

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Садыков Александр Маратович

РАЗВИТИЕ СУБЪЕКТООРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Смирнов Денис Александрович,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2025

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 19 декабря 2025 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н., доцент;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., профессор;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 21 октября 2025 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.109

Ю.Г. Тюрина

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Малое и среднее предпринимательство (далее – МСП) является важнейшим элементом экономической системы любой развитой страны и представляет собой потенциальный двигатель структурных преобразований, создания инноваций и занятости. Несмотря на то, что государственная политика Российской Федерации на протяжении многих десятилетий декларирует приоритет развития МСП, фактическая значимость данного сектора остается низкой. В условиях, когда в валовом внутреннем продукте (далее – ВВП) развитых стран доля МСП зачастую превышает 50 %, российская экономика по-прежнему характеризуется преобладанием государственных системообразующих предприятий, крупного предпринимательства и сырьевого сектора. Сложившаяся диспропорция обусловлена не только историческими особенностями формирования отечественной экономической системы, но и структурными проблемами, включая недостаточную адресность мер государственной поддержки.

Одной из главных причин недостаточной результативности механизмов поддержки МСП выступает недостаточная дифференциация критериев отнесения предприятий к данной категории. Действующие нормативно-правовые акты устанавливают в качестве основы критериев отнесения хозяйствующих субъектов к МСП лишь несколько числовых показателей (годовая выручка, численность сотрудников), которые позволяют потенциально получить поддержку 99% предпринимательским структурам. В результате организации, существенно различающиеся по характеру и масштабу деятельности (от торговых компаний с высокой оборачиваемостью до технологичных производств, требующих капиталоемких вложений), получают фактически сопоставимую по качеству государственную, в том числе налоговую, поддержку. Это сужает адресность и обоснованность мер поддержки, а также снижает ее эффективность и препятствует развитию субъектов МСП в тех направлениях, которые могут служить основой инноваций и генерировать более высокую добавленную стоимость.

Дополнительным барьером эффективной государственной поддержки МСП выступает несовершенство системы специальных налоговых режимов, включая расхождение количественных критериев отнесения хозяйствующего субъекта к категории МСП и критериев, дающих право на применение конкретного специального налогового режима. Это создает неопределенность как со стороны получателей поддержки, так и со стороны государственных органов, занимающихся оценкой эффективности инструментов поддержки. Наличие многообразия специальных налоговых режимов нередко вызывает у предпринимателей сложности при выборе наиболее подходящего для них режима налогообложения, а отсутствие унифицированных критериев повышает риски неоправданной налоговой оптимизации.

Таким образом, объективно возникает необходимость во внедрении субъектоориентированного подхода в оказании государственной поддержки малому бизнесу посредством проведения проактивного стимулирования, опирающегося не только на количественные, но и на качественные (организационно-правовая форма, отраслевая принадлежность, этап развития бизнеса) критерии отбора адресатов государственной поддержки.

Цифровая зрелость российского налогового администрирования создает объективную основу для активного внедрения проактивного налогового стимулирования развития МСП. Использование технологий больших данных, алгоритмов искусственного интеллекта и аналитических платформ позволяет внедрять более адресные и эффективные меры, такие как автоматизированная упрощенная система налогообложения (далее – АУСН), основанная на элементах транзакционного подхода к налогообложению, который позволяет снижать издержки как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

В результате в настоящее время имеются все необходимые условия для создания новой системы специальных налоговых режимов, которая сможет обеспечить высокую адресность предоставляемых мер и автоматизацию процедуры взаимодействия государства и предпринимателей

Степень разработанности темы исследования. Эффективность государственной поддержки субъектов хозяйствования, в том числе малого предпринимательства в отечественной и зарубежной экономике рассматриваются в работах А.В. Охрименко, М.А. Гачегова, А.Е. Кремина, А.А. Яковлева, Д.Дж. Стори, Ю.В. Кузнецова, Н.В. Быковой. Вместе с тем, в большинстве работ указанных авторов акцент сделан на теоретический комплекс мер поддержки, а рассмотрению практической части проблем поддержки не уделено отдельного внимания.

Субъектоориентированный подход рассматривается в трудах С.Л. Рубинштейна, А.Н. Леонтьева, В.А. Лекторского, В.С. Степина, В.Е. Лепского, Л.В. Байбородовой, М.В. Груздева, М.П. Кривунь, И.М. Осмоловской. Вместе с тем, в большинстве работ указанных авторов акцент сделан на теоретическом обосновании субъектоориентированного подхода в психологии, педагогике и социологии, тогда как его методологической адаптации к задачам экономической науки и практическим механизмам государственной поддержки субъектов предпринимательства уделено недостаточное внимание.

