

УДК 657.01

DOI 10.52928/2070-1632-2023-64-2-7-16

**ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО ТRENDA ПРЕДСТАВЛЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ
О ВКЛАДЕ SR-БИЗНЕСА В УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ
(НА ПРИМЕРЕ РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ)¹**

**доктор экономики, конференциар И. ГОЛОЧАЛОВА
(Государственный университет Молдовы, Кишинев)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7552-6555>**

**канд. экон. наук, доц. Л.В. МАСЬКО
(Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3823-1886>**

Большое количество исследований направлено на решение таких вопросов, как теория подготовки финансовой отчетности, полезность информации для инвесторов, оптимизация информационного поля отчетности. Особую остроту этим проблемам придает необходимость представления в отчетности информации о ESG-поведении бизнеса в контексте социально-экономической парадигмы развития.

Для достижения цели исследования разработан двухэтапный алгоритм, согласно которому: охарактеризована институциональная платформа Молдовы и Беларуси в отношении измерения вклада в поддержание социального и природного капитала; проведен анализ принятого в Молдове и Беларуси тренда измерения человеческого и природного капитала и возможности его использования для оценки вклада бизнеса в устойчивое развитие.

Исследование имеет научную значимость для усовершенствования формата финансовой отчетности и практическое значение для перехода на социально-экономическую модель учета. В рамках исследования сформулирован вывод что несмотря на стратегическую установку признания новых форм капитала, в национальных системах бухгалтерского учета пока не предусматривается их отражение в составе элемента финансовой отчетности, как в прочем и переход на социально-экономическую парадигму.

Ключевые слова: *социально-экономическая парадигма, финансовая отчетность, полезность информации, человеческий капитал, природный капитал, признание.*

Введение. Отчетность экономического субъекта традиционно нацелена на раскрытие информации о финансовом состоянии и финансовых результатах его деятельности за конкретный отчетный период. Важнейшим обстоятельством изменения формата её представления является переход на новую парадигму развития. Одновременно с этим происходит и пересмотр критериев оценки качества информационного поля отчетности, правил её подготовки, принципов ведения учета и подходов отражения в учете исполнения экономических событий, что способствует эволюции концепции финансовой отчетности. Известным фактом является тот, что базой концепции финансовой отчетности служат две науки: право и экономика, что непосредственно вытекает из двухаспектной сущности отношений собственности, реализацию которых и призвана отражать финансовая отчетность бизнеса. Исторически сложилось так, что соотношение указанных наук в концепции финансовой отчетности было разным, и это привело к выделению двух её моделей: при преобладающей роли экономики – англо-саксонской модели отчетности, которая формируется с использованием экономического подхода; при доминировании права – континентальной (европейской) модели отчетности, которая подготавливается на базе юридического подхода. Концептуальной базой англо-саксонской модели отчетности признана система МСФО, в рамках континентальной модели эта миссия возложена на Европейскую Директиву 2013/34/ЕС.

Следующий этап эволюции концепции финансовой отчетности ознаменовался попыткой установить паритетное соотношение её основополагающих наук, получившей название «гармонизации системы бухгалтерского учета и отчетности». Данный этап завершился в 2001 году. Он сменился процессом конвергенции, в результате реализации которого введены в действие и получили широкое распространение, в том числе и в европейских странах, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Неотъемлемой частью методологии МСФО является профессиональное суждение, применение которого означает признание поведенческого аспекта в подготовке финансовой отчетности. В рамках процесса конвергенции Европейской Директивой 2013/34/ЕС² закреплён переход на концепцию «достоверность и объективность» представления информации и предписано применение концепции справедливой стоимости для адекватной оценки активов экономического субъекта (далее, – бизнеса). На этом этапе эволюции концепции финансовой отчетности многочисленные дискуссии были посвящены вопросам действенности МСФО, адаптации их положений к национальным системам учета, подготовке финансовой отчетности и её надежности в контексте применения МСФО.

¹ Данное исследование является частью научного проекта «Методология бухгалтерского учета и финансовой отчетности в условиях инновационного вектора экономики», № 22.00208.0807.09/PD в Государственном реестре проектов в области науки и инноваций Республики Молдова.

² URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/>

Концепцией МСФО³ обозначено, что цель финансовой отчетности состоит в представлении полезной информации пользователям, основной группой которых являются существующие и потенциальные собственники (акционеры и инвесторы). Для соответствия квалификации «полезной» отчетность должна отвечать двум фундаментальным качественным характеристикам, одна из которых – это правдивое представление информации. Данный подход известен как экономический и базируется на оценке по справедливой стоимости, что придает информации субъективный характер. Учетная политика, сформированная согласно МСФО, представляет собой выбор методов бухгалтерского учета и отражает профессиональное суждение её составителей. Одновременно с этим создаются предпосылки для преднамеренной манипуляции информацией или её сокрытия с целью повышения привлекательности бизнеса для инвесторов, что приводит к асимметрии данной информации в отношении акционеров, заинтересованных в достоверных данных [2].

В этих условиях возник запрос на представление дополнительной информации, полезной для принятия инвестиционных решений. Однако запрос на повышение качества информационного поля отчетности связан не только с перспективами бизнеса. Пришло понимание того, что масштабы социальных и экономических проблем обусловлены эгоистической целью бизнеса – максимизации прибыли в ущерб обществу и окружающей среде, путем игнорирования их вклада в совокупный капитал, используемый для достижения этой цели.

Сегодня эволюция концепции финансовой отчетности обуславливается переходом на социально-экономическую парадигму развития. Основой данной парадигмы служит трактовка ассоциированного капитала бизнеса. Новая структура капитала приводит к необходимости отражения разных прав, связанных с разными типами владельцев, что определит и структуру управления бизнесом, в свою очередь, влияющую в большей или меньшей степени на содержание финансовой отчетности [3]. Это означает расширение границ отчетности и предопределяет её модернизацию, поскольку потребуются признание в отчетности: новых форм капитала – социального и природного, собственником которого являются нефинансовые вкладчики, обладающие обоснованными требованиями на исполнение бизнесом перед ними социальной обязанности (общество и государство); новых объектов оценки, источником возникновения которых служат новые формы капитала. Важность наличия и достоверности отчетности, представляющей информацию о поведении бизнеса в отношении окружающей среды, обусловлена необходимостью контроля за результатами этого взаимодействия, поскольку бизнес, с одной стороны, является крупным потребителем природных ресурсов, с другой – он может аккумулировать значительный объем средств для реализации природоохранных мероприятий [1].

