

## КЛАСТЕР КАК СРЕДА ФОРМИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

*О. Н. Хмельницкая*

## CLUSTER AS THE ENVIRONMENT OF TRANSFER FINANCIAL RESULTS FORMATION

*O. N. Hmelnitskaya*

Целью статьи является определение нового направления развития методики учета и анализа – выявление особенностей формирования трансфертных финансовых результатов в кластерах. На основе анализа нормативной и научной литературы систематизированы подходы к трактовке категории «кластер» и дано авторское его определение. На основе изучения эволюции форм интеграции предприятий выявлены особенности кластерных образований и определены мотивирующие факторы вхождения конкретной организации в кластер. Рассмотрены возможные причины применения кластерами трансфертных цен. В заключении определены основные направления анализа трансфертных финансовых результатов кластера.

The purpose of the paper is to determine a new direction of development of accounting methods and analysis – to determine the characteristics of formation of transfer financial results in the clusters. Based on the analysis of regulatory and scientific literature, a systematic approach to the interpretation of the category of "cluster" and the author's definition are provided. On the basis of studying the evolution of forms of enterprise integration, peculiarities of cluster formations and motivating factors for a particular organization to enter a cluster were identified. The possible reasons for the use of clusters of transfer prices are suggested. In conclusion, the main directions of transfer analysis of financial results of the cluster are made.

**Ключевые слова:** интеграция, взаимозависимые лица, кластер, трансфертная цена, трансфертный финансовый результат.

**Keywords:** integration, interdependent persons, cluster, transfer price, transfer financial results.

Повышение конкурентоспособности продукции, соответствие ее мировым стандартам качества – одна из главных задач развития современной экономики, успех которой характеризуется уровнем развития технологии, человеческого капитала, финансовыми институтами, реализацией и укреплением имеющихся конкурентных преимуществ и созданием новых.

Текущая экономическая ситуация диктует предприятиям новый подход к осуществлению деятельности. Процесс вхождения российской экономики в систему рыночных коммуникаций, деятельность хозяйственных субъектов в условиях постоянно меняющейся конкурентной среды требуют от каждого предпринимателя, бизнесмена, менеджера постоянного совершенствования предпринимательской деятельности. Они вынуждены искать такие формы организации бизнеса, которые обеспечивали бы его максимальную эффективность.

Большинство моделей рыночной экономики поддерживают создание, функционирование и развитие интегрированных корпоративных структур, в то время как многие эксперты считают малые и средние предприятия главной движущей силой динамичного развития страны. На практике, таким предприятиям трудно быть успешными вследствие ограниченности ресурсов как финансовых, так и материальных. Процесс интеграции для них является как реальной формой выживания в нестабильной рыночной ситуации, так и перспективным направлением для развития.

В настоящее время существует довольно широкий терминологический аппарат, характеризующий интегрированные структуры. Разнообразные формы интеграции различаются между собой в зависимости от целей объединения, характера отношений внутри группы и степени зависимости или самостоятельности предприятий – членов группы. Основой для фор-

мирования интегрированной структуры являются три основных принципа: концентрация, кооперация и централизация. Кооперация (от лат. *cooperatio* – «сотрудничество») предполагает сотрудничество предприятий внутри группы, с целью объединения имеющихся ресурсов для совместной деятельности (например картели, консорциумы). Эффект масштаба предприятия могут реализовывать через концентрацию производств (тресты, синдикаты и концерны). А централизация (от лат. *centrum* – «центр») позволяет участникам группы улучшать свои рыночные показатели через координацию деятельности (холдинг, корпорация).

Для определения взаимоотношений между хозяйствующими субъектами, основанных на различных формах зависимости и контроля, в российском законодательстве используются понятия «взаимозависимые лица». Взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Определение взаимозависимости представлено в налоговом, антимонопольном, бухгалтерском и кредитном законодательстве. Проанализировав и обобщив критерии взаимосвязанности предприятий в разных сферах законодательства [1 – 7], можно сделать вывод, что причиной зависимости одного самостоятельного хозяйствующего субъекта от другого могут быть отношения различного рода:

- имущественные, основанные на владении весомым пакетом акций (долями участия) в уставном капитале хозяйственного общества;

- договорные, основанные на наличии договорных обязательств, позволяющих одной стороне определять условия ведения предпринимательской деятельности другой стороной;

– организационно-управленческие, в частности, основанные на участии одних и тех же лиц в органах управления двух и более юридических лиц;

– родственные.

Однако это не исчерпывающий список, так как он не отражает все возможные связи между отдельными предприятиями в рамках одной интегрированной структуры.

Согласно Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года «переход экономики государства на инновационный путь развития невозможен без формирования конкурентоспособной в глобальном масштабе национальной инновационной системы, представляющей собой совокупность взаимосвязанных организаций (структур), занятых производством и (или) коммерческой реализацией знаний и технологий, и комплекса институтов правового, финансового и социального характера, обеспечивающих взаимодействие образовательных, научных, предпринимательских и некоммерческих организаций и структур во всех сферах экономики и общественной жизни» [8].

