته 15%، في حين يحقق تجار الجملة مجمل هامش ربح تبلغ نسبته 25%. وقد تم تحديد نصيب كل من الشركة (أ) والشركة (ب) في الأرباح على مرحلتين باستخدام طريقة تقسيم الأرباح (بطريقة توزيع الربح المتبقي) كما يأتي:

المرحلة الأولى – تحديد العائد مقابل المساهمات الروتينية

فيما يأتي بعض البيانات المبسطة لحساب الأرباح والخسائر لكل من الشركة (أ) والشركة (ب):

المبيعات	الشركة التابعة (ب) (المبالغ بالدرهم)	الشركة (أ) (المبالغ بالدرهم)
100	130	
تكلفة البضاعة المباعة	(55)	(100)
مجمل الربح	45	30
نفقات التشغيل	(5)	(10)
ربح التشغيل	40	20

إجمالي ربح تشغيل المجموعة = 60 درهم

الشركة (ب)



تكلفة البضاعة المباعة
هامش الربح المضاف للتكلفة الإجمالية "شركات مُصنعة (15% × 55 درهم)"
المبلغ المُقدم كمقابل للتصنيع الروتيني

=====

الشركة (أ)

المبيعات لعملاء (أطراف ثالثة)
هامش ربح إعادة البيع "تجار جملة مستقلين (ليس لديهم أصول غير مادية)"
هامش ربح إعادة البيع

=====

ويمكن حساب الأرباح المُحققة للشركتين مقابل مساهماتهم الروتينية (العادية) كما يأتي:

الشركة (أ) (المبالغ بالدرهم) تاجر جملة روتيني	الشركة (ب) (المبالغ بالدرهم) تصنيع روتيني	
-	63.25	المبيعات
-	(55)	تكلفة البضاعة المباعة
32.50	8.25	مجمّل الربح
(10)	(5)	نفقات التشغيل
22.5	3.25	هامش ربح التشغيل

وبذلك يكون إجمالي ربح التشغيل للمساهمات الروتينية في المجموعة هو: 3.25 درهم + 22.5 درهم = 25.75 درهم.

المرحلة الثانية: تقسيم الربح المتبقي

الربح المتبقي للمجموعة = 60 درهم - 25.75 درهم = 34.25 درهم.

تحليل المساهمات

بناءً على الدفاتر المحاسبية الداخلية، يمكن للشركتين أن يحددا بدقة تكاليفهما المتكبدة فيما يتعلق بجهودهما المشتركة في البحث والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا تصميم السيارات. وللأغراض التوضيحية لهذا المثال، تعتبر هذه النفقات مقاييس مناسبة للمساهمات غير الروتينية للشركتين فيما يتعلق بالأرباح المتبقية التي تحققت للمجموعة. وفيما يأتي نفقات البحث والتطوير ونفقات تكنولوجيا تصميم السيارات التي تكبدها كل شركة:

البحث والتطوير	تكنولوجيا تصميم السيارات	
12 درهم (75%)	8 درهم (80%)	الشركة (أ)
3 درهم (25%)	2 درهم (20%)	الشركة (ب)
15 درهم (100%)	10 درهم (100%)	
=====	=====	



ومن خلال توفير المعلومات المتاحة داخل المجموعة التي تدعمها بيانات السوق وبيانات القطاع الاقتصادي المتاحة للعموم، تم تحديد أن جهود البحث والتطوير تؤدي إلى 80% من القيمة التي يتم خلقها في صناعة المركبات الكهربائية. وبذلك، يمكن تحديد الأوزان التي يتم تخصيصها لمساهمات البحث والتطوير بالنسبة لتكنولوجيا تصميم السيارات بمعدل 1:4. وبناء على المساهمات النسبية للشركتين، يمكن تقسيم الربح المتبقي كما يأتي:

الأوزان	تكنولوجيا تصميم السيارات	البحث والتطوير	الإجمالي
1 (20%)	4 (80%)		100%
الربح المتبقي المخصص	6.85 درهم (20% من 34.25 درهم)	27.4 درهم (80% من 34.25)	34.25 درهم
الشركة (أ)	5.48 درهم (80% من 6.85)	20.55 درهم (75% من 27.4)	26.03 درهم
الشركة (ب)	1.37 درهم (20% من 6.85)	6.85 درهم (25% من 27.4)	8.22 درهم

نصيب الشركة (أ) من الربح المتبقي
26.03 درهم
=====

نصيب الشركة (ب) من الربح المتبقي
8.22 درهم
=====

وعلى ذلك، تكون أرباح التشغيل المعدلة لكل شركة كما يأتي:

الشركة (أ) = 26.03 درهم + 22.50 درهم = 48.53 درهم

الشركة (ب) = 8.22 درهم + 3.25 درهم = 11.47 درهم

وفيما يأتي الحسابات الضريبية المعدلة:

المبيعات	الشركة (ب) (بالدرهم)	الشركة (أ) (بالدرهم)
71.47	130	
تكلفة البضاعة المباعة	(55)	(71.47)
مجمّل هامش الربح	16.47	58.53
نفقات التشغيل	(5)	(10)
هامش ربح التشغيل	11.47	48.53

ومن ثم ينبغي أن يكون السعر المحايد الذي تحدد باستخدام طريقة تقسيم الأرباح (بطريقة توزيع الربح المتبقي) هو 71.47 درهم.



5.2.1.10 طرق أخرى للتسعير التحويلي

ينصّ البند (4) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات على أنه يمكن حساب السعر المحايد لأي معاملة باستخدام أي طريقة أخرى للتسعير التحويلي بخلاف طرق التسعير التحويلي الخمس المنصوص عليها في قانون ضريبة الشركات، وذلك في حال كان لا يمكن تطبيق أي من هذه الطرق الخمس المتعارف بشكل موثوق، شريطة أن تستوفي الطرق الأخرى المستخدمة شروط مبدأ السعر المحايد.

في حال تم استخدام طريقة تسعير تحويلي بديلة، يجب تقديم المستندات الداعمة الكافية التي توضح سبب (أسباب) اختيار هذه الطريقة، بما في ذلك الأساس المنطقي التجاري والاقتصادي الكافي المعقول، وكذلك تصريحات واضحة للتحليل النظري الأساسي الذي تم إجراؤه عند تطبيق هذه الطريقة. على سبيل المثال، فقد يختار شخص شارك مشروع تطوير عقاري حصل عليه بموجب عقد مُحدد المدة من شخص مرتبط بتطبيق طريقة التدفقات النقدية المخصومة في توضيح طبيعة السعر المحايد لمدفوعات الإيجار بين أطراف ذوي علاقة في حال عدم إمكانية تطبيق أي من طرق التسعير التحويلي الخمس المتعارف عليها لتحديد نتيجة السعر المحايد بشكل معقول. وإذا أثبتت حقائق وظروف الحالة وكذلك تحليل الوظائف وتحليل قابلية المقارنة أن طريقة التدفقات النقدية المخصومة هي أنسب طريقة للتسعير التحويلي، فيمكن لهذا الشخص أن يستمر في تطبيقها. ولكن يتعين عليه في جميع الأحوال حفظ المستندات الداعمة (وفقاً للبند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات)، وذلك لدعم سبب اختيار هذه الطريقة والمتغيرات ذات الصلة، وعرض التحليل الكمي والمعلومات والمستندات الداعمة الأخرى ذات الصلة.

مثال (14): تسعير المعاملة وفقاً لمبدأ السعر المحايد في حالة عدم إضافة أي قيمة

الشركة (أ) جزء من مجموعة شركات متعددة الجنسيات في الدولة، وتحمل نفقات الإقامة بالفنادق ونفقات السفر لموظفي طرفها المرتبط بالشركة (ب) والقادمين من الدولة (س) لزيارة الدولة لحضور مؤتمر. وتقوم الشركة (أ) بدفع هذه النفقات مباشرة إلى موردين مستقلين (طرف ثالث) بالنيابة عن الشركة (ب)، وتقوم باستردادها على أساس تكلفة كل مشروع على حدة. ولا تقدم الشركة (أ) أي قيمة مضافة أخرى أو خدمات إضافية للشركة (ب). وتُعامل النفقات التي تتكبدتها الشركة (أ) بالنيابة عن الشركة (ب) بأنها تكاليف يتم نقلها بالكامل دون أن يُضاف إليها أي عنصر من عناصر الربح أو هوامش الربح بما يتماشى مع مبدأ السعر المحايد حيث أنه لم يتم إضافة أي قيمة من قبل الشركة (أ).

5.2.2 اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي

يهدف اختيار طريقة التسعير التحويلي دائماً إلى إيجاد أنسب طريقة لكل حالة بعينها. ولهذا الغرض، ينبغي أن تراعي عملية اختيار طريقة التسعير ما يأتي:

- نقاط القوة ونقاط الضعف للطرق الخمس المتعارف عليها للتسعير التحويلي.
- مدى ملائمة الطريقة المتبعة في ضوء طبيعة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة كما يحددها تحليل الوظائف.
- توافر المعلومات (وبالتحديد معلومات عن المعاملات المماثلة) اللازمة لتطبيق كل طريقة. فمن المهم للغاية تقييم ما إذا كان يمكن الحصول على البيانات المتاحة للجمهور من قواعد البيانات التجارية أو من مصادر أخرى متاحة للجمهور.



- قابلية مقارنة المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، بما في ذلك مدى دقة التعديلات الناتجة والتي قد يتطلب الأمر إجرائها لإلغاء أثر الفروق بين المعاملات.

ويتمثل الأسلوب الذي تفضله الهيئة في أن يتم تطبيق طرق التسعير التحويلي على مستوي المعاملات كلما كان ذلك ممكناً، الأمر الذي يعني أنه ينبغي تطبيق أنسب طريقة للتسعير لكل معاملة ذات صلة. إلا أنه، قد توجد حالات يتم فيها تطبيق طرق التسعير التحويلي على أساس مُجمع، مثل تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات على أساس الشركة ككل لاختبار الربحية الكلية للشركة.

5.2.3 استخدام مزيج من طرق التسعير التحويلي

في معظم الحالات، يوفر استخدام طريقة واحدة من طرق التسعير التحويلي المتعارف عليها أساساً دقيقاً وكافياً يمكن بموجبه تحديد السعر المحايد للمعاملة. إلا أنه قد توجد حالات معينة يسفر فيها تطبيق طريقة واحدة من تلك الطرق عن نتائج غير حاسمة، لذلك يكون النهج الأدق هو استخدام مزيج من طرق التسعير التحويلي. وفي حال تم استخدام مزيج من تلك الطرق لاستيفاء مبدأ السعر المحايد، يكون الهدف الأساسي هو التوصل لنتيجة تأخذ في الاعتبار حقائق الحالة وظروفها وأدلتها المتاحة.

على سبيل المثال، قد يكون الشخص قد قام بالفعل بتطبيق طريقة سعر إعادة البيع، ولكنه وجد صعوبات في إجراء تعديلات موثوقة لحساب الفروق المادية التي لوحظت بين المعاملة بين أطراف ذوي علاقة والمعاملة المستقلة. وفي هذه الحالة، يمكن للشخص أن يختار إجراء تحليل داعم من خلال تطبيق طريقة صافي هامش ربح المعاملات التي تثبت أن نتيجة المعاملة بين أطراف ذوي علاقة تتوافق مع مبدأ السعر المحايد، وذلك من خلال تقييم هامش الربح للطرف قيد الاختبار باستخدام المؤشر المناسب لمستوى الأرباح (كما سيتم مناقشته بمزيد من التفصيل في القسم 5.2.2).

5.3 الخطوة (3): تحديد السعر المحايد

ما أن يتم تحديد أنسب طريقة للتسعير التحويلي، يتم تطبيقها على الطرف قيد الاختبار وعلى بيانات المعاملة (المعاملات) المستقلة المماثلة للتوصل إلى السعر المحايد.

5.3.1 اختيار الطرف قيد الاختبار

عند استخدام طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح وطريقة سعر إعادة البيع وطريقة صافي هامش ربح المعاملات يجب اتخاذ قرار بشأن الطرف الذي سيتم تطبيق طريقة التسعير التحويلي عليه. فعند تطبيق أي من هذه الطرق، من الضروري اختيار طرف المعاملة الذي سيتم اختبار مؤشراتته المالية (هامش الربح المضاف إلى التكاليف، أو هامش مجمل الربح، أو مؤشر صافي الربح).

وكقاعدة عامة، يكون الطرف قيد الاختبار هو الذي يمكن:

- تطبيق طريقة التسعير التحويلي عليه بشكل موثوق.
- إيجاد معاملات موثوقة مماثلة لمعاملاته.



ينبغي أن يتناسب اختيار الطرف قيد الاختبار مع تحليل الوظائف للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. حيث ينبغي أن يكون الطرف الذي يستخدم كطرف قيد الاختبار هو الطرف الذي يكون لديه تحليل ووظائف أقل تعقيداً، أي نطاق أقل للوظائف وعمليات أقل تعقيداً.

5.3.2 المعاملات المستقلة المماثلة

عند تحديد السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة، يجب مقارنة الخصائص الاقتصادية ذات الصلة للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة بخصائص المعاملات المستقلة التي تعتبر معاملة مماثلة محتملة. ويمكن أن تكون المعاملة المستقلة المماثلة إما معاملة مماثلة بين أحد أطراف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة وطرف مستقل (معاملة مماثلة داخلية) أو بين طرفين مستقلين ليسا طرفان في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة (معاملة مماثلة خارجية).

5.3.2.1 المعاملات المماثلة الداخلية

قد يكون للمعاملات المماثلة الداخلية علاقة مباشرة بالمعاملة قيد التدقيق بين أطراف ذوي علاقة وأقرب لها من المعاملات المماثلة الخارجية، حيث يمكن أن يكون فيها تحليل الوظائف أكثر سهولة وموثوقية، وذلك لأنه من المفترض أن تعتمد المعاملة المماثلة الداخلية على معايير وممارسات محاسبية مطابقة لذات المعايير التي تتبعها المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. بالإضافة إلى أنه قد يكون من الممكن الاطلاع بشكل كامل وأقل تكلفة على المعلومات المتعلقة بالمعاملات المماثلة الداخلية.

إلا إن المعاملات المماثلة الداخلية لا تكون دائماً موثوقة، حيث لا يمكن النظر في جميع الحالات لأي معاملة بين الشخص وطرف مستقل باعتبارها معاملة مماثلة داخلية موثوقة يمكن مقارنتها بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة والتي أجزاها ذات الشخص. ولكن في حالة وجود معاملات مماثلة داخلية موثوقة، قد لا توجد ضرورة للبحث عن معاملات مماثلة خارجية.

5.3.2.2 المعاملات المماثلة الخارجية ومصادر المعلومات

يوجد عدد متنوع من مصادر المعلومات التي يمكن استخدامها لتحديد المعاملات المماثلة الخارجية. وتُعد المصادر الشائعة للمعلومات هي قواعد البيانات التجارية التي تكون بمثابة مستودعات لبيانات الشركات.

وتوفر قواعد البيانات التجارية مصدراً للاطلاع على مجموعة واسعة من المعاملات المماثلة المحتملة. لذلك، يبدأ البحث في قواعد البيانات بمجموعة واسعة من بيانات الأطراف الثالثة أو الشركات التي يمكن أن تكون مماثلة بشكل كبير، والتي قد تكون شركات تعمل في ذات القطاع، أو تؤدي وظائف رئيسية مماثلة وليس لها خصائص اقتصادية مختلفة اختلافاً واضحاً بناءً على القواعد المعمول بها في القطاع الاقتصادي ذات الصلة. ثم يتم بعد ذلك تنقيح قائمة المعاملات المماثلة المحتملة باستخدام معايير للاختيار والمعلومات المتاحة للجمهور (مثلاً من قواعد البيانات أو مواقع الانترنت الموثوقة). وعلى ذلك، من المهم أن تكون عمليات البحث في قواعد البيانات مُصممة لتطوير استراتيجيات البحث بشكل منهجي، والتي تساعد في تصفية القائمة الكبيرة من المعاملات المماثلة المحتملة وفقاً للمعايير ذات الصلة بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. وعند إجراء عمليات البحث في قواعد البيانات لاختيار المعاملات المماثلة، يجب إعطاء الأولوية لنوعية المعاملات وليس قيمتها.

وقد يلزم تنقيح المعلومات التي يتم الحصول عليها من قواعد البيانات التجارية والبيانات الأخرى المتاحة للجمهور، وذلك بناءً على الحقائق والظروف بهدف تعزيز موثوقية البيانات الأساسية المستخدمة في تحليل قابلية المقارنة.



في الكثير من الأحيان يتم تحديد مجموعة من القيود الخاصة بتوافر قواعد البيانات التجارية. حيث أن قواعد البيانات التجارية قائمة على المعلومات المتاحة للجمهور، وقد لا يكون ذلك متاحاً في كافة الدول، ويرجع ذلك لعدم اتفاق كل الدول على بيانات الشركات التي يمكن إتاحتها للجمهور. كذلك في حال إتاحة البيانات، قد يختلف عرض البيانات ومستواها من دولة لأخرى، وذلك لاختلاف متطلبات الإفصاح وتقديم التقارير بناءً على الشكل القانوني للشركة أو أي متطلبات أخرى تُحددها الدولة. ومن المهم أن يتم تحديد المعاملات المماثلة المحتملة بهدف إيجاد معلومات أكثر موثوقية، مع معرفة أن هذه البيانات لن تكون دائماً كاملة، على سبيل المثال قد يصعب إيجاد معاملات مستقلة في أسواق وقطاعات معينة.

لابد من إيجاد حلول بديلة، وذلك لكل حالة على حدة، من أجل التصدي للقيود الخاصة بتوافر قواعد بيانات تجارية، كأن يتم توسيع نطاق البحث باستخدام معلومات عن معاملات مستقلة تتم في:

- ذات القطاع وفي سوق جغرافية مماثلة ولكن يقوم بها أطراف ثالثة (مستقلة) قد يكون لهم استراتيجيات أعمال ونماذج أعمال مختلفة، أو تتم في ظروف اقتصادية مختلفة اختلافاً طفيفاً.
- ذات القطاع ولكن في أسواق جغرافية أخرى مماثلة.
- ذات السوق الجغرافية ولكن في قطاعات أخرى.

ويعتمد الاختيار بين البدائل المتعددة على حقائق وظروف كل حالة، وبالتحديد على أهمية الآثار المتوقعة لعيوب قابلية المقارنة فيما يتعلق بمدى موثوقية التحليل. لكن في الحالات التي يصعب فيها إيجاد بيانات عن معاملات مماثلة أو تكون البيانات غير كاملة، فينبغي أن يتم اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي (كما هو موضح في الدليل) بما يتوافق مع تحليل الوظائف الخاص بالأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

لا تفضل الهيئة قاعدة بيانات تجارية بعينها، طالما أنها توفر مصدراً موثقاً للمعلومات التي يمكن أن تساعد الخاضعين للضريبة في إجراء تحليل قابلية المقارنة، شريطة أن يتم اتباع الترتيب في تطبيق المعاملات المماثلة (أي تطبيق المعاملات المماثلة على المستوى المحلي، ثم على المستوى الإقليمي (الشرق الأوسط)، ثم تطبيق معاملات مماثلة من أقاليم أخرى).

وأياً كانت قاعدة البيانات التي يستخدمها الخاضع للضريبة لاختيار معاملات مماثلة، يتعين عليه الاحتفاظ بمستندات كافية لإثبات نتائج تحليل قابلية المقارنة. وفي حال قيام الخاضع للضريبة باستخدام قاعدة بيانات خاصة لدعم أسعاره التحويلية، للهيئة أن تطلب الاطلاع على قاعدة البيانات وفقاً للبند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات، وذلك بهدف مراجعة نتائج الخاضع للضريبة وتكوين فهماً أفضل للاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

5.3.2.3 المعاملات المماثلة غير المحلية (خارج الدولة)

ينبغي على الخاضعين للضريبة، بقدر الإمكان، استخدام معاملات مماثلة محلية عند إجراء تحليلهم الخاص بقابلية المقارنة، حيث سيكون لهذه المعاملات المماثلة بصفة عامة درجة أعلى من قابلية المقارنة بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة من حيث السوق الذي تمت فيه المعاملة والظروف الاقتصادية للمعاملة وذلك مقارنةً بالمعاملات المماثلة الأجنبية. وفي حال كانت البيانات غير كافية على المستوى المحلي، يمكن للخاضعين للضريبة أن ينظروا في استخدام معاملات مماثلة على المستويين الإقليمي أو الدولي.



5.3.2.4 اختيار المعاملات المماثلة المحتملة

يعتمد البحث عن معلومات تتعلق بمعاملات مستقلة مماثلة محتملة وتحديد هذه المعاملات على تحليل مسبق للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة وللخصائص الاقتصادية ذات الصلة أو عوامل قابلية المقارنة. وسيوفر اتباع أسلوب منهجي ومتسق درجة من الاستمرارية أو الربط بين أجزاء العملية التحليلية بأكملها، وبذلك يتم الحفاظ على علاقة مطردة ثابتة بين خطوات التحليل العديدة: بدءاً من التحليل المبدئي لشروط المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، وتحليل قابلية المقارنة، إلى اختيار طريقة التسعير التحويلي من خلال تحديد المعاملات المماثلة المحتملة، وفي النهاية التوصل لاستنتاج ما إذا كانت المعاملات قيد التدقيق بين أطراف ذوي علاقة قد تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد أم لا.

وبصفة عامة، يوجد أسلوبين يمكن باتباعهما لتحديد المعاملات المستقلة المماثلة المحتملة:

- **النهج التجميعي:** يبدأ هذا النهج بتحديد قائمة من الأطراف المستقلة التي يُعتقد أنها تقوم بمعاملات مماثلة محتملة. ثم يتم جمع بيانات عن المعاملات التي قام أطراف مستقلة بإتمامها بهدف التأكد مما إذا كانت المعاملات المماثلة مقبولة من حيث التطبيق، وذلك بناءً على معايير مُحددة مسبقاً لقابلية المقارنة. وفي الواقع العملي، قد يشتمل النهج التجميعي على كلا من المعاملات المماثلة الداخلية والخارجية.
- **النهج الانتقائي:** يبدأ هذا النهج بقائمة لمجموعة كبيرة من الشركات التي تعمل في ذات القطاع أو النشاط الخاص بالطرف قيد الاختبار ويؤدون وظائف مماثلة لتلك التي يؤديها الطرف قيد الاختبار، ولا تختلف خصائصهم الاقتصادية اختلافاً واضحاً. ثم يتم تنقيح هذه القائمة باستخدام معايير الاختيار والمعاملات المتاحة للجمهور (مثلاً من قواعد البيانات، أو مواقع الانترنت، أو المعلومات المتاحة عن منافسين للطرف قيد الاختبار). وفي الواقع العملي، يبدأ النهج الانتقائي بالبحث على أي قاعدة من قواعد البيانات.

وما أن يتم تحديد المعاملات المماثلة المحتملة، تستخدم معايير كمية ونوعية لاستخدام معاملات مماثلة محتملة أو رفضها. ويمكن إيجاد المعايير النوعية في ملفات المنتجات وفي استراتيجيات الأعمال. وتشمل المعايير الكمية ما يأتي:

- معايير الحجم أي حجم المبيعات أو الأصول أو عدد الموظفين.
- معايير تتعلق بالأصول غير المادية مثل معدلات القيمة الصافية للأصول غير المادية/ إجمالي القيمة الصافية للأصول أو معدل البحث والتطوير بالنسبة للمبيعات، إن وجدت.
- معايير تتعلق بأهمية مبيعات التصدير، إن وجدت.
- معايير تتعلق بمستويات المخزون، سواء بالقيمة المطلقة أو النسبية، إن وجدت.
- معايير أخرى لاستبعاد الأطراف المستقلة التي تكون في حالات خاصة محددة مثل الشركات المؤسسة حديثاً، والشركات التي تعرضت للإفلاس، وما إلى غير ذلك عندما تكون هذه الحالات الخاصة لا تصلح بوضوح لإجراء مقارنات سليمة.

يعتمد تحديد معايير الاختيار وتطبيقها على حقائق وظروف كل حالة بعينها، لذلك فالقائمة الموضحة أعلاه ليست حصرية أو مُلزِمة.

وتعد الخطوات المتبعة لتحديد المعاملات المماثلة المحتملة من أهم جوانب تحليل قابلية المقارنة، لذلك ينبغي أن تتسم بالشفافية والمنهجية وإمكانية التحقق من صحتها. وتحديداً، يؤثر تحديد معايير الاختيار تأثيراً كبيراً على نتائج التحليل، وينبغي أن ينعكس



على أهم الخصائص الاقتصادية الفعالة للمعاملة المتخذة أساساً للمقارنة. ولن يكون من المُجدي استبعاد الأحكام الشخصية (غير الموضوعية) من اختيار المعاملات المماثلة، ولكن يمكن بذل جهد إضافي لتحسين درجة موضوعية اختيار هذه المعاملات، وضمان الشفافية في تطبيق الأحكام الشخصية.

ويتعين على الخاضعين للضريبة حفظ معلومات داعمة مناسبة توضح المعايير المتبعة لاختيار المعاملات المماثلة، وأسباب استبعاد بعض المعاملات المماثلة المحتملة. حيث يمكن للهيئة أن تستخدم هذه المعلومات لتقييم موثوقية المعاملات المماثلة المستخدمة.

5.3.3 تعديلات قابلية المقارنة

قد تكون هناك حاجة إلى إجراء تعديلات على المعاملات المماثلة المحتملة سواء عند تطبيق مبدأ السعر المحايد بوجه عام وعند تطبيق أي طريقة من طرق التسعير التحويلي على وجه الخصوص، وذلك لأغراض الدقة والموثوقية. وينبغي الأخذ في الاعتبار إجراء تعديلات قابلية المقارنة فقط إذا كان من المتوقع منها زيادة موثوقية النتائج.

تشتمل تعديلات قابلية المقارنة على تعديلات لأغراض الاتساق المحاسبي مُصممة لإزالة أثر الفروق التي قد تنشأ من اختلاف الممارسات المحاسبية بين المعاملات بين أطراف ذوي علاقة والمعاملات المستقلة، وتقسيم البيانات المالية لإزالة الأثر المادي لفروق المعاملات غير المماثلة، والتعديلات المتعلقة بفروق رأس المال والوظائف والأصول والمخاطر.

على سبيل المثال، قد يكون لدورات رأس المال العامل والتكاليف المرتبطة لها آثار جوهرية على الربحية في قطاعات معينة. فإذا كانت هذه الاعتبارات ذات صلة، فيمكن إجراء تعديلات رأس المال العامل المُصممة لحساب أثر اختلاف مستويات حساب الذمم المدينة والحسابات مستحقة الدفع والمخزون، وذلك بهدف تعزيز موثوقية تحليل السعر المحايد. وعند القيام بذلك، فمن المتوقع قيام الخاضعين للضريبة بتقديم أسباب كافية مناسبة لكافة تعديلات قابلية المقارنة.

ووفقاً للبنود (8) و(9) و(10) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات، للهيئة إجراء تعديلات قابلية المقارنة على النتائج التي توصل إليها الخاضعين للضريبة إذا كانت تلك النتائج لا تقع ضمن نطاق السعر المحايد.

5.3.4 تحديد نطاق السعر المحايد

نظراً لأن التسعير التحويلي ليس علماً دقيقاً، فبصفة عامة، يصعب التوصل إلى رقم واحد (مثل سعر أو هامش ربح) يكون هو الأكثر موثوقية لإثبات ما إذا كانت شروط المعاملة بين أطراف ذوي علاقة قد تمت وفقاً للسعر المحايد أم لا.

وبحسب البند (7) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات، فإن تطبيق طريقة التسعير التحويلي المُختارة أو تطبيق مزيج لأكثر من طريقة واحدة من طرق التسعير التحويلي على بيانات المعاملات المستقلة المماثلة قد ينشأ عنه مجموعة من النتائج أو المؤشرات المالية (مثل الأسعار أو هامش الربح) والتي تكون جميعها على ذات القدر من الموثوقية وفي ذات الوقت تكون مقبولة لتحديد نتيجة السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. ويُشار إلى هذه المجموعة من الأرقام بمصطلح "نطاق السعر المحايد"، والتي تنشأ إما نتيجة تطبيق طريقة التسعير التحويلي ذاتها على عدة بيانات مماثلة أو تطبيق طرق مختلفة للتسعير التحويلي.



5.3.4.1 تطبيق أدوات إحصائية لتحديد نطاق السعر المحايد

إذا اشتملت مجموعة النتائج أو المؤشرات المالية على مجموعة كبيرة من الملاحظات، سيكون من المفيد استخدام الأدوات الإحصائية التي تأخذ في اعتبارها الاتجاه المركزي لتضييق النطاق (مثل المدى الربيعي أو نسب أخرى)، وذلك بهدف تعزيز موثوقية التحليل. كما أن استخدام المقاييس الإحصائية يزيل أثر القيم الشاذة التي تقع خارج النطاق والظروف الاستثنائية.