Выделяются два пути модернизации отчетности: 1) раскрытие информации об исполнении социальной ответственности бизнеса в нефинансовой отчетности на основе качественных и количественных показателей; 2) этап конвергенции финансовых и нефинансовых отчетов на основе критического анализа их различий [5]. При отдельном представлении информации в нефинансовой отчетности (Отчет об устойчивом развитии и Интегрированная отчетность) инвесторы должны изучить один отчет за другим, что достаточно трудоемко, а для бизнеса составление таких отчетов, кроме того, требует и финансовых потерь [6]. Более того, содержание указанных отчетов требует уточнения с точки зрения информационного периметра [5]. Реализация второго этапа возможна при формировании соответствующей для объединения информации концептуальной платформы.

В контексте повышенного интереса к информации Отчета об устойчивом развитии и триаде ESG⁴-показателей, призванных охарактеризовать трехаспектную деятельность и вклад бизнеса в достижение целей устойчивого развития, возникает вопрос: как широко используется указанный отчет в тех странах, которые принято относить к развивающимся? Существуют ли предпосылки для перехода принятых их юрисдикциями систем учета и финансовой отчетности к социально-экономической модели? Или следует отказаться от его составления в связи с отсутствием эффекта справедливости ESG-показателей по сравнению с традиционными финансовыми? Ведь в развивающихся странах ещё недостаточно знаний в обществе о переходе к устойчивому развитию и низкий уровень информированности о влиянии исполнения социальной ответственности бизнеса на возникновение экологических и социальных проблемах, что не мотивирует бизнес интегрировать экологические и социальные аспекты в свою политику и отражать в отчетности вклад в достижение целей устойчивого развития [4; 7].

Вышеизложенное подтверждает актуальность исследования и призвано устранить некоторый пробел в знаниях об измерении вклада социально-ответственного бизнеса в таких развивающихся странах, как Республика Молдова (далее, – РМ) и Республика Беларусь (далее, – РБ).

Методология и методы исследования. Целью исследования является оценка выбранного в РМ и РБ тренда формирования информации о состоянии социального и природного капитала и его влиянии на соответствие финансовой отчетности в отношении вклада SR-бизнеса требованиям концепции устойчивого развития. В этой связи возникает ряд вопросов: предусмотрено ли государственной политикой указанных стран измерение социального и природного капитала и вклада бизнеса в их поддержание? Поскольку системы бухгалтерского учета Молдовы и Беларуси ориентированы на континентальную модель, в соответствии с которой финансовая отчетность подготавливается на базе юридического подхода, предусматривается ли её переход на социально-экономическую парадигму финансовой отчетности? Существуют ли предпосылки для этого перехода? Например, вектор развития системы бухгалтерского учета Беларуси – это сближение с МСФО, в соответствии с которым

³ URL: <http://www.ctcp.gov.co/files/documents>.

⁴ URL: <https://www.pwc.com/kz/en/esg/esg-metodology.pdf>.

финансовая отчетность должна подготавливаться на базе экономического подхода, однако в её адаптации к социально-экономической модели существуют коллизии.

Ответы на поставленные вопросы формируют обоснование выдвигаемых авторами гипотез:

- Гипотеза Н1: Система оценки социального и природного капитала в РМ и РБ не отвечает требованиям социально-экономической парадигмы.
- Гипотеза Н2: Действующие системы отчетности в РМ и РБ не отвечают основным принципам социально-экономической парадигмы, что пока не способствует её реализации.

В процессе работы авторы руководствовались методами: сбора, сравнения и анализа, индукции, синтеза, абстрагирования, моделирования. В рамках исследования использовалась: официальная статистическая информация, законодательная и нормативная база РМ и РБ в области бухгалтерского учета и отчетности. Для достижения цели исследования авторами изучены труды известных ученых, опубликованные в научных журналах и в качестве монографий.

Основная часть. *Общая характеристика институциональной платформы Республики Молдова и Республики Беларусь в отношении измерения вклада в поддержание социального и природного капитала*

В рамках обозначенной проблемы исследования проанализируем действенность тренда системы отчетности Республики Молдова в отношении представления информации о вкладе SR-бизнеса в устойчивое развитие. Известно, что стержнем институциональной платформы, регламентирующей порядок оценки состояния социального и природного капитала, является стратегия национального развития. В Республике Молдова Правительством разработана Стратегия «Молдова-2030»⁵, в основу которой положена концепция устойчивого развития, используемая странами Европейского Союза (ЕС). Актуальность введения в действие Стратегии «Молдова-2030» обусловлена фактом того, что:

1) ожидаемый эффект – улучшение качества жизни общества – от реализации предшествующих национальных стратегий развития не достигнут под воздействием ряда причин: чрезмерное внимание феномену экономического роста в ущерб экономическому развитию; выбор в качестве приоритетного направления развития бизнеса, что привело к дегуманизации общества в целом и нанесению ущерба окружающей среде; ограниченное количество данных и показателей, которые не всегда были связаны с существующими проблемами и не были достоверно измерены и представлены в официальной статистической отчетности.

2) для достижения устойчивого развития необходим переход на новую парадигму с учетом национального потенциала, ограниченности ресурсов и неуклонного роста рисков при их использовании или освоении.

Национальная стратегия устойчивого развития Республики Беларусь до 2035 года определит направления стабильного развития трех взаимосвязанных и взаимодополняющих компонентов: человека как личности и генератора новых идей – конкурентоспособной экономики – качества окружающей среды в условиях внутренних и внешних угроз и вызовов долгосрочного развития⁶.

В этом контексте выделим ключевые элементы обозначенных стратегий для оценки национальных трендов представления в отчетности информации о вкладе SR-бизнеса в устойчивое развитие (таблица 1).

