

АУТСОРСИНГ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ: СОВРЕМЕННАЯ СИТУАЦИЯ И АНАЛИЗ ПЕРСПЕКТИВ

Ключевые слова: аутсорсинг, сельское хозяйство, эффективность.

Введение

Потребность предприятий в постоянном повышении эффективности своей деятельности приводит к появлению новых инструментов, позволяющих достичь этой цели. Среди этих инструментов одним из наиболее популярных на сегодняшний день является аутсорсинг (передача исполнения какой-либо задачи или процесса специализированному внешнему оператору). Он получил широкое распространение в промышленности и сфере услуг, поскольку позволяет предприятию сконцентрироваться на наиболее рентабельных видах деятельности и снизить издержки. Очевидно, что это ставит вопрос о возможности использования опыта применения аутсорсинга, накопленного в других отраслях, в АПК с целью повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Авторы отмечают ряд проблем, которые на данном этапе препятствуют эффективному внедрению аутсорсинга в сельском хозяйстве [1]. К этим проблемам относятся:

- нежелание и неготовность сельскохозяйственных предприятий отказаться от самостоятельного исполнения каких-либо процессов из-за неуверенности в добросовестности оператора;

- нежелание оплачивать услуги внешних исполнителей (хотя в конечном счете использование профильных операторов в большинстве случаев обходится дешевле, с психологической точки зрения их оплата стоит дороже, чем использование собственных квазибесплатных производственных мощностей);

- отсутствие объективной потребности в услугах внешних операторов (поскольку для использования аутсорсинга необходимо, чтобы предприятие функционировало на высококонкурентном рынке, обладало бы достаточной рентабельностью и стремилось повысить свою конкурентоспособ-

ность; в случае российского сельского хозяйства это условие, к сожалению, в большинстве случаев не выполняется – многие хозяйства балансируют на грани выживания, и у них отсутствуют организационные и финансовые ресурсы, необходимые для внедрения современных методов управления издержками);

- нехватка операторов, адаптирующих свои услуги под специфические запросы сельхозпредприятий (сельское хозяйство отличается низкой рентабельностью и сезонностью работ, что малопривлекательно для аутсорсеров, заинтересованных в стабильном потоке заказов и в наличии у заказчика готовности оплачивать качественные услуги) – эта проблема во многом вытекает из предыдущей (если бы агропредприятия были бы в состоянии генерировать устойчивый платежеспособный спрос на услуги профильных аутсорсеров, такие бы непременно появились).

Как следует из вышесказанного, речь, по сути дела, идет об организационном отставании сельского хозяйства (еще не готового к аутсорсингу) от ушедших в этом отношении вперед сферы услуг и промышленности.

Кроме того, авторы, занимающиеся исследованием проблемы применения аутсорсинга в АПК, полагают, что сельхозпредприятия могут выступать только в качестве заказчиков аутсорсинга, а не операторов (в отличие от промышленных предприятий и фирм сферы услуг, которые могут выполнять обе функции). Такое восприятие агрофирм сложилось исторически – в случае необходимости они действительно привлекают для решения тех или иных задач внешних исполнителей, как правило, из сферы производственных услуг (достаточно вспомнить, например, машинно-технологические станции), но сами в качестве исполнителей для предприятий из сферы услуг или промышленности не выступают.

Цель настоящей работы состоит в том, чтобы проанализировать организационную и экономическую сущность аутсорсинга и

показать, что на самом деле ситуация с использованием этого инструмента ведения хозяйственной деятельности на селе сильно отличается от общепринятых представлений.

Отличительные характеристики аутсорсинга

Русскоязычная терминология аутсорсинга пока не разработана, и для обозначения участников аутсорсинговых отношений используются различные термины: оператор, исполнитель, аутсорсер, подрядчик (для поставщика услуг), заказчик, клиент, аутсорси (для заказчика услуг аутсорсинга). В данной работе будут использоваться термины «аутсорсер» и «аутсорси» соответственно.