وفي هذا الصدد، يُعتبر قبول نطاق المدى الربيعي منهجاً مناسباً لتحديد نطاق السعر المحايد للنتائج أو المؤشرات المالية، وذلك لأنه يوفر قياس أكثر إحكاماً للاتجاه المركزي والتباين مقارنةً بالأدوات الإحصائية الأخرى مثل المتوسط الحسابي أو الوسيط. ويتم الحصول على نطاق المدى الربيعي عن طريق تقسيم مجموعة البيانات إلى (4) أربعة أجزاء متساوية. ومن خلال القيام بذلك، يتم التوصل إلى ثلاث نقاط خاصة ضمن مجموعة البيانات؛ وهي: الربع الأقل (الرقم المتوسط بين أدنى قيمة والوسيط)، والوسيط (القيمة المتوسطة لكافة الملاحظات) والربع الأكبر (الرقم المتوسط بين الوسيط وأعلى قيمة). ويمثل المدى الربيعي كافة البيانات بين الربع الأقل والربع الأكبر.

مثال (15): استخدام المدى الربيعي		
أسفر البحث كما هو موضح أدناه عن المتوسط المرجح لهوامش ربح الشركات المماثلة خلال 3 سنوات:		
الرقم التسلسلي	اسم الشركة	المتوسط المرجح لهوامش الربح خلال 3 سنوات
1	الشركة 1	6.46%
2	الشركة 2	8.70%
3	الشركة 3	5.12%
4	الشركة 4	0.83%
5	الشركة 5	5.66%
6	الشركة 6	7.00%
7	الشركة 7	8.36%
8	الشركة 8	1.80%
9	الشركة 9	8.74%
10	الشركة 10	3.69%
11	الشركة 11	4.32%
12	الشركة 12	13.90%
13	الشركة 13	9.16%
14	الشركة 14	3.83%
15	الشركة 15	0.60%
16	الشركة 16	4.43%

وتم إعادة ترتيب المعاملات المماثلة الموضحة أعلاه بناء على ترتيب تصاعدي للمتوسط المرجح لهوامش الربح خلال 3 سنوات للشركات المماثلة. ويتمثل الغرض من هذا الترتيب في فهم أفضل لنطاق المدى الربيعي.

الرقم التسلسلي	اسم الشركة	المتوسط المرجح لهوامش الربح خلال 3 سنوات
1	الشركة 15	0.60%
2	الشركة 4	0.83%
3	الشركة 8	1.80%
4	الشركة 10	3.69%
5	الشركة 14	3.83%



6	الشركة 11	4.32%
7	الشركة 16	4.34%
8	الشركة 3	5.12%
9	الشركة 5	5.66%
10	الشركة 1	6.46%
11	الشركة 6	7.00%
12	الشركة 7	8.36%
13	الشركة 2	8.70%
14	الشركة 9	8.74%
15	الشركة 13	9.16%
16	الشركة 12	13.90%

نطاق المدى الربيعي والنطاق الكامل الناشئ عن الملاحظات أعلاه سيكون كما يأتي:

التفاصيل	المتوسط المرجح لهوامش خلال 3 سنوات
العدد	16
الحد الأدنى	0.60%
الربع الأدنى	3.80%
الوسيط	5.39%
الربع الأعلى	8.45%
الحد الأقصى	13.90%

الربع الأدنى (أو الأول) للمدى الربيعي الذي تبلغ نسبته 3.80% هو القيمة الأقل من 25% من متوسط هوامش الربح لمدة 3 سنوات للشركات المماثلة، وتم التوصل إليه عند القيام بترتيب القيم ترتيباً تصاعدياً.

وقيمة الوسيط هي القيمة التي تقع عند نقطة المنتصف لمتوسط هوامش الربح لمدة ثلاث سنوات. أما الربع الأعلى (أو الثالث) الذي تبلغ نسبته 8.45% هو القيمة التي يقع 75% من متوسط هوامش الربح لمدة 3 سنوات للشركات المماثلة تحتها عند ترتيب القيم ترتيباً تصاعدياً.

وكنتيجة لذلك يقع نطاق المدى الربيعي بين 3.80% و 8.45%، ويكون الوسيط 5.39%.

وقد يشير الانحراف الكبير بين النقاط داخل نطاق السعر المحايد إلى أن البيانات المستخدمة في تحديد بعض النقاط ليست على ذات قدر موثوقية البيانات المستخدمة لتحديد نقاط أخرى داخل النطاق، أو قد ينشأ الانحراف نتيجة خصائص البيانات المماثلة والتي تتطلب إجراء تعديلات. وفي هذه الحالات، قد يلزم إجراء تحليل إضافي لتلك النقاط لتقييم مدى ملائمة تضمينها في نطاق السعر المحايد.

5.3.4.2 اختيار النقطة الأنسب في نطاق السعر المحايد

وفقاً للبند (7) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات، تكون أي نقطة تقع في نطاق السعر المحايد مقبولة في تحديد السعر المحايد لمعاملات الخاضع للضريبة مع أطراف ذوي علاقة.



ستأخذ الهيئة في اعتبارها مدى موثوقية نطاق السعر المحايد عند تقييم مدى ملائمة النقطة المُختارة داخل النطاق.

كما ستأخذ الهيئة في اعتبارها ملف الوظائف المؤداة من قبل الخاضع للضريبة أو في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة عند تقييم النقطة الأنسب داخل النطاق. وقد تكون نقطة أقرب للربع الأدنى هي الأنسب لشركة تؤدي وظائف محدودة جداً ولا تمتلك أي أصول ولا تتحمل أي مخاطر. وقد تشير نقطة أقرب للربع الأعلى إلى وظائف ذات قيمة أعلى وقدرة أكبر على تحمل المخاطر واستخدام الأصول.

5.3.4.3 النتائج الشاذة (غير المقبولة)

قد تنشأ النتائج غير المقبولة في حال أسفرت المقارنة عن أرقام تقع عند أقصى حدود المدى الربيعي. قد تتكون النتائج غير المقبولة من خسائر أو أرباح كبيرة بشكل غير معتاد، ومن الممكن أن تؤثر على المؤشرات المالية. فإذا نتج عن معاملة أو أكثر من المعاملات المماثلة المحتملة نتائج غير مقبولة، فلا بد من إجراء مزيد من الدراسة لفهم أسباب هذه النتائج. فقد يرجع السبب إلى قصور في قابلية المقارنة مثل الخسائر التي لا تعكس الظروف العادية للأعمال، أو الخسائر التي تعكس مستوى مخاطر لا يمكن مقارنته بالمخاطر التي يتم تحملها في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، أو شروط استثنائية يستوفيها أي طرف ثالث مماثل بأي شكل آخر. ويمكن استبعاد النتائج غير المقبولة على أساس ظهور قصور كبير في قابلية المقارنة تم تجاهله سابقاً، وليس فقط على أساس أن النتائج التي تم التوصل إليها من "معاملة مماثلة" مقترحة تبدو بالكاد مختلفة جداً عن النتائج التي تم ملاحظتها في "معاملات مماثلة" مقترحة أخرى.

وبصفة عامة، ينبغي أن يترتب على المعاملات المستقلة التي تحقق خسائر أو الشركات التي تتكبد خسائر إجراء مزيد من التحقيق لتحديد ما إذا كان يمكن أن تكون قابلة للمقارنة بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة أم لا. وتشتمل أمثلة الظروف التي يجب فيها استبعاد المعاملات التي تحقق خسائر/ الشركات التي تتكبد خسائر من قائمة المعاملات القابلة للمقارنة على الحالات التي لا تعكس فيها الخسائر الشروط العادية للأعمال، والحالات التي تعكس فيها الخسائر التي تتكبدها أطراف ثالثة مستوى مخاطر لا يمكن مقارنته بالمخاطر التي تحملها الخاضع للضريبة في معاملاته بين أطراف ذوي علاقة.

5.3.5 اعتبارات أخرى

5.3.5.1 توقيت نشأة المعاملة

مبدئياً، من المتوقع أن تكون المعلومات المتعلقة بشروط المعاملات المستقلة المماثلة التي تتم خلال ذات الفترة الزمنية للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة (معاملات مستقلة متزامنة) هي المعلومات الأوثق لاستخدامها في تحليل قابلية المقارنة. وتعكس هذه المعاملات بشكل أفضل كيفية تصرف الأطراف المستقلة في بيئة اقتصادية مماثلة للبيئة الاقتصادية للمعاملة التي قام بها الخاضع للضريبة بين أطراف ذوي علاقة.

5.3.5.2 توقيت جمع البيانات

قد يقوم الخاضعون للضريبة بإعداد مستندات التسعير التحويلي لإثبات بذلهم جهود معقولة للالتزام بمبدأ السعر المحايد في أوقات مختلفة. وهناك منهجان عامان، هما:



- منهج تحديد السعر المحايد: هو منهج يتم بموجبه إعداد مستندات التسعير التحويلي وقت إتمام المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، أو بناء على معلومات كانت متاحة بشكل معقول للخاضع للضريبة في ذلك الوقت. ولا تشمل هذه المعلومات على معلومات خاصة بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة من سنوات سابقة فحسب، بل تشمل أيضاً على معلومات خاصة بالتغيرات الاقتصادية والسوقية، والتي قد تكون حدثت بين تلك السنوات السابقة والسنة التي تمت فيها المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.
- منهج اختبار نتائج السعر المحايد: هو منهج يتم بموجبه اختبار النتائج الفعلية للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة لإثبات أن شروط هذه المعاملات تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد. ويتم إجراء هذا الاختبار عادةً كجزء من عملية إعداد الإقرار الضريبي في نهاية الفترة الضريبية.

يُوصى الخاضعون للضريبة بالتأكد من تطبيق أحد هذه المناهج باستمرار والتأكد من أنها تُسفر عن ذات النتيجة بالنسبة لكافة الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة.

5.3.5.3 بيانات عدة سنوات

في الواقع العملي، غالباً ما يُعد فحص بيانات عدة سنوات مفيداً في تحليل قابلية المقارنة. ومن أجل الوصول إلى فهم كامل للحقائق والظروف المحيطة بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة، فقد يكون من المفيد فحص بيانات كل من السنة قيد الاختبار وسنوات سابقة لها، حيث يمكن أن يكشف فحص بيانات عدة سنوات عوامل أثرت على، أو كان ينبغي أن تؤثر على، تحديد السعر التحويلي. على سبيل المثال، سيوضح استخدام بيانات من سنوات سابقة ما إذا كانت الخسائر التي تم الإقرار عنها لمعاملة بين أطراف ذوي علاقة جزءاً من تاريخ خسائر معاملات مستقلة مماثلة. كما قد يكشف المزيد من التدقيق أن هذه هي نتيجة شروط اقتصادية معينة في سنة سابقة أدت إلى زيادة التكاليف في السنة اللاحقة.

ويمكن أن يؤدي استخدام بيانات عدة سنوات إلى تحسين فهم الاتفاقات طويلة الأجل، وتوفير رؤى واضحة للأعمال ذات الصلة ودورات حياة منتجات معاملات أو شركات مماثلة، وتحسين عملية اختيار معاملات مماثلة لأطراف ثالثة.

بصفة عامة، يؤدي استخدام بيانات ومتوسطات عدة سنوات إلى تحسين موثوقية نطاق النتائج المالية، خاصة عند تطبيق طرق أرباح المعاملات. وحيث أن استخدام بيانات عدة سنوات قد ينتج عنه مجموعة أوسع من النتائج والمؤشرات المالية، فستكون الأدوات الإحصائية مفيدة في تحليل النتائج لأغراض تحديد نطاق السعر المحايد.

وعادةً، تغطي دراسة بيانات عدة سنوات فترة ثلاث سنوات شاملة للسنة التي تمت فيها المعاملة، وفي تلك الحالة ينبغي أن تكون بيانات سنتين منهم على الأقل متاحة من أجل قبول الشركة للمماثلة.

5.3.5.4 معدل تكرار تحديث البحث عن معاملات مماثلة

ينبغي تحديث عمليات البحث عن معاملات مماثلة تحديتاً كاملاً كل ثلاث سنوات، مع إجراء تحديث سنوي للبيانات المالية للمعاملات المماثلة خلال تلك السنوات كحد أدنى. وفي حالة تغير ظروف المعاملة بين أطراف ذوي علاقة أو ظروف الأطراف المرتبطة ذاتها، يجب إجراء تحليل كامل حول اختيار المعاملات المماثلة في السنة التي تغيرت فيها الظروف.



6. مستندات التسعير التحويلي

6.1 مقدمة

تُحدد المادة (55) من قانون ضريبة الشركات التزامات الخاضع للضريبة الذي يدخل في معاملات مع الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة به فيما يتعلق بمستندات التسعير التحويلي.

بصفة عامة، تشير مستندات التسعير التحويلي إلى مجموعة السجلات التي يقوم بإعدادها الخاضعون للضريبة لإثبات التزامهم بمبدأ السعر المحايد في معاملاتهم مع أطراف مرتبطة. ويتمثل الهدف من مستندات التسعير التحويلي في تزويد الهيئة بفهم واضح وشامل لسياسات التسعير التحويلي التي يتبناها الخاضع للضريبة وكيفية تطبيقها، وذلك لأغراض التحقق من نتائج التسعير التحويلي لكل فترة ذات صلة قيد التدقيق.

ويقدم هذا القسم نبذة مختصرة عن عدة موضوعات ترتبط بمستندات التسعير التحويلي، بما فيها:

- فهم أهداف ومتطلبات مستندات التسعير التحويلي في الدولة.
- نموذج الإفصاح العام للتسعير التحويلي.
- الملف الرئيسي.
- الملف المحلي.
- التقارير المقدمة من الشركات متعددة الجنسيات.

قد تُطبق هذه المتطلبات الخاصة بالتسعير التحويلي بناءً على حجم الأعمال، حيث يشترط تقديم الملف الرئيسي والملف المحلي من قبل الأعمال التي تكون جزءاً من مجموعة شركات متعددة الجنسيات تحقق إيرادات موحدة تبلغ 3,150,000,000 درهم أو أكثر، أو إذا بلغت إيرادات الخاضع للضريبة 200 مليون درهم أو أكثر. كما يُطبق مُتطلب التقارير المقدمة من الشركات متعددة الجنسيات فقط على الأعمال التي تُعد جزءاً من مجموعة شركات متعددة الجنسيات تحقق إيرادات موحدة تبلغ 3,150,000,000 درهم أو أكثر.¹⁷

وكما ذكرنا أعلاه، يتمثل الهدف من مستندات التسعير التحويلي في تزويد الهيئة بفهم لممارسات التسعير التحويلي التي يتبناها الخاضع للضريبة، واختبار نتائج مبدأ السعر المحايد التي تم التوصل إليها في المعاملة بين أطراف ذوي علاقة. لذلك وبالإضافة إلى المتطلبات القانونية المذكورة أعلاه، يُوصى الخاضعون للضريبة بالاحتفاظ بأي مستندات إضافية داعمة لإثبات أن المعاملة تمت على أساس السعر المحايد وتقديمها للهيئة عند الطلب.

بموجب البند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات في الدولة، للهيئة أن تطلب معلومات معينة من الخاضعين للضريبة ممن لا يتعين عليهم الاحتفاظ بملف رئيسي وملف محلي. وتشمل أمثلة المعلومات التي قد تطلبها الهيئة المعلومات التي تخص المعاملات مع أطراف مرتبطة وأشخاص متصلة، مثل:

- أي معلومات تدعم طبيعة السعر المحايد للمعاملة.

¹⁷ لمزيد من التفاصيل راجع القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023.



- أي معلومات أخرى تعتبرها الهيئة ضرورية لتقييم طبيعة السعر المحايد للمعاملة.
- المعلومات المستخدمة لتطبيق الطريقة المُختارة. وقد تشمل المستندات الإضافية (دون الحصر) المستندات التي تدعم تحليل السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة (مثل تحليل الوظائف، ودراسات المقارنات المعيارية، والاتفاقات بين الشركات، ومحاضر الاجتماعات، والأدلة التي تُثبت القرارات المُتخذة، ورسائل البريد الإلكتروني، والفواتير، والمستندات الورقية التي تحتوي على حسابات الأسعار التحويلية، ضمن مستندات أخرى).

وتتوقع الهيئة قيام الشخص بإعداد وحفظ المستندات التي توضح كافة المعلومات ذات الصلة المستخدمة في تطبيق طريقة التسعير التحويلي المُختارة. ويتعين على الخاضعين للضريبة تقديم المستندات التفصيلية الكافية لدعم العوامل المُختارة، والأوزان المُخصصة لتلك العوامل في حالة استخدام عدة عوامل، وكذلك التفاصيل المتعلقة بالتعديلات الرقمية التي يتم إجرائها. وينبغي أن تتضمن المستندات بقدر الإمكان مراجع موثوقة متاحة للعموم عن السوق.

6.2 أهداف مستندات التسعير التحويلي

يتم إعداد مستندات التسعير التحويلي لتحقيق الأهداف الثلاثة الرئيسية الآتية:

1. ضمان مراعاة الخاضعين للضريبة لمتطلبات التسعير التحويلي عند تحديد الأسعار والشروط الأخرى المتعلقة بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة، والإقرار الدقيق عن نتائج تلك المعاملات في إقراراتهم الضريبية.
2. تزويد الهيئة بالبيانات اللازمة لإجراء تقييم مخاطر التسعير التحويلي والوصول إلى موقف يستند إلى معلومات صحيحة بشأن ما إذا كان يجب إجراء تدقيق أم لا.
3. تزويد الهيئة بالمعلومات اللازمة لتيسير عملية تدقيق شاملة لممارسات التسعير التحويلي الخاصة بالأشخاص الخاضعين لضريبة الشركات في الدولة، مع إدراك احتمال طلب الهيئة لمعلومات إضافية بحسب سير عملية التدقيق.

6.3 الاحتفاظ بمستندات تسعير تحويلي متزامنة

يتعين على الخاضعين للضريبة الاحتفاظ بمستندات تسعير تحويلي متزامنة مع توقيت إتمام معاملاتهم بين أطراف ذوي علاقة لإثبات التزامهم بلوائح التسعير التحويلي والحفاظ على نزاهة موقفهم الضريبي فيما يتعلق بضريبة الشركات. وتتوقع الهيئة أن يتم الاحتفاظ بالمستندات إما وقت المعاملة بين أطراف ذوي علاقة، أو وقت تقديم الخاضع للضريبة إقراره الضريبي عن الفترة الضريبية التي تمت فيها هذه المعاملة. وكما سنوضح فيما يلي، ينبغي أن تشمل تلك المستندات وصفاً شاملاً وتفصيلاً للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة والظروف الاقتصادية المحيطة بها والتحليل والاستنتاجات التي أدت إلى تحديد الأسعار التحويلية.

من خلال الاحتفاظ بمستندات تسعير تحويلي متزامنة يتمكن الخاضعون للضريبة من إثبات أن سياساتهم المتبعة للتسعير التحويلي تمتثل لمبدأ السعر المحايد. وينبغي إعداد هذه السياسات والمستندات الداعمة ومراجعتها وإعادة تقييمها بشكل دوري، على الأقل سنوياً، وذلك كي تعكس التغيرات في أعمال الخاضع للضريبة أو هيكل أعماله وكذلك التغيرات التنظيمية والتغيرات في بيئة الأعمال الأوسع.



6.4 ملخص متطلبات مستندات التسعير التحويلي في الدولة

حدد التشريع ذو الصلة في الدولة خمسة متطلبات لمستندات التسعير التحويلي يتعين على خاضعين للضريبة معينين إعدادها لكل فترة ضريبية: 18

1. **نموذج التصريح عن التسعير التحويلي:** يشمل تفاصيل عن المعاملات بين أطراف ذوي علاقة خلال الفترة الضريبية.
2. **الملف الرئيسي:** يوفر نظرة عامة شاملة على أعمال المجموعة وتخصيص الدخل والنشاط الاقتصادي داخل المجموعة. ويُطبق فقط على الأعمال الكبيرة كما هو منصوص عليه في القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023.
3. **الملف المحلي:** يوفر معلومات تفصيلية عن عمليات الكيان المحلي وتحليل واختبار توافق نتائج المعاملات بين أطراف ذوي علاقة مع مبدأ السعر المحايد. ويُطبق فقط على كبار الأعمال كما هو منصوص عليه في القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023.
4. **التقارير المقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات:** توفر معلومات كمية لكل دولة عن مجموعة الشركات متعددة الجنسيات (تحقق إيرادات موحدة 3,150,000,000 درهم أو أكثر)، وكذلك نظرة عامة على الأنشطة المختلفة التي تؤديها الشركات التابعة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات، كما هو موضح في قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020.
5. **معلومات داعمة إضافية:** بناء على طلب الهيئة، وفقاً للبند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات.

ونستعرض فيما يأتي بمزيد من التفصيل هذه الأنواع المختلفة من مستندات التسعير التحويلي.

6.5 النموذج العام للتصريح عن التسعير التحويلي

وفقاً للبند (1) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات، يتعين على جميع الخاضعين للضريبة الذين يقومون بإجراء معاملات مع أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة (على المستويين المحلي أو الأجنبي) خلال الفترة الضريبية ويجاوزن حداً مادياً مُقررًا أن يقوموا بإعداد النموذج العام للتصريح عن التسعير التحويلي وتقديمه للهيئة مع الإقرار الضريبي.

في وقت لاحق سيتوفر على الموقع الإلكتروني للهيئة نسخة استرشادية للنموذج العام للتصريح عن التسعير التحويلي الذي يجب استكماله سنوياً بمعرفة الخاضعين للضريبة. ويجب أن يشمل هذا النموذج معلومات عن الفئات المتنوعة للمعاملات أو الاتفاقات التي يجريها الخاضعون للضريبة مع الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بهم. وتشمل المعلومات التي يجب تقديمها في نموذج التصريح طبيعة المعاملة (المعاملات) بين أطراف ذوي علاقة، وقيمتها، وتفاصيل عن الطرف (الأطراف) المرتبطة، وطريقة أو طرق التسعير التحويلي المستخدمة لتحديد قيمة السعر المحايد للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة.

ويجب تقديم نموذج التصريح عن التسعير التحويلي مع الإقرار الضريبي خلال 9 أشهر من نهاية الفترة الضريبية ذات الصلة.

6.6 الملف الرئيسي والملف المحلي

الملف الرئيسي والملف المحلي هما جزء من المنهج القياسي ثلاثي المستويات لمستندات التسعير التحويلي الوارد في إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والإجراء الثالث عشر من اتفاقية "تأكل الوعاء الضريبي

¹⁸ قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (44) لسنة 2020.



ونقل الأرباح" (بالإضافة إلى تقرير الشركات متعددة الجنسيات). ويهدف الملف الرئيسي إلى توفير نظرة عامة شاملة على سياسات التسعير التحويلي التي تتبعها مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، في حين يحتوي الملف المحلي على المعلومات الأكثر تفصيلاً.

يُعد الاحتفاظ بكل من ملف رئيسي وملف محلي أحد المتطلبات الواجبة على الخاضعين للضريبة ممن يكونوا شركة عضواً في مجموعة شركات متعددة الجنسيات يبلغ إجمالي إيراداتها الموحدة مبلغ 3,150,000,000 درهم أو أكثر خلال الفترة الضريبية المعنية، أو على الخاضع للضريبة في حال بلغت إيراداته خلال الفترة الضريبية المعنية 200,000,000 درهم أو أكثر.¹⁹

6.6.1 الملف الرئيسي

الملف الرئيسي هو أحد مستندات التسعير التي توفر نظرة عامة شاملة على العمليات العالمية لأعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، وسياسات التسعير التحويلي، ومعلومات حول محركات القيمة الرئيسية، والتخصيص العالمي للدخل والنشاط الاقتصادي. ويتمثل الغرض من الملف الرئيسي في مساعدة الهيئة في تقييم مخاطر التسعير التحويلي ذات الأهمية وتحديد ممارسات مجموعة الشركات متعددة الجنسيات الخاصة بالتسعير التحويلي في بيئتها العالمية الاقتصادية والقانونية والمالية والضريبية. وتوفر المعلومات المطلوب إدراجها في الملف الرئيسي مخططاً لأعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، كما تتضمن معلومات ذات صلة يمكن تقسيمها إلى الفئات الخمس الآتية:

- الهيكل التنظيمي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
- وصف لنشاط أو أنشطة أعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
- الأصول غير المادية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات (بحسب تعريفها في الفصل السادس من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية).
- الأنشطة المالية بين شركات مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
- الوضع المالي والوضع الضريبي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

يتعين إعداد الملف الرئيسي لكل فترة ضريبية بناءً على الحقائق والظروف المعينة للنشاط الدولي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات لتلك السنة المالية بعينها.

6.6.1.1 معلومات الملف الرئيسي

تمتثل المحتويات بالملف الرئيسي للمتطلبات الواردة في الملحق (1) بالفصل الخامس من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ينبغي على الخاضعين للضريبة تقديم معلومات مجموعة الشركات متعددة الجنسيات في الملف الرئيسي في شكل موحد. ويجب أن يشتمل الملف الرئيسي على معلومات بشأن ما يأتي:

الهيكل التنظيمي:

¹⁹ البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023.



- المخطط الذي يوضح الهيكل القانوني وهيكل الملكية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات والموقع الجغرافي للكيانات العاملة بالمجموعة.

وصف أعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات:

- وصف عام خطي لنشاط أعمال مجموعة الشركات متعددة الجنسيات بما في ذلك:
 - المحركات الرئيسية لأرباح الأعمال.
 - وصف لسلسلة التوريد لأكثر خمس منتجات و/أو خدمات تقدمها المجموعة مصنفة حسب العائدات بالإضافة إلى أي منتجات و/أو خدمات أخرى تساهم بأكثر من 5% من عائدات المجموعة. ويمكن إعداد الوصف المطلوب في شكل مخطط أو رسم توضيحي.
 - قائمة ووصف مختصر لترتيبات الخدمات ذات الأهمية بين أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، بخلاف خدمات البحث والتطوير، بما في ذلك وصف لإمكانيات المواقع الرئيسية التي تقدم الخدمات المهمة وسياسات التسعير التحويلي لتخصيص تكاليف الخدمات وتحديد الأسعار التي سيتم دفعها مقابل الخدمات داخل المجموعة.
 - وصف للأسواق الجغرافية الرئيسية لمنتجات وخدمات المجموعة المشار إليها في البند الثاني أعلاه.
 - تحليل وظائف خطي مختصر يصف المساهمات الرئيسية للكيانات الفردية داخل المجموعة في خلق القيمة، أي الوظائف الرئيسية المؤداة والمخاطر المهمة التي يتم تحملها والأصول المهمة المستخدمة.
 - وصف للمعاملات المهمة لإعادة الهيكلة، وعمليات الاستحواذ، وعمليات بيع الأصول التي تتم خلال السنة المالية.

الأصول غير المادية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات:

- وصف عام للاستراتيجية الشاملة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات الخاصة بتطوير الأصول غير المادية وملكيته واستغلالها، بما في ذلك الموقع الأساسي لمرافق البحث والتطوير وكذلك موقع إدارة البحث والتطوير.
- قائمة بالأصول غير المادية أو مجموعات الأصول غير المادية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات المهمة لأغراض التسعير التحويلي، مع تحديد الكيانات المالكة لها قانوناً.
- قائمة بالاتفاقيات المهمة بين شركات مرتبطة محددة، والتي تتعلق بالأصول غير المادية بما في ذلك اتفاقيات المساهمة في التكاليف، والاتفاقيات الأصلية لخدمات البحث، واتفاقيات الترخيص.
- وصف عام لسياسات التسعير التحويلي للمجموعة فيما يتعلق بالبحث والتطوير والأصول غير المادية.
- وصف عام لأي عمليات نقل مهمة لحصص في الأصول غير المادية بين الشركات المرتبطة أثناء السنة المالية المعنية، بما في ذلك الكيانات والدول والتعويض نظير عمليات النقل.

الأنشطة المالية بين الشركات داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات:

- وصف عام لكيفية تمويل المجموعة، بما في ذلك اتفاقيات التمويل المهمة مع جهات مقرضة غير مرتبطة.
- تحديد أي أعضاء في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات يؤدي وظيفة تمويل مركزي للمجموعة، بما في ذلك الدولة التي تنظم قوانينها عمل هذا الكيان وكذلك مكان الإدارة الفعالة لهذه الكيانات.
- وصف عام للسياسات العامة للتسعير التحويلي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات التي تتعلق بترتيبات التمويل بين الشركات المرتبطة.



الوضع المالي والوضع الضريبي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات:

- القوائم المالية السنوية الموحدة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات للسنة المالية المعنية سواء كان قد تم إعدادها لأغراض التقارير المالية أو التنظيمية أو للإدارة الداخلية أو للأغراض الضريبية أو غيرها.
- قائمة ووصف مختصر لاتفاقات التسعير المسبق القائمة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات وغيرها من الأحكام الضريبية المتعلقة بتخصيص الدخل بين الدول.