Стратегия «Молдова – 2030» закрепляет приоритетность развития и поддержания человеческого и природного капиталов, а для демонстрации реализации достигнутых целей потребуются адекватное раскрытие информации в отчетности как бизнеса, так и институциональных структур. Данный факт является еще одним аргументом в пользу значимости исследования, в котором акцент поставлен на обоснование социально-экономической модели финансовой отчетности. Например, согласно отчету Устойчивого развития «... Беларусь в 2022 году заняла 34 место среди 163 стран в рейтинге достижения Целей устойчивого развития (ЦУР). Страны в отчете ранжируются по общему баллу, которым измеряется прогресс в достижении всех 17 целей устойчивого развития. Беларусь набрала 76 баллов из 100 возможных. Этот балл отражает прогресс страны в целом в имплементации Повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 г. и может быть интерпретирован как процент достижения ЦУР»⁷.

В контексте ассоциации ЕС – РМ Правительство приняло на себя ряд обязательств, в том числе и в отношении обязательства переноса положений Директивы 2013/34/ЕС в свое бухгалтерское законодательство, которое ранее было адаптировано к системе МСФО. В РМ, также, как и в других странах, ассоциированных с ЕС, сформировалась третья (смешанная) система учета, основанная на конвергенции двух основных систем, а их учет и отчетность содержат требования как МСФО, так и Директивы 2013/34/ЕС. Тем не менее, система бухгалтерского учета Молдовы тяготеет к континентальной модели, в соответствии с которой финансовая отчетность подготавливается на базе юридического подхода согласно принципу «директивности и ясности», дающей *точное* представление о финансовой ситуации отчитывающейся организации. Этот принцип закреплен в Законе № 287 от 15 декабря 2017 Республики Молдова «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»⁸.

В настоящее время ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь базируются на обязательном соблюдении норм, изложенных в законодательных и нормативных актах. Важно подчеркнуть, что в Беларуси установлены нормативные требования по составлению бухгалтерской отчетности для субъектов предпринимательской деятельности.

⁵ URL <https://particip.gov.md/ru/strategy/strategia-nationala-de-dezvoltare-moldova-2030/4>.

⁶ URL: <https://www.economy.gov.by/uploads/files/ObsugdaemNPA/Kontseptsiya-na-sajt.pdf>.

⁷ URL: https://sdgs.by/news_events/news/d2f0343b28ab075.html.

⁸ URL: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=363701&lang=2>.

Таблица 1. – Элементы Национальных стратегий развития в отношении человеческого и природного капиталов

Критерии сравнения	Основы стратегий устойчивого развития		
	Устойчивая эффективная экономика	Человеческий и социальный капитал	Здоровая окружающая среда
«Молдова – 2030»			
Инновационная идея	Обеспечение качества жизни населения страны через соблюдение социальных и экономических прав человека и предоставление равных возможностей всем людям с учетом специфики устойчивого характера развития конкретной среды		
Направления развития человеческого и природного капиталов	Увеличение доходов из устойчивых источников и смягчение экономического неравенства	Гарантирование качественного образования и продвижение возможностей обучения на протяжении всей жизни; Обеспечение права на здоровье и надежная система социальной защиты	Обеспечение фундаментального права на здоровую и безопасную окружающую среду
Приоритетные действия в отношении поддержания человеческого и природного капиталов	Стимулирование предпринимательской деятельности для гармоничного взаимодействия её экономического аспекта с окружающей средой, и создание условий для роста «зеленой» экономики; Разработка инновационной политики, программ и услуг поощряющей инвестиции в производственные секторы экономики; Повышение эффективности экономических процессов для создания и внедрения инноваций компаний; Содействие доступа к финансированию предприятий социального сектора и др.	Усиление компетенций и профессиональных навыков через качество образования; Создание условий и возможностей для широкого участия в научной деятельности как на национальном, так и на международном уровнях; Стимулирование частных инвестиций в сектор научных исследований и развития, а также партнерских отношений между компаниями и образовательными учреждениями; Разработка системы социальной защиты, адекватно поддерживающей население в преодолении рисков как на микро-, так и макроуровнях и др.	Разработка системы мониторинга и оценки качества экологических факторов в соответствии с международными требованиями; Повышение полномочий правообладателей в целях знаний и применения права в отношении окружающей среды; Внедрение интегрированной системы управления качеством экосистемных услуг; Разработка многофункциональной системы учета и управления воздействием экономического сектора с природным капиталом для сокращения экологических рисков, и др.
Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь до 2035 года			
Критерии сравнения	Экономический компонент	Социальный компонент	Экологический компонент
Инновационная идея	В основу построения национальной концепции положена модель сильной устойчивости, предполагающая «зеленый» вектор развития страны, максимальное применение замкнутого использования ресурсов (циркулярная экономика). Главной идеологической линией НСУР-2035 выступает концепция инклюзивного устойчивого зеленого роста во всех сферах жизнедеятельности общества		
Главные драйверы устойчивого роста	Цифровая трансформация всех сфер экономики, ускоренное развитие частной инициативы, повсеместное внедрение зеленых технологий и инноваций, переход к циркулярной экономике и инклюзивное развитие		
Стратегические цели	Ускорение научно-технологического развития на основе роботизации производства, использования IT-технологий, больших интеллектуальных систем, перехода к экологически чистой и ресурсосберегающей энергетике	Создание условий для производительной и достойно оплачиваемой занятости, повышение эффективности использования трудового потенциала и его конкурентоспособности. Рост доходов населения и социального благополучия. Увеличение продолжительности здоровой, активной жизни населения. Формирование качественной системы образования, в полной мере, отвечающей принципам устойчивого развития и потребностям инновационной экономики	Обеспечение экологически благоприятных условий для жизнедеятельности на основе внедрения принципов «зеленой» экономики и максимально возможного сохранения экосистем. Сохранение экосистем для нынешнего и будущего поколений, защита населения от вредных воздействий чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера

Анализ принятого тренда измерения человеческого и природного капитала Республики Молдова и Республики Беларусь и возможности его использования для оценки вклада бизнеса в устойчивое развитие

В Стратегии РБ четко обозначено, что «...достижение высоких стандартов качества жизни и социального благополучия посредством развития потенциала и равных возможностей для каждого человека, обеспечение достойного труда и высоких доходов населения, сохранение природных систем <...> является стратегической целью устойчивого развития»⁹.