Проблематика отнесения предпринимателей к категории МСП для целей оказания государственной, в том числе налоговой, поддержки занимает значительное место в исследованиях современных ученых. Например, в работах Ч. Велу, Д. Каррана и Р.А. Блэкберн, Адиль Аль-Мадани, М.М. Букулеску акцентируется внимание на недостатках существующих критериев классификации хозяйствующих субъектов как МСП. При этом данные авторы, как правило, ограничиваются критическим анализом и не формулируют конкретных рекомендаций относительно направления эволюции указанных критериев.

Актуальные проблемы дальнейшего совершенствования специальных налоговых режимов и возможные направления их модернизации затрагиваются в научных работах В.Г. Панскова, Л.И. Гончаренко, М.В. Пьяновой, М.М. Винокуровой. Однако выдвинутые ими предложения практической

направленности не связаны с новыми перспективными возможностями в условиях активного развития процессов цифровизации.

Вопросы цифровизации налоговых администраций, повышения их технологической зрелости и адаптации к современным вызовам нашли отражение в трудах А.В. Шкрета, А.С. Гавердовского, А.В. Изотова, И.Т. Батаева. Однако указанные авторы не исследуют возможности цифровизации налогового администрирования применительно к проблеме повышения эффективности специальных налоговых режимов для субъектов МСП.

Целью исследования является решение научной задачи формирования комплекса теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию и реализации новой концепции специальных налоговых режимов, базирующейся на субъектоориентированном подходе к выбору адресатов государственной налоговой поддержки, транзакционном подходе к определению налоговой базы с учетом возможностей единой цифровой налоговой платформы.

Для достижения поставленной цели решены следующие основные **задачи** теоретического и прикладного характера:

- 1) разработать новую систему критериев определения малого и среднего предпринимательства как субъектов получения мер государственной, в том числе налоговой поддержки;
- 2) обосновать применение субъектоориентированного подхода при разработке мер эффективной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;
- 3) выявить основные тенденции в развитии налогового стимулирования малого и среднего предпринимательства, определить актуальные проблемы функционирования специальных налоговых режимов;
- 4) разработать предложения по модернизации специальных налоговых режимов поддержки субъектов малого предпринимательства, соответствующие современным векторам развития налогового администрирования;
- 5) определить и дать характеристику основных параметров базового специального налогового режима, основанного на элементах транзакционного

налогообложения и ориентированного на субъектоориентированный подход поддержки субъектов малого предпринимательства.

Объектом исследования является система экономических отношений между государством и налогоплательщиками по поводу повышения эффективности налоговой поддержки субъектов малого предпринимательства.

Предметом исследования являются специальные налоговые режимы в Российской Федерации как инструмент государственной поддержки развития субъектов малого предпринимательства.

Методология и методы исследования. Методологической основой проведенного исследования стал системный подход, позволяющий рассматривать специальные налоговые режимы как сложную, многогранную систему, включающую правовые, экономические и цифровые компоненты.

В рамках исследования использовался аналитический метод, применяемый для комплексной оценки текущего состояния системы государственной поддержки МСП, в том числе налоговой, выявления ее преимуществ, недостатков и основных точек роста. Особое внимание уделялось эффективности действующих специальных налоговых режимов в части их фискальной функции.

Экономико-математическое моделирование обеспечило проведение прогнозного анализа, включая оценку фискальных и экономических эффектов внедрения новой модели налоговых режимов, основанной на цифровой платформе. Это позволило определить потенциал развития автоматизированной упрощенной системы налогообложения, построенной на транзакционном подходе.

В исследовании активно использовался метод анализа данных, включая работу с базами данных, хранящимися в реляционной системе управления PostgreSQL. Проведенная обработка данных включала группировку налогоплательщиков по уровням доходности, анализ структуры налоговых поступлений и построение сегментированных моделей. Использование PostgreSQL обеспечило надежную обработку больших массивов данных и позволило получить точные и структурированные результаты.

Исторический подход применялся при исследовании становления и совершенствования специальных налоговых режимов с момента их появления и по настоящее время.

Формально-логический метод способствовал уточнению понятийного аппарата, разработке критериев МСП, которые были задействованы в новой модели налоговых режимов и обоснованию минимальных условий для ее реализации.

Теоретической основой данного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные вопросам правового и экономического регулирования предпринимательской деятельности, развитию системы поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, а также модернизации налогового администрирования. Особое внимание уделено исследованиям, раскрывающим проблемы применения специальных налоговых режимов, их адаптации к современным условиям цифровой экономики и внедрения автоматизированных решений в налогообложении.

Эмпирическую базу исследования составляют данные, относящиеся к практике налогового администрирования и государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства. В частности, исследование опирается на статистические сведения и материалы Федеральной налоговой службы России, такие как данные о специальных налоговых режимах и состоянии субъектов МСП.

В работе использованы результаты анализа данных, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей и иных открытых данных, в том числе по доходам юридических лиц, по количеству сотрудников и оказываемым субъектам МСП мер государственной поддержки.