يُسمح بأن يستعرض الملف الرئيسي المعلومات حسب نشاط الأعمال في حال كان يمكن تبرير ذلك بناءً على الحقائق (على سبيل المثال في حال كان هيكل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات يجعل بعض أنشطة الأعمال المهمة تعمل بشكل مستقل على نطاق واسع أو كان قد تم الاستحواذ عليها مؤخراً). وفي حال استعراض المعلومات في الملف الرئيسي حسب نشاط الأعمال، يجب الحرص على التأكد من وصف الوظائف المركزية للمجموعة والمعاملات بين أنشطة الأعمال وصفاً مناسباً في الملف الرئيسي. وحتى إن تم اختيار استعراض المعلومات حسب نشاط الأعمال، ينبغي إتاحة الملف الرئيسي بأكمله لكافة أنشطة الأعمال لكل دولة للتأكد من تقديم نظرة عامة مناسبة للأعمال العالمية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

6.6.2 الملف المحلي

الملف المحلي هو أحد مستندات التسعير التحويلي التي تقدم معلومات أكثر تفصيلاً تتعلق بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة في الفترة الضريبية ذات الصلة. ويشمل الملف المحلي المعاملات التي تتم بين الشركة المحلية التابعة بكل دولة والشركات المرتبطة، بما في ذلك المعلومات حول هوية الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، والمعلومات المالية ذات الصلة بشأن تلك المعاملات المحددة، وتحليل قابلية المقارنة واختيار وتطبيق أنسب طريقة تسعير تحويلي. ويُعد الملف المحلي مُكملاً للملف الرئيسي، ويساعد على ضمان امتثال الخاضع للضريبة لمبدأ السعر المحايد في ممارساته المتبعة في التسعير التحويلي التي تؤثر على دولة بعينها. ويركز الملف المحلي على المعلومات ذات الصلة بتحليل التسعير التحويلي المتعلقة بكل معاملة تتم بين الخاضع للضريبة والأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة به في الفترة الضريبية ذات الصلة.

يتضمن الملف المحلي المعلومات المالية ذات الصلة الخاصة بتلك المعاملات المحددة بين أطراف ذوي علاقة، وتحليل قابلية المقارنة، واختيار وتطبيق أنسب طريقة تسعير تحويلي على كل معاملة بعينها بين أطراف ذوي علاقة في الفترة الضريبية ذات الصلة.

يجب عرض فئات المعلومات الآتية في الملف المحلي:

- معلومات حول الكيان المحلي.
- معلومات تفصيلية عن كل فئة مادية للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة يشارك فيها الكيان، بما في ذلك تحليل الوظائف الخاص بكل معاملة، وتحديد أنسب طريقة تسعير تحويلي (بما في ذلك الطرف المُختار باعتباره "الطرف قيد الاختبار") وتطبيق تلك الطريقة.
- معلومات مالية.

يُسمح للخاضع للضريبة بالإحالة إلى مصادر المعلومات المتضمنة في الملف الرئيسي.



وفي حين أنه يجب أن تتم المعاملات بين أطراف ذوي علاقة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، فقد حدد القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023 الحالات التي يتعين فيها على الخاضع للضريبة توثيق الأنواع الآتية من المعاملات بين أطراف ذوي علاقة في ملفه المحلي:

- المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يتم الدخول فيها مع شخص غير مقيم بخلاف المنشأة الدائمة للشخص غير المقيم والتي تخضع لضريبة الشركات بذات النسبة المطبقة على الخاضع للضريبة (مثل المعاملات الدولية).
- المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يتم الدخول فيها مع شخص مُعفى (أي الأشخاص غير الخاضعين لضريبة الشركات).
- المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يدخل فيها الخاضع للضريبة مع شخص مقيم اختار أن يستفيد من تسهيلات الأعمال الصغيرة.
- المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يدخل فيها الخاضع للضريبة مع شخص مقيم يخضع لضريبة شركات بنسبة مختلفة عن تلك المطبقة على الخاضع للضريبة (مثل المعاملات مع مؤهل قائم في المنطقة الحرة).

بالإضافة إلى ما سبق، تجدر الإشارة إلى أن الأنواع الآتية من المعاملات بين أطراف ذوي علاقة تُعفى من الإدراج في الملف المحلي:

1. المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يدخل فيها الخاضع للضريبة مع أشخاص طبيعيين (شريطة أن يتصرفوا كما لو كانوا أطرافاً مستقلة عن بعضهم البعض).
2. المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يدخل فيها الخاضع للضريبة مع شخص اعتباري يعتبر طرفاً مرتبطاً أو شخصاً متصلاً فقط لأنه شريك في ائتلاف مشترك (شريطة أن يتصرفا كما لو كانا طرفين مستقلين عن بعضهما البعض).
3. المعاملات بين أطراف ذوي علاقة مع منشأة دائمة لشخص غير مقيم شريطة أن تخضع المنشأة الدائمة لضريبة الشركات بذات النسبة المطبقة على الخاضع للضريبة.

في حين أنه لا يجب توثيق المعاملات المذكورة أعلاه في الملف المحلي، إلا أن هذه المعاملات بين أطراف ذوي علاقة يجب أن تتم على أساس السعر المحايد. كما يجب أن يكون الخاضع للضريبة قادراً على تزويد الهيئة بمستندات لدعم طبيعة السعر المحايد لهذه المعاملات، في حالة طلب الهيئة لتلك المستندات.

يتعين على الخاضعين للضريبة إعداد الملف الرئيسي والملف المحلي والاحتفاظ بهما بشكل متزامن كما ذكرنا أعلاه. ويمكن أن تطلب الهيئة تزويدها بهذه المستندات خلال 30 يوم، أو خلال فترة أطول إن تم الاتفاق مع الهيئة على ذلك.

6.6.2.1 معلومات الملف المحلي

يجب أن تمتثل محتويات الملف المحلي للمتطلبات الواردة في الملحق (2) من الفصل الخامس من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ويجب أن تشمل على المعلومات الآتية:

الكيان المحلي:

- وصف للهيكل الإداري للكيان المحلي، والهيكل التنظيمي المحلي، ووصف للأفراد الذين تتبع لهم الإدارة المحلية وللدول الكائنة بها المكاتب الرئيسية لهؤلاء الأفراد.



- وصف تفصيلي للأعمال واستراتيجية الأعمال المتبعة من قبل الكيان المحلي بما في ذلك الإشارة إلى ما إذا كان الكيان المحلي شارك في عمليات إعادة هيكلة أعمال أو عمليات نقل أصول غير مادية أو تأثر بها في العام الحالي أو العام السابق مباشرة، وتوضيح لأوجه تأثير تلك المعاملات على الكيان المحلي.
- تحديد المنافسين الرئيسيين.

المعاملات بين أطراف ذوي علاقة:

بالنسبة لكل فئة مادية للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي يشارك فيها الكيان:

- وصف للمعاملات المادية بين أطراف ذوي علاقة (مثل شراء خدمات تصنيع، أو شراء سلع، أو تقديم خدمات، أو قروض أو ضمانات مالية و ضمانات أداء، أو تراخيص أصول غير مادية) والسياق الذي تتم فيه هذه المعاملات.
- قيمة المبالغ والمتحصلات لكل فئة من المعاملات بين أطراف ذوي علاقة تتم داخل المجموعة ويشارك فيها الكيان المحلي (أي المبالغ والمتحصلات الخاصة بمنتجات أو خدمات أو حقوق امتياز أو فوائد أو ما إلى غير ذلك) بحيث تكون مصنفة بحسب دولة الشخص الأجنبي القائم بسدادها أو استلامها.
- تحديد الشركات المرتبطة المشاركة في كل فئة من المعاملات بين أطراف ذوي علاقة وتحديد العلاقات بينها.
- نسخ من كافة الاتفاقات المادية المبرمة بين شركات المجموعة والكيان المحلي.
- تحليل تفصيلي لقابلية المقارنة وتحليل تفصيلي للخاضع للضريبة والشركات المعنية المرتبطة به فيما يتعلق بكل فئة تم توثيقها من فئات المعاملات بين أطراف ذوي علاقة، بما في ذلك أي تغييرات طرأت بالمقارنة بسنوات سابقة.
- تحديد أنسب طريقة تسعير تحويلي بالنسبة لفئة المعاملة، وأسباب اختيار تلك الطريقة.
- تحديد الشركة المرتبطة التي تم اختيارها لتكون الطرف قيد الاختبار، حسب الاقتضاء، وتوضيح لأسباب هذا الاختيار.
- ملخص لأهم الافتراضات المستخدمة في تطبيق منهجية التسعير التحويلي.
- شرح لأسباب إجراء تحليل لعدة سنوات، عند الاقتضاء.
- قائمة ووصف للمعاملات المستقلة المماثلة المختارة (الداخلية أو الخارجية)، إن وجدت، والمعلومات الخاصة بالمؤشرات المالية ذات الصلة للشركات المستقلة التي تم الاعتماد عليها في تحليل التسعير التحويلي، بما في ذلك وصف لمنهجية البحث عن معاملات مماثلة ومصدر هذه المعلومات.
- وصف لأي تعديلات تم إجراؤها لقابلية المقارنة، وتحديد ما إذا كان قد تم إجراء هذه التعديلات على نتائج الطرف قيد الاختبار، أم على المعاملات المستقلة المماثلة، أم على كليهما.
- وصف لأسباب استنتاج أن تلك المعاملات ذات الصلة تم تسعيرها وفقاً لمبدأ السعر المحايد بناءً على تطبيق طريقة التسعير التحويلي المختارة.
- ملخص للمعلومات المالية المستخدمة في تطبيق طريقة التسعير التحويلي.
- نسخة من اتفاقات التسعير المسبق الأحادية والثنائية ومتعددة الأطراف والأحكام الضريبية الأخرى والتي لا تكون الإدارة الضريبية المحلية طرفاً فيها، والتي تتعلق بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة الموضحة أعلاه.



المعلومات المالية:

- الحسابات المالية السنوية للكيان المحلي الخاصة بالسنة المالية المعنية. وفي حال توافر قوائم مالية مُدققة، فيتعين تقديمها، أما في حال عدم توافرها يتم تقديم القوائم المالية غير المُدققة.
- معلومات عمليات التخصيص والجدول الزمني الخاصة بها والتي توضح كيفية ربط البيانات المالية المستخدمة في تطبيق طريقة التسعير التحويلي بالقوائم المالية السنوية.
- ملخص للجدول الزمني للبيانات المالية المعنية للمعاملات المماثلة المستخدمة في التحليل ومصادر تلك البيانات.

6.6.3 استثناءات حول الاحتفاظ بالملف الرئيسي والملف المحلي

بموجب القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023، يتعين على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بكل من الملف الرئيسي والملف المحلي في حال استوفى أياً من الشرطين الآتيين في الفترة الضريبية المعنية:

(أ) في حال كان الخاضع للضريبة، في أي وقت خلال الفترة الضريبية المعنية، شركة عضو في مجموعة شركات متعددة الجنسيات كما تم تعريفها في قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 المشار إليه أعلاه والتي حققت إجمالي إيرادات موحدة للمجموعة في الفترة الضريبية المعنية بمبلغ 3,150,000,000 درهم (ثلاثة مليارات ومائة وخمسون مليون درهم) أو أكثر خلال الفترة الضريبية المعنية.

(ب) في حال كانت إيرادات الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية المعنية تبلغ 200,000,000 (مائتي مليون درهم) أو أكثر.

ولكن، كاستثناء، لا يتعين على أي خاضع للضريبة يكون جزءاً من مجموعة يوجد مقرها الرئيسي بالدولة وليست مجموعة شركات متعددة الجنسيات (أي مجموعة ليس لديها أي منشآت دائمة لأعمال خارج الدولة) الاحتفاظ بملف رئيسي، في حين ينبغي عليه الاحتفاظ بملف محلي بحسب حدود الإيرادات المنصوص عليها أعلاه.

ولا يتعين على أي خاضع للضريبة لا يستوفي أياً من الشرطين السابقين الاحتفاظ بالملف الرئيسي أو الملف المحلي. وفي هذه الحالات، يظل الخاضع للضريبة مُلزماً بالاحتفاظ بسجلات معقولة تدعم أن طبيعة السعر المحايد للمعاملات أو الترتيبات التي قام بها الخاضع للضريبة مع الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة به تمت وفقاً للسعر المحايد. ويمكن للهيئة أن تطلب تقديم هذه المعلومات خلال (30) ثلاثين يوماً من طلبها لذلك، أو بحلول أي تاريخ لاحق آخر يجاوز هذه الفترة بحسب توجيهات الهيئة.²⁰

6.7 التقارير المُقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات

تُعد التقارير المُقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات هي المجموعة الثالثة من مستندات التسعير التحويلي الواردة في الإجراء الثالث عشر من مبادرة "تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح".

ويشمل تقرير الشركات متعددة الجنسيات المعلومات الضريبية المُجمعة لكل دولة والتي تتعلق بتخصيص الدخل العالمي والضرائب المسددة ومؤشرات معينة لموقع النشاط الاقتصادي بين الدول التي تعمل فيها مجموعة الشركات متعددة الجنسيات. كما يتطلب التقرير إعداد قائمة بجميع الشركات الأعضاء في المجموعة التي يتم تقديم معلومات مالية عنها، بما في ذلك الدولة

²⁰ البند (4) من المادة (55) من قانون ضريبة الشركات.



التي تم تأسيس الشركة العضو فيها حال اختلافها عن دولة الموطن الضريبي، وكذلك طبيعة أنشطة الأعمال الرئيسية التي تؤدّيها الشركة العضو.

وتطبق الدولة متطلبات التقارير المقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020، الذي يقضي بأن يتم إعداد تقرير الشركات متعددة الجنسيات وفقاً للنموذج الموحد الموضح بالملحق (3) للفصل الخامس من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وعلى وجه التحديد، يجب أن يشمل التقرير على الجداول الثلاثة الآتية:

- الجدول (1): يحتوي على المعلومات الكمية الخاصة بكل دولة مثل إيرادات الطرف غير المرتبط والطرف المرتبط ورأس المال المُعلن والضرائب المستحقة والمدفوعة وعدد الموظفين، وما إلى غير ذلك.
- الجدول (2): يحتوي على المعلومات الكمية لكل شركة عضو في المجموعة والخاصة بأنشطة الأعمال الرئيسية التي تتم ممارستها خلال العام.
- الجدول (3): يحتوي على معلومات إضافية لضرورة لتيسير فهم الجدولين (1) و(2) (مثل الافتراضات المتعلقة بأسعار صرف العملات، ومصادر البيانات، وما إلى غير ذلك).

وتُطبق متطلبات التقارير المقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات في الدولة على مجموعات الشركات متعددة الجنسيات التي يقع مقرها الرئيسي في الدولة وتحقق إيرادات موحدة للمجموعة تساوي 3,150,000,000 درهم أو أكثر (ما يقارب 750 مليون يورو) خلال السنة المالية التي تسبق مباشرة سنة الإبلاغ المالية.²¹

ويتعين على الكيان الأم النهائي تقديم إخطار تقرير الشركات متعددة الجنسيات لكل سنة مالية.²² ويجب تقديم هذا الإخطار خلال موعد أقصاه آخر يوم من سنة الإبلاغ المالية، ويتمثل الهدف من الإخطار في إبلاغ الهيئة بأن الكيان الأم النهائي هو الكيان المسؤول عن تقديم التقرير.²³ كما يتعين على الكيان الأم النهائي تقديم تقرير الشركات متعددة الجنسيات في موعد أقصاه اثني عشر شهراً من آخر يوم لكل سنة إبلاغ مالية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات في الدولة،²⁴ حيث ينص قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 على متطلبات إعداد التقارير المقدمة من مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، ويتضمن إرشادات حول إعداد وتقديم تقرير الشركات متعددة الجنسيات والإخطار الخاص بها. ويجب على الخاضعين للضريبة الرجوع إلى قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020 للاطلاع على إرشادات عملية حول إعداد وتقديم التقرير والإخطار.

²¹ الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (97) لسنة 2023.

²² البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020.

²³ البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020.

²⁴ البند (1) من المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (44) لسنة 2020.



7. اعتبارات خاصة لحالات معينة

يقدم هذا القسم إرشادات حول اعتبارات خاصة قد يواجهها الخاضع للضريبة عند تحديد شروط السعر المحايد لمعاملات مثل المعاملات المالية، والخدمات المُقدمة داخل مجموعة الشركات، والأصول غير المادية. كما يتناول القسم اعتبارات أخرى مثل اتفاقات تقاسم التكاليف، وإعادة هيكلة الأعمال، والمنشآت الدائمة، والتحالفات داخل المجموعة. وتُعد هذه المجالات المحددة ذات صلة من منظور الدولة باعتبارها مركزاً مالياً واستثمارياً. كما يُلقى هذا القسم الضوء على بعض الاعتبارات التي تتعلق بالتدقيق وعمليات تقييم المخاطر.

وينبغي قراءة الإرشادات الموضحة في هذا القسم مع الأخذ في الاعتبار الإرشادات الموضحة في القسم 5 بهذا الدليل والخاصة بتطبيق مبدأ السعر المحايد.

7.1 المعاملات المالية²⁵

7.1.1 مقدّمة

يقدم هذا القسم إرشادات حول تحديد ما إذا كانت شروط أنواع معينة من المعاملات المالية بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة تتوافق مع مبدأ السعر المحايد أم لا. وليس من المفترض أن يشتمل هذا القسم على قائمة شاملة لكافة المعاملات المالية التي تندرج ضمن نطاق قواعد التسعير التحويلي في الدولة. ويُتوقع قيام الخاضعين للضريبة بإتمام كافة المعاملات المالية بين أطراف ذي علاقة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

7.1.2 وظيفة الخزّانة

بصفة عامة، يتمثل الهدف من وظيفة الخزّانة في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات في مراقبة وضمان الاستقرار المالي، وغالباً ما تُنشئ مجموعات الشركات متعددة الجنسيات إدارات مخصصة للخزينة لإدارة وتلبية احتياجات المجموعة من السيولة والتمويل. وتُعد أنشطة الخزّانة التي تؤدي داخل مجموعات الشركات متعددة الجنسيات معاملات بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة تخضع لمتطلبات التسعير التحويلي. ويمكن أن تؤدي إدارة الخزّانة لأي شركة الأنشطة الآتية لمنفعة المجموعة ككل:

- الاستخدام الأمثل للسيولة داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات لضمان توفر النقد الكافي لدى الأعمال وأن يتم إنفاقه في الموضع المناسب عند الحاجة إلى ذلك وبالعملة المناسبة. في حالات معينة، قد يتصرف فريق خزّانة مركزية كمسؤول اتصال لجعل عملية الاقتراض الخارجي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات مركزية، وبذلك، يُتاح تمويل خارجي داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات من خلال عمليات الإقراض داخل المجموعة.
- إدارة السيولة الفائضة لدى مجموعة الشركات متعددة الجنسيات لتحقيق عائد استثمار والحفاظ على رأس المال على النحو المطلوب.
- إدارة المخاطر المالية من خلال تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها الأعمال وتحليلها والاستجابة لها، بما في ذلك ترشيد تكلفة رأس المال بما يعود بالنفع على مستخدمي خدمات الخزّانة في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

²⁵الأقسام الآتية تتبع الإرشادات الموضحة في الفصل العاشر من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقد تم إجراء تعديلات معينة لتناسب مع المتطلبات والمرئيات المحلية للهيئة.



- زيادة الاقتراض (من خلال إصدار سندات أو الحصول على قروض مصرفية، أو غير ذلك من أساليب الحصول على القروض) وزيادة حقوق الملكية، وإدارة العلاقة مع المصرفيين خارج مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ومع هيئات التصنيف الائتماني المستقلة.

ومن المهم عند تقييم مسائل التسعير التحويلي المتعلقة بأنشطة الخزنة تصنيف المعاملات الفعلية وفهمها والتحديد الدقيق لماهية وظائف الخزنة التي يقوم بها كيان ما قبل الانتقال إلى تسعير المعاملات.

7.1.2.1 تحديد المكافآت نظير القيام بوظيفة الخزنة وفقاً لمبدأ السعر المحايد

غالباً ما تتمثل وظيفة الخزنة المركزية في تأدية خدمات روتينية (عادية) دون تحمل مخاطر جسيمة أو إدارتها. وفي هذه الحالات، يمكن للخاضع للضريبة الرجوع إلى القسم (7.2) للاطلاع على مزيد من التفاصيل حول مقابل الخدمات المركزية. إلا أنه من المهم مراعاة توافق المقابل مع مبدأ السعر المحايد بشكل منفصل للحالات التي تتصرف فيها إدارة الخزنة كمصرف داخلي يتحمل ويدير مخاطر التزامات جسيمة وعَرَضِيَّة قد تنشأ من قروض الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة وتجميع الأموال أو الضمانات (كما ستتم مناقشتها فيما يلي).

7.1.3 القروض داخل المجموعة

غالباً ما تُقدم القروض داخل المجموعة من جانب كيان خزنة مركزي، ولكنها قد تنشأ أيضاً من عديد من المصادر الأخرى مثل القروض من الشركة الأم إلى شركة تابعة مسؤولة عن التشغيل، أو القروض بين الشركات التابعة المسؤولة عن التشغيل، أو قروض المساهمين التي يُقدمها المستثمرون إلى الشركات التي لديها محفظة أوراق مالية في البورصة. وفي حالة القروض التي يُقدمها كيان خزنة مركزي، يجب أن يتم تسعير هذه المعاملات بشكل منفصل عن الخدمات الروتينية التي قد يؤديها هذا الكيان.

7.1.3.1 تحديد السعر المحايد للقروض داخل مجموعة الشركات

في حال توافر البيانات حول القروض التي تُقدمها أطراف ثالثة، غالباً ما يتم تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن لتسعير القروض داخل المجموعة. وبصفة عامة، تتضمن طريقة السعر المستقل المقارن بالنسبة للقروض الخطوات الآتية:

- تحليل شروط القرض التي تتعلق بالعوامل التي يمكن أن تؤثر على التسعير بما في ذلك تاريخ إصدار القرض، ومدته، ودولة المقترض، وعملة القرض، والخيارات (مثل خيار السداد المسبق)، ونوع سعر الفائدة (أي سعر فائدة ثابت أم سعر فائدة متغير)، وما إلى غير ذلك.
- تحليل التصنيف الائتماني للمقترضين لفهم مخاطر الائتمان التي يتحملها المقترض عند منح القرض (سيتم مناقشة تحليل الدعم الضمني من المجموعة بالتفصيل فيما يلي).
- البحث عن قروض أطراف ثالثة لها تصنيف ائتماني وشروط مماثلة.
- إجراء تعديلات قابلية المقارنة عند اللزوم، وحساب نطاق السعر المحايد.

توفر الأقسام الفرعية الآتية مزيداً من التفاصيل حول إجراء تحليل التصنيف الائتماني، وكذلك إجراء بحث عن قروض أطراف ثالثة.



7.1.3.2 التصنيفات الائتمانية

يُعد التصنيف الائتماني بمثابة تقييم للجدارة الائتمانية العامة لأي كيان وقدرته على الوفاء بالتزاماته المالية. وتُمثل الجدارة الائتمانية للمقترض أحد العوامل الرئيسية التي تأخذها الجهات المقرضة المستقلة في الاعتبار عند تحديد شروط الاقتراض. ويمكن أن تعمل التصنيفات الائتمانية كمقياس مفيد للجدارة الائتمانية، وبذلك تساعد على تحديد المعاملات المماثلة المُحتملة، أو تطبيق نماذج اقتصادية في سياق القروض داخل مجموعة الشركات.

ويمكن تحديد التصنيفات الائتمانية للجدارة الائتمانية الكلية لمجموعة شركات متعددة الجنسيات أو لكيان أم نهائي لمجموعة شركات متعددة الجنسيات أو لإصدار معين للدين. وبناء على الحقائق والظروف السائدة، وشريطة وجود قابلية مقارنة بين إصدار الدين لطرف ثالث والمعاملة بين أطراف ذوي علاقة، وعندما تُتاح تصنيفات ائتمانية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات وتصنيفات ائتمانية للأداة المالية، فسيكون من الأنسب استخدام تصنيف هذه الأداة المالية بالتحديد لتسعير المعاملة المالية بين أطراف ذوي علاقة.

ويتطلب تحديد التصنيفات الائتمانية الأخذ في الاعتبار كلا من العوامل الكمية (مثل المعلومات المالية للمقترض) والعوامل النوعية (مثل القطاع والدولة التي يعمل فيها المقترض). ويُعد أحد الأساليب المستخدمة في الكثير من الأحيان لتحديد التصنيف الائتماني لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مُعينة، القيام بتكرار العملية المستخدمة في تحديد التصنيف الائتماني للمجموعة عن طريق تطبيق تحليل كمي ونوعي للخصائص الفردية للمجموعة باستخدام أدوات مالية متاحة للجمهور أو منهجية تتبعها جهات تصنيف ائتماني مستقلة. كما يأخذ هذا الأسلوب في الاعتبار الجدارة الائتمانية التي يعززها كون شركة متعددة الجنسيات جزءاً من مجموعة شركات متعددة الجنسيات.

وقد تختلف منهجية التصنيف الائتماني المستخدمة في الأدوات المالية المتاحة للجمهور اختلافاً كبيراً عن منهجيات التصنيف الائتماني المُطبقة من قبل جهات التصنيف الائتماني المستقلة لتحديد التصنيفات الائتمانية الرسمية، وينبغي مراعاة أي أثر لهذه الاختلافات بعناية. على سبيل المثال، لا تستخدم الأدوات المالية المتاحة للجمهور بصفة عامة إلا عينة محدودة فقط من بيانات نوعية بهدف تحديد تصنيفاً ائتمانياً. ويتم التوصل للتصنيفات الائتمانية الرسمية التي تنشرها جهات تصنيف ائتماني مستقلة عن طريق تحليل أكثر دقة يشمل تحليلاً كمياً للأداء السابق والأداء المتوقع للكيان بالإضافة إلى تحليل نوعي تفصيلي، على سبيل المثال، لقدرة الإدارة على إدارة الكيان، وخصائص معينة للصناعة، ونصيب الكيان في القطاع الذي يعمل به في السوق. لهذه الأسباب، قد تكون موثوقية نتائج التصنيفات الائتمانية التي يتم التوصل إليها من استخدام الأدوات المالية المتاحة للجمهور محدوداً عند مقارنته بموثوقية نتائج جهات التصنيف الائتماني المستقلة. إلا أنه يمكن تحسين ذلك إن أمكن إثبات توافق التصنيفات الناتجة عن استخدام أدوات متاحة للجمهور مع تلك التي توفرها جهات تصنيف ائتماني مستقلة. على سبيل المثال، عند تقرير ما إذا كانت كل من المصارف والمُقترضين سيعتمدون على تصنيفات ائتمانية مستقلة وبأي شروط سيتم الإقراض. وقد يقوم أحد الأطراف الثالثة المقرضة بالأخذ في الاعتبار تصنيفات ائتمانية مستقلة من حيث تثبيت مستوى سعر الفائدة على قرض مُعين (حيث أن التصنيف الأعلى ينتج عنه سعر فائدة أقل). وتُعد التصنيفات الائتمانية أحد الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تقرير ما إذا كان سيتم تقديم قروض أم لا وبأي شروط. وتُطبق ذات الاعتبارات بالمثل على قروض الأطراف المرتبطة.

وبصفة عامة، يشير التصنيف الائتماني الأقل إلى قدر أكبر من المخاطرة يتمثل في العجز عن السداد، ويُتوقع أن ينتج عنه تكاليف اقتراض أعلى.



من المهم أن تقوم مجموعة الشركات متعددة الجنسيات بتوثيق الأساس المنطقي للتصنيف الائتماني المستخدم توثيقاً مناسباً عند تسعير القروض داخل المجموعة والمعاملات المالية الأخرى بين أطراف ذوي علاقة.

مثال (16): أثر التصنيف الائتماني على نسب السعر المحايد

تعمل الشركة (و) في قطاع أجهزة تكنولوجيا المعلومات بالدولة. حصلت الشركة (و) على قرض بمبلغ 100 مليون درهم مدته 5 سنوات من طرف مرتبطة مُقرض، والتصنيف الائتماني لهذا الدين هو BBB. تم إجراء بحث لتحديد الشروط المُطبقة في قروض مماثلة بين أطراف ثالثة مستقلة. وقد تم أخذ العوامل الآتية في الاعتبار لهذا البحث:

• قيمة القرض: 100 مليون

• مدة القرض: 5 سنوات

• تصنيف القرض: ثانوي

• عملة القرض: الدرهم الإماراتي

• دولة المقترض: الإمارات العربية المتحدة

• القطاع الذي يعمل به المقترض: أجهزة تكنولوجيا المعلومات

• درجة التصنيف الائتماني للمقترض: BBB

بناءً على ذلك، حدد البحث اتفاقيات قروض مماثلة. وأسفر البحث عن أن سعر الفائدة الذي تم فرضه على اتفاقيات مستقلة مماثلة هو 5,5% سنوياً بذات الشروط أو بشروط مماثلة للمعاملة قيد الاختبار.

على هذا الأساس، تم التوصل إلى أن نسبة 5,5% سنوياً تُعد سعر فائدة معقول، وفقاً لمبدأ السعر المحايد، قابل للتطبيق على القرض بقيمة 100 مليون درهم الذي اقترضته الشركة (و).