⁹ URL: <https://www.economy.gov.by/uploads/files/ObsugdaemNPA/Kontseptsija-na-sajt.pdf>

Известным фактом является тот, что развитие государства определяется уровнем инвестиций, вкладываемых в НИОКР. В качестве доказательства приведем данные о затратах на НИОКР в разрезе ведущих, развитых и развивающихся стран, в том числе Республики Молдова и Республики Беларусь, что представлено в рисунке 1.

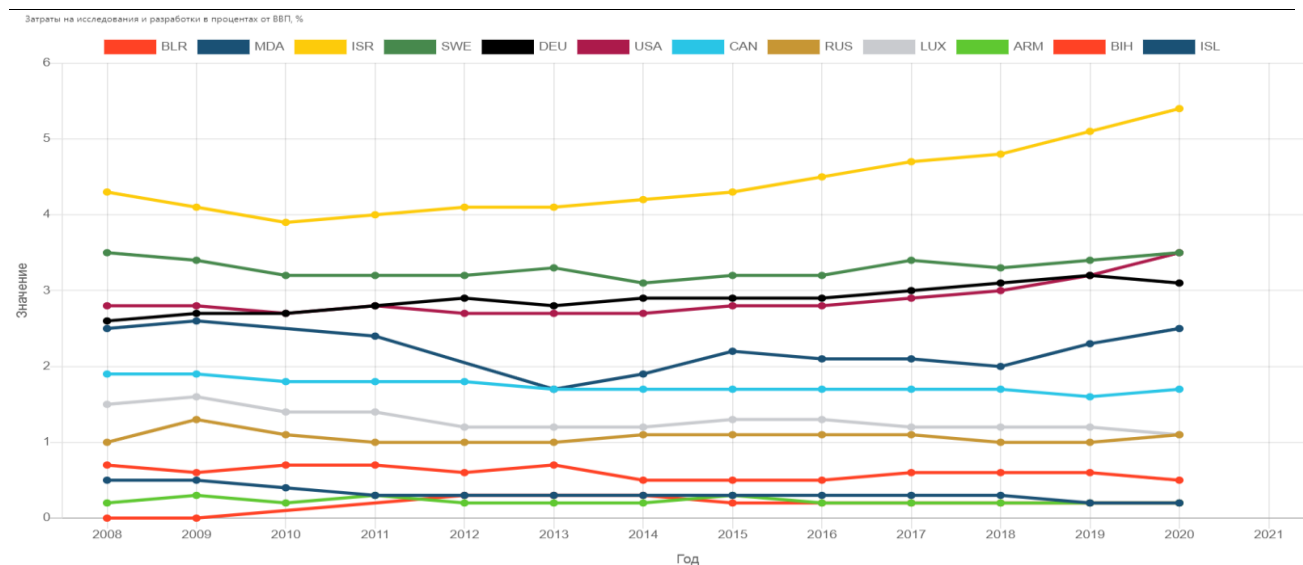


Рисунок 1. – Затраты на НИОКР в процентах от ВВП¹⁰, по странам, в том числе Республики Молдова и Республики Беларусь

В данном случае расходы на исследования и разработки (НИОКР) как доля валового внутреннего продукта (ВВП) – это сумма расходов на НИОКР, деленная на общий объем производства в экономике. На базе информации, представленной на рисунке 1, сравним вклад в развитие НИОКР-деятельности в РМ и РБ (таблица 2).

Таблица 2. – Затраты на исследования и разработки в процентах от ВВП, %

Страны	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Беларусь	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,5
Молдова	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2

Фактически двукратное превышение указанных затрат в Беларуси свидетельствует о более высоком уровне социально-экономического развития страны, а также более широких возможностях и перспективах развития в дальнейшем.

Бесспорно, стратегия определяет будущее. Оценим реальность в рамках данного исследования. Сначала остановимся на оценке состояния человеческого капитала изучаемых странах, который, как указано в Стратегии «Молдова – 2030», при отсутствии природных ресурсов представляет собой основной источник долгосрочного развития. Для этого воспользуемся данными, представленными в таблицах 3 и 4, и подготовленными на их основе диаграммами (рисунки 2 и 3), цель разработки которых – визуализация оценки вклада бизнеса в поддержание человеческого капитала.

Таблица 3. – Текущие расходы на НИОКР и макроэкономические показатели, связанные с научной деятельностью, в Республике Молдова¹¹

Показатели	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Текущие расходы (млн. леев), в том числе из:	424,3	432,6	436,9	469,5	484,5	448,0	537,3
государственного бюджета	355,5	381,3	385,1	419,4	428,7	400,0	436,9
негосударственных источников	68,8	51,3	51,8	50,1	55,8	48,0	100,4
Капитализируемые расходы (млн. леев), в т.ч.:	26,7	12,7	17,0	15,0	13,5	21,4	23,2
государственного бюджета	25,9	12,4	16,2	13,7	12,0	18,4	18,4
негосударственных источников	0,8	0,3	0,8	1,3	1,5	3,0	4,8
Текущие расходы на профессиональную, научную и техническую деятельность (млн. леев)	2 573,03	2972,27	2422,34	2 507,94	2 507,08	2 123,92	2276,84
ВВП/ВВ-услуг НИОКР в текущих ценах (млн. леев)	811,20	834,26	1119,85	1216,30	1270,07	1200,84	1225,45
Валовая добавленная стоимость продукта/услуг НИОКР (млн. леев)	387,46	401,61	682,69	746,77	785,15	752,87	784,25

¹⁰ URL: <https://w3.unece.org/SDG/ru/Indicator?id=123>.

¹¹ URL: <https://statistica.gov.md/newsview.php?l=ro&idc>.

