

УДК 336.02

А.С. ПРОКУРАТ

аспирант

Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь



Статья поступила 12 марта 2019 г.

РОЛЬ КЛАССИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В ПРАКТИКЕ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

В статье определяются актуальные для белорусской практики классификационные признаки налоговых рисков, раскрывается их роль и значимость в процессах управления ими; устанавливается важность классификации причин возникновения налоговых рисков и процесса их идентификации в практике функционирования субъектов налоговых правоотношений Республики Беларусь. В совокупности, классификации, приведенные в статье, позволяют также определить условную вероятность реализации налоговых рисков, в том числе в разрезе финансовых и нефинансовых последствий.

Ключевые слова: *налоговый риск, классификация налоговых рисков, причины возникновения налоговых рисков, государство, организации-плательщики налогов, сборов и пошлин.*

PRAKURAT A.S.

postgraduate

Polessky State University,
Pinsk, Republic of Belarus

THE ROLE OF CLASSIFICATION OF TAX RISKS IN THE PRACTICE OF TAX MANAGEMENT

The article identifies the classification criteria that are relevant for the Belarusian practice, reveals the role and importance of the classification of tax risks and the process of their identification in the practice of functioning of subjects of tax legal relations of the Republic of Belarus.

Keywords: *tax risk, classification of tax risks, causes of tax risks, the state, organizations-payers of taxes, fees and duties.*

Введение. В настоящее время одними из наиболее опасных рисков, несущих потенциальную угрозу стабильному и эффективному функционированию государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин, являются налоговые риски. Значительное их распространение в экономической среде в различном видовом спектре свидетельствует

о необходимости их структурирования и классификации. В то же время, существование большого количества причин возникновения налоговых рисков также требует их структурирования и качественной группировки, что позволяет говорить и о необходимости классификации причин их возникновения.

Вопросами разработки классификаций налоговых рисков занимались такие зарубежные исследователи, как С. Матенаер, К. Мёслеин, М. Валика, Л. Соваж, Дж. Эгерт, Э. Дван, А.В. Брызгалин, О.В. Гордеева, Ф.Н. Филина, Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник, М. И. Мигунова, Г. В. Пансков, Т. А. Циркунова и др.

В то же время в Республике Беларусь изучением вопросов налогового менеджмента в целом на макроуровне занимались Е. Ф. Киреева [1], И. А. Конончук [2, 3], С. И. Адаменкова, О.С. Евменчик, Л.И. Тарарышкина [4], Е. В. Клименкова [5], Т. В. Шабловская [6], и др.

Целью статьи выступает установление научно-обоснованной классификации налоговых рисков и причин их возникновения, необходимых для их идентификации относительно субъектов налоговых правоотношений Республики Беларусь. Это позволит четко разграничивать виды налоговых рисков по различным критериям и эффективно использовать соответствующие инструменты по выявлению, управлению, планированию и прогнозированию налоговых рисков, возникаю-

щих в процессе функционирования государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин в Республике Беларусь.

Предложения: их важность и эффективность. Под налоговыми рисками в данной статье предлагается понимать вид хозяйственного риска, возникающий при взаимодействии субъектов налоговых правоотношений, несущий финансово-правовую оценку результатам их действий (бездействий) при осуществлении одними методов оптимизации налогов, принятия необоснованных налоговых решений, приводящих к уклонению от уплаты налогов; другими – недостаточного налогового контроля за исполнением налогового законодательства плательщиками налогов, сборов, пошлин [7].

В зарубежной литературе существует множество классификаций налоговых рисков, учитывающих различные свойственные им признаки (таблица 1), в то же время в белорусской теории и практике процессам их классификации и систематизации уделяется недостаточное внимание