أثر تصنيف ائتماني مختلف:

باستخدام المثال الموضح أعلاه بذات العوامل فيما عدا أن التصنيف الائتماني للمقترض (الشركة (و)) سيكون A بدلاً من BBB. وفي بحث مقارن تم تحديده لاتفاقيات قروض مماثلة، كان سعر الفائدة المفروض للاتفاقيات المستقلة المماثلة هو 4% سنوياً بذات الشروط أو بشروط مماثلة للمعاملة قيد الاختبار.

كنتيجة لذلك، يمكن استنتاج أن نسبة 4% تُعد سعر فائدة معقول وفقاً لمبدأ السعر المحايد، قابل للتطبيق على القرض بقيمة 100 مليون درهم الذي اقترضته الشركة (و).

7.1.3.3 الدعم الضمني

يُعد أثر عضوية مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ذا صلة بتوضيح معلومات عن الشروط التي كان سيقترض بموجبها الخاضع للضريبة من مُقرض مستقل وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وعلى سبيل التحديد:

1. تساعد السياسات والممارسات الخاصة بالتمويل الخارجي لإدارة المجموعة في توضيح شكل وشروط الدين التي كانت ستنتظم قرض الشركة متعددة الجنسيات من مُقرض مستقل، بما في ذلك التسعير (أي سعر الفائدة المدفوعة)، وجميع الخصائص الاقتصادية ذات الصلة مثل نوع القرض ومدته وعملته والأوراق المالية المستخدمة فيه والتعهدات الخاصة بالقرض واستراتيجيات الأعمال المتبعة، وما إلى غير ذلك.
2. يمكن للكيان الحصول على دعم من المجموعة للوفاء بالتزاماته المالية في حال مواجهة الكيان لصعوبات مالية.



في سياق القروض داخل المجموعة، يُشار إلى هذه المنفعة العرضية، التي من المفترض أن يستفيد الكيان منها فقط بسبب تبعيته لمجموعة الشركات، بمصطلح "الدعم الضمني". ولا يتحتم سداد أي مبالغ أو إجراء تعديلات لقابلية المقارنة لإزالة أثر الدعم المحتمل للمجموعة على التصنيف الائتماني لأحد كيانات المجموعة وأي أثر لقدرة هذا الكيان على الاقتراض أو سعر الفائدة المدفوعة على تلك القروض.

وقد يؤثر الدعم الضمني المقدم من مجموعة الشركات على التصنيف الائتماني لأحد أعضاء المجموعة المقترضين أو على تصنيف أي قرض (دين) يصدره هذا العضو. كما قد يساعد الوضع النسبي لكيان داخل المجموعة وأهميته الاستراتيجية في تحديد أثر الدعم المحتمل الذي تقدمه المجموعة على التصنيف الائتماني للكيان الذي يقوم بإصدار الدين. وكلما ضعفت علاقة كيان ما بمجموعة الشركات انخفض مستوى الدعم الذي يتلقاه من المجموعة. وفي حال وجود ما يثبت أنه من غير المرجح حصول كيان ما على دعم من مجموعته، فقد يكون من المناسب عندئذ النظر إلى الكيان فقط على أساس تصنيفه الائتماني القائم بذاته.

7.1.3.4 إجراء بحث عن قروض من أطراف ثالثة

يمكن إجراء مقارنة لسعر الفائدة لقرض داخل المجموعة تم وفقاً لمبدأ السعر المحايد بالبيانات المتاحة للجمهور لمقترضين آخرين/ قروض أطراف ثالثة لها ذات التصنيف الائتماني وكذلك إجراء مقارنة لغيرها من الشروط وعوامل قابلية المقارنة للقروض المتشابهة بدرجة كافية. وبالإضافة إلى جودة الائتمان، فمن المهم عند إجراء بحث عن قروض أطراف ثالثة أيضاً النظر إلى العوامل الرئيسية التي قد تؤثر على تسعير القرض مثل العوامل الآتية:

- **تاريخ إصدار القرض** يُعد عاملاً مهماً في تسعير القرض حيث قد تتغير نسب الفائدة بشكل كبير بمرور الوقت بناءً على عدد متنوع من عوامل الاقتصاد الكلي.
- **عملة القرض** يمكن أن تؤثر على مخاطر القرض نظراً لتقلبات سعر صرف العملات الأجنبية. وبصفة عامة، تُعتبر عملات معينة ذات مخاطر أقل (مثل الدولار الأمريكي أو تلك العملات المرتبطة بالدولار الأمريكي مثل الدرهم الإماراتي) في حين تعتبر عملات أخرى ذات مخاطر أعلى (مثل العملات التي تخضع لتخفيض القيمة أو معرضة لمخاطر تخفيض قيمتها).
- **دولة المقترض** يمكن أن تؤثر على مخاطر القرض نظراً للعوامل المختلفة للاقتصاد الكلي لتلك الدولة (مثل الركود أو ارتفاع معدلات التضخم)، أو مخاطر فرض ضوابط على رأس المال، أو عدم الاستقرار السياسي الذي قد يُهدد أسواق رأس المال بتلك الدولة.
- **مدة القرض** سوف تؤثر على تسعير القرض، حيث أنها ستؤثر على المدة التي سيتم فيها ربط رأس مال المقترض في هذه المعاملة. وفي ظل شروط اقتصادية طبيعية، عادة ما تتطلب القروض ذات المدد الأطول سعر فائدة أعلى لتحفيز المقترض على تمديد القرض لهذه الفترة الزمنية.
- **خيارات القرض** قد تمنح مزايا معينة للمقترض أو للمقترض. على سبيل المثال، خيار السداد المُسبق الذي يسمح للمقترض بأن يسدد القرض قبل تاريخ الاستحقاق قد يضيف ميزة للقرض نظراً للمنفعة المحتملة للمقترض (مثلاً إذا تعرضت نسب الفائدة للتخفيض، فسوف يستفيد المقترض من السداد المبكر للقرض، في حين يتعرض المقترض لضرر نظراً لخسارة دخله المتمثل في الفائدة).



- هناك أنواع مختلفة لأسعار الفائدة قد يتم تطبيقها على القروض بما في ذلك القروض ذات سعر الفائدة الثابت والقروض ذات سعر الفائدة المتغير. حيث يظل سعر الفائدة لقرض السعر الثابت "ثابتاً" خلال مدة القرض، في حين يتغير قرض السعر المتغير بناءً على المؤشر المعياري الأساسي في السوق (مثل سعر الفائدة المطروح بين البنوك في لندن أو سعر الفائدة على التعاملات بين البنوك في الدولة)، والذي يؤثر على مستوى مخاطرة القرض.
 - القطاع الذي يعمل به المقترض قد يؤثر على مستوى مخاطرة القرض. فعلى سبيل المثال، تُعتبر بعض القطاعات أكثر استقراراً بطبيعتها، أو قد تتضمن رأس مال مادي يمكن أن يُخفض مستوى المخاطر بالنسبة للمقرض (مثل التصنيع)، في حين أن العكس قد يكون صحيحاً بالنسبة لقطاعات أخرى (مثل التكنولوجيا).
- لا يُقصد من الإرشادات السابقة أن تكون شاملة، فقد يتحتم مراعاة عوامل أخرى عند تسعير قرض داخل مجموعة الشركات.

7.1.3.5 تعديلات قابلية المقارنة بالنسبة لقروض أطراف ثالثة

في حالات معينة، عند إجراء تحليل المقارنة لأحد القروض، فقد لا يكون من الممكن مطابقة معايير قابلية المقارنة الأساسية لقرض تم منحه داخل مجموعة الشركات. فمثلاً، بعض الدول ليس لديها أسواق رأس مال قوية، ومن ثم لا يمكن أن تقدم عدداً كافياً من قروض الطرف الثالث الصادرة في دولتها أو بعملة تلك الدولة. نتيجةً لذلك، فقد يلزم إجراء تعديلات قابلية المقارنة لتعزيز قابلية مقارنة وموثوقية قرض الطرف الثالث.

مثال (17): إجراء تعديلات بهدف توضيح أسعار الفائدة لقروض أطراف ثالثة

تقترض الشركة (م) 100 مليون درهم من شخص مرتبط بمقرض، وهذا الدين مدته 10 سنوات. وقد أسفر البحث الذي تم إجراؤه عن سعر الفائدة المفروض على ديون مماثلة عن معاملات لديون مماثلة تتراوح مدتها بين 5 و9 سنوات. وعلى ذلك، يتحتم إجراء تعديل قابلية مقارنة ليعكس أسعار الفائدة لقرض طرف ثالث مستقل تكون مدته 10 سنوات. ويتم إجراء التعديل كما يلي:

1. تحديد العوائد خلال مدة القرض داخل المجموعة (أي 10 سنوات) باستخدام البيانات المتاحة بدءاً من تاريخ إصدار القروض في شكل منحنى العوائد (أ).
2. تحديد العوائد خلال مدة قرض طرف ثالث باستخدام مصدر البيانات ذاته (مثل منحنى العوائد كما ذكرنا في الخطوة 1) (ب).
3. حساب عامل تعديل مدة القرض لكل قرض من طرف ثالث من خلال قسمة معدل العوائد لمدة 10 سنوات الذي حصلنا عليه في الخطوة 1 على العائد خلال مدة كل قرض طرف ثالث الذي حصلنا عليه في الخطوة 2 (ج = أ / ب).
4. ثم يتم ضرب معدل فائدة كل قرض لكل طرف ثالث (د) × عامل تعديل مدة القرض الذي حصلنا عليه في الخطوة 3، وذلك للتوصل إلى سعر الفائدة المعدل لمدة القرض = (ج) × (د).

7.1.4 تجميع النقد

تجميع النقد هو إحدى تقنيات الإدارة المالية التي تتبعها الشركات بهدف الاستخدام الأمثل للتدفقات النقدية وإدارة السيولة داخل مجموعة من الكيانات المرتبطة أو الشركات التابعة بكفاءة. وتتضمن هذه التقنية تجميع الأرصدة النقدية من حسابات متعددة في



مُجمع مركزي للنقد غالباً ما تحتفظ به شركة أم أو كيان خزانة مُحدد. ويسمح هذا النهج المركزي للشركات بتكوين رؤية أكثر شمولاً عن موقفها النقدي واستخدام الأموال الفائضة استخداماً أكثر فعالية. ويمكن تقليل الاعتماد على الاقتراض الخارجي والتكاليف المتعلقة به إذا تم تطبيق هذا المنهج المركزي بكفاءة.

ويوجد نوعان أساسيان لترتيبات تجميع النقد:

- تجميع النقد الفعلي.
- تجميع النقد الافتراضي.

في ترتيبات تجميع النقد الفعلي، يتم نقل أرصدة الحسابات المصرفية لجميع الأعضاء في المُجمع المركزي يومياً إلى حساب مصرفي واحد مملوك للكيان الذي يدير المُجمع المركزي النقدي، وذلك بهدف جلب الأرصدة الفردية لأعضاء المُجمع المركزي إلى رصيد واحد مستهدف.

أما في ترتيبات تجميع النقد الافتراضي، يتم تحقيق بعض مزايا تجميع الأرصدة الدائنة والمدينة لعدة حسابات بدون النقل الفعلي للأرصدة بين الحسابات المصرفية للأعضاء المشاركين. ولكن قد يطلب المصرف ضمانات مشتركة من الأعضاء المشاركين في المُجمع المركزي لتمكنه من إجراء مقاصة (تسويات) بين الحسابات إن لزم الأمر.

وحيث أنه لا يوجد نقل فعلي للأموال في ترتيب تجميع النقد الافتراضي، فمن المرجح أن تكون تكاليف المعاملات لإدارة مُجمع النقد الافتراضي أقل من تكاليف المعاملات لإدارة مُجمع نقد فعلي. وسيتم إدراج تكلفة الوظائف التي يؤديها المصرف في الرسوم أو في سعر الفائدة التي يفرضها المصرف. وسيؤدي الكيان القائم بإدارة مُجمع النقد أقل قدر من الوظائف ولن يضيف قيمة تُذكر، حيث أن الوظائف في هذا الترتيب يؤديها المصرف بشكل أساسي، وهو ما يتحتم أن ينعكس في التسعير داخل المجموعة.

7.1.4.1 تحديد المكافأة نظير القيام بترتيب تجميع النقد وفقاً لمبدأ السعر المحايد

تتضمن ترتيبات تجميع النقد معاملات بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة، ومن ثمّ فمن المهم ضمان أن يتمّ هذا الترتيب وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

سوف تعتمد المكافأة المناسبة التي يحصل عليها الكيان القائم نظير إدارة تجميع النقد على الحقائق والظروف والوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع تحملها في تيسير ترتيب تجميع النقد. وبصفة عامة فإن الكيان القائم بإدارة تجميع النقد يؤدي وظائف روتينية مثل التنسيق والتنبؤ وإعداد التقارير وإجراء التحليلات الأساسية، ومن المتوقع أنه سيحصل على مكافأة تتناسب مع المبلغ الذي يحصل عليه مُقدم خدمات روتينية. وفي الحالات الأكثر تعقيداً لتجميع النقد، فقد تشمل المسؤوليات الإضافية إدارة المخاطر، والاستخدام الأمثل للفائدة، وإدارة العلاقات المصرفية الخارجية. ومن المتوقع في هذه الأنواع من ترتيبات تجميع النقد أن تزيد المكافأة عن المبلغ المدفوع نظير الخدمات الروتينية. وينبغي أن يرتبط مستوى مبلغ المكافأة نظير القيام بوظيفة تجميع النقد ارتباطاً مباشراً بالأنشطة والخدمات والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع أن يتحملها الكيان القائم بإدارة تجميع النقد. كما ينبغي اتباع طريقة التسعير التحويلي المناسبة بعد تحليل حقائق وظروف الحالة.



يتم حساب مبلغ المكافأة للأعضاء المشاركين في وظيفة تجميع النقد من خلال تحديد أسعار الفائدة المُطبقة على وضعهم المدين والدائن داخل المُجمع وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وسيؤدي هذا التحديد إلى تخصيص منافع التحالفات التي ستنشأ عن ترتيب تجميع النقد بين أعضاء مُجمع تجميع النقد، وسيتم هذا التخصيص بمجرد حساب مبلغ المكافأة الذي سيحصل عليه الكيان القائم بإدارة تجميع النقد.

7.1.5 التحوط

قد تستخدم مجموعة الشركات متعددة الجنسيات أدوات تحوط تُمكنها من نقل المخاطر داخل الكيانات المختلفة للمجموعة. وقد تتم ممارسة نشاط التحوط مركزياً من قبل كيان المجموعة المسؤول عن الخزنة. على سبيل المثال، يمكن إدارة مخاطر العملة لأحد الكيانات من خلال التحوط في إدارة العملة والذي يتم ترتيبه من قبل الكيان المسؤول عن الخزنة. نتيجة لذلك، ففي حين لا يمكن للكيانات الفردية في المجموعة أن تبرم عقوداً لترتيبات تحوط في المعاملات المالية باسمها الخاص، إلا أنه تتم إدارة مخاطرها من منظور المجموعة ككل.

وتشمل الآليات المحتملة التي يمكن لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات من خلالها ممارسة أدوات للتحوط من المخاطر مركزياً ما يأتي:

- أن يكون لدى المجموعة كيان مسؤول عن الخزنة يؤدي وظيفة التحوط من خلال عقود التحوط المبرمة باسم الشركات العاملة ذات الصلة أو باسم كيان آخر في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
- أن تُحدد مجموعة الشركات متعددة الجنسيات أدوات التحوط الطبيعية داخل المجموعة وتستغلها، وفي تلك الحالة لا يتم إبرام عقود رسمية للتحوط.²⁶

وفي حال قيام الكيان القائم بوظيفة الخزنة المركزية بإبرام عقد للتحوط باسم الكيان العامل، يمكن النظر في هذه الحالة إلى الكيان القائم بوظيفة الخزنة المركزية باعتباره يقدم للكيان العامل خدمة يجب أن يحصل على مقابل نظير تأديتها بشروط السعر المحايد وفقاً لما ورد بالقسم 5 من هذا الدليل.

7.1.6 الضمانات المالية

الضمان المالي هو تعهد مُلزم قانوناً، حيث أنه يُلزم الضامن بالوفاء بالتزامات مالية معينة في حالة تأخر الطرف الذي يتم ضمانه عن السداد.

في ظل ظروف معينة، قد يتم تقديم ضمان من قبل كيان لقرض حصل عليه طرف مرتبط به من مُقرض غير مرتبط. وكخطوة أولى في تحديد شروط السعر المحايد لترتيب ضمان، فمن الضروري فهم المنفعة الاقتصادية التي يحصل عليها المقترض بخلاف تلك التي تنشأ عن الدعم الضمني المحتمل المذكور أعلاه. وعلى وجه التحديد، قد يحصل الكيان على سعر فائدة أقل أو

²⁶ أدوات التحوط الطبيعية هي استراتيجية لإدارة المخاطر تستخدمها الأعمال لتعويض أثر المخاطر المالية أو لتخفيف حدتها دون اللجوء إلى معاملات مالية واضحة أو أدوات مالية مشتقة. ويعتمد مفهوم أدوات التحوط الطبيعية على فكرة الارتباط الطبيعي بين أنشطة أعمال أو أوضاع معينة وأنشطة أو أوضاع أخرى، مما يؤدي إلى تحقيق تسوية ذاتية.



يحصل على تمويل أكبر بسبب ضمان من أحد الأطراف المرتبطة به، ويُعد هذا نتيجةً لتلقي دعمٍ واضحٍ من خلال ضمان يأخذ الشكل الرسمي.

7.1.6.1 تسعير ضمان طرف مرتبط

بصفة عامة، يتم تسعير ضمان طرف مرتبط من خلال تقدير المنفعة المتحققة للطرف الذي تم ضمانه في شكل الحصول على سعر فائدة أقل على الأموال المقترضة بسبب الضمان. ويُشار إلى هذا الأسلوب "بأسلوب توفير الفائدة"، ويتم اتباعه بحساب الفرق في تكلفة الاقتراض للطرف الذي يتم ضمانه بدون الضمان بالمقارنة بالتكلفة الفعلية للاقتراض في وجود الضمان. وينبغي إجراء تقدير تكلفة الاقتراض وفقاً للإرشادات الموضحة في هذا القسم الخاص بتسعير القروض داخل المجموعة كما هو موضح بالتفصيل في القسم 7.1.3.

7.1.7 التأمين الاحتكاري

المؤمن المُحتكر (شركة التأمين الاحتكاري) عبارة عن وظيفة داخل المجموعة يتمثل دورها في التأمين ضد مخاطر معينة للمجموعة. ويوجد العديد من المزايا التي يتمتع بها المؤمن المُحتكر، من بينها القدرة على توفير التكاليف من خلال إبقاء المخاطر داخل المجموعة، والتغلب على تحدي الحصول على تغطية تأمينية لمخاطر معينة من الصعب التأمين ضدها في السوق المفتوحة. وينبغي أن يُدير المؤمن المُحتكر شركة تجارية حقيقية إن كان سيتم مقارنته بنظرانه من شركات التأمين المستقلة. ويمكن أن تشمل مؤشرات النشاط التجاري للشركة ما يأتي:

- تنوع وتجميع المخاطر في شركة المؤمن المُحتكر.
 - تحسن وضع رأس المال للكيانات داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات نتيجة لتنوع المخاطر.
- كما ينبغي أن توفر ترتيبات التأمين الاحتكاري تغطية تأمينية حقيقية إذا كان المؤمن المُحتكر يتحمل مخاطر مقابل أقساط التأمين. وفيما يأتي بعض مؤشرات أنشطة التأمين الحقيقية:
- الحاجة لتأمين ضد المخاطر.
 - تمتع المؤمن المُحتكر بالمهارات والخبرات اللازمة ذات الصلة التي تُمكنه من التأمين ضد المخاطر وإدارتها.
 - وجود احتمال لتحقيق المخاطر المؤمن ضدها.
 - قابلية مقارنة المؤمن المُحتكر بمؤمن مستقل من حيث مستويات رأس المال، والإطار التشغيلي، والموظفين.

7.1.7.1 تحديد سعر التأمين الاحتكاري وفقاً لمبدأ السعر المحايد

قد يكون من الممكن عند تسعير ترتيبات التأمين الاحتكاري تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن إذا توافرت معاملات مماثلة داخلية يقوم فيها المؤمن المُحتكر بأعمال مماثلة بشكل مناسب مع عملاء مستقلين، أو إذا توافرت معاملات مماثلة خارجية.

إلا أنه نظراً للطبيعة المختلفة لترتيبات التأمين، فمن الصعب في أغلب الأحيان تطبيق طريقة السعر المستقل المقارن على تأمين مُحتكر. وبذلك، فقد نصل لنتيجة أكثر موثوقية من خلال تقييم ربحية كيان المؤمن المُحتكر وفقاً لمبدأ السعر المحايد باتباع الإرشادات الموضحة في القسم 5 من هذا الدليل، وتطبيق المؤشر المناسب لمستوى الربحية. وبصفة عامة، فإن هذا التحليل سيأخذ في الاعتبار ربحية المُطالبات وعائد مناسب على رأس المال.



وأخيراً، فقد يتم الأخذ في الاعتبار طريقة بديلة مثل إجراء تحليل اكتواري لتحديد قسط التأمين ضد نوع معين من المخاطر وفقاً لمبدأ السعر المحايد. غير أن استخدام طرق بديلة يصاحبه تحديات مختلفة، ولا ينبغي استخدام طرق بديلة إلا إذا كانت طرق التسعير التحويلي الخمس الواردة في البند (3) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات غير مناسبة أو لا يسفر عن استخدامها نتيجة قاطعة.

7.2 الخدمات المُقدمة داخل المجموعة 27

7.2.1 مقَدِّمة

يركز هذا القسم على خدمات يؤديها عضو أو أكثر في المجموعة وتوفر منفعة لأعضاء المجموعة الآخرين، وما إذا كان قد تم تسعير تلك الخدمات وفقاً لمبدأ السعر المحايد أم لا.

في حالات الأطراف المستقلة، قد يحصل شخص يحتاج إلى خدمة معينة على تلك الخدمة من طرف ثالث مورد للخدمات أو قد يؤدي الخدمة بنفسه داخل شركته. وبطريقة مماثلة، فإن أي عضو في مجموعة شركات متعددة الجنسيات يحتاج إلى خدمة معينة قد يحصل عليها من مورد خدمات مستقل أو من أحد أعضاء مجموعته (أي داخل المجموعة) أو قد يؤدي الخدمة بنفسه.

وغالباً ما تشمل الخدمات المُقدمة داخل المجموعة تلك الخدمات التي تكون متاحة عادةً من أطراف ثالثة خارجية (مثل الخدمات القانونية والمحاسبية)، بالإضافة إلى تلك الخدمات التي عادة ما يتم أدائها داخلياً (على سبيل المثال من قبل الشركة بنفسها، مثل التدقيق الداخلي أو الموارد البشرية). وينبغي للخدمة المؤهلة كخدمة مُقدمة داخل المجموعة أن يتم تحديدها وإعطاء مقابل لتأديتها وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

كما يتضمن تحليل اعتبارات التسعير التحويلي الواجب مراعاتها للخدمات المُقدمة داخل المجموعة المجالين الرئيسيين الآتيين:

- ما إذا كانت الخدمات داخل المجموعة قد تم تقديمها بالفعل.
- ما إذا كانت الرسوم مقابل الخدمات المُقدمة داخل المجموعة تم فرضها وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

7.2.2 تحديد ما إذا كان قد تم بالفعل تقديم خدمة داخل المجموعة

7.2.2.1 اختبار المنافع

عند تطبيق مبدأ السعر المحايد، ينبغي أن تعتمد إجابة التساؤل عما إذا كان قد تم تقديم خدمة داخل المجموعة عند تأدية نشاط معين لعضو أو أكثر من أعضاء المجموعة بواسطة عضو آخر بالمجموعة على ما إذا كان النشاط يقدم قيمة اقتصادية أو تجارية لعضو المجموعة المعني من أجل تحسين وضع أعماله أو المحافظة عليه. ويمكن تحديد ذلك بالأخذ في الاعتبار، على سبيل المثال وليس الحصر، العوامل الآتية:

- ما إذا كانت المنافع لها قيمة اقتصادية أو تجارية بحيث يكون طرف مستقل في ظروف مماثلة على استعداد لدفع مقابل هذا النشاط إذا قدمه طرف مستقل، أو كان ليؤدي النشاط بنفسه.

²⁷ الأقسام الآتية تتبع الإرشادات الواردة في الفصل السابع من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وقد تم إجراء تعديلات معينة للتوافق مع المتطلبات المحلية ومرثيات الهيئة.



- ما إذا كان قد تم تقديم الأنشطة لطرف آخر يحصل على، أو يُتوقع بشكل معقول أن يحصل على، منافع من هذه الأنشطة. فإذا كان هذا هو الحال، فقد توجد خدمة مُقدمة حتى وإن لم تتحقق المنافع المتوقعة منها في النهاية.
- ما إذا كان يوجد، من الناحية الموضوعية، أي ضرورة تجارية أو عملية للأنشطة التي يتم تأديتها لمتلقي الخدمة، وما إذا كان طرف مستقل على استعداد أن يدفع لمُقدم الخدمة نظير أداء تلك الأنشطة. فإن لم يكن هذا هو الحال، فقد تكون المنفعة قد تحققت بعيداً عن تلك الخدمة أو تحققت بشكل عرضي.
- ما إذا كان يمكن تحديد المنافع وتقدير قيمتها، وإلا فلن تعتبر هناك خدمة تم تقديمها.

7.2.2.2 أنشطة المساهمين

يتم في بعض الأحيان أداء أحد الأنشطة داخل مجموعة شركات متعددة الجنسيات فيما يتعلق بأعضاء المجموعة، حتى وإن كان أعضاء المجموعة هؤلاء لا يحتاجون إلى هذا النشاط (ولن يكونوا على استعداد لدفع أموال مقابلها إذا كانوا مستقلين عن المجموعة). وقد يكون هذا النشاط أحد الأنشطة التي يؤديها عضو في المجموعة (عادة كيان أم أو شركة قابضة إقليمية) بمفرده بسبب حصص ملكيته في شركة عضو أو أكثر من الشركات الأعضاء في المجموعة (أي بصفته مساهم). كما قد يتحتم أداء هذه الأنشطة لأسباب تتعلق بالامتثال للوائح التنظيمية، مما يدل أيضاً على أن هذه الأنشطة يؤديها مُقدم الخدمات بصفته أحد المساهمين.

لا تندرج هذه الأنواع من الأنشطة ضمن الخدمات المُقدمة داخل المجموعة، وبالتالي فإنها لا تبرر فرض رسوم نظير تأديتها على الأعضاء الآخرين في المجموعة. و عوضاً عن ذلك، ينبغي تحمل التكاليف المرتبطة بهذا النوع من الأنشطة وتخصيصها/ احتجازها على مستوى المساهم. ويُشار إلى هذا النوع من الأنشطة بمصطلح "نشاط المساهم".

وفيما يأتي نعرض الأمثلة التوضيحية الدالة على التكاليف التي قد ترتبط بأنشطة المساهم، ولا ينبغي فرض رسوم نظير تأديتها:

- التكاليف المتعلقة بالهيكل القانوني للكيان الأم ذاته، مثل اجتماعات المساهمين، وإصدار أسهم في الكيان الأم، وقيد الشركة الأم في سوق الأوراق المالية، وتكاليف المجلس الإشرافي.
- التكاليف المتعلقة بمتطلبات إعداد التقارير (شاملةً التقارير المالية وتقارير التدقيق) للكيان الأم بما في ذلك توحيد التقارير، وأنشطة التدقيق التي يقوم بها الكيان الأم لحسابات الشركات التابعة والتي تتم حصرياً لصالح الكيان الأم، وإعداد القوائم المالية الموحدة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
- تكاليف جمع الأموال بهدف حيازة مشاركتها والتكاليف المتعلقة بعلاقات المستثمرين في الكيان الأم مثل استراتيجية الاتصال بالمساهمين في الكيان الأم، وتكاليف التحليلات المالية، وتكلفة التمويل، وأي تكاليف أخرى للمساهمين في الكيان الأم.
- التكاليف المتعلقة بامتثال الكيان الأم للقوانين الضريبية ذات الصلة.
- التكاليف التي تُعد ثانوية بالنسبة للحكومة المؤسسية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات ككل.

7.2.2.3 معاملة التكاليف المنقولة/ استرداد النفقات

في بعض الأحيان، قد تقوم إحدى شركات المجموعة بإجراء ترتيب والدفع بالنيابة عن الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بها مقابل سلع أو خدمات تم حيازتها من بائعين مختلفين. وتُعرف هذه التكاليف عادةً بالتكاليف المنقولة ويتم استردادها.



قد يُطرح تساؤل عما إذا كان يتعين على شركة المجموعة القائمة بإجراء الترتيب والدفع مقابل هذه السلع أو الخدمات أن تقوم بإضافة أحد عناصر الربح للمبلغ المدفوع للبائعين عند إعادة تحميل تلك التكاليف على أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة.