Таблица 4. – Основные показатели исследований и разработок (НИОКР) Республики Беларусь^{12, 13}

Показатели	2015 ¹⁴	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Внутренние затраты на НИОКР, млн бел. руб. из них:	449,54	475,3	617,7	739,3	777,8	807,0	813,3
текущие внутренние затраты на НИОКР, млн бел. руб.	429,96	458,3	587,1	688,9	703,7	734,6	748,2
Объем выполненных НИОКР и оказанных научно-технических услуг, млн бел. руб.	544,32	596,6	725,8	765,1	805,5	878,7	926,4
Валовой внутренний продукт (в % к предыдущему году)	96,2	97,5	102,5	103,1	101,4	99,1	97,5
Инвестиции в основной капитал (в % к предыдущему году)	81,2	82,6	105,1	106,0	106,6	93,2	90,7

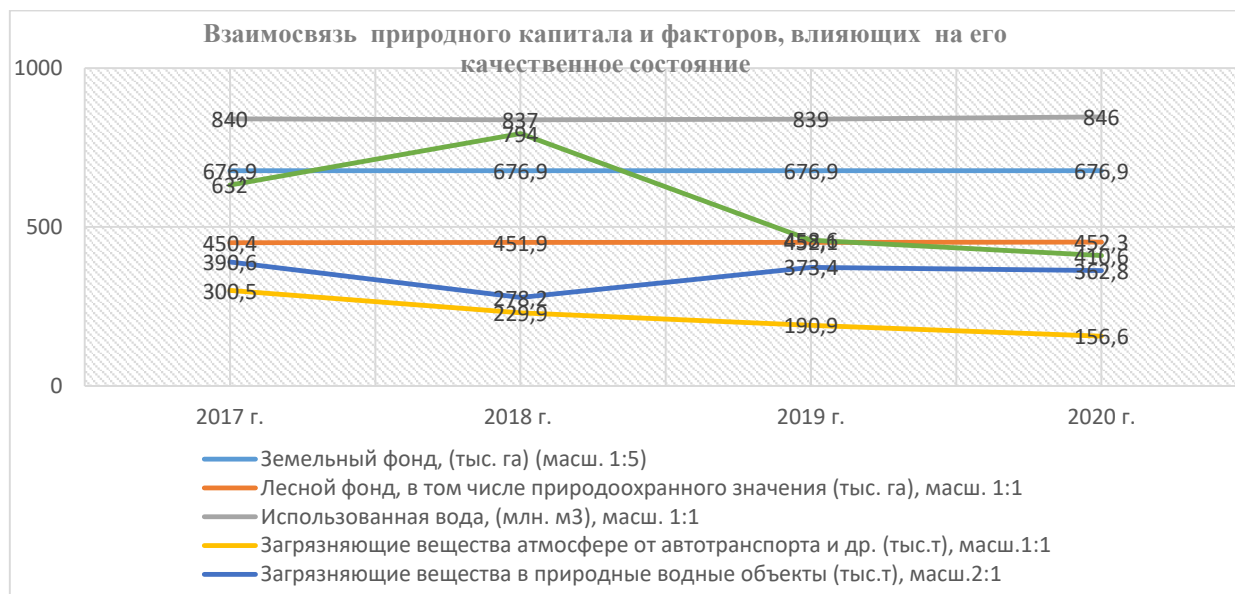
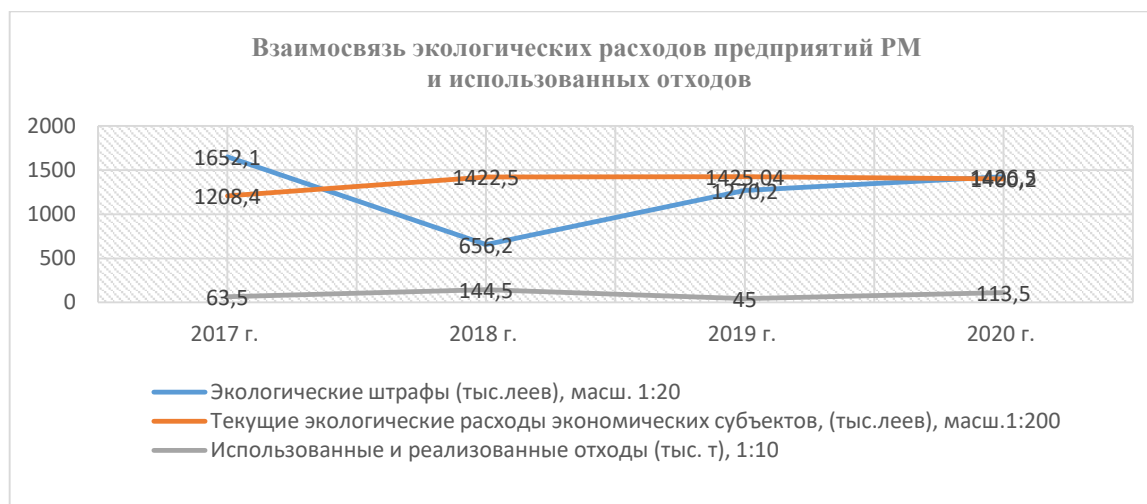


Рисунок 2. – Диаграмма взаимосвязи природного капитала и факторов, влияющих на его состояние

Рисунок 3. – Диаграмма взаимосвязи эффективного использования отходов и других факторов, определяющих их состояние¹⁵

Анализ данных таблиц и диаграммы позволил сформулировать следующие выводы:

1) в рассматриваемом периоде затраты на НИОКР в РМ (см. таблицу 2) незначительны и составляют в 2021 г. всего 23% в общей сумме затрат на поддержание человеческой деятельности (537,2 млн. леев × 100% // 2276,84 млн. леев), что, хотя и выше на 8% по сравнению с 2016–2017 гг., однако недостаточно для создания условий для устойчивого развития;

¹² URL: <http://www.cisstat.com/rus/macro/bel.htm>.

¹³ В пересчете на новый номинал (1 BYN = 10 000 BYR).

¹⁴ С 2009 года включая микро- и малые организации.

¹⁵ URL: <https://statistica.gov.md/newsview.php?l=ro&idc>.