Дополнительно в исследовании применялись данные авторской SQL - базы, содержащие сведения о налоговой базе, структуре и динамике доходов субъектов МСП, количестве сотрудников и годами жизни, что обеспечило

возможность детализированного анализа экономической активности более чем 10 000 000 субъектов МСП.

Научная новизна исследования заключается в разработке и обосновании авторской концепции специальных налоговых режимов, основанной на субъектоориентированном подходе к отбору получателей государственной налоговой поддержки, транзакционном подходе к определению налоговой базы с учетом возможностей единой цифровой налоговой платформы, а также создании модернизированной трехуровневой модели автоматизированной упрощенной системы налогообложения как базового элемента новой системы специальных налоговых режимов.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Предложены методические подходы к отбору адресатов государственной, в том числе налоговой, поддержки субъектов МСП, на основе авторской системы критериев идентификации субъекта МСП, которая учитывает как количественные (объем выручки, численность занятых и другие), так и качественные (отраслевая принадлежность и этап развития субъекта) показатели, что позволяет дополнительно выделить три уровня хозяйствующих субъектов в категории «микропредприятия» с делением их по основным группам отраслей.

2) Доказана необходимость и разработан механизм внедрения субъектоориентированного подхода в стимулирование развития малого предпринимательства, предполагающий оказание первоочередной поэтапной государственной, в том числе налоговой, поддержки тем предпринимателям (с учетом их количественных характеристик и отраслевой принадлежности), которые имеют потенциал экономического роста и демонстрируют его успешную реализацию особенно на этапе становления бизнеса.

3) Выдвинуты дополнительные аргументы в пользу полного отказа от использования вмененного дохода как объекта налогообложения и обоснован переход к налогообложению субъектов малого предпринимательства на основе учета и анализа реальных транзакционных данных, что позволит повысить фискальную прозрачность финансовых показателей их деятельности, уменьшить

административную нагрузку на налогоплательщиков и снизить расходы на налоговое администрирование.

4) Предложена трехкомпонентная система специальных налоговых режимов, включающая модернизированную АУСН, единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН) и налог на профессиональный доход (далее – НПД), которая базируется на возможностях цифрового администрирования и обеспечивает сбалансированность фискальной эффективности, простоты администрирования и поддержки развития ключевых секторов экономики, посредством замены действующих пяти специальных налоговых режимов (АУСН, патентная система налогообложения (далее – ПСН), НПД, упрощенная система налогообложения (далее – УСН), и ЕСХН).

5) Научно обоснованы преимущества АУСН как перспективного специального налогового режима для поддержки развития субъектов малого предпринимательства в условиях цифровизации и в качестве центрального элемента трехкомпонентной системы специальных налоговых режимов, а также определены его ключевые параметры: а) дополнительные меры налоговой поддержки на этапе становления бизнеса с учетом субъектоориентированного подхода и авторских критериев определения получателей государственной поддержки; б) элементы транзакционного налогообложения при исчислении единого налога по результатам хозяйственной деятельности; в) всеобъемлющее использование возможностей современной цифровой налоговой платформы при автоматическом исчислении налога налоговым органом.

Положения, выносимые на защиту:

1) Авторская система критериев отнесения хозяйствующих субъектов к категории МСП для целей определения получателей государственной, в том числе налоговой, поддержки, базирующаяся на применении субъектоориентированного подхода с учетом начального этапа их жизненного цикла (С. 72-75).

2) Отказ от концепции налогообложения вмененного дохода и переход к концепции транзакционного налогообложения на основе единой автоматической цифровой платформы, что позволит снизить затраты на осуществление

информационного обмена между налогоплательщиками и налоговыми органами и позволит осуществлять автоматическое исчисление налоговой базы налоговым органом (С. 82-85).

3) Трехкомпонентная система специальных налоговых режимов (модернизированная АУСН, ЕСХН и НПД), заменяющая существующие пять специальных налоговых режимов (ЕСХН, УСН, АУСН, ПСН, НПД) (С. 86-89).

4) Модель АУСН, основанная на субъектоориентированном подходе, охватывающая отраслевую специфику и масштаб деятельности налогоплательщика, а также включающая элементы транзакционного налогообложения (С. 116-122). Модернизированная система позволяет постепенно наращивать налоговую нагрузку предпринимателя – от стадии становления малого бизнеса до выхода на показатели, соответствующие общей системе налогообложения, а ее эффективность подтверждается расчетами экономического эффекта и средней эффективной налоговой ставки в рамках предложенной модели развития АУСН (С. 135-138).

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических и методических подходов к налоговому регулированию развития субъектов малого предпринимательства на основе применения субъектоориентированного подхода при выборе адресатов государственной налоговой поддержки, транзакционном подходе к определению налоговой базы с учетом возможностей единой цифровой налоговой платформы, а также в уточнении модели реализации специальных налоговых режимов с обоснованием основных параметров, конкретных элементов базового режима и условий перехода.