وقد يقوم مورد الخدمات بالمجموعة بنقل هذه التكاليف من البائعين دون إضافة أي عنصر من عناصر الربح أو هامش الربح، شريطة أن يكون:

- تم طلب السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها من قبل الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة ولصالحهم.
- دور مقدم الخدمات بالمجموعة يقتصر على كونه مجرد وكيل يقوم بالدفع مقابل السلع أو الخدمات، ولا يقوم بتعزيز قيمة السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها بأي شكل أثناء هذه العملية.
- تكلفة السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها هي المسؤولية القانونية أو التعاقدية للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة. ويمكن استيفاء هذا الشرط حتى في حال كان مقدم الخدمات بالمجموعة مسؤولاً مسؤولية قانونية أو تعاقدية عن الدفع مقابل السلع أو الخدمات التي يتم الحصول عليها من خلال اتفاقية داخلية بين شركات المجموعة.

مع ذلك، ينبغي على مُقدم الخدمات بالمجموعة أن يراعي فرض هامش ربح مناسب وفقاً لمبدأ السعر المحايد مقابل وظيفته المتمثلة في إجراء الترتيب والدفع مقابل السلع أو الخدمات بالنيابة عن الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة به. ويجب أن يستند ذلك، دون الحصر، إلى التكاليف المُجمعة لأداء الوظيفة، وأن يعكس طبيعة خدماته وقدر القيمة التي يضيفها للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

مثال (18): معالجة التكاليف المنقولة وتكاليف الخدمات

الشركة (أ) هي الشركة الأم لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي في الدولة، ولها شركات تابعة مملوكة بالكامل في الدولتين (س) و(ص). الشركة (أ) لديها فريق مشتريات مركزي مسؤول عن كافة الأنشطة المتعلقة بالشراء في المجموعة.

تسعى الشركة التابعة القائمة في الدولة (س) للحصول على دعم من فريق المشتريات لترتيب مقار إضافية لمكاتبها. وبناءً على طلبها، يقوم فريق المشتريات بالدعوة لتقديم عطاءات والمساعدة في جميع خطوات عملية استئجار مقار للمكاتب.

كجزء من هذا الترتيب، يتم توقيع عقد الإيجار بين الشركة (أ) والشركة المؤجرة، على أن يتم دفع مبالغ الإيجار مباشرة من قبل الشركة (أ) للشركة المؤجرة.

وعند تحديد المبلغ الذي سوف تتقاضاه الشركة (أ) وفقاً لمبدأ السعر المحايد، ينبغي على الشركة (أ) تطبيق هامش ربح بالسعر المحايد على التكاليف التي تكبدتها في تقديم دعم عملية الشراء أثناء ترتيب الإيجار. كما يُتوقع أن تقوم الشركة (أ) باسترداد تكاليف الإيجار من شركتها التابعة دون إضافة هامش ربح.

7.2.2.4 ازدواجية الخدمات

تحدث ازدواجية الخدمات عندما يتم تقديم خدمة لطرف مرتبط تكبد بالفعل تكاليف مقابل ذات النشاط الذي إما قام بأدائه بنفسه أو أداها نيابةً عنه مُقدم خدمة مستقل. لا توجد ضرورة تجارية أو عملية لازدواجية الخدمة هذه، ومن ثم، بعد تطبيق اختبار المنافع، فلن يتم اعتبار أن هناك أي خدمة قُدمت. وفي حين أن هذا، بشكل عام، هو الأصل، فقد يُسمح بازدواجية الخدمات في الحالات الآتية:



- في حال كانت ازدواجية الخدمات مؤقتة فقط. على سبيل المثال، إذا كانت مجموعة شركات متعددة الجنسيات تقوم بإعادة التنظيم بهدف جعل وظائف الإدارة لديها مركزية.
- في حال القيام بازواجية الخدمات لتقليل مخاطر اتخاذ قرار أعمال خطأ. على سبيل المثال، تظهر هذه الحالة إذا حصلت شركة على استشارة محاسبية من طرف مرتبط داخل المجموعة حول أحد المسائل، ولكنها تختار الحصول على رأي ثانٍ لتقليل مخاطر تعرضها لغرامات في حال عدم الامتثال للمعايير المحاسبية، فينبغي في هذه الحالة أن تتحمل الشركة تكاليف الاستشارة المحاسبية التي حصلت عليها من المجموعة.

يجب أن يحدد أي مقابل يتم الحصول عليه نظير خدمات مزدوجة محتملة طبيعة الخدمات بشكل تفصيلي، والسبب الذي يؤدي إلى أن تبدو الشركة كأنها تضاعف التكاليف على عكس الممارسات الفعالة. وحقيقة أن شركة ما، على سبيل المثال، قد تؤدي أنشطة تسويق داخل المجموعة ويُفرض عليها أيضاً مقابل خدمات تسويق من إحدى شركات المجموعة لا يُحدد في حد ذاته وجود ازدواجية في الخدمات. في هذا المثال، قد توجد فروق إذا كان الكيان المحلي ينفذ استراتيجية تسويق محلية وكانت الشركة العضو في المجموعة تنفذ استراتيجية تسويق العالمية، ما قد يُعد مؤشراً على أنشطة تسويق مختلفة لا توجد ازدواجية في تقديمها.

تتوقع الهيئة تقديم أسباب منطقية واضحة لتكبد الشركة أي تكاليف مزدوجة نتيجة خدمات مُقدمة داخل المجموعة. وعلى ذلك فينبغي على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بمستندات كافية لدعم موقفه الضريبي من تكبد تكاليف مقابل ما قد يبدو أنه ازدواجية في الخدمات.

7.2.2.5 المنافع العرضية

في حالات معينة، تتعلق الخدمات المُقدمة داخل المجموعة فقط ببعض أعضاء المجموعة، ولكنها توفر بشكل عرضي منافع لأعضاء المجموعة الآخرين. على سبيل المثال، الدراسات الشاملة التي يتم إجراؤها على مستوى المجموعة والمتعلقة بالتغيرات الهيكلية حال كان الهدف منها إعادة تنظيم المجموعة، والدراسات التي تهدف إلى البحث عن منافع حيازة أنشطة أعمال جديدة، أو الدراسات التي تهدف لإنهاء وجود أحد الأقسام. قد تُشكل هذه الأنشطة خدمات داخل المجموعة مُقدمة لأعضاء المجموعة المحددين الذين قاموا بإجراء هذه الدراسات. وقد يقوم أعضاء المجموعة هؤلاء بتضمين نتائج الدراسات لدعم أو رفض قرارات رئيسية للأعمال تؤثر تأثيراً مباشراً على ميزتهم التنافسية في السوق. ولا اعتبارات ثانوية وأغراض مرجعية، قد تتم إتاحة هذه الدراسات لأعضاء المجموعة الآخرين. كما قد توفر هذه الأنواع من الدراسات معلومات مفيدة مثل توضيح أوجه عدم الكفاءة التشغيلية أو خطوط الإنتاج الواعدة بالنمو والتطوير. وبالنسبة لكيانات المجموعة التي قُدمت لها الدراسات لأغراض مرجعية، فتعد المعلومات المفيدة منفعة عرضية، ولن يكون من المناسب فرض أتعاب عليهم نظيرها باعتبارها خدمات مُقدمة داخل المجموعة. ويرجع ذلك إلى أن الأنشطة التي نتجت عنها المنافع لم تكن موجهة إليهم على الإطلاق، ولا تُعد أنشطة قد يرغب طرف مستقل عادةً في أن يدفع مقابلها. إلا إنه يجب تحديد وضع كل حالة حسب الحقائق والظروف المحيطة بها.

7.2.2.6 الخدمات المُقدمة داخل المجموعة التي تنشأ نظراً للإدارة من خلال عدة مستويات

يمكن أن تشمل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات العديد من الأعمال وأنشطة الخدمات. كما يمكن أن يتم الإشراف على الإدارة بالمجموعة من خلال عدة مستويات، على سبيل المثال أن يقوم فريق قيادة الأعمال العالمية بالإشراف على شؤون



الأعمال على مستوى الأعمال عالمياً، ويكون فريق قيادة الأعمال الإقليمية مسؤولاً عن إقليم بعينه، في حين يكون فريق قيادة الأعمال المحلية مسؤولاً عن دولة واحدة. بمعنى آخر، لا تتم الإدارة في كافة مجموعات الشركات متعددة الجنسيات بشكل متكامل رأسياً، بل قد يكون لديها مجموعات إقليمية أو مجموعات فرعية على مستوى الأقسام ذات هياكل خاصة للإدارة والدعم. وقد تُقرر مجموعة الشركات متعددة الجنسيات إجراء تخصيص لتكاليف فرق قيادة الأعمال العالمية والإقليمية على مستوى جميع الدول التي تعمل فيها.

وأثناء القيام بهذا التخصيص، ينبغي على مجموعة الشركات متعددة الجنسيات تطبيق مبادئ اختبار المنافع الذي تم تناوله في القسم 7.2.2.1 من هذا الدليل.

وفي حال عدم اجتياز تخصيص التكاليف لاختبار المنافع، فسيتم تعديل هذه النفقات عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة وفقاً للمادة (20) من قانون ضريبة الشركات. كما ينبغي إجراء تقييم دقيق للتأكد من أن الإدارة التي تتم من خلال عدة مستويات لا ينتج عنها ازدواج في تخصيص التكاليف بالنسبة لأعضاء المجموعة.

7.2.2.7 الخدمات المركزية

الأنشطة الأخرى التي قد تتعلق بالمجموعة هي الأنشطة المركزية المنفذة في الكيان الأم، أو في مركز خدمة أو أكثر من مراكز الخدمة التابعة للمجموعة (مثل الشركة المتخذة كمقر رئيسي إقليمي)، التي تتم إتاحتها للمجموعة (أو لعدة أعضاء في المجموعة). وتعتمد الأنشطة المركزية على نوع الأعمال وعلى الهيكل التنظيمي للمجموعة. ولكن بصفة عامة، قد تتضمن هذه الأنشطة خدمات إدارية تشمل، دون الحصر، ما يأتي:

- التخطيط والتنسيق.
- خدمات تكنولوجيا المعلومات والحاسوب.
- خدمات الموارد البشرية والتوظيف والتدريب.
- الاستشارات المالية، والخدمات المالية، والرقابة على الميزانية، والمحاسبة والتدقيق.
- الخدمات القانونية.
- خدمات العملاء.
- وظائف الدعم الأخرى مثل التوزيع والشراء والتسويق.

وعادة ما تُعتبر هذه الأنواع من الأنشطة خدمات داخل المجموعة، لأنها نوع أنشطة قد ترغب أطراف مستقلة في الدفع مقابل تأديتها أو القيام بأدائها داخلياً.

يمكن أن تأخذ الخدمات المقدمة داخل المجموعة عدة أشكال، أو توفر مستويات متباينة من المنافع، لذلك من الضروري معرفة الحقائق والظروف الفعلية للترتيب لتحديد أنسب طريقة للتسعير التحويلي.

بالنسبة لترتيب خاص بخدمة معينة، يمكن توضيح شروط النشاط في عقد تفصيلي مع الطرف الذي يقوم بتقديم الخدمة. كما قد يتضمن النشاط موظفين ذوي مهارات عالية تكون متنوعة بدرجة كبيرة من حيث طبيعتها أو أهميتها لنجاح النشاط. ويمكن أن تأخذ الترتيبات الفعلية أشكالاً مختلفة تبدأ من القيام ببرامج تفصيلية وضعها الطرف الأساسي، وتمتد إلى الاتفاقيات التي يكون



بموجبها لشركة أبحاث سلطة تقديرية للعمل من خلال معايير مُحددة على نطاق واسع. وقد يُشكل هذا الترتيب تقديم خدمة ذات قيمة/ أو يتم تقاضي أتعاب مقابل تقديمها.

ويمكن تقديم الخدمة التي يتم تقاضي أتعاب مقابلها حتى في حالة عدم وجود اتفاقية واضحة. على سبيل المثال، تقرر مجموعة شركات متعددة الجنسيات أن تجعل وظيفة التمويل العالمي أحد الوظائف المركزية. وسوف تقدم خدمات قد تشمل الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، وإعداد القوائم المالية بناءً على السجلات المحاسبية، وإجراء تسويات على البيانات المالية، وإعداد الإقرارات الضريبية والعمليات الحسابية لاحتساب الضرائب ونماذج الاسترداد، وإجراء عمليات التدقيق الداخلي المتعلق بعمليات التشغيل والنواحي المالية، وأداء الخدمات الأخرى ذات الطبيعة المماثلة. وحقيقة عدم وجود اتفاقية خدمات مكتوبة بين مُقدم الخدمة وأحد أعضاء المجموعة لا تعني تلقائياً أنه لم يتم تقديم الخدمة أو تلقيها. وينبغي مراجعة سلوك الأطراف، وكذلك مراجعة الحاجة إلى الخدمة، وما إذا كانت المركزية قد ألغت عيباً تشغيلياً كان عضو المجموعة سيتحمل تكلفته أو سيقوم بأدائه بنفسه داخل شركته.

ولا ينشأ الالتزام بدفع الخدمة المُقدمة داخل المجموعة إلا إذا تم استيفاء شروط اختبار المنافع، والذي يتحدد من خلال تقييم ما إذا كانت أطراف مستقلة في ظروف مماثلة ترغب في دفع مقابل النشاط إذا قام بأدائه مُقدم خدمة مستقل أو أنها كانت ستؤديه بنفسها داخل شركتها.

مثال (19): معالجة التكاليف المتعلقة بمتطلبات معينة تقتضيها اللوائح التنظيمية

الشركة (أ) هي الشركة الأم لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي في الدولة (س)، والشركة مدرجة في سوق الأسهم المعتمد بالدولة (س)، وتملك بالكامل الشركة التابعة (ب) الكائنة في الدولة. امثالاً للمتطلبات التنظيمية في الدولة (س)، تقوم الشركة (أ) بإجراء تدقيق خاص للقوائم المالية للشركة (ب) ويُعد هذا التدقيق منفصلاً ومختلفاً عن التدقيق الذي تقوم به الشركة (ب) بموجب التشريع المعمول به في الدولة. كما أنه لا يتعين على الشركة (ب) بموجب التشريع المعمول به في الدولة إجراء هذا التدقيق الخاص. ونظراً لأنه يتم إجراء التدقيق الخاص من قبل الشركة (أ) للامتثال بالمتطلبات التنظيمية في الدولة (س)، فينبغي على الدولة (أ) تحمل تكاليف التدقيق الخاص، وعدم نقل تلك التكاليف للشركة (ب) الكائنة في الدولة.

مثال (20): معالجة التكاليف المتعلقة بمقدمي الخدمات الخارجيين (طرف ثالث)

الشركة (ب) هي جزء من مجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي بالدولة (أ)، وهي مدرجة في سوق الأسهم المعتمد في الدولة (أ)، ولديها شركة تابعة مملوكة بالكامل كائنة في الدولة هي الشركة (و). الشركة (ب) لديها التزامات معينة لإعداد التقارير المالية في الدولة (أ)، مثل إعداد قوائم مالية موحدة. وبصفة عامة، تستعين الشركة (ب) بمقدم خدمات خارجي (طرف ثالث مستقل) لتقديم هذه الخدمات. ولكن كجزء من التغييرات في السياسة الداخلية للمجموعة، تطلب الشركة (ب) من الشركة (و) أن تقوم بتقديم الخدمات بدلاً من الطرف المستقل. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تجتاز الخدمة المُقدمة من الشركة (و) اختبار المنافع. ويراعي اختبار المنافع، ضمن عوامل أخرى، ما إذا كانت الشركة (و) تقدم أي قيمة اقتصادية أو تجارية لتعزيز موقف أعمال الشركة (ب).



يمكن تحديد ذلك من خلال الأخذ في الاعتبار ما إذا كان أشخاص ليسوا أطرافاً مرتبطة على استعداد للدفع مقابل هذا النشاط في حال قام بأدائه طرف ثالث مستقل أو تم أدائه داخل الشركة. وفي حال كان النشاط هو أحد الأنشطة التي لن يكون أشخاص ليسوا أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلين على استعداد للدفع مقابلها، فعادةً لا يجب أن يجتاز النشاط اختبار المنافع. وكما يمكن أن نلاحظ، فسوف يعتمد التحليل على الحقائق والظروف الفعلية.

وفي هذه الحالة، من المفترض أن الشركة (ب) كانت ستستمر في الاستعانة بطرف ثالث خارجي كمقدم للخدمة لتوفير الخدمات في حال لم تتغير السياسة الداخلية للمجموعة. وبناءً على هذه الحقيقة، يمكن الاستنتاج بشكل معقول أنه تم اجتياز اختبار المنافع، وأن الشركة (و) يمكنها فرض التكاليف المرتبطة بالخدمة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

7.2.3 تحديد الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة داخل المجموعة وفقاً لمبدأ السعر المحايد

7.2.3.1 تحليل قابلية المقارنة

ينبغي اعتبار تحديد السعر المحايد للخدمات المقدمة داخل المجموعة من منظور كل من مُقدم الخدمات ومتلقي الخدمات. وفي هذا الصدد، ينبغي عند تحليل قابلية المقارنة تحليل اعتبارات ذات صلة مثل قيمة الخدمة بالنسبة للمتلقي، والسعر الذي كانت شركة مستقلة مماثلة على استعداد أن تدفعه مقابل تلك الخدمة في ظروف مماثلة، وكذلك تكلفة الخدمة بالنسبة لمُقدم الخدمة.

7.2.3.2 اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي

ينبغي تحديد الطريقة التي يجب استخدامها لتحديد السعر المحايد للخدمات المقدمة داخل المجموعة وفقاً للإرشادات الموضحة القسم 5 من هذا الدليل.

تستخدم عادة طريقة السعر المستقل المقارن أو أي طريقة تسعير تحويلي قائمة على التكلفة (مثل طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، أو طريقة صافي هامش ربح المعاملات باستخدام مؤشر مستوى ربح قائم على التكلفة) لتسعير الخدمات المقدمة داخل المجموعة. ومن المرجح أن تكون طريقة السعر المستقل المقارن أنسب طريقة في حال كانت هناك خدمة مماثلة مُقدمة بين شركات مستقلة أو بواسطة طرف مرتبط يُقدم الخدمات لشركة مستقلة في ظروف مماثلة.

7.2.3.3 طرق مباشرة وغير مباشرة لفرض أتعاب مقابل الخدمات المقدمة داخل المجموعة

قد تتمكن مجموعة شركات متعددة الجنسيات من اعتماد ترتيبات مباشرة لفرض أتعاب مقابل الخدمات المقدمة، وبالتحديد في حال كانت خدمات مماثلة لتلك المقدمة لأطراف مرتبطة تُقدم أيضاً لأطراف مستقلة. وفي حال تقديم خدمات معينة لأطراف مرتبطة وأيضاً لأطراف مستقلة في ظروف مماثلة وكانت تشكل جزءاً كبيراً من أعمال المجموعة، فيمكن الافتراض بأن مجموعة الشركات متعددة الجنسيات لديها القدرة على توضيح أساس منفصل للأتعاب المفروضة مقابل الخدمة (مثلاً من خلال تسجيل الأعمال التي تمت، أو أساس فرض الأتعاب، أو التكاليف المتكبدة للوفاء بعقود الأطراف الثالثة). لذلك نحث مجموعة الشركات متعددة الجنسيات في هذه الحالة على استخدام طريقة مباشرة لفرض الأتعاب بالنسبة للمعاملات التي تتم داخل المجموعة مع أطرافها المرتبطة.

غير أن هذه الطريقة قد لا تكون ملائمة دائماً، فعلى سبيل المثال، في حال كانت الخدمات المقدمة لأطراف مستقلة عرضية أو هامشية. وقد تُشكل الطريقة المباشرة لفرض أتعاب تحديات في الحالات التي يوجد فيها تآدية لنشاط خدمات مركزية إدارية



لصالح عدة كيانات داخل المجموعة في ذات الوقت. وقد تجد مجموعات الشركات متعددة الجنسيات أنه يتعين عليها استخدام طرق تخصيص وتجزئة التكاليف، الأمر الذي يستدعي في أغلب الأحيان استخدام مستوى من التقدير أو التقريب كأساس لحساب التعديل وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وفي حال استخدام طرق تخصيص أو تجزئة التكاليف، تعتبر هذه الطرق طرقاً غير مباشرة في تقدير الأتعاب المفروضة مقابل الخدمات المقدمة داخل المجموعة.

عند استخدام طريقة غير مباشرة، يتعين على الخاضع للضريبة الأخذ في الاعتبار الخصائص التجارية لكل حالة (مثلاً ما إذا كان أساس التخصيص معقولاً في ظل الظروف). كما ينبغي أن تتضمن الطريقة ضمانات تحول دون حدوث تلاعب، واتباع مبادئ محاسبية سليمة، والقدرة على التوصل إلى أتعاب أو تخصيص للتكاليف يتم ربطه بالمنافع الفعلية أو المتوقعة بشكل معقول بالنسبة لمتلقي الخدمة.

وعادة فإن الطريقة غير المباشرة لتقدير الأتعاب مقابل الخدمة لا تكون مناسبة لخدمات معينة تشكل نشاطاً أساسياً لأعمال الشركة أو لخدمات لا يتم تقديمها فقط لأطراف مرتبطة بل أيضاً لأطراف مستقلة.

7.2.3.4 تحديد أساس التكلفة

في حال تحديد أحد الطرق القائمة على التكلفة باعتبارها أنسب طريقة لظروف الحالة، يجب تحديد أساس التكلفة المناسب. وفيما يأتي ملخص لتحديد أساس التكلفة للخدمات المركزية:

1. تتمثل الخطوة المبدئية في تجميع كافة التكاليف المتكبدة سنوياً من قبل جميع الأعضاء في المجموعة لتأدية كل نوع من أنواع الخدمات المركزية المقدمة داخل المجموعة. والتكاليف التي سيتم تجميعها ستكون عبارة عن التكاليف المباشرة وغير المباشرة لتقديم الخدمات، بالإضافة إلى نسبة مناسبة من نفقات التشغيل التي يتم تحديدها باستخدام أساس تخصيص مقبول حسب الاقتضاء.
2. ثانياً: يجب استبعاد التكاليف المنسوبة لنشاط داخل المجموعة تستفيد منه فقط الشركة التي تؤدي النشاط من التكاليف المُجمعة (بما في ذلك أنشطة المساهم التي تؤديها الشركة المساهمة).
3. ثالثاً: ينبغي أن تُحدد مجموعة الشركات متعددة الجنسيات التكاليف المنسوبة للخدمات التي يؤديها أحد أعضاء المجموعة بمفرده أو بالنيابة عن عضو آخر بالمجموعة واستبعادها من التكاليف المُجمعة (حيث أنه سيتم فرض أتعاب مقابل هذه الخدمات على المستفيد من الخدمات مباشرة).
4. وأخيراً: تحتاج مجموعة الشركات متعددة الجنسيات إلى تخصيص التكاليف المُجمعة المتبقية المنسوبة للخدمات المقدمة لعدة أعضاء في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ضمن الأعضاء المستفيدين لمجموعة الشركات. ويمكن تطبيق أكثر من أساس للتخصيص لهذا الغرض بناءً على طبيعة الخدمة، وعلى حقيقة أنه ينبغي ربط أساس التخصيص بالمنفعة المتوقعة. على سبيل المثال، بالنسبة للخدمات المتعلقة بالأشخاص قد تُستخدم حصة إجمالي الموظفين، وبالنسبة لخدمات تكنولوجيا المعلومات قد تُستخدم حصة إجمالي المستخدمين كأساس للتخصيص. ويجب أن يُستخدم ذات أساس (أسس) التخصيص باستمرار لكافة أنواع تخصيص التكاليف المتعلقة بذات فئة الخدمات.



7.2.3.5 هامش الربح

عند تحديد الأتعاب المفروضة للخدمات المقدمة داخل المجموعة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، ينبغي على مورد الخدمة تطبيق هامش ربح بالنسبة لكافة التكاليف التي لا تكون تكاليف منقولة بطبيعتها²⁸ ويجب تحديد هامش الربح باستخدام بيانات مماثلة. إلا إنه من أجل تخفيض عبء الامتثال على الخاضعين للضريبة، يتبع هذا الدليل النهج المُبسّط الوارد في الفصل السابع من إرشادات التسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي يمكن بموجبه فرض أتعاب لخدمات معينة ذات قيمة مضافة منخفضة تُقدم داخل المجموعة بهامش ربح نسبته 5% يضاف إلى التكلفة بدون الحاجة إلى تحليل تفصيلي لتحليل المقارنات المعيارية. وبصفة عامة، ينبغي أن تفي الخدمات ذات القيمة المضافة المنخفضة المقدمة داخل مجموعة الشركات بالمعايير الآتية:

- أن تكون الخدمات ذات طبيعة داعمة لنشاط الأعمال.
- ألا تكون الخدمات جزءاً من النشاط الأساسي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات (أي أنه لا ينتج عنها أنشطة تحقق أرباحاً أو تساهم في أنشطة ذات أهمية اقتصادية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات).
- أن لا تتطلب الخدمات استخدام أصول غير مادية فريدة وقيمة، ولا تؤدي إلى إنشاء تلك الأصول.
- أن لا تتطوي الخدمات على قيام مُقدم الخدمة بتحمل قدر كبير من المخاطر أو الرقابة عليها، وكذلك لا تؤدي إلى ظهور مخاطر كبيرة بالنسبة لمُقدم الخدمة.
- وبناء على ذلك، فلن تكون الأنشطة الآتية مؤهلة لقواعد الملاذ الآمن الموضح في هذا القسم:
 - الخدمات التي تشكل الأعمال الأساسية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.
 - خدمات البحث والتطوير.
 - خدمات التصنيع والإنتاج.
 - خدمات الشراء المتعلقة بالمواد الخام أو المواد الأخرى المستخدمة في عملية التصنيع أو الإنتاج.
 - أنشطة المبيعات والتسويق والتوزيع.
 - المعاملات المالية.
 - استخراج الموارد الطبيعية أو التنقيب عنها أو معالجتها.
 - التأمين وإعادة التأمين.
 - خدمات الإدارة العليا للشركة.

فيما يأتي مثال توضيحي على الخدمات التي يمكن اعتبارها تؤدي لإضافة قيمة منخفضة، وبذلك تكون مؤهلة لقواعد الملاذ الآمن.

²⁸ التكاليف المنقولة هي نفقات يتم تكديدها بالنيابة عن متلقي الخدمات. ثم يتم بعد ذلك نقل القيمة المحددة للتكاليف إلى متلقي الخدمات بدون إضافة أي زيادة أو هامش ربح.



مثال (21): تحليل للخدمات المقدمة داخل المجموعة وتكون ذات قيمة مضافة منخفضة

المجموعة (أ.ب.ج) تعمل في قطاع المواد الكيماوية. تقدم المجموعة خدمات تقنية لعملاء مستقلين (أطراف ثالثة). يقع المقر الرئيسي الإقليمي للمجموعة في الدولة. تقوم المجموعة بتعيين فرقاً تدعم كيانات المجموعة العاملة في المنطقة. والخدمات اللتان يقوم المقر الرئيسي الإقليمي بتقديمهما هما:

- خدمات تقنية: تشمل هذه الخدمة إرشادات بشأن تقنيات الاختبار والفحص التي يتم تطبيقها عند تقديم خدمات للعملاء المستقلين (أطراف ثالثة).
- خدمات الدعم: تشمل خدمات الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات، ومعالجة الفواتير، وخدمات التوظيف، تأهيل العملاء الجدد، وخدمات تكنولوجيا المعلومات.

عند تحديد سياسة التسعير التحويلي للمجموعة، يقوم المقر الرئيسي الإقليمي بتقييم ما إذا كانت الخدمات المذكورة أعلاه مصنفة كخدمات ذات قيمة مضافة منخفضة داخل المجموعة كما يلي:

الخدمة	النتيجة التي تم التوصل إليها	سياسة التسعير التحويلي
الخدمات التقنية	تتعلق هذه الخدمة بأنشطة الأعمال الرئيسية للكيانات وتساهم في القيمة الاقتصادية للمجموعة. وبالتالي، لا تعتبر بطبيعتها ذات قيمة مضافة منخفضة، ولا يمكن استخدام قواعد الملاذ الآمن كسياسة للتسعير التحويلي.	أظهر تحليل تفصيلي لقابلية المقارنة أن النسبة المناسبة لهامش الربح على التكلفة وفقاً للسعر المحايد والمطبق على خدمات مماثلة تتراوح بين 8% و12%.
خدمات الدعم	هذه الخدمة داعمة في طبيعتها، ولا ينتج عنها توليد مباشر للإيرادات. وبالتالي، يمكن اعتبار الخدمة ذات طبيعة منخفضة القيمة، ويمكن تطبيق قواعد الملاذ الآمن.	تتم إضافة 5% كهامش ربح على التكاليف (بما يتماشى مع قواعد الملاذ الآمن).

تتمثل الخطوة الأولى لتطبيق نهج مُبسّط على خدمات ذات قيمة مضافة منخفضة في تصنيف وحساب وتجميع كافة التكاليف المتعلقة بالخدمات ذات القيمة المضافة المنخفضة. وينبغي بعد ذلك تخصيص هذه التكاليف بين أعضاء المجموعة بناءً على أسس التخصيص المناسبة، والتي تعتمد على طبيعة الخدمة. على سبيل المثال، قد يتم تخصيص خدمات تكنولوجيا المعلومات على أساس عدد المستخدمين، أو تخصيص التكاليف المتعلقة بالموظفين على أساس عدد الموظفين. ويُقصد من استخدام قواعد الملاذ الآمن في التطبيق العملي أنه لا بد من تحقيق توازن بين التعقيد النظري والإدارة العملية. وتتمثل الخطوة الأخيرة في تطبيق هامش ربح، وفي حال تطبيق قواعد الملاذ الآمن للخدمات ذات القيمة المنخفضة سيكون هامش الربح 5%.