Перечислим те признаки, которые, по нашему мнению, отличают аутсорсинг от других форм межфирменного сотрудничества:

- целевой характер деятельности аутсорсера: аутсорсер производит продукт (оказывает услугу) только при наличии заказа от аутсорси;

- безрисковость деятельности аутсорсера: аутсорси гарантирует выкуп произведенного товара (оказываемых услуг) и его своевременную оплату. Безрисковость (точнее, квазирисковость, поскольку быть полностью свободной от риска предпринимательская деятельность не может), очевидно, тесно связана с целевым характером работы аутсорсера, так как продукция производится на заказ, а не для продажи на открытом рынке с негарантированным спросом;

- товар (услуга) производятся в соответствии с требованиями заказчика. Эти требования включают в себя не только развернутые технические характеристики товара, но также и требования к технологии производства и организации системы контроля качества;

- товар (услуга) предназначен для использования аутсорси в коммерческих целях;

- участники сделки могут быть только юридическими лицами. Если предприятие передает какую-либо задачу физическому лицу, то речь идет не об аутсорсинге, а о трудовых отношениях (об этом часто забывают и относят к аутсорсингу привлечение внештатных временных сотрудников, что, на наш взгляд, принципиально неверно);

- аутсорсер раскрывает аутсорси структуру и размер своих издержек, по-

сле чего стороны аутсорсинговой сделки путем переговоров устанавливают нормативную величину наценки на товары (услуги) аутсорсера;

- аутсорсер формирует свои производственные мощности (количество, структура, номенклатура, географическое положение) исходя из требований аутсорси;

- в целях обеспечения оптимального качества оказания услуг аутсорсер вносит изменения в те внутренние процедуры работы заказчика, которые связаны с переданным ему на исполнение процессом;

- в случае необходимости аутсорси передает оператору собственные ключевые компетенции и активы, необходимые для выполнения процесса или задачи (технологии, оборудование и т.д.). Нередки ситуации, когда аутсорсер, например, передает аутсорси свое ликвидируемое подразделение (функции которого уступаются аутсорсеру). Это позволяет аутсорсеру с самого начала поставлять аутсорсеру требуемую продукцию без продолжительного периода вработывания.

По сути дела, в случае аутсорсинга речь идет не об отношениях купли-продажи товара или услуги, а о долгосрочной интеграции предприятий с целью совместного выполнения различных этапов и элементов единого производственного процесса. Он позволяет аутсорси получить доступ к ресурсам и компетенциям аутсорсера без инвестиций в их самостоятельное формирование (или в поглощение аутсорсера) и без распыления своих усилий по разнородным видам деятельности. В свою очередь, аутсорсер получает гарантированный рынок сбыта своих товаров и услуг. Это означает, что аутсорсинг служит эффективной заменой вертикальной интеграции – и этот факт, как будет показано ниже, исключительно важен для понимания механизмов эффективной организации аутсорсинга в сельском хозяйстве.

Специфика аутсорсинга в сельском хозяйстве

Специалисты сходятся во мнении, что использование аутсорсинга в сельском хозяйстве могло бы существенно повысить его эффективность [2]. Дело в том, что в плане организационного развития, уровня корпоративной культуры, оснащенности современной техникой и объема инвестиционных ресурсов агрофирмы существенно отстают от промышленных предприятий и компаний сферы услуг.

Внедрение аутсорсинга позволило бы агропредприятиям без существенных затрат получить доступ к отсутствующим у них ресурсам, которыми обладают аутсорсеры.

У сельхозпредприятий востребованы услуги, связанные с исполнением в первую очередь непрофильных функций.

По опросам начальников сельхозуправлений, в своих районах они считают наиболее перспективным перевод на аутсорсинг следующих функций: ветеринария, зоотехния, агрономия, селекция, бухгалтерское и юридическое обслуживание. Что интересно, речь идет не о привлечении профильных компаний для решения этих задач, а о выделении своих специализированных подразделений в качестве аутсорсеров [1].

С другой стороны, крупные сельскохозяйственные предприятия постепенно начинают испытывать потребность в более сложных (и, как следствие, более доходных для аутсорсера) операциях, например, в привлечение внешней управляющей компании для реструктуризации бизнеса и для текущего управления им. Постепенно формируются специализированные компании в этой области, хорошо знакомые с проблемами агрофирм и накопившие необходимые компетенции для оказания такого рода услуг. Примером такой компании может быть украинское предприятие «Агро-Союз», у которого есть опыт обслуживания агрокомпаний в Ставропольской и Волгоградской областях [3]. Иными словами, дефицит аутсорсеров, знакомых со специфическими потребностями сельскохозяйственной экономики, постепенно сокращается, что устраняет одно из важнейших препятствий по его внедрению на селе.