Таблица 1. – Зарубежные классификации налоговых рисков

Автор	Классификационный признак	Виды налоговых рисков по классификационному признаку
1	2	3
Тихонов Д.Н., Липник Л.Г.	Не выделяет [8]	налогового контроля, усиления налогового бремени, уголовного преследования налогового характера
Брызгалин А.В. [9]	Не выделяет	несущие явную угрозу привлечения к налоговой и уголовной ответственности; несущие опасность привлечения к налоговой ответственности, вызванные неточностью и неопределенностью законодательных норм; субъективного плана или ведомственного характера
Шевелев А.Е.	Не выделяет [10]	спекулятивный риск, чистый риск
Пинская М.Р.	Не выделяет [11]	опосредованный, непосредственный
М. Валика [12]	Не выделяет	организаций и предпринимателей налогоплательщиков; физических лиц налогоплательщиков; налоговых источников и последствий налоговых рисков
С. Матенаер	Не выделяет [13]	операционные, стратегические, налогового соответствия, налогового учета
Филина Ф.Н. [14]	По субъектам, несущим риски	государства, налогоплательщиков, взаимозависимых лиц, налоговых агентов
	По источникам риска	внешний (систематический), внутренний (несистематический)
	По объекту связи с другими рисками	упущенной выгоды, потерь материальных и нематериальных ценностей, неплатежеспособности, инвестиционные

Окончание таблицы 1

1	2	3
	По виду последствий	налогового контроля, усиления налогового бремени, уголовного преследования налогового характера
Мигунова М.И. и Циркунова Т.А. [15]	По субъектам	государства, налогоплательщиков, налоговых агентов, взаимозависимых лиц
	По источникам возникновения	внешние и внутренние
	По объекту связи с другими рисками	упущенной выгоды, потерь материальных и нематериальных ценностей, неплатежеспособности, инвестиционные и др.
	По виду последствий	налогового контроля, усиления налогового бремени, уголовного преследования налогового характера
	По величине потерь	допустимые, критические и катастрофические
	По времени	будущие и существующие риски
Королева Л.П. [16]	По величине потерь	допустимые, критические, катастрофические
	По времени	существующие, будущие
	По возможности прогнозирования	прогнозируемые, непрогнозируемые
	По характеру рисков события	чистые, спекулятивные
Л. Соваж, Дж. Эгерт, Э. Дван	Не выделяют [17]	Организации с низким риск-аппетитом Организации с высоким риск-аппетитом
К. Мёслейн [18]	По виду сделок	возникающие в конкретной транзакции, в контексте продаж, приобретения или реструктуризации активов
	По объектам возникновения	применения налогового законодательства; осуществления руководства или финансовой юрисдикции компании; несоблюдения налога с продаж, формальных требований, трансфертного ценообразования
	По соблюдению налоговых требований	риски в процессе подготовки налоговых деклараций, налоговых платежей и риски аудита налогового поля
	При подготовке финансовой отчетности	риски неправильной оценки налога, риски в контексте расчета налоговых положений
Пансков Г. В. [19]	По субъектам	государства, налогоплательщиков
	По источникам	деятельности государства, налогоплательщиков
	По факторам	внутренние, внешние; систематические, несистематические
	По величине потерь	допустимые, критические, катастрофические
	По последствиям	проверки контролирующим органом, увеличения налоговой нагрузки, уголовного преследования
	По возможности прогнозирования	предсказуемые, непредсказуемые

Примечание – Источник – собственная разработка.

Анализ зарубежных классификаций налоговых рисков показывает, что многие авторы, включая Д. Н. Тихонова, Л. Г. Липника, А. В. Брызгалина, А. Е. Шевелева, М. Р. Пинскую, М. Валику, С. Матенаера, Л. Соваж, Дж. Эгерта и Э. Двана, рассматривают налоговые риски, не вдаваясь в их специфику и много-

аспектность. Также они не учитывают важность обозначения классификационного признака, свидетельствующего не только об источниках возникновения налоговых рисков, но и об их субъектно-объектных отношениях, анализ которых необходим в целях распознавания и управления налоговыми рисками.

Базисные попытки группировки налоговых рисков с дифференцированием классификационных признаков сделали Ф. Н. Филина, Л. П. Королева, М. И. Мигунова, Т. А. Циркунова, Г. В. Пансков и К. Мёслеин. Их классификации более содержательны и структурированы. В них ясно прослеживаются субъектно-объектные отношения, присущие налоговым рискам. Однако классификации данных авторов в большей степени ориентированы только на использование плательщиками налогов, сборов, пошлин и не предназначены для структурирования налоговых рисков государства.

Следует отметить, что использование зарубежных классификаций налоговых рисков в белорусской практике не корректно в силу различий законодательной и правовой среды.

Сложившаяся ситуация создает предпосылки тщательного исследования указанных рисков, возникающих в деятельности государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин в Республике Беларусь, уточнения имеющихся классификаций с целью проведения их структурирования по классификационным признакам с учетом субъектно-объектных взаимосвязей и взаимозависимостей, учитывающих особенности налогообложения Республики Беларусь.