В совокупности результаты исследования способствуют приращению знаний в области налогового регулирования и государственной поддержки субъектов МСП, что является особенно актуальным в условиях цифровизации экономики и необходимости внедрения инновационных, субъектоориентированных подходов.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанная авторская концепция специальных налоговых режимов, основанная на новой трехкомпонентной (модернизированная АУСН, ЕСХН, НПД) системе

специальных налоговых режимов позволит оптимизировать и повысить эффективность мер государственной налоговой поддержки субъектов МСП. Разработанные ключевые параметры модернизированной АУСН, опирающиеся на субъектоориентированный подход и сформированные на его основе гармонизированные критерии, обеспечат гибкость и адресность налогового регулирования и не приведут к снижению налоговых доходов государства. Данные предложения могут быть использованы органами исполнительной власти при разработке направлений развития налоговой политики и налогового администрирования на среднесрочный период.

Область исследования диссертации соответствует п. 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность полученных результатов и выводов исследования подтверждается применением научно обоснованных методов анализа на теоретическом и эмпирическом уровнях, а также опорой на широкий круг отечественных и зарубежных научных трудов, посвященных изучению рассматриваемой предметной области, и нормативно-правовые акты Российской Федерации в сфере налогообложения. Кроме того, достоверность обеспечивается использованием обширного массива объективных данных и экспертных оценок, охватывающих различные аспекты налогового регулирования, а также проверкой выдвинутых научных положений и рекомендаций в ходе их апробации. Практическая значимость результатов исследования подтверждается их применением в оценке эффективности налоговых режимов и выработке предложений по их совершенствованию.

Полученные результаты исследования докладывались и получили одобрение на следующих российских и международных научных конференциях, связанных с тематикой исследования: на Конференции «Налоговое администрирование в России: тренды, проблемы, перспективы» в рамках XIV Международного научного

студенческого конгресса «Экономика России: новые тренды развития» (Москва, Финансовый университет, 13-24 марта 2023 г.); на XV Международной конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 24 апреля 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.).

Практические результаты работы используются в деятельности Управления оперативного контроля Федеральной налоговой службы России, в частности практическое применение нашли предложенные автором отдельные элементы и параметры модели развития автоматизированной упрощенной системы налогообложения при подготовке предложений по дальнейшему развитию этого специального налогового режима.

Материалы диссертации используются Кафедрой налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Налоги и налоговая система Российской Федерации» по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (магистратура).

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации отражены в 6 научных статьях общим объемом 6,12 п.л. (авторский объем – 5,46 п.л.), опубликованных в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и общей логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 154 наименований и 9 приложений. Текст диссертации изложен на 188 страницах, содержит 54 таблицы и 9 рисунков.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования рассмотрены три основные группы вопросов.

Первая группа вопросов исследования направлена на определение, гармонизацию и обоснование критериев, используемых для предоставления государственной поддержки субъектам МСП, и выявление путей повышения ее эффективности.

Проведенный анализ выявил, что в мировой и отечественной практике отсутствует единый подход к классификации субъектов МСП, однако общепринятыми являются два ключевых подхода:

- 1) отраслевой, учитывающий специфику деятельности предприятий;
- 2) укрупненный, основанный на количественных критериях, таких как численность сотрудников и годовой оборот.

Российская классификация эволюционировала от отраслевой модели 1990 года к применяемой с 2007 года укрупненной схеме. Соответственно формально-количественные пороги, закрепленные в Федеральном законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 № 209-ФЗ (далее – Федеральный закон № 209-ФЗ), не отражают различий капиталоемкости и трудоемкости отраслей, вследствие чего значительная доля ресурсов распределяется адресно-неэффективно.

Проведенный анализ установил, что разные инструменты государственной поддержки субъектов МСП используют различные критерии, приводя к несогласованности и дополнительным сложностям в управлении мерами поддержки. Например, специальные налоговые режимы используют критерии, отличные от тех, что закреплены в Федеральном законе № 209-ФЗ, что порождает институциональную несогласованность и снижает управляемость политики в области государственной поддержки предпринимательства. Статистический анализ за 2022–2025 гг. подтверждает данную проблему: прямыми финансовыми и нефинансовыми мерами ежегодно пользуются лишь 5–6% субъектов, тогда как специальные налоговые режимы применяют около 73% предприятий, сокращая

совокупную налоговую нагрузку в среднем на 450 тыс. рублей в год на предприятие.

Структурный анализ сектора показал, что 96,24% российских субъектов МСП принадлежат к категории микропредприятий. Более 45% из них сосредоточены в розничной и электронной торговле, тогда как на производственные и обрабатывающие виды деятельности приходится менее 5%. Одновременно с 2017 года по 2025 год общее количество субъектов МСП увеличилось примерно на 720 тыс. единиц, однако занятость сократилась почти на 790 тыс. человек. Установлено, что прирост обусловлен преимущественно регистрацией индивидуальных предпринимателей-продавцов маркетплейсов (интернет-торговля), не создающих новых рабочих мест и не вносящих значимого вклада в технологическое развитие экономики.