При этом необходимо четко разграничивать управленческий аутсорсинг от простого привлечения консалтинговой компании для выявления причин проблем на предприятии и разработки комплекса мер по их устранению (отметим, что в последнее время эта услуга также стала пользоваться определенной популярностью в АПК).

Примером вывода на аутсорсинг профильной функции (механизированная обработка сельхозугодий) является использование машинно-технологических станций (МТС). Их применение позволяет агрофирмам отказаться от самостоятельного инвестирования в закупку дорогостоящей техники и от расходов на ее самостоя-

тельное обслуживание (эти расходы и инвестиции распределяются между всеми хозяйствами соответствующего региона). Специфика этого вида аутсорсинга состоит в том, что хотя функция обработки земли для сельхозпредприятия является профильной по определению, функция постоянного поддержания парка техники таковой не является, однако передача стороннему исполнителю одной лишь непрофильной функции нецелесообразна.

Эффективность МТС в период плановой экономики была достаточно высока, а в довоенный период они стали, по сути дела, единственным инструментом, открывшим сельскому хозяйству доступ к современной технике в условиях ее чрезвычайной малочисленности. Именно по этой причине в современных условиях можно услышать призывы к их возрождению.

Все вышесказанное позволяет констатировать, что эволюция модели привлечения сельскохозяйственными предприятиями внешних операторов характерна и для других отраслей и имеет трехвекторную направленность:

- от разовых задач к полноценному ведению определенного процесса в интересах заказчика;
- от простого приобретения услуг к долгосрочной интеграции;
- от передачи непрофильных процессов к передаче профильных процессов.

Сельское хозяйство в этом отношении повторяет путь, уже проделанный производством и сферой услуг ранее, и уже добилось на нем, как показано выше, определенных успехов. Все вышесказанное позволяет сделать вывод о том, что сложности с внедрением аутсорсинга на селе, разумеется, существуют, но, тем не менее, не имеют такого запретительного характера, как принято считать.

Последний момент, который хотелось бы отразить в данном разделе, состоит в том, что сельское хозяйство в силу своей специфики сильно зависит от поддержки государства (ярко выраженная сезонность, большие естественные риски ведения бизнеса, долгий срок возврата инвестиций, сравнительно низкая рентабельность, важность для обеспечения продовольственной безопасности страны), что подталкивает специалистов к идее о привлечении государственных и муниципальных органов к участию в оказании услуг по аутсорсингу агропредприятиям (в частности, речь идет о передаче маркетинговых функций муниципальным аутсорсерам

[4]). На наш взгляд, несмотря на необходимость активного участия государства и муниципальных образований в поддержке отечественного сельского хозяйства эта идея чрезмерно прямолинейна. Задача государства состоит не в выполнении тех или иных функций предприятия, а в создании благоприятных условий для их реализации самой фирмой. Кроме того, сельхозпредприятия, работающие в условиях твердых закупочных цен с многолетними контрагентами, вряд ли нуждаются в аутсорсинге маркетинговых функций (а если такая потребность и возникнет, то с ней лучше справятся специализированные маркетинговые консультационные компании, более чутко отслеживающие конъюнктуру рынка и более гибкие в управлении).

По нашему мнению, задачей государства является содействие инвестированию в строительство мощностей для хранения и транспортировки сельскохозяйственной продукции – т.е. поддержка аутсорсеров, которые могли бы взять на себя функции логистического сопровождения сельскохозяйственного производства.

Перспективы внедрения аутсорсинга в АПК

При анализе перспектив внедрения аутсорсинга в сельском хозяйстве, на наш взгляд, удобно опираться на классификацию видов аутсорсинга по критерию фактора производства, необходимого для осуществления передаваемой функции.

1. Аутсорсинг капитала, при котором предприятие-заказчик использует капитал (в физической или денежной форме), организованный в его интересах, но на собственный страх и риск предприятием-оператором. Примером такого аутсорсинга в случае АПК является организация МТС для обслуживания агропредприятий, или же логистические услуги по хранению и транспортировке сельскохозяйственной продукции (например, строительство элеваторов). К этому же виду аутсорсинга, по мнению автора, относится и финансовый лизинг, сущность которого, как хорошо известно, заключается в том, что специализированное предприятие (лизингодатель) первоначально аккумулирует денежные средства для приобретения необходимого лизингополучателю оборудования, а затем предоставляет ему это оборудование (физический капитал) в пользование на возмездной основе, оста-

ваясь его владельцем до истечения срока действия договора.