Таким образом, в белорусской практике предлагается использовать следующие классификационные признаки для структурирования и группировки налоговых рисков, отраженные на рисунке 1.

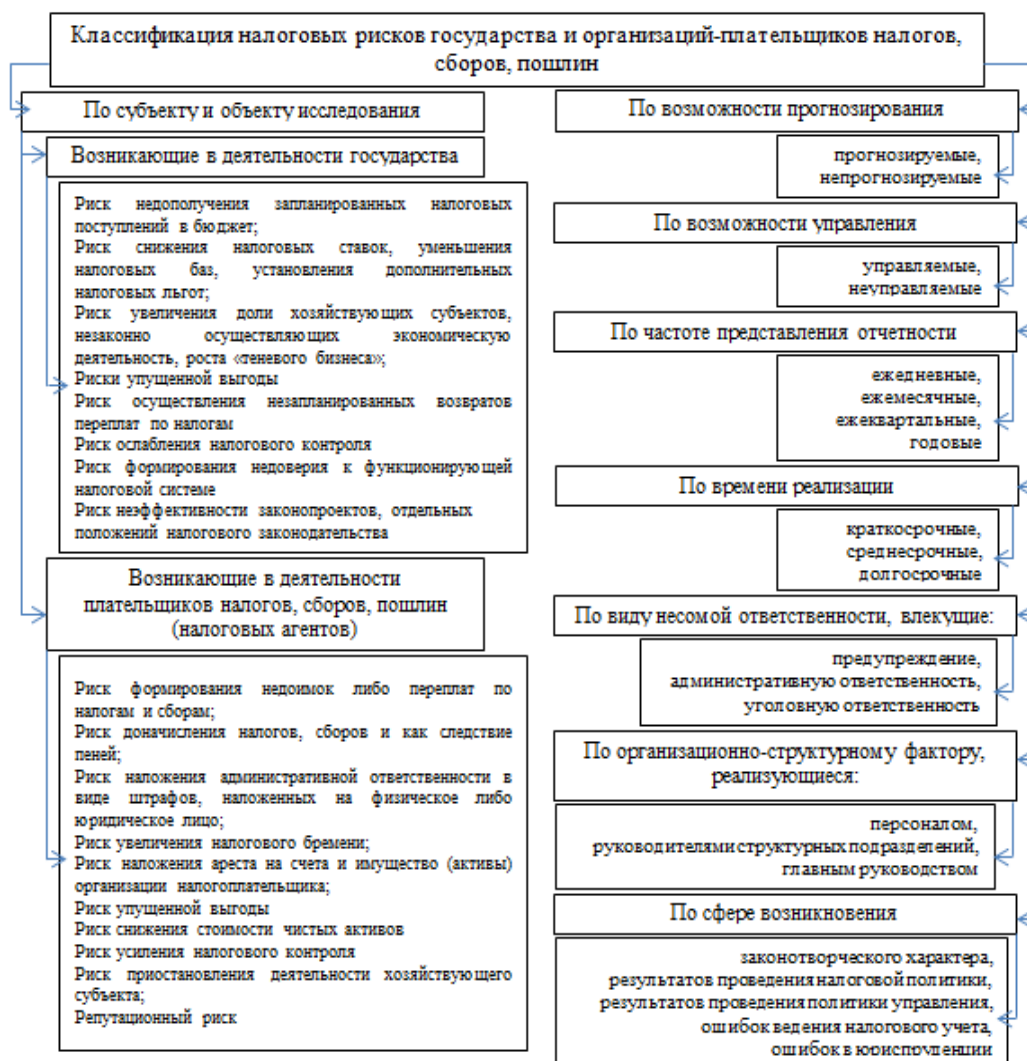


Рисунок 1 – Классификация налоговых рисков государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин

Примечание – Источник – собственная разработка.

Предлагаемая классификация налоговых рисков раскрывает структурно-организационные аспекты сущности и содержания налоговых рисков, возникающих в деятельности субъектов налоговых правоотношений Республики Беларусь, а сделанный акцент на субъектно-объектные отношения позволяет четко разграничить их между субъектами, в деятельности которых они могут реализовываться. Это дает возможность производить идентификацию налоговых рисков в зависимости от субъектов, к которым они относятся, что позволяет анализировать, изучать и контролировать те группы налоговых рисков, которые присущи деятельности определенного субъекта налоговых правоотношений.