ينبغي على الخاضعين للضريبة الاحتفاظ بمستندات كافية لدعم النتائج التي توصلوا إليها بأن الخدمات المدرجة في النهج المُبسّط هي في الواقع خدمات ذات قيمة مضافة منخفضة بطبيعتها.



7.2.4 مستندات التسعير التحويلي

من المتوقع قيام الخاضع للضريبة بإعداد المستندات التي سيتم تقديمها للهيئة عند الطلب والاحتفاظ بها، وينبغي أن تشمل تلك المستندات على شرح واضح للخدمات المقدمة داخل المجموعة، وهوية المستفيدين، وملخص للمنافع التي تم الحصول عليها، والنهج المعتمد لتحديد وحساب رسوم تلك الخدمات، وتفسير اختيار أساس (أسس) التخصيص المستخدم، وشرح لكيفية تعلق التكاليف الأساسية بالخدمة المقدمة، وكذلك ما يُدعم أي هامش ربح مُطبّق. وينبغي أن يشكل ذلك جزءاً من مستندات التسعير التحويلي لكل فترة ضريبة ذات صلة.

7.3 الأصول غير المادية²⁹

7.3.1 مقدّمة

قد تكون الأسئلة المتعلقة بالأصول غير المادية أكثر الأسئلة تعقيداً في التسعير التحويلي. ويرجع هذا التعقيد للخصائص الفريدة للأصول غير المادية، وسهولة نقلها من خلال ترتيبات تعاقدية، وصعوبة إيجاد ترتيبات مماثلة نظراً للطبيعة الخاصة للأصول غير المادية وأهميتها في تحقيق إيرادات للأعمال.

يجب أن يبدأ تحليل الحالات التي تتضمن استخدام أو نقل للأصول غير المادية بتحديد شامل للعلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة والشروط والظروف ذات الصلة من الناحية الاقتصادية المرتبطة بتلك العلاقات، ليصف بشكل أكثر دقة المعاملة التي تتضمن أصولاً غير مادية. وجدير بالذكر على وجه الخصوص فهم الأعمال الدولية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات، والطريقة التي تستخدم بها المجموعة الأصول غير المادية لإضافة أو إنشاء قيمة داخل سلسلة التوريد بأكملها.

وينبغي أن يشمل هذا التحليل على فحص للسلوك الفعلي للأطراف بناءً على الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المتوقع تحملها، بما في ذلك الوظائف المهمة والمخاطر ذات الأهمية الاقتصادية.

7.3.2 تحديد الأصول غير المادية (أنواع الأصول غير المادية)

تُعرّف الأصول غير المادية بأنها ليست أصلاً مادياً أو أصلاً مالياً، بل هي أصول يمكن امتلاكها أو التحكم فيها لاستخدامها في أنشطة تجارية، ويتم تعويض استخدامها أو نقلها في حال حدوث ذلك في معاملة بين أطراف مستقلة في ظروف مماثلة. وبذلك، هناك عدة فئات من الأصول التي تندرج ضمن مفهوم الأصول غير المادية.

يمكن التفرقة بين الأصول غير المادية التجارية وتلك التسويقية، وبين الأصول غير المادية الروتينية (أصول عادية) وغير الروتينية (أصول غير عادية)، وبين الفئات الأخرى من الأصول غير المادية.

²⁹ الأقسام الآتية تتبع الإرشادات الواردة في الفصل السادس من التعليمات الإرشادية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تم إجراء بعض التعديلات لتناسب مع المتطلبات المحلية ومرئيات الهيئة.



تعتبر بعض الأصول غير المادية "أصولاً فريدة وقيمة"، باعتبارها "أصولاً غير مادية يصعب تقييمها". وتُعرف الأصول غير المادية بأنها تلك التي: (1) لا يمكن مقارنتها مع الأصول غير المادية المستخدمة من قبل الأطراف أو المتاحة لهم في معاملات مماثلة محتملة، و(2) من المتوقع أن يترتب على استخدامها في عمليات الأعمال (مثل التصنيع، أو تقديم الخدمات، أو التسويق، أو المبيعات، أو الإدارة) منافع اقتصادية مستقبلية أكبر مما كان متوقعاً في حال عدم وجود الأصول غير المادية.

إن النهج المعتمد لتحديد شروط السعر المحايد وهو ذاته المعتمد لتحديد سعر الأصول غير المادية. وتتوقع الهيئة من تحليل التسعير التحويلي تحديد الأصول غير المادية ذات الصلة، وتحديد شروط السعر المحايد على النحو الوارد في هذا الدليل.

ولأغراض التوضيح، فيما يأتي بعض الأمثلة العامة لبند يمكن اعتبارها أصولاً غير مادية في ظروف معينة. ولا ينبغي استخدام هذه القائمة كبديل عن التحليل التفصيلي، كما لا يُقصد منها أن تكون شاملة.

<ul style="list-style-type: none"> ● براءات الاختراع ● الخبرة والأسرار التجارية ● العلامات التجارية والأسماء التجارية ● الحقوق بموجب عقود وترخيص حكومي ● التراخيص والحقوق المحدودة المماثلة في الأصول غير المادية 	<p>أصول غير مادية لأغراض التسعير التحويلي</p>
<ul style="list-style-type: none"> ● التحالفات داخل المجموعة ● خصائص محددة للسوق ● مجموعة قوى العمل 	<p>ليست أصولاً غير مادية لأغراض التسعير التحويلي</p>

7.3.3 تطبيق مبدأ السعر المحايد فيما يتعلق بالأصول غير المادية

في حالات التسعير التحويلي التي تتضمن أصولاً غير مادية، من المهم تحديد الكيان أو الكيانات داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات التي يحق لها المشاركة في العوائد المُحققة من استغلال الأصول غير المادية. وينطبق تحديد الأصول غير المادية وفحصها على نوعين عامين من المعاملات:

- المعاملات التي تتضمن نقل للأصول غير المادية أو الحقوق في الأصول غير المادية.
- المعاملات التي تتضمن استخدام الأصول غير المادية فيما يتعلق ببيع السلع أو تقديم الخدمات.

تتمثل الخطوة التالية في تحديد الكيان (الكيانات) داخل المجموعة الذي ينبغي عليه في النهاية تكبد التكاليف، وتحمل الاستثمارات والأعباء الأخرى المصاحبة لتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها. وبالرغم من أن المالك القانوني لأصل غير مادي قد يتلقى عائدات من استغلال الأصل غير المادي، فقد يكون أعضاء آخرون في مجموعة الشركات متعددة الجنسيات قد أدوا وظائف أو استخدموا أصولاً أو تحملوا مخاطر من المتوقع أن تُساهم في قيمة الأصل غير المادي. يجب تعويض أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات الذين يؤديون هذه الوظائف ويستخدمون هذه الأصول ويتحملون هذه المخاطر عن مساهماتهم وفقاً لمبدأ السعر المحايد. ويتم التخصيص النهائي للتكاليف والأعباء الأخرى المتعلقة بالأصول غير



المادية بين أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات من خلال تعويض أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات عن الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي تحملوها من أجل تطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها.

يقضي إطار تحليل المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تتضمن أصولاً غير مادية اتخاذ الخطوات الآتية:

1. تحديد الأصول غير المادية المستخدمة أو المنقولة.
2. تحديد الترتيبات التعاقدية الكاملة، مع التركيز بشكل خاص على تحديد الملكية القانونية للأصول غير المادية على أساس أحكام وشروط الترتيبات القانونية، بما في ذلك عمليات التسجيل ذات الصلة واتفاقات التراخيص والعقود الأخرى ذات الصلة، وغيرها من مؤشرات الملكية القانونية، والحقوق والالتزامات التعاقدية بما في ذلك تحمل المخاطر وفقاً لشروط التعاقد في العلاقات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.
3. تحديد الأطراف التي تؤدي وظائفاً وتستخدم أصولاً وتدير مخاطر تتعلق بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها من خلال تحليل الوظائف، من أجل تحديد الملكية الاقتصادية للأصول غير المادية.
4. تأكيد التوافق بين شروط الترتيبات التعاقدية ذات الصلة وسلوك الأطراف، وتحديد ما إذا كان الطرف الذي يتحمل مخاطر ذات أهمية اقتصادية يتحكم بالفعل في هذه المخاطر من الناحية العملية، وأنه لديه القدرة المالية على تحمل المخاطر التي تتعلق بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها.
5. وصف المعاملات الفعلية بين أطراف ذوي علاقة والمتعلقة بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها في ضوء الملكية القانونية للأصول غير المادية، والعلاقات التعاقدية الأخرى ذات الصلة بموجب عمليات التسجيل والعقود ذات الصلة، وسلوك الأطراف بما في ذلك مساهماتهم ذات الصلة في أداء الوظائف واستخدام الأصول وتحمل المخاطر.
6. تحديد السعر المحايد لهذه المعاملات بما يتوافق مع مساهمات كل طرف في الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي تحملها كل طرف.

أولاً: تحديد الأصول غير المادية المستخدمة أو المنقولة

عند القيام بأي تحليل للتسعير التحويلي يتضمن أصولاً غير مادية، من الضروري تحديد الأصل غير المادي المحدد المستخدم في المعاملات بين أطراف ذوي علاقة بشكلٍ دقيق، مثل العلامات التجارية أو التراخيص، وما إلى غير ذلك. وتجدر الإشارة إلى أن التحليل يجب ألا يعتمد على التعريفات المحاسبية أو القانونية فحسب، بل يجب أن يركز على تحديد الشروط التي كان سيتم الاتفاق عليها بين أطراف مستقلة لمعاملة مماثلة نظراً لأن التعاريف القانونية والملكية وكذلك المعالجة المحاسبية قد تختلف عن الملكية الاقتصادية والظروف الفعلية للمعاملة التي تشكل أساس تحليل التسعير التحويلي.

ثانياً: تحديد الترتيبات التعاقدية الكاملة

من المهم بعد ذلك دراسة الترتيبات التعاقدية والحقوق القانونية المتعلقة بالأصل غير المادي. يمكن إيجاد شروط المعاملة في العقود الخطية، أو السجلات العامة مثل تسجيلات براءة الاختراع أو العلامات التجارية، أو في المراسلات ووسائل التواصل الأخرى بين الأطراف المعنية. تُحدد العقود أدوار ومسؤوليات وحقوق الأطراف فيما يتعلق بالأصول غير المادية. وإذا لم تكن



هناك شروط مكتوبة أو إذا كانت حقائق الحالة وتصرفات الأطراف تختلف عن الشروط المكتوبة، فيجب أن يُستدل على المعاملة الفعلية من الحقائق الثابتة وسلوك الأطراف.

وفي حين أن تحديد الملكية القانونية والترتيبات التعاقدية هو خطوة أولى مهمة في التحليل، لأغراض التسعير التحويلي، فإن الملكية القانونية للأصول غير المادية، في حد ذاتها، لا تمنح أي حق في النهاية للاحتفاظ بالعوائد التي تحققها مجموعة الشركات متعددة الجنسيات من استغلال الأصل غير المادي. يعتمد العائد الذي يحتفظ به المالك القانوني أو يعود إليه في النهاية، على الوظائف التي يؤديها والأصول التي يستخدمها والمخاطر التي يتحملها، وعلى المساهمات التي يقدمها أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات الآخرون من خلال الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي تحملوها.

على سبيل المثال، في حالة أصل غير مادي مطور داخلياً، إذا لم يكن المالك القانوني للأصل يؤدي أي وظائف أو يستخدم أي أصول أو يتحمل أي مخاطر ذات صلة بالأصل غير المادي، ولكنه يتصرف ككيان حائز على سند ملكية الأصل غير المادي، فلن يحق للمالك القانوني في النهاية الحصول على أي جزء من العائد المُحقق من قبل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات من استغلال الأصل غير المادي بخلاف التعويض المحدد وفقاً لمبدأ السعر المحايد، إن وجد، مقابل حيازة ملكية الأصل غير المادي.

ثالثاً: تحديد الأطراف التي تؤدي وظائف وتستخدم أصولاً أو تدير مخاطر (أي السيطرة عليها) فيما يتعلق بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها

كما ذكرنا سابقاً، فإن تحديد أن عضواً معيناً في المجموعة هو المالك القانوني للأصول غير المادية ليس في حد ذاته دليلاً قاطعاً بأن المالك القانوني يحق له تلقائياً الحصول على أي دخل يتحقق من قبل الأعمال. ومن ثم، فمن الضروري إجراء تحليل الوظائف لتحديد العضو (أو الأعضاء) الذي يؤدي ويسيطر على الوظائف الخاصة بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها، ويقوم بتوفير التمويل والأصول، ويتحمل المخاطر المرتبطة بها.

لا يحتاج المالك القانوني إلى أداء كافة وظائف تطوير الأصل غير المادي وتحسينه وصيانتها وحمايتها واستغلاله. في حين أنه يمكن الاستعانة بمصادر خارجية لبعض الوظائف، يجب أن يتحكم المالك القانوني بشكل كامل في هذه الوظائف. وفي الحالات التي تحدث فيها الاستعانة بمصادر خارجية لأطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة، ينبغي على المالك القانوني للأصل غير المادي تعويض الكيان الذي يؤدي وظائف الخدمات التي يستعان فيها بمصادر خارجية على أساس مبدأ السعر المحايد.

تختلف القيمة النسبية للمساهمات في تطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها بناءً على كل حالة محددة. يجب أن يحصل أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات الذين لديهم مساهمات أكبر على تعويضات متناسبة بما في ذلك التعويض نظير استخدام الأصول.

يُحدد مستوى المخاطر التي تم تحملها التعويض الذي يحق لعضو مجموعة الشركات متعددة الجنسيات أن يحصل عليه. من المهم أن يتحمل عضو (أعضاء) المجموعة الذي يؤكد استحقاقه للعوائد نظير تحمل المخاطر والمسؤولية الفعلية عن الإجراءات الواجب اتخاذها والتكاليف التي قد يتم تكبدها في حالة تحققت المخاطر ذات الصلة. تشمل المخاطر التي قد تكون جسيمة في تحليل الوظائف المتعلقة بالأصول غير المادية، على سبيل المثال دون الحصر، ما يأتي:



- مخاطر متعلقة بتطوير الأصول غير المادية.
- مخاطر التعدي على الأصول غير المادية.
- مخاطر المسؤولية عن المنتج.
- مخاطر استغلال الأصول غير المادية.

يعتمد حدوث هذه المخاطر وأهميتها على الحقائق والظروف الخاصة بكل حالة على حدة.

رابعاً: تأكيد التوافق بين الترتيبات التعاقدية وسلوك الأطراف، وتحديد ما إذا كانت الأطراف التي تتحمل المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية تتحكم أيضاً في المخاطر فيما يتعلق بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها

استناداً إلى نتائج الخطوات من (1) إلى (3)، ينبغي إجراء التحليل للتأكد مما إذا كان هناك توافق بين الترتيبات التعاقدية وسلوك الأطراف المشاركة في المعاملة. وفي حال توافق الترتيبات التعاقدية مع سلوك الأطراف، يمكن أن تكون الترتيبات التعاقدية بمثابة أساساً لتحديد المعاملات بين أطراف ذوي علاقة. ومع ذلك، إذا كان هناك اختلاف بين الترتيبات التعاقدية وسلوك الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، فينبغي اعتبار سلوك الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة هو الأساس لتحديد المعاملات الفعلية بين أطراف ذوي علاقة وتحديد طبيعتها. ويجب دعم هذا التحديد من خلال إجراء تحليل وظيفي شامل وتفصيلي، مع التركيز بشكلٍ خاصٍ على الجوانب المتعلقة بالأصل غير المادي.

خامساً: وصف المعاملات الفعلية بين أطراف ذوي علاقة والمتعلقة بتطوير الأصول غير المادية وتحسينها وصيانتها وحمايتها واستغلالها في ضوء الملكية القانونية للأصول غير المادية، والعلاقات التعاقدية الأخرى ذات الصلة بموجب عمليات التسجيل والعقود ذات الصلة، وسلوك الأطراف بما في ذلك مساهماتهم ذات الصلة في أداء الوظائف واستخدام الأصول وتحمل المخاطر

ينبغي أن يتم التحديد الواضح للمعاملات الفعلية بين أطراف ذوي علاقة وفقاً للخطوات الموضحة أعلاه، والإطار المنصوص عليه في القسم 5 من هذا الدليل. بمجرد تحديد المعاملات الفعلية بين أطراف ذوي علاقة، فيمكن إجراء التحليل الخاص بالتسعير.

سادساً: تحديد السعر المحايد مقابل استخدام أو نقل الأصول غير المادية

بعد تحديد المعاملات ذات الصلة التي تتضمن أصولاً غير مادية، وعلى وجه الخصوص تحديد الأصول غير المادية المستخدمة في تلك المعاملات، وتحديد الكيان (أو الكيانات) الذي يمتلك الأصول غير المادية ملكية قانونية، وكذلك الكيانات التي تسهم في قيمة الأصول غير المادية، ينبغي أن يكون من الممكن تحديد شروط السعر المحايد للمعاملات ذات الصلة.

وعند إجراء تحليل قابلية المقارنة لمعاملة تتضمن أصولاً غير مادية، فلا بد من النظر في الخيارات المتاحة في الواقع لكل طرف من أطراف المعاملة. ولئن كان من المهم النظر من منظور طرفي المعاملة، فإنه لا ينبغي استخدام ظروف الأعمال الخاصة بأحد الأطراف لفرض نتيجة مخالفة للخيارات المتاحة في الواقع بالنسبة للطرف الآخر.



كما يجب الأخذ في الاعتبار أيضاً أن الأصول غير المادية في أغلب الأحيان تكون لها خصائص فريدة، ونتيجة لذلك يمكن أن تولد عائدات وتنشئ منافع مستقبلية قد تختلف اختلافاً كبيراً. لذلك، فعند إجراء تحليل قابلية المقارنة فيما يتعلق بنقل الأصول غير المادية من الضروري النظر في الخصائص الفريدة للأصول غير المادية.

وعند اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي في أي حالة تتضمن استخدام أو نقل أصول غير مادية أو حقوق في أصول غير مادية، ينبغي إيلاء اهتمام لما يأتي: (1) طبيعة الأصول غير المادية ذات الصلة، (2) صعوبة تحديد المعاملات المستقلة المماثلة والأصول غير المادية في العديد من الحالات، إن لم يكن معظمها، و (3) صعوبة تطبيق طرق معينة من طرق التسعير التحويلي في حالة الأصول غير المادية.

وفي حالة نقل أصل غير مادي أو حقوق في أصل غير مادي توفر للأعمال ميزة تنافسية فريدة في السوق، ينبغي بذل العناية الواجبة عند فحص الأصول غير المادية أو المعاملات التي يزعم أنها قابلة للمقارنة. من المهم تقييم ما إذا كانت المعاملات المماثلة المحتملة تُظهر في الواقع إمكانات ربح مماثلة.

وعلى أساس الحقائق المحددة، قد تُشكّل أي طريقة من الطرق الخمس للتسعير التحويلي المقررة والموضحة في القسم 5 من هذا الدليل أنسب طريقة لظروف الحالة إذا كانت المعاملة تتضمن نقل لأصل غير مادي أو أكثر بين أطراف ذوي علاقة. وإن لم يكن من الممكن تطبيق أي من الطرق المعتمدة بشكل موثوق، فيمكن أيضاً النظر في استخدام طرق بديلة أخرى وفقاً للبند (4) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات (على سبيل المثال تقييم السوق أو التقييم خاصة في الحالات التي يوجد فيها أصل غير مادي فريد أو معاملة لمرة واحدة لأصل غير مادي).

ويشتمل المثال التالي على الخطوات الموضحة أعلاه.



مثال (22): تحليل المعاملات التي تتضمن أصولاً غير مادية بين أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة

تقرر مجموعة شركات متعددة الجنسيات مكونة من الشركة (س) والشركة (ص) تطوير أصل للملكية الفكرية، والذي من المتوقع أن يُدر ربحاً كبيراً بناءً على العائد الحالي لأصل الملكية الفكرية للشركة (ص)، وخبرتها في تطوير أصول الملكية الفكرية وفي إيجاد مجالات ملكية فكرية متخصصة لاستغلال الأصل غير المادي.

ومن المتوقع أن يستغرق تطوير الأصل غير المادي 5 سنوات قبل أن يتم استغلاله تجارياً، وأن تستمر فترة صلاحية الأصل (عمره النافع) 5 سنوات. وبموجب اتفاق تطوير الأصل المبرم بين الشركة (س) والشركة (ص)، فسوف تقوم الشركة (ص) بأداء والسيطرة على كافة الأنشطة المتعلقة بتطوير أصل الملكية الفكرية وتحسينه وصيانته وحمايته واستغلاله. على أن توفر الشركة (س) التمويل اللازم لتطوير الملكية الفكرية، وستصبح المالك القانوني لها.

وما أن يتم تطوير الأصل، ستقوم شركة (ص) بترخيص الأصل من الشركة (س) ودفع رسوم الترخيص بناءً على بيانات السوق المماثلة. وأثناء مرحلة تطوير أصل الملكية الفكرية يتم الالتزام بشروط التعاقد، ولا يُلاحظ أي تناقض بين تصرفات الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة وشروط التعاقد.

وخص تحليل الوظائف إلى أنه بالرغم من أن الشركة (س) هي المالك القانوني لأصل الملكية الفكرية ويحق لها الحصول على الإيرادات المحققة من هذا الأصل، فإن مساهمتها لم تتعدى توفير التمويل اللازم لتطوير الأصل غير المادي. ويظهر التحليل أنه وفق لشروط التعاقد، تتحمل الشركة (س) المخاطر المالية، ولديها القدرة على تحمل تلك المخاطر. علاوة على ذلك، فإن الشركة (ص) تتولى السيطرة على المخاطر وإدارتها، وتوفر الخبرة، ومن خلال خبراتها الواسعة وسجلها الحافل فإنها تقلل بشكل كبير من المخاطر التي قد تواجهها الشركة (س).

وعلى ذلك، ومع أخذ ما سبق في الاعتبار، يتم تحديد المساهمة المالية للشركة (س) كعائد مخاطر معدل على رأس المال. وينبغي أن تعترف الشركة (ص) ببقية الأرباح المحققة من استخدام أصل الملكية الفكرية. وينبغي إضفاء الطابع الرسمي على الترتيب الساري في شكل اتفاقية ملزمة قانوناً، والاحتفاظ بمستندات داعمة للمعاملة.

7.4 ترتيبات المساهمة في التكاليف³⁰

7.4.1 مقدمة

ترتيبات المساهمة في التكاليف هي اتفاقات تعاقدية تدخل فيها الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة في مجموعة شركات متعددة الجنسيات. واتفاق المساهمة في التكاليف ليس كياناً قانونياً منفصلاً ولا مكاناً ثابتاً للأعمال لجميع المشاركين فيها.

ويتمثل الهدف من ترتيبات المساهمة في التكاليف في تقاسم مساهمات ومخاطر مشروعات مشتركة تتضمن تطوير أو إنتاج أو حيازة أصول مادية وغير مادية، أو أداء خدمات، مع تقاسم المنافع المتوقعة المحققة من مساهماتهم بشكل عادل بين الأطراف. وفي حالات معينة، قد يؤدي عضو أو أكثر من أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات خدمات تفيد بعض أو جميع أعضاء

³⁰ تتبع الأقسام الآتية الإرشادات الواردة في الفصل الثامن من التعليمات الإرشادية للتسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تم إجراء تعديلات معينة لتتناسب مع المتطلبات المحلية ومبادئ الهيئة.



المجموعة، إما في الوقت الحالي (على سبيل المثال، الخدمات الإدارية المركزية) أو في المستقبل (على سبيل المثال، من خلال المساهمة في تطوير الأصول غير المادية).

على سبيل المثال، قد تدخل الشركة (أ) والشركة (ب) في ترتيب المساهمة في التكاليف لتطوير منتج جديد معاً، حيث تساهم الشركة (أ) بخبرتها في التصميم وتساهم الشركة (ب) بخبرتها في التصنيع. ويمكن لكلا الشركتين الاستفادة من المنتج الناتج دون تحمل عبء التطوير والإنتاج بالكامل من خلال تقاسم التكاليف والمخاطر المصاحبة للمشروع.

7.4.2 أنواع ترتيبات المساهمة في التكاليف

تنقسم ترتيبات المساهمة في التكاليف التي يتم التعامل معها عادةً إلى فئتين: الاتفاقات المبرمة من أجل التعاون في تطوير الأصول المادية أو غير المادية أو إنتاجها أو حيازتها ("ترتيبات المساهمة في تكاليف التطوير")، والاتفاقات المبرمة للحصول على الخدمات ("ترتيبات المساهمة في تكاليف الخدمات").

وبالرغم من أنه ينبغي النظر في كل اتفاق من اتفاقات المساهمة في التكاليف على أساس حقائقه وظروفه الخاصة، فإن الفروق الرئيسية بين هذين النوعين من اتفاقات المساهمة في التكاليف تكمن عموماً في أنه من المتوقع أن يترتب على تطوير الأصول المادية وغير المادية منافع مستمرة ومستقبلية للمشاركين في الاتفاق، في حين أنه سيترتب على اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بالخدمات منافع حالية فقط.

كثيراً ما تتضمن اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بتطوير الأصول، لا سيما الأصول غير المادية، مخاطر جسيمة مرتبطة بالمنافع التي قد تكون غير مؤكدة وبعيدة المنال، في حين أن اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بالخدمات كثيراً ما توفر منافع حقيقية وتنطوي على مخاطر أقل. وتُعد هذه الفروق مفيدة نظراً لأن تعقيد اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بتطوير الأصول قد تتطلب إرشادات أكثر دقة، لا سيما فيما يتعلق بتقييم المساهمات، مما قد تحتاجها اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بالخدمات.

وبموجب اتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بتطوير الأصول، يحق لكل مشارك الحصول على حقوق في الأصل (الأصول) المادي أو غير المادي المُطور. وفيما يتعلق بالأصول غير المادية، كثيراً ما تتخذ تلك الحقوق شكل حقوق منفصلة لاستغلال الأصل غير المادي في موقع جغرافي معين أو في استخدام محدد. وقد تشمل الحقوق المنفصلة التي يتم الحصول عليها ملكية قانونية؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون أحد المشاركين فقط هو المالك القانوني للممتلكات، بينما يتمتع المشاركون الآخرون بحقوق معينة في استخدام الممتلكات أو استغلالها. وفي الحالات التي يكون فيها للمشارك مثل هذه الحقوق في أي ممتلكات تم تطويرها بموجب اتفاق المساهمة في التكاليف، فليست هناك حاجة لدفع مبلغ حق امتياز (إتاوة) أو أي مقابل إضافي آخر لاستخدام الممتلكات المُطورة بما يتناسب مع الحصة التي يحق للمشارك الحصول عليها بموجب اتفاق المساهمة في التكاليف (إلا إنه قد يلزم تعديل مساهمات المشاركين في حال لم تكن مساهماتهم متناسبة مع المنافع المتوقعة وفقاً للإرشادات الآتية). ويتمثل أحد الأمثلة على ذلك في مجموعة من شركات الأدوية تشارك في اتفاق المساهمة في التكاليف لتقاسم التكاليف والمخاطر المرتبطة بتطوير دواء جديد. يساهم كل مشارك في تكاليف تطوير الدواء بشكل يتناسب مع المنافع المتوقعة لكل منهم من تسويق الدواء.



يتم وضع ترتيبات تقاسم الخدمات لتقاسم تكاليف ومنافع الخدمات المقدمة بين الشركات. وفي هذا النوع من اتفاقات المساهمة في التكاليف، يتقاسم المشاركون تكاليف ومخاطر الحصول على الخدمات التي ينتج عنها منافع متبادلة. ومن الأمثلة على ذلك مجموعة من الشركات تعمل في ذات القطاع، قد تشارك على سبيل المثال في اتفاق للمساهمة في التكاليف لتقاسم التكاليف والمخاطر المرتبطة بتطوير نظام مشترك لتكنولوجيا المعلومات. يساهم كل مشارك في تكاليف توفير الخدمات وفي المنافع المتوقعة من الخدمات.

وفي حين ينبغي تقييم كل اتفاق من اتفاقات المساهمة في التكاليف على أساس حقائقه وظروفه الخاصة، فإن بعض المنافع التي تنشأ عن نشاط اتفاقات المساهمة في التكاليف ستكون معروفة مسبقاً، في حين أن المنافع الأخرى مثل نتائج أنشطة البحث والتطوير ستكون غير مؤكدة. كما ستحقق بعض أنواع أنشطة اتفاقات المساهمة في التكاليف منافع على المدى القصير، في حين أن البعض الآخر سيكون له إطار زمني أطول، أو قد لا يكون ناجحاً على الإطلاق. ولكن في اتفاقات المساهمة في التكاليف، هناك دائماً منفعة متوقعة يسعى كل مشارك لتحقيقها من خلال مساهمته، بما في ذلك حقوقه المصاحبة في إدارة اتفاق المساهمة في التكاليف إدارة سليمة. وينبغي تحديد حصة كل مشارك في نتائج نشاط اتفاق المساهمة في التكاليف منذ البداية، حتى إذا كانت حصته مترابطة مع حصص المشاركين الآخرين (مثلاً لأن الملكية القانونية للأصل غير المادي المطور لا تخول إلا لواحد فقط من المشاركين، بينما يكون لجميع المشاركين سيطرة فعلية على الأصل).