2. Аутсорсинг труда – к нему относится аутсорсинг персонала. Для АПК этот вид аутсорсинга нетипичен (как было сказано выше, привлечение сезонных рабочих аутсорсингом считаться не может, так как речь идет о трудовых отношениях между работодателем-агрофирмой и работником, а не между аутсорси и аутсорсером-поставщиком трудовых ресурсов). Вероятно, о развитии такого вида аутсорсинга можно было бы говорить в случае возникновения профильных компаний, берущих на себя формирование штата сезонных рабочих и/или сотрудников определенной профессии, которые востребованы сельхозпредприятиями эпизодически (например, ветеринаров).

3. Аутсорсинг информации – в этом случае предприятие-заказчик передает внешнему исполнителю сбор и обработку информации; к этому виду аутсорсинга, на наш взгляд, в случае сельского хозяйства относится бухгалтерский аутсорсинг (который может быть востребован мелкими предприятиями и фермерами) и аутсорсинг сбора маркетинговой информации.

4. Аутсорсинг предпринимательских способностей – предприятие-заказчик использует для ведения собственной хозяйственной деятельности предпринимательские способности, сосредоточенные в других компаниях. Речь идет в основном об аутсорсинге интеллектуального капитала (являющемся плодом предпринимательских способностей). К этому виду аутсорсинга следует отнести франчайзинг (при котором независимый предприниматель (франчайзи) передает на аутсорсинг управление торговой маркой, под которой он ведет свою хозяйственную деятельность). Интересно отметить, что именно в этой сфере велико значение государственных структур, которые формируют торговые марки, занимаются их продвижением и на возмездной основе предоставляют их сельхозпредприятиям. В первую очередь можно привести знаменитую марку норвежских рыбопродуктов Norge.

5. Аутсорсинг знаний – предприятие-заказчик привлекает для управления своими активами или процессами внешнего исполнителя. Примером может быть уже упоминавшееся выше использование внешней профессиональной компании для управления агробизнесом.

6. Смешанный аутсорсинг – когда предприятие-заказчик передает на исполнение стороннему подрядчику функцию, требующую использования нескольких видов ресурсов; к этой разновидности аутсорсинга, на взгляд автора, можно отнести факторинг, при котором предприятие-фактор, с одной стороны, обеспечивает поставщика финансовыми ресурсами (аутсорсинг капитала), а с другой – занимается сбором и обработкой информации о текущих и потенциальных заказчиках поставщика для определения их платежеспособности (аутсорсинг информации). Очевидно, разумеется, что для реализации любого бизнес-процесса компании необходимо использовать более одного ресурса; под чистым (моноресурсным) аутсорсингом (например, аутсорсингом знаний) понимается та ситуация, при которой в деятельности компании-аутсорсера отчетливо преобладает один ресурс, тогда как в смешанном аутсорсинге одинаковое значение имеют два и более ресурсов.

В предложенной классификации отсутствует один фактор производства – земля (природные ресурсы), так как предполагается, что управление этим видом ресурсов не может служить основой для предоставления аутсорсинговых услуг. Однако, на наш взгляд, такое искусственное исключение земли из перечня факторов производства, которые могут использоваться аутсорсером в интересах аутсорси, принципиально неверно, более того, есть примеры успешного сотрудничества в рамках данной модели.

Речь идет о программе, реализуемой компанией «Вимм-Билль-Данн», в соответствии с которой она финансирует техническое перевооружение молочных хозяйств, которые взамен поставляют молоко с заданными характеристиками по установленной цене [5]. Легко убедиться, что это сотрудничество соответствует приведенным выше критериям аутсорсинга.