В частности, у государства как субъекта налоговых правоотношений данная классификация позволяет определить вероятность возникновения таких налоговых рисков, как риск недополучения запланированных налоговых поступлений в бюджет, риск снижения налоговых ставок, уменьшения налоговых баз, установления дополнительных налоговых льгот, риск увеличения доли хозяйствующих субъектов, незаконно осуществляющих экономическую деятельность, риски упущенной выгоды, риск осуществления незапланированных возвратов переплат по налогам, сборам, пошлинам, риск ослабления налогового контроля, риск формирования недоверия к функционирующей налоговой системе, риск неэффективности законопроектов, отдельных положений налогового законодательства и др.

У организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин приведенная классификация позволяет выявить вероятность возникновения таких налоговых рисков, как риска недоимок либо переплат по налогам, сборам, пошлинам, риска доначисления налогов, сборов, пошлин, и пеней, риска наложения административной ответственности в виде штрафов, риска увеличения налогового бремени, риска наложения ареста на счета и имущество (активы) плательщика, риска упущенной выгоды, риска снижения стоимости чистых активов, риска усиления налогового контроля, риска приостановления деятельности хозяйствующего субъекта, репутационного риска и др.

Приведенная классификация также дает возможность:

– плательщикам налогов сосредоточить мероприятия по управлению налоговыми

рисками на тех областях их деятельности, где вероятнее всего может наступить возникновение и реализация налоговых рисков, несущих наибольшую опасность;

– государству в лице налоговых и иных контролирующих органов более эффективно осуществлять мониторинг и контроль за деятельностью плательщиков налогов в части полного и своевременного исполнения ими положений налогового законодательства.

Рассмотрение налоговых рисков по субъектно-объектным взаимосвязям и взаимозависимостям доказывает неразрывное влияние субъекта налоговых рисков на его объект, это свидетельствует о необходимости разделения видов налоговых рисков по тем субъектам налоговых правоотношений, у которых они могут возникать.

Классификация налоговых рисков является многофакторной, структурированной и охватывает специфические признаки, присущие налоговым рискам, это дает возможность рассматривать и анализировать налоговые риски с различных позиций и позволяет также корректно идентифицировать налоговые риски с целью последующего управления ими.

Разграничение налоговых рисков по периодичности представления отчетности и по временному фактору, позволяет более точно прогнозировать время их возникновения и, как следствие, своевременно подходить к вопросам возможности управления данными рисками.

Не меньшую важность при изучении налоговых рисков следует уделить процессу рассмотрения причин их возникновения, наполнение конкретным содержанием которых достаточно специфично. Во многом это определяется целями и задачами, которые преследуются отдельными субъектами и характером проявления налоговых рисков. Поскольку интересы государства и плательщиков налогов, исходя из самого содержания категории налогов, находятся в объективно противоположных сторонах, то при конкретизации причин возникновения налоговых рисков их содержание и последствия будут существенно отличаться.

Критический анализ показал, что в научной литературе авторами выделяются разные причины возникновения налоговых рисков. При этом они не систематизированы в какие-либо классификации. Так, к примеру, Л. И. Гончаренко [20] среди причин возникновения налоговых рисков выделяет нечеткость и

высокую динамику законодательства и судебной практики, противоправные действия или бездействие представителей государственных органов, стратегические ошибки при планировании бизнеса, человеческий фактор и др.; Н. Н. Башкирова [21] – несовершенство отдельных норм налогового законодательства, неисполнение или ненадлежащее исполнение требований налогового законодательства, налоговое поведение субъектов налоговых правоотношений и др.

Вышеизложенное подчеркивает необходимость создания систематизированной классификации причин возникновения налоговых рисков относительно субъектов налоговых правоотношений, которая будет способствовать идентификации налоговых рисков, возникающих в процессе функционирования государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин в Республике Беларусь.

Классифицировать причины возникновения налоговых рисков относительно государства и организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин в белорусской практике предлагается следующим образом:

*По воздействию факторов законодательного характера

- нечеткость и изменчивость налогового законодательства;
- неоднозначная трактовка налогового законодательства;
- асимметричность налогового и смежно-го законодательства;
- используемый подход к осуществлению деятельности в условиях изменений в нормативно-правовой системе.