2) незначительное государственное финансирование НИОКР обуславливает и низкий уровень капитализации затрат на НИОКР – 23,2 млн. леев в 2021 г., в которых всего 4,78% (4,8 млн. леев × 100% / 100,4 млн. леев) – это капитализированные затраты бизнеса или вклад в поддержание человеческого капитала (таблица 3). Очевидно, что это ничтожно мало (рисунок 4) по сравнению с общей суммой затрат 537,3 млн. леев. Доля капитализации государственных затрат на НИОКР – 4,21%, что характеризует общую тенденцию в отношении поддержания человеческого капитала как демотивированную;

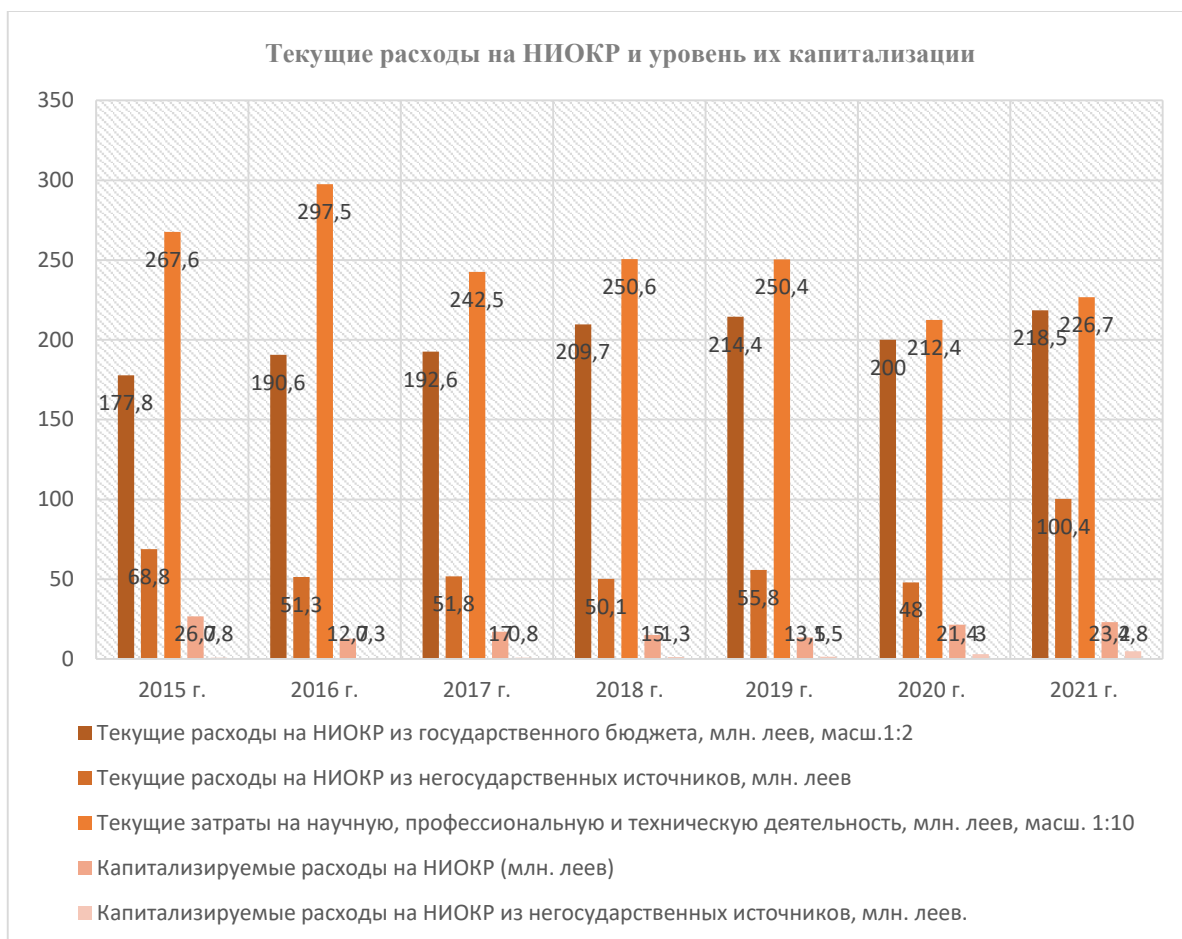


Рисунок 4. – Диаграмма уровней текущих расходов на НИОКР и их капитализации

3) при этом увеличение капитализации затрат на НИОКР на 8% (23,2 млн. леев – 21,4 млн. леев × 100% // 21,4 млн. леев) приводит к увеличению валового выпуска продукта/услуг НИОКР на 2,08%, и к росту валовой добавленной стоимости продукта/услуг НИОКР на 4,25%. Это означает, что возврат инвестиций на каждый вложенный лей в человеческий капитал составляет 17,43 леев ((784,25 млн. леев – 752,87 млн. леев) / (23,2 млн. леев – 21,4 млн. леев));

4) данные, на базе которой подготовлена таблица 4, свидетельствуют об отсутствии действенного мониторинга затрат на НИОКР и уровня их капитализации как вклада в поддержание размера человеческого капитала как на макроуровне, так и на микроуровне;

5) приведенные официальные и полученные расчетным путем данные свидетельствует о том факте, что роль человеческого капитала в государственной политике экономического развития Молдовы занижена. В данных условиях и бизнес не заинтересован нести дополнительные рисковые затраты, связанные с поддержанием человеческого капитала.

Теперь перейдем к оценке состояния природного капитала. Как указано в Стратегии «Молдова – 2030», вода является одним из важнейших природных ресурсов, качество которой зависит от состояния источников её загрязнения, а это: сточные воды, отходы и химические вещества. Между тем под их воздействием деградируют и теряют производственный потенциал земельный фонд и лесные ресурсы.

С целью изучения достигнутого прогресса исследуемых стран на пути к устойчивому развитию проанализируем информацию по отдельным глобальным показателям ЦУР (таблица 5).

По результатам анализа данных, представленных в таблице 5, можно сделать вывод о том, что исследуемые страны по ряду показателей, характеризующих достижение ЦУР, достигли положительной динамики. В этой связи можно отметить такие показатели, как: средняя доля ключевых пресноводных районов биоразнообразия;

образование опасных отходов на душу населения. Однако, следует констатировать факт полного или частичного отсутствия информации по некоторым показателям, что, на наш взгляд отрицательно характеризует исследуемые страны в понимании важности формирования нефинансовых результатов деятельности и оценке их влияния на финансовые, повышении уровня внедрения ESG-принципов в бизнес-среду, и, соответственно, достижениях целей устойчивого развития.