Оценка жизненного цикла предприятий позволила установить, что средняя продолжительность функционирования индивидуальных предпринимателей составляет 2,5 года, тогда как юридические лица в среднем существуют 4,5 года. При этом участие в программах государственной поддержки практически не влияет на срок их жизни: различие между получателями и неполучателями государственной поддержки не превышает 0,2 года.

Вывод о том, что действующие меры не обеспечивают долгосрочную устойчивость бизнеса, дополняется международным сопоставлением. Вклад МСП в российский ВВП равен 20,8%, а в занятость – 27%, что более чем в половину отстает от средних значений развитых экономик (50–60% и 50–80% соответственно). Корреляционный анализ показал сильную зависимость динамики ВВП и численности МСП в Соединенных Штатах Америки и Китае ($R^2 \approx 0,94$) и слабую в России ($R^2 \approx 0,30$), что подтверждает незначительный вклад сектора МСП в национальную макроэкономическую динамику.

Результат проведенного анализа обосновывает необходимость более углубленного подхода к дифференциации предпринимателей. Он предполагает не только гармонизацию и унификацию количественных критериев (численность сотрудников, годовой доход), но и включение качественных характеристик

(отраслевая специфика, организационная структура, степень независимости бизнеса), что направлено на повышение адресности мер государственной поддержки.

Анализ международного опыта и трудов ведущих ученых, таких как Дж. Карран, Р.А. Блэкберн, Ч. Велу, подтвердил, что исключительно количественные критерии не дают адекватной оценки ситуации и могут искажать реальное положение дел. В качестве наиболее эффективного подхода предложен субъектоориентированный подход, который рассматривается как интегративная концепция, объединяющая индивидуальные характеристики хозяйствующих субъектов и их уникальные потребности для целей дифференциации и последующего развития.

Базируясь на теоретических исследованиях указанных авторов и результатах проведенного анализа, обоснован переход к субъектоориентированному подходу, призванному повысить адресность мер государственной поддержки и усилить результативность развития предпринимательских структур. Существенной его частью являются предложенные изменения критериев отнесения субъектов предпринимательства к категориям микро, малых и средних предприятий. Основным отличием представленного подхода является использование дополнительных уточняющих критериев МСП, включая разделение микропредприятий на подгруппы в зависимости от уровня доходов и одновременный учет отраслевой специфики деятельности предпринимателей во всех категориях МСП. Первый компонент особенно важен для повышения выживаемости субъектов МСП на раннем этапе развития. В рамках такого подхода предлагается следующая дополнительная сегментация микропредприятий на три подкатегории по уровню доходов:

- 1) микро первого уровня (до 30 млн руб.);
- 2) микро второго уровня (30–60 млн руб.);
- 3) микро третьего уровня (60–120 млн руб.).

Второй компонент критериев позволяет оказывать адресную поддержку в соответствии с потребностями конкретных видов предпринимательской деятельности, что отражено в таблице 1.

Такой подход учитывает не только объем деятельности (доход и численность), но и отраслевую специфику, создавая более точные механизмы распределения финансовых ресурсов, налоговых льгот и грантов.

Таблица 1 – Предлагаемые критерии субъектов МСП на основе применения субъектоориентированного подхода

Отрасль деятельности	Микро 1 уровня (доход, млн руб./чел.)	Микро 2 уровня (доход, млн руб./чел.)	Микро 3 уровня (доход, млн руб./чел.)	Малое (доход, млн руб./чел.)	Среднее (доход, млн руб./чел.)
Обрабатывающая промышленность, строительство	35/10	65/30	140/50	900/400	2200/1000
Оптовая торговля	35/5	65/8	130/12	850/80	2100/200
Розничная торговля	30/5	60/10	120/15	800/100	2000/250
Сфера услуг	25/7	50/15	100/25	650/150	1700/350
Научная деятельность	30/7	60/15	120/25	800/150	2000/350

Источник: составлено автором.

В итоге обоснована необходимость более углубленной дифференциации предпринимателей за счет гармонизации критериев, включающих совокупность количественных и качественных характеристик, а также расширено понимание субъектоориентированного подхода.

Вторая группа вопросов сфокусирована на переосмыслении системы специальных налоговых режимов в условиях стремительной цифровой трансформации налогового администрирования в России.

Проведенное теоретическое и эмпирическое исследование существующей системы показало, что она страдает от избыточной фрагментации (целых пять режимов), частичных дублирований функций и внутренней конкуренции между режимами. Вследствие этого предприниматели испытывают затруднения в выборе оптимального налогового режима, а государство сталкивается с повышенными расходами на администрирование и контроль, эффективность которых недостаточна для противодействия недобросовестным схемам.