* По влиянию человеческого фактора:

- ошибки компетенции,
- технические ошибки,
- пренебрежение нормами налогового законодательства,
- ведение незаконной деятельности,
- несвоевременное представление налоговой и финансовой отчетности,
- нарушение сроков уплаты налогов,
- сокрытие информации.

* По воздействию субъектных отношений:

- противоправные действия или бездействия государственных органов;
- противоправные действия, приводящие к нарушению налогового законодательства плательщиками налогов;
- наличие противоборствующих ожиданий и преследование различных интересов со стороны налоговых органов контролирую-

щих исполнение налогового законодательства и организаций налогоплательщиков;

- государственное регулирование в части выбора налоговой политики;

- недостаточное взаимодействие субъектов налоговых правоотношений в процесс исполнения норм налогового законодательства.

*По влиянию факторов носящих вероятностный характер:

- возникновение новых видов налоговых рисков, которые не были выявлены в предыдущие периоды времени;

- наличие вероятности осуществления случайного события, приводящего к реализации налогового риска;

- реализация налоговых рисков вследствие не выявления налоговых нарушений у плательщиков налогов.

* По влиянию факторов, присущих деятельности организации:

- недостаточная формализация отношений между структурными подразделениями холдингов, концернов, обществ;

- недостаточная установка договорных отношений между организациями, входящими в объединения, холдинги;

- разрозненная работа подразделений организации;

- объем обрабатываемых финансово-хозяйственных операций;

- недостаточная информированность об изменениях налогового законодательства;

- низкая степень автоматизации административной, производственной и иной деятельности;

- наличие скрытых налоговых переплат;

- низкий уровень рентабельности;

- стабильность убыточной работы;

- разнообразие видов деятельности организации;

- состояние системы внутреннего контроля;

- отсутствие деловой цели организации;

- деловое окружение организации, влияние репутации партнеров;

- ошибки в экономическом управлении и планировании.

Использование предложенной классификации причин возникновения налоговых рисков с точки зрения государства будет эффективно при планировании выездных налоговых проверок, так как облегчит процесс идентификации возникающих налоговых рисков, позволит сэкономить ресурсы на проведение таких проверок.

Таблица 2. – Идентификация видов налоговых рисков на основе анализа причин их возникновения

Причины возникновения	Виды налоговых рисков	Воздействие факторов законодательного характера (нечеткость и изменчивость, неоднозначная трактовка налогового законодательства, асимметричность налогового и смежного законодательства, др.)	Влияние человеческого фактора	ошибки компетенции	технические ошибки	игнорирование требования налогового законодательства	ведение незаконной деятельности	несвоевременное представление налоговой и финансовой отчетности	нарушение сроков уплаты налогов	сокрытие информации	использование незаконных схем налоговой оптимизации	Влияние субъективных отношений (в соответствии с классификацией)	Влияние факторов носящих вероятностный характер (возникновение новых видов рисков, влияние вероятности реализации случайного события, реализация рисков, не выявленных в ходе проведения налоговых проверок)	Влияние факторов, присущих деятельности организации (недостаточная формализация отношений между структурными подразделениями, недостаточная установка договорных отношений, низкая степень автоматизации деятельности, состояние системы внутреннего контроля, отсутствие деловой цели организации, ошибки управления и планирования, пр.)
Налоговые риски государства														
Налоговые риски, приводящие к финансовым последствиям														
Риск недополучения запланированных налоговых поступлений в бюджет;				+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск снижения налоговых ставок, уменьшения налоговых баз, установления дополнительных налоговых льгот;	+							+						
Риск увеличения доли хозяйствующих субъектов, незаконно осуществляющих экономическую деятельность, роста «теневого бизнеса»;	+		+			+	+			+	+	+	+	
Риски упущенной выгоды	+			+	+	+	+	+		+	+	+	+	+
Риск осуществления незапланированных возвратов переплат по налогам				+	+			+				+	+	+
Налоговые риски, приводящие к нефинансовым последствиям														
Риск ослабления налогового контроля	+			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск формирования недоверия к функционирующей налоговой системе	+			+		+	+					+	+	
Риск неэффективности законопроектов, отдельных положений действующего налогового законодательства	+					+	+	+	+	+	+	+		
Налоговые риски организаций-плательщиков налогов, сборов, пошлин														
Налоговые риски, приводящие к финансовым последствиям														
Риск формирования недоимок либо переплат по налогам и сборам;	+			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск доначисления налогов, сборов и как следствие пеней;	+			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск наложения административной ответственности в виде штрафов, наложенных на физическое, юридическое лицо;	+			+		+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск увеличения налогового бремени;	+			+	+		+	+	+	+	+	+	+	+
Риск наложения ареста на счета и имущество (активы) организации налогоплательщика;	+			+		+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск упущенной выгоды	+			+	+							+	+	+
Риск снижения стоимости чистых активов				+	+		+	+	+		+	+	+	+
Налоговые риски, приводящие к нефинансовым последствиям														
Риск усиления налогового контроля	+			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Риск приостановления деятельности хозяйствующего субъекта;	+			+		+	+	+		+	+	+	+	
Репутационный риск	+			+		+	+	+		+	+			+