Таблица 5. – Данные по отдельным глобальным показателям целей в области устойчивого развития исследуемых стран¹⁶

Показатели	2017	2018	2019	2020
Площадь лесов в процентах от общей площади земель, %: Молдова / Беларусь	11,8 / 43,0	11,8 / 43,1	11,8 / 43,1	11,8 / 43,2
Отношение площади деградировавших земель к общей площади земель, (%) до 2017 года: Молдова / Беларусь	29,0 / 1,0	–	–	–
Средняя доля ключевых пресноводных районов биоразнообразия, охватываемых районами, %: Молдова / Беларусь	25,8 / 90,1	26,0 / 90,1	26,2 / 90,1	26,2 / 90,1
Доля водоемов с хорошим качеством воды в источнике, %: Молдова / Беларусь	–	–	–	– / 88,9
Внутреннее материальное потребление на единицу ВВП: Молдова / Беларусь	3,8 / –	4,0 / –	3,9 / –	–
Образование опасных отходов, на душу населения: Молдова / Беларусь	2,1 / 176,5	2,7 / 232,7	2,1 / 218,5	–

Для анализа тренда в отношении их оценки воспользуемся данными, представленными в таблицах 6 и 7, и подготовленными на их основе диаграммами (см. рисунки 2, 3), цель разработки которых – визуализация оценки вклада бизнеса в поддержание природного капитала. Анализ данных таблиц и диаграмм позволил сформулировать следующие выводы:

1) данные¹⁷ на базе которых подготовлена диаграмма (см. рисунок 2) указывают на факт того, что в Молдове производится исключительно количественная оценка в натуральном измерении как состояния природных ресурсов, так и факторов, определяющих их качество;

2) несмотря на изменения количественного состояния факторов, определяющих качество природного капитала, его размер от периода к периоду не изменяется (см. рисунок 2);

3) бизнес в РМ и РБ не проводит мероприятий, направленных на разработку новых технологий по утилизации отходов или эффективному использованию ресурсов с низким уровнем отходов. Так, в рассматриваемых периодах доля вторично использованных и реализованных отходов в рассматриваемых периодах составляет в среднем 49% от образованных и поступивших отходов¹⁸ (таблица 6, см. рисунок 2). Однако в соотношении к общему количеству накопленных отходов в отдельно взятом периоде их доля не значительна, всего в:

- 2019 году – 10,17% (1119,2 тыс. т × 100% / (2293,7 тыс. т + 8694,7 тыс. т));
- 2020 году – 9,98% (857,2 тыс. т × 100% / 2053,2 тыс. т + 6530,0 тыс. т).

Таблица 6. – Изменение состояния отходов на предприятиях и организациях

Движение отходов	2017	2018	2019	2020
Образованные и поступившие (тыс. т): Молдова ¹⁹ / Беларусь ²⁰	3160,0/ 55506,0	3970,1/ 60723,2	2293,7/ 60837,0	2053,2/ 61183,1
Использованные и реализованные (тыс. т): Молдова / Беларусь	1576,6/ 15798,2	3611,5/ 20106,0	1119,2/ 18433,3	857,1/ 21629,1
Вывезенные на полигоны (тыс. т): Молдова / Беларусь	3474,3/ 40 035,4	1004,7/ 41975,2	3337,8/ 42988,0	1134,5/ 43169,1
Остаток на конец периода (тыс. т)	9325,4	8694,7	6530,0	6592,5

4) бизнес от взаимодействия с окружающей средой несет значительные расходы налогоплательщика: экологические штрафы и сборы за использование природного капитала (см. рисунок 3, таблица 7). Очевидно, что при значительных внешних расходах на экологию, он не заинтересован нести дополнительные внутренние расходы на разработку новых технологий для эффективной утилизации отходов или модернизации действующих технологий, о чем свидетельствует незначительная их доля в общей сумме экологических расходов в:

- 2019 году – 9,3% (26528,6 тыс. леев × 100% / 243884 тыс. леев);
- 2020 году 5% (15065 тыс. леев × 100% / 293512 тыс. леев).

¹⁶ URL: <https://w3.unece.org/SDG/ru/Home>.

¹⁷ URL: <https://statistica.gov.md/newsview.php?l=ro&idc>.

¹⁸ В 2020 г. 42 % (857,1 тыс.т×100%/2053,2 тыс.т), что объясняется ограниченной деятельностью предприятий в условиях пандемии COVID 19.

¹⁹ URL: <https://statistica.gov.md/newsview.php?l=ro&idc>.

²⁰ URL: https://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_brochures/.

Таблица 7. – Затраты на природоохранные мероприятия РБ²¹, за 2017–2021 годы

Наименование показателя	2017	2018	2019	2020	2021
Объем совокупных расходов на охрану окружающей среды, млн. рублей	1047,3	820,4	920,0	1018,5	1139,3
Совокупные расходы на охрану окружающей среды в % к ВВП, %	1,0	0,7	0,7	0,7	0,7
Текущие затраты на охрану окружающей среды, млн. рублей	919,7	657,8	713,5	762,3	862,9
Инвестиции в основной капитал, направленные на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов, млрд. рублей	251,6	112,6	157,3	204,5	218,5

Как видно из представленной в таблице 6 информации, объем совокупных расходов на охрану окружающей среды РБ, в процентах к ВВП в 2017 году составлял 1,0%, а в последующие годы (до 2021 года включительно), снизился до 0,7. В связи с этим считаем, что в современных условиях платность природопользования является одной из составляющих возмещения расходов на охрану окружающей среды. Объем инвестиций в основной капитал, направленных на охрану окружающей среды рациональное использование природных ресурсов констатирует факт инновационных внедрений субъектами хозяйствования;

5) приведенные официальные и полученные расчетным путем данные свидетельствует о том, что в Молдове, как, впрочем, и Беларуси, проводится государственная политика стимулирования бизнеса как налогоплательщика в ущерб состоянию природного капитала. В этом контексте заслуживает внимание точка зрения Голочаловой и Кожокару [7] в том, что такого рода государственная поддержка демотивирует бизнес для признания новых форм капитала и оценки их вкладов в поддержание их размера и противоречит собственно концепции устойчивого развития;

6) более того эти данные являются доказательством того факта, что Республика Молдова относится к развивающимся странам с относительно неблагоприятными экономическими условиями и где, по мнению Атаназовой (Ataniyazova) и др., бизнес, сталкиваясь с политической нестабильностью, слабыми системами регулирования, низким уровнем верховенства закона и высоким уровнем коррупции, не уделяет должного внимания социальным инициативам, стремясь максимизировать свою прибыль [4].