Эта модель позволяет обоим участникам взаимодействия получить существенные преимущества:

- аутсорси (предприятие пищевой промышленности) получает необходимое для ведения своей производственной деятельности сырье (что в условиях дефицита молока на российском рынке имеет большое значение), не затрачивая при этом финансовые ресурсы на построение вертикально интегрированной компании и сосредотачиваясь на профильной деятель-

ности без ухода в агробизнес (как уже было сказано выше, аутсорсинг выступает эффективной альтернативой для вертикальной интеграции);

- аутсорсер получает возможность произвести техническое перевооружение (что в ряде случаев в условиях России не столько служит основой для повышения эффективности его деятельности, сколько в принципе выступает залогом его сохранения в качестве предпринимательской единицы) и обеспечивает себе гарантированный рынок сбыта.

На наш взгляд, именно это направление аутсорсинга в сельском хозяйстве является наиболее перспективным. Вероятно, следовало бы разработать программу сотрудничества агробизнеса и промышленных предприятий, при которой последние способствовали бы формированию (в том числе и за счет предоставления финансовых ресурсов и гарантий будущих закупок) вокруг себя кластера оснащенных современным оборудованием агрофирм, которые бы снабжали его сырьем в нужном количестве и требуемого качества. При этом не следует думать, что речь идет исключительно о сотрудничестве агрофирм молочного профиля с предприятиями пищевой промышленности, так как, с одной стороны, промышленностью востребован широкий спектр сельскохозяйственной продукции, а с другой – потребность в сельскохозяйственном сырье испытывает не только пищепром. Например, легко представить себе формирование кластера мясных хозяйств, разводящих скот той породы и по тем технологиям, а также с использованием того оборудования, которое предписанокупающим у них продукцию мясоперерабатывающим заводом (который в обмен на фиксацию цен может частично финансировать приобретение поголовья и необходимого для его содержания оборудования).

Сходная методика могла бы применяться в льноводстве для перевода хозяйств на выращивание льна, пригодного для производства качественных тканей. Пока такая программа осуществляется в Вологодской области за счет бюджетных средств (крестьянам регион почти на две трети субсидирует закупку спецтехники для уборки и первичной щадящей обработки урожая), а основным потребителем выращиваемого льна является предприятие «Вологодский текстиль», которое теоретически могло бы самостоятельно

финансировать своих поставщиков по программе, аналогичной «Молочным рекам» [6]. Тем не менее следует помнить о двух важных факторах:

- финансовые ресурсы российских текстильщиков, действующих в условиях жесткой конкуренции с иностранными производителями на рынке с низким уровнем концентрации (в отличие от рынка продуктов питания), несопоставимы с ресурсами российских пищевиков;

- Вологодская область длительное время пыталась перевести фермеров на выращивание высококачественного льна, однако эти попытки заканчивались провалом до тех пор, пока спрос на этот лен не предъявил «Вологодский текстиль», после чего программа стала реализовываться успешно [6]. Иными словами, тесная интеграция сельскохозяйственного поставщика с промышленным предприятием (где агрокомпания выступает в роли аутсорсера, поставляющего продукт требуемого качества) способствует повышению эффективности агропредприятия и улучшению качества его продукции даже при отсутствии финансирования со стороны текстильной компании. Это служит дополнительным аргументом в пользу развития сельскохозяйственного аутсорсинга в форме интеграции сельхозпредприятий скупающими их продукцию промышленными компаниями.

Вполне возможно, что аналогичную модель можно было бы предложить для сотрудничества лесозаготовительных и деревообрабатывающих (в первую очередь мебельных) компаний.

Возможно, замечание о продукции пищевого прома с нужными характеристиками покажется экзотическим, но все же в свете достижений генной инженерии о нем забывать не стоит. Вполне вероятно, что в будущем торговые сети и компании пищевой промышленности смогут заказывать у агрофирм сельскохозяйственную продукцию с заранее заданными свойствами. В этом случае можно будет говорить о проникновении традиционной модели аутсорсинга (с адаптацией характеристик продукции под требования заказчика) в аграрную экономику.

Заключение

На наш взгляд, с теоретической точки зрения большое значение имеет вывод о том, что сельскохозяйственные предприятия могут выступать не только в качестве аутсорси, но и в качестве аутсорсеров.

Это позволяет наметить путь дальнейшего развития аутсорсинга в АПК путем усиления интеграции предприятий пищевой промышленности и агрофирм.