Одним из ключевых выводов является понимание и уточненное обоснование того, что режимы, основанные на вмененном доходе, фактически утрачивают свою

актуальность по мере совершенствования цифровых технологий. Анализ реальных транзакций теперь становится возможным в режиме реального времени благодаря онлайн-кассам, банковским системам и электронному документообороту. Это подтверждается отменой в 2021 году единого налога на вменённый доход, чья концепция «вмененного» налогообложения уже не соответствует современной реальности, где значительная часть операций контролируется и учитывается автоматизированными инструментами. В то же время такие режимы, как налог на профессиональный доход, изначально опираются на идею транзакционного налогообложения, что делает их более справедливыми, адаптивными и прозрачными.

Исследование также показало, что, хотя совокупный вклад специальных налоговых режимов в бюджет в среднем не превышает 3%, основной вклад (более чем в пять раз больше суммарных поступлений от остальных режимов) приходится на упрощенную систему налогообложения. При этом 83% предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, обеспечивают лишь 0,84% общего объема поступлений, а основную массу платежей формируют компании с доходом от 60 до 220 млн рублей. Данный факт указывает на схожие проблемы и при определении критериев отнесения к субъектам МСП, а именно на чрезмерно высокие пороговые значения и, как следствие, размывание адресных мер государственной поддержки среди большого числа предпринимателей.

Дополнительно в рамках исследования рассмотрена социальная значимость единого сельскохозяйственного налога: его отмена способна привести к росту нагрузки на крупные агропредприятия, что может негативно отразиться на ценовой стабильности и продовольственной безопасности.

Обобщая полученные результаты, в работе обосновано, что система специальных налоговых режимов нуждается в модернизации и упрощении. Ключевой путь развития – отказ от режимов, основанных на вмененном доходе, а именно ПСН, в пользу подходов, ориентированных на концепцию транзакционного налогообложения и использование цифровых автоматизированных платформ с постепенным отказом от нецифровых решений, в частности от УСН.

Третья группа вопросов связана с реализацией новой модели развития специальных налоговых режимов на основе предложенных критериев МСП, создавая единые критерии, в рамках субъектоориентированного подхода.

В предложенной модели основное внимание уделено дифференциации налоговых ставок с учетом размера, стадии развития предприятия и отраслевой специфики, что представлено в таблице 2.

Предлагаемая модель развития АУСН базируется на поэтапном увеличении налоговой нагрузки и последовательном формировании навыков ведения учета у предпринимателей. В ее основе лежит субъектоориентированный подход, предполагающий учет отраслевой специфики и масштаба деятельности, а также постепенное включение новых элементов налогообложения по мере роста экономических показателей налогоплательщика.

Общая концепция данной модели заключается в создании нескольких уровней налогообложения (АУСН 1, 2 и 3 уровня), которые структурированы в соответствии с критериями годового оборота и численности работников.

На первом уровне предусмотрены максимально льготные условия с элементами налоговых каникул, что способствует стимулированию предпринимателей на начальном этапе и формирует благоприятную среду для создания новых субъектов малого предпринимательства. В частности, в ставку налога могут включаться страховые взносы, чтобы упростить систему расчетов и обеспечить дополнительную финансовую поддержку для начинающих индивидуальных предпринимателей. Подобный подход призван сократить риск ухода бизнеса в неформальный сектор и повысить привлекательность легального ведения деятельности.

На более высоких уровнях (АУСН 2 и 3 уровня) налоговая нагрузка возрастает как за счет отдельных ставок налога, так и за счет необходимости уплачивать страховые взносы в общем порядке. Причем переход на следующий уровень сопровождается введением переходного периода и буферной зоны. Переходный период представляет собой временной промежуток, в течение которого налогоплательщик по-прежнему сохраняет право применять тот же уровень АУСН, но уже по повышенной ставке, что позволяет сгладить резкий рост

налогового бремени. При преодолении данного этапа наступает буферная зона, в течение которой предпринимателю дается время для подготовки к новым правилам налогообложения, в том числе возможному учету налога на добавленную стоимость. Таким образом, модель обеспечивает «бесшовный» переход от льготных условий к более сложным формам налогообложения, что способствует плавному формированию у субъектов хозяйствования глубокого понимания механизмов налогового учета и расчетов.

При этом в целях недопущения злоупотреблений системой льгот и минимизации практик «дробления» бизнеса на формально независимые структуры в предлагаемый режим встроены соответствующие ограничения, в числе которых – запрет на участие юридических лиц в уставном капитале предприятий, применяющих АУСН. Сохранены и требования, установленные частью 2 статьи 3 Федерального закона от 25.02.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения», которые ограничивают применение АУСН по ряду видов деятельности. Одновременно интегрируются единые критерии МСП и критерии по АУСН, что повышает прозрачность данной системы для предпринимателей и снижает вероятность правовых коллизий.