Вышеизложенное является обоснованием выдвинутых гипотез: система оценки социального и природного капитала в РМ и РБ, а, следовательно, и действующие национальные системы отчетности в РМ и РБ не отвечают основным принципам социально-экономической парадигмы, что пока не способствует её реализации.

В подтверждение сказанному отметим, что согласно ст. 23 Закона № 287 информация о взаимодействии бизнеса с социальной и окружающей средой предоставляется Отчетом руководства в части значимых для деятельности субъекта нефинансовых показателей эффективности; основных рисков и неопределенностей, с которыми сталкивается субъект; защиты окружающей среды и профессиональных возможностей работников. Данная информация представляет собой сопоставимый с размером и сложностью осуществляемой деятельности точный анализ о положении субъекта, развитии и достижениях его деятельности. Развитие и совершенствование системы бухгалтерского учета РБ осуществляется в направлении реализации государственной политики в области устойчивого природопользования и охраны окружающей среды. Однако вопросы природопользования, природоохранной деятельности детально не изучены. Нами установлено, что в практике субъектов хозяйствования Беларуси не осуществляются упреждающие экологические платежи для устранения возможных экологических проблем и последствий. В бухгалтерском учете отражаются только платежи в пределах и сверх установленных лимитов по экологическим обязательствам перед бюджетом. Считаем, что экологические последствия производственной деятельности могут иметь влияние и на социальную сферу: персонал организации и население.

Заключение. В рамках данного исследования были выдвинуты и аргументированы гипотезы, в результате чего формулируется *общий вывод*: несмотря на стратегическую установку признания новых форм капитала – социального и природного, в национальных системах бухгалтерского учета РМ и РБ пока не предусматривается их отражение в составе элемента финансовой отчетности, как, впрочем, и переход на социально-экономическую парадигму. К частным выводам исследования относятся:

1) в РМ и РБ проводится государственная политика стимулирования бизнеса как налогоплательщика в ущерб состоянию человеческого и природного капиталов, что демотивирует бизнес для их признания и поддержания размера;

2) установлено что в исследуемых странах недостаточно высокий уровень ответственного отношения к вкладу бизнеса в поддержание устойчивого развития, что противоречит принятым концепциям;

3) заинтересованные стороны не располагают достаточной полезной информацией, поддерживающей принятие решений ответственного бизнеса;

4) идентификация в системе бухгалтерского учета указанных стран информации вкладе в человеческий и природный капитал не осуществляется в необходимом детализированном формате и поэтому не соответствует современным потребностям в ней;

5) модифицирование формата финансовой отчетности в национальных системах учета является объективной необходимостью, способствующей активной ориентации бизнеса на ESG-принципы.

²¹ URL: https://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_brochures/.

Таким образом система финансовой отчетности Молдовы и Беларуси отвечает требованиям государственной политики стран с развивающейся экономикой. Применение концепции оценки по справедливой стоимости новых форм капитала – социального и природного – в национальных системах бухгалтерского учета пока не предусмотрено, как и переход на социально-экономическую парадигму финансовой отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Масько Л., Паньков П. Контроль эколого-экономических показателей деятельности субъектов хозяйствования. [Электронный ресурс] – URL: <https://journals.psu.by/economics/article/view/2304/2067>.
2. The Moderating Effects of Corporate Social Responsibility on the Relationship between Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.mdpi.com/2071-1050/14/3/1195>.
3. Alves S. Ownership structure and accounting conservatism: evidence from portuguese and spanish listed companies. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.abacademies.org/journals/month-december-year-2020-vol-24-issue-6-journal-aafs-j-past-issue.html>.
4. Ataniyazova Z., Friedman B. A., Kiran, P. New corporate social responsibility brand evaluation in a developing country: Uzbekistan. [Электронный ресурс]. – URL: <https://jcsr.springeropen.com/articles/10.1186/s40991-022-00071-3>.
5. Bychkova S., Karelskaia, S., Abdalova, E., Zhidkova, E. (2021) Social responsibility as the dominant driver of the evolution of reporting from financial to non-financial: theory and methodology. [Электронный ресурс]. – URL: <https://jfrm.ru/files/archive/17/Bychkova.pdf>
6. Imaningati S, Ghozali I, Yuyetta E. N. The role of investor pressure on the effect of integrated reporting disclosure on the intellectual capital disclosure [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.abacademies.org/journals/month-january-year-2022-vol-26-issue-1S-journal-aafs-j-past-issue.html>.
7. Golochalova I., Cojocaru M. Recognition of natural capital in financial reporting in the context of the socio-economic paradigm: practice of the Republic of Moldova and international experience. Scientific Papers [Электронный ресурс]. – URL: https://managementjournal.usamv.ro/pdf/vol.22_3/Art28.pdf.
8. Karpenko L. Koev S., Kashchena N., Grushko V., Khorosheniuk A. Formation of the Stakeholders Account Model in Conditions of Sustainable Development. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-the-stakeholders-account-model-in-conditions-of-sustainable-development-8220.html>.

Поступила 09.03.2023

ASSESSMENT OF THE CURRENT TREND IN THE REPORTING OF SR-BUSINESS CONTRIBUTION TO SUSTAINABLE DEVELOPMENT (ON THE EXAMPLE OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA AND THE REPUBLIC OF BELARUS)

I. GOLOCHALOVA

(Moldova State University, Chisinau)

L. MASKO

(Euphrosyne Polotskaya State University of Polotsk)

Much research has focused on issues such as financial reporting theory, the usefulness of information for investors, and optimising the reporting information field. What makes these problems particularly acute is the need to report on the ESG-behaviour of business in the context of the socio-economic development paradigm.

To achieve the objective of the study, a two-stage algorithm has been developed according to which: the institutional platform of Moldova and Belarus has been characterised with respect to measuring the contribution to maintaining social and natural capital; an analysis of the human and natural capital measurement trend adopted in Moldova and Belarus and its potential use for assessing the contribution of business to sustainable development has been carried out.

The study has scientific relevance for improving the financial reporting format and practical implications for the transition to a socio-economic accounting model. The study concludes that, despite the policy commitment to recognise new forms of capital, national accounting systems have not yet included them as part of the financial reporting element, nor have they made the transition to a socio-economic paradigm.

Keywords: *socio-economic paradigm, financial reporting, information utility, human capital, natural capital, recognition.*