7.4.3 تطبيق مبدأ السعر المحايد على ترتيب المساهمة في التكاليف

يقتضي مبدأ السعر المحايد أن تتناسب مساهمات المشاركين في اتفاق المساهمة في التكاليف مع ما كانت ستوافق شركات مستقلة على المساهمة به في ظروف مماثلة بالنظر إلى حصتهم النسبية من مجموع المنافع المنتظرة التي يكون لدى الشركات توقعات معقولة في الحصول عليها من هذا الترتيب. وتختلف المساهمات في اتفاق المساهمة في التكاليف عن عمليات بيع السلع أو توريد الخدمات السابقة داخل المجموعة، وذلك لأن المشاركين يتوقعون الحصول على منافع متبادلة تتناسب مع مساهماتهم من جميع الموارد والقدرات. كما يوافق المشاركون على تقاسم المخاطر والمنافع لتحقيق نتائج اتفاق المساهمة في التكاليف.

وبناءً على ذلك، فإن الخطوة الرئيسية في تطبيق مبدأ السعر المحايد في اتفاق المساهمة في التكاليف هي حساب قيمة مساهمة كل مشارك في النشاط المشترك، وفي النهاية تحديد ما إذا كان تخصيص مساهمات اتفاق المساهمة في التكاليف (المعدلة بمدفوعات التسوية بين المشاركين) وفقاً لحصة كل منهم من المنافع المتوقعة. ويجب الاعتراف بأنه من المرجح أن تتضمن هذه الحسابات درجة من عدم اليقين، لا سيما فيما يتعلق باتفاقات المساهمة في التكاليف لتطوير الأصل.

بالإضافة إلى ذلك، وعلى وجه التحديد فيما يتعلق باتفاقات المساهمة في التكاليف لتطوير الأصول، يتفق المشاركون على تقاسم النتائج الإيجابية والسلبية للمخاطر المرتبطة بتحقيق النتائج المتوقعة من اتفاقات المساهمة في التكاليف. ونتيجة لذلك، هناك فرق كبير بين ترخيص أصل غير مادي داخل المجموعة في حال تحمل مناح الترخيص مخاطر تطوير الترخيص بنفسه ويتوقع تعويضاً من خلال رسوم الترخيص التي سيحصل عليها بمجرد تطوير الأصل غير المادي بالكامل، واتفاق المساهمة في التكاليف المتعلقة بتطوير الأصل الذين تقدم فيه جميع الأطراف مساهمات وتشارك في تبعات المخاطر التي تتحقق فيما يتعلق بتطوير الأصل غير المادي وتقرر أن كل طرف منهم سيحصل على حق في الأصل غير المادي من خلال تلك المساهمات.



إن توفُّع المنفعة المتبادلة والمتناسبة أمراً أساسياً لقبول الشركات المستقلة لترتيب لتقاسم تبعات المخاطر المتحققة وتجميع الموارد والمهارات. لتطبيق مبدأ السعر المحايد على ترتيبات المساهمة في التكاليف، يجب اتخاذ الخطوات الآتية:

الخطوة (1): تحديد المشاركين

لكي يصبح الشخص مشاركاً في اتفاق المساهمة في التكاليف، فلا بد أن يكون لديه توقع معقول للاستفادة من أهداف نشاط اتفاق المساهمة في التكاليف ذاته، وليس فقط من أداء جزء أو كافة أجزاء النشاط موضوع الاتفاق. لذلك يجب أن يُخصص للمشاركين حصة أو حقوق في الأصول غير المادية أو الأصول المادية أو الخدمات التي هي محور اتفاق المساهمة في التكاليف، وأن يكون لديهم توقع معقول للاستفادة من تلك الحصة أو الحقوق. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المشاركين السيطرة على المخاطر المحددة التي يتحملونها بموجب اتفاق المساهمة في التكاليف، ولديهم القدرة المالية على تحمل هذه المخاطر. وطبقاً لمبادئ الإدارة الواعية للأعمال، سيتم تحديد مدى القدرة والتحكم المطلوبين وفقاً لمستوى المخاطر المصاحبة لهذا الترتيب. وفي حين يُسمح للمشاركين بالاستعانة بكيان غير مشارك لأداء وظائف معينة تتعلق بنشاط الموضوع، يجب عليهم الوفاء، كل على حدة، بمتطلبات السيطرة على المخاطر التي يتحملونها بموجب اتفاق المساهمة التكاليف.

الخطوة (2): تحديد قيمة المشاركة وفقاً لمبدأ السعر المحايد

تتمثل الخطوة التالية في تحديد قيمة مساهمات كل مشارك في الترتيب. وفيما يتعلق باتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بالخدمات، تتكون المساهمات بشكل أساسي من أداء الخدمات. أمّا بالنسبة لاتفاقات المساهمة في التكاليف المتعلقة بتطوير الأصول، تشمل المساهمات عادةً أداء أنشطة التطوير والمساهمات الإضافية ذات الصلة باتفاق المساهمة في التكاليف مثل الأصول المادية وغير المادية التي كانت قائمة مسبقاً. يجب تحديد كافة المساهمات ذات القيمة الحالية أو التي كانت موجودة مسبقاً وحسابها بشكل مناسب وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

وينبغي أن تتسق قيمة مساهمة كل مشارك مع القيمة التي كانت ستخصصها الأعمال المستقلة في ظروف مماثلة لتلك المساهمة. وينبغي قياس المساهمات بالقيمة، وفي حين أنه قد يكون من السهل إدارة قيام الخاضعين للضريبة بدفع مساهماتهم الحالية بسعر التكلفة، فإن استخدام التكلفة كمقياس للمساهمات الحالية من غير المرجح أن يوفر أساساً موثقاً به لتحديد قيمة المساهمات النسبية لاتفاق المساهمة في التكاليف لتطوير الأصول. وينبغي الاعتراف بكافة المساهمات التي قدمها المشاركون في الاتفاق، بما في ذلك المساهمات التي تم تقديمها في بداية اتفاق المساهمة في التكاليف، والمساهمات التي تتم بشكل مستمر أثناء مدة الاتفاق. تشمل المساهمات التي يجب أخذها في الاعتبار الممتلكات أو الخدمات المستخدمة فقط في نشاط اتفاق المساهمة في التكاليف، بالإضافة إلى الممتلكات أو الخدمات التي تُستخدم جزئياً في نشاط اتفاق المساهمة في التكاليف، وجزئياً في الأنشطة المنفصلة للمشارك. وينبغي تحديد المساهمات التي تتضمن أصولاً أو خدمات يتم مشاركتها بشكل يمكن تبريره من الناحية التجارية. وقد يكون من الضروري إجراء تعديلات لتحقيق الاتساق في حال تعلق الاتفاق في دول مختلفة.



7.4.4 الدخل في اتفاق المساهمة في التكاليف والانسحاب منه وإنهاؤه

ستؤدي التغييرات في عضوية اتفاق المساهمة في التكاليف عادةً إلى إعادة تقييم الحصص النسبية لمساهمات المشاركين والمنافع المتوقعة. فإذا أصبح كيان جديد مشاركاً في اتفاق قائم للمساهمة في التكاليف، فقد يحصل على حصة في نتائج نشاط سابق لاتفاق المساهمة في التكاليف، مثل الأصول المادية أو غير المادية التي تم تطويرها أو لا يزال العمل على تطويرها جارياً.

في مثل هذه الظروف، يقوم المشاركون السابقون بنقل جزء من حصصهم في نتائج نشاط سابق لاتفاق المساهمة في التكاليف إلى المشارك الجديد الذي يدخل في الاتفاق. ويجب التعويض عن هذا النقل للأصول المادية أو غير المادية على أساس قيمة السعر المحايد للحصة المنقولة وفقاً لمبدأ السعر المحايد. يُشار إلى هذا التعويض بمصطلح "الدفع مقابل الدخل في اتفاق المساهمة في التكاليف".

يجب أن يكون اتفاق المساهمة في التكاليف مكتوباً، ويجب أن يُحدد الأنشطة التي يجب تنفيذها، والمساهمات التي يجب أن يقدمها كل مشارك، وطريقة تحديد حصة كل مشارك في المنافع.

يجوز لأي مشارك يخرج من اتفاق المساهمة في التكاليف نقل حصته في نتائج نشاط سابق للاتفاق (بما في ذلك الأنشطة قيد التنفيذ) إلى المشاركين الباقين. يجب تعويض هذا النقل وفقاً لمبدأ السعر المحايد. ويُشار إلى هذا التعويض بمصطلح "الدفع مقابل الخروج من اتفاق المساهمة في التكاليف". يجوز للمشارك الانسحاب من اتفاق المساهمة في التكاليف في حال كان الاتفاق يسمح بذلك، أو إذا وافق جميع المشاركين الآخرين على انسحابه. ويجب أن يكون الانسحاب مكتوباً، ويجب أن يتضمن تاريخ سريانه.

يجوز لأي مشارك الانسحاب من اتفاق المساهمة في التكاليف في حال لم يعد من المتوقع أن ينشأ عن النشاط منافع. كما يجوز للمشاركين إنهاء اتفاق المساهمة في التكاليف باتفاق الأطراف المشاركة. يجب أن يكون إخطار إنهاء الاتفاق خطياً، ويجب أن يحدد تاريخ سريان الإنهاء.

يقضي مبدأ السعر المحايد بأن يحتفظ كل مشارك عند إنهاء اتفاق المساهمة في التكاليف بحصته في النتائج، إن وجدت، لنشاط اتفاق المساهمة في التكاليف بما يتناسب مع حصته النسبية من المساهمات في الاتفاق طوال فترة الاتفاق (والمُعدلة بمدفوعات التسوية المسددة بالفعل، بما في ذلك المدفوعات التي كانت نتيجة لإنهاء الاتفاق)، أو أن يُعوض تعويضاً مناسباً عن أي نقل لتلك الحصة لمشاركين آخرين).

7.4.5 مدفوعات التسوية

مدفوعات التسوية هي المبالغ التي تتم بين المشاركين في اتفاق المساهمة في التكاليف لضمان حصول كل مشارك على حصته النسبية من منافع النشاط.

وقد يلزم دفع مبلغ تعويضي إذا كانت مساهمات المشارك لا تتناسب مع المنافع المتوقعة وقدمها مشاركون حصلوا على حصة في المنافع أكبر مما تكفله مساهماتهم. ومع ذلك، من الممكن أيضاً دفع المبلغ التعويضي للمشاركين الذين تكون مساهماتهم أكبر من المنافع التي حصلوا عليها.



كما قد يلزم القيام بسداد مدفوعات التسوية إذا تقرر أن قيمة المساهمة النسبية للمشارك قد حُددت بشكل غير صحيح وقت تقديمها، أو إذا تم تقييم المنافع المتوقعة من اتفاق المساهمة في التكاليف تقييماً خاطئاً. وفي الحالات التي لا تتناسب فيها مساهمة المشارك مع المنافع المتوقعة، ولم يتم سداد مدفوعات التسوية، يحق للهيئة تعديل أرباح الخاضع للضريبة لتعكس بدقة نتيجة الترتيب وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

وعموماً، فإن مدفوعات التسوية هي جانب أساسي من جوانب اتفاقات المساهمة في التكاليف، حيث أنها تضمن حصول كل مشارك على حصة تتناسب مع المنافع من النشاط. وسوف يستفيد الخاضعون للضريبة من إضفاء الطابع الرسمي على الاتفاقات من خلال عقود قانونية واضحة، والاحتفاظ بمستندات كافية لدعم نتيجة الترتيب وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

7.5 إعادة هيكلة الأعمال³¹

7.5.1 مقدّمة

تشير إعادة هيكلة الأعمال إلى إعادة تنظيم العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة، بما في ذلك إنهاء الترتيبات القائمة أو إعادة التفاوض بشأنها بشكل رئيسي. قد تكون العلاقات مع أطراف ثالثة (مثل الموردين أو المقاولين من الباطن، أو العملاء) سبباً لإعادة الهيكلة أو قد تتأثر بها. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتضمن هذه المعاملات نقل ملكية وإدارة حقوق ملكية أصول غير مادية مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية والأسماء التجارية، وما إلى غير ذلك.

غالباً ما تتضمن عمليات إعادة هيكلة الأعمال مركزية الأصول غير المادية أو المخاطر أو الوظائف التي يصاحبها احتمالية تحقيق ربح. وقد تشمل ما يأتي:

- تحويل موزعين متكاملين (الشركات ذات مستوى أعلى نسبياً من الوظائف والمخاطر) إلى موزعين أو مسوقين أو وكلاء مبيعات أو مفوضين يتحملون قدر محدود من المخاطر (الشركات ذات مستوى منخفض نسبياً من الوظائف والمخاطر) إلى طرف مرتبط أجنبي قد يتصرف كموكل، أو العكس.
- تحويل مُصنّعين متكاملين (مستوى أعلى نسبياً من الوظائف والمخاطر) إلى شركات مصنعة ومُصنّعين بالتعاقد (مستوى أقل نسبياً من الوظائف والمخاطر) إلى طرف مرتبط أجنبي قد يتصرف كموكل، أو العكس.
- عمليات نقل الأصول غير المادية أو الحقوق في الأصول غير المادية لكيان مركزي (مثل ما يُطلق عليه "شركة الملكية الفكرية") داخل المجموعة.
- تركيز الوظائف في كيان إقليمي أو مركزي، مع ما يقابل ذلك من تخفيض في نطاق أو حجم الوظائف التي يتم تنفيذها محلياً؛ قد تشمل الأمثلة عمليات الشراء، ودعم المبيعات، والخدمات اللوجستية لسلاسل التوريد.

وقد تقوم المجموعات بإعادة هيكلة أعمالها لعدة أسباب، من بينها ما يأتي:

- تحقيق أقصى قدر من التحالفات ووفورات الحجم.
- تبسيط إدارة خطوط الأعمال، وتحسين كفاءة سلسلة التوريد.
- الاستفادة من تطوير الوسائل التكنولوجية القائمة على شبكات الإنترنت التي أدت إلى تيسير نشأة المنظمات العالمية.

³¹ تتبع الأقسام الآتية الإرشادات الواردة في الفصل التاسع من التعليمات الإرشادية للتسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تم إجراء بعض التعديلات لكي تتناسب مع المتطلبات المحلية ومرئيات الهيئة.



- الحفاظ على الربحية أو الحدّ من الخسائر (على سبيل المثال في حالة الطاقة الإنتاجية الفائضة أو الركود الاقتصادي).

بصفة عامة، يتمتع الخاضعون للضريبة بحرية ترتيب عمليات أعمالهم على النحو الذي يرونه مناسباً، طالما أنهم يضمنون أن ترتيبات التسعير تتماشى مع مبدأ السعر المحايد. وحقيقة أن إعادة هيكلة الأعمال قد تكون مدفوعة بأسباب تجارية سليمة على مستوى المجموعة لا تعني أن إعادة الهيكلة تمت بالسعر المحايد من منظور كل عضو من أعضاء المجموعة الذين تم إعادة هيكلتهم.

عادة ما تكون إعادة هيكلة الأعمال مصحوبة بإعادة تخصيص للأرباح المحتملة بين أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، إما مباشرة بعد إعادة الهيكلة أو على مدى فترة من الزمن. يتمثل أحد الأهداف الرئيسية التي يتناولها هذا القسم في مناقشة مدى اتساق إعادة تخصيص الأرباح المحتملة مع مبدأ السعر المحايد، وبصفة عامة، كيف يتم تطبيق مبدأ السعر المحايد على إعادة هيكلة الأعمال.

7.5.2 التعويض نظير إعادة الهيكلة ذاتها وفقاً لمبدأ السعر المحايد

7.5.2.1 فهم إعادة هيكلة الأعمال

يجب أن يبدأ تطبيق مبدأ السعر المحايد على إعادة هيكلة الأعمال، كما هو الحال بالنسبة لأي معاملة بين أطراف ذوي علاقة، مع تحديد ما يلي:

- العلاقات التجارية أو المالية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة المشاركة في إعادة الهيكلة.
- الشروط والظروف الاقتصادية ذات الصلة التي تتعلق بهذه العلاقات.

بناءً على ذلك، يمكن تحديد المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تتضمن إعادة هيكلة للأعمال بشكل صحيح.

بالإضافة إلى ذلك، يجب تحليل الجوانب الهامة لتحديد العلاقات التجارية أو المالية ذات الصلة بتحديد شروط السعر المحايد لإعادة هيكلة الأعمال:

1. تحديد المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تشمل إعادة هيكلة الأعمال، والوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة ذات الصلة قبل عملية إعادة الهيكلة وبعدها.
2. الأسباب التجارية وراء إعادة هيكلة الأعمال والمنافع المتوقع أن تنشأ بعد إعادة هيكلة الأعمال، بما في ذلك دور التحالفات داخل المجموعة.
3. تحديد الخيارات الأخرى المتاحة في الواقع للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

7.5.2.2 تحديد دقيق للعمليات التي تنطوي على إعادة هيكلة الأعمال

من أجل تحديد ما إذا كان التعويض على أساس السعر المحايد سيتم دفعه عند إعادة الهيكلة داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات أم لا، فمن المهم تحديد المعاملة بين أطراف ذوي علاقة التي تحدث بين الكيان الذي تتم إعادة هيكلته وعضو آخر أو أكثر في المجموعة.



يتطلب الوصف الدقيق للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تشمل إعادة هيكلة الأعمال إجراء تحليل للوظائف لتحديد الأنشطة والمسؤوليات ذات الأهمية الاقتصادية التي تم القيام بها، والأصول المستخدمة أو التي تمت المساهمة بها والمخاطر المصاحبة قبل إعادة الهيكلة وبعدها من قبل الأطراف المعنية. وبناءً على ذلك، يركز التحليل على ما تقوم به الأطراف بالفعل وقدراتهم ونوع وطبيعة الأصول المستخدمة أو التي تمت المساهمة بها من جانب الأطراف في سيناريوهات ما قبل إعادة الهيكلة وبعدها.

7.5.2.3 الأسباب التجارية وراء إعادة هيكلة الأعمال والمنافع المتوقعة بعد إعادة هيكلة الأعمال

إن ضغوط المنافسة في اقتصاد العولمة، والوفورات الناتجة عن ارتفاع حجم الإنتاج، والحاجة إلى التخصص، والحاجة إلى رفع مستوى الكفاءة وخفض التكاليف تشكل عوامل مهمة للمضي قدماً في عملية إعادة هيكلة الأعمال.

إذا قام الخاضع للضريبة باقتراح تحالفات متوقعة كسبب تجاري لإعادة هيكلة الأعمال، فمن المتوقع قيام الخاضع للضريبة، في وقت اتخاذ القرار بإعادة الهيكلة أو أثناء تنفيذها، بتوثيق ماهية هذه التحالفات، والافتراضات التي تستند إليها هذه التحالفات. ومن المرجح أن يتم إعداد هذه المستندات على مستوى المجموعة لدعم عملية اتخاذ القرار.

وينبغي بذل العناية الكافية لضمان أن الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة المساهمين في منفعة التحالف بعد إعادة الهيكلة يحصلون على تعويض مناسب.

7.5.2.4 تحديد الخيارات الأخرى المتاحة في الواقع للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة

عند تطبيق مبدأ السعر المحايد، لا يكفي أن تحقق إعادة هيكلة الأعمال ميزات تجارية للمجموعة بصفة عامة، ويجب أن تتم الترتيبات وفقاً لمبدأ السعر المحايد على مستوى كل خاضع للضريبة على حدة. وفي هذا الصدد، ينبغي النظر في الحقوق والأصول والمنافع المتوقعة من الترتيبات (أي مقابل الترتيب اللاحق لإعادة هيكلة الأعمال، وعند الاقتضاء، أي مدفوعات تتم لإعادة هيكلة الأعمال ذاتها). فالأشخاص الذين يتصرفون على أساس السعر المحايد لا يدخلون عموماً في أي معاملة إلا إذا كانت هذه المعاملة لن تجعلهم أسوأ حالاً من خيارهم التالي الأفضل. وهناك حالات لم يكن لدى الأطراف المُعاد هيكلتها خيار واضح وأكثر جاذبية متاح لها من الناحية الواقعية غير قبول شروط إعادة الهيكلة (على سبيل المثال إنهاء العقد مع الحصول أو عدم الحصول على التعويضات). لذلك، يُعد فهم الخيارات المتاحة في الواقع بالنسبة للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة هو جزء مهم من فهم أسباب إعادة هيكلة الأعمال من منظور السعر المحايد.

7.5.2.5 إعادة تخصيص الأرباح المحتملة

تؤثر عمليات إعادة هيكلة الأعمال على الربح المحتمل للشخص. يُقصد بعبارة "الربح المحتمل" "الأرباح المستقبلية المتوقعة"، بالرغم من أنه في بعض الحالات قد يشمل الخسائر. وكثيراً ما يستخدم مفهوم "الربح المحتمل" لأغراض التقييم، أو في تحديد مقابل نقل أصول غير مادية أو منشأة عاملة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، أو في تحديد التعويض عن الأضرار الناتجة عن إنهاء ترتيبات قائمة أو إعادة التفاوض بشأنها بشكل رئيسي وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

ومن منطلق تحديد ما إذا كانت إعادة الهيكلة ذاتها التي تمت على أساس السعر المحايد سينشأ عنها شكل من أشكال التعويض، من الضروري فهم إعادة الهيكلة، بما في ذلك التغييرات التي حدثت، وكيف أثرت على تحليل الوظائف للأطراف المرتبطة أو



الأشخاص المتصلة، وما هي الأسباب التجارية وراء إعادة الهيكلة والمنافع المتوقعة منها، وما هي الخيارات التي كانت ستكون متاحة بالفعل للأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة.

لن يكون لطرف ثالث بالضرورة الحق في الحصول على تعويض عندما يتسبب تغيير في ترتيبات أعماله في انخفاض أرباحه المحتملة أو أرباحه المستقبلية المتوقعة. لا يتطلب مبدأ السعر المحايد حصول الشخص على تعويض لمجرد انخفاض الأرباح المتوقعة المستقبلية.

7.5.3 اعتبارات أخرى

7.5.3.1 تعويض الشخص المُعاد هيكلته

يُقصد بالتعويض عن الأضرار أي نوع من التعويضات التي قد تُدفع نظير الأضرار التي لحقت بالكيان المُعاد هيكلته، سواء في شكل دفعة مُقدمة أو مشاركة في تكاليف إعادة الهيكلة، أو في شكل انخفاض (أو زيادة) تكاليف الشراء أو أسعار البيع في سياق العمليات اللاحقة لإعادة الهيكلة أو بأي شكل آخر.

وبصفة عامة، تتضمن عمليات إنهاء الترتيبات أو إعادة التفاوض بشأنها تغييرات في المخاطر وسمات الوظائف للأطراف المعنية، مع ما يترتب على ذلك من تبعات على تخصيص الأرباح المحتملة فيما بينها. بالإضافة إلى ذلك، قد يؤدي إنهاء العلاقات التعاقدية أو التفاوض بشأنها في سياق إعادة هيكلة الأعمال إلى تعرض الكيان الذي تُعاد هيكلته لأضرار في شكل تكاليف إعادة الهيكلة (على سبيل المثال شطب الأصول، وإنهاء عقود العمل)، وتكاليف إعادة التحويل (على سبيل المثال من أجل تكييف عملياته الحالية مع احتياجات عملاء آخرين)، و/ أو خسارة الأرباح المحتملة. وفي هذه الحالات، يطرح تساؤلاً عما إذا كان ينبغي دفع التعويض للكيان المُعاد هيكلته بالسعر المحايد، وإن كان هذا هو الحال، فماذا ستكون قيمة التعويض وبأي طريقة سيتم حسابه.

وكنقطة بداية لتحديد ما إذا كان التعويض عن إنهاء الترتيبات القائمة أو إعادة التفاوض بشأنها مرة أخرى مناسباً أم لا، يجب تقييم الترتيبات القانونية (على سبيل المثال هل هناك شروط تنص على إنهاء الاتفاقية/ هل تُطبق مدة معينة للإلغاء أو مدة للإخطار بالإلغاء). وكخطوة ثانية يجب تحديد ما إذا كانت الترتيبات القانونية تشمل شروطاً تعكس ظروف السعر المحايد.

وبمجرد تحديد ترتيبات إعادة الهيكلة بدقة وتقييم الخيارات المتاحة للشخص بشكل واقعي، ينبغي مراعاة الجوانب الآتية:

- ما إذا كان القانون التجاري يدعم حقوق التعويض للشخص المُعاد هيكلته بحسب وقائع الحالة.
- ما إذا كانت شروط الترتيب التي تنص أو لا تنص على مادة للتعويض عن الأضرار أو على أحكام مماثلة قد تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد.
- الشخص الذي ينبغي أن يتحمل في النهاية التكاليف المتعلقة بالتعويض عن أضرار الشخص الذي يُعاني من إنهاء الاتفاق أو إعادة التفاوض بشأنه.

لتحديد التعويض عند إعادة هيكلة الأعمال، تعد المقارنة بين الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة قبل وبعد عملية إعادة هيكلة الأعمال أمراً ضرورياً لتقييم كيفية تأثر الربح المحتمل.



7.5.3.2 عمليات التقييم

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد معاملات مستقلة مماثلة موثوقة لنقل أصل غير مادي أو أكثر في حالة إعادة الهيكلة لأعمال معينة (والتي قد تتضمن أصولاً مادية وغير مادية)، قد يكون من الممكن استخدام تقنيات التقييم لتقدير السعر المحايد للمعاملة بين أطراف ذوي علاقة. من المهم النظر بعناية في الافتراضات والدوافع الأخرى التي تدعم تطبيقات معينة لطرق التقييم.

في بعض الأحيان تتضمن عمليات إعادة هيكلة الأعمال نقل لمنشأة عاملة (أي وحدة أعمال عاملة ومتكاملة من الناحية الاقتصادية). ويعني نقل منشأة عاملة في هذا السياق نقل أصول مقترنة بالقدرة على أداء وظائف معينة وتحمل مخاطر محددة.

وينبغي أن يعكس تقييم نقل منشأة عاملة كافة العناصر ذات القيمة التي سيتم التعويض مقابلها بين أطراف مستقلة في ظروف مماثلة.

وقد يكون من المفيد تطبيق طرق التقييم على أساس الدخل، إن طُبقت تطبيقاً صحيحاً، ولا سيما طرق التقييم القائمة على حساب القيمة المخصومة لتدفقات الدخل المتوقعة في المستقبل أو التدفقات النقدية المحققة من استغلال الأعمال أو الأصل غير المادي أو المنشأة العاملة التي يتم تقييمها.

في حالة استخدام طرق التقييم في تحليل التسعير التحويلي الذي يتضمن نقل الأصول غير المادية أو الحقوق في الأصول غير المادية، من الضروري تطبيق هذه الطرق وفقاً لمعايير التقييم الدولية ولمبدأ السعر المحايد وللمبادئ الواردة في هذا الدليل.

وبناءً على حقائق وظروف كل حالة على حدة، قد تكون هناك حالة لا يمكن فيها التوصل إلى نطاق مقبول من القيم لنقل الأصول أو المنشآت العاملة، وذلك على سبيل المثال بسبب الاختلافات بين أوضاع المشترين والبائعين. قد يدل ذلك على وجوب سداد دفعة لإنهاء المعاملة، أو إمكانية تجاهل المعاملة.

لا يُقصد من هذا الدليل أن يضع ملخصاً شاملاً لطرق التقييم التي يستخدمها المتخصصين في التقييم، أو اعتماد أو رفض مجموعة أو أكثر من معايير التقييم التي يطبقها أخصائيو التقييم أو المحاسبية، وكذلك لا يُقصد منها إعطاء وصفاً تفصيلياً أو اعتماد طريقة بعينها أو أكثر من طرق التقييم المحددة على أنها مناسبة بشكل خاص للاستخدام في تحليل التسعير التحويلي.

ومع ذلك، من المهم الاعتراف بأن تقديرات القيمة القائمة على طرق التقييم يمكن أن تكون متغيرة وتعتمد على افتراضات مختلفة. نظراً لأهمية الافتراضات الأساسية ومعايير التقييم، ينبغي أن يكون الخاضعون للضريبة الذين يستخدمون طرق التقييم واضحين في معايير التقييم والافتراضات، كما ينبغي أن يثبتوا صحة طرق التقييم (بما فيها معقولية هذه الافتراضات) عند إنشاء نموذج التقييم. وتعتبر هذه الأمور وغيرها مهمة في تقييم موثوقية التطبيق الخاص لطريقة التقييم.