Примечание – Источник – собственная разработка.

В свою очередь, плательщики налогов, сборов, пошлин, используя данную классификацию, смогут пересмотреть сложившиеся процессы функционирования своих организаций и выстроить эффективную систему управления налоговыми рисками, включая процессы их распознавания, оценки и анализа.

Важность классификации налоговых рисков и причин их возникновения в совокупности будет заключаться в облегчении процесса распознавания налоговых рисков.

При этом к процессу идентификации налоговых рисков следует подходить с учетом вероятности наступления налогового риска. Увязывая предложенные классификации налоговых рисков и причины их возникновения с вероятностью реализации налоговых рисков при помощи условного обозначения (+), можно определить характер наносимого субъекту налоговых правоотношений налогового риска в разрезе финансовых и нефинансовых последствий.

Выводы. Проведенные исследования доказали важность формирования адаптированной под белорусское законодательство классификации налоговых рисков, поскольку применение в практике рассмотренных существующих классификаций налоговых рисков не корректно в силу наличия существенных различий законодательной и правовой среды.

В то же время в статье определена необходимость классификации причин возникновения налоговых рисков, существенно влияющих на процессы функционирования субъектов налоговых правоотношений с точки зрения возможности реализации у них налоговых рисков, классифицируемых по субъекту и объекту исследования.

Таким образом, разработанные и приведенные в статье классификации налоговых рисков и причин их возникновения в совокупности позволяют производить идентификацию видов налоговых рисков и определять условную вероятность их реализации, в том числе в разрезе финансовых и нефинансовых последствий.

Идентификация налоговых рисков, основанная на взаимосвязи причин возникновения с вероятностью их наступления, позволит на начальной стадии анализа налоговых рисков определить необходимость проведения более глубоких исследований на предмет выявления наиболее существенных налоговых рисков, присущих процессам функцио-

нирования субъектов налоговых правоотношений и проведения своевременных мероприятий по грамотному управлению ими.

Список литературы

1. Киреева, Е. Ф. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Е. Ф. Киреева [и др.]; Под ред. Е. Ф. Киреева. – Минск : БГЭУ, 2012. – 447 с.
2. Кисель, И. А. Налоговый менеджмент в организациях как подсистема финансового менеджмента / И.А. Кисель // Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сборник научных статей VI международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики, УО "Полесский государственный университет", г. Пинск 30 июня 2015 г. / Министерство образования Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К. К. Шебеко [и др.] – Пинск: ПолесГУ, 2015. – С. 90-91.
3. Кисель, И. А. Сущность и функции налогового менеджмента на предприятиях // Аграрная экономика: ежемесячный научный журнал. – 2012. – № 5. – С. 20-25. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://csl.bas-net.by/xfile/agroeco/2012/5/41p52e.pdf>, свободный. – Дата обращения: 26.03.2018.
4. Адаменкова, С. И. Практическое налогообложение / С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик, Л. И. Тарарышкина / под общ. ред. С. И. Адаменковой. – Минск : Регистр, 2015. – 488 с.
5. Клименкова, Е. В. Налоговый менеджмент в Республике Беларусь / Е. В. Клименкова // Менеджмент и маркетинг: опыт и проблемы : сборник научных трудов / Белорусский государственный экономический университет; Дортмундская высшая школа; Университет Ганновера; Институт экономики НАН Беларуси; Государственный университет управления (Москва); Балтийская международная академия; Балтийский институт психологии и менеджмента; под общ. ред. д. э. н., проф. Акулича И. Л. - Минск: А. Н. Вараксин, 2014. – С. 212-215.
6. Шабловская, Т. В. Налоговый менеджмент на микроуровне: необходимость, сущность, основные элементы / Т. В. Шабловская, // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D, Экономические и юридические науки: научно-теоретический журнал. – 2009. – № 10. – С. 91-93.