Что же касается традиционной модели сельскохозяйственного аутсорсинга (при которой агробизнес выступает в роли аутсорси), на наш взгляд, необходимо разработать комплекс мероприятий по косвенной государственной поддержке сельхозпредприятий через поддержку аутсорсеров, предоставляющих востребованные на селе услуги, а именно – хранение и транспортировку сельхозпродукции.

В качестве несколько более экзотического варианта, применимого к тому же не к сельскохозяйственной продукции, а к продукции пищевого прома, можно было бы предложить разработку коллективных торговых марок (например, региональных), предоставляемых в пользование предприятиям-производителям. Это позволило бы сократить их издержки на финансирование маркетинговой стратегии.

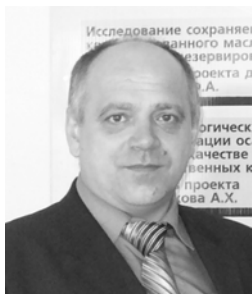
Подводя итог, отметим, что аутсорсинг на селе может стать эффективным инструментом не только доступа агропредприятий к новым производственным и управленческим технологиям (если сельхозфирма является аутсорси), но и обновления их производственных мощностей (в случае использования модели, в которой агрофирма является аутсорсером).

Библиографический список

1. Возможен ли аутсорсинг в сельском хозяйстве. Доступно онлайн по адресу: <http://www.agro-ikc.ru/agriculture/outsourcing/newforming.php>.
2. Матвеев Д.М. Приоритетные направления устойчивого развития агропромышленного комплекса: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Д.М. Матвеев. – Нижний Новгород, 2009.
3. Ганенко И. Сельхозбизнес под ключ. Какие проекты можно поручать управляющим компаниям / И. Ганенко // Агроинвестор. – 2008. – Сентябрь. – № 8. Доступно онлайн по адресу: <http://www.agro-investor.ru/issue/61/1171/>.
4. Суховская А. Аутсорсинг как форма опосредованного инвестирования сельскохозяйственных предприятий на муниципальном уровне / А. Суховская // Управление персоналом. – 2007. – № 8. – С. 81-83.
5. Артюхова М. Молочные реки «Вимм-Билль-Данна» – сырье для заводов

и живые деньги для сельчан / М. Артюхова // Башинформ. – 23.09.2008. Доступно онлайн по адресу: <http://www.bashinform.ru/podrob/170461/>.

6. Москаленко Л. Мировая мода из Вологды / Л. Москаленко // Эксперт. – 20-26 декабря 2010 г. – № 50. – С. 36-42.



УДК 631.145+631.15:33

**В.И. Катаев,
А.В. Сасина**

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЦЕЛЕСОБРАЗНОСТЬ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Ключевые слова: налогообложение, специальный налоговый режим, общий режим налогообложения, сельскохозяйственный налог, налоговая нагрузка, себестоимость, оптимизация налоговых платежей, финансовый результат, целесообразность, минимизация.

Введение

В работах многих специалистов уделяется внимание одной из главных проблем в нашей стране – кризисному состоянию сельского хозяйства. Одной из причин такого кризиса они видят в высоком уровне налогообложения, обосновывая этим необходимость минимизации налогов и перехода сельских товаропроизводителей на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Современная экономическая наука рассматривает минимизацию налогов как способ улучшения финансовых результатов деятельности. К сожалению, стоит признать, что 99% сельских налогоплательщиков при оптимизации налогов основной упор делают на уменьшение налогов, что обуславливает и вызывает, как ни парадоксально, не улучшение, а ухудшение финансовых результатов деятельно-

сти. Уменьшение налоговых платежей следует рассматривать как способ улучшения финансового состояния предприятия и повышения инвестиционной привлекательности только тогда, когда расчеты показывают, что это дает прирост чистой прибыли. Однако современное косвенное налогообложение в Российской Федерации привело к минимизации возможностей, когда уменьшение налогов приводит к улучшению результатов хозяйственной деятельности. А увеличение суммы налогов как способ улучшения финансовых результатов вообще не рассматривается. В данном случае увеличение налогов в абсолютном выражении происходит при одновременном росте (причем в больших размерах) объемов продаж и финансовых результатов деятельности.

Экспериментальная часть

В настоящее время необходим комплексный подход к решению налоговых и других финансовых проблем организации на основе методологии налогового анализа. Изолированное от научных основ налогового анализа применение способов налоговой оптимизации приводит к тому, что многие факторы, оказывающие серь-