Таким образом, представленная в таблице 2 модель развития АУСН предполагает комплексное совершенствование механизма специального налогового режима посредством внедрения прогрессивного (по мере роста предпринимательских показателей) и одновременно «обучающего» налогообложения, учитывающего отраслевую специфику и стадию развития предприятий. Благодаря этому достигается более справедливое распределение налоговой нагрузки, создаются благоприятные условия для первоначального роста новых субъектов хозяйствования, повышается прозрачность и упрощается администрирование как для самих предпринимателей, так и для налоговых органов.

Таблица 2 – Предлагаемые изменения АУСН в качестве развития как основного специального налогового режима

	Виды деятельности	Доход в год и сотрудники		Объект налогообложения и ставка налога			Ограничения
		Общий случай	Переходный период	Общий случай	Переходный период	Буферная зона	
АУСН 3 уровня	Обрабатывающие, добывающие и производственные сферы, в том числе строительство	До 140 млн руб. и до 50 чел.	До 200 млн руб. и до 100 чел.	6% для объекта «Доход» и 15% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; НДС по ставкам 0% и 3% без вычета или по общим ставкам. Страховые взносы отдельно	8% для объекта «Доход» и 20% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; НДС по ставкам 0% и 3% без вычета или по общим ставкам. Страховые взносы отдельно	8% для объекта «Доход», 20% для объекта «Доход, уменьшенный на расход»; НДС по общим ставкам. Страховые взносы отдельно	Нельзя иметь в долях юридическое лицо. Ограничения, прописанные в части 2 статьи 3 Федерального закона от 25.02.2022 № 17-ФЗ
	Оптовая торговля	До 130 млн руб. и до 12 чел.	До 160 млн руб. и до 20 чел.				
	Розничная торговля	До 120 млн руб. и до 15 чел.	До 150 млн руб. и до 30 чел.				
	Сфера услуг	До 100 млн руб. и до 25 чел.	До 130 млн руб. и до 40 чел.				
	Научная сфера	До 120 млн руб. и до 25 чел.	До 150 млн руб. и до 40 чел.				
АУСН 2 уровня	Обрабатывающие, добывающие и производственные сферы, в том числе строительство	До 65 млн руб. и до 30 чел.	До 85 млн руб. и до 45 чел.	4% для объекта «Доход» и 10% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; Страховые взносы отдельно	5% для объекта «Доход» и 13% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; Страховые взносы отдельно	5% для объекта «Доход» и 13% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; НДС по ставкам 0% и 3% без вычета или по общим ставкам. Страховые взносы отдельно	
	Оптовая торговля	До 65 млн руб. и до 8 чел.	До 85 млн руб. и до 15 чел.				
	Розничная торговля	До 60 млн руб. и до 10 чел.	До 70 млн руб. и до 15 чел.				
	Сфера услуг	До 50 млн руб. и до 15 чел.	До 60 млн руб. и до 20 чел.				
	Научная сфера	До 60 млн руб. и до 15 чел.	До 80 млн руб. и до 20 чел.				
АУСН 1 уровня	Обрабатывающие, добывающие и производственные сферы, в том числе строительство	До 35 млн руб. и до 10 чел.	До 40 млн руб. и до 20 чел.	3% с дохода на страховые взносы	4% с дохода на страховые взносы	3% для объекта «Доход» и 8% для объекта «Доход, уменьшенный на расход» или минимальный налог 1% с дохода; Страховые взносы отдельно	Только впервые созданные ИП в течение 1 года с момента открытия. Ограничения, прописанные в части 2 статьи 3 Федерального закона от 25.02.2022 № 17-ФЗ
	Оптовая торговля	До 35 млн руб. и до 5 чел.	До 40 млн руб. и до 7 чел.				
	Розничная торговля	До 30 млн руб. и до 5 чел.	До 35 млн руб. и до 7 чел.				
	Сфера услуг	До 25 млн руб. и до 7 чел.	До 30 млн руб. и до 10 чел.				
	Научная сфера	До 30 млн руб. и до 7 чел.	До 35 млн руб. и до 10 чел.				
НПД	Все, кроме некоторых видов деятельности	2.4 млн руб. Не может нанимать сотрудников		Объект «Доход» 6% при расчетах с юридическими лицами, 4% с физическими лицами			Физические лица, в том числе ИП, кроме некоторых видов деятельности

Источник: составлено автором.

Проведена оценка результативности предложенной модели развития АУСН, которая демонстрирует в сочетании с обязательной уплатой НДС и переходом части субъектов на общую систему налогообложения прирост налоговых поступлений на 591 569 307 тыс. руб. По сумме предполагаемые поступления составляют 1 653 877 057 тыс. руб. по сравнению с 1 062 307 750 тыс. руб. для текущих режимов УСН и ПСН, как показано в таблице 3.