7. Прокурат, А. С. Налоговые риски государства и организаций-налогоплательщиков: развитие теоретических положений в Республике Беларусь // Научный журнал «Ars Administrandi». Том 10. – № 2 (181-359). – 2018. – С. 335-359. DOI: 10.17072/2218-9173-2018-1-335-359.
8. Тихонов, Д. Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков / Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
9. Брызгалин, А. В. Налоговые риски: осведомлен – значит вооружен / А. В. Брызгалин // Налоговые споры. – 2009. – № 4. – С. 13-17.
10. Шевелев, А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – М.: Изд-во КноРус, 2009. 304 с.
11. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление / М. Р. Пинская // Финансы. 2009. № 2. С. 43-46.
12. Walicka, M. Tax risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies / M. Walicka // Journal of Intercultural Management Vol. 6, No. 4, December 2014, pp. 191-201.
13. Matenaer, S. Ökonomische Analyse und empirische Evidenz / S. Matenaer (u. a.). Lohmar – Köln 2013, pp. 17-68.
14. Филина, Ф. Н. Анализ налоговых рисков [Электронный ресурс] / Ф. Н. Филина. – Режим доступа: <http://rosbuh.ru/?item=1467&page=article>. – Дата доступа: 30.12.2018.
15. Мигунова, М. И. Оценка налоговых рисков / М. И. Мигунова, Т. А. Циркунова. – Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. – Красноярск, 2005. 72 с.
16. Королева, Л. П. Проблемы организации анализа налоговых рисков на предприятии / Л. П. Королева, Н. Н. Цуканова // Системное управление. – 2010. – № 1 (6). – С. 1-10.
17. BDO UNITED KINGDOM: Tax services [Electronic resource]: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/services/tax>. – Date of access: 30.12.2018.
18. Möslein, Ch. Steuerrisiken managen / Ch. Möslein // Steuerberatung, Juni 2009. – pp. 27-29.
19. Пансков, Г. В. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебн. для бакалавриата / Г. В. Пансков. – М.: Юрайт, 2011. – 680 с.
20. Гончаренко, Л. И. Налоговые риски [Электронный ресурс] / Л. И. Гончаренко. – Режим доступа: <http://institutiones.com/general/1184-nalogovye-riski.html>. – Дата доступа: 01.01.2019.
21. Башкирова, Н. Н. Этические основы возникновения налоговых рисков государства // Налоги и налогообложение. 2013. – № 9. – (111). – С. 705-713. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.9.9672.
22. Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь" (с изменениями и дополнениями).

References

1. Kireeva E. F. [et al.] *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and Taxation]. Ed. E. F. Kireeva. Minsk. BSEU, 2012, 447 p.
2. Kisel I. A. Nalogovyy menedzhment v organizacijah kak podsystema finansovogo menedzhmenta [Tax management in organizations as a subsystem of financial management]. *Bankovskaja sistema: ustojchivost' i perspektivy razvitija* [Banking system: sustainability and development prospects: collection of scientific articles of the VI international scientific and practical conference on banking economics], EE "Polesky State University", Pinsk June 30 2015 / Ministry of Education of the Republic of Belarus [and others]; Editorial: K. K. Shebeko [et al] Pinsk: PolesSU, 2015, p. 90-91.
3. Kisel I. A. Sushhnost' i funkcii nalogovogo menedzhmenta na predpriyatijah [The essence and functions of tax management in enterprises]. *Agrarnaja jekonomika: ezhemesjachnyj nauchnyj zhurnal* [Agrarian Economics: a monthly scientific journal]. 2012, no 5, pp. 20-25. Available at: <http://csl.bas-net.by/xfile/agroeco/2012/5/41p52e.pdf>, free. (accessed: 30.12.2018).
4. Adamenkova S. I., Evmenchik O. S., Tararyshkina L. I. *Prakticheskoe nalogooblozhenie* [Practical taxation]. Minsk, Register, 2015, 488 p.
5. Klimenkova E. V. Nalogovyy menedzhment v Respublike Belarus' [Tax Management in the Republic of Belarus]. *Menedzhment i marketing: opyt i problemy* [Management and Marketing: Experience and Problems: Collection of Scientific Works] .Belarusian