Интеграция результатов научных исследований, рынка, государства и предпринимательского сектора возможна путем создания еще одной специфической формы объединения предприятий – кластера.

Впервые влияние размещения производительных сил на степень их развития в 1826 году в своей работе «Изолированное государство в его отношении к сельскому хозяйству и национальной экономике» доказал Й. Тюнен. Он выявил зоны, наиболее благоприятные для размещения сельскохозяйственного производства, с точки зрения минимизации транспортных затрат. В 1882 году немецкий ученый В. Лаунхардт в своей работе описал рациональный штандорт (Штандорт – фактическое или наиболее выгодное положение промышленного предприятия) промышленного предприятия. С помощью метода весового (или локационного) треугольника он находил оптимальный пункт размещения промышленного предприятия относительно источников сырья и сбыта продукции. Параллельно с развитием теории локализации в 1879 году знаменитый экономист А. Маршалл в соавторстве со своей женой миссис М. Пэйли в работе «Экономика промышленности» поднял тему развития отраслевых агломераций или промышленных районов. Развить теории Тюнена и Лаунхардта постарался немецкий экономист и социолог А. Вебер. В своем труде «О размещении промышленности: чистая территория штандорта», опубликованном в 1909 году, А. Вебер в дополнение к транспортным издержкам ввел в теорию новые факторы размещения – издержки на сырье и материалы и издержки на рабочую силу. Таким образом, ставя более широкую задачу – нахождение такого места расположения предприятия, в котором общие издержки минимальны. В 1940 году другой немецкий экономист Август Лёш в работе «Географическое размещение хозяйства» подверг критике научные выводы А. Вебера. По его мнению, оптимальное место для размещения предприятия не то где минимальные издержки, а то, что обеспечивает максимальную прибыль. В связи, с чем он оценивал влияние таких факторов как налоговая система, международная торгов-

ля и научно-технический прогресс. Постепенное перемещение внимания с традиционных факторов (материальных, трудовых, транспортных издержек) на проблемы создания технологических комплексов, развития инновационной составляющей, сохранения экологии, а также на поддержание уровня и качества жизни в регионе явилось предпосылкой для развития теории кластеров.

Проанализировав более 100 отраслей в 10 странах мира, М. Портер выявил закономерность: крупные транснациональные компании чаще всего сосредоточены в одной стране и даже в одном регионе, а не разбросаны по разным странам бессистемно. Это связано с тем, что фирмы, достигая конкурентоспособности на рынке, благоприятно влияют на своих поставщиков, потребителей и т. д. За счет тесного сотрудничества наблюдается мультипликативный эффект и позиции группы на рынке становятся более прочными. Именно М. Портера принято считать основателем современной кластерной теории. В дальнейшем его мысли получили развитие в трудах Э. Бергмана, Б. Далума, В. Прайса, Рейнса, С. Суина, Э. Фезера и др. Отечественных теоретиков и практиков, таких как С. Г. Важенина, Я. Н. Дранева, Л. С. Маркова, Т. В. Миролюбову, А. А. Румянцеву, Т. В. Цихана, также интересовала кластерная теория. Проанализировав и обобщив существующие определения [9 – 13], можно выделить общие признаки и характерные особенности кластеров. Мнения зарубежных и отечественных ученых сходятся, в том, что кластер – это географическая концентрация взаимосвязанных предприятий, основанная на принципах конкуренции и кооперации, с целью получения синергетического эффекта от взаимодействия. Между тем, разными авторами выделяются и другие характеристики кластеров, а именно:

- наличие у территорий расположения кластеров уникальных конкурентных преимуществ, а также развитой инфраструктуры;
- наличие устойчивых и долговременных хозяйственных связей между участниками кластера;
- инновационная составляющая совместной деятельности.

Принципиальным отличием кластеров от всех других интегрированных структур, основанных на объединении капитала, является хозяйственная самостоятельность предприятий – членов кластера. Кластер не является юридическим лицом, он основан на договорных отношениях между его участниками, с целью совместной реализации конкурентных преимуществ конкретной территории. Таким образом, по нашему мнению, кластер – это группа географически локализованных взаимосвязанных предприятий, основанная на принципах конкуренции и кооперации, объединенная едиными материальными, финансовыми и информационными потоками, позволяющая повысить эффективность хозяйствования каждого ее члена и получить синергетический эффект от совместного взаимодействия.

Необходимо отметить, что успешное функционирование кластера возможно только при участии всех заинтересованных сторон (инновационные предприятия, научные и финансовые организации, государство,

производственные и обслуживающие предприятия). При этом главным мотивирующим фактором вхождения конкретной организации в кластер должна быть собственная выгода, которая может проявляться в:

- расширении видов деятельности;
- освоении новых рынков сбыта;
- возможности дополнительного привлечения средств;
- повышения объемов производства и продаж;
- минимизации налоговых отчислений;
- повышения рентабельности.

Большинство участников интегрируемых кластеров – это действующие организации. Для оценки экономической эффективности, как кластера в целом, так и отдельных предприятий, входящих в его состав, используются показатели финансовых результатов, характеризующие абсолютные и относительные результаты деятельности.