Таблица 3 - Экономический эффект от предлагаемых изменений

Показатель	Экономический эффект, тыс. руб.
Предполагаемые поступления от АУСН нового	620 866 223
Предполагаемые поступления по НДС	755 751 101
Предполагаемые поступления от плательщиков, ранее признававшимися плательщиками УСН	277 259 733
Общая сумма поступлений от изменений	1 653 877 057
Поступления от УСН и ПСН	1 062 307 750
Финансовый результат	+ 591 569 307

Источник: составлено автором.

Вместе с тем, обращаясь к таблице 4 (налоговая нагрузка без учета страховых взносов), можно констатировать, что предложенная модель демонстрирует последовательное и поэтапное увеличение налоговой нагрузки для налогоплательщиков.

Таблица 4 - Расчет средней эффективной налоговой ставки по объектам в предложенной модели развития АУСН

В процентах

Налоговый режим	Налоговая нагрузка по объекту «Доходы» без учета страховых взносов	Налоговая нагрузка по объекту «Доходы, уменьшенные на расходы» без учета страховых взносов	Средняя эффективная ставка по объекту «Доходы»	Средняя эффективная ставка по объекту «Доходы, уменьшенные на расходы»
1	2	3	4	5
АУСН I Общий	0	0	0,25	0,27
АУСН I Переходный	0	0		

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4	5
АУСН 1 Буферный	0,76	0,80	0,25	0,27
АУСН 2 Общий	1,55	1,00	2,02	1,20
АУСН 2 Переходный	2,37	1,30		
АУСН 2 Буферный	2,13	1,30		
АУСН 3 Общий	2,28	1,50	3,72	1,84
АУСН 3 Переходный	4,31	2,00		
АУСН 3 Буферный	4,57	2,00		

Источник: составлено автором.

В совокупности с расчетами потенциальных налоговых поступлений этот факт указывает на то, что модель обладает потенциалом как для повышения эффективности фискальной политики, путем ввода прогрессии с использованием субъектоориентированного подхода, так и для создания условий, благоприятных для постепенной адаптации субъектов хозяйственной деятельности к более высоким ставкам налогообложения и новым объектам налогообложения.

III Заключение

В результате исследования обосновано применение субъектоориентированного подхода к классификации и поддержке малых предприятий как инструмента повышения эффективности государственной политики.

Проведенное исследование позволило обосновать целесообразность перехода от формально-количественного деления субъектов хозяйствования к субъектоориентированному подходу, при котором объектом регулирования выступают не столько пороговые значения выручки или численности персонала, сколько реальные особенности жизненного цикла предприятий и отраслевая специфика.

В ходе анализа выявлено, что жесткие количественные пороги, установленные Федеральным законом № 209-ФЗ, а также разрозненные критерии,

используемые в отдельных программах и мерах поддержки, формируют институциональную несогласованность.

С целью устранения указанных коллизий предложена авторская система классификационных признаков МСП, интегрирующая количественные параметры с качественными характеристиками.

Кроме того, анализ действующих специальных налоговых режимов (УСН, ПСН, ЕСХН и других) продемонстрировал, что их конструкция не в полной мере отвечает вызовам цифровой трансформации экономики, а разнообразие этих режимов создает сложности в их администрировании, что формирует предпосылки для их трансформации.

В качестве решения разработан комплекс предложений по развитию АУСН как базового специального налогового режима для малых предприятий и самозанятых, предусматривающий гармонизацию критериев применения данного режима с разработанными критериями классификации предприятий в качестве субъектов МСП.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Садыков, А.М. Субъектно-ориентированный подход при налоговом регулировании малых и средних предприятий / А.М. Садыков, Д.А. Смирнов // Инновационное развитие экономики. – 2023. – № 4 (76). – С. 187–192. – ISSN 2223-7984.

2. Садыков, А.М. Использование субъектно-ориентированного подхода при оказании поддержки субъектам МСП / А.М. Садыков // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2024. – № 2. Том. 3. – С. 76–84. – ISSN 2227-3891.

3. Садыков, А.М. О необходимости модернизации специальных налоговых режимов / А.М. Садыков // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2024. – № 6. Том. 4. – С. 263–272. – ISSN 2227-3891.

4. Садыков, А.М. Переосмысление специальных налоговых режимов в цифровой экономике: от вмененного дохода к фактическим результатам деятельности / А.М. Садыков // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2025. – № 1. Том. 2. – С. 185–190. – ISSN 2227-3891.

5. Садыков, А.М. Реформирование налоговой системы для малого предпринимательства в России: анализ и перспективы развития специальных налоговых режимов / А.М. Садыков // Экономика. Налоги. Право. – 2025. – № 2. Том. 18. – С. 148–161. – ISSN 1999-849X.

6. Садыков, А.М. Возможности транзакционного налогообложения в контексте развития налогообложения субъектов малого предпринимательства / А.М. Садыков, Д.А. Смирнов // Экономическое развитие России. – 2025. – № 4. Том 32. – С. 168–171. – ISSN 2306-5001.