- State Economic University; Dortmund High School; University of Hanover; Institute of Economics of the National Academy of Sciences of Belarus; State University of Management (Moscow); Baltic International Academy; Baltic Institute of Psychology and Management; under total ed. ee n., prof. I. L. Akulich. Minsk, A.N. Varaksin, 2014, pp. 212-215.
6. Shablovskaya T. V. Nalogovyj menedzhment na mikrourovne: neobhodimost', sushhnost', osnovnye jelementy [Tax management at the micro level: necessity, essence, basic elements]. *Vestnik Polockogo gosudarstvennogo universiteta. Serija D, Jekonomicheskie i juridicheskie nauki: nauchno-teoreticheskij zhurnal* [Bulletin of Polotsk State University. Series D, Economic and legal sciences: scientific and theoretical journal]. 2009, no10, pp. 91-93.
 7. Prokurat A. S. Nalogovye riski gosudarstva i organizacij-nalogoplatel'shnikov: razvitie teoreticheskikh polozhenij v Respublike Belarus' [Tax risks of the state and taxpayer organizations: development of theoretical positions in the Republic of Belarus]. [Ars Administrandi]. Vol. 10, No. 2 (181-359), 2018, pp. 335-359.
 8. Tikhonov D. N., Lipnik L. G. *Nalogovoe planirovanie i optimizacija nalogovyh riskov* [Tax planning and optimization of tax risks]. Moscow: Alpina Business Books, 2004, 253 p.
 9. Bryzgalin A. V. Nalogovye riski: osvedomlen – znachit vooruzhen [Tax risks: aware – means armed]. *Nalogovye spory* [Tax disputes]. 2009, no 4, pp. 13-17.
 10. Shevelev A. Ye., Sheveleva E. V. *Riski v buhgalterskom uchete* [Risks in Accounting]. Moscow, KnoRus Publishing House, 2009, 304 p.
 11. Pinskaya M. R. *Nalogovyj risk: sushhnost' i projavlenie* [The tax risk: essence and manifestation Finance]. 2009, no 2, pp. 43-46.
 12. Walicka M. Tax risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies. *Journal of Intercultural Management*. Vol. 6, no. 4, December 2014, pp. 191-201.
 13. Matenaer S. *Ökonomische Analyse und empirische Evidenz*. Lohmar – Köln 2013, pp. 17-68.
 14. Filina F. N. Analysis of tax risks. Available at: <http://rosbuh.ru/?item=1467&page=article>. (accessed: 30.12.2018).
 15. Migunova M. I., Tsirkunova T. A. *Ocenka nalogovyh riskov* [Assessment of tax risks]. Krasnoyarsk. state. Trade-econ. in-t. Krasnoyarsk, 2005, 72 pp.
 16. Koroleva L. P., Tsukanova N. N. Problemy organizacii analiza nalogovyh riskov na predpriyatii [Problems of organization of analysis of tax risks in the enterprise]. *Sistemnoe upravlenie* [System management]. 2010, no 1 (6), pp. 1-10.
 17. BDO UNITED KINGDOM: Tax services Available at: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/services/tax>. (accessed: 30.12.2018).
 18. Möslein Ch. Steuerrisiken managen. *Steuerberatung*, Juni 2009, pp. 27-29.
 19. Panskov G. V. *Nalogi i nalogooblozhenie: teorija i praktika* [Taxes and taxation: theory and practice]. Moscow: Yurayt, 2011, 680 p.
 20. Goncharenko L. I. Tax risks Available at <http://institutiones.com/general/1184-nalogovye-riski.html>. (accessed: 01/01/2019).
 21. Bashkirova N. N. Jeticheskie osnovy vzniknovenija nalogovyh riskov gosudarstva [Ethical foundations for the emergence of state tax risks]. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and Taxation]. 2013, no 9 (111), pp. 705-713. DOI: 10.7256 / 1812-8688.2013.9.9672.
 22. *Decree of the President of the Republic of Belarus of October 16, 2009 No. 510* "On improving control (supervisory) activities in the Republic of Belarus" (with amendments and additions).

Received 12 March 2019