Известным приемом регулирования величиной финансовых результатов является манипулирование ценами реализации. Принцип свободы договора, закрепленный в ст. 421 ГК РФ, позволяет сторонам самостоятельно определять условия договора, в том числе и цену сделки. Это подтверждает и ст. 424 ГК РФ, согласно которой договор исполняется по цене, установленной соглашением сторон. Действующее российское законодательство регулирует цену сделки между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения, посредством учета возможных к получению, но не полученных доходов (прибыли) при применении в сделках цен, не соответствующих рыночным значениям. В международной практике такие цены называют «трансфертными» (от лат. *transfere* – «переносу, перемещая»). Главным международным документом, регулирующим вопросы трансфертного ценообразования, является «Руководство о трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) 1995 г., согласно которому трансфертная цена – это цена, применяемая в расчетах между ассоциированными компаниями. Отечественные нормы, регулирующие вопросы ценообразования между взаимозависимыми предприятиями, закреплены в Разделе V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие Положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». Так как

предприятия внутри кластера взаимозависимы, следовательно, применение данного термина допустимо. Финансовые результаты, полученные предприятиями кластера от операций с применением трансфертных цен, называются трансфертными.

Главной целью трансфертного ценообразования является налоговое планирование, позволяющее перераспределять налоговую базу в пользу юридических лиц, находящихся в более благоприятных налоговых режимах. Однако это не единственная причина. Трансфертные цены могут применяться кластерами при заключении договоров о распределении расходов, связанных с совместной разработкой, производством или приобретением активов, услуг или имущественных прав, а также рисков с этим связанными, посредством установления характера и доли участия каждой стороны в соответствующих активах, услугах и правах. Еще одним распространенным приемом трансфертного ценообразования является заключение сделок, при которых фактически не происходит реализация товаров (работ, услуг). Это может быть передача маркетинговых исследований рынка, консультативная помощь при возникновении вопросов учета, управления, производства и т. д. Так как финансовый результат каждого участника напрямую зависит от успешности всего кластера, данные услуги могут оказываться бесплатно, поэтому предприятия вправе использовать внутренние цены, а не устанавливать рыночные значения.

Кластерная форма развития регионов набирает все большую популярность, но несмотря на широкий спектр исследований вопросов теории и методологии учета и анализа финансовых результатов, актуальным все еще остается разработка новых направлений, органично сочетающих положения классических теорий, стандартов учета и отчетности, отвечающих современным требованиям экономики. Можно отметить, что в центре научных дискуссий находятся вопросы выбора ключевых показателей деятельности кластера. Однако среди таких показателей не выделяют трансфертные финансовые результаты, хотя именно эти показатели являются важнейшими при принятии решения как о присоединении к кластеру, так и эффективной оценки его деятельности в целом. В связи с чем возникает новое направление развития методики учета и анализа финансовых результатов: выявление особенностей формирования трансфертных финансовых результатов в кластерах.

### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
2. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции».
3. Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».
4. Положение о порядке ведения учета и представления информации об аффилированных лицах кредитных организаций, утвержденное Центральным Банком РФ от 20.07.2007 № 307-П.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина от 29.04.2008 № 48н.
6. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 9 «Связанные стороны», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах".

8. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденная Распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р.
9. Марков Л. С. Экономические кластеры: понятия и характерные черты // Актуальные проблемы социально-экономического развития: взгляд молодых ученых: сб. науч. тр. / под ред. В. Е. Селиверстова, В. М. Марковой, Е. С. Гвоздевой. Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2005. Разд. 1. С. 102 – 103.
10. Миграция А. А. Теоретические аспекты формирования конкурентоспособных кластеров в странах с переходной экономикой // Вестник Киргызко-Российского Славянского ун-та. 2002. № 3.
11. Миролубова Т. В., Карлина Т. В., Ковалева Т. Ю. Закономерности и факторы формирования и развития региональных кластеров: монография. Пермь: Перм. гос. нац. иссл. ун-т, 2013. 283 с.
12. Третьяк В. П. Кластеры предприятий как форма квазиинтеграции. Режим доступа: [www.znanie.org/-FLG/Tretyak/Prezen21\\_10.ppt](http://www.znanie.org/-FLG/Tretyak/Prezen21_10.ppt)
13. Ялов Д. А. Кластерный подход как технология управления региональным экономическим развитием // КОМПАС промышленной реструктуризации. 2009. № 5.

**Информация об авторе:**

*Хмельницкая Ольга Николаевна* – аспирант, ассистент кафедры учета, анализа и налогообложения Псковского государственного университета, [honpskov@mail.ru](mailto:honpskov@mail.ru).

*Olga N. Hmelnitskaya* – Assistant Lecturer at the Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University.

**(Научный руководитель: Егорова Светлана Евгеньевна** – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и налогообложения Псковского государственного университета, [es1403@bk.ru](mailto:es1403@bk.ru).

**Scientific advisor: Svetlana E. Egorova** – Doctor of Economics, Professor, Head at the Department Accounting, Analysis and Assessment, Pskov State University).

*Статья поступила в редколлегию 04.09.2014 г.*