7.5.3.3 المبالغ المدفوعة نظير المعاملات بين أطراف ذوي علاقة بعد إعادة الهيكلة

لا يُطبق مبدأ السعر المحايد وهذا الدليل بشكل مختلف على المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تتم بعد عملية إعادة الهيكلة مقارنةً بالمعاملات التي تم تنظيمها على هذا النحو منذ البداية. يجب تطبيق مبدأ السعر المحايد ليس فقط على المعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تتم بعد إعادة الهيكلة، بل أيضاً على المعاملات الإضافية بين أطراف ذوي علاقة والتي تُشكّل عملية إعادة هيكلة الأعمال.



7.6 المنشأة الدائمة

7.6.1 مقمّمة

يكون للمنشأة الدائمة المعنى الوارد في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات. وفقاً للبند (4) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات، عند تحديد الدخل والنفقات المرتبطة به العائدين لمنشأة دائمة، تنبغي معاملة الشخص المقيم وكل منشأة دائمة مملوكة له ككيانات منفصلة ومستقلة. ويُعرف هذا النهج بعبارة "نهج الكيان المنفصل".

يمارس الخاضعون للضريبة نشاط الأعمال من خلال عدد من الخيارات المختلفة بما في ذلك المنشآت الدائمة. وتُطبق المبادئ الواردة في هذا الدليل على الخاضعين للضريبة الذين يمارسون نشاط أعمال من خلال منشأة دائمة. لذلك، يجب أن تتم المعاملات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة التي يكون فيها أحد الأطراف منشأة دائمة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

7.6.2 نهج الكيان المنفصل

في حالات معيَّنة، قد يمارس شخص غير مقيم أنشطة يترتب عليها تشكيل منشأة دائمة في الدولة. وبالمثل، قد يمارس شخص مقيم أنشطة في دولة أخرى من خلال منشأة دائمة.

تتوقع الهيئة من الخاضعين للضريبة أن يخصصوا المبلغ المناسب من أرباحهم وتكاليفهم للمنشآت الدائمة وفقاً لمبدأ السعر المحايد. يتطلب مبدأ السعر المحايد معاملة المنشأة الدائمة كما لو كانت كياناً منفصلاً يعمل بشكل مستقل عن أجزاء المجموعة الأخرى وعن الشركة الأم التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة (مثل المقر الرئيسي).

إن "نهج الكيان المنفصل" هو مفهوم افتراضي يميز وظائف وأصول ومخاطر المنشأة الدائمة عن الكيان الأم، وبذلك يُحدد الأرباح التي كانت ستحققها المنشأة الدائمة في تعاملاتها مع أجزاء أخرى من المجموعة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

وينبغي أيضاً أن تفهم الإشارات إلى تخصيص "الأرباح" على أنها تنطبق بالمثل على تخصيص الخسائر. بالإضافة إلى ذلك، قد يتم تخصيص الأرباح إلى منشأة دائمة على الرغم من أن الشركة ككل لم تحقق أرباحاً على الإطلاق، والعكس صحيح، قد يؤدي تطبيق نهج الكيان المنفصل إلى عدم تخصيص أرباح إلى المنشأة الدائمة على الرغم من حقيقة أن المقر الرئيسي قد حقق أرباحاً. ومن أجل تخصيص الأرباح بين المنشأة الدائمة والشركة الأم تخصيصاً دقيقاً، يجب إجراء تحليل من خطوتين:

الخطوة الأولى:

تشمل الخطوة الأولى إجراء تحليل للوظائف لتحديد الأنشطة التي تمارسها المنشأة الدائمة من ناحية، والتي يمارسها المقر الرئيسي من ناحية أخرى، ومعاملة كل منهما باعتباره كيان منفصل عن الآخر. وينبغي أن يأخذ هذا التحليل أيضاً في الاعتبار الأصول التي تستخدمها المنشأة الدائمة والمخاطر التي تتحملها. يجب أن يؤدي تحليل الوظائف إلى:

- نسب الحقوق والالتزامات الناشئة عن التعاملات بين المقر الرئيسي وأشخاص منفصلين إلى المنشأة الدائمة.
- تحديد وظائف الأشخاص الرئيسية المتعلقة بالأصول، ونسب الملكية الاقتصادية للأصول إلى المنشأة الدائمة. ويراعي مفهوم "وظائف الأشخاص الرئيسية" القيمة الأساسية لخلق وظائف تتم تأديتها من قبل أشخاص يتعاقدون مع المنشأة الدائمة.



يجب أن يُخصص جزء من التحليل للمخاطر والأصول والمكافآت للوظائف مع الأخذ في الاعتبار الدور الرئيسي الذي يضطلع به الأشخاص كصناع قرار رئيسيين لديهم القدرة على تحمل المخاطر.

- تحديد الوظائف الأخرى للمنشأة الدائمة.
- الاعتراف بالتعاملات التي تتم بين المنشأة الدائمة وأجزاء أخرى من ذات الشركة (أي المقر الرئيسي) وتحديد طبيعتها.
- نسب رأس المال على أساس الأصول والمخاطر العائدة إلى المنشأة الدائمة.

الخطوة الثانية:

تحديد المقابل المدفوع لأي معاملة بين المقر الرئيسي والمنشأة الدائمة من خلال:

- تحديد قابلية المقارنة بين هذه المعاملات ومعاملات مستقلة، وذلك من خلال تطبيق عوامل قابلية المقارنة الواردة في هذا الدليل (خصائص الممتلكات أو الخدمات، والظروف الاقتصادية، واستراتيجيات الأعمال) أو من خلال قياس التماثل (تحليل الوظائف وشروط التعاقد) في ضوء الظروف الواقعية الخاصة بالمنشأة الدائمة.
- قياساً على الإرشادات الواردة في هذا الدليل، اختيار وتطبيق أنسب طريقة لظروف الحالة للتوصل إلى مقابل للتعاملات بين المنشأة الدائمة وباقي أجزاء الشركة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، مع مراعاة الوظائف التي تؤديها المنشأة الدائمة والأصول والمخاطر العائدة إليها.

تتوقع الهيئة من الخاضعين للضريبة اتباع النهج المذكور أعلاه عند تخصيص الأرباح للمنشآت الدائمة، والاحتفاظ بمستندات متزامنة تدعم تطبيق هذا النهج وتقديمها للهيئة عند الطلب. ومن المتوقع أن تُشكّل هذه المستندات جزءاً من مستندات التسعير التحويلي التي يتم إعدادها لكل فترة ضريبية.

وبالنسبة للمسائل التي لم يتم تناولها في هذا الدليل وللحصول على مزيد من الإرشادات، نحث الخاضعين للضريبة على الاطلاع على تقرير تخصيص الأرباح للمنشآت الدائمة الصادرين في 2010³² و2018³³ عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

³² التقرير متاح على الرابط: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

³³ التقرير متاح على الرابط: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>



مثال (23) – تخصيص الأرباح لمنشأة دائمة

الشركة (أ) هي الشركة الأم لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي في الدولة (س). يتمثل النشاط الرئيسي للشركة (أ) في شراء وبيع السلع في الدولة (س).

الشركة (أ) لديها منشأة دائمة في الدولة، حيث تقوم المنشأة الدائمة بنشاط الشراء نيابة عن الشركة (أ) من موردين غير مرتبطين (مستقلين) في الدولة. تمارس المنشأة الدائمة عادةً سلطة ممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة، ولا تمتلك المنشأة الدائمة السلع في أي وقت من الأوقات وكذلك ليس لها أي حق في المبلغ الذي تتقاضاه الشركة (أ) من عملائها. تقوم الشركة (أ) بدفع عمولة للمنشأة الدائمة كنسبة من تكلفة المشتريات التي قامت بها المنشأة الدائمة نيابة عنها.

كما ذكرنا سابقاً، أنه من أجل تخصيص الأرباح بدقة بين المنشأة الدائمة ومقرها الرئيسي، يتعين إجراء تحليل من خطوتين: **الخطوة الأولى:** تتضمن إجراء تحليل للوظائف لتحديد الأنشطة التي تمارسها المنشأة الدائمة من ناحية، والتي يؤديها المقر الرئيسي من ناحية أخرى، مع معاملة كل منهما ككيان منفصل عن الكيان الآخر. وينبغي أن يأخذ هذا التحليل في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر التي تتحملها المنشأة الدائمة. ويوضح تحليل الوظائف ما يأتي:

- تؤدي الشركة (أ) وظيفة بيع السلع لعملاء مستقلين (أطراف ثالثة) في الدولة (س).
- تقدم المنشأة الدائمة الدعم في مجال المشتريات.

الخطوة الثانية: تحديد المقابل للمعاملات والترتيبات بين الشركة (أ) والمنشأة الدائمة.

ينبغي أن يتم تخصيص الأرباح من خلال تطبيق مبدأ السعر المحايد على المعاملات والترتيبات بين الشركة (أ) ومنشأتها الدائمة في الدولة.

يجب أن يتم إجراء التخصيص المناسب للأرباح وفقاً لنتيجة السعر المحايد التي كان يتعين على الشركة (أ) أن تدفعها في حال تم إجراء المعاملة من قبل مورّد مستقل يؤدي وظائف مماثلة في الدولة نيابة عن الشركة (أ).

7.7 التحالفات داخل المجموعة³⁴

في بعض الأحيان، قد تستفيد مجموعات الشركات متعددة الجنسيات والأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة التي تُشكل هذه المجموعات من العلاقات أو التحالفات بين أعضاء المجموعة، والتي لن تكون متاحة عموماً لأطراف مستقلين في ظروف مماثلة. ومن الأمثلة على هذه التحالفات القوة الشرائية المشتركة أو الوفورات الناتجة عن ارتفاع حجم الإنتاج، والأنظمة المتكاملة للاتصال والحاسوب المشتركة، والإدارة المتكاملة، والحد من الازدواجية، وزيادة القدرة على الاقتراض، والعديد من العوامل المماثلة.

وغالباً ما تفضل أعضاء المجموعة ككل تشكيل هذه التحالفات، وبالتالي قد تزيد من إجمالي الأرباح التي يحققها أعضاء المجموعة، وذلك بناءً على ما إذا تحققت وفورات التكلفة المتوقعة، بالفعل أم لا، وعلى أساس الظروف التنافسية.

³⁴ هذا القسم يتبع إرشادات القسم (د.8) من الفصل الأول من التعليمات الإرشادية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تم إجراء تعديلات معينة لتتناسب مع المتطلبات المحلية ومرئيات الهيئة.



وفي ظروف أخرى، قد تؤثر هذه التحالفات تأثيراً سلبياً، كما هو الحال عندما يؤدي حجم ونطاق عمليات الشركة إلى خلق حواجز بيروقراطية لا تواجهها الشركات الأصغر، أو إذا اضطر جزء من الأعمال إلى العمل باستخدام أنظمة حاسوب وأنظمة اتصال ليست الأكثر كفاءة لأعماله نظراً للمعايير المطبقة على مستوى مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

لا ينبغي اعتبار الأطراف داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات تتلقى خدمة داخل المجموعة أو يُطلب منها سداد أي مدفوعات عندما تحصل على مزايا عرضية منسوبة فقط إلى كونها جزءاً من مجموعة أكبر للشركات متعددة الجنسيات. وفي هذا السياق، يشير مصطلح "عرضية" إلى المزايا التي تنشأ فقط بسبب الانتماء للمجموعة، وكذلك المزايا التي تنشأ في حالة عدم وجود إجراءات أو معاملات متناسقة مدروسة تؤدي إلى تحقق تلك الميزة. ولا يلزم التعويض عن هذه المزايا العرضية المتحققة من تحالف أعضاء المجموعة بشكل منفصل أو تخصيصها على وجه التحديد بين أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

ومع ذلك، في بعض الحالات، قد تنشأ مزايا التحالف وأعباء عضوية المجموعة نتيجة إجراءات المجموعة المتناسقة المدروسة، كما قد تمنح مجموعة الشركات متعددة الجنسيات ميزة أو عيب تنظيمي مادي يمكن تحديده بوضوح في السوق بالنسبة للمشاركين في السوق الذين ليسوا جزءاً من مجموعة شركات متعددة الجنسيات والذين يشاركون في معاملات بين أطراف ذوي علاقة. ولا يمكن تحديد ما إذا كانت هذه الميزة أو العيب التنظيمي موجودين، وطبيعة ومصدر ميزة التحالف أو العيب، وما إذا كانت ميزة التحالف أو العيب قد نشأت من خلال الإجراءات المتناسقة المدروسة للمجموعة إلا من خلال تحليلات شاملة للوظائف وقابلية المقارنة.

على سبيل المثال، إذا اتخذت المجموعة خطوات إيجابية لجعل وظيفة الشراء في إحدى شركات المجموعة مركزية للاستفادة من خصومات الحجم، وقامت الشركة التابعة للمجموعة بإعادة بيع العناصر التي تشتريها إلى أعضاء آخرين في المجموعة، ففي هذه الحالة تتخذ المجموعة إجراءً متسقاً ومدروساً للاستفادة من القوة الشرائية للمجموعة.

وبالمثل، إذا قام مدير مشتريات مركزي في الشركة الأم أو مركز الإدارة الإقليمي بأداء خدمة من خلال التفاوض مع أحد الموردين للحصول على خصم على مستوى شركات المجموعة بشرط تحقيق الحد الأدنى من مستويات الشراء على مستوى المجموعة، ثم يقوم الأعضاء في المجموعة بالشراء من ذلك المورد والحصول على الخصم، ففي هذه الحالة يتم اتخاذ إجراءات متسقة ومدروسة على مستوى المجموعة على الرغم من عدم وجود معاملات شراء أو بيع محددة بين أعضاء المجموعة. ولكن إذا قام مورد بعرض سعر مُميز على عضو واحد من أعضاء المجموعة على أمل اجتذاب أعمال من أعضاء آخرين في المجموعة، فلا يمكن اتخاذ إجراء متسق ومدروس للمجموعة.

وفي حال وفرت تحالفات الشركات الناشئة عن إجراءات متسقة ومدروسة للمجموعة مزايا مادية أو أعباء مادية لأحد أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، وتكون غير معتادة بالنسبة لشركات مستقلة مماثلة، فمن الضروري تحديد: (1) طبيعة الميزة أو العيب؛ (2) قيمة الميزة أو الضرر الواقع؛ و(3) كيف ينبغي تقسيم هذه الميزة أو الضرر بين أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات. وفي حالة أدى تضافر الجهود المدروسة للمجموعة إلى ميزة نظير مبلغ ما، يتعين على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بمستندات داعمة للتسعير وفقاً لمبدأ السعر المحايد.



وإن وجدت تحالفات ذات أهمية ضمن المجموعة يُمكن أن تنسب لتضافر جهود مدروسة للمجموعة، فينبغي عموماً أن يتشارك أعضاء المجموعة المزايا التي تنشأ عن هذه التحالفات بما يتناسب مع مساهماتهم في إنشاء التحالف. على سبيل المثال، في حالة اتخاذ أعضاء المجموعة إجراءات متضافرة ومدروسة لدمج أنشطة الشراء للاستفادة من وفورات الحجم الناتجة عن الشراء بكميات كبيرة، فإن مزايا الشراء بكميات كبيرة التي توفرها التحالفات داخل المجموعة، إن وجدت، بعد منح مقابل مناسباً للطرف الذي يقوم بتنسيق أنشطة الشراء، ينبغي عموماً أن يتشاركها أعضاء المجموعة بما يتناسب مع حجم مشترياتهم.

وقد يكون هناك ما يبرر إجراء تعديلات قابلية المقارنة لمراعاة التحالفات بين المجموعة.

7.8 حالات أخرى

7.8.1 الاعتماد على معيار السعر المحايد الذي اتبعه أعضاء مجموعة الشركات متعددة الجنسيات

قد يكون لدى مجموعة الشركات متعددة الجنسيات تعاملات تجارية مع أطراف مرتبطة وأشخاص متصلة في العديد من الدول، مما يؤدي إلى معاملات وترتيبات مختلفة.

قد يكون لدى مجموعة الشركات متعددة الجنسيات سياسة للتسعير التحويلي على مستوى المجموعة للمعاملات والترتيبات المشتركة على أساس معيار السعر المحايد لهذه المعاملات والترتيبات.

وينبغي تقييم سياسة التسعير التحويلي في سياق بيئة العمل في الدولة بناءً على معيارين:

- ما إذا كان الخاضع للضريبة يقوم بمعاملات وترتيبات مماثلة مع أطراف مرتبطة وأشخاص متصلة.
- ما إذا كانت نتيجة السعر المحايد لسياسة التسعير التحويلي على مستوى المجموعة تأخذ في الاعتبار معاملات مماثلة محلية و/أو إقليمية من أجل استيفاء معيار السعر المحايد.

حتى وإن كانت المعاملات والترتيبات مماثلة في طبيعتها، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها معاملات مماثلة محلية و/أو إقليمية لاستيفاء مبدأ السعر المحايد. يمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، بسبب عدم توفر المعلومات المالية اللازمة على الصعيد العام أو التأخير في إتاحتها. وفي هذه الحالة، من المتوقع أن يحتفظ الخاضع للضريبة بسجل تدقيق لإثبات ذلك. وفي حال كانت المعاملات المحلية و/أو الإقليمية متاحة ولكن لم يتم أخذها في الاعتبار، ينبغي إعادة تقييم سياسة التسعير التحويلي على مستوى المجموعة لأخذ هذه المعاملات المماثلة في الاعتبار، وبالتالي تحديد معيار السعر المحايد. وبدلاً من ذلك، يمكن للخاضع للضريبة أن يُحدد بشكل مستقل معيار السعر المحايد للمعاملات والترتيبات مع أطراف مرتبطة وأشخاص متصلة.

7.8.2 التسوية النقدية/ المصرفية بين الأطراف المرتبطة والأشخاص المتصلة

في سياق المعاملات والترتيبات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة، من المتوقع عموماً أن تتم تسوية أي مبالغ مستحقة وفقاً للسياسة الداخلية لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات.

يتطلب مبدأ السعر المحايد أن تكون هناك آلية وحوكمة معقولة بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة فيما يتعلق بإصدار فواتير بين شركات المجموعة وكذلك فيما يتعلق بالفترة الزمنية لعملية التسوية. وإذا تجاوزت فترة التسوية الفعلية ما تنفق عليه الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة بشكل منتظم، يمكن اعتبار مهلة السداد التي تم تمديدتها بمثابة قرض. ونتيجة لذلك،



يمكن فرض تعويض في شكل رسوم أو فائدة. ويرجع ذلك إلى أن الأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلين لن يشتركوا في معاملات أو ترتيبات مماثلة إذا لم تتم تسوية المستحقات أو المقبوضات في الوقت المحدد دون الحصول على مقابل، على سبيل المثال في شكل فائدة أو غرامات.

مثال (24): سعر فائدة بالسعر المحايد المطبق نظراً لعدم سداد الذمم المدينة

الشركة (س) هي الشركة الأم لمجموعة شركات متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي في الدولة. لدى الشركة (س) شركات تابعة مملوكة بالكامل في الدولة (أ) والدولة (ب).

تقوم الشركة (س) بتقديم خدمات معينة لشركتها التابعة في الدولة (أ) بقيمة سوقية تبلغ 10 ملايين درهم، وتقدم الخدمات ذاتها لشركتها التابعة في الدولة (ب) مقابل 5 ملايين درهم.

لدى الشركة (س) سياسة سداد لمدة 90 يوم على مستوى المجموعة على جميع المعاملات من تاريخ إصدار الفاتورة (سواء مع أطراف مستقلة أو أطراف مرتبطة).

تقوم الشركة (س) بإصدار فاتورة إلى كلتا الشركتين التابعتين. وتقوم الشركة التابعة في الدولة (أ) بالدفع خلال مدة السداد التي تبلغ 90 يوماً، ولكن لا تقوم الشركة التابعة في الدولة (ب) بالسداد في الموعد المحدد. أُوْحِظ لاحقاً مضي أكثر من 400 يوماً على الفواتير المستحقة دون أي مبرر تجاري أو سبب منطقي للأعمال.

وبموجب البند (2) من المادة (34)، فتعتبر المعاملات أو الترتيبات بين الأطراف المرتبطة مستوفية لمعيار السعر المحايد إذا كانت نتائج تلك المعاملات أو الترتيبات تتوافق مع النتائج التي قد تتحقق إذا كانت بين أشخاص ليسوا أطرافاً مرتبطة في إطار معاملات أو ترتيبات مماثلة وفي ظروف مماثلة.

وفي حالة عدم وجود أي مبرر تجاري أو سبب منطقي للأعمال، فإن تأخير السداد ليس هو الطريقة التي يمكن بها للأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطة القيام بمعاملات أو ترتيبات مماثلة.

ونتيجة لذلك، ينبغي على الشركة (س) أن تفرض سعر فائدة بالسعر المحايد على الرصيد المستحق الدفع للفترة التي تجاوز 90 يوم وحتى تاريخ سداد المبلغ بالكامل.



8. عمليات تدقيق وتقييم مخاطر التسعير التحويلي

8.1 عبء الإثبات

ينبغي أن تتيح مستندات التسعير التحويلي للهيئة التأكد من أن النتيجة الضريبية الخاصة بالفترة الضريبية لم تتأثر بممارسات التسعير التحويلي التي تتماشى مع مبدأ السعر المحايد.

يقع عبء الإثبات على الخاضع للضريبة الذي يجب عليه الاحتفاظ بمستندات داعمة كافية بالإضافة إلى تقديم الإقرارات في المواعيد المحددة إلى الهيئة، وذلك من أجل دعم الموقف المُتخذ في الإقرار الضريبي حيث أنه يتعلق بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة التي تدخل في نطاق كل فترة ضريبية.

يحق للهيئة تقديم استفسارات وطلب الحصول على معلومات وبيانات لمراجعتها والتوصل إلى استنتاج بشأن ممارسات التسعير التحويلي للخاضع للضريبة.

8.2 تعديلات التسعير التحويلي

تهدف تعديلات التسعير التحويلي إلى ضمان أن النتيجة الخاضعة للضريبة لمعاملة بين أطراف ذوي علاقة تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

يمكن البدء في تعديلات التسعير التحويلي من قبل كل من الخاضعين للضريبة والهيئة في الحالات التي يُعتقد فيها أن المعاملة لم تتم وفقاً للسعر المحايد. ويأتي أدناه توضيح لكلا السيناريوهين.

والجدير بالذكر أن تصريح التسعير التحويلي يعتمد على نموذج التقييم الذاتي، وبذلك سيقع العبء على الخاضع للضريبة لضمان توافق معاملاته التي تتمّ خلال السنة المالية مع مبدأ السعر المحايد.

تعديلات التسعير التحويلي من قبل الهيئة

وفقاً للمادة (34) من قانون ضريبة الشركات، إذا لم تقع نتيجة المعاملات أو الترتيبات بين أطراف ذوي علاقة ضمن نطاق السعر المحايد، على الهيئة تعديل الدخل الخاضع للضريبة الوارد في الإقرار الضريبي لتحقيق نتيجة السعر المحايد التي تعكس حقائق وظروف المعاملات أو الترتيبات بأفضل صورة. كما سُنّيت الهيئة للخاضع للضريبة المعلومات التي استندت إليها عند إجراء التعديلات.

في حال قيام الهيئة أو الخاضع للضريبة بتعديل الدخل الخاضع للضريبة لمعاملة أو ترتيب لاستيفاء معيار السعر المحايد، على الهيئة إجراء تعديل مقابل على الدخل الخاضع للضريبة للطرف المرتبط بالدولة الذي يكون طرفاً في المعاملة أو الترتيب المعني.



وفقاً للبند (11) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات، في حال قيام جهة أجنبية مختصة بإجراء تعديل على معاملة أو ترتيب يتعلق بالخاضع للضريبة لاستيفاء معيار السعر المحايد³⁵، يجوز لذلك الخاضع للضريبة أن يتقدم بطلب إلى الهيئة لإجراء تعديل مقابل على دخله الخاضع للضريبة بموجب أحكام اتفاقية ضريبية نافذة بما يتماشى مع أحكام الاتفاقية المعنية السارية لتجنب الازدواج الضريبي. ستقوم الهيئة بمراجعة موقف السلطة الضريبية الأجنبية وقد تقوم، بحسب الاقتضاء، بإجراء تعديل مقابل.

وفيما يأتي أمثلة توضيحية للتعديلات المقابلة المحلية والدولية:

مثال (25): التعديلات المقابلة الدولية

الشركة (أ) هي كيان مقيم في الدولة، وتقوم ببيع سلع نهائية لطرف مرتبط بها محلياً وهو الشركة (س). لدى الشركة (أ) سياسة تسعير تحويلي بحيث يتم بيع السلع إلى الطرف المرتبط بسعر التكلفة مضافاً إليه هامش ربح بنسبة 6%. قامت الهيئة بتقييم سياسة التسعير التحويلي المطبقة فيما يتعلق بمعاملات "بيع السلع"، وحددت أن هامش الربح بالسعر المحايد بالنسبة لمعاملات مماثلة في ظروف مماثلة سيكون 8% يُضاف إلى التكلفة. وبناءً على ذلك، قامت الهيئة بتعديل ربحية الشركة (أ) على النحو الآتي:

حسابات الشركة (أ)		
قبل التعديل (التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 6%)	بعد التعديل (التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 8%)	
5,300,000	5,400,000	الإيرادات من الشركة (س)
5,000,000	5,000,000	تكلفة التشغيل
300,000	400,000	الربح

ونتيجة للتعديل الموضح أعلاه، تواصلت الشركة (أ) والشركة (س) مع الهيئة وتقدما بطلب لإجراء تعديل مقابل للحدّ من أثر الازدواج الضريبي على ذات الدخل لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات. قامت الهيئة بمراجعة مدى ملائمة الموقف، ووافقت على إجراء تعديل مقابل كما يأتي:

حسابات الشركة (س)		
قبل التعديل (التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 6%)	بعد التعديل (التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 8%)	
6,500,000	6,500,000	الإيرادات من الشركة (س)
5,300,000	5,400,000	تكلفة السلع النهائية من الشركة (أ)
1,200,000	1,100,000	الربح

تعديلات التسعير التحويلي من قبل الخاضع للضريبة

³⁵ البند (11) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.



يُوصي الخاضع للضريبة بمراقبة سير المعاملة (المعاملات) بين أطراف ذوي علاقة خلال الفترة الضريبية، وذلك للتأكد من أنها تتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد. سيكون للخاضع للضريبة خيار طلب توضيحات من الهيئة حول أي مسألة قانونية.

وكما نوقش أعلاه، يقع عبء الإثبات على الخاضع للضريبة عند إعداد الإقرار الضريبي. وعلى هذا النحو، ينبغي على الخاضعين للضريبة تطبيق مبدأ السعر المحايد في المقام الأول عند تسعير معاملاتهم، ولكن من خلال المراقبة المستمرة للمعاملات بين أطراف ذوي علاقة، يمكن للخاضعين للضريبة إجراء تعديلات في الوقت الفعلي الذي تمت فيه قبل تقديم إقراراتهم الضريبية.

بعد تقديم إقراراتهم الضريبية، يجوز للخاضعين للضريبة إجراء تعديلات على التسعير التحويلي إذا كانت هذه التعديلات تؤدي إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة أو خفض الخسائر المسموح بخصمها، أو إجراء تعديلات من شأنها خفض الأرباح الخاضعة للضريبة أو زيادة الخسائر المسموح بخصمها. ولكن لا يمكن أن يتأثر انخفاض الأرباح الخاضعة للضريبة أو الزيادة في الخسائر المسموح بخصمها إلا من خلال إجراءات عمل السلطة الضريبية المختصة.

8.3 عدم الاعتراف بالمعاملات

تسمح المادة (50) من قانون ضريبة الشركات للهيئة باتخاذ قرار بالتعديل أو التصدي لأي معاملات أو ترتيبات لم يتم الدخول فيها أو تنفيذها لسبب تجاري حقيقي. وإذا كان الغرض الرئيسي من المعاملة هو الحصول على ميزة تتعلق بضريبة الشركات لا تتناسب مع الغاية أو الغرض من قانون ضريبة الشركات، فللهيئة أن تتخذ إجراءات لتعديل نتيجة هذه المعاملة أو الترتيب.

في حال اختلاف الترتيبات المتخذة فيما يتعلق بالمعاملة بين أطراف ذوي علاقة عن تلك التي كان سيتم اعتمادها من قبل أطراف مستقلة، للهيئة، إن رأت ذلك مناسباً، تجاهل المعاملة بين أطراف ذوي علاقة واستبدالها بمعاملة بديلة.

ويتمثل السؤال الرئيسي في التحليل فيما إذا كانت المعاملة الفعلية تنطوي على أساس منطقي تجاري للترتيبات التي كان سيتفق عليها بين أطراف مستقلة في ظروف اقتصادية مماثلة، وليس ما إذا كان يجب مراعاة ذات المعاملة بين أطراف مستقلة. إن عدم الاعتراف بالمعاملات بين أطراف ذوي علاقة تنطوي على ترتيبات ذات أساس منطقي تجاري تمت وفقاً للسعر المحايد لا يعتبر تطبيقاً صحيحاً لمبدأ السعر المحايد.



9. التحديثات والتعديلات

التاريخ التعديل	التعديلات التي أجريت
أكتوبر 2023	• الإصدار الأول